



Turun yliopisto  
University of Turku

# **INSTITUTIONAALISET LOGIIKAT JA NIIS- TÄ RAKENTUVA MONIMUOTOISUUS**

**Vaikutukset Pk-yrityksen budjetointiprosessiin**

Liiketaloustiede, laskentatoimen ja ra-  
hoituksen pro gradu -tutkielma

Laatija:

Klaus Kurkela

Ohjaajat:

Prof. Hannu Schadewitz

KTT Vesa Partanen

14.3.2016

Turku



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics



## Sisällys

1	JOHDANTO .....	5
1.1	Johdatus aiheeseen .....	5
1.2	Päämäärä sekä rajaukset.....	7
1.3	Case-organisaatio .....	10
1.4	Metodologia ja menetelmät .....	12
1.5	Tutkielman kulku .....	16
2	INSTITUTIONAALISET TEORIAT .....	17
2.1	Neoinstitutionaaliset teorit.....	17
2.1.1	Varhaiset näkökulmat .....	18
2.1.2	Uudempi tutkimus.....	22
2.2	Institutionaalisen logiikan konsepti.....	24
2.3	Logiikoiden välinen dynamiikka.....	26
2.4	Tilanteelliset ja kulttuuriset elementit .....	29
3	BUDJETOINTI.....	32
3.1	Sosiologinen perpektiivi.....	32
3.2	Erilaiset käyttötarkoitukset.....	36
3.2.1	Instrumentaalinen käyttö.....	36
3.2.2	Symbolinen käyttö .....	37
3.3	Näkökulma: loose coupling.....	38
3.4	Budjetointi institutionaalisten logiikoiden valossa .....	41
3.4.1	Budjettipelejä Tanskan kuninkaallisessa teatterissa .....	41
3.4.2	Kilpailevia logiikoita koulutuksen kentällä .....	42
3.4.3	Käytännön vaihteluita ranskalaisissa teattereissa .....	44
4	CASE DELECTUS.....	46
4.1	Delectus Oy:n budjetointiprosessi.....	46
4.2	Delectuksen budjetointiprosessiin heijastuvat logiikat .....	50
4.2.1	Kehittämisen logiikka .....	50
4.2.2	Poliittinen logiikka.....	53
4.2.3	Epäilyksen logiikka.....	55
4.2.4	Johtamisen logiikka .....	57
4.2.5	Logiikoiden väliset suhteet .....	60
4.3	Vaikutukset budjetointiprosessiin .....	63
4.3.1	Budjetointi instituionaalisen monimuotoisuuden vallitessa: hybridikäytäntö .....	64

4.3.2	Tilanteellinen tekijä ja löyhä kytkös .....	69
5	JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO .....	74
	LÄHTEET .....	79
LIITE 1	TEEMAHAASTATTELURUNKO .....	90

## KUVIOT

Kuvio 1	Institutionaalisen monimuotoisuuden rakentuminen.....	10
---------	---	----

## TAULUKOT

Taulukko 1	Haastateltavat henkilöt ja painotetut teemat.....	14
Taulukko 2	Kehittämisen logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot .....	52
Taulukko 3	Poliittista logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot .....	54
Taulukko 4	Epäilyksen logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot.....	57
Taulukko 5	Johtamisen logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot .....	59
Taulukko 6	Budjetoinnin käyttötavat Delectus Oy:ssä .....	69

## LIITEET

LIITE 1	TEEMAHAASTATTELURUNKO.....	91
---------	----------------------------	----

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Johdon laskentatoimea ja sen muutosta tarkasteleva tutkimus koki uutta aktivoitumista vuosituhannen vaihteen alla. Tutkijoiden mielenkiinto oli kääntymässä vähitellen kohti syvällisemmän ymmärryksen saavuttamista koskien johdon laskentatoimen työkaluja, käytäntöjä, ihmisiä ja muutosta. Dynaaminen liiketoimintaympäristö oli aiheuttanut osaltaan sen, että enää vain laskennan teknisellä hallinnalla ja optimaalisten tulosten ennustamisella ei kyetty tulkitsemaan riittävällä tasolla johdon laskentatoimen eri ulottuvuuksia. Tarvittiin uusia käsitteitä, teorioita ja viitekehyksiä. (Busco, Quattrone & Riccaboni 2007.)

Laajempia merkityksperiä korostava neoinstitutionaalinen teoria (*neoinstitutional theory*) alkoi saavuttaa jalansijaa organisatorisessa tutkimuksessa (Lounsbury 2008, 349, 351; Davis & Marquis 2005). Varhaiset neoinstitutionaaliset teoriat tarkastelivat organisaatioita homogeenisestä näkökulmasta. Tästä katsottuna organisaatiot mukautuvat pitkällä aikavälillä ympäristön asettamiin paineisiin toimijoiden rationaalisten päätösten kautta. Näin ollen eri organisaatioita leimaa tietynlainen läheneminen toisiinsa nähden, mihin termillä isomorfismi (*isomorphism*) viitataan. (DiMaggio & Powell 1983, 147–150.)

Isomorfismin tuodessa avartavaa kontribuutiota institutionaalsiin tarkasteluihin, jää sen katve-alueelle kuitenkin tiettyjä ulottuvuuksia, koskien eritoten monimuotoisuutta. Uudempi neoinstitutionaalinen tutkimus sen sijaan on ottanut uutta avarampaa perspektiiviä siihen dynamiikkaan, joka vallitsee organisaatioiden ja niitä ympäröivien kulttuurien, arvon, normien ja uskomusten välillä. Keskeisessä roolissa on ollut institutionaalisen logiikan (*institutional logic*) käsite. Institutionaaliset logiikat muokkaavat johdon laskentatoimen kentällä käytäntöjä ja ohjaavat päätöksentekoprosesseja. Logiikat voivat myös olla yhteydessä toisiinsa eri tavoin, jolloin esimerkiksi jännitteiden syntyminen niiden välille on mahdollista. Logiikoiden analysointi lisää ymmärrystä ja tuo ennustettavuutta organisaatiotarkasteluihin. (Amans, Mazars-Chapelon & Villeseque-Dubus 2015, 49; Lounsbury 2008, 350–351; Thornton & Ocasio 2008, 99; Lounsbury 2002, 255; Powell & DiMaggio, 1991.)

Tuore tutkimus ottaa institutionaalsiin tarkasteluihin mukaan käytäntöjen vaihtelut (*practice variation*) ja organisatorisen heterogeenisyyden (*organizational heterogeneity*), joiden avulla on mahdollista saavuttaa entistä kokonaisvaltaisempi kuva organisatorisesta kentästä (Amans ym. 2015, 49; Cruz, Major & Scapens 2009, 91–92; Lounsbury 2008, 2002; Dacin, Goodstein & Scott 2002). Suunta oli nyt pois päin isomorfismista ja organisaatioita yhdistävistä universaaleista voimista. Huomio

kohdistui useiden eri rationaliteettien kombinaatioihin ja siihen, kuinka nämä kombinaatiot muovaavat käytäntöjä eri organisatorisilla tasoilla. Erityinen merkitys oli myös sillä, että nämä kombinaatiot muodostuivat tilannekohtaisesti eivätkä täten olleet universaalisti adoptoituja. Puhuttiin niin sanotusta institutionaalista monimuotoisuudesta (*institutional complexity*). (Amans ym. 2015, 47; Smets & Jarzabkowski 2013, 1279; Lounsbury 2007, 289, 301.)

Yksi laajalti tutkittu, mutta osakseen runsaasti kritiikkiä kerännyt keskeinen johdon laskentatoimen käytäntö on budjetointi (Hansen & Van der Stede 2004, 415–416; Merchant & Van der Stede, 2003, xiii; Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 12; Ekholm & Wallin 2000, 519–521). Lounsbury (2001, 53) mukaan lisätutkimuksille, jotka yhdistävät institutionaalisen muutoksen juuri organisatorisiin käytäntöihin liittyvään vaihteluun, on tarvetta. Hänen mukaansa ymmärtämällä, kuinka laajemmat institutionaaliset voimat muokkaavat organisatorisia käytäntöjä, voidaan saada uusia näkökulmia siihen, miksi monimuotoisuutta esiintyy toisissa konteksteissa enemmän kuin toisissa. Eräs neoinstitutionaalisisissa tarkasteluissa hyödynnetty apukeino laskentatoimen käytäntöjen, kuten budjetoinnin, analysoinnissa on löyhän kytköksen (*loose coupling*) konsepti (ks. Orton & Weick 1990; Covaleski & Dirsmith 1983). Löyhän kytköksen käsitteen ytimessä voidaan katsoa olevan ajatus siitä, että organisaatioilla voi olla samanaikaisesti sekä rationaalisia että epätarkasti määriteltyjä elementtejä (Lukka 2007, 80).

Budjetointi ja institutionaalinen monimuotoisuus on ollut suurennuslasin alla erityisesti Christianssenin ja Skaerbaekin (1997), Ezzamelin, Robsonin ja Stapletonin (2012) ja Amansin ym. (2015) tutkimuksissa. Christianssen ja Skaerbaek (1997) tutkivat uuden johdon kontrollijärjestelmän implementointiin liittyviä käytännön vaihteluita Tanskan kuninkaallisessa teatterissa. Heidän työnsä osoitti kuinka useamman toimijan osallistuessa implementointiprosessiin, on mahdollista havaita erinäisiä konflikteja. Ezzamel ym. (2012) puolestaan kartoittivat uusien budjetointikäytäntöjen tuomista koulutuskentälle Isossa-Britaniassa. He valottivat vallitsevien logiikoiden ja uuden liiketoimintalogiikan välistä kilpailua sekä sen vaikutuksia budjetointitekniikoihin. Amansin ym. (2015) tuore tutkimus taas tutki budjettien heterogeenista käyttöä (*heterogeneous uses of budget*) kahdessa ranskalaisessa voittoa tavoittelemattomassa teatterissa. Budjettien heterogeenisellä käytöllä he viittasivat kahden eri organisaation eroaviin budjetoinnin prosesseihin sekä käyttötarkoituksiin. Eräänä Amansin ym. keskeisenä huomiona oli teattereiden johtajien avainrooli eri logiikoiden yhdistämisessä.

Amans ym. (2015) peilaavat tarkasteluissaan budjetointikäytäntöjä vasten tilannekohtaisia tekijöitä, jotka vaihtelevat organisaatiokohtaisesti. Nämä niin sanotut tilanteelliset tekijät (*situational factors*) voivat vaikuttaa logiikoihin ja tätä kautta edelleen siihen, kuinka logiikat muokkaavat käytäntöjä organisatorisilla tasoilla. Näin

ollen organisaatiot kokevat monimuotoisuuden eri tavoin ja niiden reaktiot sitä kohtaan vaihtelevat. (Amans ym. 2015, 48; Greenwood, Raynard, Kodeih, Micelotta & Lounsbury 2011, 319.) Yrityksen budjetointi toimii täten eräänä mielenkiintoisena käytäntönä, jota on mahdollista tutkia tilanteellisten tekijöiden ja erilaisten logiikoiden vaikutusten alaisena – institutionaalisen monimuotoisuuden paineessa (Greenwood ym. 2011, 317).

Kenttätason käytännön vaihteluihin vaikuttavien mekanismien ja prosessien ymmärtämisen ollessa keskeinen teema institutionaalisessa tutkimuksessa, tarjoaa budjetointi institutionaalisen monimuotoisuuden vallitsessa mielenkiintoisen tutkimuskohteen. Asia voi koskettaa mitä hyvänsä nykypäivän yritystä, joka kohtaa toiminnassaan erilaisia logiikoita. (Amans ym. 2015, 48; Smets, Morris & Greenwood 2012, 877.) Tarvitaan lisää tutkimusta johdon laskentatoimen käytäntöjen roolista institutionaalisissa muutoksissa eri toimintaympäristöissä (Ezzamel ym. 2012, 300–301; Christiansen & Skaerbaek 1997, 434). Amans ym. (2015, 65) tarjoavat oman tutkimuksensa pohjaksi mikrotasolla suoritettaville tutkimuksille. Edellämainittujen tutkijoiden innoittamana tämän tutkimuksen tarkoitus on viedä tarkastelu mikrotasolle, analysoimalla suomalaisen Pk-yrityksen budjetointiprosessia.

## 1.2 Päämäärä sekä rajaukset

Tämän tutkielman tarkoitus on viedä budjetointiin ja institutionaaliin logiikoihin liittyvät tarkastelut mikrotasolle – yksittäisen yrityksen tasolle. Tutkielmaan on valittu suomalainen Pk-yritys, joka altistuu institutionaalille monimuotoisuudelle. Case-yritystä kutsutaan tässä tutkielmassa anonymiteettisistä muutetulla nimellä Delectus Oy. Tutkija on työskennellyt yrityksen palveluksessa koko tutkimuksen ajan assistant controllerina. Varsinaisen huomion kohteena ovat budjetointiprosessiin vaikuttavat eri logiikat ja näihin heijasteleva tilanteellinen tekijä, joka osaltaan saattaa myös vaikuttaa siihen, kuinka itse logiikat lopulta muovaavat budjetointia. Asetelma luo edellytykset mikro-tason kuvaukselle. Päämääränä on osoittaa, kuinka heterogeeninen budjetointiprosessi on seurausta eri logiikoista, joita erityinen tilanteellinen tekijä suodattaa. Tutkielma pyrkii vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Mitkä logiikat vaikuttavat Delectuksen budjetointiprosessiin?
- Kuinka nämä eri logiikat muokkaavat budjetoinnin käytäntöjä organisaatiossa, joka kohtaa institutionaalista monimuotoisuutta?
- Kuinka tilanteellinen tekijä heijastuu logiikoihin?

Tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan muodostamalla mahdollisimman rikas, mutta samalla selkeäpiirteinen kuvaus Delectuksen budjetointiprosessista. Kuvaus nojautuu johdon laskentatoimen budjetointia, institutionaalisia logiikoita ja monimuotoi-

suutta koskevaan teoriaan. Yleisellä tasolla tutkielma tuo kontribuutiota neo-institutionaalisiin teorioihin.

Heterogeenisellä budjetoinnilla viitataan tässä tutkielmassa yksittäisen yrityksen monimuotoiseen budjetointiin – sen erilaisiin käyttötarkoituksiin, eikä kahden tai useamman organisaation välisiin eroihin budjetointikäytännöissä (vrt. Amans ym. 2015, 47–48; Ezzamel ym. 2012). Amansin ym. (2015, 48) tarkoittavat heterogeenisellä budjetoinnilla tutkimuksessaan nimeonomaan juuri kahden eri organisaation välisiä eroavaisuuksia budjetoinnin prosesseissa. Christiansenin ja Skaerbaekin (1997) tutkimus ei myöskään huomionnut organisatorista heterogeenisyyttä Amanssin ym. viitaamalla tavalla. Tämä työ täydentää edellä mainittuja tutkimuksia, mutta tekee niihin kuitenkin selvän eron tutkittavan organisaation kannalta. Tässä tutkielmassa tutkitaan yksityistä kuluttajatuotteita myyvää yritystä, kun taas yllä mainitut tutkimukset ovat keskittyneet palveluiden tarjoajiin, joiden toiminnassa on mukana myös julkinen taho. Lisäksi Amansin ym. sekä Christiansenin ja Skaerbaekin case-organisaatiot olivat teattereita, joiden liiketoiminnan perusluonteen voidaan nähdä eroavan selvästi perinteisestä kuluttajatuoteorganisaatiosta.

Institutionaalisen monimuotoisuuden nähdään tässä tutkielmassa rakentuvan logiikoiden monilukuisuudesta. Tapahtumat, joihin liittyy institutionaalinen monimuotoisuus, ovat tilanteita, joissa havaitaan useita yhtä aikaa esiintyviä logiikoita, myös kilpailevia logiikoita (Amans ym. 2015, 47). Logiikoiden välisiä suhteita lähestytään myös avoimesti – sillä, ovatko ne toistensa kanssa yhteensopivia vai yhteensopimattomia, ei nähdä olevan merkitystä institutionaalisen monimuotoisuuden käsitteen perustellun käytön kannalta. Toisin sanoen institutionaalinen monimuotoisuus on olemassa vaikka toistensa kanssa kilpailevia logiikoita ja näiden suhteeseen liittyvää kitkaa havaittaisiinkin. Täten näkökulma on laajempi kuin Greenwoodin ym. (2011, 317–318), jotka edellyttävät vahvemmin logiikoilta yhteensopimattomuutta. (Amans ym. 2015, 48; Smets & Jarzabkowski 2013, 1279; Lounsbury 2007, 289.) Jokainen toimija voi myös olla yhteydessä useisiin eri logiikoihin, eikä jokin tietty logiikka voi olla yhden tyyppisen toimijan etuoikeus. Näin ollen toimijat eivät ole automaattisesti sidottuja tiettyihin logiikoihin tai vastaavasti logiikat tiettyihin toimijoihin. (Amans ym. 2015, 49; Marti & Mair 2009, 92–93.) Tarkasteluiden ulkopuolelle tutkimuksessa jätetään kuitenkin logiikoiden syntyprosessien tarkka analysointi.

Tilanteellisten tekijöiden kohdalla tutkielma mukailee Amansin ym. (2015) ja Greenwoodin ym. (2011) näkemyksiä. Tilanteelliset tekijät nähdään organisatorisina suodattimina (*organizational filter*) logiikoiden ja budjetoinnin välissä. Suodattimella ei kuitenkaan varsinaisesti tarkoiteta sitä, että näihin jää kiinni sisältöä. Sen sijaan niillä nähdään olevan muokkaava vaikutus logiikoihin. On myös mahdollista, että tilanteellisella tekijällä ei ole minkäänlaista vaikutusta johonkin tiettyyn logiikkaan. Keskitymme tässä tutkimuksessa vain yhteen tilanteelliseen tekijään, joka on

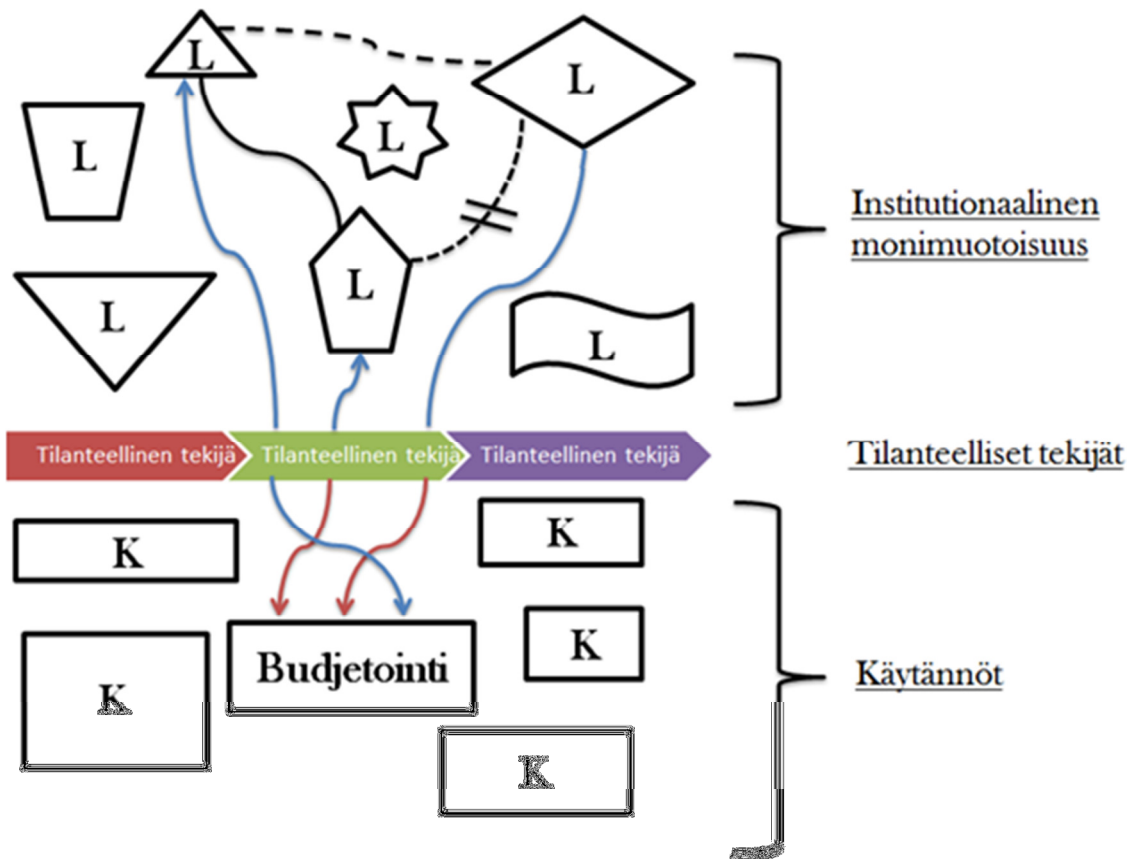


Delectuksen 2015 käyttöön otettu liiketoiminnan projektimalli. Delectuksen toimitusjohtaja on eri yhteyksissä todennut uuden projektimallin ja budjetoinnin synergian; tavoitteena on löytää työkaluja eri liiketoimintaosa-alueiden yhteen saattamiseksi. Projektimalli vaikuttaa sopivalta tilanteelliselta tekijältä huomioiden tutkimuksen tavoitteen sekä valitun case-organisaation. Se liittyy olennaisesti sekä toimijoihin että budjetointiin. (Kick-off 2015; Projektit 2015–2016.)

Empiriaa lähestytään avoimesti tutkielmassa institutionaalisten vaikutuksien vertikaalisen suunnan suhteen; näkökulma ei ole siis lukittu pelkästään ylhäältä-alas. Näin ollen on mahdollista, että budjetoinnin käytännöt voivat vaikuttaa myös instituutioiden rakentumiseen eikä vain toisinpäin kuten perinteinen institutionaalinen tutkimus on katsonut. (Greenwood 2011, 356–357.)

Yleisellä tasolla tämän tutkielman näkökulma budjetointiin perustuu Covaleskin, Evans III:n, Luftin & Shieldsin (2003, 3–4, 29–30) luokitteluun ja edelleen sosiologiseen näkökulmaan. Heidän mukaansa laaja sosiologinen perspektiivi viittaa budjetoinnin kohdalla useisiin eri tarkoituksiperiin ja käyttökohteisiin. Se asettaa suurennuslasin alle sekä yksilöiden ja organisaatioiden toimien väliset jännitteet että yksilöiden roolit organisatoristen tavoitteiden muovaamisessa läpi budjetointiprosessien. Tämän tutkielman tavoitteiden valossa, tarjoaa sosiologinen näkökulma budjetointiin riittävän avaran linssin.

Lisäksi tässä tutkielmassa tunnistetaan kaksi eri budjetoinnin käytötappaa. Ensimmäinen käytötappaa on instrumentaalinen (*instrumental*), jolla viitataan objektiivisempaan tekniseen käyttöön. Toinen käytötappaa on symbolinen (*symbolic*), joka taas viittaa subjektiivisempaan instrumentaalisen ulottuvuuden ylittävään käyttöön, huomioimalla myös kulttuurisia ja institutionaalisia voimia. (Amans ym. 2015, 47, 49; Covaleski & Dirsmith 1983, 323–324; 1986, 193–194; 1988a, 585; 1988b, 20–21; Burchell, Clubb, Hopwood, Hufhes & Nahapiet 1980, 15, 22–23; Meyer & Rowan 1977, 340–341.) Kuvio 1. esittää tämän tutkielman institutionaalisen perspektiivin:



Kuvio 1 Institutionaalisen monimuotoisuuden rakentuminen

Kuvion yläosa esittää logiikoiden muodostamaa institutionaalista monimuotoisuutta. Logiikat voivat itsessään olla erilaisia ja niiden merkitys organisaation toiminnan kannalta vaihdella (kuviossa koko). Niiden välillä voi myös olla erilaisia suhteita budjetointiin nähden, joita kuvaa erilaiset viivat: olematon suhde (katkoviiva), tiivis suhde (yhtenäinen viiva) tai kilpaileva suhde (katkaistu pisteiviiva). Tilanteelliset tekijät ovat puolestaan ajan yli muuttuvia suodattimia, jotka muovaavat logiikoiden vaikutuksia (viivan värimuutos). On myös mahdollista, että tilanteellinen tekijä ei vaikuta kaikkien logiikoiden sisältöön, mitä kuvaa jatkuva sininen viiva. Lopulta tietyt logiikat vaikuttavat budjetointiin käytäntöjen tasolla (kuvion alaosa). Tutkielman analysoidessa vain budjetointia, jää tarkastelun ulkopuolelle käytäntöjen väliset suhteet. Erityinen huomioitava seikka on myös se, että käytännöillä voi olla vaikutuksia toiseen suuntaan; institutionaaliseen tasoon, mitä kuvaa kaksisuuntaiset viivat (institutionaalisten vaikutuksien vertikaalinen suunta).

### 1.3 Case-organisaatio

Tutkielman case-yritykseksi on valikoitunut suomalainen oman toimialansa johtaja Suomessa ja Baltiassa. Anonymiteettisyistä yritys kulkee tässä tutkielmassa nimellä

Delectus Oy ja tarkastelumme on rajattu koskemaan vain Suomessa sijaitsevaa emoyhtiötä. Delectus harjoittaa taiteellisten kuluttajatuotteiden valmistusta ja jälleenmyyntiä. Tutkija on aloittanut työskentelyn Delectuksessa assistant controllerina kolme kuukautta ennen tutkimuksen aloittamista ja työskennellyt tämän palveluksessa koko tutkimuksen ajan. Liikevaihtoa Delectus kerrytti vuonna 2014 noin 15 miljoonaa euroa ja henkilöstöä sen palveluksessa oli noin 150 henkeä. Euroopan komission (2006, 16) mukaan se on täten keskisuuri yritys ja luokitellaan Pk-yritykseksi. Suurimpana omistajana yrityksessä on Delectuksen toimitusjohtaja yli 50 % osuudella. Johtoryhmän muodostavat toimitusjohtaja, talousjohtaja, myyntijohtaja ja HR- ja kehityspäällikkö.

Tutkija on käynyt Delectuksen talousjohtajan kanssa syyskuusta 2015 lähtien keskusteluita koskien budjetointia. Näissä keskusteluissa talousjohtaja on todennut Delectuksen budjetoinnin muistuttavan tilkkutäkkiä, jolla on useampi kutoja. Hänen mukaansa aikojen saatossa budjetoinnissa on kokeiltu erilaisia ratkaisuita, mutta lopulta tekeminen on kuitenkin aina palautunut karkeammalle tasolle. Toimialalta hänellä on neljänkymmenen vuoden kokemus ja nykyisessä tehtävässään hän on toiminut vuodesta 2003 lähtien. (Talousjohtaja, keskustelu 18.9.2015.)

Vuodelle 2015 Delectuksessa valmisteltiin johtoryhmän toimesta usean vuoden tauon jälkeen kuukausikohtainen tuloslaskelmabudjetti, jossa tuloslaskelman tilit jaettiin vastuullisten kesken tietojen keräämistä varten. Edellisinä vuosina sama oli tehty vain vuositasolla. Vuoden 2015 budjetin valmistelu alkoi 2014 loppuvuodesta ja suunnitelma esiteltiin hallitukselle marraskuussa 2014. Lopullisesti budjetti vahvistettiin hallituksen toimesta helmikuussa 2015. Syyskuussa 2015 hallitukselle esitettiin budjettiin perustuen viimeisin arvio (*latest estimate*) sekä pahin mahdollinen skenaario (*worst case scenario*) koskien kuluva vuotta. Prosessi sulkeutuu jälleen marraskuun hallituksen kokouksessa, jossa katse suuntautuu jo seuraavaan vuoteen ja uudet budjetointisuunnitelmat esitetään. Delectuksen liiketoiminnan kausiluonteesta johtuen marraskuun kohdalla ei siis juuri enää saavuteta uutta tietoa koskien kuluva vuotta. Vuotuiseksi päätavoitteeksi hallitus on asettanut 7 prosentin tason liikevoitoksi (*EBIT – Earnings Before Intrests and Taxes*). Delectuksen tilikausi on kalenterivuosi.

Kuten jo mainittu, institutionaalisten logiikoiden vaikutuksia organisaatioiden käytäntöihin tarkastellessa, erilaiset tilanteelliset tekijät voivat reagoida logiikoiden kanssa ja osaltaan vaikuttaa siihen, kuinka logiikat lopulta muovaavat itse käytäntöjä. Delectuksen kohdalla, vuonna 2015 lanseerattu projektimalli vaikuttaa sopivalta tilanteelliselta tekijältä tämän tutkielman tavoitteiden valossa. Itse projektimalli tarkoittaa käytännön tasolla sitä, että tuotteista ja hankinnoista vastaavien tuotepäälliköiden toiminta muutettiin tuotekohtaisesta projektikohtaiseksi. Projekteja on seitsemän vuodessa ja koko yrityksen myynti tapahtuu niiden sisällä. Muutoksella tavoiteltiin parempaa kokonaisuusien hallintaa ja kannattavuuden parantamista (Toimitusjohtaja, haastattelu 1.2.2015). Projektimalliin liittyy olennaisesti taloudellinen suunnittelu ja seuranta.

Lisäksi se koskettaa useita yrityksen sisäisiä toimijoita. Näiden asetelmien valossa Delectus Oy tarjoaa institutionaalista monimuotoisuutta ja budjetointia tarkastelevalle tutkimukselle tarkasti rajatun mutta mahdollisesti hedelmällisen mikrotason tutkimuskohteen.

## 1.4 Metodologia ja metodit

Tutkielman tavoitteena on kuvailla kuinka eri logiikat muovaavat budjetoinnin käytäntöjä organisaatiossa, joka kohtaa toiminnassaan institutionaalista monimuotoisuutta. Tavoite ohjaa tutkimaan tiettyä tapahtumaa eli budjetointia. Analyysissä ollaan kiinnostuneita tämän tietyn tapahtuman yksityiskohtaisesta rakenteesta sekä tapahtumassa mukana olevien toimijoiden merkitysrakenteista. Täten on perusteltua olettaa kvalitatiivisen tutkimusotteen olevan luontainen toteutusvaihtoehto tutkielmalle. (Metsämuuronen 2001, 14.) Oletusta vahvistaa myös Mollin, Burns ja Majorin (2006, 197) toteamus siitä, että useat instituionaalista teoriaa käsittelevät tutkimukset ovat tukeutuneet kvalitatiiviseen lähestymistapaan.

Tässä tutkimuksessa varsinaisena metodologisena tutkimusotteena luotetaan toiminta-analyyttiseen tutkimusotteeseen. Valinta nojautuu yleisesti laskentatoimen kentällä käytettävään Neilimon ja Näsin (1980) tutkimusotteiden nelijakoon. He jakavat metodologiset perusratkaisut käsiteanalyyttiseen, nomoteettiseen, toiminta-analyyttiseen ja päätöksenteko-metodologiseen tutkimusotteeseen. Kasanen, Lukka ja Siitonen (1993) tarkensivat Neilimon ja Näsin mallia ottamalla vielä mukaan konstruktivisen tutkimusotteen, joka sijoittuu päätöksenteko-metodologisen ja toiminta-analyyttisen tutkimusotteen väliin.

Toiminta-analyyttinen tutkimus kurottaa tyypillisesti kohti kokonaisvaltaisen ymmärryksen saavuttamista. Ilmiöistä pyritään saavuttamaan kokonaiskuva tavoittamalla keskeiset toimijat ja näiden väliset merkityssuhteet. Tavoitteen saavuttamisessa apuna toimii empiirinen aineisto. Empiirisen aineiston aisaparina toimii usein käsiteanalyyttinen osuus. Tässä tutkimuksessa empiirisen aineiston voidaan katsoa olevan tarkka, sen koskiessa vain yhtä organisaatiota. Käsiteanalyyttisyys nousee tämän työn kohdalla esille institutionaalisen monimuotoisuuden, logiikoiden ja budjetoinnin teorian analyysissä, joita käytetään myöhemmin apuna empiiristen löydösten tulkinnassa. (Neilimo & Näsi 1980; Lukka 1991, 170.)

Tässä tutkielmassa empiirisen aineiston lähteenä toimii yksi ainoa case-yritys. Yinin (2003, 1) mukaan case-tutkimukset ovat sopivia lähestymistapoja silloin, kun tutkimuskysymykset ovat muotoa “kuinka” tai “miksi”; tutkijalla on hyvin vähän vaikutusta tapahtumien kulkuun; ja kun tarkkailun kohteena on tietyllä ajankohdalla reaali maailman kontekstiin liittyvä ilmiö. Case-tutkimukset ovat lisäksi havaittu

käyttökelpoisiksi institutionaalisten logiikoiden analysoinnissa, koska ne tarjoavat rikkaita, monitasoisia näkemyksiä käytäntöjen ja logiikoiden välisiin suhteisiin (Amans ym. 2015, 52; Smets & Jarzabkowski 2013, 1284; Yin 2003). Onnistunut case-tutkimus voi poikia uusia hypoteesejä, näkökulmia, havaintoja, tulkintoja tai ratkaisumalleja. Organisaatioista on mahdollista luoda ymmärrystä niiden todellisissa toimintaympäristöissä. (Lukka 1999, 133; Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 154–156.) Edellämainittujen seikkojen valossa voimme todeta case-tutkimuksen istuvan tutkimusasetelmaan.

Tuomen ja Sarajärven (2009, 71) mukaan haastattelu, kysely, havainnointi ja erilaisiin dokumentteihin perustuva tieto ovat yleisimpiä laadullisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmiä. Menetelmien käytölle ei ole olemassa yhtä oikeaa tapaa vaan niitä voi käyttää tilannekohtaisesti ja eri suhteissa. Tämän tutkielman empiirinen aineisto muodostuu haastatteluista, havainnoinnista ja erilaisten dokumenttien tiedoista. Kun on kyseessä tutkielma, joka sisältää erilaisia aineistoja, teorioita tai menetelmiä, puhutaan triangulaatiosta. Yleinen uskomus on, että triangulaatiota hyödyntämällä on mahdollista yltää kattavampaan kuvaan kohteesta ja edelleen luotettavimpiin tuloksiin. (Eskola & Suoranta 1998, 69.) Triangulaation on myös todettu olevan tyypillistä case-tutkimukselle (Lukka 1999, 135; Koskinen ym. 2005, 158).

Dokumenttiaineisto koostuu tässä tutkielmassa case-yrityksen sisäisestä materiaalista: itse budjeteista sekä erilaisista katsauksista. Dokumenttien, havainnoinnin sekä haastatteluiden avulla kartoitetaan aluksi Delectuksen liiketoimintaan vaikuttavia logiikoita ja tavoitellaan niitä päälogiikoita, jotka vaikuttavat budjetoinnin käytäntöihin. Ensiksi siis pyritään muodostamaan yleiskuva instituitonaalisesta monimuotoisuudesta Delectuksessa ja paljastamaan varsinaiset budjetointiin vaikuttavat päälogiikat. Logiikoiden paljastamisessa keskitytään erityisesti arvoihin ja uskomuksiin viittaavaan sisältöön. Näin ollen tutkielma mukailee Amanssin ym. (2015) työtä – myös tässä tutkielmassa logiikoihin nähdään liittyvän tiettyjä arvoja.

Logiikoiden paljastamisen jälkeen pyritään analysoimaan kuinka tilanteellisen tekijän suodattamat päälogiikat muovaavat budjetointia. Analysoitava dokumenttiaineisto pitää sisällään kokonaisuudessaan seuraavat dokumentit:

- Hallitukselle esitetyt päätavoitteet (*targets*) vuodelle 2016
- Valikoimien hallinnan (*category management*) katsaus vuodelle 2016
- Kick-off – lähtökatselmus vuodelle 2015
- Johtoryhmän sisäiseen käyttöön valmisteltu budjetointikatsaus vuodelle 2016
- Palveluorganisaation (*service organization*) katsaus vuodelle 2016
- Projektien esittely kaudelle 2015–2016
- Pääbudjetit ja osabudjetit vuosilta 2015 ja 2016

Sisäisen dokumentaation avulla pyritään luomaan yleiskuva Delectuksen budjetoinnista vuosina 2015 ja 2016. Tukea logiikoiden paljastamiseen haetaan myös sisäisistä katsauksista, jotka eivät suoraan liity budjetointiin.

Haastattelussa käydään läpi tietyt etukäteen muodostetut teemat, joista haastateltavia on etukäteen informoitu. Kysymysten tarkkaa muotoa ja järjestystä ei kuitenkaan ole lukittu etukäteen. Teemahaastattelu tarjoaa keinon monipuolisen ja kuvailevan aineiston hankintaan, joka on tutkielman ensimmäisen vaiheen nimenomainen tavoite koskien logiikoita ja budjetointia Delectuksessa. (Eskola & Suoranta 1998, 87–89.) Päämäärän ollessa ymmärryksen lisääminen budjetointiprosessista, voidaan haastatteluita pitää sopivana metodina dokumenttien analysoinnin ja havainnoinnin rinnalla. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 205.) Taulukossa 1 on esitetty haastateltavat henkilöt ja heidän kohdallaan painotetut teemat.

Taulukko 1 Haastateltavat henkilöt ja painotetut teemat

Haastateltavat henkilöt	Painotetut teemat
Toimitusjohtaja	Budjetointi yleisellä tasolla Budjetoinnin kytkös johtamisen funktioon Toimitusjohtajan ja talousjohtajan roolit budjetointiprosessissa Budjetoinnin kehittäminen Budjetointiin liittyvä skeptisyys Projektimalli ja budjetointi Budjetointi tulevaisuudessa
Talousjohtaja	Budjetointi yleisellä tasolla Talousjohtajan rooli budjetoinnissa ja budjetointiprosessissa Budjetoinnin tavoitteet Budjetoinnin käyttötarkoitukset Budjetointiprosessin puutteet ja heikkoudet Budjetointiprosessin vahvuudet ja hyödyt Budjetoinnin kytkös johtamisen funktioon Budjetointiprosessin valmiustaso ja tavoitetaso Budjetointiprosessin kehittäminen Hallituksen ja rahoittajan yhteys budjetointiin Projektimalli ja budjetointi
Valikoimajohtaja	Budjetointi yleisellä tasolla ja erot muihin organisaatioihin Budjetoinnin käyttötarkoitukset Budjetoinnin kytkös johtamisen funktioon Strategian kytkeminen budjetointiin Budjetoinnin puutteet ja vahvuudet Projektimalli ja budjetointi
Kaupallinen johtaja	Myynnin näkökulma budjetointiin Budjetoinnin heikkoudet Budjetoinnin kehittäminen Johtajien roolit budjetointiprosessissa
Palvelujohtaja	Budjetointi yleisellä tasolla ja erot muihin organisaatioihin Budjetoinnin käyttötarkoitukset Strategian kytkeminen budjetointiin Budjetoinnin heikkoudet ja vahvuudet Budjetoinnin kehittäminen

Teemat vaihtelivat haastateltavien mukaan perustuen havainnoinnilla saavutettuihin vaikutelmiin heidän näkemyksistään budjetointia kohtaan. Myös heidän johtamat organisatoriset osa-alueet vaikuttivat käsiteltävien teemojen valikoitumiseen. Laaja-

alaisimmin teemoja käsiteltiin talousjohtajan kanssa, joka etukäteen vaikutti keskeiseltä toimijalta budjetointiprosessiin liittyen.

Toinen laadullisen tutkimuksen yleinen, mutta haastava tiedonkeruumenetelmä on havainnointi. Sen yhdistäminen haastatteluiden kanssa on suuritöinen prosessi, mutta usein hyvin hedelmällinen (Tuomi & Sarajärvi 2009; Grönfors 2001). Havainnointimenetelmät voidaan jakaa piilohavainnointiin, havainnointiin ilman osallistumista, osallistuvaan havainnointiin ja osallistavaan havainnointiin. Tässä tutkielmassa tutkija on tiiviissä vuorovaikutussuhteessa tiedonantajien kanssa, jolloin kyseessä on osallistuva havainnointi. Sille, minkä verran tutkijan tulisi vaikuttaa tapahtumien kulkuun, ei ole olemassa yhtä tiettyä sääntöä. Lisäksi havainnoinnin ilman osallistumista ja osallistuvan havainnoinnin välille ei ole vedettävissä tarkkaa rajaa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 81–82.)

Eräs relevantti jaottelu osallistuvan havainnoinnin eri muotojen välille on McKinnonin (1988) ehdottama luokittelu. Hän jakaa osallistuvan havainnoinnin kuuteen eri luokkaan: ulkoinen tarkkailu, passiivinen läsnäolo, rajallinen interaktio, aktiivinen kontrolli, tarkkaileva osallistuminen sekä osallistuminen salaisella identiteetillä. Tämän tutkielman kohdalla tutkija on työskennellyt koko tutkimusprosessin ajan kohdeyrityksessä sekä osallistunut budjetointiprosessiin. Näin ollen McKinnonin luokittelun perusteella kyseessä voidaan katsoa olevan tarkkaileva osallistuminen (*observer as participant*).

Havainnoitujen keskusteluiden ajankohdat, osanottajat ja käsitellyt aiheet löytyvät empiirisen aineiston lähdemateriaalista kuten myös haastatteluiden ja dokumenttiaineiston lisätiedot. Havainnoituista keskusteluista on myös tehty muistiinpanot, jotka sisältävät tutkimuksen kannalta keskeisiä lausuntoja. Teemahaastattelurunko esitellään liitteessä 1. Haastatetuilla sekä havainnoituihin keskusteluihin osallistuneilla henkilöillä on ollut mahdollisuus käydä läpi heihin liittyvän materiaalin pohjalta tehdyt analyysit ja johtopäätökset ennen tutkielman painattamista.

Institutionaalisten logiikoiden konsepti on käsitteenä hankalasti määriteltävissä. Tutkimuksen kannalta vielä vaikeampaa on sen analyttinen hyödyntäminen käytännöllisellä tavalla. (Thornton, Ocasio & Lounsbury 2012, 1.) Tämän tutkielman metodologisena haastena, samoin kuten Amansin ym. (2015) tutkimuksessa, on logiikoiden vaikutusten tunnistaminen. Kuten myös Jarzabkowski, Matthiesen ja Van de Venkin (2009, 10-11) toteavat, on insitutionaalisten logiikoiden empiirinen identifiointi hyvin vaativaa. Bastedon (2009, 213) mukaan on tärkeää kyetä ymmärtämään logiikoiden toiminta ilman, että haastateltavia johdatellaan suoraan tekemään johtopäätöksiä logiikoista ja niiden vaikutuksista. Kuten Amans ym. (2015), pyritään tässäkin tutkielmassa analysoimaan logiikoita ilman, että niiden vaikutuksia nostetaan suoraan esille haastatteluissa. Sama seikka koskettaa myös havainnointia läpi

tutkimuksen. Tämä erityinen haaste on kuitenkin pyritty ottamaan huomioon tutkielman metodivalinnoissa ja sovellettavilla havainnointi- ja haastattelustrategioilla tähdätään sen välttämiseen.

Sisällönanalyysi on eräs laadullisen tutkimuksen perusanalyysimenetelmä. Yleisellä tasolla sillä viitataan melkein kaikkeen kirjoitetun, kuullun tai nähdyn sisällön analyysiin. Varsinaiseksi analyysiksi mielletään tyypillisesti vasta aineiston teemoittelu vaihe. Tämän tutkielman kaikki haastattelut litteroidaan ja analysoidaan teemojen pohjalta. Analyysi seuraa Amanssia ym. (2015) käyttämällä hyväksi diskurssianalyysiä logiikoiden vaikutuksien toteamisessa. Diskurssianalyysissä logiikkoihin liitetään arvoja ja uskomuksia, joiden avulla identifioidaan relevantteja lainauksia tai litteroinnin osia. Lopullisena tavoitteena on valjastaa logiikat kontekstiin, jossa niiden vaikutuksista voidaan tehdä luotettavia johtopäätöksiä ja näin ollen muodostaa kokonaisvaltainen kuva Delectuksen budjetointiprosessista. (Tuomi & Sarajarvi 2009, 91.)

## 1.5 Tutkielman kulku

Johdannon jälkeen tutkielma etenee katsauksella johdon laskentatoimen teoriaan koskien institutionaalista monimuotoisuutta ja budjetointia. Toisen luvun aluksi käydään läpi institutionaalisten teorioiden kehittyminen varhaisista näkökulmista kohti tuoreempia neoinstitutionaalisia teorioita. Katsauksella teoriapohjan kehitykseen pyritään antamaan lukijalle perustelu näkemys siitä, miksi juuri neoinstitutionaalinen lähestyminen tarjoaa tähän tutkielmaan mielenkiintoisen näkökulman. Yleisen teoriapohjan ja sen evoluution jälkeen esitellään tutkielman kannalta kaksi olennaista käsitettä: institutionaalisten logiikoiden sekä tilanteellisten tekijöiden käsitteet.

Kolmannessa luvussa tarkastellaan budjetointia, johon esitellään ensiksi sosiologinen näkökulma. Tämän jälkeen eritellään budjetoinnin erilaisia käyttötarkoituksia, joiden kohdalla keskitytään erityisesti instrumentaalisiin ja symbolisiin tapoihin. Budjetointia tarkastellaan myös loosecoupling-teorian (löyhän kytköksen) näkökulmasta, joka tarjoaa lisäsyvyyttä teoreettiseen analyysiin. Viimeinen alaluku puolestaan nitoo yhteen institutionaaliset logiikat sekä budjetoinnin, tarjoten valmiudet aiheen empiirisen aineiston analysoinnille.

Neljännessä luvussa analysoidaan tutkielman empiirinen aineisto. Luvun aluksi esitellään yleiskuva Delectuksen liiketoiminnan logiikoista. Tämän jälkeen tarkastelua kavennetaan koskemaan niitä päälogiikoita, jotka vaikuttavat nimenomaan budjetointiin. Lopulta rakennetaan kuvaus siitä, kuinka päälogiikat tilanteellisen tekijän läpi muokkaavat budjetoinnin käyttöä Delectuksessa. Viimeisessä eli viidennessä luvussa esitetään tutkielman johtopäätöksen sekä yhteenveto. Lopuksi esitetään eräitä jatkotutkimusmahdollisuuksia.



## 2 INSTITUTIONAALISET TEORIAT

### 2.1 Neoinstitutionaaliset teorit

Organisaatiotutkimuksen teoreettinen pohja sekä empiiriset tarkastelut laajenivat Meyerin ja Rowanin, Zuckerin (ks. esim. Zucker 1977) sekä DiMaggion ja Powellin töiden innoittamana 1970-luvun loppupuolelta alkaen. Mainittujen tutkijoiden ponnistuksia voidaan pitää myös neoinstitutionaalisten teorioiden ensiaskelmina. (Thornton ym. 2012, v.) Nämä varhaiset käsitykset havainnoivat organisaatioita passiivisina entiteetteinä, jotka tavoittelivat tietyn tason liiketoiminnallista tunnustettavuuden ja vakiintuneisuuden mahdollistavaa tilaa, mukautumalla ulkoisiin paineisiin. Tähän tavoiteltuun tilaan viitattiin legitimitetin (*legitimacy*) saavuttamisella. Organisaatioiden oletettiin olevan vastaanottavaisia käytännöille, joita yhdisti ulkoinen institutionaalinen yhteenkuuluvuus. Isomorfismin käsitteellä tarkoitettiin tätä yhteneväisyyttä, joka vallitsi käytäntöjen ja ulkoisten institutionaalisten ympäristöjen välillä. (Cruz ym. 2009, 93.)

Isomorfismi merkitsi sitä, että organisaatioiden katsottiin muuntautuvan samansuuntaisesti toisiinsa nähden – niiden käytännöt oletettiin homogeenisiksi. Toisinsanoen yritysten nähtiin mukautuvan ulkoisten paineiden alla liiketoimintaympäristöjen odotusten mukaisiksi. Mukautuminen tapahtui niin, että esimerkiksi juuri laskentatoimen työkalut, kuten budjetointi, rakennettiin linjassa näiden ulkoisten toiminnan odotusten ja normien kanssa. (ks. esim. Amans ym. 2015, 49; Cruz ym. 2009, 91–93; Greenwood, Oliver, Suddaby & Sahlin 2008, 1–10; Abernethy & Chua 1996, 572; Covalleski & Dirsmith 1983, 325.) Näin ollen organisatoristen kenttien (*organizational fields*) todettiin koostuvan kollektiivisesti yrityksistä, joiden välillä ei esiintynyt käytännön vaihteluita. Tässä tutkimuksessa organisatorinen kenttä määritellään DiMaggiota ja Powellia (1983, 143) mukailten niiden organisaatioiden muodostamaksi kokonaisuudeksi, jotka asettavat tunnistettavan institutionaalisen toiminnan alueen: merkittävimmät toimittajat, resurssien ja tuotteiden kuluttajat, sääntelyelimet sekä muut organisaatiot, jotka tuottavat samankaltaisia tuotteita ja palveluita.

Tässä tutkielmassa katsotaan olevan mahdollista, että saman organisatorisen kentän sisällä esiintyy käytännön vaihteluita yritysten välillä, käytäntöjen muokkaantuessa organisaatiokohtaisten logiikoiden vaikutuksessa. Näkökulma mahdollistaa sen, että ääritapauksessa tietyssä organisaatiossa voi muodostua täysin ainutlaatuinen käytäntö muihin saman organisatorisen kentän entiteettiin verrattuna. Toisaalta, on myös mahdollista, että käytännöt rakentuvat linjassa muihin organisaatioihin, jolloin on hyödyllistä ymmärtää tarkemmin isomorfismiin liittyviä prosesseja. Näin ollen, seuraavassa alaluvussa tarkasteluun otetaan yllä mainitut varhaiset neoinstitutionaaliset

tutkimukset, jotka painottavat isomorfismia samankaltaisten käytäntöjen perusteluissa. Varhaisten näkökulmien esittelyllä on myös tarkoitus lisätä ymmärrystä niistä syistä, jotka ovat johtaneet neoinstitutionaalisten teorioiden uudempiin kehityssuuntiin, joissa annetaan painoarvoa myös käytännön vaihteluille ja organisatoriselle heterogeenisyydelle.

### 2.1.1 Varhaiset näkökulmat

Greenwoodin ym. (2008, 4) mukaan 1970-luvun loppupuoliskon vuodet olivat menestyksekkäitä organisatorisessa tutkimuksessa. Muutaman vuoden ajanjaksolla alulle laitettiin useampia tunnustettuja perspektiivejä organisatorisia teorioita koskien. Kaksi tämänkin tutkielman pohjalla vaikuttavaa työtä olivat Meyerin & Rowanin (1977) ja Zuckerin (1977) työt, jotka esittelivät niin kutsutun uuden institutionalismin (*new institutionalism*) eli neoinstitutionalismin. Greenwood ym. korostavat kuitenkin myös, että institutionaalisella tutkimuksella oli pitkät perinteet, jotka ylettyivät kauemmaksi kuin vuoteen 1977.

Meyerin ja Rowanin (1977) mukaan formaalit organisatoriset rakenteet syntyvät pitkälle institutionalisoituneissa konteksteissa, jotka eroavat perusolemukseltaan selkeästi päivittäisistä monimuotoisista sosiaalisista verkostoista. Rakenteisiin heijastuu rationalisoidut institutionaaliset säännöt (*institutional rules*). Nämä säännöt puolestaan toimivat niin sanottuina myyteinä (*myths*) – uskomuksina, joita yritykset sulauttavat toimintaansa, saavuttaakseen legitimeettiä, resursseja, stabiiliutta ja parantaakseen tulevaisuuden näkymiä. Myytit siis määrittelevät sen mitä rationaalisesti toimiminen merkitsee. Meyerin ja Rowanin voidaan katsoa viittaneen tällä siihen, että yritykset mukautuvat liiketoimintaympäristön odotuksiin ja normeihin, turvatakseen toiminnan jatkuvuuden ja lisätäkseen ennustettavuutta – toimiakseen rationaalisesti. He määrittelevät institutionaaliset säännöt Bergeriä ja Luckmannia (1967, 54) mukaillen luokitteluiksi, jotka ovat sisäänrakennettu yhteisöihin jaettuina oletuksina tai tulkintoina. Esimerkkinä pitkälle institutionalisoituneessa säännöstä he antavat lääkärin sosiaalisen statuksen. Institutionalisoitumisen (*institutionalization*) Meyer ja Rowan puolestaan määrittivät prosesseiksi, joiden kautta velvollisuudet, sosiaaliset prosessit tai tosiasiat saavuttavat säännönmukaisuuden tilan sosiaalisessa ajattelussa ja toiminnassa.

Organisaatioiden rakenteiden muokkaantuessa isomorfistisesti institutionaalisen ympäristön myyttien kautta, organisaatiot laskevat tyypillisesti sisäisen kontrollin ja koordinoinnin tasoa, säilyttääkseen legitimeettiään. Vastaavasti taas tehokkuutta kontrolloidessaan yritykset heikentävät samalla mukautumiskykyään myytteihin ja täten legitimeettiään. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että organisaatiot olivat

vastaanottavaisia yhteisöissä vallitseville konsepteille, menetelmille ja ajatusmalleille, joiden hyödyntäminen perusteltiin rationaalisenä valintana. Organisaation adoptoivat institutionalisoituneita tuotteita, palveluita, tekniikoita, menettelytapoja ja ohjelmia perustuen siihen, että näiden hyödyntämisen oletettiin olevan järkiperusteinen ratkaisu. (Meyer & Rowan 1977.)

Mukautuvuuden ja tehokkuuden ristiriidalle Meyer ja Rowan esittävät ratkaisuksi formaalien rakenteiden irrottamista (*decoupling*) teknisistä toiminnoista. Tällöin organisaation sanotaan olevan löyhästi kytketty (*loosely coupled*). Tämä tarkoittaa sitä, että päivittäiset työtehtävät liittyvät heikosti organisaation formaaleihin rakenteisiin (*formal structure*), jotka määrittävät yrityksen toimintojen pohjapiirustuksiksi. Pohjapiirustus koostuu ensinnäkin organisaation listatuista tiedoista: toimistoista, yksiköistä, asemista ja ohjelmista. Nämä elementit linkittää puolestaan yhteen eksplisiittisesti esitetyt tavoitteet. Tavoitteet ohjaavat yhdistämään elementtejä rationaalisuutta silmällä pitäen. Edelleen käytännössä tämä tarkoittaa sairaalaa esimerkkinä käyttäen sitä, että formaalin rakenteen tavoitteena on hoitaa, ei mitata parannettujen potilaiden määrää. Käytännössä sairaalassa ei siis keskitytä tarkkailemaan parannettujen potilaiden määrää vaan hoitamaan potilaita – formaali rakenne ja tehokkuuteen mittaaminen ovat irrallaan toisistaan. (Meyer & Rowan 1977.)

Meyerin ja Rowanin (1977) esittämiin ajatuksiin sisältyi kuitenkin tiettyä tulkinnanvaraisuutta ja vahvistamattomia teoreettisia teemoja, mikä oli toisaalta ymmärrettävää, huomioonottaen heidän työnsä originaliteetin koskien institutionaalista tutkimusta. Esimerkiksi käsitettä instituutio (*institution*) ei määritelty heidän työssään. Tässä tutkielmassa instituutio määritellään itsestäänselviin oletuksiin nojautuvaksi toistuvaksi sosiaaliseksi käytökseksi. Tätä käytöstä tukevat normatiiviset systeemit sekä kognitiiviset käsitykset, jotka antavat merkityksen sosiaaliselle kanssakäymiselle ja edelleen mahdollistavat itsestään uusiutuvan sosiaalisen järjestyksen. (Greenwood ym. 2008, 8.) Yleisemmällä tasolla instituutio ymmärretään tässä tutkielmassa abstraktiksi ylätasoa käsitteeksi, joka on olevainen virtuaalisessa ajassa ja paikassa. Siihen liittyvän tutkimuksen uskotaan perustuvan ihmisten arvojen ja uskomusten tulkintaan. Oleellisempaa, kun sen itsensä määrittelemisen, on sen alemman tason elementtien ymmärtäminen; institutionaalisiin logiikoihin ja laskentatoimen käytäntöihin liittyvän dynamiikan tulkinta.

Varhaisten institutionaalisten teorioiden keskiössä olivat jaettujen merkitysten rooli, institutionaalinen mukautuvuus ja institutionaaliset prosessit (Greenwood ym. 2008, 7). Näistä viimeksi mainittuihin keskittyi erityisesti Zucker (1977), joka tutki institutionalisaation eri asteiden vaikutuksia kulttuuriseen pysyvyyteen. Kulttuurinen pysyvyys jakautui kolmeen osaan: siirtymään (*transmission*), ylläpitoon (*maintenance*) ja muutosvastarintaan (*resistance to change*). Siirtymällä viitattiin kulttuuristen käsitysten siirtymiseen sukupolvien välillä – toimijalta toimijalle tai toimijalta

toimijoille. Sen jälkeen, kun kulttuuri on siirtynyt seuraavalle sukupolvelle, alkaa kulttuurin ylläpito. Kolmas kulttuurisen pysyvyyden aspekti muutoksen vastustaminen. Zuckerin mukaan kaikki kolme kulttuurisen pysyvyyden elementtiä olivat riippuvaisia institutionalisaation tasosta. Näin ollen mitä institutionalisoituneempi ympäristö oli kyseessä, sitä vahvempaa oli kulttuurinen pysyvyys.

Kuten jo mainittua, varhaiset neoinstitutionaaliset tutkimukset sisälsivät tietyiltä osin tulkinnanvaraa sekä vajavaisesti määriteltyä käsitteistöä. Useat tutkimusteemat odottivat myös empiiristä vahvistettavuutta, mikä oli ymmärrettävää tutkimuksien alkuperäisyyden huomioon ottaen. 1980-luvun vaihteen institutionaalisen tutkimuksen peruselementit ja päänäkökulmat on kuitenkin hyvä hahmottaa uudempaa tutkimusta silmällä pitäen. Pääpiirteittäin varhaisen neoinstitutionaalisen tutkimuksen näkemykset olivat seuraavanlaisia (Greenwood ym. 2008, 11):

- Organisaatioihin vaikuttaa niiden institutionaaliset kontekstit, jotka muodostuvat rationaaliseen toimintaan ohjaavista uskomuksista.
- Institutionaaliset paineet vaikuttavat kaikkiin organisaatioihin, mutta erityisesti niihin, jotka hyödyntävät toiminnassaan uusia teknologioita tai kokevat vaikeuksia liiketoiminnan tuloksien mittaamisessa ja arvioinnissa.
- Organisaatioista tulee isomorfisia niiden institutionaalisissa konteksteissa, jotta nämä saavuttaisivat sosiaalista hyväksyntää – legitimizeettiä, joka tuo mukanaan hyötyjä selviytymisen suhteen.
- Institutionaalisiin paineisiin mukautuminen saattaa toimia tehokkuuteen tähtääviä toimia vastaan, jolloin mukautuminen voi olla seremoniallista (*ceremonial*) – symboliset rakenteet erotetaan organisaation teknisestä ytimestä (löyhä yhteys).
- Institutionalisoituneet käytännöt ovat tyypillisesti itseäänselvyyksiä, laajalti hyväksytyjä ja muutosta hylkiviä.

Edellä mainituista seikoista puuttuu kuitenkin näkemys siitä, että organisaatioiden reaktiot niiden institutionaalisia ympäristöjä kohtaan yhtenevät. Tämä idea oli DiMaggion ja Powellin (1983) esittämä ja samojen lähtökohtien innoittama kuin Meyerin ja Rowaninkin tutkimus – pyrkimys ymmärtää modernin yhteiskunnan rationalisaatiota. (Greenwood ym. 2008, 11.) DiMaggio ja Powell (1983, 148) muotoilivat pyrkimyksensä kysymyksen muotoon: minkä takia organisatorisia muotoja ja käytäntöjä leimaa selkeä lisääntyvä homogeenisyys? Heidän mukaansa vastaus tähän kysymykseen oli löydettävissä organisatorisien kenttien rakenteista. Organisatorisen kentän kypsyessä kohdistuu sen vaikutuspiirissä oleviin organisaatioihin vääjäämätön paine kohti homogeenisyyttä. DiMaggion ja Powellin puhuvat esiin nousevista vahvoista voimista (*powerful forces*), jotka ohjaavat yritysten toimintoja ja rakenteita kohti samankaltaisuutta. (Greenwood ym. 2008.) Boxenbaumin ja Jonssonin (2008, 83) mukaan DiMaggion ja Powellin näkemys toi uuden vivahteen institutionaalisiin

tarkasteluihin; isomorfismi esitti, että organisaatioista tulee samankaltaisia sosiaalisesti rakentuneen ympäristön kautta, eikä niinkään teknisesti vaativan ympäristön kautta. Rakennemuutosta näytti ajavan nyt yhä vähemmän kilpailu ja tehokkuuden tavoittelemineen (DiMaggio & Powell 1983, 147).

DiMaggio ja Powell (1983, 150–152) esittelivät työnsä keskiössä kolme mekanismia, joiden kautta institutionaalinen isomorfistinen muutos tapahtuu: pakottava isomorfismi (*coercive isomorphism*), jäljittelevä isomorfismi (*mimetic isomorphism*) ja normatiivinen isomorfismi (*normative isomorphism*). Pakottava isomorfismi on kyseessä silloin määräysvaltainen taho, kuten esimerkiksi valtio, asettaa organisaatioille tiettyjä vaateita koskien näiden toimintaa. Organisaatiot adoptoivat näitä määräyksiä sanktioiden pelossa. Jäljittelevän isomorfismin taustalla puolestaan vaikuttaa epävarmuuden voima, joka kannustaa jäljittelemään muiden toimintaa. Tällöin organisaatiot, joiden toimintaan liittyy sisäistä epävarmuutta esimerkiksi heikon teknologisen osaamisen muodossa, jäljittelevät muiden saman organisatorisen kentän yritysten toimia, koska uskovat näiden toimivan rationaalisesti. Jäljittelyä motivoi muiden organisaatioiden menestyksekkäs toiminta. Normatiivisen isomorfismin voidaan katsoa pitävän sisällään ajatuksen siitä, mitkä toimet ovat moraalisesti oikein (Suchman 1995, 579). Normatiivista mekanismia ohjaa sosiaalisten velvoitteiden kunnioittaminen ja se on tyypillisesti ammattikuntakohtaista (Greenwood ym. 2008, 12). DiMaggion ja Powellin (1983, 152) mukaan erityisesti akateemikoiden ylläpitämä formaali koulutus luo edellytyksiä ammattikuntakohtaiselle normistolle. Toinen tekijä heidän mukaansa on ammattilaisten muodostamat verkostot, joiden läpi uudet toimet ja mallit kulkeutuvat. Koulutus ja verkostot siis luovat ammattikuntakohtaisille normistoille edellytykset levitä niin, että lopulta tietyn ammattikunnan sisällä yrityksissä toimijoilla on käsitys siitä, mikä on hyväksyttävää ja mikä ei.

Vuoteen 1983 mennessä oli Greenwoodin ym. (2008, 139) mukaan levitetty perustukset institutionaalisille organisaatiotarkasteluille. He nostavat esille kaksi erityistä piirrettä koskien varhaisia tarkasteluita:

- Varhaisten näkökulmien keskeinen kysymys institutionaaliin teorioihin liittyen oli: Miksi ja millä seurauksilla organisaatiot käyttävät tiettyjä organisatorisia järjestelyitä, jotka ovat ristiriidassa perinteisiä rationaalisia perusteluita kohtaan?
- Institutionaalinen teoria korostaa laajalle levinneitä itsestäänselviä arvoja ja ideoita, jotka ovat sosiaalisesti muodostuneita.

Ensimmäisen piirteen problematiikkaa tulkittiin varhaisissa tarkasteluissa tietyissä määrin kapeakatseisesti ja vasta myöhemmät tutkimukset laajensivat tarkasteluperspektiiviä. Varhaiset analyysit tarkastelivat byrokraattisten organisaatiomuotojen adoptoimista tietyillä sektoreilla, kuten sairaanhoitoalalla ja suurissa teollisuusorganisaatioissa, kun taas myöhempi tutkimustyö rupesi vähitellen

huomioimaan eri organisaatiomuotoja, käytäntöjä ja toimia laajemmalla rintamalla. Toiseen piirteeseen liittyi puolestaan kritiikkiä siitä, että institutionaaliset selitykset eivät olleet johdettuja organisatoristen toimijoiden omista intresseistä tai instrumentaalisesta funktionaalisuudesta. Sen sijaan institutionaaliset selitykset korostivat organisaatioiden legitimeetin tavoittelua ja selviytymistä, eivätkä tehokkuutta. (Greenwood ym. 2008, 13.)

Boxenbaumin ja Jonssonin (2008, 85) mukaan nämä varhaiset teoreettiset toteamukset ja ehdotukset oli tarkoitettu lisäämään ymmärrystä siitä, miksi organisaatioista näytti tulevan yhä enemmän samankaltaisia ajan myötä. Empiirinen tutkimus otti kuitenkin nopeasti uuden suunnan liittyen käytäntöjen ja ideoiden leviämiseen, joka tarkoitti sitä, että osa isomorfismin perusajatuksista jäi yhä odottamaan vahvistusta. Lisäksi institutionaalisen tutkimuksen piiriin kuuluvat tarkastelut alkoivat nopeasti osoittamaan monipuolisuutta eri lähestymistapojen suhteen ja termiä institutionaalinen alettiin käyttämään yleisemmällä tasolla (Greenwood ym. 2008, 14).

### **2.1.2 Uudempi tutkimus**

Neoinstitutionaalisen tutkimuksen ainutlaatuisuuden voidaan katsoa juontuvan sen kulttuurille antamasta painoarvosta; siinä tarkastellaan kuinka resurssien ja merkitysten sosiaaliset rakenteet ovat luotuja ja tunnistetaan, että näillä rakenteilla on merkityksellisiä seurauksia (Lounsbury & Ventresca 2002, 5, 16, 19, 25). Näkökulma on tarjonnut tärkeän polttopisteen behavioraalisille tutkimuksille viimeisten kahden vuosikymmenen aikana. Keskittymällä institutionaaliseen dynamiikkaan, jolla on vaikutuksia laskentatoimen käytäntöihin, neoinstitutionaalinen tutkimus on lisännyt ymmärrystä laaja-alaisesti koskien yritysorganisaatioita. Siitä huolimatta, että nämä tutkimukset ovat tuoneet merkittävää kontribuutiota institutionaalisen dynamiikan ymmärtämiseen organisatorisella kentällä, tarjoaa isomorfistinen näkökulma liian kapeakatseisen työkalun organisatoriseen analyysiin nykypäivänä. Toisin sanoen isomorfistinen näkökulma rajoittaa neoinstitutionaalisen teorian todellista kykyä selittää ilmiöitä organisatorisella kentällä. (Lounsbury 2008, 350.)

Neoinstitutionaalisten teorioiden keskeinen uskomus on ollut, että säännöt ja rutiinit näyttävät organisatorisille toimijoille itsestäänselvyyksinä. Tämän on voitu olettaa johtavan siihen, että organisatoriset kentät tai yksittäiset organisaatiot uudelleen tuottavat ulkopuolelta määrättyjä institutionaalisia rakenteita ilman, että näitä rakenteita asetetaan kohteeksi modifioinnille tai muutokselle. (Cruz ym. 2009, 92.) Näin ollen neoinstitutionaalinen tutkimus on keskittynyt muutosprosesseihin, jotka lähenevät toisiaan (Scott 2001, xix–xx). Greenwood ja Suddaby (2006, 27) toteavat

institutionaalisten teorioiden alkujaan keskittyneen siihen, kuinka institutionalisoituneet merkitysrakenteet vaikuttavat organisatorisiin prosesseihin.

Uudempi neoinstitutionaalinen tietokirjallisuus on sen sijaan suuntautunut uusille urille pois päin vanhemmista näkökulmista, jotka alkoivat vähitellen toistamaan samoja ideoita koskien organisaatioiden rationaalista toimintaa. Institutionaalisen tutkimuksen edustajat omaksuivat nyt rationaalisuuden laajemman merkityksen varhaisen kapean käsityksen sijaan, jossa keskityttiin yksinomaan tehokkuuteen maksimointiin. Neoinstitutionaalisen tutkimuksen huomio laajentui isomorfismin sekä organisaatioiden mukautuvan käytöksen ylitse keskittymällä toimijoihin ja käytäntöihin. Myös institutionaalisten voimien väliset suhteet sekä mikroprosessit saivat tarkempaa huomiota. (Lounsbury 2008, 350–351.)

Huomioimalla institutionaalisisissa tarkasteluissa organisaatioiden erilaisuuden ja näiden käytäntöjen vaihtelut, ovat tutkijat alkaneet tunnistamaan ensinnäkin sen seikan, että organisatoriset kentät koostuvat useista logiikoista ja toisekseen sen, että näiden logiikoiden olemassaolo mahdollistaa toimijoiden erottumisen muista toimijoista (Cruz ym. 2009, 92; Lounsbury 2008, 350–351). Logiikan konsepti on ollut askel kohti laajempien kulttuuristen uskomusten ja säännöstöjen ymmärtämistä, jotka jäsentävät ihmisten ajattelua sekä ohjaavat päätöksentekoa käytännön tasoilla (Lounsbury 2008, 350; Lounsbury 2002, 255). Tämän uuden institutionaalisen tutkimuksen suunaan odotetaan auttavan institutionaalisten ja teknisten elementtien välisen vuorovaikutuksen käsitteellistämässä yksittäisissä organisaatioissa. Suuntaus auttaa myös mahdollisesti ymmärtämään paremmin käytäntöjen vastaanottamista ja implementointia yrityksissä. (Cruz ym. 2009, 92.)

Eräät laskentatoimen tutkijat ovat alkaneet jo laajentamaan neoinstitutionaalista tutkimusta selittämällä toimijuutta ja dialektiikkaa organisaatioiden sisäisiä laskentatoimen käytäntöjä koskevissa tarkasteluissa (Cruz ym. 2009, 92). Dillardin, Rigsbyn ja Goodmanin (2004, 506) mukaan institutionaalisen tutkimuksen valtavirta ei ole analysoinut riittävän tarkoituksenmukaisesti niitä institutionalisaation prosesseja, joiden kautta muutokset tapahtuvat eikä näiden muutosten sosiopoliittisia konteksteja. Ratkaisuksi tähän ongelmaan he esittelevät niiden prosessien ja kontekstien viitekehyksen, jotka liittyvät institutionaalisten käytäntöjen luomiseen, vastaanottamiseen ja hylkäämiseen. Dillardin ym. viitekehyksen tavoitteena on kuvailla paremmin sosiotaloudellisia ja poliittisia konteksteja sekä antaa suurempaa painoarvoa siihen dynamiikkaan, joka liittyy organisatoristen ominaisuuksien ja prosessien asettamiseen, juurruttamiseen sekä muuttamiseen.

Hopper ja Major (2007) soveltavat Dillardin ym. (2004) esittelemää institutionaalisen muutoksen mallia tutkiessaan miksi portugalilainen telekommunikaatioyritys alkoi soveltamaan toiminnassaa toimintokustannuslaskentaa. Vastaus tähän kysymykseen oli löydettävissä monimuotoisessa toisiinsa kytköksissä

olevien instituutioiden ketjusta, joka koostui emoyhtiöstä, johdon konsulteista, sääntelyelimistä, finanssimarkkinoista ja kuluttajajärjestöistä. Toimintokustannuslaskenta oli apukeino ja kohentuneen kilpailukyvyn sekä tehokkuuden symboli. Sen käynnistäminen ja levittäminen case-organisaatiossa sisälsi kuitenkin myös jäljitteleviä, pakottavia sekä normatiivisia tekijöitä. Säännellyissä ympäristöissä ulkoinen legimiteetti ja tehokkuus kietoutuivat yhteen. Lopulta Hopperin ja Majorin tulokset antoivat vahvistuksia kritiikille varhaisia neoinstituutionaalisia teorioita kohtaan, jotka käsittelivät taloudellisia ja institutionaalisia voimia kahtena erillisenä asiana.

Yllä mainitut tutkijat katsovat mahdolliseksi sen, että organisatoriset toimijat voivat muuntaa aseteilla olevia laskentatoimen käytäntöjä, milloin hyvänsä he kokevat ristiriitoja tai konflikteja, jotka ovat peräisin institutionaalisten ja teknisten paineiden jännitteistä. Näissä tarkasteluissa käytäntöihin liittyvien vaihteluiden nähdään tyypillisesti olevan peräisin toimijoiden vastarinnasta institutionalisoitumista kohtaan.

## 2.2 Institutionaalisen logiikan konsepti

Institutionaalisten logiikoiden käsitteen esittelivät alkujaan Alford ja Friedland (1985), jotka pyrkivät viemään institutionaalista ajattelua eteenpäin ja kehittämään selityksiä muutokselle (Greenwood ym. 2008, 28). He käyttivät logiikoita apunaan kuvaillessaan ristiriitaisia käytäntöjä ja uskomuksia liittyen modernien läntisten yhteiskuntien instituutioihin. (Thornton & Ocasio 2008, 5.) Alford ja Friedland (1985, 428–431) esittelevät kapitalismin (*capitalism*), valtiollisen byrokratian (*state bureaucracy*) ja poliittisen demokratian (*political democracy*) kolmena kamppailevana institutionaalisenä voimana, joihin liittyy erilaisia käytäntöjä ja uskomuksia, jotka muokkaavat yksilöiden käytöstä poliittisissa taisteluissa.

Friedland ja Alford (1991) jatkokehittivät alkuperäistä konseptiaan uudessa kontekstissa analysoimalla yksilöiden, organisaatioiden ja yhteiskunnan välisiä keskinäisiä suhteita. He katsovat instituutioiden olevan sekä yläorganisatorisia toiminnan kaavoja, joiden kautta ihmiset suorittavat materiaalista elämää ajassa ja paikassa että symbolisia systeemeitä, joiden kautta he kategorisoivat tätä toimintaa ja täyttävät sen merkityksellä. He myös esittävät, että jokaisella institutionaalilla voimalla on keskeinen logiikka, joka ohjaa voiman organisoinnin periaatteita ja tarjoaa toimijoille identiteetin. Nämä käytännöt ja symbolit ovat yksilöiden, ryhmien ja organisaatioiden saatavilla ja niitä on mahdollista muovata omien tarkoitusperien mukaisiksi. (Friedland & Alford 1991, 232. 248, 251–252.)

Friedland ja Alford (1991) katsovat yhteiskunnan jokaisella keskeisillä instituutioilla, kuten rahoitusmarkkinoilla, byrokraattisilla valtioilla, perheillä, demokratioilla ja us-



konnoilla olevan keskeinen logiikka, joka rajoittaa yksilöiden käytöstä sekä tarkoituksperiä. Siitä huolimatta, että instituutiot rajaavat yksilöiden käytöstä, ne tarjoavat myös mahdollisuuksia muutokselle ja tilaa yksilölliselle toiminnalle. Nämä mahdollisuudet liittyvät luontaisesti erilaisten logiikoiden yhdistelmiin, jotka tarjoavat yksilöille, ryhmille sekä organisaatioille kulttuuriset resurssit muokata yksilöllisiä identiteettejä, organisaatioita ja yhteiskuntaa. (Thornton & Ocasio 2008, 6.)

Jackall (1988) kehitti Friedlandin ja Alfordin (1991) näkökulmasta irrallisen, mutta kuitenkin samaan aihepiiriin liittyvän institutionaalisen logiikan konseptin (Thornton & Ocasio 2008, 101). Jackall (1988, 112) määrittelee institutionaalisen logiikan monimuotoisiksi ja kokemusperäisesti rakentuneiksi kokoelmaksi sääntöjä, joita ihmiset tietyissä konteksteissa luovat ja uudelleen luovat niin, että heidän käytöksensä ja mukana olo perspektiivinsä ovat tietyllä tasolla säänneltyä ja ennustettavaa. Tiiviisti ilmaistuna, institutionaalinen logiikka on se tapa, kuinka tietty sosiaalinen maailma toimii (Jackall 1988, 112).

Kuten Friedland ja Alford, katsoo Jackall institutionaalisten logiikoiden sisältyvän käytäntöihin, joita pidetään yllä ja uudelleen tuotetaan kulttuuristen olettamusten sekä poliittisten keskusteluiden kautta. Jackallin näkemys painottaa kuitenkin instituutioiden normatiivisia ulottuvuuksia ja instituutioiden sisäisiä ristiriitaisia tilanteita tietyllä ajankohdalla, jotka liittyvät sen hetkiseen organisaatiomuotoon. Friedland ja Alford puolestaan keskittyvät symbolisiin resursseihin sekä instituutioiden välisiin ristiriitaisiin tilanteisiin. (Thornton & Ocasio 2008, 6.)

Yllä mainituiden näkökulmien pohjalta Thornton ja Ocasio (1999, 804) määrittivät institutionaaliset logiikat sosiaalisesti rakentuneiksi historiallisiksi materiaalien käytäntöjen kaavoiksi, olettamuksiksi, arvoiksi, uskomuksiksi sekä säännöiksi, joiden kautta yksilöt tuottavat ja uudelleen tuottavat heidän olemassaoloon, organisoivat aikaa ja tilaa sekä luovat tarkoituksen sosiaaliselle todellisuudelle. Tämä institutionaalisten logiikoiden käsite tarjoaa linkin yksilöllisen toiminnan ja ymmärryksen sekä sosiaalisesti rakentuneiden institutionaalisten käytäntöjen ja sääntöjärjestelmien välille. Friedlandin ja Alfordin lähestymistavan ollessa rakenteellinen ja symbolinen, Jackallin ollessa rakenteellinen ja normatiivinen, yhdistelee Thorntonin ja Ocasion (1999) näkemys näitä kolmea instituutioiden ulottuvuutta. Vaikka painotukset institutionaalisten logiikoiden eri määritelmien vaihtelevat, tähtäävät ne kaikki lisäämään ymmärrystä yksilöiden ja organisaatioiden käyttäytymisestä. (Thornton & Ocasio 2008, 6.) Bastedon (2009, 211) mukaan institutionaalisten logiikoiden konsepti on antanut tutkijoille mahdollisuuden selittää hallitsevia teorioita, jotka käsittelevät institutionaalisten prosessien perustana olevaa toimintaa.

Institutionaalisten logiikoiden määritelmät ja käyttö vaihtelevat laajalla rintamalla. Selväpiirteinen raja on vedettävissä niiden välille, jotka pitävät yllä ideaa siitä, että logiikat kenttätasolla ovat tiukassa yhteydessä yhteiskunnallisiin institutionaalisiin logii-

koihin, sekä niiden, jotka määrittelevät logiikat organisatorisella kentällä ilman suoraa linkkiä yhteiskuntaan. Poikkeavuuksista huolimatta, oli institutionaalisista logiikoista ja siitä, kuinka ne muovaavat organisatorista käyttäytymistä tullut eloisa tutkimusteema. Merkittävä seuraamus logiikan käsitteen muodostamisesta on se, että organisatoristen kenttien, sektoreiden ja historiallisten ajanjaksojen välillä tulee olemaan vaihtelua vastoin varhaisia neoinstitutionaalisia tarkasteluita. (Greenwood ym. 2008, 36.)

Logiikan käsitteen mahdollistamalla vaihtelulla on myös tässä tutkimuksessa keskeinen merkitys – tässä tutkimuksessa katsotaan olevan mahdollista, että vallitsevat logiikat voivat muokata organisaation käytännöistä täysin yksilöllisiä organisatorisen kentän kontekstissa. Logiikan käsite mahdollistaa myös heterogeenisien käytäntöjen olemassaolon – käytäntöjen, joilla on useampi kuin yksi käyttötarkoitus. Lisäksi kuten Amanssin ym. (2015) tutkimuksessa, institutionaalinen monimuotoisuus muodostuu tässä tutkielmassa logiikoiden monilukuisuudesta.

Reay ja Hinings (2009, 629) määrittelevät institutionaaliset logiikat itsestäänselvien sääntöjen perustaksi, joka ohjaa kenttätason toimijoiden käyttäytymistä. Amanssin ym. (2015, 49) mukaan tämä perusta voidaan nähdä koostuvan arvoista ja uskomuksista. Näin ollen institutionaalinen logiikka määritellään tässä tutkimuksessa Amanssia ym. mukailten arvojen ja uskomusten järjestelmäksi, joka muokkaa organisatorisen kentän osallisten käyttäytymistä. Tutkielma mukaillee Amanssia ym. myös siinä, että minkä hyvänsä logiikan voidaan katsoa vaikuttavan kehen tahansa toimijaan; täten tiettyä toimijaa ei suoraan lukita yhteen tiettyyn logiikkaan. Lisäksi kuten Marti ja Mair (2009) olettavat, voi kuka tahansa toimija olla kosketuksissa useaan logiikkaan.

Yhteenvetona voidaan todeta, että institutionaalisten logiikoiden näkökulma on teoreettinen viitekehys, jonka avulla on mahdollista analysoida instituutioiden, yksilöiden ja organisaatioiden välistä dynamiikkaa sosiaalisissa tilanteissa. Se auttaa tutkijoita ymmärtämään, kuinka nämä tilanteet vaikuttavat yksilöihin ja organisatorisiin toimijoihin. Logiikat voivat yksilöidä periaatteita, käytäntöjä ja symboleita, jotka vaikuttavat organisatoriseen käyttäytymiseen. Näkökulma edustaa rajoja, jotka sopeuttavat toimijoiden valintoja heidän tavoitellessa järkiperusteisia ratkaisuita, heidän toiminnan motiivoinnissa käyttämää sanastoa sekä heidän käsitystä itsestään ja identiteetistään. Logiikoiden ohjaamat periaatteet, käytännöt ja symbolit vaikuttavat siihen, kuinka järkeily tapahtuu sekä kuinka rationaalisuus ymmärretään. (Thornton ym. 2012, 2.)

### **2.3 Logiikoiden välinen dynamiikka**

Greenwoodin ym. (2011, 324) mukaan suurin osa institutionaalisia logiikoita soveltavista tutkimuksista on huomionnut vain kaksi logiikkaa. Tällä rajauksella on kaksi merkittävää seurausta. Ensimmäinen seuraus on se, että näiden tutkimuksien tulokset eivät

välttämättä ole yleistettävissä, koska institutionaalinen monimuotoisuus on mahdollisesti aliarvioitu tai tulkittu väärin. Toinen seikka on se, että havainnoituja reaktioita ei ole täysin ymmärretty tai tulkittu riittävällä varmuudella. On esimerkiksi mahdollista, että logiikat voivat vahvistaa toisia logiikoita; Greenwood, Diaz, Li ja Lorente (2010) osoittavat kuinka katolinen kirkko Espanjassa vahvisti perheen ja yhteisön logiikkaa, jotka yhdessä hillitsivät markkinoiden logiikkaa. Tämän kaltaisissa tilanteissa institutionaalinen monimuotoisuuden vaikutukset tulisivat aliarvioituiksi, mikäli tarkastelu olisi rajoitettu vain kahteen logiikkaan: perheen ja yhteisön logiikoihin (Greenwood ym. 2011, 332).

Greenwood ym. (2011, 332) painottavat, että tutkimuksen tulisi tulevaisuudessa huomioida tarkemmin logiikoiden mahdollinen monilukuisuus, koska tällä saattaa olla ratkaisevia vaikutuksia missä hyvänsä kontekstissa. Huomiota tulisi myös kiinnittää niiden logiikoiden eksplisiittiseen perusteluun, joita analyysissä sovelletaan. Greenwoodin ym. mukaan tutkimusasetelmille, jotka paljastavat useamman kuin kaksi kilpailevaa logiikkaa, on erityinen tarve.

Logiikoiden pelkkä lukumäärä on kuitenkin vain yksi institutionaalisen monimuotoisuuden aspekti. Toinen huomioitava seikka on suhteellinen yhteensopimattomuus logiikoiden välillä. Vain harvat tutkimukset ovat ottaneet huomioon sen asteen, minkä tasoisesti logiikat ovat yhteensopimattomia. Tämän sijaan tutkimuksissa on usein tehty vain suora olettamus logiikoiden yhteensopimattomuudesta. Näissä yhteyksissä yhteensopimattomuuteen logiikoiden osalta on tyypillisesti viitattu sanoilla, kuten ”kilpailevat”, ”ristiriitaiset” tai ”vastakkaiset”. Eräissä tapauksissa logiikoiden väliset eroavaisuudet ovat hyödyllisiä analyysin kannalta ja ne ovat myös perusteellisesti kuvattu niin, että logiikoiden vaikutukset on heijastettu rooleja, tietoja, taitoja, käytäntöjä, protokollia ja suorituskyvyn kriteereitä vasten (ks. Reay & Hinings 2009). Lisäksi eräät tutkimukset, jotka tutkivat logiikoiden muutoksia, osoittavat epäsuorasti sen, että uuden hallitsevan logiikan valta-asema on perustunut edellisen hallitsevan logiikan hajottamiseen, näiden kahden yhteensopimattomuuden johdosta (ks. Thornton & Ocasio 1999). (Greenwood ym. 2011, 332.)

Osittain vastoin edellä mainittuja tutkimuksia, eräät tarkastelut ovat puolestaan kuvailleet sitä, kuinka logiikoita voi yhdistellä ja uudelleen rakentaa luodakseen hybridi-logiikoita ja hybridikäytäntöjä (Greenwood ym. 2011, 332). Glynn ja Lounsbury (2005) tutkivat kuinka siirtymä institutionaalisissa logiikoissa muokkasi kriitikoiden mielipiteitä ja kommentteja Atlantan sinfoniaorkesterin esityksistä. He osoittivat, kuinka kaupallisen markkinoiden logiikan (*market logic*) ja esteettisen logiikan (*aesthetic logic*) sekoituksen vaikutukset heijastuivat kriitikoiden arvosteluihin. Kriitikoiden nähtiin olevan päätoimijoita, joilla oli kyky vaikuttaa siihen, kuinka institutionaalinen muutos vaikutti itse organisaatioon. Näin ollen kriitikot toimivat ajureina institutionaalisten logiikoiden uudelleenmuokkaukselle.

Tämänkin tutkielman kannalta keskeinen olettaus on se, että keskenään ristiriitaiset logiikat ovat verrattain yhteensopivia – ne on mahdollista sovittaa yhteen niin, että kumpikin logiikka on valloillaan eikä toiminta itsessään vaarannu. Logiikoiden yhteensopimattomuutta on tutkittu kahdella lähestymistavalla. (Greenwood ym. 2011, 332–333.) Pache ja Santos (2010) esittävät, että logiikoiden yhteensopimattomuutta voi lähestyä tarkastelemalla liittyvätkö ristiriidat tavoitteisiin vai keinoihin. He painottavat institutionaalisten vaatimusten luonnetta ja esittävät, että tavoitteisiin liittyvät ristiriitaisuudet ovat erityisen haasteellisia, sillä niiden selvittäminen edellyttää vaateiden ja tavoitteiden yhteensopimattomuuden tunnistamista, joka puolestaan saattaa vaarantaa institutionaalisen kannatuksen (Pache & Santos 2010, 466).

Goodrick ja Salancik (1996) osaltaan lähestyvät logiikoiden yhteensopimattomuutta tarkkuuden (*specificity*) kautta. Logiikoiden tarkkuus nostaa esille harkinnanvaraisuuden, joka on vahvimmillaan epävarmuuden vallitessa. Toisin sanoen mitä monitulkintaisempia organisaation tavoitteet ja käytännöt ovat, sitä vahvempaa on harkinnanvarainen toiminta. Jos taas tavoitteet ja käytännöt ovat tarkemmin määriteltyjä, on harkinnanvarainen toiminta hillitympää. Harkinnanvarainen toiminta taas on yhteydessä ristiriitaisen logiikoiden yhteen sovitteluun – mitä enemmän tilaa harkinnanvaraiselle toiminnalle on, sitä tehokkaammin kilpailevia logiikoita on mahdollista yhteensovittaa.

Edellä mainitut näkökulmat ehdottavat, että silloin kuin logiikat ovat epäselvästi määriteltyjä ja tulkinnanvaraisia, tarjoutuu organisaatioille enemmän harkinnanvaraa monimuotoisuuden jännitteiden (kilpailevien logiikoiden) lievittämiseksi. Mikäli taas ristiriidassa olevat logiikat ovat tarkasti määriteltyjä, kohtaa organisaatio haasteellisemmän asteen monimuotoisuutta. Logiikoiden tarkkuus rajoittaa tällöin johtajien harkinnanvaraisuutta, kaventaen heidän keinovalikoimaansa, jonka avulla ristiriidassa olevien logiikoiden välisiä jännitteitä olisi mahdollista lievittää. (Greenwood ym. 2011, 334.)

Yhteenvedona voidaan todeta, että institutionaalisten logiikoiden tutkimus on epäsuorasti raapaissut kahta institutionaalisen monimuotoisuuden aspektia: logiikoiden lukumäärää ja logiikoiden välisen yhteensopimattomuuden tasoa. Ensimmäinen näistä ehdottaa monimuotoisuuden riippuvan logiikoiden lukumäärästä. Sen mukaan mitä suurempi on vallitsevien logiikoiden lukumäärä, sitä voimakkaampaa monimuotoisuutta organisaatio kohtaa. Jälkimmäinen puolestaan viittaa siihen, että monimuotoisuutta vahvistaa tavoitteiden ja keinojen eroavaisuudet sekä näiden selväpiirteisyys. (Greenwood ym. 2011, 334.) Greenwood ym. (2011, 334) ehdottavat, että tulevien tutkimusten tulisi kaivautua syvemmälle niihin monimuotoisuuden dynaamisiin kaavoihin, joita organisaatiot kohtaavat. Nämä monimuotoisuuden tilannemallit muodostuvat logiikoiden monilukuisuudesta sekä yhteensopimattomuuden tasosta, joka vallitsee niiden välillä. Myös tämä tutkimus pyrkii kiinnittämään erityistä huomiota case-organisaation budjetointiin vaikuttavien logiikoiden lukumäärään niin, että kaikki siihen vaikuttavat logii-

kat tulevat huomioiduksi ja määriteltyksi. Tämän lisäksi logiikoiden välisiä suhteita lähestytään tutkielmassa avoimesti; näkökulma on ennakkoon avoin voimakkaasti yhteensopimattomista aina vahvasti yhteensopiviin logiikoiden välisiin suhteisiin saakka.

## 2.4 Tilanteelliset ja kulttuuriset elementit

Institutionaalista monimuotoisuudesta nousevat voimat eivät vaikuta tasapuolisesti kaikkiin organisaatioihin (Greenwood ym. 2011, 339). Institutionaaliset logiikat vaikuttavat organisatorisiin käytäntöihin tiettyjen elementtien perusteella, joihin aiemmissa tutkimuksissa on viitattu termeillä kontekstuaalinen (*contextual*), tilanteellinen (*situational*) ja kulttuurinen (*cultural*) (Amans ym. 2015, 49).

Greenwood ym. (2010) kuvaavat ei-kaupallisten instituutioiden vaikutuksia kaupalliseen käyttäytymiseen. Tämän ilmiön kuvaamisessa he korostavat historiallisen kontekstin merkitystä. Meyer ja Hammerschmid (2006) puolestaan analysoivat vanhan hallinnollisen logiikan (*administrative logic*) korvautuvuutta uudella johtamisen logiikalla (*managerial logic*) Itävallan julkisella sektorilla. He kuvaavat institutionaalisten logiikoiden muutoksia toimijoiden sosiaalisten identiteettien läpi. Identiteetit eivät ole stabiileita tai pysyviä ihmisten ytimiä vaan ne ovat enemmänkin tilanteellisesti adaptoituja tai modifioituja. DiMaggio (1997, 280) osaltaan esittää kulttuurisosiologisessa artikkelissaan, että henkilön siirtyessä kulttuurisien ympäristöjen välillä, on mahdollista, että henkilön näkökulmat, asenteet, preferenssit ja taipumukset muuttuvat radikaalisti. Tämä tutkielma mukailee Amanssia ym. (2015) viittaamalla näihin elementteihin termillä ”tilanteelliset tekijät”.

Institutionaaliset logiikat läpäisevät organisatorisia kenttiä, minkä jälkeen organisaatiosidonnaiset tekijät suodattavat (*filter*) niitä (Greenwood ym. 2011, 339). Termillä ”suodattaa” viitataan tässä tutkielmassa yleisesti tilanteellisten tekijöiden logiikoita muokkaavaan vaikutukseen. On myös mahdollista, että on löydettävissä logiikoita, joihin tilanteellisella tekijällä ei ole vaikutuksia lainkaan.

Greenwoodin ym. (2011, 339) mukaan nämä attribuutit – tilanteelliset tekijät, rajaavat sitä, kuinka organisaatiot reagoivat institutionaaliseen monimuotoisuuteen. Heidän mukaan empiirinen tutkimus aiheesta on kuitenkin vielä sirpaleista ja enimmäkseen viitteellistä, mutta aihe on kiistatta merkityksellinen. Greenwood ym. jaottelevat nämä attribuutit organisaation positioon (*position*), rakenteeseen (*structure*), omistajuuteen ja hallintoon (*ownership and governance*) sekä identiteettiin (*identity*).

Ensiksi Greenwood ym. (2011, 339–341) alleviivaavat organisaation asemointia organisatorisella kentällä ja sen merkitystä logiikoiden suodattimena. Heidän mukaansa organisatorisella kentällä perifeerisesti (*peripheral*) ja keskeisellä paikalla (*central*)

sijaitsevien organisaatioiden välillä on havaittavissa selviä eroja sen mukaan, kuinka organisaatiot kokevat monimuotoisuuden ja mitä keinoja heillä on käytössään vastata tähän. Organisaation sijainti kentän reunoilla tarjoaa enemmän joustavuutta ja valinnanvaraa vastata monimuotoisuuteen. Keskeisellä paikalla sijaitsevat organisaatiot puolestaan ovat tyypillisesti institutionaalisesti siinä määrin juurtuneita, että nämä organisaatiot kokevat monimuotoisuuden vastahakoisesti. Sijainnin voidaan nähdä määrittävän organisaation interaktiivisen aktiivisuuden mukaan suhteessa muihin organisaatioihin ja instituutioihin; kentän reunoilla yritykset toimivat itsenäisesti, kun taas keskeisellä paikalla toimivat käyvät jatkuvaa interaktiota muiden organisaatioiden ja instituutioiden kanssa.

Toinen tilanteellinen aspekti on organisaation rakenne. Greenwood ym. (2011, 342) lähestyvät rakennetta toimijoiden kautta. He tarjoavat ajatuksen, jonka mukaan toimijat edustavat ja tuovat mukanaan organisaatioihin merkityksiä ja normeja, joille he ovat itse altistuneet. Näin ollen mitä monimutkaisempi organisaatio on toimijoidensa ja sisäisten yhteisöjen puolesta, sitä todennäköisemmin organisaatio kohtaa institutionaalista monimuotoisuutta. Rakenteella voi myös olla vaikutuksia siihen, kuinka ja millä keinoin organisaatio vastaa monimuotoisuuteen. Näiden seikkojen valossa on tärkeää, että tutkimus tulevaisuudessa huomioisi myös organisaatioiden sisäisiä rakenteita.

Kolmas mahdollisesti huomioitava asia on organisaation omistajuus ja hallinto. Organisatoriset päätökset ovat harvoin vain kahden osapuolen aikaansaannoksia ja usein päätöksissä on mukana useita sidosryhmiä. Tyypillistä on, että toiset ryhmät organisaatioiden sisällä ovat toisia voimakkaampia. Näin ollen voimakkaat ryhmät päättävät kuinka organisaatio reagoi useista logiikoista juontuvaan monimuotoisuuteen. Toisin sanoen logiikoiden tunnistaminen ja sen, mille logiikoille huomiota kohdennetaan, on valtaa omaavien ryhmien päätös. Greenwood ym. (2011, 346) epäilevät, että omistajuuden rakenne liittyy vahvemmin yhteiskunnallisiin logiikoihin (*societal logics*). Kenttätason logiikat (*field-level logics*) sen sijaan tulevat tavallisemmin käsitellyiksi hallinnollisten ryhmien kautta formaaleissa organisaatorakenteissa.

Neljäntenä tilanteellisena tekijänä Greenwood ym. (2011, 346–348) esittelevät identiteetin, joka edustaa samalla tuoreempaa näkökulmaa. Heidän mukaansa identiteettiä tulisi tarkastella kahdella tasolla: organisatorisella ja institutionaalisella. Lisäksi huomiota tulisi kiinnittää siihen, kokevatko toimijat identiteetin positiivisesti vai negatiivisesti. Myös identiteetin vahvuus tulee tunnistaa. Identiteetin analysointi institutionaalisten voimien prosessoimisessa on vasta alkutekijöissään, mutta myös sillä voi olla ratkaisevia vaikutuksia siihen, kuinka organisaatio kokee institutionaalista monimuotoisuutta ja vastaa siihen.

Tässä tutkielmassa keskitytään yhteen tilanteelliseen tekijään, joka on case-organisaation vuonna 2015 lanseeraama projektimalli. Käytännössä projektimalli on tarkoittanut siirtymistä projektimalliseen toimintaan jakamalla toimitukset liukuvasti

seitsemään toimitusikkunaan. Projektimallin tavoitteena on toimia hallitun suunnitelmallisuuden työvälineenä, joka heijastuu kokonaisprosessin parempaan ohjattavuuteen. Malli tukee samalla seurantaa ja tiedonkulkua. Myös vuosisuunnittelu (budjetointi) liittyy siihen tiiviisti, tarjoten koordinaatiota. Toimintamallin päätavoitteena on johdettavuuden parempi toteutuminen prosessi- ja organisaatiotasolla. Salassapito syistä projektimallia ei kuitenkaan tässä tutkielmassa esitellä tarkemmalla tasolla. (Kick-off 2015; Projektit 2015–2016.)

Projektimallin voidaan kuitenkin katsoa liittyvän Greenwoodin ym. (2011, 339) jaottelussa organisaation rakenteeseen ja hallintoon. Projektimalli tuo yhteen toimijoita, jotka puolestaan tuovat mukanaan arvoja ja uskomuksia, joille he ovat itse altistuneet. Projektimalli pitää sisällään myös eri projektiryhmiä, jolloin on mahdollista, että päätösvaltaisesti voimakkaammat ryhmät ratkaisevat sen, kuinka monimuotoisuuteen reagoidaan. Case-organisaatiossa tämän voidaan olettaa liittyvän eritoten kenttätason logiikoihin, jotka Greenwoodin ym. mukaan tulevat tyypillisesti käsiteltyä hallinnollisten ryhmien kautta. Näiden seikkojen pohjalta voidaan siis olettaa, että projektimalli vaikuttaa rakenteen sekä hallinnoinnin elementtien puolesta siihen, kuinka ja millä keinoin organisaatio reagoi institutionaaliseen monimuotoisuuteen. Projektimallin käyttö tilanteellisena tekijänä on myös täten teoreettisesti perusteltua. Lisäksi se vaikuttaa etukäteen tarkoituksenmukaiselta, mutta samalla aihepiirin liittyvästä tutkimuksesta erottuva tilanteelliselta tekijältä.

## 3 BUDJETOINTI

### 3.1 Sosiologinen perpektiivi

Tämän tutkielman teoreettinen lähestymistapa budjetointiin rakentuu Covaleskin, Evans III:n, Luftin ja Shieldsin (2007, 587) viitoittamaan sosiologiseen perspektiiviin (*sociological perspective*). Heidän mukaansa budjetointi on yksi laaja-alaisimmin tutkittu aihe johdon laskentatoimen alueella. Jokaisen johdon laskentatoimen elementin voidaan katsoa lopulta kytkeytyvän siihen. Budjetointi liittyy kustannuslaskentaan, raportointiin, suorituskyvyn mittaukseen ja palkkiojärjestelmiin. Sitä hyödynnetään monissa tarkoituksissa, kuten yrityksen toimintojen suunnittelussa ja koordinoinnissa, tavoitteiden asetannassa, resurssien allokoinnissa, työntekijöiden motivoinnissa sekä sosiaalisiin normeihin mukautumisessa.

Budjetointia on tutkittu sosiaalityeiden monista teoreettisista perspektiiveistä. Tuloksena on ollut osittain hajanainen tutkimuksien joukko, joka on koostunut toisistaan irrallisesti kehitetyistä näkökulmista. Enemmistö budjetoinnin tutkimuksesta on kuitenkin perustunut joko taloustieteelliseen, psykologiseen tai sosiologiseen lähestymistapaan. Nämä kolme näkökulmaa ovat rakentuneet yhteisistä lähtökohdista ja painottavat samoja ongelmia. Tästä huolimatta perspektiivit ovat alkaneet kasvaa erilleen, kun tutkijoiden kiinnostus heidän omien teoreettisten näkökulmien pohjalta on suuntautunut pois päin budjetointiaiheisista tutkimuksista, eikä niinkään muihin teoreettisiin näkökulmiin koskien budjetointia. (Covaleski ym. 2007, 587.)

Sosiologinen perspektiivi budjetointiin viittaa eri sosiologisiin ja organisatorisiin tutkimusperinteisiin, jotka ovat käsitelleet budjetointiin liittyvää problematiikkaa organisaatioissa. Näkökulma korostaa erityisesti budjetoinnin useita eri käyttötarkoituksia. Lisäksi siihen liittyy ajatus budjetoinnin ja politikoinnin välisestä suhteesta. Tämä suhde ehdottaa, että budjetointi palvelee päätöksentekoa optimaalisten ratkaisujen tunnistamisessa, mutta se myös helpottaa poliittisia prosesseja, jotka ovat sulautuneita kilpaileviin arvoihin ja intressien monilukuisuuteen monimuotoisessa organisatorisessa elämässä. Toisin sanoen sosiologinen perspektiivi budjetointiin asettaa tarkastelun valoon sen jännitteen, joka vallitsee yksilöiden tavoitteiden sekä organisaatioiden päämäärien välillä. Samalla huomio kohdistuu myös yksilöiden rooleihin organisatoristen tavoitteiden ja päämäärien muokkaamisessa budjetointiprosessin kautta. (Covaleski ym. 2007, 606–607.)

Sosiologiaan nojautuva budjetoinnin tutkimus esittää seuraavan pääkysymyksen: Kuinka budjetointi vaikuttaa päätöksentekoon ja neuvotteluprosesseihin niiden intressien monilukuisuuden keskuudessa, jotka liittyvät sosiaalisten ja organisatoristen resurssien suunnitteluun ja kontrollointiin. Tämän kysymyksen pohjalta juontuu kaksi merkit-



tävää sosiologista näkökulmaa: organisaatioiden kontingenssiteoria (*contingency theory of organizations*) ja organisaatioiden prosessiteoriat (*process theories of organizations*).

Kummankin suuntauksen juuret ovat Marchin ja Simonin (1958) organisaatioiden päätöksentekomallissa (*decision-making model of organizations*). March ja Simon (1993, 2) kehittivät formaaleita organisaatioita koskevan teorian. He katsoivat organisaatioiden olevan koordinoitua toiminnan systeemeitä. Koordinoitu toiminta puolestaan tapahtuu yksilöiden ja ryhmien keskuudessa, joiden preferenssit, informaatio, tarkoitusperät sekä tietämyksen taso eroavat toisistaan. Covaleskin ym. (2007, 607) mukaan March ja Simon näkivät organisaatiot toiminto-ohjelmien kokoelmana, joka tuottaa organisaatioista monimuotoisen kuvan joustavina järjestelminä, joissa ihmisen valinta ja vapaaehtoisuus sekä ennalta arvaamattomuus ovat merkittäviä piirteitä. Tämä malli painottaa formaalin organisaation rakenteen sekä sääntöjen ja rutiinien tärkeyttä, kuten budjetointia, joka palvelee järjestystä (linjaa yksilöt organisatorisiin päämääriin) ja minimoi epävarmuutta rajoitetun rationaalisuuden työntekijöiden keskuudessa (optimoi organisatorista päätöksentekoa). (Covaleski ym. 2007, 607.)

Varhaiset kontingenssiteoriat keskittyivät siihen, kuinka organisatoriset, liiketoimintaympäristölliset ja teknologiset kontingenssitekijät vaikuttivat koordinointiin ja kontrolliin organisatorisissa päätöksentekoprosesseissa. Nämä teoriat jakoivat näkemyksiä kansantaloustieteellisten ja psykologisten viitekehyksien kanssa liittyen budjetointiin; kaikki nämä tutkivat vaikutuksia organisatorisen päätöksenteon tehokkuuteen ja yksilöiden sekä organisaatioiden tavoitteiden välisiä linjauksia. (Covaleski ym. 2007, 607.)

Toiset tutkijat puolestaan ovat kehittäneet Marchin ja Simonin (1958) organisatorisen päätöksenteon mallia eri suuntaan, korostamalla politikointia ja valtaa, jotka ympäröivät rajoitetun rationaalisuuden päätöksentekijöitä. Näkökulma on keskittynyt enemmän varsinaisiin päätöksentekoprosesseihin kuin päätöksenteon tuloksien optimointiin. Nämä niin sanotut organisaatioiden prosessimallit pyrkivät tunnistamaan kuinka politikointi ja valta vaikuttavat organisatorisiin päätöksentekoprosesseihin. Ajatuksena on tunnistaa mahdollisuuksia, optimoida päätöksentekoa sekä linjata yksilöiden ja organisaatioiden tavoitteita. Vallan ja politikoinnin kysymys muodostui lopulta myös institutionaalisen teorian jaetuksi huolenaiheeksi. Tässä problematiikassa on kyse päätöksenteon työkalujen, kuten budjetoinnin symbolisista rooleista. Symbolismin nähtiin edistävän valtaa sekä omien etujen ajamista päätöksentekoprosesseissa. (Covaleski ym. 2007, 607.)

Kaikkiaan sosiologinen perspektiivi budjetointiin on hyvin laaja ja etenkin kontingenssiteorioita koskevat tarkastelut ovat jo varsin pitkälle kehitettyjä (Amans ym. 2015, 48). Chapmanin (1997, 189) mukaan kontingenssiteorioiden lupaavasta alusta ja useista aiheeseen liittyvistä tutkimuksista huolimatta, ei aiheen kirjallisuudessa ole onnistuttu muodostamaan luotettavaa kokonaisvaltaista laskentatoimen kontingenssiteoriaa. Ongelmana on ollut useat toisistaan eroavat tutkimukset ja niiden väliset ristiriitaisuudet

tutkimustuloksissa. Budjetointiin liittyvät kontingenssiteoriat ovat keskittyneet osallistavaan budjetointiin, budjettiperusteiseen suorituskyvyn arviointiin, budjettien tärkeyteen sekä operatiivisten budjettien hyödyntämiseen johdon kontrollin apuvälineenä. (Covaleski ym. 2007, 608–609; Chapman 1997.)

Kontingenssiteorioiden nimenomainen huolenaihe on liittynyt organisatorisen koordinaation ja kontrollin tilanteisiin (Covaleski ym. 2007, 609). Thompson (1967) esimerkiksi pyrki linkittämään toimintoympäristön ja teknologiset kontingenssitekijät erilaisiin organisatorisiin järjestelyihin. Hän keskittyi erityisesti eri koordinaation mekanismeihin, jotka sopivat monimuotoisempiin, dynaamisiin teknologioihin ja toimintoympäristöisiin olosuhteisiin. Perrowin (1967) teknologian teoria (*theory of technology*) puolestaan keskittyi eri tyyppisten teknologioiden ja rakenteellisten järjestelyiden väliseen kongruenssiin. Hän esitti, että joustavat löyhästi kytketyt rakenteelliset järjestelyt sopivat paremmin organisaatioille, joilla ei ollut käytössä rutiininomaisia teknologioita. Vastavasti päinvastaiset organisatoriset järjestelyt istuivat todennäköisemmin rutiininomaisiin teknologioihin. Lawrence ja Lorsch (1969) kehittivät niin ikään yhteyttä organisatorisen järjestelyiden ja organisaatioiden ympäristöjen välille. Organisatorisiin järjestelyihin sisältyi sosiaalisen ja organisatorisen kontrollin ja koordinoinnin mekanismit.

Edellä mainittujen varhaisten kontingenssiteorioiden kanssa linjassa olevat budjetoinnin kontingenssiteoriat esittävät myös, että ei ole olemassa universaaleita budjetoinnin käytäntöjä, jotka johtavat tehokkuuteen. Tehokkaiden budjetointikäytäntöjen valinta on riippuvainen ympäristöllisistä ja teknologisista olosuhteista organisaation ympärillä. Näiden olosuhteiden (kontingenssitekijöiden) ja organisaatioiden välisiä yhteensopivuuksia on budjetointiin liittyen tunnistettu kaksi: valinta-yhteensopivuus (*selection fit*) ja interaktio-yhteensopivuus (*interaction fit*). Valinta-yhteensopivuus tarkoittaa organisatoristen ominaisuuksien (esim. budjetointikäytännöt) ja organisaation kontingenssien (esim. epävarmuus) välistä kongruenssia. Interaktio-yhteensopivuus puolestaan viittaa organisatorisen suorituskyvyn eroihin yritysten välillä, joilla on matalamman ja korkeamman tason valinta-yhteensopivuutta. (Covaleski ym. 2007, 610.)

Useat valinta-yhteensopivuuden tutkimukset ovat tarkastelleet kontingenssimuuttujia, jotka vaikuttavat budjetointiin. Hofstede (1968) esitti klassisen kenttätutkimuksensa tuloksena, että taloudelliset, teknologiset ja sosiologiset valinnat vaikuttavat merkittävästi siihen, kuinka budjetointijärjestelmät toimivat. Hän totesi, että johtajat käyttivät budjetointi-informaatiota vaikeissa taloudellisissa ympäristöissä työntekijöiden painostamiseen. Sen sijaan kannattavemmissa ympäristöissä budjetointia hyödynnettiin enemmän ongelmien ratkaisemiseen. Tutkimuksia liittyen interaktio-yhteensopivuuteen on myös suoritettu. Merchant (1981, 813) havaitsi, että osallistavan budjetoinnin sekä budjetoinnin korostamisen vaikutuksia organisatoriseen suorituskykyyn muovaa organisaation koko. Myöhemmin Merchant (1984, 291) raportoi, että osallistava budjetointi ja organisatorinen koko vaikuttavat interaktiivisesti organisatoriseen suorituskykyyn.

Yhteenvedona voidaan todeta, että sosiologinen perspektiivi budjetointiin tutkii kuinka organisatoriset rakenteet ja prosessit, kuten budjetointi, palvelevat rajoitetun rationaalisuuden työntekijöiden kontrollia organisaatioissa. Ongelmana organisaatioiden tavoitteiden kannalta nähdään siis työntekijät, joiden kyvyt ovat rajallisia (rajoitettu rationaalisuus) näihin päämääriin nähden. Sen tulkinta, kuinka organisatorinen rakenne ja prosessit palvelevat työntekijöihin vaikuttamisessa, voi mahdollisesti lisätä ymmärrystä siitä, millä tavoin budjetointi vaikuttaa organisatoriseen päätöksentekoon liittyen resurssien suunnitteluun ja kontrollointiin. (Covaleski ym. 2007, 612.)

Organisatorisen teorian näkökulmasta työntekijöiden katsotaan kuitenkin olevan kyvykkäitä tahdonalaiseen strategiseen toimintaan; he voivat pyrkiä liittämään merkityksiä eri työkaluihin, kuten budjetointiin, omien tarkoitusperiensä edistämiseksi. Näissä tapuksissa työntekijät saattavat uhmata merkityksiä, jotka ovat liitettyinä budjetointiprosessiin, yli koordinaation ja kontrollin formaalin roolin. Institutionaalisten teorioiden mallit ovatkin kohdistaneet huomion organisaatioiden ja näiden ympäristöjen symbolisten elementtien tärkeyteen. Kuten jo aikaisemmin todettua, institutionaaliset tarkastelut ovat heijastelleet lisääntyvää tietoisuutta siitä, että organisaatiot eivät ole pelkästään teknisiä systeemeitä, vaan tämän lisäksi ne kuuluvat laajempiin sosiaalisiin ympäristöihin, jotka määrittelevät niiden sosiaalista olemassaoloa. (Covaleski ym. 2007, 612.)

Sosiologisen budjetoinnin näkökulman erityinen kontribuution on sen analyysin tasot: budjetoinnin rooli sekä organisaatioiden sisäisissä suhteissa että organisaatioyksiköiden välisissä suhteissa. Siitä huolimatta, että sosiologisen perspektiivin eri tarkastelut luonnehtivat suhteita eri tavoin, jäävät mallit osittain rajoittuneiksi niiden pääaisassa perustuessa oletuksiin, eikä niinkään yksityiskohtaiseen analysointiin koskien yksilöiden käyttäytymistä. Yhdistelemällä taloudellisia ja psykologisia tutkimuksia sosiologiseen budjetoinnin analyysiin, voi olla mahdollista kuitenkin saavuttaa lisäymmärrystä yksilöiden käyttäytymisestä. Teoreettisemmat yksilöiden käyttäytymistä tutkivat taloudelliset sekä psykologiset budjetointitarkastelut tarjoavat mahdollisuuden yhdistellä näille ominaisia näkökulmia enemmän makrotasolle keskittyneisiin sosiologisen budjetointitutkimuksen malleihin ja näin ollen mahdollisesti valjastaa budjetoinnin rikkauden ilmiönä. (Covaleski ym. 2007, 612.)

Useat edellä mainitut näkökulmat huomioivat organisatorisen heterogeenisyyden, mutta tästä huolimatta niiden päämääränä on ollut kuvailla kontingenssien ja organisatoristen muuttujien välisiä yhteensopivuuksia. Näin ollen itse laskentatoimen prosessien selittäminen on jäänyt niissä taka-alalle. Tämän tutkielman tarkoituksena on kuitenkin kuvailla kuinka budjetoinnin heterogeenistä käyttöä muokkaavat useat logiikat. Tutkielma keskittyy ”budjetoinnin useisiin kasvoihin” (Hansen & Van der Stede 2004). Laskentatoimen käytäntöjä ohjaavat voimat ovat perinteisesti jaoteltu teknisrationaalisiiin sekä kulttuurisiin ja institutionaalisiin voimiin (Lounsbury 2008). Tämä tutkielma huomio Meyerä ja Rowania (1977), Burchellia ym. (1980), Covaleskia ja

Dirsmithiä (1983, 1986, 1988a,b) sekä Amansia ym, (2015) seuraten kaksi näkökulmaa budjetoinnin käyttötarkoituksiin: instrumentaalisen sekä symbolisen.

## 3.2 Erilaiset käyttötarkoitukset

### 3.2.1 Instrumentaalinen käyttö

Instrumentaalisesta näkökulmasta katsottuna budjetoinnilla voidaan nähdä tavoiteltavan tehokkuutta (*efficiency*), toimivuutta (*effectiveness*) sekä suorituskykyä (*performance*) yleisellä tasolla (Amans ym. 2015, 49). Otley'n (1978, 124) mukaan budjetointi voi edustaa standardeja sekä toimivuudelle että tehokkuudelle. Budjetoinnin eritellessä tavoiteltavia päämääriä, edustaa se toimivuuden standardia. Toisaalta, budjetoinnin esitellessä yksityiskohtaisesti niitä panoksia, joita vaaditaan päämäärien saavuttamiseksi, edustaa se tehokkuuden standardia. Abernethy ja Brownell (1999, 191) puolestaan toteavat, että budjetointia hyödynnetään johtamisessa yleisesti strategisten prioriteettien koordinoimisessa ja kommunikoimisessa, linjassa palkitsemisjärjestelmien kanssa, joiden avulla alempien tasojen esimiehet sitoutetaan näihin prioriteetteihin. Tässä roolissa budjetit palvelevat perinteistä tarkoitustaan suorituskyvyn arvioimisessa sekä vastuiden jakamisessa tietyille organisatorisille toiminnoille tai jäsenille tavoitteisiin liittyen.

Näiden instrumentaalisten tavoitteiden kautta budjetointi liittyy Chapmanin, Hopwoodin ja Shieldsin (2007, xi) mainitsemiin johdon laskentatoimen käytäntöihin, jotka tähtäävät päätöksenteon, suunnittelun sekä kontrollin tehostumiseen organisaatioissa. Tästä näkökulmasta katsottuna budjetointi muodostaa resurssien allokoinnin sekä ennustamisen (*forecasting*) funktion ja toisaalta, monitoroinnin (*monitoring*) sekä diagnostisen funktion (Amans ym. 2015, 49; Simons 1990; 1995).

Simonsin (1990, 134, 136) mukaan johtajat voivat käyttää kontrollijärjestelmiä joko interaktiivisesti tai vaihtoehtoisesti niitä on mahdollista kehittää edelleen. Kontrollijärjestelmistä tulee interaktiivisia silloin, kun johtajat hyödyntävät suunnittelu- ja kontrolliproseduureja aktiivisesti seurantaan ja puuttuvat täten meneillään olevien toimintojen päätöksentekoon alaryhmissä. Kontrollijärjestelmien kehittämisessä on puolestaan kyse uusien teknologioiden, tuoteominaisuuksien muutosten ja lisäarvoon tähtäävien ponnistusten monipuolisuuden kartoituksesta. Koska nämä kehitysprojektit tähtäävät tyypillisesti uusien toimintatapojen löytämiseen, ne rikkovat perinteisiä organisaatorajoja ja osallistavat henkilöitä useilta organisaatiotasoilta.

Simons (1995, 5) painottaa myös, että johdon kontrollijärjestelmät ovat informaatio-perusteisia (*information-based*) järjestelmiä. Johtajat käyttävät niiden tarjoamaa informaatiota useisiin eri tarkoituksiin: rajojen asettamiseen, joiden puitteissa alaisten tulisi etsiä uusia liiketoimintamahdollisuuksia, suunnitelmien ja tavoitteiden kommunikointiin, suunnitelmien ja tavoitteiden saavuttamisen arviointiin sekä muiden toimijoiden tiedottamiseen uusista kehityssuunnista. Näistä informaatioperusteisista järjestelmistä, kuten budjetoinnista, tulee kontrollijärjestelmiä silloin, kun niitä käytetään tiettyjen kaavojen (*patterns*) ylläpitämiseen tai muuttamiseen organisatorisissa toiminnoissa.

Tässä tutkielmassa budjetoinnin instrumentaalinen ulottuvuus jaetaan analyysissä kahteen tasoon: suunnittelu- ja seurantatasoon. Tutkielmassa huomioidaan myös, että budjetointia voi käyttää näiden instrumentaalisten ulottuvuuksien ylitse, jolloin huomion keskelle nousevat kulttuuriset sekä institutionaaliset voimat. Nämä niin sanotut symboliset käyttötavat liittyvät eritoten tiettyihin neoinstitutionaalisiin teorioihin. (Amans ym. 2015, 49.)

### 3.2.2 *Symbolinen käyttö*

Varhaiset neoinstitutionaaliset teorit tutkivat organisaatioita entiteetteinä, jotka tavoittelevat legitimitetin saavuttamista mukautumalla ympäristöstä tuleviin normeihin ja paineisiin. Seurauksena mukautumisesta, organisatoriset käytännöt saattavat näyttäytyä vastatoimina ulkoisille paineille, jolloin organisaatiot kokevat painetta kohti isomorfistisia prosesseja, jotka voivat olla jäljitteleviä, pakottavia tai normatiivisia. (Amans ym. 2015, 49; Dimaggio & Powell 1983.) Näissä neoinstitutionaalisisa tarkasteluissa organisaatioiden voidaan katsoa käyttävän formaaleja johdon laskentatoimen työkaluja, kuten budjetointia vahvistaakseen ulkoista legitimitettiään (Amans ym. 2015, 49; Covaleski & Dirsmith 1983; Abernethy & Chua 1996).

Vaikka nämä varhaiset neoinstitutionaaliset teorat kykenevät selittämään samanlaisia käytäntöjä eri organisaatioiden välillä, puuttuu niiltä selityskyky koskien monimuotoisuutta organisatorisella kentällä (Amans ym. 2015, 49; Lounsbury 2008, 350). Amansin ym. (2015, 49) mukaan uudempi tutkimus on kuitenkin huomionut käytännön vaihtelut sekä organisatorisen heterogeenisyyden.

Cruzin ym. (2009, 112) keskeinen huomio on, että käytännön vaihteluita voi tapahtua jopa organisaatioissa, joissa ei esiinny vastustusta uusien käytäntöjen institutionalisoitumista kohtaan. Heidän mukaansa juuri useat erilaiset logiikat muokkaavat käytännön vaihteluiden luonnetta. Todennäköistä on myös se, että ratkaisu useille eri logiikoille yksittäisen organisaatioiden kohdalla on löyhän kytköksen systeemi.

Burchellin ym. (1980, 15) mukaan kontrollijärjestelmät, kuten budjetointi toimivat niin sanottuina rationalisointikoneina (*rationalization machines*) – ne auttavat johtajia perustelemaan tehtyjä päätöksiä sekä niiden pohjalta toimeenpantuja tekoja (Amans ym. 2015, 49). Tästä näkökulmasta katsottuna johdon laskentatoimen järjestelmien käyttö on symbolista. Symboliset laskentatoimen työkalut voivat myös näytellä merkittävää roolia toiminnan jatkumisen kannalta tärkeän rahoitusvarallisuuden varmistamisessa. (Amans ym. 2015, 49; Meyer & Rowan 1997.) Käytännössä budjetointia on mahdollista hyödyntää pitkälle instituitonalisoituneissa ympäristöissä apuvälineenä neuvotteluissa ulkoisten yhteistyökumppaneiden kanssa (Amans ym. 2015, 49; Covaleski & Dirsmith 1983; 1988a; 1988b). Tässä tutkielmassa symbolisilla budjetoinnin käyttötavoilla viitataan kaikkiin niihin tapoihin, joiden ei voida katsoa liittyvän suoraan tehokkuuden, toimivuuden tai suorituskyvyn tavoittelemiseen. Sen sijaan symbolisia tapoja hyödynnetään keskustelemisessä, väittelemisessä ja toiminnan perustelemisessä.

Yllä mainittujen tyyppiset symboliset tarkastelut voivat olla avuksi tutkimuksissa, jotka koskevat instituitonaalista monimuotoisuutta kohtaavia organisaatioita. Erityisesti nämä näkökulmat kuitenkin auttavat selittämään samanlaisia budjetointikäytäntöjä eri organisaatioiden välillä. Samanlaisia käytäntöjä voidaan tällöin perustella isomorfismin avulla; yritykset mukautuvat ulkoisiin normeihin ja näin ollen saavuttavat legitimeettiä sekä neuvotteluvoimaa. (Amans ym. 2015, 49.) Tämän tutkielman kohdalla symbolisilla käyttötavoilla ei kuitenkaan tähdätä selittämään eri organisaatioiden välistä eroavaisuutta tai samankaltaisuutta. Sen sijaan jaolla symbolisten ja instrumentaalisten käyttötapojen välillä pyritään jäsentelemään mahdollisia yhden organisaation tapauksessa havaittavia heterogeenisiä budjetoinnin käytäntöjä.

### 3.3 Näkökulma: loose coupling

Tämän tutkielman teoreettiseen viitekehykseen liitetään löyhän kytköksen käsite, joka on peräsin organisatorisen päätöksenteon kirjallisuudesta (Lukka 2007, 80; Orton & Weick 1990; Weick 1976; Glassman 1973). Löyhän kytköksen konsepti esittää, että organisaatiolla voi olla samanaikaisesti sekä rationaalisia että epätarkasti määriteltyjä elementtejä (Lukka 2007, 80). Weickin (1976, 3) mukaan löyhän kytköksen elementit ovat reagoivia (*responsive*) toisiinsa nähden, mutta ne kuitenkin säilyttävät samalla oman identiteettinsä sekä tietyn asteisen fyysisen tai loogisen välimatkan toisiinsa.

Orton ja Weick (1990, 204) toteavat löyhän kytköksen konseptin sovellettavuuden perustuvan siihen, että tutkijoiden on mahdollista selittää rationaalisuuden ja epämääräisyyden yhtäaikaista esiintymistä ilman, että näitä kahta tulisi asettaa eri kohteisiin. Kon-

septissa kaikilla organisaation tasoilla voi olla toisiinsa yhteyksissä olevia elementtejä, joiden määrä ja riippuvuus toisiin voi vaihdella. Elementit säilyttävät tietyllä asteella päätösvaltaansa, mutta samalla ne voivat olla alttiita muutoksille. Näin ollen löyhän kytköksen systeemi on samanaikaisesti suljettu ja avoin – rationaalinen ja epämääräinen – spontaani ja harkittu.

Konsepti esittää, että mikä tahansa systeemi, missä tahansa organisatorisessa kohteessa (johto-, keskijohto- tai työntekijätaso), voi toimia sekä teknisellä, ulkoisilta voimilta suojatulla tasolla että institutionaalisella tasolla, joka on avoin ulkoisille voimille. Tällöin joustavuutta ja stabiiliutta esiintyy samanaikaisesti. (Orton & Weick 1990, 205.) Glassmanin (1973, 83) mukaan löyhät kytkökset systeemeissä tuottavat stabiiliutta mahdollistamalla itsenäisen käyttäytymisen systeemin sisällä sen kohdatessa tiettyjä syötteitä. Näin voidaan nähdä tapahtuneen esimerkiksi Lukan (2007) tutkimuksessa, jossa case-yritys onnistui tietyltä osin välttymään suurelta muutokselta. Tapauksessa case-yrityksen toimintaa leimasi löyhä kytkös rutiinien ja sääntöjen välillä joka-päiväisessä johdon laskentatoimen toiminnassa. Joustavat epäviralliset rutiinit sekä toimijoiden määrätietoiset toimet onnistuivat luomaan stabiiliutta case-yrityksen kohdatessa syötteitä, jotka olivat formaalien sääntöjen muodossa.

Weickin (1976, 6) mukaan on tärkeä pitää mielessä, että löyhän kytköksen konseptia ei tulisi käyttää normatiivisesti. Hänen mukaansa perinteiseen organisaatiokirjallisuuden perehtyneet henkilöt saattavat pitää löyhän kytköksen ideaa jopa syntinä. Weick ottaa itse artikkelissaan neutraalin, jopa ”miedon hellävaraisen” lähestymiskulman löyhän kytköksen konseptiin. Hän toteaa, että eri asenteista löyhää kytköstä kohtaan huolimatta, vaikuttaa etukäteen siltä, että tietyt funktiot on mahdollista tuottaa systeemien kautta, joissa on löyhästi kytkettyjä elementtejä. Mahdollisia löyhän kytköksen konseptiin liittyviä ulottuvuuksia ovat (Weick 1976, 6–8):

- Löyhä kytkös alentaa todennäköisyyttä siihen, että organisaation on pakko reagoida jokaiseen pieneen muutokseen toimintaympäristössä – se mahdollistaa itsenäisen päätösvallan.
- Löyhä kytkös saattaa tarjota organisaatiolle sensitiivisen reagoinnin mekanismin. Löyhän kytköksen systeemi voi koostua useista itsenäisistä reagoivista elementeistä, jotka aistivat systeemin ympäristöä paremmin kuin minkä tiukemmin kytkettyjen elementtien systeemi mahdollistaisi.
- Löyhän kytköksen systeemi voi olla toimiva systeemi paikalliseen sopeutumiseen. Laajan systeemin tapauksessa löyhä kytkös voi tehdä mahdolliseksi sen, että yksi tietty elementti voi mukautua paikallisella tasolla ainutlaatuisella tavalla ilman, että sillä on vaikutuksia koko systeemiin.
- Elementtien identiteetin, ainutlaatuisuuden ja erkaantumiskyvyn säilyttävät systeemit kykenevät suorittamaan useampia uusia ratkaisuita ja mukautumisprosesseja kuin tiukemmin kytketyt systeemit. On myös merkille pantavaa, että löyhän kytköksen systeemit säilyttävät monipuolisemman reagoitakyvyn kuin tiukan kytköksen systeemit. Näin ollen löyhän kytköksen systeemit kykenevät mukautumaan huomattavasti laajemmalla repertuaarilla muutoksiin ympäristössä kuin tiukan kytköksen systeemit.
- Mikäli yksi systeemin elementti pettää tai vahingoittuu, on tämä elementti mahdollista sulkea pois systeemistä niin, että vioittumisella ei ole vaikutuksia organisaation muihin osiin.
- Löyhän kytköksen systeemi jättää enemmän tilaa toimijoiden itsetietoisuudelle kuin tiukemmin kytketty systeemi. Tähän liittyy myös se, että löyhän kytköksen systeemissä toimijoilla voidaan katsoa olevan parempi käsitys omasta merkityksestä ja tehokkuudesta kuin tiukemman kytköksen systeemissä, jossa harinnanvara on rajoitetumpaa.
- Löyhän kytköksen systeemi on suhteellisen edullinen ylläpitää, koska tyypillisesti ihmisten koordinointi edellyttää aikaa ja rahaa.

Näiden hyötyseikkojen lisäksi jokaiselle yllämainitulle kohdalle on johdettavissa myös kääntöpuoli. Esimerkiksi ensimmäisen kohdan sinnikkään toiminnan kääntöpuolella voidaan nähdä se, että löyhän kytköksen systeemi ei ole valikoiva sinnikkään kytköksen suhteen. Näin ollen on mahdollista, että esimerkiksi uusien innovaatioiden lisäksi jatketaan vanhentuneita kannattamattomampia toimintoja yli aikojen. Systeemin ulostulema on kuitenkin oletettavasti aina tilannekohtainen – se riippuu siitä, kuinka ja mihin löyhän kytköksen systeemi on sulautunut. Konseptin luonne kokonaisuudessaan näyttääkin olevan sen kaltainen, että se vie tutkijan syvemmillä tasoilla suhteessa tutkittavaan kohteeseen ja kannustaa tätä kysymään uusia mielenkiintoisia kysymyksiä. (Weick 1976, 8–9.)



### 3.4 Budjetointi institutionaalisten logiikoiden valossa

Budjetointi institutionaalisen monimuotoisuuden vallitessa on ollut erityisesti tarkastelun alla Christiansenin ja Skaerbaekin (1997), Ezzamelin ym. (2012) ja Amansin ym. (2015) tutkimuksissa. Christiansen ja Skaerbaek tutkivat uuden järjestelmän, joka oli laskentatoimen, suunnittelun ja budjetoinnin järjestelmien yhdistelmä, käyttöönottoa Tanskan kuninkaallisessa teatterissa vuosien 1974 ja 1991 välillä. Heidän erityishuomi- onsa kohteena olivat budjettipelit (*budget games*), joita ilmaantui prosessissa, jonka tavoitteena oli implementoida uusi johdon kontrollijärjestelmä teatterille. Tässä proses- sissa oli mukana itse teatteri, Tanskan Valtionkonttori sekä useita muita teatterin sisäisiä ja ulkoisia toimijoita yli 15 vuoden aikajaksolla.

#### 3.4.1 *Budjettipelejä Tanskan kuninkaallisessa teatterissa*

Christiansenin ja Skaerbaekin (1997, 405) tarkastelussa useat eri ajatusmaailmat ko- koontuvat yhteen keskustelemaan budjetoinnin implementoinnista samalla, kun proses- siin heijastui myös tietyn asteinen poliittinen voima. Poliittinen lataus puolestaan ohjaa huomion asioihin kuten pelurit (*players*), valta (*power*) ja pelit (*games*). Budjettipelien konseptin avulla tutkijat pyrkivät ymmärtämään paremmin implementointiprosessissa mukana olleiden toimijoiden käyttäytymistä. Budjettipelit itsessään saavat alkunsa, kun yksilö tai ryhmä pyrkii panemaan tietyn asian alulle ja kohtaakin opposition edustajia asian suhteen.

Tanskan kuninkaallisen teatterin kohdalla havaittiin kolme eri budjettipeliä: koko- naisbudjettipeli ja kaksi tästä johdettua ala-peliä. Kokonaisbudjettipeli tarkoitti koko implementointiprosessia vuosien 1974 ja 1991 välillä. Ensimmäinen ala-budjettipeli sai alkunsa taiteilijoiden ja tuotannon edustajien saadessa laskentatoimen työryhmältä eh- dotuksen koskien budjetoitijärjestelmää. Sekä taitelijat että tuotannon edustajat kum- matkin torjuivat ehdotuksen, kuitenkin eri syistä. Budjettipeli siirtyi tämän jälkeen teat- terin toimitusjohtajan johtaman työryhmään ratkaistavaksi, jossa se saatiin lopulta pää- tökseen taitelijoiden, tuotannon ja ylimmän johdon keskuudessa. Toinen ala- budjettipeli tapahtui taiteilijoiden ja ylimmän johdon välillä. Taiteilijat taistelivat heidän taiteellisten vapauksien rajoittamista vastaan, joka oli seurausta uusista budjetoitipro- seduureista. Ratkaisu löytyi lopulta näiden proseduurien muokkaamisesta niin, että tai- teilijat saivat säilyttää taiteellisen vapautensa, kun taas puolestaan suunnittelijoiden ja ohjaajien vapautta rajoitettiin. (Christiansen & Skaerbaek 1994.)

Tanskan kuninkaallisen teatterin tapaus edustaa tilannetta, jossa pitkälle koulutettuja työntekijöitä motivoi ja ohjaa heidän omaan ammattikuntaansa liittyvät standardit, joi- hin ei kuitenkaan välttämättä sisälly mitään yhteisiä elementtejä laskentatoimen logii-

koiden kanssa (Christiansen & Skaerbaek 1994, 432). Vaikka Christiansen ja Skaerbaek eivät suoranaisesti puhukaan institutionaalisista logiikoista ja budjetointipeli-näkökulma ohjaa tutkijat tarkastelemaan ala-budjettipelejä, on heidän työssängä nähtävissä selviä yhteneväisyyksiä tämän tutkielman perspektiivin kanssa. Kummassakin tapauksessa pyritään lisäämään ymmärrystä laskentatoimen käytännön – budjetoinnin käyttöönotosta/käyttämisestä, siihen osallisena olevien toimijoiden käytöksestä ja tarkoituseristä sekä budjetointiprosessiin vaikuttavista voimista ja valtasuhteista.

Edellä mainittujen yleisemmän tason yhtäläisyyksien kanssa voidaan Christiansenin ja Skaerbaekin (1994) sekä tämän tutkimuksen välillä havaita lisäksi muutamia tarkempia seikkoja. Ensimmäinen on Tanskan kuninkaallisessa teatterissa havaitut kiistat koskien budjetointijärjestelmää. Kummassakin ala-budjettipelissä voidaan nähdä selkeitä viitteitä kilpailevista logiikoista. Toisin sanoen teatterin tapausta olisi ollut varmasti hedelmällistä tutkia täsmällisemmin institutionaalisten logiikoiden näkökulmasta ja selvittää esimerkiksi ensimmäisen ala-budjettipelin logiikoita, jotka vaikuttivat taiteilijoihin sekä tuotannon edustajiin. Toinen erityisempi yhteneväisyys tämän tutkielman näkökulman kanssa on toisessa ala-budjetti pelissä havaittava löyhä kytkös taiteilijoiden ja uusien budjetointiproseduurien välillä, joka toimi lopulta ratkaisuna pelille. Myös tässä tutkielmassa nähdään, että löyhä kytkös voi toimia ratkaisuna tietyn prosessin tai sen elementin toiminnan jatkumisen kannalta.

### 3.4.2 *Kilpailevia logiikoita koulutuksen kentällä*

Ezzamel ym. (2012) aloittivat tutkimuksensa 1990-luvulla ensimmäisen ja toisen opiasteen koulutuskentällä Englannissa ja Walesissa. He keräsivät aineistoa budjetointikäytännöistä 18 vuoden aikajaksolta koskien tilannetta, jossa vallitsevat logiikat haastoi uusi logiikka. Tämä uusi logiikka oli liiketoimintalogiikka (*business logic*), joka syntyi pakollisten valtion asettamien uudistusten myötä. Monet näistä uudistuksista liittyivät koulujen rahoituksen hallintaan ja täten ne asettivat myös uusia vaateita budjetoinnin tekniikoille. Uudistusten myötä muodostunut liiketoiminnan logiikka haastoi jo valloillaan olleet ammattikunnan logiikan (*professional logic*) sekä hallinnollisen logiikan (*governance logic*).

Ezzamel ym. havaitsivat budjettien toimivan uuden liiketoimintalogiikan kantajana koulutuskentällä, mikä johti lopulta kouluorganisaatioiden uudistuksiin. Budjetointi toimi siis liiketoimintalogiikan symbolina ja samalla se oli rakennettu kehittämään laskentatoimen käytäntöjä kyseisen logiikan mukaisesti. Liiketoiminnan logiikka leimasi idea siitä, että kouluja tulisi johtaa kuten liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä. Näin ollen logiikka loi kouluissa uusien budjetointisuunnitteluun liittyvien käytäntöjen lisäksi myös uusia rooleja ja identiteettejä opettajien keskuudessa, jotka toimivat budjettien

ylläpitäjänä ja päätöksentekijöinä. Nämä uudet roolit ajautuivat vastakkain valloillaan olleiden opettamisen ammattiin liittyvän ammattikunnan logiikan sekä hallinnollisen logiikan kanssa, joka liittyi perinteisempään näkökulmaan kontrolloida hierarkkisesti poliittisia organisaatioita. Lopulta kuitenkin siitä huolimatta, että liiketoimintalogiikalla oli merkittävä vaikutus koulujen budjetointiprosesseihin, pysyivät ammattikunnan sekä hallinnollinen logiikka myös vaikuttavina, muokaten myös budjetoinnin käytäntöjä yhdessä liiketoimintalogiikan kanssa. (Ezzamel ym. 2012, 296, 300.)

Laskentatoimeen ja budjetoinnin käytäntöihin liittyen Ezzamel ym. (2012, 300) kehittävät neljä ehdotusta, joiden he toivovat innostavan uusia tutkimuksia koskien institutionaalisia muutoksia organisatorisilla kentillä:

- Budjetoinnin käytännöt luovat uusia vastuita ja identiteettejä konteksteissa, joissa nämä saattavat joutua ristiriitaan jo vallalla olleiden logiikoiden määrittelyiden vastuiden ja identiteettien kanssa.
- Uusien budjetoinnin käytäntöjen implementoinnista haittaa kokevat organisatoriset toimijat pyrkivät ryhmittäytymään linjaan vanhempien logiikoiden mukaisesti.
- Logiikoiden välisiä konflikteja lievittää näiden logiikoiden väliset yhtäläisyydet.
- Budjetoinnin käytännöt heijastelevat uudistusten kautta muiden, kuin uusien ilmaantuneiden logiikoiden merkityksiä organisatorisella kentällä.

Yllä mainitut ehdotukset ovat johdettuja tietyltä organisatoriselta kentältä – opetuskentältä ja näin ollen niiden yleistyksen suhteen tulee olla varauksellinen. Ezzamel ym. (2012, 300–301) tarjoavat ne kuitenkin pohjaksi jatkotarkasteluille toteamalla, että budjetointi mahdollistaa sekä muutoksia organisatorisella kentällä että tulee käytännön vaihteluiden, kiistelyn ja uudistusten kohteeksi konteksteissa, joissa useat eri logiikat kilpailevat.

Ezzamelin ym. (2012) tarkastelu on jo askeleen lähempänä tämän tutkielman näkökulmaa verrattuna Christiansenin ja Skaerbaekin (1997) analyysiin. Tämän tutkielman case-organisaatiossa on otettu käyttöön kuluvan vuoden aikana kuukausikohtainen seurantajärjestelmä ja näin ollen Ezzamelin ym. analyysin keskiössä ollut uusien ja vallitsevien logiikoiden välinen dynamiikka ja kilpailu vaikuttaa huomionarvoiselta myös tätä tutkielmaa silmällä pitäen. Toinen mahdollinen yhteneväisyys on nähtävissä Ezzamelin ym. tarkastelemien kilpailevien logiikoiden ja tämän tutkielman organisaation talousjohtajan alussa esittämän tilkkutäkki-lausunnon välillä. Tilkkutäkki-väite antaa odottaa ensinnäkin, että case-organisaation budjetointiprosessiin vaikuttaa useita logiikoita (kutojat) ja toisekseen, että nämä logiikat ovat mahdollisesti kilpailevia, koska ne eivät ole sulautuneet toistensa kanssa. Ezzamelin ym. tarkastelu ei kuitenkaan huomio mahdollisia tilanteellisia tekijöitä, jotka saattavat vaikuttaa logiikoihin ja edelleen budjetoinnin käytäntöihin.

### 3.4.3 Käytännön vaihteluita ranskalaisissa teattereissa

Tuorein ja samalla tämän tutkielman pohjalla eniten vaikuttanut tutkimus on Amansin ym. (2015) suorittama tarkastelu kahdessa ranskalaisessa voittoa tavoittelemattomassa teatterissa, joissa kummassakin vaikutti useita logiikoita – kumpikin koki institutionaalista monimuotoisuutta. Amans ym. ottivat huomioon myös niin sanotun tilanteellisen tekijän, joka heidän sanojensa mukaan saattaa toimia suodattimena, joka vaikuttaa siihen, kuinka logiikat lopulta muokkaavat budjetoinnin käytäntöjä. He keskittyivät yhteen tilanteelliseen tekijään – teattereiden rahoitustilanteeseen, jota analysoitiin julkisen rahoituksen painon ja epävarmuuden mukaan. Kaksi teatteria valikoituvinkin tutkimukseen niin, että ne olivat muilta osin (rakenteeltaan, hallinnoltaan, toiminnaltaan, kooltaan, järjestelmiltään ja budjetointiprosessiltaan), kuin rahoitustilanteeltaan saman tyyppisiä.

Budjetointikäytäntöihin vaikuttivat Amansin ym. tarkastelussa kolme logiikkaa: taiteellinen logiikka, johtamisen logiikka sekä poliittinen logiikka. Taiteellisen logiikan pääuskomus oli, että taiteelliset päämäärät tulevat ensin. Johtamisen logiikan idea puolestaan oli, että teatteria tulisi johtaa kuten yritystä. Poliittinen logiikka puolestaan liittyi julkisten rahoittajien asettamiin määräyksiin ja ohjeistuksiin. Erityisenä haasteena näiden logiikoiden analyysissä oli Amansin ym. (2015, 54) mukaan logiikoiden määrittäminen niin, että haastatteluissa ei suoraan nostettu esille aiheita koskien logiikoita ja niiden vaikutuksia. Logiikoiden määrittäminen tapahtuikin johtamalla haastateltavien lausunnoista arvoja, joiden pohjalta taiteellinen, johtamisen ja poliittinen logiikka oli edelleen mahdollista muodostaa.

Amans ym. löysivät analyysissään näyttöä siitä, että jokainen kolmesta logiikasta vaikutti omalla tavallaan teattereiden budjetointiprosessiin sekä suunnittelu- että seuranta- vaiheessa. Heillä oli myös aiempaan tutkimukseen pohjautuva oletamus taiteellisen ja johtamisen logiikan mahdollisesta kitkasta. Keskeiseksi löydökseksi muodostui lopulta kuitenkin eräiden organisatoristen toimijoiden merkittävä rooli logiikoiden yhdistämisessä. Amans ym. havaitsivat, että teattereiden johtajat yhdistivät eri logiikat budjetointiprosesseissa. Johtajat olivat kiinnostuneita samalla sekä taiteellisista arvoista että teattereiden taloudellisista tavoitteista – he kykenivät toimimaan taiteelle hienotunteisina yritysjohtajina. Näin ollen johtamisen ja taiteellisen logiikan välille ei päässyt muodostumaan varsinaisia ongelmatilanteita. Teattereiden budjetointiprosessit näyttäytyivät täten lopulta hybridikäytäntöinä (*hybrid practice*), joka voitiin nähdä organisaation reaktiona institutionaalille monimuotoisuudelle.

Toinen merkittävä löydös oli rahoitustilanteen vaikutus poliittiseen logiikkaan, joka johti heterogeeneisiin budjetointikäytäntöihin kahden teatterin välillä. Ensimmäisen teatterin kohdalla rahoitustilanne muokkasi poliittista logiikkaa osallistavaan suuntaan. Tämä merkitsi demokraattista prosessia, jossa teatterin ulkoiset rahoittajat osallistuivat

tiivisti keskusteluun ja päätöksentekoon koskien budjetointia. Toisen teatterin kohdalla tilanne oli erilainen. Kaupunginvaltuusto, joka oli toisen teatterin päärahoittaja, hyväksyi budjetin suunnitteluvaiheessa ja tämän jälkeen totesi luvut sekä mahdolliset poikkeamat seurantavaiheessa hallituksen kokouksissa. Näin ollen budjetoinnin rooli oli toisen teatterin kohdalla enemmän informatiivinen työkalu, ilman huomattavaa ulkoisten toimijoiden puuttumista siihen, kun taas ensimmäisen teatterin kohdalla se näyttäytyi osallistavana työkaluna.

Omien sanojensa mukaan Amans ym. (2015, 64–65) kontribuoivat kirjallisuuden alueelle, joka käsittelee budjetointia institutionaalisen monimuotoisuuden vallitessa. Ensiksikin heidän mukaan budjetoinnin eri käyttötavat voidaan nähdä organisatorisena reaktiona, jolla pyritään hallitsemaan useita ja mahdollisesti kilpailevia logiikoita. He korostavat budjetointia hybridikäytäntönä. Toisekseen he esittävät, että tietyt tilanteelliset tekijät voivat vaikuttaa logiikoihin ja edelleen siihen, kuinka nämä muovaavat budjetoinnin käytäntöjä. Näiden seikkojen pohjalta he tekevät johtopäätöksen, että budjetointi on mahdollista nähdä organisatorisena reaktiona institutionaalista monimuotoisuutta kohtaan. Reaktio riippuu organisatorisella kentällä vaikuttavista logiikoista ja tilanteellisista tekijöistä, jotka leimaavat erikseen organisaatioita. Samanaikaisesti budjetointi on toimijoiden käyttämä työkalu, jolla he tavoittelevat eri tavoitteita liittyen esimerkiksi suunnitteluun, seurantaan, monitorointiin, legimiteetin saavuttamiseen ja neuvottelemiseen. Lopuksi Amans ym. tarjoavat työtänsä pohjaksi tarkemmille mikro- ja yksilötason tarkasteluille.

Kuten todettua, on tämän tutkielman näkökulma lähellä Amansin ym. (2015) työtä. Selkeimpänä erona on, että tämä tutkielma ei huomioi organisatorista heterogeenisyyttä samassa mielessä Amansin ym. kanssa, jotka tutkivat kahta eri organisaatiota ja niiden välisiä käytännön vaihteluita. Tässä tutkielmassa tarkastellaan vain yhtä organisaatiota. Toisaalta uutuusarvoa tämän tutkielman kohdalla tuo case-organisaatio, joka poikkeaa selkeästi edellä esiteltyjen tutkimusten organisaatioista, joista kukin omaa tietyn asteisen julkisen vallan kytköksen liiketoimintaan. Tässä tutkielmassa tarkastelussa on voittoa tavoitteleva yksityinen kuluttajahyödykkeitä valmistava ja myyvä yritys.

## 4 CASE DELECTUS

### 4.1 Delectus Oy:n budjetointiprosessi

Delectuksen talousjohtajan mukaan vuodelle 2015 laadittiin johtoryhmän toimesta usean vuoden tauon jälkeen tili- ja kuukausikohtainen pääbudjetti, joka rakentui pienemmistä alabudjeteista. Tätä ennen vuosina 2010–2014 oli laadittu vuositason budjetti, jossa seuranta ei tapahtunut tuloslaskelman tilikohtaisella tasolla, kuten vuoden 2015 budjetissa, vaan karkeammalla yhdistelmätasolla. Päätös tarkastelutason syventämisestä vuodelle 2015 oli syntynyt johtoryhmän keskuudessa nopealla yhteispäätöksellä ilman erityisempää keskustelua.

*Viime vuodelle [2015] vaan yhteistuumin päätettiin johdon keskuudessa, että otetaankin taas tili- ja kuukausikohtainen seuranta käyttöön. Ei siitä sen enempää käyty keskusteluita, ajateltiin vaan, että nyt olisi hyvä mahdollisuus taas skarpata budjetoinnin suhteen.*

Historian valossa Delectuksen budjetointiprosessissa ei voida kuitenkaan tunnistaa selkeäpiirteistä kehityssuuntaa. Pitkäaikaisen talousjohtajan mukaan aikojen saatossa budjetoinnissa on ollut havaittavissa tiettyjä samoja elementtejä, mutta toiminnan varsinainen punainen lanka on ollut pitkällä aikavälillä epäselvä.

*Erilaisia juttuja on aina kokeiltu ja analyysiä syvennetty tietyillä osa-alueilla, mutta lopulta homma on kuitenkin aina palannut takaisin karkeammalle tasolle, kun on todettu homman olevan pelkkää numeroiden pyörittelyä ilman havaittavaa kytköstä johtamisen funktioon. - - Pysyvää hommassa on ollut pyöriminen tuloslaskelman tilien ympärillä ja paremman ennustamisen tavoittelemisen.*

Eräs tekijä, joka on osaltaan vaikuttanut budjetoinnin punaisen langan puuttumiseen, on ollut budjetoinnin teknisen toteutuksen epäsystemaattisuus. Delectuksen talousjohtajan kommentteista voidaan havaita, että budjetoinnissa hyödynnettävien teknisten työkalujen, kuten excel-taulukoiden vaihtuvuus on ollut suurta.

*Yksi selkeä haaste on ollut tekninen toteutus. Kuinka me saadaan tuotettua tietoa systemaattisesti yli ajan? Ei riitä, että onnistumme yhtenä vuotena laatimaan järkevän taulukon, jota ei kuitenkaan enää seuraavana vuonna voida tehokkaasti hyödyntää, koska siihen ei esimerkiksi saada dataa järjestelmistämme sutjakasti. Lopulta joudutaan sitten naputtelemaan käsin mekaanisesti lukuja, kun järjestelmät eivät pelaa yhteen budjetointimme kanssa. Tarkoituksenamme olisikin kehittää tietojärjestelmiä seurannan suhteen niin, että emme tarvitsisi excel-tauluja enää niin paljoa.*

Tutkielman tekohetkellä Delectuksessa laadittiin seuraavalle vuodelle (2016) tili- ja kuukausijakoinen pääbudjetti, joka koostui pienimmistä alabudjeteista. Alabudjetteja oli noin kymmenkunta ja ne olivat jaettu viisihenkisen johtoryhmän kesken vastuualueittain. Näille alabudjeteille ei ollut olemassa valmista taulukkomuotoa, vaan ne rakennet-

tiin nyt ensikertaa käytettävään muotoonsa, joka oli linjassa talousjohtajan lausuntojen kanssa.

Delectuksen vuosittaisen budjetointiprosessin voidaan katsoa alkavan marraskuussa (2015), jolloin johtoryhmä esittää hallitukselle katselmuksen koskien seuraavaa vuotta (2016). Budjetointiin liittyen tämä katselmus pitää sisällään muutamien keskeisten taloudellisten tunnuslukujen esittelyn, joita ovat liikevaihto, myyntikate, liikevoitto sekä tilikauden tulos. Hallituksen todettua tavoitteelliset tunnusluvut seuraavalla vuodelle, alkaa alabudjettien valmistelu niiden pohjalta. Keskeisin tunnusluku on liikevoittoprosentti, jonka kanssa linjaan pääbudjetti pyritään mahdollisimman realistisesti linjaamaan. Tutkielman tekohetkellä vuodelle 2016 valmisteltu budjetti edellytti kahta budjetointikierrosta, jotta pääbudjetti saatiin linjaan hallitukselle esitettyjen tavoitteiden kanssa. Toisella budjettikierroksella vastuulliset kävivät uudelleen läpi koostamansa alabudjetit, joita säädettiin pääbudjetin ensimmäisen version ja hallitukselle esitettyjen tavoitteiden välisen eron pohjalta.

Suunnitteluvaiheen voidaan katsoa päättyvän lopullisesti helmikuussa, jolloin hallitukselle esitetään kuluvan vuoden pääbudjetti. Delectuksen talousjohtaja kuitenkin toteaa, että hallituksen rooli budjetoinnin kannalta ei ole toistaiseksi kovin merkittävä – eikä näin ollen myöskään budjetointiprosessin.

*Hallitukselta tulee tiettyä painetta lähinnä liikevoittoprosentin muodossa. Tällä paineella ei kuitenkaan ole niin merkittävää painoarvoa pienen yrityksen kohdalla, jonka omistajajohtajat ovat hallituksen yläpuolella kuin pörssiyrityksissä. Ei meidän mikään pakko olisi hallituksen kannalta äärimmäisessä tapauksessa tehdä edes koko budjettia, jos me niin haluttaisiin.*

Lähtökohtaisesti voidaankin katsoa, että Delectuksessa budjetointia on tehty yritystä itseään varten vuosien 2015 ja 2016 budjettien osalta. Talousjohtaja kuitenkin lisää, että hallituksen mielenkiinto saattaa lisääntyä lähivuosina muutaman trendiin nähden heikomman tilikauden johdosta. Tämä seikka yhdistettynä Delectuksen liiketoiminnan kausiluonteesta johtuvaan kausirahoituksen tarpeeseen ja sen kasvuun, antoi alustavasti viitteitä poliittisesta logiikasta liittyen budjetointiin. Esimerkiksi Amansin ym. (2015) tutkimuksessa poliittinen logiikka viittasi julkisten rahoittajien asettamien ohjeistusten ja määräysten vaikutuksiin liittyen budjetointiprosessiin.

Vaikka budjetoinnin suunnitteluvaiheen voidaan nähdä virallisesti päättyvän Delectuksessa helmikuun hallituksen kokoukseen, valmisteltiin seurannan päätaulukko jo joulukuun (2015) puolella niin, että itse seurantavaihe päästäisiin aloittamaan jo tammi-kuusta (2016), sen kestäessä seuraavaan joulukuuhun. Edeltävä vuosi käydään läpi kokonaisuudessaan helmikuun hallituksen kokouksessa ja näin ollen seurantavaiheen voidaan katsoa myös virallisesti päättyvän helmikuussa.

Seurantavaihe oli Delectuksen talousjohtajan mukaan tarkoitus suorittaa vuonna 2016 periaatteiltaan edellisen vuoden tapaan. Vuonna 2015 budjetoinnin seurantataulukkoa oli päivitetty kuukausittain ja alkuperäinen ajatus oli ollut, että johtoryhmän jä-

senet (budjetointivastuulliset) käyvät läpi toteumaluvut ja lisäävät niihin omat kommenttinsa, jonka jälkeen pidetään kuukausittainen seurantapalaveri.

*Nythän me tehtiin budjetit sillä tavalla, että päätettiin että punnerretaan taulukot vuoden loppuun mennessä valmiiksi ja niin myös tehtiin. Ainoa mikä vielä siinä vaiheessa puuttui, oli se tällainen kuukausikohtainen kassavirtabudjetti, mikä ei sinänsä ole mikään pakollinen, mutta olosuhteista johtuen mä luulen, että sille tulee olemaan käyttöä enemmän. - - Tarkoitus oli nyt se, että kahdeskymmenes päivä [20.01.2016] keskusteltaisiin siitä seurannan aloittamisesta ja mun ehdotus on, että jatketaan viime vuoden pohjalta, mutta entistä paremmin tätä kuukausikohtaista johtoryhmän toimesta tapahtuvaa seurantaa.*

Vuoden 2015 budjetointiprosessi ei siis talousjohtajan mukaan ollut lähtenyt täysin halutulla tavalla käyntiin ja seuranta oli jäänyt vajavaiseksi.

*2015 oli vähän semmonen, että sovittiin kyllä, että keväällä ruvetaan heti tekemään, mutta se anti jäi kuitenkin siinä mielessä heikoksi, että lukuja vaan katottiin ja seliteltiin, mutta hommasta puuttui kokonaan semmonen elementti, joka ihan oikeesti olisi vaikuttanut ja muuttanut jotenkin tekemistä. - - Mun mielestä se lähti heti alusta pitäen vähän löysästi liikkeelle; parilla ensimmäisellä kerralla oli jotakin kommentointia, mutta ei siitä ikinä syntynyt tämmöistä johtamisen välinettä. Budjetointi ja budjetointiseurantahan on parhaimmillaan sellainen väline, joka paljastaa ja tuo esille asioita, joihin sitten reagoidaan eri tavoin. - - Ei siinä tämmöistä keskustelua mun mielestä syntynyt. Varmasti keskusteltiin, mutta se oli sit enempi vaan numeroitten ihmettelyä, eikä kukaan ollut edes kunnolla valmistunut.*

Delectuksen talousjohtaja lisää, että budjetointi on hänen mielestään joko työväline tai vain ihmettelyn aihe. Lukujen lisäksi hänen mukaansa tulisi budjetointiin yhdistää myös ihmisten hallussa oleva tieto ja vasta näiden pohjalta tehdä johtopäätöksiä ja muuttaa toimintaa tarpeen mukaan.

*Eihän luvut kaikkea kerro. Ne tulisi kytä yhdistämään siihen lisätietoon mitä ihmisillä on todellisesta toiminnasta ja vasta näiden pohjalta pitäisi tehdä johtopäätöksiä ja reagoida, jos tarvetta muuttaa toimintaa. Muuten se vaan on sitten semmosta kokousten pyörittämistä ja turtumista oikeestaan. - - Budjetoinnin pitäisi olla innostava ja fokusta ohjaava juttu. Äärimmillään se on kuitenkin ihan päinvastaista; pelkkä näytelmä, josta kaikki haluaa päästä eroon – kaikki haluaa luistella omasta alueestaan ja sit CFO kasaa jonkun ja muu organisaatio ei tiedä mitä noi tuolla puuhaa. X:n [Delectuksen] todellisuus on jostain sieltä välistä; ei missään nimessä olla siinä asemassa, että voitaisiin kehuskella, että ”onpas meillä hyvä järjestelmä”.*

Näiden lausuntojen perusteella voidaan tutkimusajankohdalla havaita ensinnäkin Delectuksen talousjohtajan keskeinen rooli budjetointiprosessissa. Hän itse kuitenkin lisää, että roolinsa painoarvosta huolimatta, tulisi budjetoinnin olla loppujen lopuksi toimitusjohtajan johtama ja organisoima prosessi. Toinen selkeä esiinnoitettava seikka on talousjohtajan tyytymättömyys Delectuksen budjetoinnin vallitsevaan tilaan. Tästä huolimatta hän kuitenkin osoittaa selkeää pyrkimystä kehittää budjetoinnin prosessia.



*Tänä vuonna olisi hyvä ottaa askel syvemmälle, että päästäisiin seuraavalla järkevälle tasolle tässä budjetoinnin prosessissa. Enään ei voida tehdä sitä samaa virhettä, että vedetään luvut paperille ja sit toiminta alkaa elään omaa elämää. Tälle me heitetään taas yks vuosi hukkaan kehittymisen ja prosessin kannalta. - - Eräs aivan keskeinen asia on myös se, että suunnittelu ja seuranta on balanssissa. Voi olla tilanteita, joissa suunnitellaan päättäväisesti ja sitten kuitenkin seuranta uupuu. Tai toisinpäin, jolloin seuranta perustuu puuttellisiin mittareihin.*

Talousjohtaja korostaa myös budjetointiprosessiin liittyvän keskustelun merkitystä. Hänen mukaansa hyödyllistä voisi olla aluksi se, että keskusteltaisiin mahdollisista prosessin parannuksista ja vasta tämän jälkeen muodostettaisiin budjetointiluvut. Lisäksi keskusteluissa tulisi hänen mukaansa tuoda rohkeasti esille ne seikat, jotka koetaan hankaliksi.

*Kyse ei ole pelkästään siitä, että istutaan porukalla näitä palavereita ja heitellään lukuja. Tärkeintä olisi mun mielestä, että kun tehdään, niin samalla mietitään MITEN tätä voisi parantaa ja MITEN voidaan tietää asioita paremmin; onko olemassa jotakin muuta mistä saadaan tukea, kuin pelkät historialliset luvut. Näiden ideoiden käyttäminen hyväksi on se todellinen parannus. - - Jostakin on lähdettävä liikkeelle ja tätä kautta saadaan niitä ”aha-elämyksiä”, joiden avulla voidaan motivoida myös muita osallisia. Nyt kun ihmiset lähinnä vain tekevät budjetointia pelkästään siksi, että näitä lukuja on määrätty tuotettavan.*

Näiden lausuntojen perusteella Delectuksen budjetointiprosessin ei voi katsoa olevan tutkimusajankohdalla kovin staattinen rutiiniprosessi. Vaikuttaa siltä, että budjetointiprosessi hakee Delectuksessa vielä tyydyttävän suoritustason muotoaan ja tämän myötä se mahdollisesti muovautuessaan altistuu erilaisille voimille herkemmin kuin stabiilissa tilassa oleva pitkälle institutionalisoitunut prosessi. Tämä oletus on linjassa Zuckerin (1970) jo varhaisissa institutionaalisissa teorioissa esittämän ajatuksen kanssa, jonka mukaan mitä institutionalisoituneempi ympäristö on kyseessä, sitä vahvempaa on kulttuurinen pysyvyys. Vaikka tässä tutkielmassa ei varsinaisesta kulttuurisesta pysyvyydestä puhutakaan, voidaan Delectuksen budjetointiprosessista nähdä puuttuvan pysyvyys yleisellä tasolla. Greenwood ym. (2008, 11) puolestaan esittävät, että institutionalisoituneet käytännöt ovat tyypillisesti itsestäänselvyksiä, laajalti hyväksytyjä ja muutosta hylkiviä, minkä valossa Delectuksen budjetointiprosessin ei voida katsoa olevan pitkälle institutionalisoitunut käytäntö. Täten tutkielman case-organisaatio tarjoaa ainakin etukäteen hedelmälliseltä vaikuttavan tutkimuskohteen institutionaalisten loogikoiden kautta tarkasteltuna.

Edellä mainitut seikat antavat myös alustavasti viitteitä mahdollisesta löyhästä kytköksestä liittyen Delectuksen budjetointiprosessiin. Orton ja Weick (1990, 205) muun muassa esittävät ajatuksen siitä, että mikä tahansa systeemi (esim. budjetointi) voi toimia samanaikaisesti teknisellä, ulkoisilta voimilta suojatulla tasolla sekä ulkoisille voimille avoimella institutionaalisella tasolla, jolloin stabiilius ja joustavuus esiintyvät myös rinnakkain. Tämän voidaan katsoa liittyvän Delectuksen talousjohtajan kommentteihin siitä, että vuoden 2016 budjetointiprosessi perustuu edellisen vuoden pääperiaatteille, mutta tarkoitus on silti muovata prosessia ja ”ottaa askel syvemmälle”.

Näin ollen Delectuksen budjetointiprosessiin voidaan nähdä liittyvän tietyn tasoista stabiiliutta – sitä on vuodesta toiseen harrastettu tietyllä tasolla, mutta myös joustavuutta – sitä pyritään muokkaamaan ja kehittämään. Stabiiliuden voidaan katsoa liittyvän myös osaltaan Weickin (1976, 6–8) ehdotukseen siitä, että löyhä kytkös voi mahdollistaa sinnikkään toiminnan, jolloin organisaation ei ole pakko reagoida jokaiseen pieneen muutokseen toimintaympäristössä.

Delectuksen toiminnan uusi projektimalli vaikuttaa myös alustavasti olevan irrallaan budjetoinnista siitä huolimatta, että näiden voitiin alunperin olettaa liittyvän hyvinkin tiivisti toisiinsa. Tämäkin huomio voidaan nähdä liittyvän teoriaan koskien löyhää kytköstä. Weickin (1976, 3) mukaan löyhän kytköksen elementit voivat olla toisiinsa nähden reagoivia niin, että ne kuitenkin säilyttävät oman identiteettinsä ja välimatkan toisiinsa nähden. Delectuksen budjetointiprosessin ja löyhän kytköksen konseptin välillä voidaankin siis alustavasti nähdä selkeitä liitoskohtia, minkä johdosta löyhän kytköksen ideaa hyödynnetään tässä tutkielmassa muodostettaessa kuvausta case-organisaation budjetointiprosessista.

## 4.2 Delectuksen budjetointiprosessiin heijastuvat logiikat

Tämän tutkielman case-organisaatio Delectukseen kohdistuneessa analyysissä nousi esille neljä eri logiikkaa, jotka muovasivat tämän budjetointiprosessia. Nämä neljä logiikkaa olivat ja kulkevat tässä analyysissä nimillä: kehittämisen logiikka (*logic of development*), poliittinen logiikka (*political logic*), epäilyksen logiikka (*logic of doubt*) ja johtamisen logiikka (*managerial logic*). Näistä logiikoista sekä poliittinen että johtamisen logiikka olivat tunnistettavissa kirjallisuudesta koskien neoinstitutionaalisia teorioita, kun taas kehittämisen ja epäilyksen logiikoiden voitiin katsoa esiintyvän vallitsevien teorioiden pohjalta uusina. Tämän lisäksi kehittämisen logiikka näyttäytyi Delectuksessa uutena nousevana logiikkana, kun taas kolme muuta olivat selkeästi jo entuudestaan vallitsevia logiikoita. Kehittämisen logiikan ja epäilyksen logiikan välillä oli myös havaittavissa selkeää kitkaa – kilpailua.

### 4.2.1 Kehittämisen logiikka

Selkeimmin havaittavissa ollut logiikka, joka vaikutti Delectus Oy:n budjetointiprosessiin, oli kehittämisen logiikka. Tähän logiikkaan liittyvä pääuskomus oli, että budjetointiprosessia on kannattavaa ja tulee kehittää eteenpäin. Budjetoinnin vastuullisista eli johtoryhmän jäsenistä jokaisen voitiin myös katsoa liittyvän kehittämisen logiikkaan; heistä jokainen näyttäytyi kehitysorientoituneena suhteessa budjetointiprosessiin. Logii-

kan itsessään voitiin kuitenkin katsoa olevan melko tuore, nouseva logiikka Delectuksen kohdalla. Kerätyn materiaalin perusteella vaikutti siltä, että kehittämissyrkimykset olivat nousseet pintaan vuoden 2015 budjetin myötä, joka oli useamman vuoden tauon jälkeen laadittu tarkemmalla tasolla. Tämän myötä vuodelle 2016 budjettia laadittaessa Delectuksessa oltiin pisteessä, jossa pyrittiin parantamaan 2015 prosessia sekä suunnittelun että seurannan tasolla. Johtoryhmän sekä samalla budjetointiprosessin pää eli Delectuksen toimitusjohtaja veti myös osaltaan yhteen idean kehittämisestä.

*Tänä vuonna tietenkin pyritään jatkamaan sitä seurantavaihetta siinä mielessä, että me opittaisiin viime vuodesta ja saatais uutta näkökulmaa suunnitteluun ja niin kun hyviä käytäntöjä siihen, miten seuranta tapahtuu tehokkaasti.*

Lausuntojen perusteella voitiin jo katsoa, että budjetointiprosessin kehittämisen merkitys oli saavuttanut itsestään selvän aseman Delectuksessa. Toisin sanoen se oli institutionalisoitunut – vuoden 2016 budjettia laadittaessa oli itsestään selvää, että prosessia tullaan kehittämään eteenpäin. Näin ollen kehittämisen logiikka voitiin nähdä institutionaalisenä logiikkana, joka vaikutti case-yrityksen budjetointiprosessiin. Taulukko 2 esittää kehittämisen logiikkaan liittyvät lausunnot ja niistä johdetut arvot.

Taulukko 2 Kehittämisen logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot

Arvot	Lausunnot
Oppiminen	<p>”Viime vuonna tehtiin esimerkiksi vasta ekaa kertaa niin kun semmonen varsinainen harjotelma siitä budjetointiprosessista.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Semmosta kunnollista oppimisprosessia ei pääse syntymään hajanaisilla kertayrityksillä ilman toiminnan pysyvyyttä ja systemaattisuutta. Seuraavan vuoden budjetointia varten pitäis koko ajan kirjottaa ylös laadittujen lukujen perusteluja; miksi luvut on mennä näin?” (Talousjohtaja)</p>
Yhteistoiminnallisuus	<p>”Se [budjetointi] on vähä tuonut meitä johtoryhmänä lähemmäksi toisiaan ja nyt jo vähän puhutaan yhdessä asioista.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Toki johtoryhmän kesken pitää määrittää, että mitä me ollaan edes tavoittelemassa (...). Yks on myös se, että miten me toimitaan tämmösissä käytännön vuorovaikutustilanteissa, missä tehdään useamman osaston kesken yhteistyötä; miten meidän pitää johtoryhmänä ohjata sitä työtä johtoryhmässä päätetyn strategian ja budjetoinnin suuntaviivojen pohjalta.” (Valikoimajohtaja)</p>
Strategia- ja liiketoimintalähtöisyys	<p>”Kehitetään sitä strategiaprosessia, sidotaan niin kun kaikki se mitä tehdään liiketoimintaan; mitä me sieltä halutaan? Miten se eri asioissa vaikuttaa? Ja täältä pohjalta lähdetäisiin rakentaan ja sit pikkuhiljaa numeroiksi.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Mä uskon, että tulevaisuudessa mitä useamman kerran tehdään ja dataa sekä tietoo kertyy, niin strategian pystyy upottaa sinne paremmin (...). Jatkossa tarkoitus on saada budjetista johdettua ihan käytännön toimintaan liittyviä toimenpiteitä.” (Valikoimajohtaja)</p>
Dynaamisuus	<p>”Tulisi huomioida se, että maailma ympärillä muuttuu tosi nopeasti, että se ois semmonen elävä prosessi.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Eihän se ole kuin ihmisten päissä, mitä siellä myyntikentällä on todella tapahtunut. Lukujen lisäksi tulisi myös koko ajan olla kirikkaasti mielessä mitä kaikkee siellä kentällä on tapahtunut; missä ollaan saatu tai menetetty tilaa ja milloin. Tätä tietoo eio vielä muuaalla kun ihmisten päissä.” (Talousjohtaja)</p>
Tavoitteellisuus	<p>”Mitä mä aina ylipäättänsä toivon ois se, että tekemisessä ois semmosta tavoitteellisuutta, että ei tyydyttäis siihen mitä on ennen ollut, vaan mietittäis aina mitä voitais vielä tehdä enemmän, saavuttaa ja numeroista tuki siihen. Ei jämhähdettäis siihen, että näin me ollaan kiveen hakattu.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Tänä vuonna olisi hyvä ottaa askel jälleen syvemmälle, että päästäisiin seuraavalle järkevälle tasolle tässä budjetoinnissa.” (Talousjohtaja)</p>
Sitoutuminen	<p>”Tää [budjetointi] vaatii sen niin kun sitoutumisen siie toimintamalliin ja vasta se tuo sen, että tarvitaanko budjetteja vai tehdäänkö jotain muuta.” (Talousjohtaja)</p> <p>”Mä luulen, että jos me määrätietosesti tehdään ja kehitetään tätä budjetointia niin mä veikkaisin, että varmaan semmonen pari vuotta menee saada toimivammaks.” (Valikoimajohtaja)</p>
Optimismi	<p>”Kyllä mä tän [budjetoinnin] suhteen olen optimistinen.” (Kaupallinen johtaja)</p> <p>”Kyllä mä siis uskon, että me saadaan tästä ihan hyvä vielä (...).” (Palvelujohtaja)</p>

Kehittämisen logiikkaan liittyen oli johdettavissa kaiken kaikkiaan seitsemän arvoa, jotka muovasivat Delectuksen budjetointiprosessia sekä suunnittelu- että seurantavaiheessa. Kaikista neljästä logiikasta kyseiseen oli liitettävissä eniten arvoja lausuntojen perusteella, joka osaltaan kieli kehityksen logiikan vahvasta roolista. Arvoilla ei ollut nähtävissä selkeää yhteistä nimittäjää niiden ollessa suhteellisen heterogeenisiä. Ainoa esiin noussut seikka, jonka voitiin havaita yhdistävän kehittämisen logiikkaan liittyviä

arvoja edes osittain, oli Delectuksen toimitusjohtajan esiintuoma asia työskentelyn ja toiminnan parantamiseen tähtäävistä toimista yleisellä tasolla, jotka eivät siis kuitenkaan alkuaan liittyneet yksinomaan itse budjetointiin.

*Mä luulen, että yks keskeinen asia on se, että meilläkin on nostettu yheks keskeiseks tavoitteeks tavallaan tämmösen yhteistoiminnan parantaminen, että meillä olis prosessinomaista yhteistoimintaa, joka olis paremmin yhdessä suunniteltavissa ja tästä tietenkin jokaisella osaluella seuraa se, että pitää tehdä suunnitelma. Siitä on hyötyä asioiden koordinoimiselle ja budjetointi on ikään kun ihan luonnollinen tapa lähestyä asiaa. Tästä varmasti kumpuaa niin kun yleistavoitteista juontuva budjetoinnin kehittämishalu.*

Nämä yhteistoiminnan sujuvoittamiseen tähtäävät pyrkimykset heijastuivat myös tietyissä määrin kehittämisen logiikan arvoihin, joista usean kohdalla oli havaittavissa kollektiivista latautumista. Ensikertaa budjetointiprosessissa mukana ollut uusi valikoima-johtaja kiteytti myös osaltaan kuvailevasti kehittämisen logiikkaan liittyvää henkeä Delectuksessa. Hänen mukaansa budjetoinnin suhteen vallitsi neutraali – jopa positiiviseksi kääntyvä henki.

*Kyllä mun mielestä jonkin näköstä pohjaa on. Toki meidän pitää esimerkiksi just seurannan välineitä ja yleensä työn suunnittelun työkaluja kehittää ja myös raportointia osaltaan, mutta kyllä mun mielestä on niin kun hyvä alustus oli ja oikeeseen suuntaan ollaan menossa, että en nää, että oltais turhaa työtä tehty.*

Kaiken kaikkiaan kehittämisen logiikan voitiin katsoa olevan selkeästi pinnalla oleva logiikka Delectus Oy:ssä, johon liittyvä pääuskomus oli, että budjetointia kannattaa kehittää. Tämä logiikka koostui useisiin eri toimijoihin liittyvistä arvoista ja uskomuksista, joita yhdisti ohuesti ajatus yhteistoiminnallisuudesta ja sen edistämisestä.

#### **4.2.2 Poliittinen logiikka**

Toinen analyysissä nopeasti esille noussut logiikka oli poliittinen logiikka, joka oli myös Amansin ym. (2015) tutkimuksessa havaittu. Poliittiseen logiikkaan liittyvä pääuskomus oli, että rahoittajien eli pankin, sekä hallituksen informaatiotarpeet liittyen Delectuksen kannattavaan liiketoimintaan ja sen jatkuvuuteen tuli täyttää. Delectuksen talousjohtajan lausuntojen perusteella case-yrityksen tapauksessa ei kuitenkaan havaittu samanlaista painoarvoa toimien ja rahankäytön perusteluiden suhteen kuten Amansin ym. (2015) löydöksissä.

*Pelkistetyllä tasolla tää on vähän ristiriitainen juttu mulle eli kun aatellaan kuka tarvii budjetteja – se on rahottaja ja hallitus. Pankki ei osaltaan ole kiinnostunut siitä miten se [budjetti] on sisäiseen käyttöön jaoteltu vaan tiedon rahoitusasemasta ja tuloksesta. Hallitus taas tarvii yhtäläillä jonkun numeerisen tavoitteen, mitä voi seurata. Kaikki muu on vapaaehtosta.*

*Hallituksen ja pankin kaa on oikeestaan ihan yhdentekevää miten me on ne luvut synnytetty. Ne arvioi sitä valmistumisvaiheessa, katoo silmiin ja katoo onko historiatietojen valossa realistisia; ”luvut on tämmösiä, menestys tämmöstä ja nyt sä esität tämmöstä”. - - Hallitukselle ja pankille tarvittaessa kerrotaan jotakin, että miten tähän on päädytty, mutta ei ne pääse oikeesti kattoon sinne sisälle tähän laatuun. Sit seurantavaiheessa eihä pankkia kiinnosta meidän budjetin toteutuminen oikeesti; niitä kiinnostaa, että yrityksen tulos ja talous jälkikäteen katsottuna on sellanen, että kun ne katoo niitä lukuja ja laskee tunnuslukujaan ja niin poispäin ni ”juu, kyllä toi pystyy maksaa velkansa takasin”.*

Talusojohtaja toteaa, että Delectuksen tapauksessa hallituksen ja pankin välillä on tiettyä eroa nähtävissä raportoinnin laadun suhteen. Ero liittyy hänen mukaansa lähinnä subjektiiviseen tulkintaan yrityksen johdon laadukkuudesta perustuen tämän ennustamiskykyyn.

*Vaikka budjetista jäätäis 50% niin, jos se kuitenkin pankin mielestä riittää niin ”so what”. Ne korkeintaan katoo, että ”jahas, pojat tekee tommosia budjetteja – ne on kyllä aina pielessä”. Hallituksen osalta se on taas hiukan eri asia. Kyllä hallitus mielellään haluaa aidommin, kun pankki katsoo minkälaista jengii siellä on johdossa. Jos jatkuvasti esitetään ihan erilaisia suunnitelmia, kun toteumia ja vaikka ne olis ok-tasolla yrityksen hengissä pysymisen kannalta niin onhan se niin kun sen johdon laadun mittari, että kyetään ennustaan oikein.*

*Tämmösen normaaliyrityksen tapauksessa eihän hallituksen jäsenillä ole välttämättä edes kapasiteettia, kykyjä tai haluja. Ne voi todeta, että asioita voi tehdä kymmenellä eri tavalla ja katoo, että tää johto tekee tällä tavalla ja kuhan ne näkee et se eio ihan hatusta vedettyä ja täyttää tietyt kriteerit niin okei.*

Lausuntojen perusteella ei tämän tutkielman case-yrityksen kohdalla nähdä kuitenkaan tarvetta käsitellä hallitusta ja rahoittajaa erillisinä entiteetteinä. Taulukko 3 esittää poliittisen logiikkaan liittyvät lausunnot ja niistä johdetut arvot.

Taulukko 3 Poliittista logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot

Arvot	Lausunnot
Luottamus	<i>”Meillä on entuudestaan kyllä ollu hyvät suhteet pankkiin; pitkäaikainen suhde ja asiat keskitetty.” (Talusojohtaja)</i> <i>”Helpostihan se on ulkopuolisten hallitusten jäsenten kohdalla, et niitten kyky niin kun arvioida johdonraportteja on enempi vähempi rajoitettua, että aika pitkälle ne silloin on sen varassa mitä johtoryhmä tai TJ kertoo.” (Talusojohtaja)</i>
Luotettavuus	<i>”Meidän pitää pystyä vakuuttamaan pankki siitä, että tää on niin kannattava firma ja pysyy pystyssä, että heidän riskinsä meihin nähden on kohtuullinen.” (Talusojohtaja)</i> <i>”Nyt keskustellaan ihan vakavasti siitä, kuinka ja mihin asti ne on meitä tässä kausirahoitusasiassa valmiita tuleen vastaan (...). Eli nyt pyritään välttään sitä niin kun viime vuonna, että tuleeki yllättäen, että ei rahat riitäkään. Se ei anna luotettavaa kuvaa yrityksen kyvystä suunnitella ja hallita.” (Talusojohtaja)</i>

Poliittisen logiikan voitiin havaita rakentuvan Delectus Oy:ssä vain kahdesta arvosta ja niihin liittyvistä lausunnoista, mikä oli linjassa talusojohtajan esittämien tietojen kanssa siitä, että itse budjetoinnin prosessilla ei ole kovin merkittävää roolia hallituksen tai rahoittajan suhteen. Suhde hallituksen ja rahoittajan suuntaan perustui pitkälti ylei-

seen luottamukseen Delectuksen kyvystä harjoittaa kannattavaa liiketoimintaa sekä siihen, että yrityksen johto oli roolissaan luotettava ja uskottava elin.

Amans ym. (2015) havaitsivat omassa tutkimuksessaan poliittiseen logiikkaan liittyvän myös demokraattisuuden (*democracy*) ja formaaliuden (*formality*) arvot. Näitä ei ollut kuitenkaan johdettavissa Delectuksen kohdalla, mikä kävi ilmi erityisesti talousjohtajan lausunnoista.

*Varsinkin pankki, jos aatellaan niin heidän intressinsä on huolehtia kärjistäen omista rahoistaan. Ne haluaa päätöksensä tueksi jonkinlaisen rahaksi muutetun skenaarion, voidakseen laskea niin kun yksityisenkin ihmisen kohdalla. Ne haluaa päätöksentekonsa tueksi tietyjä lukuja ja siinä ei ole sinänsä mitään erityistä formaalia; tuloja, menoja ja tulos jollakin riittävällä tarkkuudella ikään kuin arvioidakseen yrityksen takaisinmaksukykyä. Ei ole varsinaisesti mitään formaalia muotoa missä tieto pitäisi antaa, että ne muutamalla luvulla ennustaa liikevaihto-, tulos- ja myyntikatetasot ja sit kerää historiasta tietoo ja generoi sit näitä tunnuslukuja eteenpäin. Ei ne anna ohjeita budjetoinnin muotoon varsinaisesti, kun heilläkin on erilaisia yrityksiä asiakkainaan, toisilla kehittyneitä ja toisilla kehittymättömiä systeemeitä, alottavia ja pitkäänatoimineita yrityksiä, että voi olla et ne tulee pienelläkin informaatiolla toimeen.*

*Sama se on vähä hallituksen suhteen. Ne lähtee siitä, että operatiivinen johto on ammattilainen. Tietävät ikään kuin mitkä numerot on tärkeitä ja kuvaa parhaiten tätä yritystä. Jokku keskittyy vaan johki tunnuslukuihin; liikevaihto, tulostaso, tulosprosentti, pääomankierto ja tän tyypisiä asioita ja jättää sitten yksityiskohtaisen budjettiseurannan operatiiviselle johdolle, joka sit raportoi näistä eroista, että ollaan jäljessä tai edellä. Että kyllä se on molemmissa tapauksissa se operatiivinen johto, joka luo sen budjettisysteemin.*

Poliittinen logiikka oli siis pysynyt melko staattisessa muodossaan läpi Delectuksen lähihistorian. Vaikutti kuitenkin siltä, että hallituksen ja rahoittajan informointi tapahtui luonnollisimmin juuri budjetoinnin kautta, mikä oli tietyllä tasolla itsestäänselvyys. Lisäksi poliittinen logiikka näyttäytyi eräässä mielessä vaatimattomampana logiikkana kuin esimerkiksi edellä esitelty kehittämisen logiikka, johon liittyi useita toimijoita ja arvoja. Tästä huolimatta poliittinen logiikka muovasi budjetoinnin käyttöä Delectus Oy:ssä ja se tulee ottaa huomioon institutionaalisen monimuotoisuuden vaikutuksia analysoidessa.

#### **4.2.3 Epäilyksen logiikka**

Näkyvästä kehittämisen logiikasta huolimatta Delectuksen tapauksessa oli johdettavissa myös epäilyksen logiikka. Tähän liittyvänä pääuskomuksena oli se, että budjetointi oli enemmän rasite kuin hyödyllinen työkalu. Delectuksen pitkä-aikaisen talousjohtajan lausuntojen perusteella voitiin jo olettaa, että budjetoinnin epäileminen oli vuosien saatossa muuttunut jo tietyn tason itsestäänselvydeksi.

*Budjetoinnissa on koitettu skarpata monen monta kertaa, mutta aina homma on hyytynyt ja lopulta jäänyt vain talousjohtajain seurailtavaksi.*

*Kyllä mun mielestä yks iso puute, mikä on ikään kuin perustavaa laatua oleva, on se, että ei meillä vielä kukaan kuitenkaan ole se budjetin merkitys ihan samalla tavalla kaikilla päissä. Se ei ole niin kun vahvistunut semmoseksi oikeeksi johtamisen työvälineeksi. Puhutaan mitä puhutaan niin mä pidän sitä yhtenä.*

*Ei ole intoa kauheesti siihen [budjetointiin] kuitenkaan; on ehkä intoa puhua, että tehdään budjetti, mutta sit kun tulee tosipaikka niin on muita kiireitä ja ei tehdä kunnolla loppuun asti.*

Myös Delectuksen toimitusjohtaja esitti talousjohtajan kanssa linjassa olevia lausuntoja, joiden voitiin nähdä kuvaavan epäilyksen institutionalisoitunutta tilaa. Hänen mukaansa budjetoinnin epäilemisellä ja henkilön palvelusvuosien välillä oli tunnistettavissa korrelaatiota.

*Skeptisyys on ehkä vähän semmoinen, että mä ikään kun nään, että se on semmoista käytännön kokemuksen tuomaa epäuskoa siihen, että saadaanko prosessia toimimaan ja mistä se tiedonjalostuminen syntyy. Mä näkisin että meillä skeptisyys korreloi hyvinkin virkaiän kanssa ja varmaan juuri johtuen syystä, että mekin ollaan kuitenkin yritys, joka on yrittänyt eri vaiheissa erilaisilla ohjelmilla parantaa toimintaa ja sitten näitä vaiheita läpikäyneinä on usein nähty, että hyvät aikomukset eivät välttämättä johda parempiin käytäntöihin. Tästä sitten luontevasti isoissa asioissa tulee helposti näkökulma, että kannattaako tätä edes pyörittää, kun ei se välttämättä johda kuitenkaan mihinkään.*

Toimitusjohtaja lisää myös, että eräs toinen epäilykseen liittyvä ulottuvuus voi olla suuri budjetointiin liittyvä työmäärä, mikä edelleen saattaa lopulta koitua merkityksettömäksi.

*Toinen asia on sitten se, että tommoselle budjetoitintiprosessille on myös tyypillistä, että joutuu tekemään paljon työtä, kun ennustaa ja suunnittelee omaa vaikkapa seuraavan vuoden toimenpidejoukkoaan ja se on semmonen työ, jonka tekeminen turhauttaa, jos sen tekee niin kun huolellisesti ja sitten lopputulos on se, että TJ laittaa koko häkkyrän ihan uusiks ja toteaa, että ei ollu riittävät tavoitteet.*

*Perinteinen skenaario mikä tapahtuu, on kun budjettia käsittelee ensin TJ sitten hallitus ja sitten todetaan, että näistä suunnitelmista tuleva vaikkapa X-% liikevoittotaso on tosi pateettinen ja kunnianhimon pitäisi olla korkeammalla ja tästä sitten juontuu tieteki niin kun sellanen ristiriita, että usein taustalla on jo usein se käytännön paljon työtä vienyt suunnitelutyö ja tällöinen kommentti vähän kun räjäyttää sitten pankin, että eikö sillä ollu mitään merkitystä mikä oli mun suunnitelun paras arvaus.*

Näihin toteamuksiin pohjatuon on siis perustelua sanoa, että epäilyksen logiikka on saavuttanut itsestään selvän aseman Delectus Oy:ssä – budjetoitintiprosessin epäily kuuluu itse prosessiin. Taulukko 4 esittää epäilyksen logiikkaan liittyvät lausunnot ja niistä johdetut arvot.



Taulukko 4 Epäilyksen logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot

Arvot	Lausunnot
Epävarmuus	<p>”Meillä budjetoinissa tietysti ongelmana on se, että sinne tulee helposti semmosia muuttuvia tekijöitä, joihi vaikee varautua ja tää kun me tiedetään etukäteen ni se vähän vesittää sitä tekemistä, kun tiedetään jo alussa, että ne asiat muuttuu.” (Kaupallinen johtaja)</p> <p>”Minun mielestä me ollaan päädytty tähän budjetointitapaan aika kevyen keskustelun jälkeen, että ei olla loppuun asti harkittu, että mitä hyötyä tästä [budjetoinnista] on.” (Talousjohtaja)</p>
Epäkäytännöllisyys	<p>”Tän materiaalin saaminen pitäis olla sujuvampaa niin, että siihe ei menis sitä energiaa ja resursseja määräänsä enempää vaan just enemmän nimenomaan siihe analysointiin ja suunnitteluun pistettäis sit enemmän paukkuja.” (Kaupallinen johtaja)</p> <p>”Taustamateriaalin koonti ja pohjien valmistelu niin niissä on vielä tekemistä, että ne saadaan selkeemmiks ja sujuvammiks.” (Kaupallinen johtaja)</p>
Skeptisyys	<p>”En minä ole vakuuttunut siitä, että tää on tämmösenä budjetointiprosessina edes tarpeellinen jatkoa ajatellen.” (Talousjohtaja)</p> <p>”Ei oo kauheesti sitten kuitenkaan intoa. On ehkä intoa puhua, että tehdään budjetti, mutta sitten kun tulee tosi paikka niin on muita kiireitä ja sitä ei tehdä kunnolla loppuun asti.” (Talousjohtaja)</p>
Irrallisuus	<p>”No sen verran on kerrottu, että se [budjetointi] on hieman tämmönen irrallinen väline.” (Valikoimajohtaja)</p> <p>”Keskitytään väärin asioihin ja toiminnot on äkkiä irrallaan toisistaan, kun joku vaan kattoo sitä omaa aluettaan.” (Palvelujohtaja)</p>
Rationaalisuus	<p>”Kyllä järkevät ihmiset rupee sit miettiä mitä järkee tässä on, jos me käytetään siihen viikko- tai kuukausitolkulla aikaa.” (Talousjohtaja)</p> <p>”Mistä mä muodostan mielipiteeni ja ajatukseni tästä [budjetoinnista] niin sanotaan näin, että kokemuksen ja tavallaan sen kautta, että miettii kriittisesti hyödyn ja panostuksen kautta; jos mä panostan tämmöseen asiaan niin eihän kannata panostaa semmoseen, jota ei sit käy.” (Talousjohtaja)</p>

Epäilyksen logiikan voitiin nähdä muodostuvan kaikkiaan viidestä eri arvosta, joita voitiin nähdä yhdistävän tietyn tason turhautuneisuuteen liittyminen. Epäilyksen logiikan kehittymisen kyseiseen muotoonsa Delectus Oy:ssä voitiin katsoa ottaneen aikaa useampia vuosia. Näiden vuosien aikana erilaisia toiminnan parantamiseen tähtäviä toimia oli läpikäyty, mikä oli osaltaan vahvistanut epäilyksen logiikkaa. Epäilyksen logiikka muovasi budjetointiprosessia Delectus Oy:ssä ja näin ollen se tulee myös ottaa tämän tutkielman analyysissä huomioon.

#### 4.2.4 Johtamisen logiikka

Neljäs havaittu logiikka, joka vaikutti Delectus Oy:n budjetointiprosessiin, oli Amansin ym. (2015) tutkimuksessakin havaittu johtamisen logiikka. Amansin ym. (2015) tutkimuksessa teattereiden kohdalla johtamisen logiikkaan liittyvä pääuskomus oli, että teattereita tulee johtaa kuten tavallista yritystä. Tässä tutkielmassa johtamisen logiikkaan

liittyvä pääuskomus on, että budjetointia tulee hyödyntää johtamisen työkaluna, mihin liittyen Delectuksen toimitusjohtaja esitti linjaavia mielipiteitä.

*Mun mielestä budjetointi on ennakkosuunnittelua ja nimenomaan sen niin kun tavallaan taloudellisen puolen osio, että mun mielestä budjetointi edustaa tavallaan talouden kielelle käännettyä toiminnan eteenpäin suunnittelua.*

*Yleisesti ottaen budjetointi liittyy tietenkin sillä tavalla johtamiseen, että se on väline verrata konkreettisia suunnitelmia ja niitä tavoitteita, joita yrityksellä on seuraavalle vuodelle tai keskipitkälle aikajänteelle. Johtamisen väline se on tietenkin myös siinä mielessä, että se tarjoaa mahdollisuuden seurantaan ja myös niin kun sitten pakottaa kvantifioimaan niitä tavoitteita liikelouden kielelle.*

Samoin kuin epäilyksen logiikan kohdalla, johtamisen logiikan voitiin havaita rakentuneen budjetoinnin suhteen vähitellen vuosien saatossa. Toimitusjohtajan mukaan budjetointi on toiminut entuudestaan pääpainopisteeltään kehystävänä johtamisen työvälineenä Delectuksessa.

*Delectuksessa se [budjetointi] on ehkä niin kun johtamisen työväline sillä lailla kehittyvästi, että se niin kun perinteinen malli käyttää budjettia on ollut enemmänkin ehkä semmoinen kehyksen antava ja sellainen, että ikään kuin toimintaa on voitu kuvata isommassa kuvassa.*

Johtamisen logiikan vähitellen kehittyneen luonteen suhteen linjassa oli myös Delectuksen palvelujohtajan esittämät näkemykset. Hän esitti epäilyksensä siitä, että budjetointi ei vielä ollut välttämättä täysin tavoitellun kaltainen johtamisen työväline.

*Mä jotenkin paha pelkään, että se [budjetointi] on vaan ikään kuin semmonen pakko, että budjetti pitää tehdä, kun aina syksyllä tehdään budjetti ja sit se, että sitä ei niin kun ehkä nähdä semmoisena työvälineenä, kun mitä se voisi olla.*

Palvelujohtajan esittämien epäilyksien kanssa linjassa oli myös osaltaan Delectuksen talousjohtajan lausunnot, jotka hän esitti pohjautuen oman ammattikuntansa perspektiiviin. Talousjohtajan mukaan oli tyypillistä, että budjetointi nähdään usein pakollisena pahana.

*Tavallinen ihminen ajattelee helposti, että "joo, budjetti on pakollinen" – mutta ei se mikään pakollinen ole; ei semmosta tarvi tehdä, jos ei huvita, eikä koeta tarpeelliseksi.*

*Nyt ajatellaan helposti, että talousjohtaja tarvii jokku numerot – et se [budjetti] tehää talousjohtajaa varten. Ei se ole se tarkoitus vaan se, että tehdään niin kun yhteiseksi numeeriseksi mittaristoksi, mitä taustaa vasten me itse – operatiivinen johto, pystytään kattoon ja peilaamaan eteenpäin, että "okei, tonne me ollaan menossa" ja pystytään seuraamaan sitä ja palvelee sitä tarkotusta, mitä toimitusjohtaja sit raportoidessaa hallitukselle tarvii.*

Budjetoinnin näkeminen pakollisena viittasi siihen, että budjetointi aistittiin Delectuksessa itsestään selvänä asiana johtamisen suhteen ja tämän perusteella voitiin puhua institutionaalista logiikasta. Taulukko 5 esittää johtamisen logiikkaan liittyvä lausunnot ja niistä johdetut arvot.

Taulukko 5 Johtamisen logiikkaa edustavat arvot ja lausunnot

Arvot	Lausunnot
Suunnitelmallisuus	<p>”Itse ajattelen sen niin, että budjettihan on niin kun numeroiksi muutettu toimintasuunnitelma.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Budjetoinnin pitäisi määrittää yrityksen toiminnan suuntaviivoja tulevaisuuteen (...). Budjetoinnissa pitää heijastua yrityksen strategia ja toisaalta se luo myös mahdollisesti uusia strategioita, että kyllä sen pitää olla niin kun kiinteä osa yrityksen toiminnallista suunnittelua.” (Valikoimajohtaja)</p>
Tehokkuus	<p>”Yks iso kustannuserä meillä on kilometrikorvaukset ja päivärahat, mitkä tulee palveluorganisaatiosta, jossa seuraan, että pysykö tehot kohallaan.” (Palvelujohtaja)</p> <p>”Luvut tehtiin aika paljon viime vuoden pohjalta, toki niissä pyrittiin huomioimaan strategia esimerkiksi mun kohdalla, että meidän pitää saada varaston arvo pudotettua. Niin kyllä se pyrittiin siinä huomioimaan, mutta ei varmaan vie ihan sillä tasolla mitä pitäis.” (Valikoimajohtaja)</p>
Kannattavuus	<p>”Toisaalta, se on just se syy miksi budjetointiprosessi on mun mielestä niin tärkeä työkalu, että saatais jo suunnitteluvaiheessa esille millaisia vaikutuksia sillä on kokonaisuuteen ja pystyttäis yhdessä käsitteleen sitä, että ei me saada elinkelpoista bisnestä aikaan, jos toimitaan tällä suunnitellulla tavalla vaan, että täytyy keksiä joku lisätehokkuuden lähde, jolla me sitten ylitetään se kokonaisuuden kannalta välttämätön kynnyks.” (Toimitusjohtaja).</p> <p>”Budjetointi on tarpeellista, koska se mahdollistaa oikeen toimintatason hakemisen (...).” (Toimitusjohtaja)</p>
Ennustettavuus	<p>”Kyllä sitä [budjetointia] varmaan on käytetty niin kun tämmöseen tuloksen ennakointiin ja liikevaihdon ennakkoinnin työvälineenä.” (Valikoimajohtaja)</p> <p>”Eipä tätä nykyisyyttäkään ymmärrä ilman historiaa niin kyllä se sieltä haetaan, että miten meidän nykyisillä panostuksilla on toimittu ja onnistuttu ja sitä vasten arvioidaan, että mitä se vaatii, jotta onnistutaan paremmin tulevaisuudessa.” (Kaupallinen johtaja)</p>

Johtamisen logiikan voitiin nähdä rakentuvan Delectuksessa neljästä arvosta ja niihin liittyvistä lausunnoista. Näiden arvojen voitiin myös katsoa olevan linjassa toimitusjohtajan esittämien näkökulmien kanssa budjetoinnin toiminnalle kehyksiä antavasta roolista. Selkeimpänä erona Amansin ym. (2015) analysoimaan johtamisen logiikkaan esiin nousi Delectuksen kohdalla kontrolliin liittyvän arvon (*control*) puuttuminen. Toimitusjohtajan mukaan tämä seikka juontui Delectuksen liiketoiminnan luonteesta.

*Monessa tapauksessa nimeonomaan meidän liiketoiminnalle on ominaista, että ikään kuin se ohjauskyky on ennaakkoon numeroiden tasolla huono eli meillä saattaa olla joku asiakaskeissi tai projekti, jossa me tiedetään mitä pitää tehdä, mutta se operatiivinen toiminta, joka tuottaa ostoja, tuotantoa, logistista toimintaa ja myymälätoimintaa niin sen focus on tekemisessä ja tekemisen suunnittelussa ja sen takii on jäänyt se puoli, mitä se tarkoittaa kokonaisuutena rahassa heikommalle.*

*Sitten kun tavallaan talousjohdolla ei ole ollut sellaista näkyvyyttä, että olisi voinut itsenäisesti muuttaa niitä toimenpiteitä rahaeriksi niin tavallaan semmonen ohjaava vaikutus on jäänyt heikommaks. Ominainen reaktiivisuuden piirrehän meillä on, että budjetti on tavallaa niin kun kehys, johon sitten verrataan mitä tapahtuu.*

Toimitusjohtaja piti kuitenkin budjetoinnin ohjaavan vaikutuksen puuttellisuutta normaalina ilmiönä Delectuksen kaltaisella toimialalla. Puuttellisuus perustui hänen

mukaansa osittain runsaslukaiseen tuotevalikoimaan ja tästä johtuvaan vaativaan resurssitarpeeseen liittyen budjetointiin.

*Mä olettais näin, että semmosille yrityksille, joiden liiketoiminta on tämmöstä niin kun hyvin pienten, runsaslukuisten tuotteiden valikoimien yhdistämisen kautta määrittyvää, niin niille on vaikeaa ihan samoista syistä tämmäinen niin kuna ohjaava budjetointi, koska elementtejä on paljon ja se työllistää paljon, jos niitä ruvetaan kunnolla työstämään ikään kuin tämmöisen ohjaavan budjettiprosessin kautta ja on selvää, että harvoin on sitten semmoisia resursseja käytössä, jotka kykenis tuottamaan sitten sen puolen asiasta.*

Edelleen Delectuksen liiketoiminnan luonne sekä budjetoinnin merkitys johtamisen työkaluna heijastui toimitusjohtajan mukaan myös budjetoinnin roolijakoon, mikä oli linjassa tehtyjen tutkimushavaintojen kanssa talusjohtajan merkittävästä roolista budjetoinnissa. Toimitusjohtajan mukaan hänen roolinsa on ollut Delectuksen budjetoinnissa asettaa kehyksiä ja valuttaa vastuuhenkilöitä suorittamaan itse budjetointia.

*Johtuen just siitä, että meillä on ollut tämmönen ikään kun kehystävä budjetointi ja budjetoitimallista on puuttunu semmonen toimintasuunnitelusta lähtevä ja toisaalta niin kun ohjaava budjetoinnin malli, niin toimitusjohtajan rooli on usein ollu asettaa ne kehykset suhteessa tavoitteisiin ja sitten myös ohjata ja työntää eri osa-alueiden vastuuhenkilöitä tekemään sitä budjetointia.*

Tämän perusteella oli ennakoitavissa, että Delectuksen talusjohtajalla oli mahdollisesti keskeinen rooli neljän logiikan yhdistämisessä budjetoinnin kautta, aivan kuten Amansin ym. (2015) löydöksissä oli käynyt ilmi teatterin johtajien suhteen. Lopputuloksena teattereiden kohdalla oli se, että budjetointi näyttäytyi hybridikäytäntönä ja mekanismina käsitellä institutionaalista monimuotoisuutta, jota teatterit kohtasivat.

#### **4.2.5 Logiikoiden väliset suhteet**

Delectuksen neljän logiikan välisiä suhteita analysoidessa voitiin ensiksikin nähdä, että poliittisella ja johtamisen logiikalla oli neutraali suhde muihin logiikoihin nähden – ne esiintyivät ilman selkeästi havaittavia kytkösiä muihin logiikoihin. Sen sijaan kehittämisen ja epäilyksen logiikan välillä oli havaittavissa ennalta odotettua ristiriitaisuutta.

Lähtökohtaisesti tämän kitkan ratkaisuna olisi voitu nähdä kolme vaihtoehtoa. Ensiksikin voitaisiin olettaa, että epäilyksen logiikka ottaisi dominantin aseman ja tukahdut-taisi kehittämisen logiikan. Toinen oletettava vaihtoehto olisi puolestaan, että kehittämi-sen logiikka kehittyisi niin vahvaksi, että se sammuttaisi epäilyksen logiikan kokonaan. Nämä kaksi vaihtoehtoa pohjautuvat teoriaan koskien sitä, että uuden dominantin logii-kan valta-asema perustuu edellisen hallitsevan logiikan hajoamiseen (ks. Thornton &

Ocasio 1999). Kolmas vaihtoehto olisi ollut, että nämä kaksi logiikka olisivat sulautuneet yhteen. Tähän voitiin nähdä liittyvän Delectuksen toimitusjohtajan lausunnot liittyen skeptisyyteen.

*Se [skeptisyys] on vähä semmonen vaikeesti arvioitava ja liittyy aika paljon itse henkilöihin. Skeptisyys on parhaimmillaan niin kun semmonen, että se herättää semmosen reaktion, että ”ei tää nyt niin vaikeeta ole, ei tää rakettitiedettä ole, kyllä tää tehtävissä on kun orientoidutaan siihen yhdessä”. Ja toden totta ei budjetointi hirvittävän monimutkaista ole, se vaan vaatii riittävän määrän yksityiskohtia ja niiden suunnittelun kohdilleen. Se missä kohtaa se [skeptisyys] taas on vähän semmonen sammuttava tekijä, on jos niin kun avainhenkilöiden porukka tuskastuu siihen, että se on aina vähän dramaattisten keskusteluiden lähde, että tuntuu siltä ettei koskaan päästä eteenpäin siitä skeptisyydestä.*

Delectuksen kohdalla tilanne oli kuitenkin se, että mikään näistä kolmesta ennalta oletettavista lopputulemista ei näyttänyt käyvän toteen. Kehittämisen logiikka sekä epäilyksen logiikka esiintyivät kummatkin yhä vaikuttaen budjetoitiprosessiin. Eikä ollut havaittavissa kummankaan logiikan yliotetta toiseen nähden. Sen sijaan tilanne näiden kahden logiikan välillä vaikutti siltä, että niiden välinen ristiriita loi tiettyä stabiiliutta budjetoitiprosessiin. Toisin sanoen Delectuksen budjetoitiprosessi oli säilynyt suurelta muutokselta, joka olisi johtunut joko kehittämisen logiikan tai epäilyksen logiikan dominantista asemasta. Kehittämisen logiikan valta-aseman kohdalla tämä olisi oletettavasti tarkoittanut suuria kehitysmuutoksia, joita ei kuitenkaan ollut havaittavissa. Epäilyksen logiikan kohdalla tämä olisi voinut tarkoittaa budjetoinnin korvaamista esimerkiksi rullaavaan ennustamiseen siirtymisellä, mutta tätäkään ei ollut havaittavissa.

Se miten tämä tilanne oli mahdollista, voitiin katsoa liittyvän Delectuksen talousjohtajan keskeiseen asemaan budjetoitiprosessissa ja logiikoiden yhdistelijänä. Jo tutkielman aloittamisvaiheessa havainnoinnin perusteella oli käynyt ilmi, että talousjohtajalla oli keskeinen rooli Delectuksen budjetoitiprosessissa ja tämän hän myönsi ilmaisi itse.

*Talousjohtajan rooli on tietenkin tuottaa se perus-taulukosto, aikataulun antaminen, että missä aikataulussa pitää taulukoston tuottaminen olla valmis ja tietysti olla valmis antamaan tukea niiden täytössä ja vastaamaan kysymyksiin – se on niin kun talousjohtajan tärkein rooli tässä budjetoinnissa.*

*Voi sanoa tietysti, että minä sitä [budjetoitinta] johdan. Kyllä se tällä hetkellä lähin käytöntö on. Se on luonnollinen asia. Meidänkin tapauksessa on niin, että minä sen asian [budjetoinnin] vauhdittamiseksi olen eniten tehnyt ja koittanut huolehtia, että se etenee.*

Tämän asian vahvasti osaltaan myös Delectuksen toimitusjohtaja. Hän piti budjetoinnin johtamista haasteellisena tehtävänä.

*Se [budjetoinnin johtaminen] on varmasti yks tämmönen epäkiitollinen homma sikäli, että pitäis muuttaa luvuiksi sellasta asiaa, johon ei oikeen ole kunnolla "tatsia" ja niin kun se tapa, jota me on joskus kokeiltu, että CFO tai controlleri lähtee haastatteleen eri osioiden avainhenkilöitä, niin sekun on hirvittävän työläs ja sellainen, että ei välttämättä edesauta sitä ohjaavaa tehtävää vaan enemmän keskittyy tapahtuneen kartoittamiseen.*

Talousjohtajan voitiin myös katsoa liittyvän kaikkiin neljään logiikkaan hänen kattavien ja laajojen lausuntojensa perusteella. Ensinnäkin talousjohtajan roolissaan hänellä vaikutti olevan kattava käsitys poliittiseen logiikkaan liittyvästä hallituksen ja rahoittajan informaatiotarpeiden tyydyttämisestä Delectuksen kohdalla. Toisekseen hänellä näytti olevan selkeäpiirteinen visio johtamisen logiikkaan liittyen budjetoinnista johtamisen työvälineenä.

*Tämähän [budjetointi] on johtamisen väline. Ennen kaikkea tärkeä operatiiviselle organisaatiolle, ottaa kantaa, käyttää oman onnistumisen arvioinnissa, omana työvälineenään. Siitähän tässä on kyse. Malleja varmasti on vaikka kuinka monia, jotka riippuu yrityksestä. Siinä ei niin kun peruseriaatteiltaan lukuunottamatta ole yhtä oikeeta.*

Kolmanneksi talousjohtajan lausuntojen perusteella voitiin katsoa hänen yhdistelevän näkemyksissään sekä kehittämisen että epäilyksen logiikoita. Hänen mukaansa esimerkiksi budjetoinnin kehittämishalua ruokkii parhaiten toimijoiden itsekriittisyys, joka sinänsä voidaan rinnastaa epäilyksen logiikkaan.

*Parhaiten sitä kehittämishalua ruokkisi se, että asenne olisi lähtiessä oikea ja sitten sitä itse prosessia kritisoitaisiin – itseämme ja sitä miten me se tehtiin. Siitähän se kehityspanostus tulee, että "hei, mihin me tätä tarvitaan?", jos pistetään tähän kauheesti aikaa niin se mielekkyys, että ei me saada tästä tätä enempää irti, että pitäisköhän miettii jotain muuta.*

*Mä toivoisin, että se ääneensanottu budjetoinnin kehittämishalu olisi todellista. Mä kuitenkin ajattelen niin, että mä olen halunnu tuoda esille sen, että mietittäis sen budjetoinnin merkitystä; mitä me tarvittaisiin? Ja tämmöseen keskusteluun pääseminen on helpompaa ja hedelmällisempää, kun se tapahtuu sitä kautta, että kaikki haluaa ja kaikki on kiinnostuneita, halutaan tehdä ja osallistua, ja sitten osallistuessa, keskustellessa ja itsekritiikkiä harrastaen päädytään siihen, että tää on hyvä juttu ja saadaan paljon hyötyä tai sitten, että käytettiin paljon aikaa eikä saatu mitään hyötyä. Sitten päästäis siihen seuraavaan vaiheeseen, että joko jatkokehitetään tai sitten hylätään ja korvataan jollakin muulla tavoitteenasetantasytemillä.*

Näiden perusteella tilanne näytti Delectuksessa samantapaiselta kuten Amansin ym. (2015) tutkimuksessa, jossa teattereiden johtajat yhdistivät johtamisen logiikan ja taiteellisen logiikan, mitkä olivat keskenään ristiriidassa. Teattereiden tapauksessa johtajat yhdistelivät toiminnassaan taiteellista osaamistaan sekä johtamisen kykyjään. Käytännössä tämä tapahtui esimerkiksi muuntamalla teattereiden ohjelmistot taloudellisten lukujen muotoon. Lopputuloksena oli teattereiden sujuvan toiminnan ylläpitäminen.

Delectuksen tapauksessa talousjohtajan voitiin nähdä ymmärtävän sekä kehittämiseen että epäilykseen liittyviä arvoja. Roolinsa kautta hän kykeni yhdistämään nämä kaksi logiikkaa budjetointiprosessissa niin, että budjetointitoiminta jatkui Delectuksessa siitä huolimatta, että nämä logiikat olivat ristiriidassa. On huomattava,

että yhdistämisellä ei tässä yhteydessä tarkoiteta logiikoiden yhteensulautumista; talousjohtaja saattoi ne yhteen ja varmisti toiminnan jatkumisen logiikoiden välisestä kitkasta huolimatta niin, että kumpikin logiikka muovasi eri budjetointia eri tavoin. Mikäli kyseessä olisi ollut logiikoiden yhteensulautuminen, olisi lopputuloksena ollut tämän tutkielman analyysissä vain kaksi budjetointikäytäntöä, nyt niitä oli kolme. Käytännössä logiikoiden yhdistäminen tapahtui budjetointipalvereiden ja keskustelemisen kautta.

Nämä seikat olivat linjassa Martin ja Mairin (2009, 111) toteamuksien kanssa liittyen siihen, että toimijat voivat olla kyvykkäitä asettamaan, soveltamaan ja käyttämään useita institutionaalisia logiikoita. Myös Goodrickin ja Salancikin (1996) esittämä näkökulma logiikoiden yhteensopimattomuuteen antaa tukea havainnolle talousjohtajan roolista logiikoiden yhteensaattamisessa. Heidän mukaansa yhteensopimattomia logiikoita on sitä tehokkaammin mahdollista yhteensovittaa, mitä enemmän tilaa harkinnanvaraiselle toiminnalle on. Delectuksen talousjohtajalla voitiin nähdä olevan paljon tilaa harkita ja toimia, mikä edesauttoi kehittämisen ja epäilyksen logiikan yhteensaattamista. Lisäksi kehittämisen ja epäilyksen logiikka olivat vaikeammin määriteltävissä kuin poliittinen ja johtamisen logiikka. Epäselvästi määritettyjen logiikoiden tapauksessa Greenwood ym. (2011, 334) esittävät organisaatioilla olevan enemmän harkinnanvaraa monimuotoisuuden jännitteiden lieventämisessä. Yleisemmällä tasolla tämä vahvistaa myös käsitystä siitä, että logiikoiden väliset eroavaisuudet saattavat olla hyödyllisiä analyysin kannalta etenkin silloin, kun niiden vaikutuksia on heijastettu rooleja, tietoja ja taitoja vasten (Greenwood ym. 2011, 332).

Näin ollen siis Delectuksen talousjohtajan voitiin katsoa luovan edellytykset budjetoinnille hybridikäytäntönä. Hän yhdisti budjetoinnissa kaikki neljä logiikkaa, joista heijastui kuusi eri budjetoinnin käyttötapaa. Budjetointi taipui moneen eri suuntaan ja näin Delectus Oy kykeni selviämään institutionaalisen monimuotoisuuden paineessa ja ylläpitämään budjetointiprosessiaan.

### **4.3 Vaikutukset budjetointiprosessiin**

Delectuksen budjetointiprosessiin vaikutti neljä eri institutionaalista logiikkaa. Kun vaikutukset jaettiin vielä analyysissä suunnittelu- ja seurantavaiheeseen niin lopulta tuloksena oli havaittavissa kuusi erilaista budjetoinnin käyttötapaa. Näin ollen oli perusteltua puhua Delectuksen budjetoinnista hybridikäytäntönä.

### 4.3.1 *Budjetointi instituionaalisen monimuotoisuuden vallitessa: hybridikäytäntö*

Ensiksikin Delectuksen budjetointiprosessiin vaikutti kehittämisen logiikka. Suunniteluvaiheessa tämä näkyi siten, että budjetointi tarjosi Delectuksen johtoryhmälle keinon suunnitella ja harjoitella prosessinomaista toimintaa, jota leimasi yhteisöllisyys. Tähän voitiin katsoa myös liittyvän Delectuksen talousjohtajan lausunnot.

*Yhteisen näkemyksen luominen käytännössä? No, kyllä se mun mielestä käytännössä tapahtuisi näiden budjetti- kautta suunnitelmalukujen kautta.*

Tähän liittyen Delectuksen toimitusjohtaja antoi myös mielenkiintoisen näkemyksen vaihtoehtoisesta tilanteesta, jossa esimerkiksi budjetoinnin sijaan tietämys olisikin levittänyt ympäri organisaatiota ihmisten haltuun hiljaisena tietona.

Mutta niin kun ajatellen sitten, mikä olisi se vaihtoehtoinen tilanne. Se vaihtoehtoinen tilanne ja niin kun meidän historiassa usein esiintynyt ratkaisu on, että meillä on ollu semmosia kaikkitietäviä osaamiskeskittymiä, jotka sitten vaistolla pystyy antamaan oikeenlaisia vastauksia monenlaisiin nippeliasioihin. Sillonhan riskinä on se, että toiminnassa kaikki kiteytyy liikaa näihin henkilöihin ja niitä on vaikea korvata ja sitten vaikea myös siirtää asioita eteenpäin, kun mikään ei o sitten oikeen muualla kuin näiden osajien päässä.

Tämän voitiin katsoa vahvistavan osaltaan sitä, että budjetointi tarjosi keinon tuoda yhteen tietämystä ja tätä tietämystä hyödyntämällä kartoittaa uusia mahdollisuuksia sekä herättää keskustelua. Edelleen Delectuksen talousjohtaja esitti tähän ulottuvuuteen rinnastettavia näkemyksiä liittyen tietämyksen kasaamiseen sekä yhteisen näkemyksen luomiseen.

*Mun mielestä markkinoilta tulevista tiedoista, organisaation sisältä tulevilla muilla tiedoilla täydennettynä budjetti tarjoaa mahdollisuuden yhteiselle näkemykselle, jonka TJ vetää yhteen ja jossa sovitaan tarvittavat korjaavat toimenpiteet ja reagoinnit. Siten se käytännössä tapahtuisi ja sillon siinä olis mielekkyyttä. Yhteisen näkemyksen lisäksi tarvitaan kuiteki usein muutakin tietoa kuin vaan ne budjettiluvut; tarvitaan selityksiä miksi! Tarvitaan muun organisaation tulkintoja!*

Myös Delectuksen valikoimajohtaja esitti vastaavankaltaisia näkemyksiä. Hänen mukaansa budjetointi voi toimia kysymysten herättäjänä.

*Budjetointi tuo myös semmosia kysymyksiä esiin, mitkä ei suoranaisesti näy budjetoinnissa, mutta mikkä liittyy yleiseen toiminnallisuuteen ja suunnitelmallisuuteen. Että tota, se herättää hyviä kysymyksiä ja sitä kautta kehittää toimintaa eteenpäin.*

*Siinä [budjetoinnissa] kuitenkin törmätään, kun tehdään suunnittelu ripeällä aikataululla ja siinä on useat osastot mukana, niin kun tämmösiin miten organisaation ihan yleisellä tasolla toimii tyypisiin kysymyksiin ja sitten saadaan semmonen hyöty irti, että jos osataan sen pohjalta sitten kehittää asioita.*



Näiden lausuntojen perusteella voitiin tehdä johtopäätös siitä, että budjetointi tarjosi mahdollisuuden yhteistoiminnalliselle toiminnan kehittämiseksi suunnitteluvaiheessa. Budjetoinnin voitiin katsoa käytettävän kehittämisen työkaluna.

Kehittämisen logiikka muovasi Delectuksen budjetointiprosessia myös seurantavaiheessa. Vaikutuksen voitiin kuitenkin katsoa poikkeavan suunnitteluvaiheesta, jonka painopiste oli yleisellä tasolla toiminnan kehittämisessä. Seurantavaiheessa korostui enemmän yhteistoiminnan lujittaminen johtoryhmän tasolla, mihin budjetointi tarjosi keinon. Delectuksen talousjohtajan lausunnot heijastelivat jälleen parhaiten kyseistä ulottuvuutta.

*Tää [budjetointi] on sit helposti sellasta, että “emmä kehtaa sanoa myynnistä tai jostakin muusta”, kun ajatellaan, että se ärsyttää sitten muita. Ilmiö helposti tulee, mutta jos asiat on organisoitu, että on sovittu näin, että kriittisiä mielipiteitä kannustetaan ja sitä tarvitaan, porukka hitautuu yhteen ja kehtaa tuoda asioita esiin.*

*Vaatii ilmapiirin ja sitoutumisen siihen toimintamalliin ja vasta se tuo oikeesti sen idean. Johtoryhmän tulee olla hyvin toimiva ryhmä ja suhtautua itsekriittisesti myös siihen omaan prosessiinsa ja omiin suunnitelmiinsa.*

Talousjohtaja korosti erityisesti sitä, että yhteistoiminta lujittuu toistojen kautta. Hän kuitenkin myös totesi, että lopulta tietyt ryhmät rikkoontuvat ja tarvitaan uudenlaisia systeemeitä.

*Oli se systeemi mikä hyvänsä, vaatii monta kierrosta, monta vuotta että oivalletaan “näin me se tehdään!”. Tässä vaiheessa käsillä on myös systeemin heikkoudet. Vaikeissa tilanteissa päätökset on tosi vaikeita; kymmenen ihmistä pihalle ja jos tilanne on se, että ei olla varmoja ja ei osata analysoida, niin tulee se, että ei uskalleta tehdä sitten mitään. Päinvastoin hyvässä tilanteessa: ei uskalleta tehdä kymmenen miljoonan kannattavaa investointia.*

*Se vaatii sitä, että on porukalla tehty pitkään yhdessä. Se on niin kun semmonen jatkuva harjoittelun paikka. Vaatii porukalla jauhettua tekemistä, että opitaan luottaan eri ihmisten näkemyksiin ja paljastamaan heikkouksia. Yritys ei ole koskaan valmis. Joskus voidaan olla tosi hyvässä tilanteessa, kun on porukalla pitkään tehty yhdessä ja sit porukka vaihtuu ja tarvitaan joku toisenlainen malli.*

Näiden seikkojen valossa voitiin katsoa, että budjetointi tarjosi seurantavaiheessa erityisesti Delectuksen johtoryhmälle työvälineen lujittaa yhteistoimintaansa. Toisin sanoen budjetointi voitiin nähdä yhteistoiminnan lujittamisen työkaluna.

Toisena Delectuksen budjetointiprosessiin vaikuttavana logiikkana havaittiin poliittinen logiikka. Poliittisen logiikan kohdalla ei ollut kuitenkaan havaittavissa eroa suunnittelu- ja seurantavaiheiden välillä budjetoinnin käytännöissä. Delectuksen talousjohtajan mukaan heillä oli ollut varsin hyvä pitkäaikainen suhde rahoittajan eli pankin suuntaan, mikä oli perustunut molemminpuoliseen luottamukseen. Hallituksen suuntaan hänen mukaansa oli myös kyse lähinnä yksisuuntaisesta informaation kulusta; hallitukselle esitettiin tietyt tunnusluvut suullisesti esitettyjen tietojen tukena. Pankin ykkösprioriteetti oli hänen mukaansa se, että pankki pystyi katsomaan Delectuksen olevan kykeneväi-

nen maksamaan sitoumuksensa takaisin kannattavan liiketoiminnan myötä. Hallituksen kohdalla keskiössä oli Delectuksen menestyminen tavoitteiden mukaisesti.

*Kyllä budjetointi on ehdottomasti prosessina ja mallina yrityksen operatiivisen johdon johtamisen väline ja se, kenelle raportoidaan, on hallitus, joka on ennen kaikkea kiinnostunut siitä, että yritys menestyy riittävästi ja tavoitteidensa mukaisesti. Pankin suuntaan se on sitten, että heidän ei tarvitsisi luokitella yritystä riskiyritykseksi vaan sitä, että tota voi rahottaa ja, että vanhat pitkäaikaiset lainat on myös turvassa. Pankin intresseissä on se, että heidän asiakaskuntansa on mahdollisimman riskitön.*

Talusojohtaja korosti kuitenkin sitä, että sekä pankin että hallituksen suhteen kyse oli yrityskohtaisesta järjestelystä ja näin ollen Delectuksen kohdalla kummankaan suhteen ei ollut budjetoinnille määritelty formaalia muotoa tai esittämistapaa. Kyseiseen budjetointimuotoon oli myös päädytty vapaavalintaisesti ja raportointi olisi voinut tapahtua muunkin systeemin kuin nykyisen budjetointiprosessin läpi.

*Ei ne [pankki ja hallitus] oikeesti saa tietää tästä, miten me tää [budjetti] tehdään. Ei hallitus kysele, se luottaa siihen, että operatiivinen organisaatio on tuottanut nämä budjetit. Se että kuinka laadukkaasti ja millä tavalla tai kuinka paljon siihen on osallistettu porukkaa edes niin ei. Pankki vielä vähemmän. Kyllä ne luottaa siihen, että me ollaan budjetit tehty kunnolla, niillä ei ole niin kun välineitä siinä vaiheessa, kun budjettikausi alkaa niin tota arvioida sitä, miten se on tehty.*

Seurantavaiheessa ei myös ollut havaittavissa merkittävää interventiota pankin tai hallituksen osalta, vaikka talusojohtajan mukaan alla oli muutama heikompi vuosi. Hän myös lisäsi, että ennustamisen tarkkuutta voidaan tietyissä mielin rinnastaa johdon laadukkuuteen. Tiivistäen budjetointi tarjosi sekä suunnittelu- että seurantavaiheessa keinon informoida rahoittajaa ja hallitusta; sitä käytettiin informatiivisena työkaluna.

Kolmantena Delectuksen budjetointiprosessiin vaikuttavana logiikkana oli johdettavissa epäilyksen logiikka. Kuten poliittisen myös epäilyksen logiikan kohdalla ei havaittu budjetoinnin käytännöissä eroja suunnittelu- ja seurantavaiheiden välillä. Vaikutuksen paljastaminen epäilyksen logiikan kohdalla näyttäytyi neljästä logiikasta kaikkein haasteellisimpana. Selvää oli se, että budjetointiprossia itseään epäiltiin. Selvää oli myös se, että epäilyksen taustalla vaikutti Delectuksen toimitusjohtajan mainitsemat useat eri toiminnan parantamiseen tähdänneet toimenpiteet ja hankkeet, jotka eivät välttämättä kuitenkaan olleet tuottanut haluttua lopputulosta. Mutta se, kuinka epäilyksen logiikka muovasi budjetointiprosessia, oli vaikeasti nähtävissä. Delectuksen talusojohtajan ajatukset budjetoinnista itsekriittisenä prosessina antoivat kuitenkin perusteet nähdä budjetoinnin kyseenalaistamisen sekä kritisoinnin välineenä, mikä perustui vallitseviin epäilykseen liittyviin arvoihin.

*Mä sanoisin, että hyvin tärkeä juttu on se, että johtoryhmä harrastaa itsekritiikkiä, koska laadunvalvonta ei oikeesti tuu muualta. Niin kun mä sanoin, ei pankki pysty näkeen miks me ollaan huonoja, eikä hallitukseen niin se laadunvalvonta on itsevalvontaa; se on järkevien ihmisten itsekritiikkiä.*

Näin ollen voitiin katsoa, että budjetointi tarjosi mahdollisuuden kyseenalaistaa ja kritisoida toimintaa, mikä voitiin myös nähdä sisäisenä laadunvalvontana. Seurantavaiheessa tälle kritiikille voitiin saada vahvistusta ja edelleen purkaa turhautumista. Budjetoinnin voitiin nähdä toimivan sekä suunnittelu- että seurantavaiheessa toimintaa skeptisestä näkökulmasta arvioivana välineenä; kyseenalaistavana työkaluna.

Viimeinen Delectuksen budjetointiprosessiin vaikuttanut logiikka oli johtamisen logiikka. Suunnitteluvaiheessa tämä merkitsi Delectuksen toimitusjohtajan mukaan sitä, että budjetointia käytettiin määrittämään kehyksiä tulevaisuuteen sekä esittämään valistuneita arvioita. Kontrolliodotukset olivat myös hänen mukaansa matalalla tasolla.

*Hyvin harva meidänkään avainhenkilöistä kykenee lähtemään suunnittelemaan asioita meidän isojen datamäärien pohjalta vaan esittää aina niin kun valistuneita arvioita ja valistuneissa arvioissa on suunnitteluprosessin kannalta se ongelma, että useimmiten ne huomioi sitä, miten asiat on aikasemmin menneet eikä niinkään sitä, että miten vaikkapa resurssit oikeasti jakaantuu; minkälaisia eroavaisuuksia vaikka toisen työvaiheen painopisteen muutoksesta aiheutuu sille omalle osa-alueelle. Tämän takia se suunnitteluvaihe on vähemmän ollu fokuksessa kuin sen pitäisi olla.*

Näin ollen voitiin katsoa, että budjetoinnin avulla ennustettiin lähitulevaisuutta suunnittelutasolla; sitä käytettiin ennustamisen välineenä. Suunnitteluvaihe oli myös sekä toimitusjohtajan että talousjohtajan mukaan jäänyt vajavaiselle huomiolle ylipäätään.

Seurantavaiheessa budjetointi nähtiin kehittyvissä määrin olevana seurannan systeeminä. Esimerkiksi talousjohtajan mukaan budjetointia oli käytetty seurantaan.

*Joka kuukausi kyllä sitä on käytetty tän taloudellisen tilanteen ja kehittymisen seurannaks.*

Hän kuitenkin myönsi, että seuranta oli tyypillisesti ollut suunnittelun kaltaisesti puutteellista. Tämä oli ilmennyt esimerkiksi budjettierojen vähättelynä.

*Normaalitapauksissa puutteet ilmenee sitten siinä, että budjettieroja helposti vähätellään tai selitellään helpolla, että se oli budjettivirhe. Ei siinä niin kun ole sitten semmosia konkreettisia toimia. - - Jos luvut oikeesti tuotetaan, sen pitäis olla kamalan huolellista; hurjasti muistiinpanoja, suunnitelmia, ajatelmia ja sitä ajatusta vasten, että me pystytään sitten reagoimaan ja tiedetään mistä se johtu. Ei tarvisi vaan epämääräisesti ihmetellä, että ”toihan menee ihan eri suuntaan”.*

Talousjohtajan mukaan tämä oli kuitenkin hyvin tyypillistä, että heikko suunnitteluvaihe johtaa heikkoon seurantavaiheeseen ja toisinpäin.

*Seurannan taso heijastuu niin paljon suunnittelemisen tasosta. Jos suunnittelun taso on jotakin niin ei se seurannassa korjaannu muuta kun siinä mielessä, että seurantavaiheessa huomataan, että suunnitteluvaiheessa täytyy seuraavalla kerralla tehdä tää ja tää juttu paremmin. Että kyllä ne helposti on saman tasosia.*

Näiden seikkojen lisäksi sekä toimitusjohtaja että talousjohtaja nostivat esille seurantavaiheeseen liittyvän ymmärtämisen. Heidän mukaansa seurannan avulla oli mahdollista saada parempi käsitys liiketoiminnan tasosta kullakin hetkellä.

*Yks on sit tietenkin tämmönen niin kun yleisempi, ehkä tämmösen asioiden ymmärtämiseen liittyvä kehityshalu. Meidän liiketoiminnan monimuotoisuus ja tämmönen pieniin osiin käytännössä jakautuminen tekee sen, että tää ei o kokonaisuutena mitenkään helppo hahmottaa ja sillon niin kun analyttisten työkalujen hakeminen sen hahmottamisen parantamiseen on mun mielestä niin kun luonnollinen reaktio, että saatais asioista parempi kuva ja pystyttäis ottaan niitä hal-  
tuun.*

*Se on selvää, että joku haluaa johtoryhmätasolla ymmärtää, että missä me mennään ja se, että kuinka paljon numerot kertoo ja muu tieto vaikuttaa siihen, niin se on sitten tilanteesta riippuva. Mutta joku haluaa ymmärtää, sen mä uskon kyllä.*

Toimitusjohtajan mukaan juurikin Delectuksen liiketoiminnan pieniin osiin jakautuminen oli osa-tekijänä ymmärryksen tavoittelemisessa. Talousjohtaja puolestaan näki asian itsestäänselvyytenä johtoryhmätasolla.

Näin ollen seurantavaiheessa voitiin katsoa, että budjetointia käytettiin liiketoiminnan seurantaan, mihin liittyi myös paremman ymmärryksen tavoitteleminen. Budjetointia siis käytettiin seurannan työvälineenä.

Yhteenvedona voidaan todeta, että Delectuksen budjetointiprosessiin vaikutti neljä institutionaalista logiikkaa. Lopputuloksena oli havaittavissa kuusi heterogeenistä budjetoinnin käyttötarkoitusta ja budjetoinnista voitiin puhua hybridikäytäntönä, jonka hallinnassa Delectuksen talousjohtajalla voitiin katsoa olevan keskeinen rooli. Nämä kuusi budjetointikäytäntöä on esitetty taulukossa 6.

Taulukko 6 Budjetoinnin käyttötavat Delectus Oy:ssä

	<b>Budjetoitkäytännöt</b>			
	Kehittämisen logiikka	Poliittinen logiikka	Epäilyksen logiikka	Johtamisen logiikka
Suunnittelu- vaihe	Prosessinomaisen, yhteistoiminnallisen systeemi: uusien näkökulmien, toimintatapojen ja mahdollisuuksien kartoittaminen ja niistä keskusteleminen.  <i>Budjetoinnin käyttö kehittämisen työkaluna</i>	Vapaaehtoinen, epäformaali, yrityskohtainen systeemi: muutaman keskeisen ennustetunsluvun tuottaminen.  <i>Budjetoinnin käyttö informatiivisena työkaluna</i>	Väylä sisäisen toiminnan ja toimintojen kyseenalaistamiseen, kritisointiin ja laadunvalvontaan.  <i>Budjetoinnin käyttö kyseenalaistavana työkaluna</i>	Budjetointi ennustamisvaiheessa määrittää kehykset lähitulevaisuuteen: valistuneet arviot. Matalat kontrolliodotukset.  <i>Budjetoinnin käyttö ennustamisen työkaluna</i>
Seurantavaihe	Luonnollinen väylä yhteistoiminnan lujittamiselle: vaihteleva, epäsystemaattinen seuranta.  <i>Budjetoinnin käyttö yhteistoiminnan lujittamisen työkaluna</i>	Vapaaehtoinen, epäformaali, yrityskohtainen systeemi: seurantalukujen toteaminen ilman merkittävää interventiota. Osittainen johdon laadun mittari.  <i>Budjetoinnin käyttö informatiivisena työkaluna</i>	Kriittikin vahvistaminen ja turhautumisen purkaminen.  <i>Budjetoinnin käyttö kyseenalaistavana työkaluna</i>	Seurannan systeemi kehittyvissä määrin: matala kontrolli- ja koordinoitavuus. Heikko reagoitavuus. Vähäiset korjaavat toimenpiteet. Ymmärtäminen.  <i>Budjetoinnin käyttö seurannan työkaluna</i>

Kuten mainittua, siihen kuinka logiikat muovaavat käytäntöjä, saattaa olla vielä vaikutuksia erilaisilla tilanteellisilla tekijöillä. Tämän tutkielman kohdalla tilanteellisena tekijänä tarkasteltiin Delectuksen toiminnan uutta projektimallia. Ennalta olikin perusteltua odottaa, että projektimallilla olisi ollut vaikutusta tiettyihin logiikoihin ja edelleen niiden vaikutuksiin budjetoinnin edellä esitettyihin käytäntöjen suhteen.

#### 4.3.2 Tilanteellinen tekijä ja löyhä kytkös

Tutkielman aloittamisvaiheessa Delectus Oy:ssä oli kuluvalle vuodelle lanseerattu uusi toiminnan malli: projektimalli. Delectuksen uuden valikoimajohtajan mukaan tämä tarkoitti käytännössä toimituskokonaisuuden systematisointia projektimallisen toiminnan kautta.

*Ennen projektimallia? Yrityksen eri toiminnot on tehny asioita vähän omaan tahtiinsa, josta on sitten saatu koostettua jonkin näköinen toimituskokonaisuus. - - Projektimalli nyt varmaan Delectuksen tapauksessa tarkoittaa sitä, että me eletään näissä toimitusikkunoissa. - - Nää toimitusikkunat on tarkoitus saada jatkossa toimimaan niin, että projektipäällikkö on koko ajan tietonen siitä; hän aikatauluttaa ja vastuuttaa sen projektiin etenemisen ja on koko ajan tietonen siitä, mitä tapahtuu ja viime kädessä myös vastuussa isoista päätöksistä liittyen siihen projektiin.*

Tämän voitiin katsoa olevan linjassa Delectuksen toimitusjohtajan useassa yhteydessä esittämien lausuntojen kanssa siitä, että projektimallilla tavoiteltiin organisaation vastuullisten hallitsemien osa-alueiden yhteen saattamiseksi. Valikoimajohtajan mukaan yleisellä tasolla mallilla pyrittiin tehokkuuteen.

*Tällä [projektimallilla] on pyritty tehokkuuden lisäämiseen. Saatais niin kun tuotteistettua oikeata tavaraa ja oikea määrä lyhyesti sanottuna, että se on varmaan se, mitä sillä tavoitellaan.*

Näin ollen projektimallilla voitiin nähdä olevan samoja elementtejä kuin budjetoinnilla; näistä kumpikin liittyi tiiviisti liiketoiminnan suunnitteluun ja seurantaan. Yhteneväisyyksien johdosta oli perusteltua odottaa, että projektimallilla saattoi olla vaikutuksia johonkin neljästä havaitusta logiikasta liittyen budjetointiin. Amans ym. (2015) havaitsivat omassa analyysissään, että teattereiden rahoitustilanteella oli tilanteellisena tekijänä vaikutuksia poliittiseen logiikkaan, mikä heijastui lopulta budjetoinnin erilaisiin käyttötapoihin kahden teatterin välillä.

Delectuksen kohdalla projektimalli ja budjetointi näyttäytyivät kuitenkin täysin irrallisina elementteinä. Valikoimajohtajan mukaan suurimpana tekijänä tähän liittyen oli ihmisten vakiintuneiden toimintatapojen muuttaminen.

*Tähän asti mä uskon, että niin kun ne [budjetointi ja projektimalli] ei ole ollut yhteydessä. - - Itseasiassa vasta ollaan päästy alkuun, että mä luulen, että se kaikkienensa on niin kun useamman vuoden projekti ennen, kun päästään semmoseen selkeeseen projektimalliin. Koko ajan asioita kyllä tapahtuu, mutta se että ihmisten vakiintuneita toimintatapoja saadaan muutettua, se ottaa paljon aikaa.*

Delectuksen talousjohtaja oli asian suhteen samoilla linjoilla. Hän ei nähnyt budjetoinnin ja projektimallin tukevan toisiaan millään tasolla.

*Tota, mun mielestä ne [budjetointi ja projektimalli] ei niin kun tue tällä hetkellä toisiaan mitenkään. Jos sillä [projektimallilla] käsitetään näitä toimitusikkunoita niin ne ei tavallaan kohtaa luontevasti. - - Tällä hetkellä nämä menetelmät eivät tue toisiaan.*

Myös toimitusjohtaja allekirjoitti näiden elementtien irrallisuuden ja sen, että uusiin toimintatapoihin oltiin vasta totuttautumassa.

*Pitkälti se [irrallisuus] johtuukin siitä, että niin kun meidän projektipäälliköillä on edelleen kovasti tekemistä päästä kiinni siihen projektin johtamiseen sinänsä ja silloin tietenkkin tän tyypin asia: kuinka yhdessä budjetoida siihen projektiin kuuluvia suoritteita ja kulueria suhteissa myyntitavoitteisiin, jää vähän taka-alalle.*

Lausunnot budjetoinnin ja projektimallin irrallisuudesta olivat myös linjassa Delectuksessa suoritettujen havainnoinnin sekä logiikoiden vaikutuksiin liittyvän haastattelumateriaalin kanssa, jonka analysoinnissa ei havaittu viitteitä projektimalliin. Tämän perusteella voitiin katsoa, että projektimallilla ei ollut vaikutuksia yhteenkään institutionaaliin logiikkaan Delectuksen kohdalla tutkimushetkellä. Se kuinka tämä oli mahdollista, voitiin selittää löyhän kytköksen konseptin kautta.

Kuten mainittua, löyhän kytköksen konsepti esittää, että organisaatioilla voi olla samanaikaisesti sekä rationaalisia että epämääräisempiä elementtejä (Lukka 2007, 80.). Delectuksen kohdalla voitiin nähdä, että budjetointi esiintyi prosessina jo institutionalisoituneena elementtinä, joka oli mahdollista määritellä – rationaalisena elementtinä. Aivan kuten talousjohtajakin oli todennut: budjetointi on järkevien ihmisten itsekritiikkiä. Projektimalli sen sijaan oli vasta alkutekijöissään, eikä se ollut selkeästi vielä määriteltävissä – epämääräinen elementti. Löyhän kytköksen elementeillä on todettu olevan taipumuksena olla reagoivia toisiinsa nähden niin, että ne kuitenkin säilyttävät oman identiteettinsä ja tietyn välimatkan toisiinsa (Weick 1976, 3). Tämä oli myös nähtävissä budjetoinnin sekä projektimallin välillä. Niillä kummallakin vaikutti olevan oma identiteetti; ne olivat haastateltavien lausunnoissa eroteltavissa toisistaan, mutta samalla ne kuitenkin myös keskustelivat toistensa kanssa, mikä oli havaittavissa lausunnoista koskien budjetoinnin ja projektimallin yhteensovittamista tulevaisuudessa. Projektimallin ja budjetoinnin yhteiskehittämistä koskevat lausunnot myös vahvistivat perusteita siitä, että projektimalli oli ollut kelvoinen valinta tilanteelliseksi tekijäksi; sillä tulee olemaan oletettavasti tulevaisuudessa vaikutuksia logiikoihin vaikka tämä ei vielä tutkimushetkellä näyttänytkään olevan tilanne.

Esimerkiksi talousjohtajan näkemyksen mukaan budjetointiin ja projektimalliin liittyvä seuraava askel olisi voinut olla budjetin rakentaminen projektien pohjalta.

*Seuraava suunnitelun kohde voi olla, että tää kokonaisbudjetti rakentuukin ihan toiselta pohjalta, esimerkiksi tällasten projektien pohjalta.*

Edelleen hän näki tässä kuitenkin riskinä työmäärän lisääntymisen ja hallittavuuden ongelmat.

*Kokonaisbudjettien ja projektien kanssa ongelmana on vaan kasassa pitäminen. Mä en ole varma pystytäänkö sitä pitämään kassassa, tuleeko liian paljon työtä, monenkertaista asioiden muistiinmerkitsemistä.*

Delectuksen toimitusjohtaja vahvisti myös jälleen talousjohtajan ajatuksia. Hän näki myös budjetoinnin ja projektimallin suhteen kehittämisen mahdollisuuksia, mutta myös riskejä.

*Mä ite aattelen, että projektimalli mahdollistaa tämmösen niin kun liukuvan jatkuvan budjetoinnin. - - Tavallaan vuosibudjetin pitäisikin käytännössä olla ikään kuin yhdistelmä meidän projekteista. Meillä ei esimerkiksi käytännössä synny myyntiä lainkaan projektien ulkopuolella, jollon kaikki niin kun tuloerät on budjetoitavissa ja projekteissa ja projektien kautta yhdisteltävissä kokonaisuudeks.*

*No yks riski on, että tämmönen projektimallinen toiminta on meille uutta, se vaatii muutosta toimintatavoissa, muutos on aina vaikeeta, siihen liittyy aina monenlaisia piileviä ja ilmeisiä esteitä sekä organisaation taholta että toimintamallien tasolla. Tietenkin riski sillon on se, että tavote on ikään kuin liian kunnianhimoinen.*

*Projektimallisessa toiminnassa yks riski on sit myös se, että luodaan turhaa byrokratiaa, että saadaan seurattavuutta sinne projektin sisään. Tää on usein myös semmonen, mikä toimii siemenenä semmoselle muutosvostarinnalle, että nähdään miks moneen kertaan pyöritetään semmosia asioita, jotka on meillä perinteisesti hoidettu vähän semmosella julkilausumattomalla osaamisella tai yhteisymmärryksellä.*

*Budjetoinnin osalta yhtenä riskinä on se, että se on työllistävä prosessi ja jos me ei saada siihen tukea projektimallista niin se työmäärä on iso. Syntyy riski, että liian iso työmäärä verrattuna siihen meidän muuhun kantokykyyn ja sillon voi olla, että päädytään siihen, että tehdään hirveesti työtä semmosen eteen, mikä ei varsinaisesti kerro mitään.*

Näiden lausuntojen perusteella voitiin siis katsoa, että budjetointi ja projektimalli olivat kyllä reagoivia toisiinsa nähden, mutta säilyttivät kuitenkin oman identiteettinsä. Lausunnot antavat myös osviittaa siitä, että projektimallilla voisi olla tulevaisuudessa vaikutusta esimerkiksi epäilyksen logiikkaan lisääntyneen työmäärän ja turhautumisen myötä, mikä edelleen osaltaan vahvisti projektimallin soveltuvuutta analyysiin tilanteellisenä tekijänä.

Kuinka löyhä kytkös sitten voitiin nähdä Delectuksen kannalta? Lukka (2007, 96) esittää, että löyhä kytkös voidaan nähdä sekä ratkaisuna että ongelmana. Ratkaisuna löyhä kytkös voi toimia hänen mukaansa silloin, kun se mahdollistaa johdon laskenta-toimen järjestelmän toiminnan. Delectuksen kohdalla budjetointiprosessi oli toiminnassa eikä projektimalli vielä tutkimushetkellä vaarantanut sitä. Kuten edellä mainittua, toimitusjohtajan sekä talousjohtajan lausunnoista oli havaittavissa viitteitä siitä, että projektimallin ja budjetoinnin tiukempi kytkeminen toisiinsa saataisi lisätä työmäärää kestävämmälle tasolle, mikä saattaisi ääritapauksessa vahvistaa epäilyksen logiikkaa niin, että koko budjetointiprosessin toiminta vaarantuisi.

Lukan (2007, 96) mukaan löyhä kytkös saattaa toimia ratkaisuna kuitenkin vain lyhyellä aikavälillä. Seo ja Creed (2002, 227) esittävätkin, että pitkällä aikavälillä institutionaaliset järjestelyt saattavat kääntyä epäsuotuisiksi ratkaisuiksi, jos organisaatio ei kykene kehittymään linjassa sen toiminnallisten tarpeiden kanssa. Delectuksessa löyhä kytkös projektimallin ja budjetoinnin välillä siis saattaisi kääntyä epäsuotuisaksi asetelmaksi, mikäli se estää toiminnallisten tarpeiden mukaisen kehittymisen. Tämän voitiin kuitenkin katsoa olevan tiedostettu asia Delectus Oy:ssä toimitusjohtajan, talousjohtajan sekä valikoimajohtajan lausuntojen perusteella, joista kävi ilmi, että projektimallin ja budjetoinnin yhteyttä oli tarkoitus vahvistaa. Yhteenvetona voitiin kuitenkin sanoa, että



tutkimushetkellä projektimallin ja budjetoinnin välillä vallitseva löyhä kytkös voitiin nähdä sekä ratkaisuna että riskinä.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Tämän tutkielman tarkoituksena on ollut kuvailla kuinka erilaiset logiikat muokkaavat budjetoinnin käytäntöjä organisaatioissa, joka kokee institutionaalista monimuotoisuutta. Tutkimuksen kohteena on ollut suomalainen yksityinen Pk-yritys, joka vaikutti lähtökohtaisesti sopivalta organisaatiolta tutkimusasetelmaan. Delectus Oy nimellä tutkielmassa kulkeneen organisaation budjetointiprosessiin voitiin havaita vaikuttavan useita logiikoita ja sen katsottiin näin ollen altistuvan institutionaaliselle monimuotoisuudelle. Logiikoiden monilukuisuuden hallinnassa merkittävässä asemassa oli Delectuksen talousjohtaja, joka saattoi budjetoinnissa yhteen eri logiikat. Lopputuloksena oli kuusi erilaista budjetoinnin käyttötapaa, joiden nähtiin koostuvan instrumentaalisten sekä symbolisten käytäntöjen sekoituksena. Puhuttiin hybridikäytännöstä.

Tutkielman keskeinen kontribuutio on jaettavissa kolmeen osaan. Ensiksikin logiikoiden paljastamiseen oli tutkija asennoitunut ennakkoluulottomasti. Näkökulmaa ei ollut lukittu logiikoiden, toimijoiden sekä näiden välisien suhteiden mukaan etukäteen. Päämääränä oli paljastaa jokainen Delectuksen budjetointiprosessiin vaikuttava logiikka. Tässä onnistumista on mahdollista punnita paljastettujen logiikoiden lukumäärällä. Tyypillisesti aihetta koskettaneissa tutkimuksissa on analysoitu 2-3 logiikan vaikutuksia. Nyt onnistuttiin johtamaan neljä logiikkaa samantyyppisillä menetelmillä kuin aiemmassa tutkimuksessa. Toisekseen tutkielma vahvisti vallitsevia käsityksiä siitä, että tietyillä toimijoilla voi olla oleellisia rooleja logiikoiden soveltamisessa ja yhdistelemisessä, kuten Delectuksen talousjohtajalla katsottiin olevan. Edelleen tämä johti lopulta budjetointiprosessiin, joka näyttäytyi hybridikäytäntönä. Kolmanneksen analyysissä huomioitiin myös tilanteellinen tekijä, jolla voitiin olettaa olevan vaikutuksia budjetointiin vaikuttaviin logiikoihin. Delectuksen kohdalla tilanteellinen tekijä esiintyi kuitenkin löyhästi kytkettynä suhteessa itse budjetointiprosessiin eikä sillä voitu nähdä olevan vaikutuksia budjetoinnin käytäntöihin heijastuviin logiikoihin. Tilanne oli mahdollista tulkita sekä ratkaisuna että potentiaalisena uhkana.

Tässä tutkielmassa lähestyttiin yksityistä kuluttajatuoteorganisaatiota, tarkemmin otettuna tämän budjetointiprosessia, institutionaalisten logiikoiden perspektiivistä. Viitekehysten kyvystä havainnollistaa sitä, kuinka erilaiset institutionaaliset logiikat muokkaavat laskentatoimen käytäntöjä, oli jo entuudestaan saatu kelvollista näyttöä. Erityisesti budjetointia tutkimuksen keskiössä käsitelleet tarkastelut olivat kuitenkin sijoittuneet organisatorisiin ympäristöihin, joissa yhteiskunnalliset instituutiot olivat olennainen osa liiketoimintaa. Teattereiden ja koulujen voitiinkin katsoa toimivan lähtökohtaisesti luonnollisina ympäristöinä neoinstitutionaalisten tutkimuksien uusille urille suuntaamisessa. Näiden kaltaisten ympäristöjen voitiin perinteisessä mielessä nähdä olevan tyypillisesti pitkälle institutionalisoituneita ja näin ollen ne toimivat loogisena alueena lähtöä soveltamaan uudenlaisia näkökulmia.

Institutionaalisten logiikoiden perspektiivin onnistuneena pidettävän soveltamisen myötä edellä mainituissa perinteisissä ympäristöissä, vietiin näkökulma tässä tutkielmassa yksityisen yrityksen tasolle. Tavoitteena oli muodostaa mahdollisimman todentekoinen kuvaus siitä, kuinka logiikat muokkaavat yrityksen budjetointiprosessia mikro-tason ympäristössä. Tämän tavoitteen saavuttamisessa olennaista oli, että jokainen budjetointiprosessiin vaikuttava logiikka saatiin paljastettua Delectuksen kohdalla.

Alusta alkaen oli havaittavissa, että budjetointiin vaikuttaa perinteisten johtamisen ja poliittisen logiikan lisäksi myös muita logiikoita, jotka olivat vaikeammin johdettavissa. Nämä kaksi muuta logiikka olivat kehittämisen logiikka sekä epäilyksen logiikka. Se, kuinka nämä kaksi erosivat poliittisesta ja johtamisen logiikasta, ja olivat edelleen vaikeammin määriteltävissä, saattoi perustua niiden institutionaalisten vaikutusten vertikaalisen suuntaan. Kuten tutkimuksen lähtökohdissa todettiin, myös käytännöt voivat muokata logiikoita eikä vain toisinpäin. Epäilyksen ja kehittämisen logiikan voitiinkin nähdä kumpuavan käytännöistä Delectus Oy:ssä. Kuten toimitusjohtaja ja talousjohtaja mainitsivat, oli yrityksen historiassa kokeiltu monenlaisia asioita ja varsinkin epäilyksen logiikka oli liitettävissä suoraan näihin. Poliittinen ja johtamisen logiikka puolestaan näyttivät vaikuttavan vain käytäntöjen suuntaan, aivan kuten perinteisemmissä institutionaalisisissa tarkasteluissa oli todettu. Tämän tutkielman tarkoituksena ei ollut kuitenkaan analysoida syvemmällä tasolla logiikoiden syntyä tai niiden rakentumista läpi ajan, mutta jatkotutkimusten kannalta asia toisi odotettavasti lisäsyvyyttä tarkasteluihin.

Jatkossa tärkeää onkin pyrkiä päättäväisesti paljastamaan kaikki logiikat, joilla epäil-lään olevan vaikutuksia suhteessa tutkittavaan ilmiöön. Kirjallisuudessa havaittuihin logiikoihin ei tulisikaan ankkuroitua liaksi. Tällöin riskinä on vajavainen kuvaus todellisuudesta. Toinen tämän tutkielman teossa havaittu seikka on se, että logiikoiden paljastaminen voi vaatia huomattavasti kärsivällisyyttä ja aikaa. Logiikoita ei ole välttämättä mahdollista paljastaa nopealla tutkimusaikataululla ja suoraviivaisesti haastatteluita metodina käyttäen. Suositeltavaa olisikin, että aiheeseen liittyvät tutkimukset suoritetaan pitkittäistutkimuksina ja havainnointia hyödynnetään haastatteluiden tukena, jotta myös piilevät logiikat saadaan luotettavasti esille. Yksi mahdollisesti potentiaalinen metodi logiikoiden paljastamisessa saattaisi olla vastaavanlaisissa tutkimuksissa myös käsittekarttojen (*conceptual maps*) hyödyntäminen, jotka todettiin kuitenkin tämän tutkielman kohdalla liian raskaaksi menetelmäksi niiden odotettavan tutkimusmateriaalin tuottokykyyn nähden.

Tutkielman toinen keskeinen kontribuutio liittyi siihen, että logiikoiden paljastamisen jälkeen on tärkeää kyetä analysoimaan näiden välisiä suhteita sekä yhteyksiä toimijoihin. Delectuksen kohdalla keskeiseksi toimijaksi nousi talousjohtaja, joka toiminnal-laan yhdisti budjetoinnissa kaikki neljä havaittua logiikkaa. Vielä erityisempää oli se, että näistä logiikoista kahden välillä havaittiin selkeä jännite. Kehittämisen ja epäilyksen logiikka näyttäytyivät ristiriitaisina toisiinsa nähden; kehittämisen logiikan ajatuk-

sena oli kehittää budjetointiprosessia eteenpäin, kun taas epäilyksen logiikka kyseenalaisti koko prosessin. Talousjohtajan voitiin kuitenkin katsoa ymmärtävän molempia logiikoita ja näin ollen hän kykeni yhdistämään ne budjetoinnissa niin, että prosessin toiminta kyettiin varmistamaan.

Logiikoiden yhdistämisen lopputuloksena budjetoinnissa havaittiin kuusi erilaista käytäntöä, joiden voitiin nähdä koostuvan sekä instrumentaalisista että symbolisista käyttötavoista. Myös tässä ulottuvuudessa käytännöt jakaantuivat poliittisen sekä johtamisen logiikan ja epäilyksen sekä kehittämisen logiikan vaikutusten välille. Poliittinen ja johtamisen logiikka muokkasivat budjetoinninkäytäntöjä instrumentaaliseen suuntaan, jota leimasi tehokkuuteen ja kannattavuuteen pyrkiminen. Kun taas epäilyksen ja kehittämisen logiikan vaikutukset näyttäytyivät enemmän symbolisina subjektiivisempina käyttötapoina, joita käytettiin keskusteluun, kritiikkiin ja toiminnan perustelemiseen. Tärkeää on kuitenkin huomata, että rajanveto instrumentaalisten ja symbolisten käyttötapojen välille ei ole yksiselitteinen; esimerkiksi poliittisen logiikan ulottuvuudessa budjetointia käytettiin myös keskustelemisen sekä toiminnan perustelemisen välineenä hallituksen ja rahoittajan suuntaan. Pääpainopisteen voitiin kuitenkin katsoa poliittisen logiikan kohdalla olevan enemmän liiketoiminnallisen tehokkuuden ja kannattavuuden tavoittelemisen.

Tiivistäen voitiin sanoa, että Delectuksen budjetointiprosessi oli hyvin muuntautumiskykyinen ja näin ollen sen merkitystä hybridikäytäntönä voidaan korostaa. Eräs tulkinta oli myös, että Delectus Oy kykeni hallitsemaan logiikoiden muodostamaa monimuotoisuutta ja siitä syntyvää painetta tämän hybridikäytännön avulla; syntyi usea käytäntö sen sijaan, että monimuotoisuus olisi aiheuttanut toimintakyvyttömyyttä organisaatiossa.

Kolmas tutkielman kontribuutioulottuvuus liittyi erilaisiin tilanteellisiin tekijöihin, joilla on todettu olevan vaikutuksia siihen, kuinka logiikat muovaavat laskentatoimen käytäntöjä. Tämän tutkielman kohdalla erityiseksi tilanteelliseksi tekijäksi oli valittu Delectuksen uusi toiminnallinen projektimalli. Se oli etukäteen vaikuttanut mielenkiintoiselta ja budjetointiin liittyvältä tekijältä, jolla odotettiin myös olevan vaikutuksia budjetointiprosessia muovaaviin logiikoihin. Hyvin nopeasti havaittiin kuitenkin viitteitä projektimallin irrallisuudesta suhteessa budjetointiprosessiin. Haastattelulausunnot antoivat oman tukensa näille havainnoille. Kävi ilmi, että syynä irrallisuuteen oli projektimallin keskeneräinen implementointi tutkimusvaiheessa. Projektimalli itsessään oli vielä keskeneräinen, eikä pyrkimyksiä sen kytkemiseen budjetointiin ollut havaittavissa. Johtajien lausunnot antoivat kuitenkin uskoa, että tarkoituksena oli tulevaisuudessa kehittää projektimallin ja budjetoinnin yhteyttä. Tämä osaltaan tuki projektimallin valintaa tutkimuksen tilanteelliseksi tekijäksi.

Projektimallin ja budjetoinnin irrallisuudesta huolimatta oli tilanne analysoitavissa tarkemmalla syvyydellä. Tässä kohtaa sovellettiin löyhän kytköksen konseptia. Sen

avulla voitiin katsoa budjetoinnin olevan rationaalinen elementti, kun taas projektimallin määrittämisen ollessa vielä kesken, näyttäytyi se epätarkasti määriteltynä elementtinä. Näin ollen Delectuksessa havaittiin esiintyvän samanaikaisesti sekä rationaalinen että epämääräinen elementti, mikä oli linjassa vallitsevien teorioiden kanssa koskien löyhän kytköksen konseptia, aivan kuten oli se, että nämä elementit olivat reagoivia toisiinsa nähden säilyttäen silti samalla omat identiteettinsä.

Delectuksen kannalta tämä tilanne oli nähtävissä sekä ratkaisuna että riskinä. Ensiksikin löyhä kytkös mahdollisti nykyisessä tilassa budjetointiprosessin jatkuvuuden ilman sen toiminnan vaarantamista. Aivan kuten toimitusjohtaja ja talousjohtaja olivat arvelleet, yksi mahdollisuus olisi, että projektimallin liittäminen budjettiin tiukemmin lisäisi työmäärää kestävämmälle tasolle ja näin ollen vaarantaisi budjetointia. Toisaalta tilanne voitiin nähdä myös riskinä. Mikäli löyhä kytkös projektimallin ja budjetoinnin välillä estäisi Delectuksen kehittymisen linjassa sen toiminnallisten vaateiden kanssa, olisi tilanne epäsuotuisa. Delectuksen johdon voitiin kuitenkin katsoa havaitsevan tämän riskin lausuntojen perusteella; he tietoisesti tavoittelivat projektimallin ja budjetoinnin tiukempaa liitosta. Projektimallin liittämistä budjettiin voitiinkin pitää juuri Delectuksen toiminnallisiin tarpeisiin vastaamisena.

Mikäli Delectuksen tapauksessa tutkimushetkellä olisi kuitenkin havaittu tilanteellisella tekijällä olevan vaikutuksia johonkin logiikkaan, olisi tätä voitu analysoida aikaulottuvuudessa. Aiemmissa tutkimuksissa tilanteellisen tekijän vaikutukset on kyetty paljastamaan esimerkiksi kahden organisaation välillä eriävillä budjetoinnin käytännöillä silloin, kun on tutkittu saman tilanteellisen tekijän vaikutuksia tiettyyn logiikkaan näiden kahden yrityksen välillä. Yhden organisaation tapauksessa tämä olisi merkinnyt sitä, että olisi tutkittu, kuinka budjetoinnin käytännöt eroavat ennen ja jälkeen tilanteellisen tekijän aktiivivaiheen. Käytännössä tämä olisi vaatinut mahdollisesti hyvinkin laajaa pitkittäistutkimusta. Näin ollen suurempi keino olisi ollut ottaa tarkasteluihin rinnalle samantyyppinen organisaatio ja tutkia käytännön vaihteluita näiden yritysten välillä.

Yhteenvedona voidaan todeta, että tämä tutkielma vahvistaa edelleen institutionaalisia logiikoita käsittelevässä kirjallisuudessa todettua käsitystä siitä, että budjetointi on mielletävissä organisaation vastaukseksi institutionaalista monimuotoisuutta kohtaan. Tämä reaktio riippuu organisatorisella kentällä vaikuttavista logiikoista ja tilanteellisista tekijöistä, jotka leimaavat jokaista organisaatiota. Näin ollen lähtökohtaisesti on odotettavissa yksilöllisiä käytäntöjä eri yritysten välillä, mikä ajatuksena on poispäin perinteisistä institutionaalisista huomioista liittyen organisaatioiden yhdenmukaistumiseen. Tullevaisuudessa painoarvoa tutkimuksen kannalta tulisikin antaa juuri mikro-tason kuvauksille. Yksityisten yritysten tasolla odotettavissa on mahdollisesti merkittäviäkin käytännön vaihteluita organisaatioiden välillä. Näin ollen toki myös kokonaisvaltaisten kuvausten luominen voi osoittautua työlääksi, onnistuessaan ne kuitenkin toimivat hedel-

mällisinä tiedonlähteinä, jotka edelleen lisäävät ymmärrystä organisaatioiden käyttäytymisestä ja luonteesta nykypäivänä.

Tässä tutkielmassa budjetointi vaikutti työkalulta, jota käytettiin erilaisten asioiden tavoittelemiseen kuten esimerkiksi suunnittelemiseen, seurantaan, keskustelemiseen ja kyseenalaistamiseen. Tutkimustulokset vahvistivat edelleen käsitystä siitä, että budjetointiin voi kohdistua tietty kaksijakoinen jännite; sen voidaan katsoa olevan samanaikaisesti sekä vastaus useiden institutionaalisten logiikoiden paineeseen että toimijoiden aktiivisesti käyttämä työkalu, jota hyödynnetään erilaisten päämäärien tavoittelemisessa. Tämä on osaltaan myös eräs ulottuvuus, jossa tarkasteluita on tulevaisuudessa mahdollista viedä yhä syvemmälle.

## LÄHTEET

- Abernethy, Margaret A. – Chua, Wai Fong (1996) Field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13 (2), 569–606.
- Abernethy, Margaret A. – Brownell, Peter (1999) The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24 (3), 189–204.
- Alford, Robert R. – Friedland, Roger (1985) *Powers of Theory: Capitalism, the State, and Democracy*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Amans, Pascale – Mazars-Chapelon, Agnes – Villeseque-Dubus, Fabienne (2015) Budgeting in institutional complexity: the case of performing arts organizations. *Management Accounting Research*, Vol. 27, 47–66.
- Bastedo, Michael N. (2009) Convergent institutional logics in public higher education: state policymaking and governing board activism. *The Review of Higher Education*, Vol. 32 (2), 209–234.
- Boxenbaum, Eva – Jonsson, Stefan (2008) Isomorphism, diffusion and decoupling. In: *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, eds. Greenwood, Royston – Oliver, Christine – Suddaby, Roy – Sahlin, Kerstin, 78–99. SAGE Publications Ltd, London.
- Burchell, Stuart – Clubb – Hopwood, Anthony – Hughes, John – Nahapiet, Janine (1980) The role of accounting in organization and society. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 (1), 5–27.
- Busco, Cristiano – Quattrone, Paolo – Riccaboni, Angelo (2007) Management accounting issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, Vol. 18 (2), 125–149.
- Chapman, Christopher S. (1997) Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 (2), 189–205.

- Chapman, Christopher S. – Hopwood, Anthony G. – Shields, Michael D. (2007) Preface. In: *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 2. eds. Chapman, Christopher S. – Hopwood, Anthony G. – Shields, Michael D., ix–xi. Elsevier, Amsterdam.
- Christiansen, John K. – Skaerbaek, Peter (1997) Implementing budgetary control in the performing arts: games in the organizational theatre. *Management Accounting Research*, Vol. 8 (4), 405–438.
- Covaleski, Mark A. – Dirsmith, Mark W. (1983) Budgeting as a means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8 (4), 323–340.
- Covaleski, Mark A. – Dirsmith, Mark W. (1986) The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11 (3), 193–214.
- Covaleski, Mark A. – Dirsmith, Mark W. (1988a) An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 33 (4), 562–587.
- Covaleski, Mark A. – Dirsmith, Mark W. (1988b) The use of budgetary symbols in the political arena: an historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 (1), 1–24.
- Covaleski, Mark A. – Evans III, John H. – Luft, Joan L. – Shields, Michael D. (2003) Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15 (1), 3–49.
- Covaleski, Mark – Evans III, John H. – Luft, Joan – Shields, Michael D. (2007) Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 2. eds. Chapman, Christopher S. – Hopwood, Anthony G. – Shields, Michael D., 587–624. Elsevier, Amsterdam.
- Cruz, Ines – Major, Maria – Scapens, Robert W. (2009) Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22 (1), 91–117.



- Dacin, M. Tina – Goodstein, Jerry – Scott, W. Richard (2002) Institutional theory and institutional change: introduction to the special research forum. *Academy of Management Journal*, Vol. 45 (1), 45–56.
- Davis, Gerald F. – Marquis, Christopher (2005) Prospects for organization theory in the early twenty-first century: institutional fields and mechanisms. *Organization Science*, Vol. 16 (4), 332–343.
- Dillard, Jesse F. – Rigsby, John T. – Goodman, Carrie (2004) The making and remaking of organization context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 (4), 506–542.
- DiMaggio, Paul (1997) Culture and cognition. *Annual Review of Sociology*, Vol. 23, 263–287.
- DiMaggio, Paul J. – Powell, Walter W. (1983) The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, Vol. 48 (2), 147–160.
- Ekholm, Bo-Göran – Wallin, Jan (2000) Is the annual budget really dead? *The European Accounting Review*, Vol. 9 (4), 519–539.
- Eskola, Jari – Suoranta, Juha (1998) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Vastapaino, Tampere.
- Euroopan komissio (2006) *Pk-yritysten uusi määritelmä*. Sisämarkkinoiden, teollisuuden, yrittäjyyden ja pk-yritystoiminnan pääosasto, Euroopan komissio.
- Ezzamel, Mahmoud – Robson, Keith – Stapleton, Pam (2012) The logics of budgeting: theorization and practice variation in the educational field. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37 (5), 281–303.
- Friedland, Roger – Alford, Robert R. (1991) Bringing society back in: symbols, practices, and institutional contradictions. In: *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, eds. Powell, Walter W. – DiMaggio, Paul J., 232–263. University of Chicago Press, Chicago.
- Glassman, Robert B (1973) Persistence and loose coupling in living systems. *Behavioral Science*, Vol. 18 (2), 83–98.

- Glynn, Mary Ann – Lounsbury, Michael (2005) From the critics` corner: logic blending, discursive change and authenticity in a cultural production system. *Journal of Management Studies*, Vol. 42 (5), 1031–1055.
- Goodrick, Elizabeth – Salancik, Gerald R. (1996) Organizational discretion in responding to institutional practices: hospitals and cesarean births. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41 (1), 1–28.
- Greenwood, Royston – Suddaby, Roy (2006) Institutional entrepreneurship in mature fields: the big five accounting firms. *Academy of Management Journal*, Vol. 49 (1), 27–48.
- Greenwood, Royston – Oliver, Christine – Suddaby, Roy – Sahlin, Kerstin (2008) *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. SAGE Publications Ltd, London.
- Greenwood, Royston – Diaz, Amalia Magan – Li, Stan Xiao – Lorente, Jose Cespedes (2010) The multiplicity of institutional logics and the heterogeneity of organizational responses. *Organization Science*, Vol. 21 (2), 521–539.
- Greenwood, Royston – Raynard, Mia – Kodeih, Farah – Micelotta, Evelyn R. – Lounsbury, Michael (2011) Institutional complexity and organizational responses. *The Academy of Management Annals*, Vol. 5 (1), 317–371.
- Grönfors, Martti (2001) Havaintojen teko aineistonkeräyksen menetelmänä. Teoksessa: *Ikkunoita tutkimusmetodeihin I. Metodien valinta ja aineiston keruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle*, eds. Aaltola, J – Valli, R, 124–141. PS-kustannus, Jyväskylä.
- Hansen, Stephen C. – Van der Stede, Wim A. (2004) Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 15 (4), 415–439.
- Heimer, Carol A. (1999) Competing institutions: law, medicine, and family in neonatal intensive care. *Law & Society Review*, Vol. 33 (1), 17–66.
- Hirsjärvi, Sirkka – Remes, Pirkko – Sajavaara, Paula (2009) *Tutki ja kirjoita*. 15. uud. p. Kariston Kirjapaino Oy, Hämeenlinna.
- Hofstede, Geert H. (1968) *The game of budget control*. Van Gorcum, Assen.

- Hopper, Trevor – Major, Maria (2007) Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity-based costing in portuqese telecommunications. *European Accounting Revie*, Vol. 16 (1), 59–97.
- Jackall, Robert (1988) *Moral Mazes: The World of Corporate Managers*. Oxford University Press, New York.
- Jarzabkowski, Paula – Matthiesen, Jane – Van de Ven, Andrew (2009) Doing which work? A practice approach to institutional pluralism. In: *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*, eds. Lawrence, Thomas B. – Suddaby, Roy – Leca, Bernard, 284–316. Cambridge University Press, Cambridge.
- Järvenpää, Marko – Partanen, Vesa – Tuomela, Tero-Seppo (2003) *MODERNI TALOUSHALLINTO –Haasteet ja mahdollisuudet*. 2. uud. P. Edita, Helsinki.
- Kasanen, Eero – Lukka, Kari – Siitonen, Arto (1993) The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, 243–264.
- Koskinen, Ilpo – Alasuutari, Pertti – Peltonen, Tuomo (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.
- Lawrence, Paul R. – Lorsch, Jay William (1969) *Organizations and enviroment*. Irwin, Homewood, IL.
- Lounsbury, Michael (2001) Institutional sources of practice variation: staffing college and university recycling programs. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 46 (1), 29–56.
- Lounsbury, Michael (2002) Institutional transformation and status mobility: the professionalization of the field of finance. *Academy of Management Journal*, Vol. 45 (1), 255–266.
- Lounsbury, Michael (2008) Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 (4–5), 349–361.

- Lounsbury, Michael – Ventresca, Marc J. (2002) Social structure and organizations re-visited. *Research in the Sociology of Organizations*, Vol. 19, 3–36.
- Lukka, Kari (1999) Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa: *Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija: professori Reino Majala 65 vuotta*, toim. Heli Hookana-Turunen, 129–150.
- Lukka, Kari (2007) Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, Vol. 18 (1), 76–101.
- March, James – Herbert, Simon (1958) *Organizations*. Wiley, New York.
- March, James – Herbert, Simon (1993) *Organizations*. 2<sup>nd</sup> ed. Blackwell, Cambridge.
- Marti, Ignasi – Mair, Johanna (2009) Bringing change into the lives of the poor: entrepreneurship outside traditional boundaries. In: *Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations*, eds. Lawrence, Thomas B. – Suddaby, Roy – Leca, Bernard, 92–119. Cambridge University Press, Cambridge.
- McKinnon, Jill (1988) Reliability and validity in field research: some strategies and tactics. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 1 (1), 34–54.
- Merchant, Kenneth A. (1981) The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, Vol. 56 (4), 813–829.
- Merchant, Kenneth A. (1984) Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 (3), 291–307.
- Merchant, Kenneth A. – Van der Stede, Wim A. (2003) *Management Control Systems: Performance Measurement. Evaluation and Incentives*. Pearson Education Limited, Harlow.
- Metsämuuronen, Jari (2001) *Laadullisen tutkimuksen perusteet*. Methelp, Helsinki.
- Meyer, John W. – Rowan, Brian (1977) Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, Vol. 83 (2), 340–363.

- Meyer, Renate E. – Hammerschmid, Gerhard (2006) Changing institutional logics and executive identities: a managerial challenge to public administration in Austria. *The American Behavioral Scientist*, Vol. 49 (7), 1000–1014.
- Moll, Jodie – Burns, John – Major, Maria (2006) Institutional theory. In: *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*, eds. Hoque, Zahirul, 183–205. Spiramus, London.
- Neilimo, Kari – Näsi, Juha (1980) *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 12. Tampereen yliopisto, Tampere.
- Orton, J. Douglas – Weick, Karl E. (1990) Loosely coupled systems: a reconceptualization. *Academy of Management Review*, Vol. 15 (2), 203–223.
- Otley, David T. (1978) Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 16 (1), 122–149.
- Pache, Anne-Claire – Santos, Filipe (2010) When worlds collide: the internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, Vol. 35 (3), 455–476.
- Perrow, Charles B. (1967) A framework for the comparative analysis of organizations. *American Sociological Review*, Vol. 32 (2), 194–208.
- Powell, Walter W. – DiMaggio, Paul J. (1991) *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University Of Chicago Press, Chicago.
- Reay, Trish – Hinings, C.R. (2009) Managing the rivalry of competing institutional logics. *Organization Studies*, Vol. 30 (6), 629–652.
- Scott, Richard W. (2001) *Institutions and organizations*, 2<sup>nd</sup> ed. Sage Publications, Thousand Oaks.
- Seo, Myeong-Gu – Creed, Douglas W.E. (2002) Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. *Academy of Management Review*, Vol. 27 (2), 222–247.

- Simons, Robert (1990) The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 (1/2), 127–143.
- Simons, Robert (1995) *Levers of Control*. Harvard Business School Press, Boston.
- Smets, Michael – Morris, Tim – Greenwood, Royston (2012) From practice to field: a multilevel model of practice-driven institutional change. *Academy of Management Journal*, Vol. 55 (4), 877–904.
- Smets, Michael – Jarzabkowski, Paula (2013) Reconstructing institutional complexity in practice: a relational model of institutional work and complexity. *Human Relations*, Vol. 66 (10), 1279–1309.
- Suchman, Mark C. (1995) Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, Vol. 20 (3), 571–610.
- Thompson, James D. (1967) *Organizations in action*. McGraw-Hill, New York.
- Thornton, Patricia H. – Ocasio, William (1999) Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: executive succession in the higher education publishing industry. *American Journal of Sociology*, Vol. 105 (3), 801–843.
- Thornton, Patricia H. – Ocasio, William (2008) Institutional logics. In: *Handbook of Organizational Institutionalism*, eds. Greenwood, Royston – Oliver, Christine – Sahlin, Kerstin, 99–129. Sage Publications, Thousand Oaks.
- Thornton, Patricia H. – Ocasio, William – Lounsbury, Michael (2012) *Institutional Logics Perspective : A New Approach to Culture, Structure and Process*. Oxford University Press, Oxford.
- Tuomi, Jouni – Sarajärvi, Anneli (2009) *LAADULLINEN tutkimus ja sisältöanalyysi*. Tammi, Helsinki.
- Weick, Karl E. (1976) Educational organizations as loosely coupled systems. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 21, 1–19.

Yin, Robert K. (2003) *Case Study Research: Design and Methods*. 3rd. Ed. Sage Publications. Thousand Oaks.

Zucker, Lynne G. (1977) The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, Vol. 42 (5), 726–743.

## *Empiirisen aineiston lähteet*

### *Haastattelut*

Kaupallinen johtaja, Delectus Oy. Haastattelu 25.1.2016 – Kesto: 42 minuuttia

Palvelujohtaja, Delectus Oy. Haastattelu 18.1.2016 – Kesto: 35 minuuttia

Talousjohtaja, Delectus Oy. Haastattelu 28.1.2016 – Kesto: 1 tunti 46 minuuttia

Toimitusjohtaja, Delectus Oy. Haastattelu 1.2.2016 – Kesto: 1 tunti 2 minuuttia

Valikoimajohtaja, Delectus Oy. Haastattelu 22.1.2016 – Kesto: 54 minuuttia

### *Case-yrityksen sisäinen dokumenttiaineisto*

2016 targets in Finland – Hallitukselle esitetyt päätavoitteet vuodelle 2016. 6.11.2015

Budjetti 2016 – Johtoryhmän sisäiseen käyttöön tarkoitettu budjetointikatsaus vuodelle 2016. 18.12.2015

Category management 2016 – Valikoimajohtajan katsaus vuodelle 2016. 6.11.2015

Delectus Services – Palveluorganisaation katsaus vuodelle 2016. 6.11.2015

Kick-off 2015 – Lähtökatselmus vuodelle 2015. 28.1.2015

Projektit 2015–2016 – Projektien esittely kaudelle 2015-2016. 8.1.2015

Pääbudjetti ja osabudjetit vuosilta 2015 ja 2016

### *Keskustelut*

Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 2.9.2015 – teemana yleisiä ajatuksia budjetoinnista.

Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 17.9.2015 – teemana Delectuksen budjetoinnin tämän hetken tilanne ja tulevaisuuden tavoitetila.

Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 18.9.2015 – teemana budjetoinnin haasteet yleisesti ja Delectuksessa.

Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 13.11.2015 – teemana tyypilliset ongelmakohdat Delectuksen budjetointiprosessissa.

Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 18.11.2015 – teemana budjetoinnin historia ja tulevaisuus Delectuksessa.



Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 9.12.2015 – teemana budjetoinnin tyypilliset sudenkuopat yleisesti ja Delectuksessa; ajatuksia perustuen Pertti Åkerbergin (2006) teokseen *Budjetoinnin mielettömyys*.

Talousjohtaja, valikoimajohtaja ja kaupallinen johtaja, Delectus Oy. Budjetointipalaveri 14.12.2015 – teemana suunnitelmavaiheen valmisteleminen ja siihen liittyvä kritiikki.

Talousjohtaja, Delectus Oy. Keskustelu 11.1.2015 – teemana budjetoinnin merkitys hallitukselle ja rahoittajalle.

## LIITE 1 TEEMAHAASTATTELURUNKO

Delectus Oy:n budjetointiin liittyvät teemat

1. Budjetoinnin tavoitteet ja päämäärät
2. Budjetoinnin käyttötarkoitukset
3. Budjetoinnin puutteet ja heikkoudet
4. Budjetoinnin vahvuudet ja siitä koettavat hyödyt
5. Budjetointiprosessin roolijako ja johtaminen
6. Budjetointiprosessin valmiustaso ja tavoitetaso
7. Budjetointiprosessin kehittäminen
8. Hallitus ja rahoittaja (pankki)
9. Projektimalli ja budjetointi