

VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Jussi Nisonen

**TIUKAN BUDJETTIKONTROLLIN, YMPÄRISTÖN
EPÄVARMUUDEN JA DYNAAMISUUDEN VAIKUTUS JULKISTEN
ORGANISAATIOIDEN BUDJETTIPOIKKEAMIIN**

Kyselytutkimus Suomen kunnille

Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu-tutkielma
Laskentatoimen ja tilintarkastuksen maisteriohjelma

VAASA 2018

SISÄLLYSLUETTELO	Sivu
TIIVISTELMÄ	5
KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO	7
1. JOHDANTO	9
1.1 Tutkielman tavoitteet	10
1.2 Tutkielman rakenne	11
1.3 Tutkielman rajaukset	12
2. BUDJETOINTI OSANA JOHDON OHJAUSJÄRJESTELMÄÄ	14
2.1 Johdon ohjausjärjestelmät	14
2.2 Budjetti ja budjetointi	15
2.3 Julkisen sektorin laskentatoimi	20
2.4 Tiukka ohjaus	22
2.5 Tiukka budjettikontrolli ja budjettipoikkeamat	23
2.6 Ympäristön dynaamisuus ja epävarmuus	30
2.7 Suorituskyvyn mittaus	32
2.7.1 Taloudelliset mittarit	34
2.7.2 Ei-taloudelliset mittarit	35
3. BUDJETOINTI, TIUKKA BUDJETTIKONTROLLI JA YMPÄRISTÖN EPÄVARMUUS	37
3.1 Budjetointiin liittyvät tutkimukset	37
3.2 Tiukan budjettikontrollin vaikutukset budjettipoikkeamiin	40
3.3 Ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden vaikutukset budjettipoikkeamiin	41
4. TUTKIMUSMETODOLOGIA	45
4.1 Kyselytutkimus	45
4.2 Otos ja aineiston keräys	46
4.3 Reliabiliteetti ja validiteetti	47
4.4 Kyselylomake	48
4.5 PLS-malli	54
5. TULOKSET JA NIIDEN ANALYSOINTI	59
5.1 Vastanneiden taustatietoja	59
5.2 Tulokset	62

5.2.2 PLS-mallin tulokset	62
5.3 Tulosten analysointi	69
6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	73
LÄHDELUETTELO	77
LIITTEET	
Liite 1. Kyselylomakkeen saatekirje	
Liite 2. Ensimmäinen muistutuskirje	
Liite 3. Toinen muistutuskirje	
Liite 4. Kyselylomake	

KUVIOLUETTELO	sivu
Kuvio 1. Muokattu tutkielman rakenne mukaillen Johanssonin ja Siverbon kuviota	12
Kuvio 2. Budjetointityypit mukaillen Bergstrandin kuviota (1994).	17
Kuvio 3. Rakenteiden välinen suhde (Johansson & Siverbo, 2014).	27
Kuvio 4. Mittausmalli toisen kertaluvun piilevälle rakenteelle tiukassa budjettikontrollissa (Johansson ja Siverbo, 2014).	28
Kuvio 5. Mukaillen Robert Simonsin (1995) Levers of Control – mallia.	33
Kuvio 6. PLS-mallin tulokset ulkoisen mallin indikaattoreiden ja latenttien välisillä arvoilla.	63
Kuvio 7. PLS rakenneyhtälömalli ja hypoteesit.	72

TAULUKKOLUETTELO

Taulukko 1. Vastaajakunnat asukasluvun mukaan.	59
Taulukko 2. Kyselylomakkeeseen vastanneiden tehtävänimikkeet Suomen kunnissa.	60
Taulukko 3. Vastausten kuvailevat tunnusluvut ja muuttujien lataukset.	64
Taulukko 4. Ulkoisen mallin t-arvot.	66
Taulukko 5. Reliabiliteetti ja validiteetti	67
Taulukko 6. Muuttujien väliset korrelaatiokertoimet ja AVE:n neliöjuuri	68
Taulukko 7. Sisäisen mallin suorat vaikutukset	69
Taulukko 8. Hypoteesien testaus.	71

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta****Tekijä(t):** Jussi Nisonen**Tutkielman nimi:** Tiukan budjettikontrollin, ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden vaikutus julkisten organisaatioiden budjettipoikkeamiin**Ohjaaja:** Mika Ylinen**Tutkinto:** Kauppätieteiden maisteri**Oppiaine:** Laskentatoimi ja tilintarkastus**Aloitusvuosi:** 2014**Valmistumisvuosi:** 2018**Sivumäärä:** 94

TIIVISTELMÄ

Tutkielmassa tarkastellaan tiukan budjettikontrollin, ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden vaikutusta Suomen kuntien budjettipoikkeamiin. Tarkoituksena on selvittää Suomen kuntien talousarvioihin vaikuttavia tekijöitä. Oletuksena tiukan budjettikontrollin nähdään vaikuttavan positiivisesti budjettipoikkeamiin, kun kunnat kohtaavat ulkoista painetta. Budjettipoikkeamat ovat merkittävä osa yrityksiä suorituskyvyn arviointia varsinkin julkisella sektorilla. Julkisen sektorin yrityksille on tärkeää, ettei budjettia ylitetä tai aliteta. Tämä tutkielma seuraa Johanssonin ja Siverbon (2014) tekemää tutkimusta Ruotsin kunnille, joka liittyy merkittävän budjettiturbulenssin aikana käytetty tiukan budjettikontrollin vaikutuksista budjettipoikkeamiin.

Johdanto kappaleessa esitellään tutkielmaa sekä avataan tutkielman rakennetta, rajauksia ja tavoitteita. Teoriaosiossa käsitellään budjetointia, johdon ohjausjärjestelmiä, julkisen sektorin laskentatoimeja, koettua ympäristön epävarmuutta ja dynaamisuutta, joiden pohjalta luotiin hypoteesit tutkielman empiiristä osaa varten. Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisena kyselytutkimuksena. Tutkielman kyselylomake lähetettiin 311 Suomen kunnalle Webropol-työkalun avulla. Vastauksia kyselyyn saatiin yhteensä 69, joista suurin osa oli asukasluvultaan alle 5000 hengen kuntia. Tilastollisena menetelmänä käytettiin PLS-menetelmää, joka soveltuu pienten aineistojen analysointiin. Tuloksien analysointi toteutettiin SmartPLS-ohjelmalla.

Tutkimustuloksien mukaan tiukalla budjettikontrollilla ei havaittu olevan merkittäviä vaikutuksia Suomen kuntien talousarvioiden poikkeamiin. Tulokset osoittivat myös, että koetulla ympäristön epävarmuudella havaittiin olevan positiivisia vaikutuksia talousarvioiden poikkeamien kasvuun. Ympäristön dynaamisuuden korkean asteen ennustamisen vaikutus budjettipoikkeamiin havaittiin myös tilastollisesti merkitsemättömänä.

AVAINSANAT: Tiukka budjettikontrolli, johdon ohjausjärjestelmät, koettu ympäristön epävarmuus, ympäristön dynaamisuus, budjettipoikkeama

1. JOHDANTO

Budjetti on tietyn ajanjakson tavoitteellinen, mahdollisimman hyvään taloudelliseen suoritustasoon, yleensä tulokseen, päätyvä rahamääräinen toimintasuunnitelma. Budjetoinnilla tarkoitetaan puolestaan suunnitelmallista, ohjeistettua prosessia, jonka tuloksena budjetti laaditaan ja budjetin toteutumista seurataan. Budjetointi liittyy keskeisesti pitkän aikavälin suunnitteluun ja strategiassa määriteltyjen tavoitteiden toteuttamiseen. Pitkän aikavälin suunnitelma ja strategia toteutetaan lyhyen aikavälin suunnitelmilla ja tavoitteilla, joiden avulla varmistetaan organisaation päämäärän ja strategian toteutuminen. (Järvenpää ym. 2013: 235).

Tutkimusaiheen valintaan vaikutti aihealueesta tehtyjen aikaisempien tutkimusten vähäisyys sekä tutkimuksen ajankohtaisuus sote-uudistuksen kynnyksellä. Kuntien suorituskyky tuottaa niin lakisääteisiä kuin muitakin palveluita kunnan asukkaille on ollut viime aikoina ajankohtaista. Kuntien kohtaamat ulkoiset paineet esimerkiksi taloudelliselta tai poliittiselta suunnalta tekee tutkielman mielenkiintoiseksi, kuinka kunnat pystyvät vastaamaan muuttuvaan ympäristöön toimintatuottojen ja -kulujen elässä samaan aikaan. Millä keinoilla kunnat pystyvät pitämään talousarvionsa kurissa ilman suuria poikkeamia arvioista. Kaksi kolmasosaa Suomen kunnista on asukasluvultaan alle 10 000 hengen kuntia, joille verotulojen ja valtionosuuksien määrät voivat olla ratkaisevia kunnan toiminnan kannalta. Tässä tutkielmassa pyrin selvittämään voiko tiukalla budjettikontrollilla pienentämään talousarvioiden poikkeamia, kun kunnat kohtaavat ulkoista painetta.

Talousarvio ja -suunnitelma ovat laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. (Kuntalaki 110§ mom. 2, 410/2015). Budjetin poikkeamalla tarkoitetaan poikkeamaa suunnitellun budjetin ja toteutuneen budjetin välistä eroa. Hyvä budjetin poikkeama tarkoittaa, että kustannukset (tulos) ovat pienemmät kuin budjetti itsessään. Negatiivinen budjetin poikkeama tarkoittaa, että todelliset kustannukset olivat budjetoituja kustannuksia suuremmat. (Johansson ja Siverbo, 2014).

Tiukalla budjetin kontrollilla (valvonnalla) tarkoitetaan niitä toimenpiteitä, joiden avulla organisaation johtajat tai taloudesta vastaavat henkilöt pyrkivät toimillaan saavuttamaan asetetut budjettitavoitteet ilman merkittäviä budjettipoikkeamia. Ympäristön dynaamisuus koskee ulkoisen ympäristön laajuuteen liittyviä tekijöitä, jotka ovat määritelty teknologian muutoksen, asiakkaiden mieltymyksen vaihteluna, tuotteiden kysynnän ja tarjonnan heilahteluna. (Jansen, Bosch ja Volberda, 2006: 8-9).

Aikaisemmissa tutkimuksissa monet tutkijat ovatkin viime vuosikymmenten aikana pyrkineet löytämään tehokkaampaa vaihtoehtoa perinteisen budjetoinnin rinnalle, joka olisi kehittyneempi, joustavampi ja soveltuvampi yritysten organisaatioon. Julkisen sektorin organisaatioille budjettipoikkeamat ovat tärkeä suorituskyvyn ulottuvuus ja on tärkeää, että organisaatiot eivät joudu ylittämään tai alittamaan budjettiaan. Organisaatioiden on tärkeää pysyä budjetin rajoissa ilman suuria muutoksia budjetoinnin aikajänteellä. (Johansson ja Siverbo 2014.) Julkisella sektorilla kunnat kohtaavat paljon ulkoisen ympäristön aiheuttamaa epävarmuutta esimerkiksi poliittiselta kannalta. Turbulenttisen ulkoisen ympäristön uskotaan yleisesti omaavan haitallisia vaikutuksia julkisten organisaatioiden suorituskykyyn. (Boyne ja Meier 2009.)

1.1 Tutkielman tavoitteet

Tämän tutkielman tavoitteena on luoda teoreettinen viitekehys julkisen sektorin budjetoinnille ja johtaa kolme hypoteesia teorian pohjalta ja peilata sitä Suomen kunnilta saatuun aineistoon. Tässä tutkielmassa on tarkoituksena tarkastella ja avata budjetointia, johdon ohjausjärjestelmiä, tiukkaa budjettikontrollia, budjettipoikkeamia sekä ympäristön epävarmuutta ja dynaamisuutta julkisen sektorin organisaatioissa. Pyrin tutkimaan, mitkä asiat vaikuttavat budjettipoikkeamien syntyyn. Painottuvatko poikkeamia luovat tekijät organisaation sisälle vai ulkopuolelle. Kyselylomakkeen kautta näitä tietoja pyrittiin saamaan eri kysymyspatteristojen kautta.

Tutkimuksen empiirinen osa toteutettiin kyselytutkimuksena käyttäen pohjana Johanssonin ja Siverbon (2014) tutkimuksen *"The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence"* muokattua kyselylomaketta. Tutkimuksen mallinnuksessa käytettiin PLS-rakennemallia,

jota esikuva-artikkelissa myös käytettiin. Malli on yleinen monimutkaisten ja pienten aineistojen tutkimuksissa. Tutkimusaineiston analysointiin käytettiin SmartPLS-ohjelmaa, jonka avulla luotiin kappaleen 6 tulokset. Tässä tutkielmassa pyrin löytämään vastaukset seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

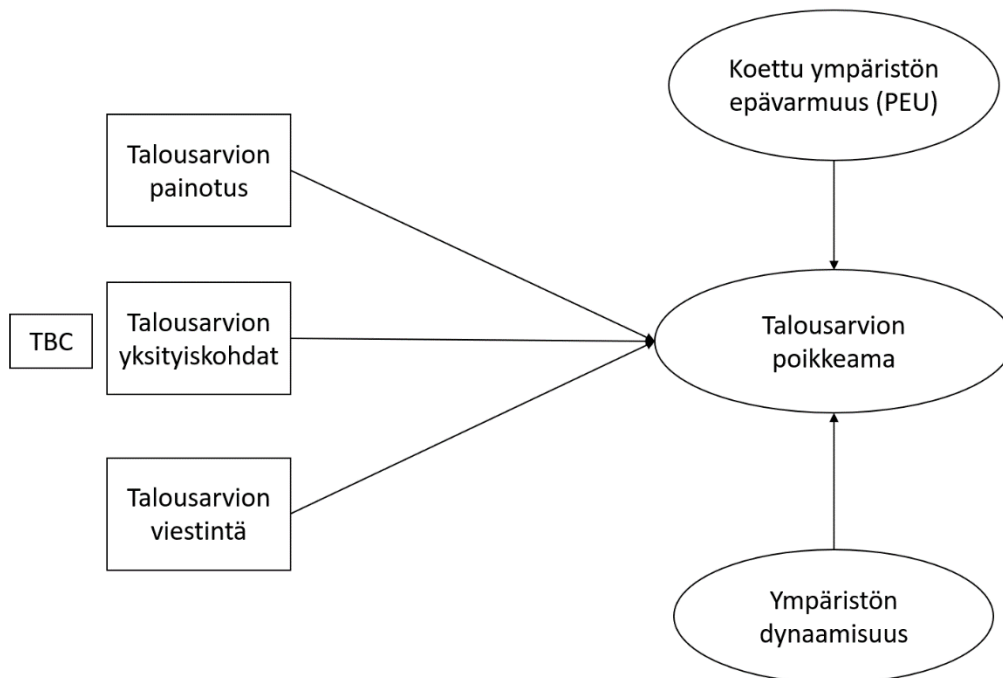
1. Kuinka tiukka budjettikontrolli vaikuttaa Suomen kuntien budjettipoikkeamiin?
2. Missä määrin ympäristön epävarmuus ja dynaamisuus vaikuttavat budjettipoikkeamiin?

1.2 Tutkielman rakenne

Tutkielman rakenne koostuu kuudesta luvusta. Ensimmäinen luku on johdanto tutkielmaan, jossa käsitellään tutkielman tavoitteita, rakennetta ja rajoituksia. Toisessa kappaleessa käsitellään budjetointia osana johdon ohjausjärjestelmää, tiukkaa budjettikontrollia, ympäristön epävarmuutta ja dynaamisuutta. Kolmannessa kappaleessa käsitellään budjetointiin, tiukkaan budjettikontrolliin ja ympäristön epävarmuuteen ja dynaamisuuteen liittyviä tutkimuksia, joiden pohjalta tutkimuksen hypoteesit avataan. Neljännessä kappaleessa esitellään tämän tutkielman tutkimusmetodologia. Tässä kappaleessa esitellään tutkimuksen toteutustapa, otos ja aineisto, reliabiliteetti ja validiteetti, avataan kyselylomake sekä esitellään tutkimuksen rakennemalli. Viidennessä luvussa esitellään tutkimuksen tulokset, tutkitaan tutkimuksen luotettavuutta sekä hypoteesit avataan. Kuudennessa ja viimeisessä kappaleessa kootaan koko työ yhteenvetoon ja johtopäätöksiin, jotka muodostavat tämän tutkielman tärkeimmän osan.

Kuviossa 1 esitellään tutkielman rakenne. Tiukan budjettikontrollin muuttujat esitetään kuvion vasemmassa laidassa talousarvion painotuksena, viestintänä, yksityiskohtina ja osavuositarkastuksien poikkeamina. Kuviossa on esitelty tiukka budjettikontrolli erillisenä muuttujana, josta johdetaan hypoteesi 1. Myöhemmin esitellyssä rakennemallissa TBC muuttuja on poistettu PLS-mallista. Havaittu ympäristön epävarmuus (PEU) ja ympäristön dynaamisuus sekä toimintakulujen poikkeamat vuosina 2016 ja 2017 ovat myös esitettynä

kuviossa. Kaikki nämä muuttujat vaikuttavat oletetusti välittömästi tai välillisesti tässä tutkimuksessa kuntien budjettipoikkeamiin.



Kuvio 1: Muokattu tutkielman rakenne mukailen Johanssonin ja Siverbon kuviota (2014: 275)

1.3 Tutkielman rajaukset

Tämän pro gradu-tutkielman teoria on rajattu koskemaan yleistä yksityisen ja julkisen sektorin budjetointia. Tiukkaa budjettikontrollia ja budjettipoikkeamia tarkastellaan aiempien tutkimuksien ja teorian pohjalta. Teoria on rakennettu tukemaan kyselylomaketta ja empiriaosassa käytettyjä aiheita. Teoriaa on pyritty myös heijastamaan julkisen sektorin budjetointia, jossa käytetyt termit ja toiminta ovat osittain valmiiksi määritettyä valtion puolelta. Tarkemmat rajaukset esitellään tutkielman aikana aihekohtaisesti.

Empiirinen osa toteutettiin tässä tutkielmassa kyselytutkimuksena ja tutkimuskohteina ovat Suomen kunnat. Suomessa on vuonna 2018 yhteensä 311 kuntaa, joista 107 käyttää itsestään kaupunki -nimitystä ja 204 kunta -nimitystä. Manner-Suomessa kuntia sijaitsi 295 ja Ahvenanmaalla 16. Rajauksia

tutkimuskohteisiin ei ollut tarvetta tehdä. Suomessa kuntien koko vaihtelee asukasluvultaan alle 5000 hengen ja yli 50 000 hengen kuntien välillä. Vuoden 2017 alussa Suomen pienimmässä kunnassa Sottungassa oli 96 asukasta ja suurimassa Helsingissä oli 635 181 asukasta. Keskimääräinen asukasluku Suomen kunnissa oli vuonna 2016 17 695 ja pieniä, alle 10 000 asukkaan kuntia on Suomessa yhteensä 213 eli yli kaksi kolmasosaa kaikista kunnista ja niissä asuu yhteensä 17 % koko maan väestöstä. Yli sadantuhannen asukkaan kaupunkeja on 9 ja niissä asuu 39 % koko maan väestöstä.

2. BUDJETOINTI OSANA JOHDON OHJAUSJÄRJESTELMÄÄ

Tässä kappaleessa esitellään tutkielmaan keskeistä teoriaa liittyen organisaatioiden johdon ohjausjärjestelmiin, budjetointiin, ympäristön epävarmuuteen, dynaamisuuteen ja tiukkaan budjettikontrolliin. Teorian kautta on tarkoituksena avata laajempaa käsitystä tutkielman aiheesta. Kappaleen ensimmäisessä alaluvussa esitellään johdon ohjausjärjestelmiä, jonka jälkeen siirrytään budjettien ja budjetoinnin lukuun. Kolmannessa alaluvussa käsitellään julkisen sektorin laskentatoimea Suomen julkisella sektorilla. Neljännessä ja viidennessä luvussa käsitellään tiukkaa ohjausta, tiukkaa budjettikontrollia ja budjettipoikkeamia. Kappaleen kaksi viimeistä alalukua käsittelevät ympäristön epävarmuutta ja dynamiikkaa sekä suorituskyvyn mittausta.

2.1 Johdon ohjausjärjestelmät

Termillä *johdon ohjausjärjestelmä* tarkoitetaan sekä virallisia että epävirallisia ohjausjärjestelmiä. Organisaation virallisella johdon ohjausjärjestelmällä on selkeät säännöt, menettelyt, suorituskyvyn mittarit ja kannustinjärjestelmät, jotka ohjaavat sen johtajien ja työntekijöiden käytöstä. Virallinen ohjausjärjestelmä jo itsessään sisältää useita järjestelmiä. Johdon kirjanpitojärjestelmä on virallinen kirjanpitojärjestelmä, joka tarjoaa informaatiota kustannuksista, liikevaihdosta ja tuloista. Toisena esimerkkinä virallisesta ohjausjärjestelmästä on henkilöstöresurssijärjestelmät (tarjoaa informaatiota rekrytoinnista, koulutuksesta, poissaoloista ja vahingoista), ja laatuja järjestelmät (tarjoaa informaatiota vioista, uudelleen käsittelystä ja myöhästyneistä toimituksista asiakkaille). Epäviralliseen johdon ohjausjärjestelmään kuuluu mm. yhteiset arvot, lojaalisuus ja yhteiset sitoumukset organisaation jäsenten, organisaatiokulttuurin sekä kirjoittamattomat säännöt liittyen johtajien ja työntekijöiden hyväksyttävään käytökseen (Horngren, Foster ja Datar 2000: 788-789).

Hoque (2006) määrittää perinteisen johdon ohjausjärjestelmän analyttiseksi ja laskelmoivaksi prosessiksi, jonka tarkoituksena on tukea organisaation päämäärien saavuttamisessa. Johdon ohjausjärjestelmän tarkoituksena on

kerätä informaatiota koordinoitakseen organisaation läpi kulkevia suunnittelu ja kontrollointi päätöksiä. Johdon ohjausjärjestelmän koostuu toisiinsa yhteydessä olevista komponenteista, joita ovat strategia, strateginen suunnittelu, strateginen johtaminen, vastuullisuusrakenne, vastuullinen kirjanpito, suorituskyvyn mittaaminen, suunta, motivaatio ja kannustimet (Hoque 2006: 44-45).

Perinteisesti johdon ohjausjärjestelmä on nähty myös passiivisena työkaluna, jonka tarkoituksena on tuottaa informaatiota johdolle. Perinteisestä näkökulmasta johdon ohjausjärjestelmä on nähty myös muodollisena ohjauksena ja palautejärjestelmänä, jota on käytetty valvomaan organisaatiokohtaista ulosantia ja korjata hajontaa asetetuista suorituskyvyn standardeista. Johdon ohjausjärjestelmä on määritelty yrityksen jokaiseksi laitteeksi ja järjestelmäksi, joita käytetään liiketoiminnassa varmistettaessa, että työntekijöiden käyttäytyminen ja päätöksenteko tukevat organisaation tavoitteita ja strategiaa (Malmi & Brown 2008).

Johdon ohjaus on määritelty seuraavasti: ”prosessi, jossa johtajat varmistavat, että resurssit on kohdistettu ja käytetty tehokkaasti saavuttaakseen yrityksen tavoitteet.” (Langfield-Smith 1997: 208). Johdon ohjausjärjestelmä on määritelty ohjaukseksi, jota ylimmän tason johtajat käyttävät ohjatakseen alemman tason johtajia. Tässä prosessissa ylimmän tason johtajat varmistavat, että keskitason johtajat vievät organisaatiotason päämääriä ja strategioita eteenpäin (Merchant 1989; Fischer 1998: 1). Flamholtz ym. (1985) ovat kuvailleet johdon ohjausjärjestelmää myös prosessiksi, joka vaikuttaa käytökseen. Malmin & Brownin (2008) mukaan johdon ohjausjärjestelmien määritelmiä löytyy kirjallisuudesta paljon ja osa näistä sisältää päällekkäisyyksiä, kun osa taas poikkeaa toisistaan hyvin paljon. Otley (1999) mukaan johdon ohjausjärjestelmä tarjoaa johtajille informaatiota, jonka tarkoituksena on olla hyödyksi heidän työssään ja avustaa organisaatiota kehittämään ja säilyttämään toimintakykyinen käyttäytymismalli (Otley 1999: 364)

2.2 Budjetti ja budjetointi

Budjetti on tietyn ajanjakson tavoitteellinen, mahdollisimman hyvään taloudelliseen suoritustasoon, yleensä tulokseen, päätyvä rahamääräinen

toimintasuunnitelma. (Järvenpää ym. 2013: 235). Taloushallinnon alueella budjetti on tavallisesti määritelty lähes samalla tavalla seuraavasti: Budjetti on yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadittu, mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu rahamääräinen, joskus määrällisestikin ilmaistu toimintasuunnitelma. (Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007; 231). Perinteisellä budjetilla tarkoitetaan vuosi- tai tilikausikohtaista taloudellista suunnitelmaa, joka sisältää tavoitteet kuukausi-, kvartaali- tai puolivuositaiskautta. (Järvenpää ym. 2013: 235).

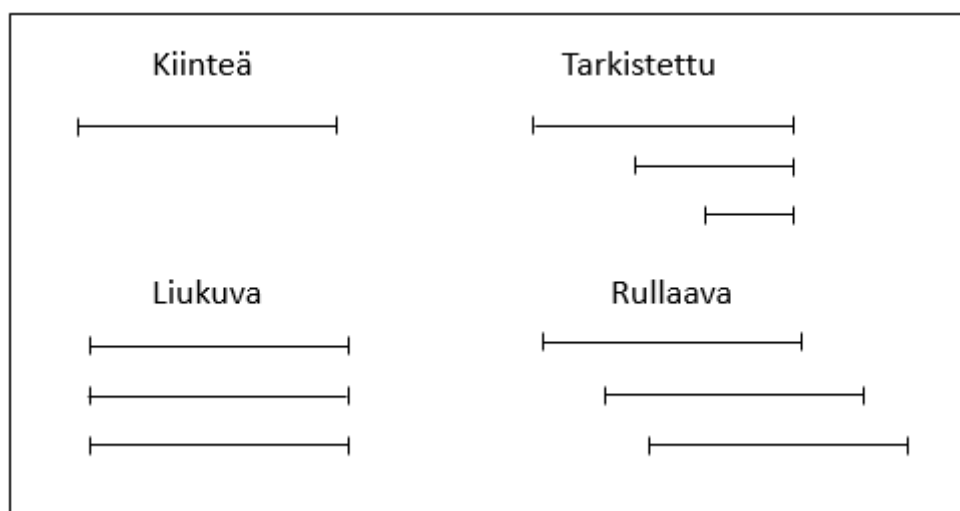
Terminä budjetti on tavallinen useimmille yrityksille, koska sen tehtävänä on saavuttaa yrityksen tavoitteet. Budjetointi on avain minkä tahansa liiketoiminnan selviytymiseen muodostumispaikasta täytöntöönpanoon. Kirjanpitojärjestelmä luottaa vahvasti kustannus-, vakio-, suorituskyky- ja kohdeinformaatioon, jotta päätöksentekijät ja johto voisivat priorisoida toimintaa resurssien puitteissa. (Hansen ja Van der Stede, 2004).

Budjetoinnilla tarkoitetaan puolestaan suunnitelmallista, ohjeistettua prosessia, jonka tuloksena budjetti laaditaan ja budjetin toteutumista seurataan. Budjetointi liittyy keskeisesti pitkän aikavälin suunnitteluun ja strategiassa määriteltyjen tavoitteiden toteuttamiseen. Pitkän aikavälin suunnitelma ja strategia toteutetaan lyhyen aikavälin suunnitelmilla ja tavoitteilla, joiden avulla varmistetaan organisaation päämäärän ja strategian toteutuminen. (Järvenpää ym. 2013: 235).

Budjetointi on johdon hallintaprosessien yksi kulmakivistä melkein jokaisessa yrityksessä. Sen laajasta käytöstä huolimatta budjetointi on kaukana täydellisyydestä. Yrittäjät ovat esittäneet huolensa liittyen budjetoinnin käytöstä suunnitteluun ja suorituskyvyn arvioimiseen. Ammatinharjoittajat ovat kiistelleet, että budjetit hidastuttavat organisaation resurssien allokoimista sen parhaisiin käyttökohteisiin ja rohkaisee lyhytnäköiseen päätöksentekoon sekä muihin vajaatoimintaiseen ”budjettipeliin”. He määrittelevät nämä ongelmat osittain perinteisen budjetoinnin taloudelliseen ylhäältä alaspäin suuntautuvalla käsky- ja kontrollisuuntautuneisuuteen, joka on sisällytetty vuosibudjetin suunnitteluun ja tulosten arviointiprosessiin (Hansen, Otley ja Van der Stede, 2003).

Budjetti on historiallisesti ollut keskeisessä asemassa useimmissa organisaatioiden johtamisjärjestelmässä (Otley, 1994). Kuitenkin viime aikoina budjetointi on ollut huomattavan arvostelun kohteena (Hansen ym. 2003). Budjetointi on arvioitu ”rikkoutuneeksi” (Jensen, 2001), ”menneisyyden asiana” (Gurton, 1999), tai ”tarpeettomana pahana” (Wallander, 1999). (Lindsay ja Libby, 2010: 56). Eurooppalaiset tutkimukset raportoivat myös kasvavasta tyytymättömyydestä organisaatioiden budjetointijärjestelmää kohtaan. Budjetointi nähdään myös kykenemättömänä vastaamaan informaatioajan vaatimuksiin kilpailullisessa toimintaympäristössä (Ekholm & Wallin 2000).

Terminä budjetti on tavallinen useimmille yrityksille, koska sen tehtävänä on saavuttaa yrityksen tavoitteet. Budjetointi on avain minkä tahansa liiketoiminnan selviytymiseen muodostumispaikasta täytäntöönpanoon. Kirjanpitojärjestelmä luottaa vahvasti kustannus-, vakio-, suorituskyky- ja kohdeinformaatioon, jotta päätöksentekijät ja johto voisivat priorisoida toimintaa resurssien puitteissa. (Hansen ja Van der Stede, 2004).



Kuvio 2. Budjetointityypit mukaillen Bergstrandin kuviota (1994: 98)

Bergstrandin (1994: 98) mukaan yrityksissä käytetään tavallisesti *kiinteää budjettia*, jolloin budjetointi tehdään kerran vuodessa ja sitä voidaan täydentää kolmen tai neljän kuukauden välein. *Tarkistettu budjetti* taas tarkoittaa, että budjettia korjataan vuoden mittaan ennalta määrätyin väliajoin joka kerta lyhyemmän aikavälin osalta. Tällöin budjetti voidaan sopeuttaa paremmin todellisiin tapahtumiin. *Rullaavaan budjettiin* liittyy suurelta osin samat

näkökohdat kuin tarkistettuun budjettiin. Rullaava budjetti on tekniseltä kannalta parempi kuin tarkistettu, koska jokaisella budjettikierröksellä tarkastellaan kokonaista vuotta eteenpäin. *Liukuvaa budjettia* käytetään sellaisissa organisaatioissa, joissa itsenäistä vastuuta ei ole esimerkiksi myyntimääristä. Jos yrityksen tehtävänä on myydä tai tuottaa jokin tietty suoritemäärä, joka on muualta käsin määrätty, voi olla järkevää laatia useita budjetteja, jotka liittyvät eri suoritemääriin (Bergstrand 1994: 98-99).

Bergstrand (2009) kokoaa kirjassaan *Accounting for Management Control* budjetoinnin tärkeimpiä tehtäviä ja listaa tehtävät kokonaiskuvaksi, koska pienille ja suurille yrityksille eri budjetoinnin tehtävät ovat tärkeämpiä kuin toiset.

- Budjetointi antaa yritysjohdolle *suunnitelman yrityksen kokonaistoiminnoista* tulevaisuuden ajanjaksolla. Tämän kokonaiskuvan avulla päätöksentekijät yrityksessä pystyvät varmistumaan siitä, että yritys on menossa oikeaan suuntaan.
- Budjetoinnissa *kehitetään tavoitteita osastoille ja tuloskeskuksille*, jolla mahdollistetaan yksikön johdolle työskentely hajautetusti ilman jatkuvaa ylimmän johdon konsultointia yksityiskohdista.
- Budjetointi auttaa *luomaan yhteistyötä ja kommunikointia tuloskeskusten välillä*. Tämän tarkoituksena on levittää tietoisuutta siitä, mikä tilanne on missäkin tulosityksikössä tai osastossa. Tämä lisää myös tietoisuutta johtajien välillä mikä on heidän oma asemansa tässä prosessissa.
- Budjetti yhdistää *tärkeät aloituspisteet seurannalle ja varianssianalyysille* budjetoinnin aikana ja budjetointijakson jälkeen. Tämän avulla budjetti voidaan jakaa lyhyemmiksi ajanjaksoiksi kuten kuukausiksi, kvartaaleiksi tai muiksi ajanjaksoiksi riippuen yrityksen työskentelyrytmistä.
- Kvartaalin jälkeen yrityksen johto haluaa *kehittää tuloksen ennustamista vuosibudjetoinnin muistuttamiseksi*. Jaettu budjetti auttaa havaitsemaan mitä on alun perin odotettu ja tulokset osoittavat mitä on tulevaisuudessa odotettavissa.
- Resurssien puutteiden tapauksessa budjetti on hyödyllinen työkalu *priorisoimaan kuluja, kuten suuria investointeja eri osa-alueilla*. Esimerkiksi nollapohjabudjetoinnilla (Zero-Based Budgeting) auttaa päättämään, mikä projekti toteutetaan ja milloin.

- Budjetin avulla, yritykset voivat luoda hajautusta *tunnistamalla vastuujohtajat* organisaatioyksiköihin, tuotteille tai toiminnoille.
- Monille ihmisille *budjetti luo motivaatiota* tunnistamalla tulevaisuuden tavoitteet. Monet eivät tarvitse kannustimia tai bonuksia, mutta tieto siitä, missä vaiheessa ollaan budjetin osalta ja kuinka tavoitteet saavutetaan.
- Budjetti kuvailevat liikevaihtoa ja kuluja yrityksen jokaisella osastolla. Johdonmukaisesti budjettia käytetään myös delegoimiseen ja auktoriteetin varmistukseen kuka on vastuussa ja mistä.

Hansen, Otley ja Van der Stede (2003) tutkimuksessaan listaavat Neelyn (2001) 12 kohdan listan budjetointivalvonnan eniten esiintyvistä heikkouksista.

1. Budjettien yhteen liittäminen on aikaa kuluttavaa;
2. Budjetit rajoittavat reagoitokykyä ja ovat usein esteenä muutokselle;
3. Budjetit ovat harvoin strategisesti keskittyneitä ja usein ristiriitaisia;
4. Budjetit lisäävät vähän arvoa etenkin, kun otetaan huomioon niiden valmisteluun tarvittava aika;
5. Budjetit keskittyvät kustannusten vähentämiseen eikä arvon luomiseen;
6. Budjetit vahvistavat vertikaalista komentoa ja valvontaa;
7. Budjetit eivät vastaa kehittyviä verkostorakenteita, joita organisaatiot pyrkivät omaksumaan;
8. Budjetit kannustavat ”pelaamiseen” ja häiriintyneeseen käyttäytymiseen;
9. Budjetteja kehitetään ja päivitetään liian harvoin, yleensä vuosittain;
10. Budjetit perustuvat tukemattomiin oletuksiin ja arvailuun;

11. Budjetit vahvistavat osastojen välisiä esteitä sen sijaan, että ne edistäisivät tiedon jakamista;
12. Budjetit tekevät ihmiset tuntemaan itsensä aliarvostetuiksi

Monet tutkijat ovatkin viime vuosikymmenten aikana pyrkineet löytämään rinnalle tehokkaampaa vaihtoehtoa korvaamaan perinteistä budjetointia ja sen heikkouksia. Wallander (1999) toimi 1970-luvulla Svenska Handelsbankenin toimitusjohtajana ja hylkäsi yrityksen budjetoinnin kokonaan. Tällä muutoksella Wallander loi Handelsbankenista maailman kustannustehokkaimman pankin. Wallander poisti budjetit kokonaan ja otti työntekijät entistä tiiviimmin mukaan yrityksen menestykseen. ”Yhden tiimin” lähestymistapa, joka keskittyi asiakastytyväisyyteen kuin hierarkian tarpeisiin. Juergen Daumin haastattelussa 2003 Handelsbankenin varatoimitusjohtaja Lennart Francke kertoo, kuinka he Jan Wallanderin kanssa johtivat ja ohjasivat Handelsbankenia ilman budjettia. Francken mukaan Wallanderin mielestä oli parempi johtaa liiketoimintaa sen mukaan mitä oikeasti tapahtuu, kuin vain tuijottaa kuvitteellista budjettia, joka oli laadittu monia kuukausia eteenpäin. Tarkkaan suunnittelun budjetin kanssa toimimisen huonona puolena on, ettei pysty toimimaan yhtä joustavasti kuin, jos ei olisi niin tarkkaan suunniteltua suunnitelmaa. Wallander nimittikin budjetoinnin ”tarpeettomaksi pahaksi.” Wallander teki monia muutoksia, kuten hajautti keskitetyn organisaatorakenteen ja muutti strategiaa. Hänen mukaansa markkinoiden ennustaminen on mahdotonta, joten on parempi olla laatimatta ennusteita. (Wallander 1999)

2.3 Julkisen sektorin laskentatoimi

Talousarvio ja -suunnitelma ovat laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. (Kuntalaki 110§ mom. 2, 410/2015).

Yksityisen ja julkisen sektorin organisaatioiden budjetoinnista löytyy yhtenäisyyksiä ja eroavaisuuksia. Talousyksikköinä julkiset ja yksityiset

organisaatiot alkavat olla toimintatavoiltaan yhä enemmän toistensa kaltaisia, joten niiden tekemää tulosta voidaan verrata keskenään. Talouden johtaminen budjettiprosesseineen sisältää useita huomionarvoisia eroja, josta voi seurata keskinäisessä vertailussa virhearviointeja. Osan eroista selittää yhteiskunnallinen asema ja osa eroista suoraan budjetointiin. Talouslukuja tarkastellessa tulee muistaa, miten ne lasketaan sekä se mitä julkinen ja yksityinen sektori edustaa ja palvelee. Yksityisillä organisaatioilla on voiton tuottaminen osakkeenomistajille, kun taas julkisen puolen organisaatioilla on palvella yhteistä intressiä. Sama pätee molempia kohdilla budjettiin. Julkisella sektorilla budjettia säädellään lainsäädännöllä ja rakenteiden samankaltaisuuden tavoittelulla pyritään edistämään vertailtavuutta. Vastaavaa pakollisuutta yksityisellä puolella ei ole. (Rajala & Tammi, 2014: 31–32).

Julkisen sektorin organisaatioissa budjetti on tulosta poliittisten neuvotteluista ja priorisoinnista, mikä on osoitus poliittisten päättäjien tahdosta sekä epäsuorasti kansan tahdosta (Johansson & Siverbo 2014: 273). Julkisesta toiminnasta on käytetty nimitystä ”verorahoitteinen sektori”, jossa verotulot ovat keskeinen julkisen toiminnan takaaja. Julkisella puolella käytetään vierasta pääomaa vain kohteisiin, joiden ajatellaan pystyvän maksamaan velka takaisin niillä tuloilla, jotka kohde tuottaa. Julkiseen toimintaan sisältyy tietynlainen jatkuvuus, vakaus ja pitkä aikajänne. Julkisen sektorin puolella pyritään arvioimaan ja ennakoimaan kysyntää ja tarpeita vähintään vuoden sykleissä ja pidemmällä aikavälillä. Ennakoimisen aikajänne on lyhentynyt julkisessa toiminnassa, kun ulkoinen toimintaympäristö on muuttunut yhä ennakoimattomaksi ja esimerkiksi rullaavaa budjetointia on kokeiltu kuntaliitosvaiheessa, jolloin budjetoidun vuoden aikana osavuosikatsauksien aikana on mahdollista kohdistaa voimavaroja uudestaan. (Rajala & Tammi 2014: 33–34)

Julkisen ja yksityisen puolen toiminnassa korostetaan toiminnan kontrollia, arviointia, seurantaa ja vastuukysymyksiä. Tarkastustoiminnalla pyritään vaalimaan luottamusta instituutioihin ja hallinnan laillisuuteen. Kuntatarkastuksessa korostuu poliittisten tavoitteiden saavuttaminen, kun yksityisellä tavoitteet painottuvat omistajan tavoitteisiin. Kunnantarkastuksen puolella toiminnan arviointi on laajempaa kuin yksityisellä. Julkisella ja yksityisellä sektorilla talousinformaation laatu on parantunut. Tämä on

mahdollistanut erilaiset arviointikäytännöt ja niiden kehittämisen, joka näkyy päätöksenteon vaikuttavuuden arvioinnin korostumisena, kun taas kymmenen vuotta sitten painotettiin tuloksellisuutta ja sen mittausta. Vaikuttavuudella voidaan tarkoittaa organisaation kykyä "toteuttaa yhteiskunnassa vallitsevia arvoja ja sekä arvoihin liitettyjä tarpeita ja tavoitteita. (Rajala & Tammi 2014: 35)

Talouden suunnittelun merkitys on julkisella sektorilla sen toiminnan luonteen vuoksi hyvin keskeistä. Budjetin merkitys on julkisessa toiminnassa muuttumassa, sillä sen kohde elää voimakasta muutosta. Sidokset eri toimijoiden kanssa ovat muuttumassa ja budjettien tulisi pystyä vastaamaan ja tukemaan niiden kehittymistä. Yksityisen sektorin rahoituspohjan ja riskienhallinnan mahdollisuuksia ollaan tuomassa osaksi julkisen sektorin toimintaa, joka tuo omat sisältövaikutuksensa kuntien talousjohtamiseen. (Rajala & Tammi 2014: 36)

2.4 Tiukka ohjaus

Tiukalle ohjaukselle ei löydy selvää määritelmää tutkimuksien kesken. Tiukka ohjausjärjestelmä, jossa johtajien suorituskykyä arvioidaan pääsääntöisesti heidän kyvystään saavuttaa budjetoidut tavoitteet jokaisen raportointiperiodin aikana. (Simons, 1995: 161; Van der Stede: 119-120.)

Van der Steden (2001: 121) mukaan tiukka ohjaus riippuu budjetointiprosessien ominaisuuksista, kuten painotuksesta budjetin saavuttamisen suhteen tai budjetoinnin yksityiskohtien läpikäymiseen. Kuitenkin tiukka kontrolli tunnustetaan viittaavan yksilön vapauden asteen rajoitukseksi, mutta yksityiskohtaisten kuukausibudjettien tai säännöllisten suorituskykytarkistusten ei niin välttämättömäksi. Osa tutkijoista kuvailee tiukkaa ohjausta sen komponenttien yksityiskohtien kautta, kuinka se voidaan saavuttaa tai osa tekee päätelmänsä kontrollin tiukkuudesta sen tuloksien kautta. Ohjausjärjestelmä määritellään sitä tiukemmaksi mitä suurempi vaikutus sillä on päätöksentekoon tai jos se tarjoaa korkean varmuuden tason, jonka organisaatio on asettanut ja työntekijät toimivat sen mukaan.

Tiukan ohjauksen konsepti ei ole vielä täysin selvä sen määritelmän, tavoitteen ja käytön mukaan. Määritelmien puute ja tarkan käytön epäselvyys

vaikkeuttavat tulkintaa ja toistamista tutkimuksissa. (Fisher, 1995). Van Der Steden (2001) mukaan budjettia koskeva ohjaus on yksi tapa harjoittaa tiukkaa ohjausta laajemmassa ymmärryksessä. Laskentatoimiperusteinen budjettia koskeva ohjaus on olennainen osa johdon ohjausjärjestelmää useimmissa voittoa tavoittelevissa organisaatioissa, ja jota on tutkittu laajasti johdon laskentatoimessa ja se nähdään tärkeänä tulevaisuuden tutkimuksen näkökannalta. (Van der Stede 2001: 120). Kirjallisuudessa ei ole yksimielisyyttä vielä siitä onko tiukasta budjetin ohjauksesta enemmän hyötyä kuin haittaa suorituskyyvylle, rohkaiseeko vai heikentääkö se toimintahäiriöitä tai kasvattaako vai vähentääkö se työn aiheuttamaa painetta.

Van der Steden (2001) tutkimuksessa on määritelty tiukan vs ”löyhän ohjauksen välistä eroa. Tiukka ohjausjärjestelmä määritellään laveasti yhdeksi toiminnoksi, joka tarjoaa korkean asteen varmistuksen sille, että työntekijät toimivat niin kuin organisaatio toivoo. Tiukka ohjausjärjestelmä voidaan toteuttaa seuraavasti:

- 1) *Tavoitteiden määrittely.* Tiukemmalla ohjauksella tarkoitetaan tavoitteiden määrittelyä sellaisiksi, että ne ovat valmiimpia, tarkempia ja yhteneväisiä organisaation tavoitteiden mukaisesti.
- 2) *Viestinnän tavoitteet.* Viestinnän mallien muutosta sellaisella tavalla, että työntekijät ymmärtävät paremmin ja hyväksyvät organisaation tavoitteet. Sisältää tehokkaamman, ajoitetumman, säännöllisemmän ja vakuuttavamman viestinnän
- 3) *Valvonta.* Toimintojen säännöllisemmän, tarkemman ja ajoitetumman tuloksien valvonnan.
- 4) *Palkitseminen.* Palkintojen arvon lisääminen arvioitavia työntekijöitä kohtaan ja tiukemman suhteen määrittäminen palkinnoille ja suorituskyyvylle.

2.5 Tiukka budjettikontrolli ja budjettipoikkeamat

Uudet taloudelliset olosuhteet merkitsevät sitä, että julkisen sektorin organisaatioiden on vahvistettava ja keskitettävä uudelleen talousarvion valvontatoimintansa tavoitteen saavuttamiseksi. Uudet kulutusrajat,

priorisoinnit ja suorituskyvyn tasot kasvattavat suunnan tarvetta siitä, kuinka toiminnot suoritetaan ja mikä on tärkeää budjetoinnissa. Tiukka budjettivalvonta nähdään rakenteena, joka pystyy vastaamaan näihin tarpeisiin (Johansson, Siverbo, 2014).

Julkisen sektorin talousarvion valvontajärjestelmien suunnittelussa, käytössä ja tehokkuudessa budjettien ja budjetoinnin käyttäytymisen valvonnassa on käytetty yllättävän vähän tutkimusta. Talousarvion valvontatutkimuksen kirjallisuuskatsaukset osoittavat, että yksityisen sektorin organisaatioiden tutkimus on lähes täydellistä (Chapman, 1997; Hartmann, 2000; Chenhall, 2003). Monet tutkijat ovat keskustelleet ”tiukan” ja ”löysän” valvonnan eroavaisuuksista. Tiukalla kontrollijärjestelmällä on budjettitavoitteet, jotka ovat haastavia saavuttaa ja joka ei hyväksy muutoksia tavoitteessa sekä sallii vain pienet tavoitteiden löysyydet. Jos valvontajärjestelmä on määritelty ”tiukaksi”, niin kaikkia valvontamekanismeja käytetään tiukalla tavalla. (Fischer 1998: 5)

Tutkimuksissa tutkijat ovat tehneet implisiittisen oletuksen, että vain organisaatioiden, jotka ovat sopuinnassa niiden ympäristön kanssa, säilyvät ennallaan ja että ympäristöominaisuuksien (riippumattoman muuttujan) ja budjetin valvontajärjestelmän (riippuvan muuttujan) välisellä suhteella on merkitystä kontingenssin sopivuuden valintatyyppin kanssa. (Drazin ja Van de Ven, 1985). Yksityisen sektorin organisaatioiden aiempi tutkimus on osoittanut, että budjettien korostaminen ja virallisen budjetin valvonnan käyttö ovat sopivaa turbulentsissa ympäristöissä (Johansson ja Siverbo, 2010: 276).

Vuorovaikutustapahtumamallin avulla voidaan suoraan testata turbulenssin ja budjetin valvonnan välisen sovituksen vaikutusta talousarvion suorituskykyyn. Tämä lähestymistapa mahdollistaa sen, että organisaatiot, jotka käyttävät tiukkoja (virallisia ja laajoja) budjetin valvontatoimia ympäristövirroissa, pystyvät paremmin hallitsemaan budjettiaan suhteessa muihin järjestöihin. Julkinen sektori on hyvä tapa kokeilla vuorovaikutustyyppisiä valmiussuunnitelmia. Julkisen sektorin ominaispiirteitä ovat kilpailukykyisten markkinoiden puuttuminen, ristiriitaiset vaatimukset, vähäpätöisten panostusten jäykkyys ja demokraattinen ja poliittinen prosessi. (Johansson, 2013)

Joillekin organisaatioille ennustettavuuden ja valvonnan tarve on kuitenkin yhtä tärkeä kuin budjetin valvonnan mahdollisten toimintahäiriöiden käyttäytymisvaikutusten minimointi (Hartmann, 2000; Van der Stede, 2000). Julkisen sektorin organisaatiot ovat hyvä esimerkki siitä, jotka kohtaavat poliittisen ja institutionaalisen painostuksen budjetin noudattamisessa. Julkisen sektorin asettamien tiukan budjetin valvonnan tarkoituksenmukaisuuden (suorituskykyvaikutusten) tutkiminen auttaa osaltaan ymmärtämään tiukan valvonnan merkitystä tapauksissa, joissa ennustettavuus ja valvonta ovat tärkeä valvontaongelma. (Johansson & Siverbo, 2014).

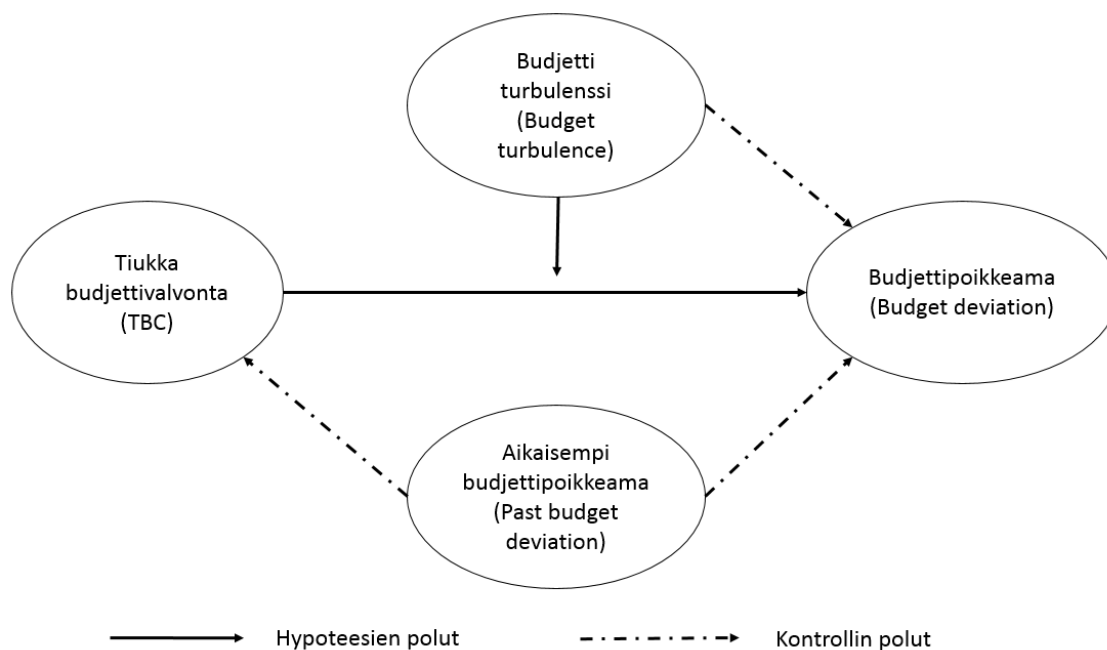
Taloudelliselta kannalta julkisen sektorin organisaatioiden vastuulla on pyrkiä varmistamaan, että budjetoitujen kustannusten ja todellisten kustannusten välinen ero on nolla eli sen varmistaminen, että tilikauden aikana ei käytetä enemmän tai vähemmän budjetoituja varoja. Tämä tekee valvontatilanteesta erilaisemman kuin yksityisen sektorin kohdalla, johon useimmat aiemmat kontingenssitutkimukset perustuvat (Chapman, 1997). Joissakin maissa julkisen sektorin organisaation on laitonta käyttää enemmän resursseja kuin budjetissa on hyväksytty, jonka myötä se tarkoittaa, että organisaatioiden pakottava painostus ei ylitä budjetoituja menokehyksiä. (Johansson & Siverbo, 2014)

Julkisen talouden alijäämää ja poliittisia ja institutionaalisia painostuksia talousarvion ylijäämää vastaan ovat poliittiset ja pakottavat paineet. Tämän vuoksi julkisen sektorin organisaatioiden keskushallinnolle tärkeä budjetin suorituskykyulottuvuus on välttää budjetin poikkeamia (valvonta). Budjetin valvonnan tarkoituksena on ohjata (kannustaa, sallia ja pakottaa) organisaation jäsenet toimimaan organisaation parhaiden etujen mukaisesti (Merchant ja Van der Stede, 2012). Budjetin kontrollijärjestelmän tai tiukan budjetin kontrollin tiukkuuden määrän valinnan vastuu on vastuullisten poliitikkojen ja johtajien käsissä. (Johansson, Siverbo, 2014)

Tiukempi budjetin valvonta merkitsee myös valvontajärjestelmän kustannusten kasvua (Hartmann, 2000, Merchant ja Van der Stede, 2012). Suorat kustannukset ovat valvontajärjestelmässä sen hallinnointiaikaa ja ponnisteluja varten, ja epäsuorat kustannukset ovat haitallisten sivuvaikutusten, kuten ”löyhän” luomisen, lyhytaikaisen ajattelun, työhön liittyvien jännitteiden ja negatiivisten asenteiden muodossa (Hartmann, 2000; Van der Stede, 2000). Siksi poliitikot ja johtajat saattavat olla haluttomia toteuttamaan tiukkoja

valvontatoimia. Tiukka valvonta on perusteltua vain silloin, kun kustannusten valvonta (budjetti) pidetään yhtä tärkeänä tai jopa tärkeämpää kuin tiukkojen kontrollien mahdollisten toimintahäiriöiden vähenemisen tilanteessa. (Hartmann, 2000).

Tiukan budjetoinnin valvonnan ja budjetin poikkeamien välillä vallitsee ehdollinen, eikä yleismaailmallinen yhdistyminen, ja syy tähän on, että tilanne voi edellyttää enemmän tai vähemmän tiukkaa talousarvion valvontaa. Avain tämän vaikutuksen ymmärtämiseen on todennäköisesti erilaistunut tarve antaa organisaatiolle suunta (Simons, 1987). Julkisen sektorin organisaatiossa, johon kohdistuu huomattava budjettiturbulenssi, on todennäköistä, että keskushallinnon johtajien ja osastopäälliköiden tavoitteen epäyhtenäisyysongelma lisääntyy. Wildavsky (1975) viittaa holhoojien (keskushallintojen) ja kannattajien (osastojen johtajien) väliseen ristiriitaan julkisen sektorin budjetoinnissa. Koska talousarvion turbulenssi tarkoittaa, että tavoitteita ja kehysrajoja on muutettava ja priorisoinnit on tehtävä, on todennäköistä, että keskushallinnon johtajien ja osastopäälliköiden mielipide vaihtelee organisaation ensisijaisen tavoitteen mukaan. Onko tavoite selviytyä uudesta budjetista mistä tahansa kustannuksesta vai pitäisikö osastopäälliköt kiinnittää huomiota siihen vaikutuksiin, joita sillä voi olla organisaation muihin tehtäviin ja tavoitteisiin? Miten lisäresursseja pitäisi kohdentaa? Tällaisen tavoitteen vastakkainasetteluongelmien ratkaisemiseksi keskushallinnon on hallinnoitava entistä tarkemmin osastopäälliköitä voidakseen hallita ja vähentää mahdollisesti ristiriitaisia tavoitteita. Jos keskushallinto korostaa budjetin täyttämistä, ei hyväksy budjetin tarkistamista, kiinnittää erityistä huomiota tiettyihin budjettikohtiin, ei suvaitse poikkeuksia väliaikaisista talousarvion tavoitteista ja harjoittaa voimakkaasti budjettiin liittyvää viestintää, se ohjaa (ohjaa) on paremmin mukautettava organisaation tavoitteisiin.

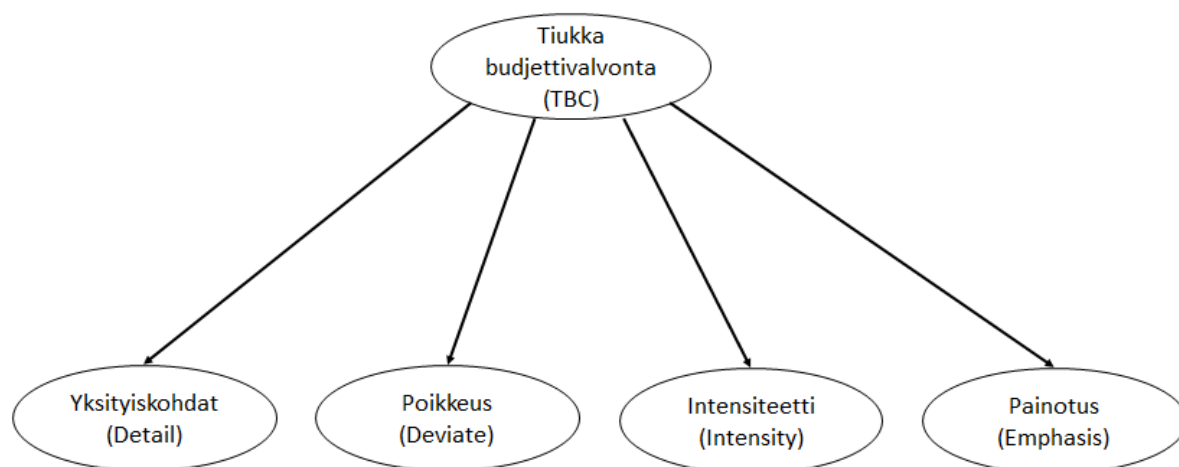


Kuvio 3. Rakenteiden välinen suhde (Johansson & Siverbo, 2014: 275).

Tilanteissa, joissa alhainen tai ei-olemassa oleva budjetin turbulenssi, jossa budjetointiprosessille ja sen tulokselle on ominaista lisäys, tiukan talousarvion valvonnan tarve ja tulos ovat todennäköisesti erilaiset. Alhainen budjetin turbulenssi tarkoittaa sitä, että organisaatio poikkeaa vain marginaalisesti edellisen vuoden menotasosta (Boyne et al., 2000). Aikaisemmat julkisen sektorin budjetoinnin tutkimukset osoittavat, että vähäiset muutokset luovat varmuuden, kun taas turbulenssi luo epävarmuutta, jota on käsiteltävä. (Wildavsky, 1975).

Koska valvontajärjestelmien kustannukset lisääntyivät, budjetin tiukka valvonta voi kuitenkin jopa pahentaa budjetin suorituskykyä. Tiukan talousarvion valvontaan liittyvät kustannukset suunnitellaan ja sisällytetään budjetoituihin kustannuksiin. Tässä tapauksessa sen ei odoteta vaikuttavan budjetin poikkeamiin. (Johansson ja Siverbo, 2014)

Budjetin poikkeamalla tarkoitetaan poikkeamaa suunnitellun budjetin ja toteutuneen budjetin välistä eroa. Hyvä budjetin poikkeama tarkoittaa, että kustannukset (tulos) ovat pienemmät kuin budjetti itsessään. Negatiivisen budjetin poikkeama tarkoittaa, että todelliset kustannukset olivat budjetoituja kustannuksia suuremmat. (Johansson ja Siverbo, 2014)



Kuvio 4. Mittausmalli toisen kertaluvun piilevälle rakenteelle tiukassa budjettivalvonnassa (Johansson ja Siverbo, 2014: 277)

Budjetin alarivoin tai rivikohdan valvonta (yksityiskohdat)

Jos ylin johto on kiinnostunut vain budjetin alarivistä, eikä edellytä paljoakaan yksityiskohtia budjettitarkastuksessa, liiketoimintayksiköiden johtajilla on enemmän harkintaa, koska he voivat siirtää varoja budjetin rivikohtien välillä, kunhan ne saavuttavat niiden kokonaisbudjetin. (Merchant ja Manzoni, 1989: Van der Stede, 2001: 129).

Väliaikaisten budjettipoikkeamien sietokyky (poikkeus)

Ylimmän johdon eivät siedä väliaikaisia budjettipoikkeamia, jos ne vaativat, että yritysjohtajat joutuvat pitämään todellisen suorituskyvyn budjetin mukaisena. Joka kuukauden suorituskykyä verrataan odotettuun suorituskykyyn ja korjaavat toiminnot toteutetaan, jos havaitaan, että budjetti ei toteudukaan. Toisaalta ylimmät johtajat suvaitsevat poikkeamia, kun he eivät systemaattisesti käy läpi väliaikaisia poikkeamia, ellei löydy jotain selvästi virheellistä. Tämä tarkoittaa, että yritysjohtajilla on enemmän harkintaa päättää korjaavien toimien kulusta. Yritysjohtajien suhtautuminen väliaikaisiin budjetin poikkeamiin riippuu siis siitä, missä määrin budjetin kuukausittaiset muutokset

laukaisevat yrityksen tarpeen tarkastuksille ja väliintuloille näihin poikkeamiin. (Van der Stede, 2001: 130).

Budjettiin liittyvän viestinnän intensiteetti (voimakkuus)

Budjettiin liittyvän viestinnän intensiteetti mitataan Simonsin (1995) vuorovaikutteisen ja diagnoosivalvonnan eron välillä. Budjetoinnin valvonta on interaktiivista, kun budjetit ovat säännöllisen keskustelun kohteena ylimmän johdon ja liiketoimintayksikköjohtajien välillä todellisesta suorituskyvystä riippumatta. Budjetoinnin valvonta on taas diagnostista, kun budjetit saavat hyväksynnän ylimmältä johdolta harkinnan jälkeen, ellei suorituskky ole huomattavasti odotusten alapuolella. (Van der Stede, 2001: 130).

Painospiste budjetin toteuttamisessa (painotus),

Painotuksen budjetointiominaisuus kertoo, miten ylimmän johdon mielestä budjetoinnin toteutuminen on olennaisen tärkeää lyhyellä aikavälillä. Budjetin mittauksen arviointityyliä on käytetty usein arvioimaan budjetin painotusta. Tämä arviointityyli sisältää useita kohtia, jotka ovat merkittäviä operatiivisella tasolla ja myös korkeammilla johtamistasoilla liiketoimintayksiköissä kuten esimerkiksi toiminnallisten johtajien kohdalla. Tätä arviointityyliä on käytetty vähemmän yritysjohton ja liiketoimintayksiköiden pääjohtajien välillä. (Van der Stede, 2001: 129).

Van der Stede (2001) kehitti tutkimuksessaan toisen kertaluvun heijastavan rakenteen, jolla tiukan budjetin ohjaus toteutetaan ja mitataan. Tämän rakenteen hän kehitti syntetisoimalla aiempaa kirjallisuutta käsittelemään tiukkaa budjetinvalvontaa täydellisemmällä tavalla. Näihin kuuluvat seuraavat viisi tiukan valvontarakenteen elementtiä, jotka Van der Stede (2001: 124) määritteli seuraavasti:

Tiukka budjetin valvonta on olemassa, jos ylin johto:

- (1) Panostaa paljon budjetin toteuttamiseen;
- (2) Ei helposti hyväksy budjetin vuoden aikaisia tarkastuksia;

- (3) On yksityiskohtaisesti kiinnostunut erityisistä budjettikohdista;
- (4) Ei suhtaudu kevyesti budjettitavoitteiden väliaikaisiin poikkeamiin ja,
- (5) Toimii voimakkaasti budjettiin liittyvässä viestinnässä.

Näiden elementtien ja tutkimustuloksien pohjalta Van der Stede totesi, että vain neljä alun perin ehdotettua osaa heijastelivat tiukkaa budjetin valvontaa yhtenäisellä tavalla. Budjetin tarkistusten osa ei vuoden aikana heijastele tiukkaa budjetin valvontaa. Tiukan valvontarakenteen yleinen rakenne, mukaan lukien merkityksetön elementti, on toistettu julkisen sektorin asemassa, joka osoittaa, että rakenne on yleistettävissä julkisen ja yksityisen sektorin välisissä yhteyksissä. (Johansson ja Siverbo, 2014)

2.6 Ympäristön dynaamisuus ja epävarmuus

Turbulenssi nähdään muutoksen suuruutena ympäristössä, jossa organisaatio on riippuvainen resursseista. (Boyne & Meier 2009). Julkisen sektorin organisaatioiden sopeutumistaso muuttuvassa taloudellisessa tilanteessa, on tärkeää keskittyä budjettiturbulenssiin. Budjettiturbulenssilla tarkoitetaan tässä yhteydessä tuntevia muutoksia käytettävissä olevissa budjetin resursseissa vuodesta toiseen. Budjetti edustaa julkisen sektorin organisaatioiden käytettävissä olevia resursseja toimintatapojen, palvelujen ja heijastaa makro ja mikro taloudellisen ympäristön kehitystä. Muutoksien kokonaisvaikutus tässä ympäristössä käytettävissä olevissa resursseissa heijastuu osittain julkisten organisaatioiden budjeteissa. (Johansson & Siverbo 2014: 272).

Julkisten organisaatioiden johtajien kokeman ympäristön epävarmuuden tutkimuksista on tähän mennessä vähän tutkimuksia. Johdon havainnot organisaation ympäristössä ovat olleet tunnettu piirre johdon ja organisaation rakenteiden tutkimuksissa. Korkeampien epävarmuuden havaintojen myötä johtajien on pitänyt kiinnittää entistä enemmän huomiota organisaation strategiaan, rakenteeseen ja prosesseihin, jotka kehittäisivät organisaation suorituskykyä. Koettu ympäristön epävarmuus (PEU) on johtajien havaintojen tuote, joka yhdistää monimutkaisuuden, epätasapainon ja ennustamattomuuden piirteet organisaation ympäristössä. Ympäristö, jossa

havainnot koetaan mutkikkaiksi, nopeasti muuttuviksi ja haastaviksi ennustaa, luo korkean epävarmuuden asteen siitä, kuinka organisaation tulisi vasta ulkoisiin tekijöihin. Tästä johtuen johtajat on pakotettu harkitsemaan tarkasti heidän päätöksien ja tekojen seurauksia. (Andrews 2008: 25). Miles ja Snow (1978) määrittivät, että organisaation suorituskyky on riippuvainen johdonmukaisen strategian omaksumisesta ja sen asettamisesta organisaation ja ympäristön kanssa.

Ympäristön dynaamisuus tarkoittaa ympäristön dimensiota, joka käsittelee muuttujien ennustamatonta muutosta tai tasaisten mallien seuraamista. Se on määritelty odottamattoman muutoksen asteeksi tai muutoksi, jota on haastava ennustaa annetussa ympäristössä. Ympäristön dynaamisuus viittaa epävakauden asteeseen organisaation ympäristössä. (Bisbe ja Malagueno 2012: 300).

Ympäristön dynaamisuus sanaa on käytetty vaihtoehtoisesti turbulenssin tai epävakauden terminä. (Dess & Beard, 1984; Sharfman & Dean, 1991). Ympäristön dynaamisuus on rakenne, joka viittaa teollisuuden muutoksiin ja on yleisesti mitattu mittareilla, jotka määrittelevät volatilitteettia ja kohteen taloudellisia muuttujia. Useat johdon laskentatoimen tutkimukset ovat käyttäneet vaihtoehtoista lähestymistapaa ympäristöön liittyvien tekijöiden löytämiseksi ja keskittyvät sen sijaan subjektiivisiin käsityksiin perustuvasta rakenteesta. (Bisbe ja Malagueno 2012: 300).

Ympäristön dynaamisuus koskee ulkoisen ympäristön laajuuteen liittyviä tekijöitä, jotka ovat määritelty teknologian muutoksen, asiakkaiden mieltymyksen vaihteluna, tuotteiden kysynnän ja tarjonnan heilahteluna. (Jansen, Bosch ja Volberda, 2006: 8-9). Se viittaa muutoksen asteeseen ja ympäristön epävakauden määrään. (Dess ja Beard 1984: 5) Useasti ja nopeasti muuttuvassa dynaamisessa ympäristössä, jossa teknologia, asiakkaat ja toimittajat, olemassa olevat tuotteet ja prosessit muuttuvat helposti vanhentuneiksi. Niin ikään dynaaminen ympäristö tarjoaa kehityksen ajurin olemassa olevien tuotteiden ja prosessien osalta, mutta myös uusien tuotteiden ja prosessien kehittämiseksi. (Chan, Yee, Dai ja Lim, 2016: 386).

2.7 Suorituskyvyn mittaus

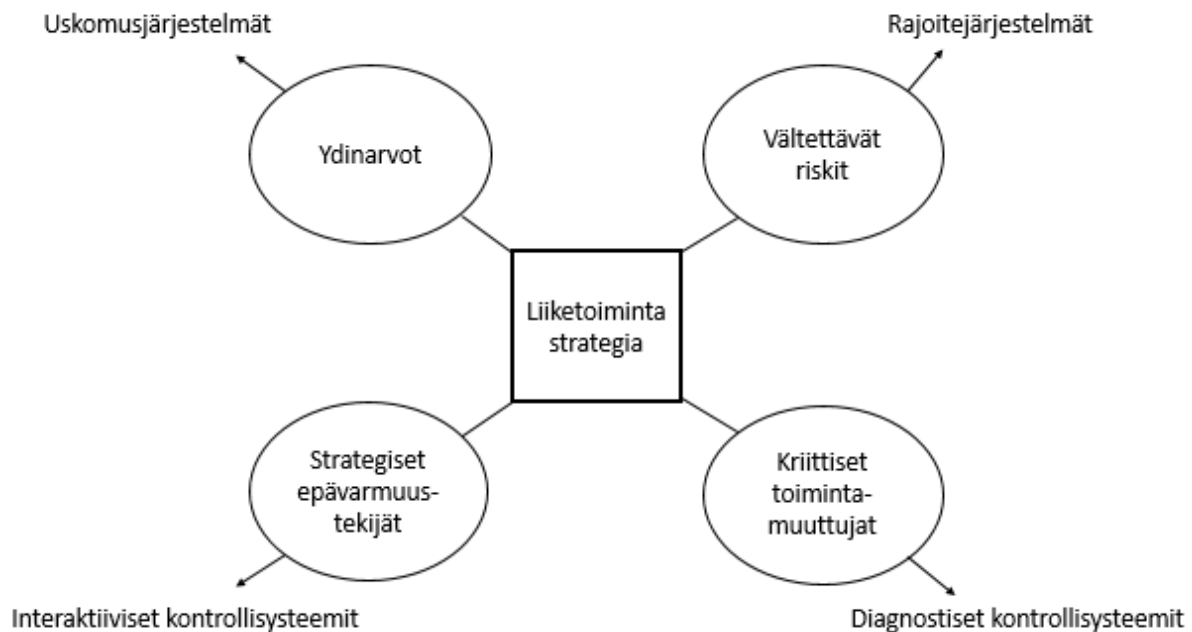
Suorituskyky (performance) voidaan yrityksen kyvyksi saada aikaan tuotoksia asetetuilla ulottuvuuksilla suhteessa asetettuihin tavoitteisiin (Laitinen 2003: 366) Perinteisesti suorituskyvyn mittausjärjestelmissä ulottuvuudet ovat olleet taloudellisia (financial) ja ei-taloudellisia (non-financial) ...” (Laitinen, Piispanen, Rönqvist & Ylinen, 1999: 19).

Menestyäkseen pitkällä aikavälillä yrityksen ratkaisevat päätökset perustuvat mitattuun tietoon eli mittareiden arvoihin ja tapaan, miten tätä tietoa käsitellään päätöksenteossa. Mittaustulosten on täytettävä tietyt ominaisuudet, jotta ne olisivat käyttökelpoisia päätöksenteossa ja johtaisivat tehokkaisiin päätöksiin (Laitinen 2003: 147).

Suorituskyvyn mittauksen tarkoituksena on valvoa johtajien suorituskykyä ja organisaation kehitystä saavuttaakseen asetetut tavoitteet. Tarkoituksena on myös auttaa johtajia valvomaan yrityksen strategista asemaa toimintaympäristössä. Suorituskykymittareiden avulla organisaatio kommunikoi ja osoittaa, kuinka johtajien halutaan käyttäytyvän ja kuinka tämä käyttäytyminen arvioidaan. Suorituskyvyn mittaus on merkittävä osa organisaation suunnittelua ja valvontaa, koska sen avulla pystytään osoittamaan saavuttaako organisaatio asetetut tavoitteet strategisella ja operatiivisella tasolla. Organisaatioiden tulisi mitata liiketoimintasa tuloksia tasaisin väliajoin. Suorituskyvyn mittareiden tulisi myös painottaa niitä erityisiä liiketoiminnan tekijöitä, jotka edesauttavat tarjoamaan liiketoiminnallista kilpailuetua (Hoque 2006: 142).

Johtajat ymmärtävät, että organisaation mittausjärjestelmä vaikuttaa merkittävästi johtajien ja työntekijöiden käytökseen. Kilpailullisessa ympäristössä perinteiset taloudelliset laskentatoimen mittarit, kuten sijoitetun pääoman tuotto ja tulos/osake voivat antaa väärää informaatiota jatkuvaan kehittymiseen ja innovaatioille. Perinteiset taloudelliset mittausjärjestelmät toimivat hyvin teollisella aikakaudella, mutta ovat nykypäivänä jäljessä taitojen ja kilpailutekijöiden kanssa, joita yritykset pyrkivät hallinnoimaan. Yritysjohdajat ovat huomanneet, että yksikään yksittäinen mittari ei pysty tarjoamaan selkeää tarkkaa suorituskyvyn tavoitetta tai huomion keskittämistä liiketoiminnan kriittisille alueille (Kaplan & Norton, 1996: 71).

Tutkimukset ovat osoittaneet, että useilla yrityksillä on liian monta suorituskyvyn mittaria, jotka ovat vanhentuneet ja jotka eivät ole keskenään yhtenäisiä. Näiden suorituskykymittareiden tulisi tarkkailla muutoksia ympäristössä, määrittää ja arvioida kehitystä kohti liiketoimintayksiköiden tavoitteita sekä varmistaa tavoitellun päämäärän saavuttaminen (Hoque 2006: 168-169) Hoquen mukaan myös perinteisistä suorituskyvyn mittareista puuttuu neljä merkittävää näkökulmaa, jotka ovat asiakastytyvyyden kilpailullisessa ympäristössä, kannattavuuden mittaaminen, kilpailukyvyn varmistaminen ja viimeiseksi neljäntenä organisaation sisäisten prosessien tehokkuuden määrittäminen. Näiden tekijöiden tuloksena ylimmän johdon tulisi olla tietoinen toteuttaessaan strategisia suunnitelmia, heidän tulisi omaksua tasapainoisempi lähestymistapa arvioidakseen taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden suorituskykyä.



Kuvio 5. Mukailleen Robert Simonsin (1995) Levers of Control – mallia.

Esittelen seuraavaksi lyhyesti kuvion 5. Vuosina 1987-1994 Robert Simons loi empiiristen tutkimuksien pohjalta ohjausjärjestelmän mallin, jonka hän esitteli vuonna 1995 kirjassaan *How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Malli toimii työkaluna liikestrategioiden implementointiin ja

johtamiseen. Tämä ohjausjärjestelmän malli sisältää neljä erilaista kontrollin vipua (levers of control), jotka ovat uskomusjärjestelmä, rajoitejärjestelmä, diagnostinen ohjaus ja interaktiivinen ohjaus.

Viitekehyksen neljä eri ohjausjärjestelmää on jaettu positiivisiin ja negatiivisiin järjestelmiin. Uskomusjärjestelmät ja interaktiiviset ohjausjärjestelmät on määritelty positiivisiksi, kun taas rajoitejärjestelmät ja diagnostiset ohjausjärjestelmät on määritelty negatiivisiksi. Dynaamisen jännitteen avulla saadaan aikaiseksi yrityksen strateginen ohjaus näiden neljän eri tekijän vastakkaisten voimien (positiivinen ja negatiivinen) välillä. Positiivisten järjestelmien ominaisuuksina ovat motivoiminen, palkitseminen, opastaminen ja oppimisen edistäminen. Negatiiviset järjestelmät ovat taas päinvastaisia eli pakottavia, rankaisevia, määrääviä ja hallitsevia. (Simons 1995.)

Uskomus- ja rajoitejärjestelmät ovat muodollisia, informaatioon perustuvia rutiineja ja menettelytapoja, joita johtajat käyttävät säilyttääkseen tai muuttaakseen malleja organisaation toiminnoissa. Organisaation ydinarvoja hallitaan uskomusjärjestelmän kautta. Uskomusjärjestelmät ovat joukko selkeitä organisatorisia määritelmiä, joiden avulla johto kommunikoi etiketin mukaisesti ja vahvistaa systemaattisesti ydinarvojen ylläpitoa, tarkoitusta ja organisaation suuntaa. Johto inspiroi organisaation jäseniä kommunikoimalla organisaation ydinarvoja ja tavoitteita, jotta jäsenet voisivat etsiä uusia tapoja arvon luomiseen. Uusien mahdollisuuksien etsiminen laajentaa organisaation energian ja resurssien käytön johdosta riskiä. (Simons 1995). Toisin kuin uskomusjärjestelmät, rajoitejärjestelmät eivät määritä positiivisia ihanteita. Sen sijasta, ne asettavat rajoitteita mahdollisuuksien etsimiseen perustuen määritettyihin liiketoimintariskeihin. (Simons 1995: 41.) Rajoitejärjestelmällä hallitaan vältettäviä riskejä ja tämä rajoittaa yrityksen uusien tapojen ja mahdollisuuksien etsintäprosessia.

2.7.1 Taloudelliset mittarit

Perinteisesti suorituskyvyn mittausjärjestelmissä ulottuvuudet ovat olleet taloudellisia (financial). (Laitinen 2003: 367) Hoquen (2006) mukaan taloudelliset mittarit keskittyvät käsitelyhteyden mukaisesti organisaation taloudellisiin näkökulmiin. Niitä on myös kutsuttu kirjanpitoperusteisiksi

mittareiksi, koska ne pohjautuvat yrityksen rahoituslaskelmiin kuten tuloslaskelmaan ja taseeseen. Laskentaperusteiset mittarit yleisesti sisältävät seuraavia tunnuslukuja: investoinnin tuottoprosentin (ROI eli *return on investment*), nettotuoton, käyttökatteen (RI eli *residual income*), tuoton per osake, kassavirrat, taloudellinen lisäarvo (EVA eli *economic value added*) ja markkina-arvon kasvuprosentin. Näitä laskentamenetelmiä ja mittaustapoja käytetään arvioitaessa organisaation suorituskykyä, sen terveyttä ja selviytymistä.

Perinteisten taloudellisten mittareiden on havaittu tarjoavan liian vähän informaatiota tulevaisuuden suorituskyvystä. Mittarit painottuvat usein vain yksittäisiin toimintoihin ja eivät anna selkeää vastausta, miten suorituskyky on saavutettu tai kuinka sitä voitaisiin parantaa. Taloudelliset mittarit eivät tarjoa ratkaisuja ongelmiin tai niiden alkuperäisiin syihin. Sen sijaan taloudelliset mittarit palkitsevat lyhyen tähtäimen toimintoja. Taloudelliset mittarit keskittyvät myös enemmän sisäisiin toimintoihin kuin ulkoisiin, jonka takia nämä mittarit nähdään riittämättöminä. (Ittner & Larcker 1998; Ittner, Larcker & Randall 2003b: 717; Kennerley & Neely 2003: 214).

2.7.2 Ei-taloudelliset mittarit

Ei-taloudellisten (non-financial) mittareiden ja ulottuvuuksien tarve havaittiin jo 1980-luvulla (Laitinen 2003: 367). Fisher (1995) kuitenkin toteaa, että organisaatiot kokevat haastavaksi löytää yhteyttä ei-taloudellisten mittarien ja suorituskyvyn välillä. Akateeminen yhteisö tukee laajasti kuitenkin väitettä, että ei-taloudellisten suorituskyvyn mittarit keskittyvät pitkän aikavälin menestyksen tekijöihin kuten asiakastyytyvyyteen, sisäisten liiketoimintaprosessien tehokkuuteen, innovaatioihin ja työntekijöiden tyytyväisyyteen ja pystyy näiden avulla kehittämään organisaation suorituskykyä. (Hoque 2005: 472.)

Strategisesti tärkeät ei-taloudelliset mittarit ovat tulleet laskentatoimen piiriin yritysjohton työkaluiksi perinteisen laskentatoimen uudistuksen myötä, johon liittyy olennaisesti suorituskyvyn mittauksen laaja-alaistuminen (Laitinen 2003: 54). Kaplanin (1996, 2001) mukaan ei-taloudelliset suorituskyvyn mittarit voivat antaa yritykselle mahdollisuuden käsitellä ympäristön epävarmuutta

seuraamalla tarkasti organisaatioprosessien ydinosamista ja lisäämällä tehokkuutta organisaatiossa.

Chenhallin (1997) mukaan myös suorituskyvyn kehittymiselle on tärkeää, että suorituskyvyn mittauksen on tarjottava palautetta sen olennaista tuloksista. Perinteiset suorituskyvyn mittarit tulisi korvata joustavammilla ja dynaamisimmilla mittareilla. Asiakkaisiin, tuotteisiin ja tuotantoon sekä jatkuvaan kehittämiseen ja innovaatioihin keskittyvät mittarit mahdollistavat organisaation pitkän aikavälin kehityksen, joka johtaa oletettavasti kasvavaan tuottavuuteen ja parempaan kilpailuasemaan. (Hoque 2006: 158)

3. BUDJETTIPOIKKEAMIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT JA KESKEISIMMÄT TUTKIMUKSET

Tässä luvussa esitellään merkittävimpiä budjetointiin, tiukkaan budjetin valvontaan, julkisen sektorin budjetointiin ja ympäristön epävarmuuteen sekä dynamiikkaan liittyviä tutkimuksia. Tutkimuksia esitellään laajasti niin yksityisen kuin julkisen sektorin puolelta, sillä yksityisen sektorin tutkimuksien määrä on laajempi liittyen aihealueeseen.

3.1 Budjetointiin liittyvät tutkimukset

Libby ja Lindsay (2010) tutkivat Pohjois-Amerikkalaisia budjetointikäytäntöjä ja saivat kyselytutkimuksessaan 558 keski- ja suurikokoisen yrityksen vastauksen. Vastanneista 51% kuului tuotantosektorille ja 49% palvelualan sektorille. Kyselyihin suurin osa vastanneista olivat yrityksen controllereita tai talousjohtajia. Libby ja Lindsay päivittävät kirjallisuutta Pohjois-Amerikkalaisten budjetointikäytännöistä ja empiirisen tutkimuksen pohjalta arvioivat budjetoinnin kritisointia sekä kolmanneksi tunnistavat vahvoja suuntauksia budjetointikäytännöissä tulevaisuuden tutkimusta varten. Kokonaisuudessaan suurin osa yrityksistä, jotka jatkoivat budjetoinnin käyttöä valvonta tarkoituksessa, havaittiin olevan yhteys arvon lisääntymiseen. Vaikka budjetteihin liittyy ongelmia, organisaatiot pyrkivät ottamaan nämä ongelmat huomioon ja muokkaamaan niitä sen sijaan, että budjeteista luovuttaisiin kokonaan.

Henttu-Aho ja Järvinen (2013) tutkivat institutionaalisesta näkökulmasta Beyond Budgeting uutta käytäntöä teollisuusyrityksissä, jotka ovat muuttaneet vuosittaisen budjetoinnin käytäntöään tai merkittävästi yksinkertaistaneet sitä. Henttu-Aho ja Järvinen lähestyivät Beyond Budgetingia kahdella tapaa: 1) *yrityksien tapa eriyttää tavoitteiden asettaminen ja ennustaminen* 2) *tavoitteiden asettaminen ja ennustaminen liitettynä yhteen perinteisen budjetoinnin tunnusmerkkien myös säilyessä*. Tutkiessaan viittä globaalia teollisuusyritystä he totesivat, että vaikka vuosittaista budjetointia ei oltu kokonaan hylätty, erilaiset ja usein ristiriitaiset suunnittelu-, valvonta ja arviointivaiheet budjetoinnissa voivat deinstitutionalisoitua eri vaiheissa. He toteavat, että kriittinen keskustelu

budjetoinnista on tärkeää teorian tasolla, jossa erilaisten budjetointimenetelmien olemassaolo hyväksytään. He tunnistivat kahden suuntauksen tutkimuksessaan. Ensimmäisessä Beyond Budgetingin lähestymistavassa tavoitteiden asetuksen ja ennustamisen kytkeminen irti toisistaan oli avainasemassa. Toisessa yksinkertaistetussa vuositason budjetoinnissa suunnittelu ja tavoiteasetukset pysyivät suhteellisen hyvin kytkettynä yhteen ja säilytti useita perinteisen budjetoinnin piirteitä. Tutkimus osoittaa, kuinka jotkin vuosibudjetoinnin piirteet kohdeyrityksissä voivat olla tärkeässä roolissa institutionaalisessa prosessissa. Esimerkiksi kiinteiden kustannuksien budjetoiminen säilyy tärkeänä keinona kustannusten hallinnassa ja kustannusten vähentäminen Beyond Budgetingissa, joka näin tukee suunnittelun ja tavoiteasetusten kytkemistä irti toisistaan.

Budjetoinnin ja joustavampien johtamistapojen suhdetta tutkivat Frow, Marginson ja Odgen (2010) case-tutkimuksen kautta. Tutkijat esittävät tutkimuksessaan käsitteen ”jatkuva budjetointi”, joka voidaan ymmärtää myös rullaavana budjetointina. Jatkuvan budjetoinnin tarkoituksena on pyrkiä sovittamaan ristiriitaiset tavoitteet ja integroimalla budjetoinnin eri käyttötarkoitukset muiden johdon ohjausjärjestelmien kontrollien kanssa. Organisaation strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi johto pystyy tarvittaessa priorisoida suunnitelmien tarkistamisen ja resurssien uudelleen kohdistamisen. Johtajien vaikutusvallan lisäksi, jatkuva budjetointi sisältää tiukkoja vastuita, jotta johtajat pysyisivät sitoutuneina omien ja organisaation taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Budjetointia ei pidetä esteenä, vaan sitä pidetään osaltaan vaikuttajana tehokkaan strategian täytäntöönpanoon, tarvittavaan joustavuuteen ja taloudelliseen kurinalaisuuteen. Päätökset tehdään jatkuvassa budjetoinnissa keskustelemalla ja sitä voidaan tutkijoiden mukaan käyttää interaktiivisena kontrollijärjestelmänä.

Ekholm ja Wallin (2000) tutkivat kyselytutkimuksessaan yritysten budjetoinnin tilaa ja kehitystä perinteisen budjetoinnin kritiikin kautta. He lähettivät 650 suurelle suomalaiselle yritykselle 33 kysymyksen kyselyn, jossa arvioitiin viiden asteen Likert-asteikolla yritysten kielteisiä ja myönteisiä asenteita asiaa kohtaan. Kysely kohdistettiin yritysten talouspäälliköille ja muille korkean tason johdolle ja kyselytutkimuksessa oli mukana mm. suuria suomalaisia yrityksiä, kuten Nokia, Stora Enso ja Wärtsilä. Näistä 650 lähetetystä kyselystä saatiin 168 vastausta, jolloin vastausprosentiksi muodostui näin 25,8%.

Tutkimukseen (2000: 527) vastanneista 25% säilytti perinteisen mallin ja 61% kehittivät jatkuvasti omaa budjetointiprosessiaan. 6,5% harkitsivat vuosittaisen budjetoinnin hylkäämistä, 1,8% olivat budjetoinnin hylkäämisprosessin vaiheessa ja 6% olivat jo hylänneet budjetoinnin kokonaan.

Monet tutkijat ovatkin viime vuosikymmenten aikana pyrkineet löytämään rinnalle tehokkaampaa vaihtoehtoa korvaamaan perinteistä budjetointia ja sen heikkouksia. Wallander (1999) toimi 1970-luvulla Svenska Handelsbankenin toimitusjohtajana ja hylkäsi yrityksen budjetoinnin kokonaan. Tällä muutoksella Wallander loi Handelsbankenista maailman kustannustehokkaimman pankin. Wallander poisti budjetit kokonaan ja otti työntekijät entistä tiiviimmin mukaan yrityksen menestykseen. "Yhden tiimin" lähestymistapa, joka keskittyi asiakastyytyväisyyteen kuin hierarkian tarpeisiin. Juergen Daumin haastattelussa 2003 Handelsbankenin varatoimitusjohtaja Lennart Francke kertoo, kuinka he Jan Wallanderin kanssa johtivat ja ohjasivat Handelsbankenia ilman budjettia. Francken mukaan Wallanderin mielestä oli parempi johtaa liiketoimintaa sen mukaan mitä oikeasti tapahtuu, kuin vain tuijottaa kuvitteellista budjettia, joka oli laadittu monia kuukausia eteenpäin. Tarkkaan suunnittelun budjetin kanssa toimimisen huonona puolena on, ettei pysty toimimaan yhtä joustavasti kuin, jos ei olisi niin tarkkaan suunniteltua suunnitelmaa. Wallander nimittikin budjetoinnin "tarpeettomaksi pahaksi." Wallander teki monia muutoksia, kuten hajautti keskitetyn organisaatorakenteen ja muutti strategiaa. Hänen mukaansa markkinoiden ennustaminen on mahdotonta, joten on parempi olla laatimatta ennusteita. (Wallander 1999).

Hoquen (2004) toteuttaman tutkimuksen tavoitteena oli tutkia linkejä yrityksen liiketoimintastrategian, ulkoisen ympäristön, suorituskyvyn arviointiin käytettävien mittareiden ja organisaation suorituskykyä välillä. Tutkimus toteutettiin kyselytutkimuksena 52 uusiseelantilaiselle tuotantoyritykselle. Hän pyrki selvittämään ei-taloudellisten mittareiden vaikutusta näihin muuttujiin. Odotetusti tulokset osoittivat, että yrityksen liiketoimintayksikön strategialla ja organisaation suorituskyvyllä ei ole suoraa yhteyttä. Tutkimuksen tulokset osoittivat, että strategian ja johdon ei-taloudellisten mittareiden käytön välillä on merkittävä ja positiivinen yhteys suorituskyvyn arvioinnissa. Tutkimuksessa ei todettu merkittävää suhdetta

ympäristön epävarmuuden ja suorituskyvyn välillä, kun johto käytti eitaloudellisia suorituskyvyn mittareita.

3.2 Tiukan budjettikontrollin vaikutukset budjettipoikkeamiin

Nylinder (2009) tutki ruotsalaisten sairaaloiden johtajien kykyä pitää kulut kurissa kasvavan paineen alla. Tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia johtajien havaintoja tiukasta budjettikontrollista ja kuinka heidän näkemyksensä vaihtelevat systemaattisesti henkilökohtaisten ominaisuuksien ja organisaation olosuhteiden mukaan. Tutkimuksessa tarkasteltiin myös sukupuolen ja ammatillisen taustan merkitystä. Tutkimus toteutettiin kyselytutkimuksena vuonna 2005 173 klinikan osastojen johtajilla vastausprosentin ollessa 70. Tutkimuksessa käytettiin faktori- ja logistista regressioanalyysiä. Tutkimustulokset osoittivat, että johtajat kokivat tiukan budjettikontrollin olevan suhteessa siihen, kuinka kauan johtajat olivat olleet heidän kyseissä tehtävässään. heidän havaintonsa pystyttiin selittämään sen perusteella, kuinka lähellä johtajien yksiköt olivat niiden budjettitavoitteita. Johtopäätöksissä Nylinder toteaa, että johtajien havainnot tiukasta budjettikontrollista riippuvat heidän henkilökohtaisista ominaisuuksistaan sekä yksiköiden taloudellista tilanteesta. Mies – ja naisjohtajien sekä lääkäreiden ja ei-lääkäreiden väliset erot johtajuudessa vaativat vielä lisätutkimusta klinikkaosastojen jäsenten kokoonpanojen muutosten mahdollista vaikutuksista siihen, miten talousarvion vastuu toteutetaan.

Johansson ja Siverbo (2014) tutkivat kysely- ja arkistotietojen pohjalta 196 ruotsalaisen kunnan budjetointia, budjettipoikkeamia ja tiukan budjettivalvonnan vaikutusta budjettipoikkeamiin. Julkisen sektorin organisaatioille budjettipoikkeamat ovat tärkeä suorituskyvyn ulottuvuus ja on tärkeää, että organisaatiot eivät joudu ylittämään tai alittamaan budjettiaan. Organisaatioiden on tärkeää pysyä budjetin rajoissa ilman suuria muutoksia budjetoinnin aikajänteellä. Budjetointipoikkeamat vaikuttavat julkisen sektorin organisaation toimintaan tulevaisuudessa positiivisesti tai negatiivisesti, jos budjettipoikkeamat ovat huomattavia. Tutkimuksessa todettiin, että jos budjettiturbulenssi on merkittävää niin julkisen sektorin organisaatiot hyötyvät tiukasta budjettikontrollista, koska ne pyrkivät silloin hillitsemään budjetin poikkeamia. Jos budjettiturbulenssi on vähäistä, organisaatiot voivat harjoittaa

toimintaansa samalla tavoin kuin aikaisemmin ja tiukan budjettikontrollin ylimääräinen käyttö ei vaikuta budjetin poikkeamiin. Tämän myötä voidaan johtaa ensimmäinen hypoteesi:

H1: Tiukan budjettikontrollin käytöllä on positiivinen vaikutus budjetin poikkeamiin.

3.3 Ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden vaikutukset budjettipoikkeamiin

Budding (2004) tutki Hollannissa uuden julkisen johtamisen (new public management) NPM:n kehotusta korostaa entistä enemmän alayksiköiden ja tilojen johtajien suorituskyvyn mittaamista tuloksien perusteella. NPM:n käsitteet edellyttävät kannustimien lisäämistä julkisissa organisaatioissa, joiden uskotaan vallitsevan yksityisissä yrityksissä, tehokkuuden ja suorituskyvyn parantamiseksi. Kontingenssi lähestymistavan kautta odotetaan, että tuloksista vastuussa olevat johtajat johtavat parempaan suorituskykyyn, kun tietyt ehdot täyttyvät. Tutkimuksen data kerättiin haastattelemalla 19 Hollannin kunnan johtajaa. Tulokset osoittavat, että tulosindikaattoreiden sijaan läpimenoindikaattoreita käytetään johtajien vastuun mittaamiseen. Johtajat eivät pidä ympäristön epävarmuutta (mukaan lukien poliittisen ympäristön epävarmuustekijät) esteenä vastuullisen johtamisen toteuttamiselle. Johtajien asenne vastuuvollisuutta ja epävarmuutta kohtaan näyttää riippuvan suurelta osin laskentatoimen informaation käytöstä. Erityisesti organisatoriset olosuhteet, esimiesten asenne, tuloshakuinen ilmapiiri organisaatiossa ja ”pelihengen luominen näyttävät parantavan valtion suorituskykyä.

Andrews (2008) tutki Walesissa 48 paikallista julkista organisaatiota ja suhdetta johdon, organisatoristen ja strategisten tekijöiden välillä. Tulokset osoittivat, että konsultaatio kansalaisten, organisaation pysähtyneisyyden ja strategisen aseman liittyvät kaikki koettuun ympäristön epävarmuuteen. Epävarmuus on yhdistetty myös ulkoiseen poliittiseen ympäristöön ja paremman suorituskyvyn kanssa. Tulokset osoittivat koetun ympäristön epävarmuuden asteen olevan vahvasti yhdistynyt strategiseen asemaan, jossa edelläkävijä ja reaktiivinen strategia ovat positiivisessa suhteessa sosioekonomisiin ja ulkoiseen poliittiseen epävarmuuteen. Edelläkävijällä tarkoitetaan ennakoivaa

suhtautumista ympäristömuutoksen hallinnassa ja reaktiivisella passiivista riippuvuutta ulkoisista voimista. Ulkoisen poliittisen epävarmuuden nähtiin myös olevan positiivisesti vaikuttavan julkisen organisaation suorituskykyyn. Johtopäätöksissä Andrews toteaa, että organisaatioiden tulisi mukauttaa strategiansa ympäristöolosuhteisiin, joita ne kohtaavat. Tämä on kriittinen kysymys julkisille johtajille. Järjestelyn sopivuuden ja suorituskyvyn välisen suhteen tutkiminen antaisi myös tärkeitä tietoja toimintalinjoista, joita tulisi vetää julkisen sektorin uudistuksen vaikutusten maksimoimiseksi. Päätöksenteon hajauttaminen kannustamalla palvelujohtajia osallistumaan tärkeisiin strategisiin päätöksiin voivat mahdollistaa julkisen organisaation kytkeytymään organisaation ympäristöön edistämällä tehokkaan luomisen ja asiakastiedon siirtoon liittyen. Organisaation hidasliikkeisyyden lähteet ja syyt tulisi poistaa, jotta hajauttaminen vaikuttaisi positiivisesti palvelun tuloksiin.

Edelläkävijä ja reaktiivisen strategian kohdalla edelläkävijän nähtiin olevan se vaihtoehto, joka julkisten organisaatioiden tulisi omaksua, jotta voitaisiin maksimoida johdon herkkyden positiivinen vaikutus ulkoisiin olosuhteisiin. Tutkimus osoitti, että edelläkävijät pärjäsivät paremmin suhteessa reaktiivisiin. Lisäksi nähtiin, että ulkoisen poliittisen koetun ympäristön epävarmuuden ja suorituskyvyn välillä nähtiin positiivinen yhteys, jonka myötä lisää resursseja tulisi kohdistaa julkisen sektorin johtajien kykyyn ymmärtää heidän ulkoista poliittista ympäristöä. (Andrews 2008)

Merchantin (1981) tutkimuksessa budjetoinnin käytössä havaittiin eroavaisuuksia yritysten välillä ja näiden eroja voidaan selittää yrityksen ulkopuolisella ja sisäisellä ympäristöllä. Yrityksen ulkopuoliseen ympäristöön liittyy niin ikään epävarma toimintaympäristö. Hopen ja Fraserin (2003) mukaan vain muutamat yritykset pystyvät suunnittelemaan tulevaisuutta epäyhtenäisen ja odottamattoman muutoksen aikakaudella.

Joustavuuden suhteen yritysten toimintaympäristö on muuttunut viimeisin 50 vuoden aikana, jonka vuoksi yrityksiltä vaaditaan entistä enemmän joustavuutta. Budjetointi on jäänyt elämään suureen osaan yrityksistä ilman, että sen mielekkyyttä on pohdittu ja asetettu kyseenalaiseksi. Globaalien markkinoiden syntymisen ja teknologian kehittymisen seurauksena joustavuutta ja reagointikykyä tarvitaan yrityksiltä. Jäykkä suunnitteluprosessi ei pärjää ympäristössä, jossa markkinoille tulee jatkuvasti uusia, entistä

halvempia, kestävämpiä ja monitoimisempia komponentteja. Tällaisessa ympäristössä yrityksen täytyy pystyä kasvattamaan liikevaihtoaan jatkuvasti vuosittain pysyäkseen kilpailun mukana, jolloin jäykkä suunnitteluprosessi ei vastaa yrityksen tarpeisiin. (Åkerberg, 2006)

Nykyisessä liiketoimintaympäristössä on kyse nopeista muutoksista ja yritysten kyvystä vastata siihen. Globaalit markkinat ja kilpailullinen ympäristö vaativat nopeaa reagoitukykyä ja varojen allokoointia nopealla tahdilla ilman esteitä ja pitkiä prosesseja. Simonsin (1988) mukaan myös muuttuvassa kilpailuympäristössä toimivilla yrityksillä todettiin tiukan budjettivalvonnan olevan epäkäytännöllinen.

Alhaisen tai olemattoman budjettiturbulenssin tilanteessa, jossa budjetointiprosessille ja sen tulos on muodostunut pienten lisäysten kautta, tiukan talousarvion valvonnan tarve on erilainen kuin merkittävän budjettiturbulenssin kohdalla. Alhainen budjetin turbulenssi tarkoittaa sitä, että organisaatio poikkeaa vain marginaalisesti edellisen vuoden menotasosta (Boyne ym. 2000). Aikaisemmat julkisen sektorin budjetoinnin tutkimukset osoittavat, että vähäiset muutokset luovat varmuuden, kun taas turbulenssi luo epävarmuutta, jota yrityksen on käsiteltävä. Kun budjetin turbulenssi on vähäinen, tavoitteen epäyhtenäisyyden mahdollinen ongelma on vähäisempi, koska organisaation keskeisten osatekijöiden välillä on eräänlainen tasapaino. Jos sama menettely kuin edellisenä vuonna toistetaan, se ei uhkaa resursseja ja voimavaroja organisaatiossa ja keskushallinto voi olla varma siitä, että talousarvion valvonta on riittävää. Tämä tasapaino vähentää myös budjetin valvontajärjestelmän tarvetta (Johansson ja Siverbo, 2014). Tämän vuoksi alhainen budjetin turbulenssi tarkoittaa erilaista valvontatilannetta kuin turbulenttinen tilanne. Koska budjetti muuttuu vain hieman, organisaatiot voivat enemmän tai vähemmän jatkaa toimintaansa samalla tavalla kuin edellisenä vuonna. Lisäsuunnan tarpeellisuus ja vaikutus budjetin valvontajärjestelmän kiristämiseen olisi todennäköisesti olematon. Koska valvontajärjestelmien kustannukset lisääntyivät, budjetin tiukka kontrolli voi kuitenkin jopa pahentaa budjetin suorituskykyä. Tämän lopputuloksen riskiä ei kuitenkaan pidä liioitella, koska talousarvion valvonnan kiristämisessä ei ole paljon merkittäviä ja suoria kustannuksia. Lisäksi ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että tiukan talousarvion kontrolliin liittyvät kustannukset

suunnitellaan ja sisällytetään budjetoituihin kustannuksiin. Tässä tapauksessa sen ei odoteta vaikuttavan budjetin poikkeamiin. (Johansson ja Siverbo, 2014).

Boyne ja Meier (2009) tutkimuksessaan testasivat linkkejä turbulentin ulkoisen ympäristön, rakenteellisen vakauden ja suorituskyvyn suuressa joukossa julkisia organisaatioita. Turbulenttisen ulkoisen ympäristön uskotaan yleisesti omaavan haitallisia vaikutuksia julkisten organisaatioiden suorituskykyyn. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että turbulenssilla on kielteinen vaikutus suorituskykyyn, ja sen nähdään kertaantuvan sisäisen organisaation muutoksen myötä. Julkisten organisaatioiden johtajien nähtiin pystyvän lievittämään ja vaikuttamaan haitalliseen volatilitettiin vaikutuksiin ylläpitämällä rakenteellista vakautta. Näiden tutkimuksien ja tekijöiden myötä voidaan johtaa toinen ja kolmas hypoteesi:

H2: Koettu ympäristön epävarmuus kasvattaa kuntien budjettipoikkeamia.

H3: Ympäristön dynaamisuuden ennustamisen korkea aste pienentää kuntien budjettipoikkeamia.

4. TUTKIMUSMETODOLOGIA

Tässä luvussa esitellään tutkimusmetodologisia valintoja ja kuinka niihin on päädytty. Luvussa esitellään ja avataan myös kyselytutkimusta, otoskokoa ja aineiston keräystä, arvioidaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia sekä käydään kyselylomake läpi yksityiskohtaisesti. Esittelen myös tutkimuksen PLS-mallin ulkoiset ja sisäiset tekijät.

4.1 Kyselytutkimus

Tutkimuksessa valittiin kyselytutkimus tutkimusmetodiksi sen suosion takia johdon laskentatoimessa. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa ja tämän tutkimuksen yhteydessä kyselytutkimus todettiin parhaaksi keinoksi kerätä aineistoa. Kyselytutkimusta on käytetty monissa keskeisissä myös tässä tutkielmassa esitetyissä tutkimuksissa. (Lau 1999; Van der Stede 2001; Langfield-Smith 2008; King ym. 2010; Johansson & Siverbo 2014).

Kyselytutkimuksella on etujen lisäksi myös haittoja. Etuina pidetään yleensä suuren ja laajan tutkimusaineiston keräämistä, johon voidaan sisällyttää paljon henkilöitä ja kysyä laajasti monia asioita. Tehokkuus on yksi kyselytutkimuksen suurimmista eduista, joka säästää tutkijan aikaa ja vaivannäköä erityisesti aineiston käsittelyvaiheessa. Huolellisesti valmisteltu kyselylomake säästää analysointi vaiheessa aikaa, kun vastaukset pystytään helposti tietokoneella mallintamaan selkeään muotoon. Kyselyn haittoina taas pidetään sen pinnallisuutta ja teoreettista vaatimattomuutta. Ei ole varmuutta siitä, että kuinka vakavasti vastaajat ovat suhtautuneet tutkimukseen, ovatko vastaajat ylipäättään selvillä aihealueen kysymyksistä tai miten onnistuneita vastausvaihtoehdot ja kysymykset ovat. Huolellisen ja onnistuneen kyselylomakkeen teko vaatii myös aikaa sekä monenlaista tietotaitoa. Kyselyn kato eli vastaamattomuus on myös yksi monista heikkouksista (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 2004: 184).

4.2 Otos ja aineiston keräys

Tämän tutkimuksen empiirinen aineisto kerättiin kyselytutkimuksen avulla. Kysely lähetettiin Webropol-työkalulla. Kysely lähetettiin jokaiselle Suomen 311 kunnalle ja kohdistettiin kunnan johdolle. Kuntien koon takia vastuualueet ja työntekijöiden määrät vaihtelivat kunnissa, joten työnimikkeiden mukaan vastaajavaihtoehtoja laajennettiin. Lähtökohtaisesti kysely lähetettiin niille henkilöille kunnissa, jotka työskentelevät ja ovat vastuussa talousarvion toteutumisesta ja seurannasta. Kysely lähetettiin vaihtelevasti yhteystietojen saatavuuden ja työnimikkeen mukaan kuntien talousjohtajille, kunnanjohtajille, kaupunginjohtajille, kaupunginkamreereille, hallintojohtajille, controllereille, kirjanpitäjille tai muille talousasioista vastaaville henkilöille. Aineiston keruussa ei ollut tarvetta rajauksille, sillä kuntia on Suomessa jo valmiiksi rajattu ja melko pieni otosmäärä.

Kyselylomake laadittiin Webropol-kyselytyökalun avulla, johon syötin tammikuussa keräämäni excel-tiedoston kaikista Suomen kuntien kohdehenkilöistä. Nämä yhteystiedot sain kerättyä Suomen kuntaliiton nettisivuilta, josta löytyy suora linkki Suomen kuntien yhteystietoihin ja vaakunoihin.

Kyselylomake lähetettiin ensimmäisen kerran 6.4.2018 Webropolin kautta sähköpostitse kaikille 311 vastaanottajalle saatekirjeen kera. Kyselyyn annettiin vastausaika kolme viikkoa 27.4.2019 asti, jonka välisenä aikana lähetin kaksi muistutusviestiä 13.4.2018 ja 24.4.2018. Ensimmäisen sähköpostin lähetyksen jälkeen muutama vastaanottaja otti yhteyttä minuun sähköpostitse, jossa he mainitsivat, että kyselylomakkeessa oli jokin tekninen virhe ja 4. kysymykseen ei pystynyt vastaamaan. Tekninen virhe korjattiin pikaisesti ja lähetin maanantaina 9.3.2018 uuden korjatun viestin kaikille, jossa ilmoitin teknisen virheen korjauksesta ja että kyselyyn pystyy vastamaan normaalisti.

Sähköpostien roskapostisuodattimien tai puutteellisten sähköpostiosoitteiden 4 viestiä epäonnistui. Viestejä lähetettiin yhteensä 1048 viestiä, joista kahdelle kunnalle lähetettiin erikseen uusi viesti kyseisten aikaisempien vastaanottajien ollessa virkavapaalla tai muusta syystä poissaolevia. Vastamattomia vastaajia oli yhteensä 243 ja kysely avattiin 140 kertaa lähettämättä vastausta. Kolmen viikon vastausajan puitteissa saatiin yhteensä 69 vastausta, joista 23 tuli

ensimmäisen viikon aikana, toisella viikolla ensimmäisen muistutusviestin jälkeen 27 vastausta ja kolmannella viikolla toisen muistutusviestin jälkeen 19 vastausta. Aineistosta ei ollut tarvetta poistaa vastauksia. vastaajista vastasi kyselyn budjettipoikkeamien kysymykseen, jossa tiedusteltiin kuntien talousarvioita vuoden alussa ja toteutuneita talousarvioita tilinpäätöksessä. Tätä kohtaa jouduttiin aineiston analysoinnissa hieman muokkaamaan, sillä se ei edustanut koko otoksen vastauksia, kun alle puolet vastasivat kysymykseen. Lopullisen aineiston vastausprosentiksi saatiin 69/311 eli 22,18%.

Kyselyyn vastanneista 34/68 eli 49,2% halusivat yhteenvedon tutkimuksen tuloksista, jotka lähetetään tutkielman valmistuttua toukokuun loppuun mennessä. Tästä voidaan päätellä, että julkisella sektorilla talousarviot ja budjetointi koetaan tärkeäksi sekä merkittäväksi tekijäksi kuntien toiminnassa. Kyselyn aikana ilmeni, että kunnat saavat suuria määriä kyselyitä viikoittain, mutta silti vastausprosentin mukaan kunnat pystyvät vastaamaan kyselyihin melko hyvällä prosentilla. Kiinnostuksen taustalla voi olla muuttuvat kuntajärjestelyt sekä Sote-uudistus.

4.3 Reliabiliteetti ja validiteetti

Tutkimuksen luotettavuutta mitataan kahdella eri tapaa, reliabiliteetilla ja validiteetilla. Reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksen toistettavuutta ja validiteetilla arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta siinä mielessä, ollaanko tutkimassa sitä, mitä on tarkoitus tutkia.

Reliabiliteetilla pyritään tutkimaan luotettavuutta sen kautta, mikäli samaa ilmiötä mitattaisiin monta kertaa samalla mittarilla, niin kuinka samanlaisia tai toisistaan poikkeavia vastauksia saataisiin. Jotta tutkimus olisi reliaabeli, tarkoittaisi tämä sitä, että vastaukset olisivat vastauskerroilla melko samanlaisia. Voidaan myös sanoa, että mittaus on reliaabeli, jos samat henkilöt saavat samalla mittarilla samanlaisia tuloksia. (Metsämuuronen 2005: 42-45).

Validiteetti jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen validiteettiin. Ulkoisella validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen yleistettävyyttä. Jos tutkimus on yleistettävissä, niin onko sitä mahdollista jakaa johonkin ryhmiin. Tutkimusasetelmalla ja otannalla pyritään eliminoimaan ja karsimaan mahdollisimman paljon erimuotoisia

luotettavuuden uhkia. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen omaa luotettavuutta. Tällä tarkoitetaan sisäistä luotettavuutta, joka pitää sisällään käsitteiden hyvyyden, teorian sopivuuden, mittarien muodostamisen ja mittauksien virhelähteet. Validiteettitarkasteluissa pyritään huomioimaan jo etukäteen mahdolliset tutkimuksen luotettavuutta alentavat seikat (Metsämuuronen 2005: 35-44).

Tässä tutkimuksessa reliabiliteettia ja validiteettia pyrittiin varmistamaan ja lisäämään avaamalla ja määrittelemällä tähän tutkimukseen liittyvät keskeiset käsitteet ja teorit luvuissa kaksi ja kolme. Luotettavuutta pyrittiin varmistamaan myös esittelemällä mahdollisimman laajasti aikaisempia tutkimuksia liittyen aihealueeseen. Kyselylomakkeen validiutta ja reliaabeliuutta pyrittiin lisäämään käyttämällä aikaisemmissa tutkimuksissa käytettyjä mittareita sekä muodostamalla kysymyksistä mahdollisimman selkeitä, ettei kysymyksien epäselkeys aiheuttaisi vastauksissa hajontaa. Kysymyksien asetteluun ja muotoiluun käytettiin aikaa, koska mittaristot käännettiin englannin kielestä suomeksi. Vastaajakatoa pyrittiin pienentämään lähettämällä muistutusviesti kaikille niille, jotka eivät olleet vielä vastanneet. Toinen muistutusviesti lähetettiin vielä kolmen viikon jälkeen. Koska Suomen kuntia on vain 311, niin otoskoon mahdollisimman suureksi varmistaminen pyrittiin hoitamaan muistutusviesteillä. Kyselylomaketta testattiin yhdellä Suomen kunnan talousjohtajalla, joka neuvoi lomakkeen termistön, muotoilujen ja lomakkeen muokkaamisen kanssa, jotta se saatiin sovitettua vastaamaan Suomen kuntien käyttämiä termejä ja tämän kautta ymmärrettävämmäksi. Tämä antoi arvokasta tietoa ja mahdollisti tämän tutkielman toteuttamisen paremmalla tavalla.

4.4 Kyselylomake

Kyselylomakkeen (liite 4) kysymykset on laadittu suurimmalta osin aikaisemmissa tutkimuksissa käytettyjen mittareiden pohjalta. Kysymykset on käännetty englanninkielestä suomenkielelle ja pyritty laatimaan mahdollisimman selkeästi tulkittaviksi. Kyselylomakkeen loppuun on jätetty mahdollisuus yhteystietojen antamiseen, jos vastaajat olivat kiinnostuneita tutkimuksen tuloksista.

Kyselylomake on jaoteltu 11 osaan, joista ensimmäisessä kohdassa tiedusteltiin kunnan yhteystietoja eli tässä tapauksessa vain kunnan nimi. Tämä helpottaa tuloksien tarkistamista, jos esimerkiksi kohdassa 9 tulee mahdollisia kirjoitusvirheitä suurien numeroiden takia, joita myös tulikin yksi kappale, joka pystyttiin tarkastamaan kunnan nettisivuilta löytämän tilinpäätöksen avulla. Tutkielman testautuksen yhteydessä sanastoa vaihdettiin ja mukautettiin vastaamaan Suomen kuntien termistöä. Budjetointi sana vaihdettiin talousarvioksi, keskusjohto vaihdettiin ylimmäksi johdoksi sekä osasto nimitykset vaihdettiin vastuualueita hoitaviksi.

Kohdassa kaksi kysytään kunnan asukaslukua, jonka lisäksi lomakkeelle mielenkiinnosta ja mahdollisuudesta käyttää kunnan kokoa myös yhtenä muuttujana tutkielmassani. Kohdassa kolme tiedusteltiin kyselylomakkeeseen vastaajan tehtävänimikettä kunnan organisaatiossa. Kysymyksen tarkoituksena oli selventää, kuka eri kokoisissa kunnissa on vastuussa talousarviosta tai työskentelee sen parissa aktiivisesti. Kuntien eri kokojen takia tehtävänimikkeet myös vaihtelivat eri kunnissa ja yhteensä 7 eri tehtävänimikkeelle lomake lähetettiin sekä 8 vaihtoehdoksi jätettiin mahdollisuus vastata, jos kyseessä oli jokin muu kuin annetut vaihtoehdot, sikäli jos kyselylomake edelleen lähetettiin organisaation sisällä.

Ennen kysymyspatteristoa määriteltiin mitä kyselylomakkeessa tarkoitetaan talousarviolla, tiukalla budjetin ohjauksella sekä ylimmällä johdolla. Määritelmien esittäminen on tärkeää, sillä monilla voi olla eri käsityksiä näistä määritelmistä ja eri kokoisissa kunnissa organisaatiota pyöritetään hieman eri tavoin. Talousarvio, tiukka budjetin ohjaus ja ylin johto määriteltiin seuraavasti.

”Talousarvio on kunnan tai kuntayhtymän varainhoitoa koskeva suunnitelma, jonka kunnan tai kuntayhtymän valtuusto hyväksyy talousarviovuodelle ennen edellisen vuoden loppua. (Tilastokeskus). Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarvioissa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. (Kuntalaki 13 luku, 110§, mom. 2) Tiukalla talousarvion ohjauksella tarkoitetaan niitä toimenpiteitä, joiden avulla organisaation johtajat tai talousarvion kanssa työskentelevät pyrkivät saavuttamaan asetetut tavoitteet

ilman merkittäviä poikkeamia talousarviosta. Ylimmällä johdolla tarkoitetaan tässä yhteydessä henkilöitä, jotka ovat vastuussa talousarviosta.”

Kohdissa 4-7 kysymykset kohdistuvat tiukan budjettikontrollin mittareihin, jotka perustuivat Johanssonin ja Siverbon (2014) esikuva-artikkeliin, josta he olivat johtaneet ja tiivistäneet kysymyspatteristoa Van der Steden (2001) tutkimuksesta. Mittaristo käsittelee tiukkaa budjettikontrollia (TBC) neljän eri kysymyspatterin kautta. Van der Steden (2001) alkuperäisessä kysymyspatteristo sisälsi 20 kohtaa, jota Johansson ja Siverbo tiivistivät 13 kysymykseen. Tähän tutkimukseen pyrin muokkaamaan kyselyä Suomen kuntien mukaisesti ja jotta siihen olisi helppo vastata. Testauksen jälkeen kyselystä poistettiin yksi kysymys palautteen jälkeen ja tiukan budjettikontrollin kysymyspatteristoksi muodostui seuraavat 19 kysymystä. Jokaiseen kysymykseen tehtiin sanallisia muutoksia termistön erilaisuudesta johtuen. Testauksen jälkeen alkuperäiseen kyselylomakkeeseen verrattuna sanat osasto, keskusjohto ja vaihdettiin vastaamaan kunnissa käytettyä termistöä. Osasto vaihdettiin vastuualueeksi, keskusjohto vaihdettiin ylimmäksi johdoksi sekä budjetti vaihdettiin talousarvioksi.

Kohdassa neljä ja ensimmäisessä tiukan budjettikontrollin kysymyssarjassa painotettiin talousarvion toteutumista seuraavien kysymyksien kautta. Tämän kysymyssarjan tarkoituksena on tarkastella ylimmän johdon ja vastuualueita hoitavien välistä yhteyttä talousarvion toteutumisessa. Kuinka hyvin eri vastuualueita hoitavat työntekijät pystyvät hoitamaan taloudellista vastuutaan ja kuinka ylin johto reagoi ja johtaa alaisiaan. Vastaukset arvioitiin 7-portaisen Likert asteikon avulla, jossa 1. täysin eri mieltä 7. täysin samaa mieltä.

(EMPH1) Vastuualuetta hoitavalle asetetun määrärahan saavuttamisen epäonnistumisella on merkittävä vaikutus ylimmän johdon arvioon vastuualuetta hoitavan suorituskyvyn kannalta

(EMPH2) Ylin johto arvioi vastuualuetta hoitavan suorituskyvyn heikoksi, jos sei ei tavoita toiminnallisia tavoitteita

(EMPH3) Vastuualueita hoitavien johtajien tulevaisuuden mahdollisuudet kunnan toiminnassa riippuvat paljolti heidän kyvyistään suoriutua toiminnallisista tavoitteista

(EMPH4) Ylin johto kontrolloi ensisijaisesti vastuualueita hoitavia valvomalla niille asetettujen toiminnallisten tavoitteiden ja toteutuneiden tavoitteiden suoriutumista

(EMPH5) Ylin johto arvioi vastuualuetta hoitavan suorituskykyä pääsääntöisesti toiminnallisten tavoitteiden pysymisen mukaisesti

(EMPH6) Vastuualuetta hoitavan kyvykkyys saavuttaa toiminnallinen tavoite on pätevä tapa määrittää vastuualueiden menestystä niiden toiminnoissa

(EMPH7) Vastuualueita hoitavia henkilöitä muistutetaan säännöllisesti johdon toimesta toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen tärkeydestä

Kohdassa viisi tarkastellaan ylimmän johdon ja vastuualueita hoitavien välistä yhteyttä. Onko johto kiinnostunut muustakin kuin viivan alle jäävästä tuloksesta ja saavatko ylin johto yksityiskohtaista informaatiota mahdollisista määrärahojen poikkeamista sekä onko työntekijät tietoisia heidän mahdollisesta tavoitteiden kontrolloidusta valvonnasta. Vastaukset arvioitiin 7-portaisen Likert asteikon avulla, jossa 1. täysin eri mieltä 7. täysin samaa mieltä.

(DETAIL1) Ylin johto on kiinnostunut viivan alle jäävän tuloksen lisäksi myös siitä, kuinka hyvin vastuualueita hoitavat suoriutuvat erottamaan menoerien osat toisistaan

(DETAIL2) Vastuualueita hoitavat ovat velvollisia raportoimaan johdolle yksityiskohtaisesti syntyneitä määrärahojen poikkeamia

(DETAIL3) Vastuualueita hoitavat ovat tietoisia siitä, että niiden toiminnalliset tavoitteet ovat kontrolloitu yksityiskohtaisesti

Kuudennessa kohdassa tiedustellaan osavuosikatsauksissa havaittujen talousarvion poikkeamin painoarvoa ylimmän johdon ja vastuualueita hoitavien kohdalla. Kiinnostaako ylintä johtoa mahdolliset poikkeamat vuoden aikana vai keskitytäänkö vain vuoden lopun tuloksiin. Ovatko osavuosikatsauksen poikkeamien kohdalla vastuualueita hoitavat velvollisia raportoimaan poikkeamien syitä ja mahdollisia korjauskeinoja. Vastaukset arvioitiin kyllä / ei vaihtoehdoilla, jotka jälkikäteen muutettiin PLS-mallin arvoihin sopiviksi 1 ja 7 arvoiksi.

(DEVI1) Ylin johto antaa suuren painoarvon osavuositarkastuksen talousarvion poikkeamille

(DEVI2) Vastuualueita hoitavat ovat velvollisia raportoimaan osavuositarkastuksen talousarvion poikkeamien syyt

(DEVI3) Vastuualueita hoitavat ovat velvollisia raportoimaan osavuositarkastuksen talousarvion poikkeamien korjauskeinot

Seitsemännessä kohdassa tiedustellaan talousarvioihin liittyvästä viestinnästä. Tässä kysymyssarjassa painotettiin viestinnän merkitystä ja sen yleisyyttä kuntien toiminnassa. Kuinka usein ja millä tavalla ylin johto ja vastuualueita hoitavat viestivät/keskustelevat talousarvioon liittyvistä asioista. Tällä pyritään löytämään yhteyttä budjettipoikkeamiin, jos esimerkiksi talousarviosta viestiminen on vähäistä ja poikkeamien ratkaisu on kiinni heikosta viestinnästä. Vastaukset arvioitiin 7-portaisen Likert asteikon avulla, jossa 1. täysin eri mieltä 7. täysin samaa mieltä.

(INTEN1) Vastuualueita hoitavat konsultoivat ylintä johtoa toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen toimintatavasta

(INTEN2) Vastuualueita hoitavat kommunikoivat usein virallisesti ylimmän johdon kanssa talousarvioihin liittyvissä asioissa

(INTEN3) Vastuualueita hoitavat ja ylin johto keskustelevat säännöllisesti talousarvioon liittyvistä asioista, vaikka talousarvion poikkeamia ei havaittaisi

(INTEN4) Vastuualueita hoitavat kommunikoivat usein epävirallisesti ylimmän johdon kanssa talousarvioihin liittyvissä asioissa

(INTEN5) Ylin johto kutsuu vastuualueita hoitavat tapaamisiin keskustellakseen talousarvioon liittyvissä asioissa

(INTEN6) Talousarvioihin liittyvät ongelmat ratkaistaan usein tapaamisissa, joihin osallistuu ylin johto ja vastuualueita hoitavat henkilöt

Kohdassa kahdeksan tiedustellaan kuntien kokemaa ympäristön epävarmuutta ja dynaamisuutta seuraavien kysymyksien kautta. Dynaamisuuteen liittyvät kysymykset ovat muodostettu ja muokattu Millerin (1987) ja Hoquen (2005) kysymyspatteristoista. Dynaamisuuden kysymyksissä tiedustellaan ennustamisen astetta kuuden kysymyksen kohdalla. Vastaajien tuli arvioida muutoksia kunnan toiminnassa viimeisen 5 vuoden ajalta. Kysymyksessä myös

määriteltiin ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden määritelmät. Ympäristön epävarmuuden kysymykset liittyivät kunnan tulojen ja kulujen muutoksiin ja niiden ennustavuuden asteeseen. Nämä kysymykset muodostin itse, sillä testauksen yhteydessä havaitsin, että nämä seikat voivat olla haastavia ja merkittäviä kunnan toiminnassa. Nämä neljä kysymystä muodostavat kuntien suurimman osan tuloista ja menoista, joten koin vastauksien asettamisen merkittäväksi ja mielenkiintoiseksi. Vastaukset arvioitiin 7-portaisen Likert-asteikon avulla, 1. helposti ennustettavissa 7. vaikeasti ennustettavissa.

- (DYN1) Palvelutuottajien ja alihankkijoiden toiminta
- (DYN2) Asiakkaiden tarpeet ja vaatimukset
- (DYN3) Markkinoiden vapautuminen ja kansainvälistyminen
- (DYN4) Toimintaan vaikuttavat lait ja asetukset
- (DYN5) Taloudellisen toimintaympäristön muutokset
- (DYN6) Työntekijöiden työsuhdeasioiden muutokset
- (PEU1) Toimintatuottojen muutokset
- (PEU2) Toimintakulujen muutokset
- (PEU3) Verotulojen muutokset
- (PEU4) Valtionosuuksien muutokset

Kohdassa yhdeksän tiedusteltiin kuntien talousarvion toimintakuluja kahden vuoden ajalta. Talousarvion toimintakuluja eli budjetoituja toimintakuluja vuoden alussa ja toteutuneita kuluja, jotka muodostuivat kuntien tilinpäätöksiin. 69 kunnasta 63 vastasi tähän kysymykseen, joten on mahdollista, että vuoden 2017 lukuja osa kunnista ei ollut vielä saanut valmiiksi. Näiden lukujen pohjalta muodostettiin budjettipoikkeamien arvot vähentämällä toteutuneet kulut vuoden alussa arvioidusta kuluista, jonka jälkeen muodostettiin prosentuaalinen poikkeama arviosta, joka syötettiin PLS-ohjelmaan.

Talousarvion
toimintakulut
2016

Tilinpäätöksen
toteutuneet
toimintakulut 2016

Talousarvion
toimintakulut
2017

Tilinpäätöksen
toteutuneet
toimintakulut 2017

Kohdassa kymmenen tiedusteltiin kunnilta ”mitkä ovat suurimpia tekijöitä kunnassanne, jotka aiheuttavat talousarvion poikkeamia määrärahoissa? Mitkä tekijät kunnassanne synnyttävät poikkeamia talousarvion ja toteutuneen tuloksen välille? (esimerkiksi taloudelliset tai poliittiset paineet/muutokset).” Kysymykseen annettiin 20 rivin tila vapaalle sanalle ja kommentoinnille. Tähän kohtaan tulleista vastauksista kirjoitan tuloksiin lyhyen yhteenvedon. Kyselylomakkeen lopuksi annettiin mahdollisuus luovuttaa yhteystiedot sähköpostin muodossa, jos vastaajat olivat kiinnostuneita tutkimuksen tuloksista. Vastauksia saatiin tähän yhteensä 34.

4.5 PLS-malli

Tässä luvussa käsitellään tämän tutkimuksen analysointimetodia ja sen eri tekijöitä. Viime aikoina johdon laskentatoimen tutkimuksissa on käytetty monia SEM-menetelmiä eli rakenneyhtälömallinnuksia kuten CB, EQS, LISREL, AMOS ja PLS. Näiden menetelmien avulla on mahdollista rakentaa latenteja muuttujia kyselylomakkeiden mittarien pohjalta ja havainnoida samanaikaisesti useiden tilastollisesti merkittävien muuttujien merkitsevyyttä. (Chenhall 2003: 155.)

Tämän tutkimuksen analysointimenetelmämalliksi valittiin PLS-SEM, jota esikuva-artikkelissani Johansson ja Siverbo (2014) käyttivät, joten valinta oli luonnollinen samankaltaisen aineiston pohjalta. Rakenneyhtälömalli (structural equation modeling, SEM) kuuluu monimuuttujamenetelmiin, joka on ollut suosittu monimuuttujamenetelmä yli kymmenen vuotta ja soveltuu hyvin monimutkaisiin aineistoihin. Mittaukset saadaan yleensä kyselyistä tai havainnoista, joita käytetään datan keräämiseen. (Hair, Hult, Ringle ja Sarstedt 2017: 2). Hairin ym. mukaan rakenneyhtälömallin etuina pidetään, että kaikkia malliin kuuluvia yhteyksiä voidaan mitata samanaikaiseksi, vaikka aineisto olisikin monimutkainen, sillä regressioanalyysillä pystytään mittamaan vain yksinkertaisia teoreettisia malleja ja tästä syntyy rakenneyhtälömallin yksi eduista. Lowryn ja Gaskinin (2014) mukaan toinen rakenneyhtälömallin (SEM) eduista syntyy sen pohjalta, että siihen voidaan sisällyttää vaikeasti mitattavia latenteja muuttujia, joka mahdollistaa sen, että tutkija pystyy itse hahmottelemaan monien indikaattoreiden pohjalta latenteja muuttujia. Rakenneyhtälömalli pystyy tekemään ja selvittämään samanaikaisesti latenttien

muuttujien määrittämisen ja yhteyksien selvittämisen (Hair, Sarstedt, Ringle, Mena 2011: 415) Tässä tutkimuksessa indikaattorit muodostavat latentteja muuttujia, joiden yhteyksiä testataan samanaikaisesti, voidaan näiden syiden pohjalta todeta, että tämä rakenneyhtälömalli (SEM) on sopiva analysointimenetelmä tähän tutkimukseen. Tässä tutkimuksessa hypoteesien testaus suoritettiin PLS-rakenneyhtälömallin ja menetelmän avulla käyttämällä SmartPLS 2.0 ja 3.0 ohjelmistoa.

Rakenneyhtälömalleja on monia, joita aiemmin mainittiin. Tähän tutkimukseen valittu PLS-SEM (partial least squares), joka on varianssipohjainen osittaisten pienimpien neliösummien rakenneyhtälömalli. PLS-mallilla pystytään mittaamaan reflektiivisiä ja formatiivisia latentteja muuttujia ja toimii hyvin monimutkaisilla rakenteilla. PLS-SEM soveltuu hyvin myös pienempiin aineistoihin (alle 100 otoksen). (Hair ym. 2011).

PLS-polkumalli sisältää ulkoisen ja sisäisen mallin. Polkumallia käytetään kaaviona havainnoimaan hypoteesien ja muuttujien välisiä suhteita, joita tutkitaan rakennemallin avulla. (Hair ym. 2017: 11). Ulkoisella mallilla mitataan latenttien ja näkyvien muuttujien (manifest variable) väliset yhteydet eli lataukset. Sisäisellä mallilla estimoidaan polkukertoimet eri konstruktioiden eli latenttien muuttujien (latent variable) välillä. (Henseler, Ringle, Sinkovich 2009: 284.) Tässä tutkimuksessa näkyvät muuttujat eli indikaattorit kerättiin kyselylomakkeen vastausten perusteella ja joiden kysymyspattereilla avulla muodostettiin latentit muuttujat. PLS-mallissa analysointi tapahtuu kaksivaiheisesti arvioimalla ensin ulkoinen ja sitten sisäinen malli. Analysointi lähtee liikkeelle siitä, että PLS-malli estimoi lataukset näkyvien ja latenttien eli piilevien muuttujien välille. Malli estimoi myös polkukertoimet eri konstruktioiden välille. Ennen näiden tuloksien tulkintaa täytyy mittareiden validius ja reliabiliteetti varmistaa. Tämän jälkeen siirrytään vasta mittareiden ja konstruktioiden välisten suhteiden määrittelyyn ja polkukertoimien tulkintaan. (Hulland: 198; Henseler ym. 2009: 298.)

Ulkoinen malli voi olla luonteeltaan reflektiivinen tai formatiivinen. Reflektiivisessä aineistossa ulkoinen malli tarkastelee kausaalista riippuvuutta latenteista muuttujista näkyviin muuttujiin päin. Yksittäisten näkyvien muuttujien arvot muodostuvat latenttien muuttujien ja jäännöstermien muodostaman lineaarisen funktion perusteella. Formatiiivisessa mallissa taas

menetellään päinvastaisesti. Kausaalista riippuvuutta tarkastellaan näkyvistä muuttujista kohti latentteja muuttujia eli myöhemmin esitettävän PLS-mallin indikaattoreiden nuolet olisivat päinvastoin ja ne suuntaisivat muuttujista kohti latentteja muuttujia. (Henseler ym. 2009: 285-286.)

PLS-mallin ulkoiseen malliin kuuluu neljä keskeistä asiaa: indikaattoreiden reliabiliteetti, mittarin sisäinen johdonmukaisuus, yhteneväisyysvaliditeetti ja erotteluvaliditeetti (Hair, Sarstedt, Ringle, Mena 2011: 423)

Indikaattoreiden reliabiliteetin tutkiminen liittyy ulkoisen mallin luotettavuuteen eli indikaattoreiden ja mittarin suhteeseen. PLS-mallissa yksittäisen muuttujan luotettavuutta mitataan mittarien latauksien rakenteen kautta. (Hulland 199: 198). Tämä vaihe toteutetaan PLS-SEM-mallissa faktorianalyysin avulla, jossa pyritään muodostamaan latentteja eli piileviä muuttujia, jotka selittävät aineiston havaittavan yhteisvaihtelun. Yksittäisen indikaattorin reliabiliteetti tarkastetaan arvioimalla sen lataus. Latauksen kynnysarvona on käytetty Hullandin (1999: 198) mukaan arvoa 0,7, mutta arvo vaihtelee eri tutkijoiden kesken. Tässä tutkimuksessa latauksen kynnysarvoksi käytettiin 0,6.

Reliabiliteetin tarkasteluun käytetään myös mittarin sisäistä johdonmukaisuutta eli ICR-mittaria (internal composite reliability), jolla arvioidaan sisäistä konsistenssia. Mittarin sisäisen johdonmukaisuuden (ICR) arvon tulisi olla yli 0,7. Vaihtoehtoisesti voidaan käyttää myös Cronbachin alfaa, jolloin arvon tulisi olla myös yli 0,7. Kokeellisissa tutkimuksissa alfan arvon voi olla 0,6. Cronbachin alfan heikkoutena on se, että se olettaa kaikki indikaattorit tärkeiksi, joka voi johtaa reliabiliteetin aliarvioimiseen. ICR-arvolla sen sijaan on vahvuus, että se huomioi kaikkien indikaattoreiden eri lataukset. (Hair ym. 2011: 429; Chin ym. 2010: 671; Henseler 2009: 299).

PLS-menetelmässä validiteettia mitataan kahdella tavalla, yhtenevyysvaliditeetilla (convergent validity) ja erotteluvaliditeetilla (discriminant validity). Yhteneväisyysvaliditeetti tarkoittaa, että indikaattorit kuvaavat yhtä ja samaa konstruktia. Fornell ja Larcker (1981) kehittivät AVE-mittarin (average variance extracted), jolla mitataan yhteneväisyysvaliditeettia. Henselerin ym. (2009: 299) ja Chinin ym. (2010: 671) mukaan AVE-arvon tulisi

olla suurempi kuin 0,5, joka tarkoittaa sitä, että latentti muuttuja kykenee selittämään 50% tai enemmän sen indikaattoreiden varianssista.

Erotteluvaliditeetilla tarkoitetaan kahden käsitteen osoittamaa riittävää eroavaisuutta toisistaan. PLS-mallissa nämä eroavaisuus voidaan varmistaa kahdella eri tapaa, Fornell ja Larckerin-kriteerillä ja ristikkäislatauksilla (cross-loadings), joista ensimmäistä käytetään tässä tutkimuksessa. Fornell-Larcker-kriteerin mukaan oletetaan, että latentilla muuttujalla on enemmän varianssia indikaattoreidensa kanssa, kuin muiden latenttien muuttujien kanssa. (Henseler ym 2009: 299-300.) Fornell-Larcker-kriteeri tutkitaan ja tulkitaan AVE-arvojen kautta. Varianssierot tarkistetaan sillä, että ylittävätkö AVE-arvojen neliöjuuret latenttien muuttujien korrelaatiot tai vertaamalla muuttujan AVE-arvoa muuttujien korrelaatioiden neliöihin (Chin 2010: 671). Ristikkäislatauksilla voidaan mitata ja tulkita indikaattoreiden yhteyttä konstruktiioihin. Indikaattorin tulisi olla yhteydessä siihen konstruktion, jota se pyrkii kuvaamaan, eikä olla yhteydessä merkittävästi muihin konstruktiioihin (Chin 2010: 671). Jokaisen indikaattorin kohdalla latauksen tulisi olla suurempi kuin kaikki sen ristikkäislataukset. Tässä tutkimuksessa kuitenkin keskitytään Fornell-Larckerin-kriteeriin, joka esitetään myöhemmin tuloksissa.

Sisäisellä mallilla tarkoitetaan rakenteellista mallia, jota arvioidaan polkukertoimien avulla, jotka saadaan PLS-ohjelman luomien standardoitujen beta-kertoimien kautta. (Chapman ja Kihn 2009: 162). Sisäisen mallin arvioinnin ensisijainen kriteeri on selitysaste (R^2), joka kuvaa kunkin endogeenisen latentin muuttujan selitetyn varianssin määrää. (Hair ym. 2009: 426). PLS-ohjelma laskee valmiiksi muuttujien selitysasteet (R^2). Selitysasteella tarkoitetaan korrelaatiokertoimen neliötä, joka kertoo, kuinka paljon muuttujalla voidaan selittää toista muuttujaa. (Metsämuuronen 2006: 641). Selitysasteen suuruus vaihtelee 0-1 välillä ja tätä tulkitaan siten, että mitä suurempi arvo niin sitä parempi selitysaste. Selitysaste on myös aina tutkimuskohtainen. Selittävä muuttuja on vahva, jos polkukertoimen arvo on yli 0,35. (Hair 2011: 430; Henseler 2009: 304).

Sisäisen mallin rakentamisessa on tarkoitus laskea luottamusvälit jokaiselle estimoidulle parametrille, joka muodostaa lähtökohdan tilastolliseen päättelyyn. Polkukertoimien merkitsevyyssasteet lasketaan ja arvioidaan PLS-mallissa bootstrapping-ajon avulla. (Chapman ja Kihn 2009: 162). Bootstrapping

luo estimaatit otoksen jakaumalla sen muodosta, hajonnasta ja vinoudesta. Bootstrapping otoksen tulisi edustaa koko populaatiota. Tämän menetelmän avulla PLS-ohjelma luo suuren määrän bootstrapping-otoksia (samples) ja alkuperäiseen otokseen verrattuna jokaisella otoksella tulisi olla sama määrä tapauksia (cases). Bootstrapping-toiminnon avulla pystytään suorittamaan t-testit, joiden kautta merkitsevyys voidaan varmistaa. (Henseler ym. 2009: 305-306). Tässä tutkimuksessa aineiston havaintojen lukumäärää ($n=69$) käytettiin bootstrapping-ajossa. Bootstrapping-ajossa otosten lukumäärän tulisi olla riittävän iso, joten PLS-ohjelmistossa käytettiin 500 otosta.

5. TULOKSET JA NIIDEN ANALYSOINTI

Tässä kappaleessa käsitellään tutkielman kyselylomakkeen pohjalta saatuja tuloksia. Tulokset on muodostettu SmartPLS-ohjelman avulla. Tuloksien esittämisen jälkeen ne analysoidaan, jonka jälkeen siirrytään kappaleessa 6 yhteenvetoon ja johtopäätöksiin.

5.1 Vastanneiden taustatietoja

Taulukossa 1 esitetään 69 Suomen kunnan vastauksien jakautuminen kunnan asukasluvun mukaan ja prosentuaalinen vastaajien jakautuminen.

Taulukko 1. Vastaajakunnat asukasluvun mukaan.

Asukasluku	N	Prosentti
Alle 5000	30	43,48 %
5001-10 000	13	18,84 %
10 001-20 000	14	20,29 %
20 001-50 000	10	14,49 %
Yli 50 000	2	2,90 %

Suomessa on vuonna 2018 yhteensä 311 kuntaa, joista 107 käyttää itsestään kaupunki -nimitystä ja 204 kunta -nimitystä. Manner-Suomessa on 295 kuntaa ja Ahvenanmaalla 16. Suomen kunnat ovat kooltaan keskimäärin melko pieniä, jota tukee myös taulukossa pienten kuntien suuri vastaajamäärä. Suomen kuntien keskimääräinen asukasluku vuonna 2017 oli 17 727 asukasta. Kuntien mediaanikoko oli 6 146 asukasta. Puolet Suomen kunnista on asukasmäärältään pienempiä ja puolet suurempia kuin mediaani.

Kyselyn vastausprosentiksi saatiin 22,18%, kun 69/311 kuntaa vastasi kyselyyn. Suurin osa (43,48%) kyselyyn vastanneista Suomen kunnista olivat asukasluvultaan alle 5000 hengen kuntia, joiden osuus vastaajista oli 30/69. Pienin osa vastanneista (2,90%) olivat asukasluvultaan yli 50 000 hengen kuntia, joiden osuus vastaajista oli 2/69. Toiseksi suurin vastaajaryhmä oli kooltaan

10 001-20 000 välillä, joiden osuus vastaajista oli 14/69 eli 20,29%. Kolmanneksi suurin oli kooltaan 5001-10 001 hengen kunnat 18,84% ja 13/69 vastausosuudella. Toiseksi pienin osuus vastaajista oli asukasluvultaan 20 001-50 000 hengen kunnat 10/69 ja 14,49% vastausosuudella.

Taulukko 2. Kyselylomakkeeseen vastanneiden tehtävänimikkeet Suomen kunnissa.

Tehtävänimike	N	Prosentti
1. Kunnanjohtaja	16	23,19 %
2. Kaupunginjohtaja	0	0 %
3. Talousjohtaja/-päällikkö	32	46,38 %
4. Kaupunginkamreeri	5	7,24 %
5. Controller/Business controller	3	4,35 %
6. Hallintojohtaja	9	13,04 %
7. Kirjanpitäjä	0	0 %
8. Muu taloudesta vastaava henkilö	4	5,80 %

Taulukosta 2 ilmenee kyselyyn vastanneiden kuntien talousarvioista vastuussa olevien henkilöiden jakautuminen tehtävänimikkeiden mukaisesti.

Vastaajista suurin osa eli 46,38% olivat kuntien tai kaupunkien talousjohtajia 32/69 osuudella. Kunnanjohtajat olivat seuraavaksi suurin vastaajakunta 16 vastaajalla ja 23,19% osuudella. Muita vastaajia tehtävänimikkeiden mukaan olivat hallintojohtajat 9/69 (13,04%), kaupunginkamreerit 5/69 (7,24%), muut taloudesta vastaavat 4/69 (5,80%) ja controllerit/business controllerit 3/69 (4,35%) osuudella. Tämä vastausjakauma kuvaa odotettua, sillä suurin osa kyselylomakkeen vastaanottajista olivat talousjohtajia/-päälliköitä. Kaikissa pienemmissä kunnissa ei ole erillistä talousjohtajaa ja joitain tehtäviä hoitivat sama henkilö esimerkiksi yksi henkilö hoitaa talousjohtajan ja hallintojohtajan tehtävää. Vastauksia ei saatu yhdeltäkään kaupunginjohtajalta tai kirjanpitäjältä johtuen niiden vähäisyydestä, joille lähetettiin kyselylomake. Tätä ei voida pitää merkittävä seikkana sen vähäisyyden takia.

Kyselylomakkeen kohdassa 10 vastaajille annettiin mahdollisuus vastata vapaasti kysymyksiin: "Mitkä ovat suurimpia tekijöitä kunnassanne, jotka aiheuttavat talousarvion poikkeamia määrärahoissa? Mitkä tekijät kunnassanne synnyttävät poikkeamia talousarvion ja toteutuneen tuloksen välille? (esimerkiksi taloudelliset tai poliittiset paineet/muutokset)." Lisään tämän kohdan taustatietoihin extrana, sillä vastaajilta saatujen kommenttien perusteella niitä voidaan pitää merkittävinä. Kommentit sisälsivät informaatiota aihealueesta, jota en kyselylomakkeessa osannut kysyä. Vastauksien pituus word-tiedostossa oli kokonaisuudessaan yli 5 sivua, joten koen vastauksien läpikäymisen tärkeäksi. Seuraavassa kappaleessa käsittelen lyhyesti vastauksien ympärillä pyörineitä teemoja.

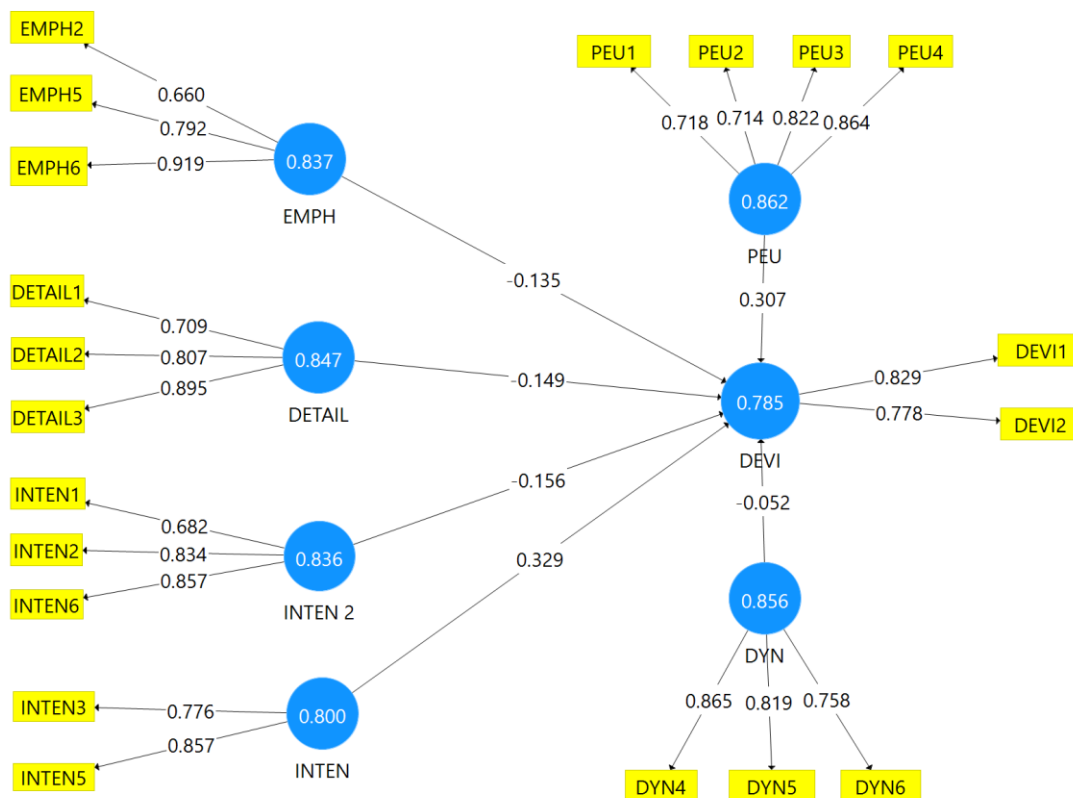
Suurimpia talousarvion poikkeamien tekijöitä kunnissa olivat vastausten perusteella erikoissairaanhoidon, sairaanhoitopiirin, terveystalouksien ja sosiaalipalveluiden odottamattomat muutokset kustannuksissa. Näiden palveluiden kustannuksia on vaikea ennustaa, kun asiakkaiden määrää ei voida tietää etukäteen ja palveluiden tarvetta. Kunnan oma toiminta kohtuullisen ennustettavaa, mutta esimerkiksi lakisääteisten palveluiden kohdalla poikkeamia voi syntyä, sillä niihin ei voi kunta itse vaikuttaa. Yleisesti ottaen sote-menot ovat suurimpia talousarvion poikkeamia synnyttäviä tekijöitä ja voivat poiketa jopa +/- 20% arvioista. Esiin nousi myös talousarvion muodostaminen liian yleisellä tasolla eikä siihen kyetä paneutumaan tarpeeksi hyvin tulosityksikkö- ja tehtävätasolla. Verotulojen kehitys oli myös vaikuttavana tekijänä, sillä maatalousvaltaisissa kunnissa tuottajien ahdinko tulojen pudotessa näkyy suoraan verotuloissa. Infrastruktuurin kunnossapito, väestön ikärakenteen muutos, palvelutarpeiden muutokset, toiminnalliset muutokset sekä säästöt henkilöstökuluissa nähtiin vaikuttavina tekijöinä. Tärkeänä pidettiin huomion kiinnittämistä valtuuston vahvistaman talousarvion toteutumiseen, lakien noudattamiseen ja millaista asiakaspalautetta kunta saa. Talouden mittarit kuvaavat historiaa, kun taas tulevaisuutta kuvaa henkilöstön oppimiskyky ja nykyisyyttä asiakasmittarit sekä prosessin suorituskyky. Muutos on oppimisprosessi, jolloin organisaation oppimiskyky ratkaisee selviytymisen. Dynaamisuus mahdollistaa liikkeen ja liike mahdollistaa liikkeenjohdon oppien hyötymisen. Keskittyminen talousmittareihin ohjaa väärille poluille etenkin poliittisessa organisaatiossa, jossa avainsidosryhmiin kuuluvat myös poliittiset päättäjät omistajien edustajana.

5.2 Tulokset

Tässä kappaleessa käsittelen tutkimuksen tuloksia. Tulokset muodostettiin SmartPLS-ohjelmasta saatujen tuloksien kautta. Kappaleessa esittelen PLS-mallin ulkoisia ja sisäisiä tuloksia. Mallin tuloksien reliabiliteetin ja validiteetin tulkitseminen aloitetaan ulkoisen mallin latenttien muuttujien yksittäisten indikaattoreiden reliabiliteetin arvojen tulkinnalla. Tämän jälkeen siirrytään ulkoisen mallin reliabiliteetin arvioimiseen sisäisen mittarin johdonmukaisuutta ICR (internal composite reliability) mukaan. Ulkoisen mallin validiteettia mitataan Fornell ja Larckerin yhteneväisyysvaliditeetin ja erotteluvaliditeetin kautta. Yhteneväisyysvaliditeettia mitataan AVE-arvoina (average variance extracted) ja erotteluvaliditeettia (discriminant validity) Fornell-Larcker-kriteerien mukaisesti.

5.2.2 PLS-mallin tulokset

PLS-mallin tuloksien tarkastelu aloitettiin tutkimalla ulkoisen mallin reliabiliteettia ja validiteettia. Muuttujien arvojen lataukset, minimiarvot, maksimiarvot, keskiarvot ja keskihajonnat löytyvät taulukosta 3. Ulkoisen mallin latenttien muuttujien indikaattoreiden reliabiliteettia arvioidaan latauksien kautta. Tässä tutkimuksessa yksittäisten indikaattoreiden latausten kynnyksarvona käytetään 0,6. PLS-mallista jouduttiin poistamaan 11 indikaattoria liian alhaisten latausten arvojen takia ja INDEVI latentti kokonaan (EMPH1, EMPH3, EMPH4, EMPH7, DYN1, DYN2, DYN3, INTDEVI1, INTDEVI2, INTDEVI3 ja INTEN4). INTDEVI latentti poistettiin malliin sopimattoman kysymysasettelun ja vastausten takia, jolloin kyseinen latentti ei olisi ollut yhtenäinen muiden latenttien ja vastausten kanssa. Malliin jätettiin 20 indikaattoria, jotka täyttivät latauksen arvot. EMPH2 ja INTEN1 jätettiin malliin, koska niiden arvot olivat lähellä latauksen kynnyksarvoa. Indikaattoreiden lataukset vaihtelivat välillä 0,660-0,919. Taulukossa talousarvioon liittyvän viestinnän kohdalla on jätetty pieni väli INTEN muuttujien välille. Tällä pyrin havainnoimaan INTEN ja INTEN2 latenttien muuttujien eroa taulukossa, jotka tulevat myöhemmin vielä esille tuloksissa. INTEN ja INTEN 2 ovat selvemmin esitettynä rakenneyhtälömallissa kuviossa 6.



Kuvio 6. PLS-mallin tulokset ulkoisen mallin indikaattoreiden ja latenttien välisillä arvoilla.

Kuviossa 6 on esitetty tutkielman rakennemalli, jonka arvot esitettyinä taulukoissa 3 ja 5 sekä taulukossa 4. Rakennemalli on luotu SmartPLS-ohjelmalla ja malli kuvaa latenttien muuttujien ja indikaattoreiden välisiä latauksia sekä muuttujien suoria vaikutuksia budjettipoikkeamiin. Rakennemallissa on havainnointi tiukan budjettikontrollin, ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden muuttujien vaikutusta budjettipoikkeamiin. Siniset pallot mallissa esittävät latentteja muuttujia. Taulukossa 3 on esitetty seuraavat arvot latenttien muuttujien yksittäisten indikaattoreiden reliabiliteetin arviointia varten.

Taulukko 3. Vastausten kuvailevat tunnusluvut ja muuttujien lataukset.

Latentti muuttuja ja indikaattorit (N= 69)	Lataus	Min	Max	Keskiarvo	Keskihajonta
1. Painopiste talousarvion toteutumisessa?					
(EMPH2) Johdon arvio toiminnallisten tavoitteiden suorituskyvystä	0,660	2	7	4,72	1,115
(EMPH5) Suorituskyvyn arviointi tavoitteiden pysymisen mukaisesti	0,792	2	7	4,49	1,235
(EMPH6) Kyvykkyyden arvioinnin pätevyys	0,919	1	7	4,81	1,288
2. Talousarvion yksityiskohdat					
(DETAIL1) Johdon panos ja vastualueita hoitavien suorituskyky menojen erottamisessa	0,708	2	7	4,51	1,292
(DETAIL2) Velvollisuus raportoida määrärahojen poikkeamat	0,807	1	7	4,78	1,727
(DETAIL3) Vastualueita hoitavien tietoisuus kontrolloinnista	0,895	1	7	4,69	1,364
3. Talousarvioon liittyvä viestintä (INTEN 2)					
(INTEN1) Vastualueita hoitavien johdon konsultointi	0,682	1	7	4,74	1,369
(INTEN2) Virallinen kommunikointi johdon kanssa liittyen talousarvioon	0,834	1	7	4,43	1,527
(INTEN6) Talousarvioon liittyvien ongelmien ratkaisutapaamisissa	0,857	1	7	4,81	1,467
(INTEN)					
(INTEN3) Säännöllinen kommunikointi, vaikka poikkeamia ei havaittaisi	0,776	1	7	4,96	1,439
(INTEN5) Johdon ja vastualueita hoitavien tapaamiset liittyen talousarvioon	0,857	2	7	4,49	1,410
4. Toimintaympäristön epävarmuus ja dynaamisuus					
(DYN4) Toimintaan vaikuttavat lait ja asetukset	0,865	2	7	4,32	1,346
(DYN5) Taloudellisen toimintaympäristön muutokset	0,819	2	7	4,14	1,219
(DYN6) Työntekijöiden työsuhteasioiden muutokset	0,758	1	6	3,63	1,327
(PEU1) Toimintatuottojen muutokset	0,718	1	6	3,49	1,247
(PEU2) Toimintakulujen muutokset	0,714	2	6	3,96	1,367
(PEU3) Verotulojen muutokset	0,822	1	6	4,04	1,398
(PEU4) Valtionosuuksien muutokset	0,864	1	7	4,13	1,667
5. Budjettipoikkeamat - muutokset toimintakuluissa					
(DEVI1) Muutokset toimintakuluissa 2016	0,829	0,848	0	111	35,078
(DEVI2) Muutokset toimintakuluissa 2017	0,778	0,756	0	1,017	115,524

Taulukossa 3 on esitetty PLS-mallin indikaattoreiden latauksien, kyselylomakkeen vastausasteikon arvojen minimi- ja maksimi-arvot kysymyskohtaisesti, sekä vastauksien keskiarvo ja keskihajonta. Yksittäisten indikaattoreiden latauksien arvot viittaavat niiden kykyyn selittää kyseisen muuttujan vaihtelua, jonka kautta pystytään tutkimaan latenttien muuttujien indikaattoreiden reliabiliteettia. Indikaattoreiden lataukset voivat vaihdella -1 ja 1 arvojen välillä ja ne kuvaavat indikaattoreiden ja latenttien muuttujien välisiä korrelaatioita. Kynnysarvona käytettiin arvoa 0,6, joka ylittyi jokaisen indikaattorin kohdalla vaihteluvälillä 0,660-0,919, jonka myötä voidaan todeta latenttien muuttujien indikaattoreiden reliabiliteetin olevan hyväksyttävällä tasolla. Minimi- ja maksimi-arvot jakautuivat odotetusti ilman merkittäviä poikkeamia. Vastauksien keskiarvo painottui yli arvon neljä tiukan budjettikontrollin kysymyksissä, joka viittaa siihen, että vastauksissa painopiste oli hieman enemmän "samaa mieltä" suuntaisia, vaikka vastaukset jakautuivatkin tasaisesti molemmiin puolin.

Ulkoisen mallin merkitsevyystasoa mitattiin ulkoisten indikaattoreiden ja latenttien muuttujien välillä. T-arvot antoivat suurimaksi osaksi erittäin merkitseviä tuloksia ja ainoastaan merkitseviä arvoja t-arvot tuottivat talousarvion painotuksen ja yksityiskohtien kohdalla. Taulukossa 4 on esitetty rakennemallista saadut ulkoisen mallin t-arvot, jotka kuvaavat tämän tutkimuksen yksisuuntaista testautusta ja sen antamia arvoja. Yksisuuntaisessa testautuksessa t-arvoja, jotka ylittävät 1,661 arvon, voidaan pitää tilastollisesti merkitseväinä ($p < 0,05$). Tilastollisesti erittäin merkitseväinä voidaan pitää arvoja, jotka ylittävät arvon 2,367 ($p < 0,01$). Nämä t-arvot ovat esitettyinä seuraavassa taulukossa 4. Merkitsevät arvot ovat havainnoitu taulukkoon tähtimerkein, joista kaksi tähteä osoittaa 1,661 arvon ylittävää tasoa ja kolme tähteä yli 2,367 ylittävää tasoa.

Taulukko 4. Ulkoisen mallin t-arvot.

	t-arvo
1. Painopiste talousarvion toteutumisessa	
(EMPH2)	1,839**
(EMPH5)	2,282**
(EMPH6)	2,637**
2. Talousarvion yksityiskohdat	
(DETAIL1)	1,965**
(DETAIL2)	2,423**
(DETAIL3)	3,247***
3. Talousarvioon liittyvä viestintä INTEN ja INTEN2	
(INTEN2)	
(INTEN1)	1,930***
(INTEN2)	2,058***
(INTEN6)	2,392***
(INTEN)	
(INTEN3)	1,876***
(INTEN5)	2,069***
4. Toimintaympäristön epävarmuus ja dynaamisuus	
(DYN4)	3,006***
(DYN5)	3,071***
(DYN6)	3,284***
(PEU1)	4,231***
(PEU2)	3,797***
(PEU3)	4,873***
(PEU4)	4,985***
5. Budjettipoikkeamat - muutokset toimintakuluissa	
(DEVI1)	3,822***
(DEVI2)	4,561***

*** (p < 0,01) ** (p < 0,05) * (p < 0,10) (Yksisuuntainen)

Yksittäisten indikaattoreiden reliabiliteetin tarkistuksen jälkeen määritettiin toinen ulkoisen mallin reliabiliteetin tarkistus sisäisen mittarin johdonmukaisuuden eli ICR-arvojen sekä Cronbachin alfan avulla. Yhteneväisyysvaliditeettia mitataan mallissa AVE-arvojen kautta. Sisäisen mallin validiteettia arvioidaan polkukertoimien avulla standardoitujen beta-kertoimien avulla. Kriteerinä käytetään R² selitysstetta. ICR- ja Cronbachin alfan arvojen tulisi olla kynnysarvoltaan yli 0,7, jotta mallin sisäinen konsistenssi olisi merkittävä. AVE-arvojen tulisi olla yli 0,5 eli pystyttäisiin selittämään yli 50% indikaattoreiden varianssista. R² selityssteen arvot

vaihtelevat 0-1 välillä ja selittävä muuttuja on vahva, jos sen arvo on yli 0,35. Näiden kaikkien ICR (0,785-0,862), Cronbachin alfan (0,454-0,796) ja AVE:n (0,612-0,668) kohdalla kynnyksarvot ylittyvät. Cronbachin alfan kohdalla DEVI:n arvo jää matalaksi 0,454, mutta ICR-arvon käytön yleisyyden vuoksi voidaan todeta, että reliabiliteetti säilyy mallissa. Sisäisen mallin selitysaste R^2 jää alle (0,152) vahvan muuttujan arvon tason, joka tarkoittaa, että muuttujalla voidaan heikosti selittää toista muuttujaa. Taulukossa 5 on esitetty PLS-mallin ICR-arvot, Cronbachin alfan arvot, AVE-arvot sekä R^2 -arvo.

Taulukko 5. Reliabiliteetti ja validiteetti

	ICR	Cronbachin alfa	AVE	R^2
EMPH	0,837	0,758	0,636	
DETAIL	0,847	0,727	0,651	
INTEN	0,800	0,506	0,668	
INTEN2	0,836	0,743	0,632	
DYN	0,856	0,748	0,665	
PEU	0,862	0,796	0,612	
DEVI	0,785	0,454	0,665	0,152

Sisäistä mallia voidaan tutkia myös erotteluvaliditeetin (discriminant validity) avulla. Erotteluvaliditeetin kautta mitataan, missä määrin muuttuja on erilainen muihin muuttujiin nähden. Erotteluvaliditeetin mittausta tehdään Fornell-Larckeri-kriteerin avulla, jonka mukaan latenttien muuttujien AVE-arvojen neliöjuurien tulee olla korkeammat kuin muiden latenttien muuttujien (faktoreiden) korrelaatiot muihin latentteihin muuttujiin (faktoreihin). Mitä korkeampi erotteluvaliditeetin (AVE-arvon neliöjuuri) arvo, sitä enemmän se kuvaa muuttujan ainutlaatuisuutta muihin muuttujiin nähden. Taulukon 6 mukaan voidaan todeta, että erotteluvaliditeetti on hyväksyttävällä tasolla, sillä Fornell-Larckerin-kriteeri täyttyy jokaisen latentin muuttujan kohdalla ja arvot ylittävät muiden latenttien muuttujien korrelaatiot. Korostetut arvot esittävät AVE-arvoja, jotka ovat esitettynä diagonaalisesti taulukossa. Näiden arvojen alla on esitetty latenttien muuttujien korrelaatiot muihin latentteihin muuttujiin. P-arvojen analysointiin käytetään seuraavia arvoja: ($p < 0,01$) tulos on tilastollisesti erittäin merkittävä, ($p < 0,05$) tulos on tilastollisesti melko merkittävä ja ($p < 0,10$) tulos on tilastollisesti suuntaa antava. Taulukossa 6 esitettyjen muuttujien välisten korrelaatioiden merkitsevyydet on laskettu Excelissä korrelaatioiden ja luottamusvälien testauksella.

Taulukko 6. Muuttujien väliset korrelaatiokertoimet ja AVE:n neliöjuuri (Erotteluvaliditeetti).

AVE ↘	DETAIL	DEVI	DYN	EMPH	INTEN	INTEN2	PEU
DETAIL	0,807						
DEVI	-0,120	0,804					
DYN	-0,236**	0,190*	0,816				
EMPH	0,245**	-0,182**	-0,105	0,797			
INTEN	0,433***	0,093	-0,061	0,240**	0,817		
INTEN2	0,531***	-0,061	-0,059	0,327***	0,666**	0,795	
PEU	-0,034	0,258**	0,663***	-0,143	-0,125	-0,014	0,782

*** (p < 0,01) ** (p < 0,05) * (p < 0,10) (Yksisuuntainen)

Näiden edellä esitettyjen reliabiliteetin ja validiteetin tarkastelun jälkeen siirrytään sisäisen mallin tarkasteluun. Sisäisessä mallissa arvojen selvittämiseksi tehtiin PLS-ohjelmassa bootstrapping-ajo, jonka avulla määritettiin mallin polkukertoimet eli beta-arvot ja t-arvot. Polkukertoimien eli beta-kertoimien avulla pystyttiin selvittämään latenttien muuttujien merkitsevyytasot. Taulukossa 7 on esitettynä sisäisen mallin suorat vaikutukset ja niiden polkukertoimet ja t-arvot. Tulokset osoittavat, mitkä polut keskenään antavat merkitseviä tuloksia keskenään eli niiden välillä on merkittävä vaikutus. Suorat vaikutukset ovat latenttien muuttujien suoria vaikutuksia DEVI muuttujaan eli budjettipoikkeamiin. Suoria vaikutuksia mallissa ovat talousarvion painotuksen (EMPH), yksityiskohtien (DETAIL), viestinnän (INTEN ja INTEN 2), koetun ympäristön epävarmuuden (PEU) ja dynaamisuuden (DYN) suhteessa talousarvion poikkeamiin (DEVI).

Taulukko 7. Sisäisen mallin suorat vaikutukset.

Suorat vaikutukset		
Polku	Polkukerroin (beta-arvo)	T-arvo
EMPH --> DEVI	-0,135	0,594
DETAIL --> DEVI	-0,149	1,060
INTEN2 --> DEVI	-0,156	0,730
INTEN --> DEVI	0,329	1,783**
PEU --> DEVI	0,307	1,943**
DYN --> DEVI	-0,052	0,367

*** ($p < 0,01$) ** ($p < 0,05$) * ($p < 0,10$) (Yksisuuntainen)

5.3 Tulosten analysointi

Tässä kappaleessa käsitellään ja analysoidaan tuloksia. Edellisten taulukoiden ja tulosten perusteella esittelen PLS-mallin avulla saadut tulokset ja käsittelen tutkimuksen hypoteesit sekä niiden hyväksymis- ja hylkäysperusteet.

Hypoteesi 1: *Tiukan budjettikontrollin käyttö pienentää kuntien talousarvioiden poikkeamia.* H1 sisältää taulukon mukaan neljät arvot, jotka yhdessä kokoavat budjettikontrollin muuttujat ja niiden vaikutuksen budjettipoikkeamiin sekä hypoteesin 1. Taulukon 7 arvojen mukaan talousarvion painotus ei anna merkittäviä vaikutuksia budjettipoikkeamiin ($\beta=-0,135$ $t=0,594$, $p<0,05$). Kun tarkastellaan talousarvion yksityiskohtien vaikutusta budjettipoikkeamiin ja tuloksien ($\beta=-0,149$, $t=1,060$, $p<0,05$) perusteella voidaan todeta, että tulos ei anna tilastollisesti merkittäviä tuloksia, jotka tukisivat talousarvion yksityiskohtien vaikutusta talousarvion poikkeamiin. Talousarvion viestintä osio on jaettu kahteen osaan, jossa viestinnän INTEN ja INTEN 2 muuttujat olivat molemmat vaikutuksiltaan suorassa yhteydessä budjettipoikkeamien muuttuun. Tuloksien mukaan INTEN ($\beta=0,329$, $t=1,783$, $p<0,05$) ensimmäisen viestinnän muuttujan nähdään olevan tilastollisesti merkittävä vaikutus talousarvion poikkeamiin ja INTEN 2 ($\beta=-0,156$, $t=0,730$, $p<0,05$) ei nähdä olevan tilastollisesti merkittävää vaikutusta talousarvioiden poikkeamiin. Vaikka vain viestinnällä nähtiin olevan merkittävä vaikutus se ei kuitenkaan ylittänyt erittäin merkittävä vaikutuksen kynnyсарvoa ($p<0,01$). Tässä tapauksessa hypoteesi 1 joudutaan hylkäämään, sillä tuloksien perusteella ei saatu tarpeeksi hypoteesia tukevia tuloksia. Talousarvion painotuksella ja yksityiskohdilla ei

nähty olevan tuloksien perusteella merkittävää vaikutusta talousarvion poikkeamiin. Tulokset eivät olleet tiukan budjettikontrollin kohdalla samansuuntaisia kuin esikuva-artikkelissa, joka vähentää tämän tutkimuksen arvoa. Kuntien talousarvion muodostus on muodoltaan samantyyppinen ja noudattaa samaa kaavaa. Kuntien välisiä eroja syntyy taas talousarvion toteutumisessa ja poikkeamien suuruuksien kohdalla niiden koon takia. Kyselylomakkeessa kysytyjen talousarvion painotuksen, yksityiskohtien ja viestinnän vastauksien hajonta voi johtua talouden hoidon erilaisuudesta kuntien välillä, joka voi mahdollisesti vaikuttaa ristiriitaisesti esikuva-artikkelin tuloksiin verrattuna. Tutkimuksen tulokset antoivat kuitenkin hypoteesia puoltavia ja hylkääviä perusteita ja tässä tapauksessa suurempi painoarvo siirtyi hylkäyksen puolelle. Hypoteesi 1 hylätään.

H2: *Koettu ympäristön epävarmuus kasvattaa kuntien talousarvioiden poikkeamia.* Tämän hypoteesin mukaan koetun ympäristön epävarmuuden oletetaan kasvattavan talousarvion poikkeamia. PEU:n tulokset ($\beta=0,307$, $t=1,943$, $p<0,05$) osoittavat merkittävän vaikutuksen talousarvioiden poikkeamiin, sillä beta-arvo 0,307 ylittää merkittävän vaikutuksen kynnyksarvon ja voidaan näin todeta, että sillä on merkittävä vaikutus. Kyselylomakkeen kysymysten perusteella siis toimintatulojen, toimintatuottojen, verotulojen ja valtionosuuksien ennustamisen aste vaikuttaa merkittäväällä tasolla positiivisesti eli kasvattavasti talousarvion poikkeamiin. Esikuva-artikkelissani havaitun ympäristön epävarmuuden muuttujia ei mitattu. Koetun ympäristön epävarmuuden ennustaminen nähdään haastavana tekijänä kunnissa, joka luo poikkeamia talousarvioon ympäristön epävarmuuden arvioinnin ja ennustamisen haastavuuden kautta. Näin ollen voidaan todeta, että hypoteesi 2 hyväksytään.

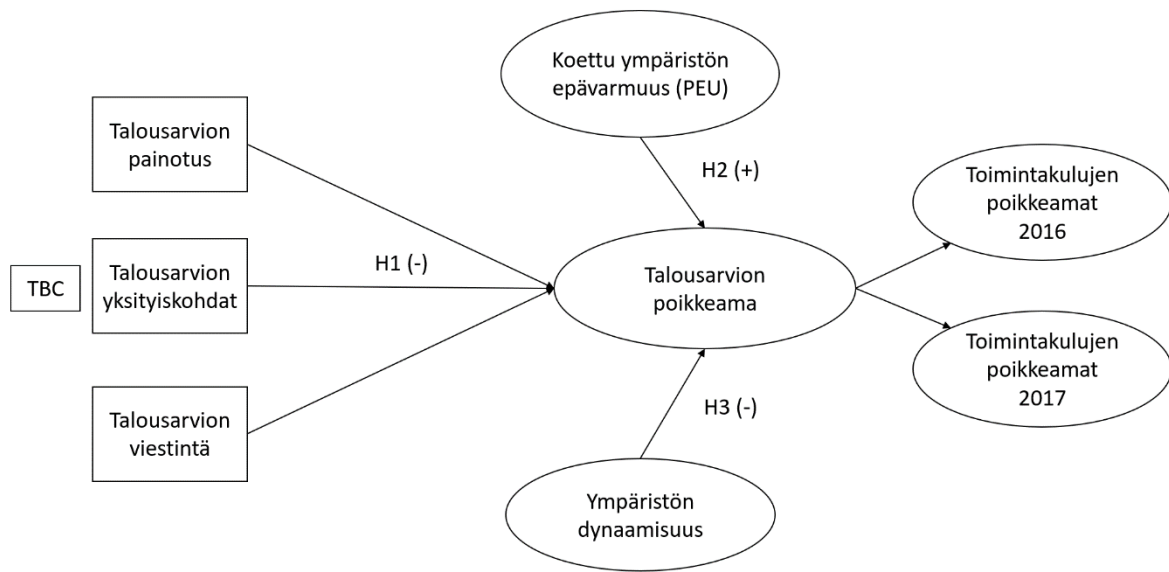
H3: *Ympäristön dynaamisuuden ennustamisen korkea aste pienentää kuntien talousarvioiden poikkeamia.* Hypoteesin mukaan oletetaan, että jos ympäristön dynaamisuutta voidaan ennustaa ja arvioida korkealla asteella, jonka myötä voidaan pienentää talousarvioiden poikkeamia. Ennustamisen korkea aste helpottaa havaitsemaan poikkeamiin vaikuttavia tekijöitä, joiden kautta voidaan vaikuttaa jo hyvissä ajoin tuleviin muutoksiin. Tulokset osoittavat ($\beta=-0,052$, $t=0,367$, $p<0,05$), että ympäristön dynaamisuuden ennustamisen on haastavaa ja merkittäviä tuloksia ei saatu mallin mukaan. Korkean ennustamisen asteen saavuttaminen on tällä hetkellä kunnille vaikeaa nykyisessä ympäristössä. Ennustamisen aste on sillä tasolla, että kunnat eivät

kykene ennustamaan tarpeeksi korkealla asteella, jotta sillä voitaisiin vaikuttaa talousarvioiden poikkeamiin. Selkeiden tuloksien myötä voidaan todeta, että hypoteesi 3 hylätään.

Näiden kolmen hypoteesin pohjalta voidaan ymmärtää kuntien talousarvioiden poikkeamien olevan haasteellista kontrolloida. Kuntien kohdatessa odottamattomia muutoksia ja painetta nykyisessä ympäristössä niin taloudellisesta kuin poliittisesta suunnasta, kuntien on haastavaa kontrolloida talousarvioon kohdistuvia poikkeamia. Vapaan sanan kohdassa kyselylomakkeessa tuli esille monia asioita, jotka vaikuttavat kuntien toimintakulujen muodostumiseen. Talousmittareiden seuraaminen ei ole ainoa tekijä kunnissa, joita seurataan tämän hetken ympäristön muutoksessa. Henkilöstön oppiminen ja tulevaisuuteen katsominen henkilöstön oppimiskyvyn, asiakasmittareiden ja prosessin suorituskyvyn seuraaminen ovat kunnille myös tärkeä ulottuvuus. Terveys- ja sosiaalipalveluiden, sairaanhoitopiirin ja etenkin erikoissairaanhoidon vaikeasti ennustettavat kustannukset tulivat vahvasti esille vastauksien perusteella, joiden nähdään vaikuttavan negatiivisesti kuntien talousarvioiden toteutumiseen. Talousarviot nähdään suuntaa antavina, joihin tiedostetaan kohdistuvan muutoksia juuri erinäisten terveyspalveluiden puolelta, joihin kunta ei pysty itse vaikuttamaan.

Taulukko 8. Hypoteesien testaus.

Hypoteesi	Beta-arvo	t-arvo	Hypoteesin testaus
H1	-0,135	0,594	Hylätään
	-0,149	1,060	-
	-0,156	0,730	-
	0,329**	1,783	-
H2	0,307**	1,943	Hyväksytään
H3	-0,052	0,367	Hylätään



Kuvio 7. PLS rakenneyhtälömalli ja hypoteesit.

6. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tavoitteena oli saada tietoa Suomen kuntien tiukan budjettikontrollin, koetun ympäristön epävarmuuden ja dynaamisuuden vaikutuksista kuntien talousarvion poikkeamiin (budjettipoikkeamiin). Talousarvion poikkeamat ovat merkittävä suorituskyvyn ulottuvuus julkisella sektorilla (Johansson & Siverbo 2014: 271.) Tässä tutkielmassa pyrittiin löytämään vastaus tiukan budjettikontrollin ja budjettipoikkeamien väliseen yhteyteen liittyvään tutkimusongelmaan: vähentääkö tiukka budjettikontrolli julkisten organisaatioiden budjettipoikkeamia merkittävän ympäristön paineen alla? Aiheena budjettien poikkeamat eivät ole uusia, mutta julkisen sektorin puolelle tehtyjen tutkimuksien osalta voidaan sanoa, että tutkimus on ajankohtainen Suomessa tapahtuvien uudistuksien aikana, jotka vaikuttavat kuntien kustannusrakenteisiin. Aikaisempien budjettipoikkeamien ja tiukan budjettikontrollin tutkimuksien vähäisyyden takia aihetta voidaan pitää tärkeänä.

Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että tiukalla budjettikontrollilla (TBC) ei nähdä olevan positiivista ja merkittävää vaikutusta Suomen kuntien talousarvion poikkeamiin. Koetun ympäristön epävarmuuden nähdään vaikuttavan positiivisesti ja merkittäväällä tasolla kuntien talousarvioiden poikkeamiin, oletuksia tukevasti. Ympäristön dynaamisuus taas nähtiin vaikuttavan negatiivisesti, mutta ei merkittäväällä tasolla kuntien talousarvioiden poikkeamiin ja ennustamisen korkean asteen ei nähty vaikuttavan pienentävästi kuntien talousarvioiden poikkeamiin.

Tämän tutkielman kulku aloitettiin johdanto kappaleesta, jossa käsiteltiin tutkielman tavoitteita, rakennetta ja rajoja. Kappaleen tarkoituksena oli lyhyesti esitellä tutkimusaihe sekä sen toteutustapa. Kappaleessa kaksi esiteltiin tutkielmaan liittyvää keskeistä teoriaa johdon ohjausjärjestelmistä, budjetoinnista, julkisen sektorin laskentatoimesta, tiukasta ohjauksesta, tiukasta budjettikontrollista, ympäristön epävarmuudesta ja dynaamisuudesta sekä suorituskyvyn mittauksesta. Kappaleessa kolme käsiteltiin keskeisiä aikaisempia tutkimuksia, joiden pohjalta tutkielman kolme hypoteesia rakennettiin ja perusteltiin teorian pohjalta. Kappaleessa 4 käsiteltiin tutkimusmetodologiaa, joka sisälsi kyselytutkimuksen valinnan ja perustelut,

kyselylomakkeen kautta kerätyn otoksen ja aineiston keräyksen, reliabiliteetin ja validiteetin selitykset, itse kyselylomakkeen kohta kohdalta sekä PLS-rakennemallin avauksen. Kappaleessa 5 esiteltiin tutkimuksen tulokset ja analyysit, jotka kertaan vielä tässä kappaleessa.

Esikuva-artikkelissani Johanssonin ja Siverbon (2014) mukaan tutkimuksen perusteena oli yleinen tutkimusten puuttuminen julkisen sektorin organisaatioiden talousarvioiden tiukan kontrollin ja poikkeamien välisestä suhteesta. Myös tämän tutkimuksen toteutuksen perusteena oli toistaa sama tutkimus muokattuna Suomen kuntien aineistoilla. Aikaisempien tutkimuksien perusteella tiukan budjetin kontrollin nähtiin vaikuttavan positiivisesti budjettipoikkeamiin merkittävän budjettiturbulenssin aikana (Johansson ja Siverbo 2014). Kuitenkin tässä tutkimuksessa samoihin tuloksiin ei päästy ja todistamaan, että tiukalla budjettivalvonnalla olisi merkittävää positiivista vaikutusta Suomen kuntien talousarvioiden poikkeamiin.

Kuntalain mukaan Suomen kunnissa talousarvio ja -suunnitelma ovat laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Yksityisillä organisaatioilla on tavoitteena voiton tuottaminen osakkeenomistajille, kun taas julkisen puolen organisaatioilla on palvella yhteistä intressiä. Sama pätee molempien kohdalla budjettien luomisessa.

Aikaisemmissa budjetoinnin tutkimuksissa on keskitytty budjetoinnin tarpeellisuuteen ja sen mahdollisimman tehokkaaseen käyttöön. Mikä budjetointitapa olisi paras mahdollinen yksityisellä sektorilla. Julkisella puolella kuntien budjetti muodostuu tiettyjen rajojen puitteissa. Kunnilla on lakisääteisesti sidottuja kuluja, joihin ne eivät kykene vaikuttamaan, sekä toimintatuotot muodostuvat eri tavalla kuin yksityisellä sektorilla. Perinteistä budjetointia on pyritty haastamaan, mutta sen käyttö on silti jatkunut vahvana. Vaihtoehtoisia budjetointimenetelmiä on pyritty kehittämään ja vastaamaan eri alojen yritysten tarpeita niin yksityisellä kuin julkisella puolella. Esimerkiksi Buddingin (2004) Hollannin kuntiin liittyvässä tutkimuksessaan, yksityisen sektorin yritysten tehokkuuden ja suorituskyvyn uskotaan johtuvan kannustimista, joiden lisäämistä julkiselle puolelle kannustetaan. Buddingin tutkimuksen mukaan erityisesti organisatoriset olosuhteet, esimiesten asenne, tuloshakuinen ilmapiiri organisaatiossa ja ”pelihengen” luominen näyttävät

parantavan valtion suorituskykyä. Ympäristön epävarmuudella ja ympäristön turbulenssilla nähtiin aikaisemmissa tutkimuksissa olevan negatiivinen vaikutus julkisen sektorin suorituskykyyn, mutta Andrews (2008) tutkimuksessa ulkoisen poliittisen ympäristön epävarmuuden nähtiin olevan positiivisesti yhteydessä julkisen sektorin suorituskykyyn.

Tiukan budjettikontrollin teoriassa ja tutkimuksissa joillekin organisaatioille ennustettavuuden ja valvonnan tarve on kuitenkin yhtä tärkeä kuin budjetin valvonnan mahdollisten toimintahäiriöiden käyttäytymisvaikutusten minimointi (Hartmann, 2000; Van der Stede, 2000). Taloudelliselta kannalta julkisen sektorin organisaatioiden vastuulla on pyrkiä varmistamaan, että budjetoitujen kustannusten ja todellisten kustannusten välinen ero on nolla eli sen varmistaminen, että tilikauden aikana ei käytetä enemmän tai vähemmän budjetoituja varoja. Tämä tekee valvontatilanteesta erilaisemman kuin yksityisen sektorin kohdalla, johon useimmat aiemmat tutkimukset perustuvat. (Chapman, 1997).

Tämän tutkimuksen luotettavuutta mitattiin reliabiliteetin ja validiteetin avulla. Rakenneyhtälömallin kautta saatujen tuloksien myötä reliabiliteetin arvot ulkoisten indikaattoreiden luotettavuuden ja sisäisen mittauksen johdonmukaisuuden ylittivät kynnsarvot. Validiteetin kynnsarvot ylitettiin yhteneväisyys- ja erotteluväliteetin kohdalla.

Tämä tutkielma sisältää monia rajoitteita ja vajauksia verrattuna esikuva-artikkeliin, jotka vaikuttavat tutkielman yleistettävyyteen. Kyselylomaketta tehtäessä lomakkeeseen lisättiin enemmän kohtia kuin Johanssonin ja Siverbon tutkimuksessa. Muokkauksia tehtiin vastaamaan mahdollisimman hyvin Suomen kuntien käyttämiä termejä ja tarpeeksi kattavaksi. Kyselylomake sisälsi myös muutamia kysymyksiä, jotka olin itse laatinut lomakkeen testauksen jälkeen. Tutkielman kohderyhmänä olleet Suomen kunnat (311) vastasivat aktiivisella prosentilla kyselyyn (22,18%), jonka näen positiivisena asiana, joka lisää tutkimuksen arvoa. Tutkimuksen kysymysasettelu voidaan nähdä tutkimuksen heikkoutena, sillä muutama rakentava palaute saatiin kysymyksiä ymmärrettävyyteen ja yksinkertaisuuteen liittyen. Tutkielman aineisto kerättiin 2018 huhtikuussa 6.4.-27.4.2018 välisenä aikana, joka tarkoittaa monien kuntien kohdalla kiireistä aikaa tilinpäätöksien kanssa. Tämä voi olla osasyynä vastaajien määrään, vaikka yli viidesosa vastasi kyselyyn. Yhtenä

heikkoutena voidaan pitää myös sitä, että kyselylomaketta ei tehty ruotsinkielellä. Muutamat kunnat Ahvenanmaan suunnilta asiaa tiedustelivat. Suurimpana heikkoutena aineistossa näen kysymysasettelun ja selkeyden puutteen kohdalla, joka voi vaikuttaa oikeiden vastausten saamiseksi. Kyselytutkimuksesta ei voida kuitenkaan varmuudella sanoa, ovatko vastaajat käsittäneet kysymykset ja vastausvaihtoehdot oikein, mikä voi vääristää tutkimustuloksia. Tätä pyrittiin vähentämään kohdistamalla kysely kuntien taloudesta vastaaville henkilöille.

Tämän tutkimuksen tulokset eivät tukeneet esikuva-artikkelista saatuja oletuksia, mutta koetun ympäristön epävarmuuden nähtiin kasvattavan talousarvioiden poikkeamia haastavan ennustavuuden takia. Tulevaisuutta silmällä pitäen vaihtoehtoisesti tutkimusaineiston voisi kerätä haastattelututkimuksella, joka voitaisiin kohdistaa pieneen osaa Suomen kuntia, johon voisi valita jokaisesta kokoluokasta muutamia kuntaorganisaatioita. Näin ollen voitaisiin varmistua, että haastateltavat ymmärtävät kaikki käsitteet sekä pystyttäisiin perehtymään tarkemmin jokaisen kokoluokan kunnan talousarvion rakenteeseen ja organisaation toimintaan. Kohderyhmä on aktiivinen, sillä vastausprosentti ylitti yli viidenneksen vastaajista. Osa Suomen kunnista toimivat ruotsinkielellä, jolloin lomake tulisi tehdä myös ruotsiksi. Kunnille tehtävissä tutkimuksissa tulevaisuudessa tulisi perehtyä vielä enemmän kuntien toimintaan ja tutkimusta aloittaessa voisi olla viisasta tavata joku Suomen kunnan talousjohtaja ja keskustella tutkimusaiheesta syvemmin. Reliabiliteetti ja validiteetti olivat hyväksyttävällä tasolla, mutta kysymyksien heikkoudet saattoivat vaikuttaa ratkaisevasti vastauksien laatuun. Tulokset osoittivat kuitenkin merkittäviä vaikutuksia viestinnän ja koetun ympäristön epävarmuuden osalta talousarvioon. Jatkossa tutkimusta kehittämällä voisi perehtyä tarkemmin viestinnän ja toimintaympäristön vaikutuksiin kuntien talousarvioiden toteutumisessa.

LÄHDELUETTELO

- Andrews, R. (2008). Perceived Environmental Uncertainty in Public Organizations: An Empirical Exploration, *Public Performance & Management Review*, 32:1, 25-50
- Bergstrand, J. (1994). *Tehokas talouden ohjaus*. 1. painos. Juva: WSOY. 234 s. ISBN 951-35-5860-6.
- Bergstrand, J. (2009). Accounting for management control. Lund: Studentlitteratur, ISBN: 978-91-44-05230-4
- Bisbe, J., Malagueno, R. (2012). Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments? *Management Accounting Research*, vol. 23, 296– 311
- Boyne, G. A., Ashworth, R., Powell, M., (2000). Testing the limits of incrementalism: an empirical analysis of expenditure decisions by English local authorities, 1981–1996. *Public Administration*. 78 (1), pp. 51–73.
- Boyne, G. A., Meier, K. J., (2009). Environmental Turbulence, Organizational Stability, and Public Service Performance, *Administration & Society*, vol. (40), n. 8, p. 799-824.
- Budding, G. T. (2004) - Accountability, environmental uncertainty and government performance - evidence from Dutch municipalities. *Management Accounting Research*, vol. 15, 285–304
- Chan, H.K. Yee, R.W.Y. Dai, J. Lim, M.K. (2016) The moderating effect of environmental dynamism on green product innovation and performance. *International Journal of Production Economics*. 181, pp. 384-391.
- Chapman, C.S., (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 189–205.

- Chapman, C. S., Kihn, L-A. 2009. Information system integration, enabling control and performance, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34. pp 151-169.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chin, W. W., Henseler, J., Wang, H., Vinzi V. E. (2010). Handbook of Partial Least Squares - Concepts, Methods and Applications. *Springer Handbooks of Computational Statistics*. ISBN 978-3-540-32825-4
- Dess, G.G., Beard, D.W., 1984. - Dimensions of organizational task environments. *Administrative Science Quarterly* 29, 52-73.
- Drazin, R., Van de Ven, A.H., (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30, 514-539.
- Ekholm, B. & Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *The Europe Accounting Review*, Vol. (9), 519-539
- Ezzamel, M., (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1, 181-197.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature* 14, 24-48.
- Fischer, J. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47-64.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. & Tsui, A., (1985). Toward an Integrative Framework of Organizational Control, *Accounting, Organizations and Society*, 1985 pp. 35-50.

- Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *JMR, Journal of Marketing Research*. vol. 18. pg 39.
- Frow, N., D. Marginson & S. Ogden (2010). "Continuous" budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35:4, 444-461. doi:10.1016/j.aos.2009.10.003
- Gurton, A. (1999) 'Bye bye budget . . . the annual budget is dead', *Accountancy*, March: vol. 60.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., Mena, J. A. (2011). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academic Marketing Science*. vol. 40. pp 414-433.
- Hair, Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M. (2017). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). Los Angeles: SAGE, Second edition. ISBN 978-1-4833-7744-5.
- Hansen, S.C. & Van der Stede W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. (15), 415-349
- Hansen, S. C, Otley, D. T. & Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 15. pp. 95-116.
- Hartmann, F.G.H., (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 451-482.
- Henttu-Aho, T. & Järvinen, J. (2013). A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective, *European Accounting Review*, vol. 22, No. 4, 765-785.

- Henseler, J., C.M. Ringle & R.R. Sinkovics (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing* 20, 277-319. doi:10.1108/S1474-7979(2009)0000020014
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2004). Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi. ISBN 951-26-5113-0
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model, *California Management Review*, vol. 45, No. 4, Reprint Series
- Hoque, Z. (2003). Strategic management accounting: concepts, processes and issues. 2. painos. Australia: Pearson/Prentice-Hall. 395 s. ISBN: 0-7339-8445-2.
- Hoque, Z. (2005). Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: a research note. *The British Accounting Review*, vol. 37, pp. 471-481
- Hoque, Z. (2006). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on firm performance. *International Business Review* 13:4, 485-502.
- Hornigren, C. T.; Foster, G. & Datar, S. (2000). Cost accounting: a managerial emphasis, Prentice-Hall, 10th edition.
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*. vol. 20. (2). 195-204.
- Ittner, C.D., Larcker, D. F., (1998). Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205–238.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Meyer, M. W. (2003a). Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a Balanced Score-card. *The Accounting Review* 78:3, 725–758.

- Jansen, J., Van Den Bosch, F. A. J., Volberda, H. W., (2006). Exploratory innovation, exploitative innovation, and performance: effects of organizational antecedents and environmental moderators. *Management Science*, vol. 52 (11), pp. 1661–1674
- Johansson, T. (2013). A Critical Appraisal of the Current Use of Transaction Cost Explanations for Government Make-Or-Buy Choices: Towards a Contingent Theory and Forms of Tests. *Public Management Review*, p. 661-678
- Johansson, T. Siverbo, S., 2014. The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence. *Management Accounting Research*, 25, 271-283.
- Järvenpää, M. Lämsiluoto, A. Partanen, V. Pellinen, J. 2013. – Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Sanoma Pro Oy 2, uudistettu painos.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P., (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. *Harvard Business School Press*, Boston, MA.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P., (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: part 1. *Accounting Horizon* 15 (1), 87–104.
- Kennerley, M. ja Neely, A., (2003). Measuring performance in a changing business environment. *International Journal of Operations & Production Management* 23:2, 213–229.
- King, R., P.M. Clarkson & S. Wallace (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research* 21:1, 40-55.
- Kuntalaki, VI OSA TALOUS 13 luku, Kunnan talous, 110§ Talousarvio ja –suunnitelma
- Laitinen Erkki K. (2003). *Yritystoiminnan uudet mittarit*. 3.painos. Helsinki: Talentum Media Oy. 512 s. ISBN: 952-14-0521-X.

- Laitinen Erkki K., Aila Piispanen, Tero Rönqvist, Mika Ylinen (1999). *Pienen teknologiayrityksen suorituskykymittaristo: teoreettinen viitekehys ja tapaustutkimuksia*. Vaasa: Vaasan yliopiston julkaisuja. 187s. ISBN: 951-683-834-0.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 207-232.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 Issue: 2, pp. 204-228
- Lau, Chong M. (1999). The effect of emphasis on tight budget targets and cost control on production and marketing managers' propensity to create slack. *British Accounting Review*, 31, 415-437.
- Libby, T. & Lindsay, R. M. (2010). Beyond Budgeting or budgeting reconsidered? A Survey of North-American budgeting practice, *Management Accounting Research*, 21, pp. 56-75
- Lowry, P. B., Gaskin, J. (2014). Partial Least Squares (PLS) Structural Equation Modeling (SEM) for Building and Testing Behavioral Causal Theory: When to Choose It and How to Use It. *IEEE transactions on professional communication*, vol. 57, no. 2.
- Malmi, T. & Brown, D. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions, *Management accounting research*; 19, 287-300.
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 56:4, 813-829.
- Merchant, K. A. Manzoni, J-F. (1989). The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study, *The Accounting Review*, Vol. 64 (3), p. 539-558

- Merchant, K. A. & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. In C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shield (Eds.), the handbook of management accounting research. Elsevier Press.
- Merchant, K. A., Van der Stede, W. A., (2012). Management control systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, Pearson UK.
- Metsämuuronen, Jari (2002) – Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. ISBN 952-5372-15-4. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2003 2. uudistettu painos
- Miles, R. E., Snow, C. C. Meyer, A. D. ja Coleman, H. J., (1978). Organizational Strategy, Structure, and Process. *The Academy of management Review* 3:3, 546-562.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2007). Johdon laskentatoimi, 6-12. painos, Tekijät ja Edita Publishing Oy.
- Nylinder, P., 2009. Tight budget control: a study of clinical department managers' perceptions in Swedish hospitals. *Journal of Health Services Research & Policy*, Vol 14 No 2, pp. 70–76
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*. Vol. 10, pp. 363-382.
- Rajala, T., Tammi, J. (2014). Budjetointia kuntien muutoskierteessä. KAKS - Kunnallisan kehittämissäätiö, Sastamala : Vammalan Kirjapaino, ISBN 978-952-7072-00-4
- Sharfman, M.P., Dean, J.W., 1991. Conceptualizing and measuring the organizational environment: a multidimensional approach. *Journal of Management* 17 (4), 681–700.
- Simons, R. (1987a). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12, 357-374.

- Simons, R. (1988). Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals. *Contemporary Accounting Research* 5:1, 267-283.
- Simons, R. (1995). Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. *Boston: Harvard Business School Press*. 217 s. ISBN: 0-87584-559-2.
- Van der Stede, W.A., (2000). The relationship between two consequences of budget controls: budget slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*. 25, 609–622.
- Van der Stede, W., A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*. Vol. 12, pp 119-137.
- Van der Stede, W. A., Chow, C. W., Lin, T. W. (2006). Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. *Behavioral Research in Accounting*, vol. 19, pp. 185-205
- Wallander, J. (1999). Budgeting – an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 15, 405-421.
- Wildavsky, A. (1975). Budgeting: A comparative theory of budgetary processes. Little, Brown and Company, Boston Toronto
- Åkerberg, P. (2006). Budjetoinnin mielettömyys, Talentum, ISBN: 952-14-0976-2

Liitteet

Liite 1. Kyselylomakkeen saatekirje.

Arvoisa vastaanottaja

Olen johdon laskentatoimen opiskelija Vaasan yliopistosta ja teen pro gradu -tutkielmaani budjetoinnista sekä siihen liittyvistä tekijöistä Suomen kunnissa. Tutkielmaani varten tarvitsisin nyt Teidän asiantuntevaa apuanne. Olen poiminut yhteystiedot Suomen kuntien nettisivuilta.

Pyytäisin Teitä ystävällisesti osallistumaan tutkimukseeni vastaamalla lyhyeen kyselyyn, jonka täyttäminen on vaivatonta ja vie ajastanne noin 10 minuuttia. Vastaukset käsitellään ehdottoman luottamuksellisesti ja niitä käytetään vain tilastolliseen testaamiseen. Yksittäisen kunnan tunnistettavia tietoja ei esitetä missään yhteydessä.

Tutkielmani onnistumisen kannalta jokainen vastaus on tärkeä. Toivon, että voisitte vastata kyselyyni mahdollisimman pian, kuitenkin viimeistään perjantaihin 27.4.2018 mennessä.

Kysely on kohdistettu ensisijaisesti kunnan talousjohdolle. Mikäli ette koe olevanne organisaatiossanne oikea henkilö vastaamaan tähän kyselyyn, pyydän välittämään viestin oikealle henkilölle.

Kaikki kyselyyn osallistuneet saavat halutessaan yhteenvedon tutkimustuloksista sähköpostitse. Mikäli Teillä on kysyttävää, niin älkää epäröikö ottaa yhteyttä.

Ystävällisin terveisin ja tutkimusavustanne suuresti kiittäen,
Jussi Nisonen

Vaasan yliopisto/Kauppätieteellinen tiedekunta
sähköposti: jussi.nisonen@student.uwasa.fi

Liite 2. Ensimmäinen muistutuskirje

Arvoisa vastaanottaja

Lähetin Teille viikko sitten kyselyn liittyen pro gradu-tutkielmaani Suomen kuntien budjetointiin ja siihen liittyviin tekijöihin. Kyselylomakkeessa ilmeni tekninen virhe, joka on saatu korjattua ja vastaaminen kyselyyn onnistuu normaalisti tällä hetkellä. Pahoittelut vian aiheuttamasta vaivasta, jos ensimmäisellä kerralla asiaan törmäsitte. Mikäli ette ole vielä ehtinyt vastata kyselyyn, muistuttaisin ystävällisesti, että kyselyyn voi vastata vielä kahden viikon ajan, perjantaihin 27.4.2018 asti. Kyselyyn vastaaminen vie aikaa noin 10 minuuttia, ja tutkielman onnistumisen kannalta vastauksenne on tärkeä.

Kyselyyn pääsette oheisesta linkistä:

Jos olette jo vastannut kyselyyn, pahoittelen aiheetonta muistutusta ja kiitän arvokkaasta vastauksestanne.

Ystävällisin terveisin ja tutkimusavustanne suuresti kiittäen,
Jussi Nisonen

Vaasan yliopisto/Kauppatieteellinen tiedekunta
sähköposti: jussi.nisonen@student.uwasa.fi

Arvoisa vastaanottaja

Olen johdon laskentatoimen opiskelija Vaasan yliopistosta ja teen pro gradu -tutkielmaani budjetoinnista sekä siihen liittyvistä tekijöistä Suomen kunnissa. Tutkielmaani varten tarvitsisin nyt Teidän asiantuntevaa apuanne. Olen poiminut yhteystiedot Suomen kuntien nettisivuilta.

Pyytäisin Teitä ystävällisesti osallistumaan tutkimukseeni vastaamalla lyhyeen kyselyyn, jonka täyttäminen on vaivatonta ja vie ajastanne noin 10 minuuttia. Vastaukset käsitellään ehdottoman luottamuksellisesti ja niitä käytetään vain tilastolliseen testaamiseen. Yksittäisen kunnan tunnistettavia tietoja ei esitetä missään yhteydessä.

Tutkielmani onnistumisen kannalta jokainen vastaus on tärkeä. Toivon, että voisitte vastata kyselyyni mahdollisimman pian, kuitenkin viimeistään perjantaihin 27.4.2018 mennessä.

Kysely on kohdistettu ensisijaisesti kunnan talousjohdolle. Mikäli ette koe olevanne organisaatiossanne oikea henkilö vastaamaan tähän kyselyyn, pyydän välittämään viestin oikealle henkilölle.

Kaikki kyselyyn osallistuneet saavat halutessaan yhteenvedon tutkimustuloksista sähköpostitse. Mikäli Teillä on kysyttävää, niin älkää epäröikö ottaa yhteyttä.

Ystävällisin terveisin ja tutkimusavustanne suuresti kiittäen,
Jussi Nisonen

Vaasan yliopisto/Kauppätieteellinen tiedekunta
sähköposti: jussi.nisonen@student.uwasa.fi

Liite 3. Kyselylomakkeen toinen muistutuskirje

Arvoisa vastaanottaja

Lähetin Teille 6.4.2018 kyselyyn liittyen pro gradu-tutkielmaani Suomen kuntien budjetointiin ja siihen liittyviin tekijöihin. Mikäli ette ole vielä ehtinyt vastata kyselyyn, muistuttaisin ystävällisesti, että kyselyyn voi vastata vielä muutaman päivän ajan perjantaihin 27.4.2018 asti. Kyselyyn vastaaminen vie aikaa noin 10 minuuttia, ja tutkielman onnistumisen kannalta vastauksenne on tärkeä.

Kyselyyn pääsette oheisesta linkistä:

Jos olette jo vastannut kyselyyn, pahoittelen aiheetonta muistutusta ja kiitän arvokkaasta vastauksestanne.

Ystävällisin terveisin ja tutkimusavustanne suuresti kiittäen,
Jussi Nisonen

Vaasan yliopisto/Kauppatieteellinen tiedekunta
sähköposti: jussi.nisonen@student.uwasa.fi

Liite 4. Kyselylomake**Kyselytutkimus Suomen kunnille**

Kyselyn tarkoituksena on tarkastella kuntien talousarvion poikkeamia sekä talousarvion valvontaan liittyviä tekijöitä. Vastaukset käsitellään ehdottoman luottamuksellisesti ja niitä käytetään vain tilastolliseen testaamiseen. Yksittäisen kunnan tunnistettavia tietoja ei esitetä missään yhteydessä. Vastaaminen tapahtuu valitsemalla näkemyksenne mukaiset vaihtoehdot annetuista vastausvaihtoehdoista tai kirjoittamalla vastaus tekstikenttään. Kun olette täyttänyt lomakkeen, painakaa kyselyn lopussa olevaa lähetä-painiketta.

1. Yhteystiedot

Kunnan nimi

2. Kunnan asukasluku

- Alle 5000
- 5001–10 000
- 10 001 – 20 000
- 20 001 – 50 000
- Yli 50 000

3. Mikä on asemanne kunnan organisaatiossa?

- Kunnanjohtaja
- Kaupunginjohtaja
- Talousjohtaja/-päällikkö
- Kaupunginkamreeri
- Controller/Business controller
- Hallintojohtaja
- Kirjanpitäjä
- Muu taloudesta vastaava henkilö

Talousarvio

Talousarvio on kunnan tai kuntayhtymän varainhoitoa koskeva suunnitelma, jonka kunnan tai kuntayhtymän valtuusto hyväksyy talousarviovuodelle ennen edellisen vuoden loppua. (Tilastokeskus)

Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarvioissa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. (Kuntalaki 13 luku, 110§, mom. 2)

Tiukka talousarvion ohjaus

Tiukalla talousarvion ohjauksella tarkoitetaan niitä toimenpiteitä, joiden avulla organisaation johtajat tai talousarvion kanssa työskentelevät pyrkivät saavuttamaan asetetut tavoitteet ilman merkittäviä poikkeamia talousarvioista.

Ylin johto

Ylimmällä johdolla tarkoitetaan tässä yhteydessä henkilöitä, jotka ovat vastuussa talousarviosta.

Tiukka talousarvion ohjaus

Tiukalla talousarvion ohjauksella tarkoitetaan niitä toimenpiteitä, joiden avulla organisaation johtajat tai talousarvion kanssa työskentelevät pyrkivät saavuttamaan asetetut tavoitteet ilman merkittäviä poikkeamia talousarviosta.

Ylin johto

Ylimmällä johdolla tarkoitetaan tässä yhteydessä niitä henkilöitä, jotka ovat vastuussa talousarviosta.

4. Painopiste talousarvion toteutumisessa

Missä määrin seuraavat kysymykset pitävät paikkansa?

Vastaukset arvioidaan asteikolla 1-7

1=Täysin eri mieltä.....7=Täysin samaa mieltä.

erottamaan menoerien osat toisistaan.

Vastuualueita hoitavat ovat velvollisia raportoimaan johdolle yksityiskohtaisesti syntyneitä määrärahojen poikkeamia. ○○○○○○○○

Vastuualueita hoitavat ovat tietoisia siitä, että niiden toiminnalliset tavoitteet ovat kontrolloitu yksityiskohtaisesti ○○○○○○○○

6. Talousarvioiden osavuosikatsauksien poikkeamat

Pitävätkö seuraavat osavuosikatsaukseen liittyvät kysymykset paikkansa?

Kyllä Ei

Ylin johto antaa suuren painoarvon osavuosikatsauksen talousarvion poikkeamille. ○ ○

Vastuualueita hoitavat ovat velvollisia raportoimaan osavuosikatsauksen talousarvion poikkeamien syyt ○ ○

Vastuualueita hoitavat ovat velvollisia raportoimaan osavuosikatsauksen talousarvion poikkeamien korjauskeinot. ○ ○

7. Talousarvioon liittyvä viestintä

Miten seuraavat viestintään liittyvät väittämät kuvaavat toimintaanne?

1=Täysin eri mieltä.....7=Täysin samaa mieltä

1 2 3 4 5 6 7

Vastuualueita hoitavat konsultoivat ylintä johtoa toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen toimintatavasta. ○○○○○○○○

Vastuualueita hoitavat kommunikoivat usein virallisesti ylimmän johdon kanssa talousarvioihin liittyvissä asioissa. ○○○○○○○○

Vastuualueita hoitavat ja ylin johto keskustelevat säännöllisesti talousarvioon liittyvistä asioista, vaikka talousarvion poikkeamia ei havaittaisi. ○○○○○○○○

Vastuualueita hoitavat kommunikoivat usein epävirallisesti ○○○○○○○○

ylimmän johdon kanssa talousarvioihin liittyvissä asioissa.

Ylin johto kutsuu vastuualueita hoitavat tapaamisiin
keskustellakseen talousarvioon liittyvissä asioissa. ○○○○○○○○

Talousarvioihin liittyvät ongelmat ratkaistaan usein
tapaamisissa, joihin osallistuu ylin johto ja vastuualueita
hoitavat henkilöt. ○○○○○○○○

8. Toimintaympäristön epävarmuus ja dynaamisuus - Muutokset kunnan toiminnassa viimeisen 5 vuoden ajalta.

Missä määrin pystytte ennustamaan seuraavia asioita kuntanne toiminnassa?

Ympäristön dynaamisuudella tarkoitetaan ympäristön muutoksen ja epätasapainoisuuden ennustettavuuden astetta. Ympäristön epävarmuudella tarkoitetaan tässä yhteydessä ulkoisten tekijöiden vaikutusta organisaation toimintaan.

1=Helposti ennustettavissa...4=ei ennustettavissa...7=Vaikeasti ennustettavissa

	1	2	3	4	5	6	7
Palvelutuottajien ja alihankkijoiden toiminta	○	○	○	○	○	○	○
Asiakkaiden tarpeet ja vaatimukset	○	○	○	○	○	○	○
Markkinoiden vapautuminen ja kansainvälistyminen	○	○	○	○	○	○	○
Toimintaan vaikuttavat lait ja asetukset	○	○	○	○	○	○	○
Taloudellisen toimintaympäristön muutokset	○	○	○	○	○	○	○
Työntekijöiden työsuhdeasioiden muutokset	○	○	○	○	○	○	○
Toimintatuottojen muutokset	○	○	○	○	○	○	○
Toimintakulujen muutokset	○	○	○	○	○	○	○
Verotulojen muutokset	○	○	○	○	○	○	○
Valtionosuuksien muutokset	○	○	○	○	○	○	○

9. Merkitkää alla oleviin tekstikenttiin vuosien 2016 ja 2017 talousarvion toimintakulut ja tilinpäätöksestä toteutuneet toimintakulut.

Talousarvion toimintakulut 2016	Tilinpäätöksen toteutuneet toimintakulut 2016	Talousarvion toimintakulut 2017	Tilinpäätöksen toteutuneet toimintakulut 2017
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

10. Mitkä ovat suurimpia tekijöitä kunnassanne, jotka aiheuttavat talousarvion poikkeamia määrärahoissa? Mitkä tekijät kunnassanne synnyttävät poikkeamia talousarvion ja toteutuneen tuloksen välille? (esimerkiksi taloudelliset tai poliittiset paineet/muutokset)

11. Voitte syöttää alla olevaan kenttään sähköpostiosoitteenne, jos haluatte yhteenvedon tutkimustuloksista.

Sähköpostiosoite
