

EHDOTUS
LIIKETOIMINNAN LYHYEN AIKAVÄLIN SUUNNITTELUN KEHITTÄMISEKSI
PEKEMA OY:SSÄ

Sisällysluettelo:

- Perinteinen budjetin asema ja merkitys liiketoiminnan lyhyen aikavälin suunnittelussa
- Budjetoiminnin kehittämistarpeet tavoitteellisen työskentelyn näkökulmasta
 - Tulostekijöiden osittaminen
 - Tulostekijöiden erittely
 - Tulostarkkailun periodin valinta
 - Johtamisbudjetin tulkinta

Tämän selvityksen tekemisessä on avustanut L. Rosenström.

Jakelu: EH, MMA, IP

Perinteinen budjetin asema ja merkitys liiketoiminnan lyhyen aikavälin suunnittelussa

Budjetti määritellään yleiskielessä "tulo- ja menoarvioksi" tai "talousarvioksi". Yrityskielen määritelmän mukaan "budjetti on yrityksen toimintasuunnitelma projisoituna taloudelliseen tasoon". Tämä on käytännössä merkinnyt pitäytymistä niillä avainalueilla, joiden ilmaiseminen markkoina on ollut mahdollista. Asetelma on usein vielä sellainen, että taloudellinen projisointi on katsottu päätavoitteeksi ja toimintasuunnitelmien laatiminen on laiminlyöty kokonaan tai parhaassa tapauksessa laadittu vain niiltä osin kuin tämän tavoitteen kannalta on ollut välttämätöntä.

Tästä on ollut seurauksena, että useat oleelliset avainalueet, joista tyypillisiä esimerkkejä ovat henkilöstöresurssien hankinnan ja motivoinnin, resurssihankinnan, johtamisen, markkina-aseman, tutkimuksen ja kehityksen sekä yhteiskunnallisen vastuun piiriin kuuluvat asiat, ovat jääneet kokonaan suunnittelun ulkopuolelle.

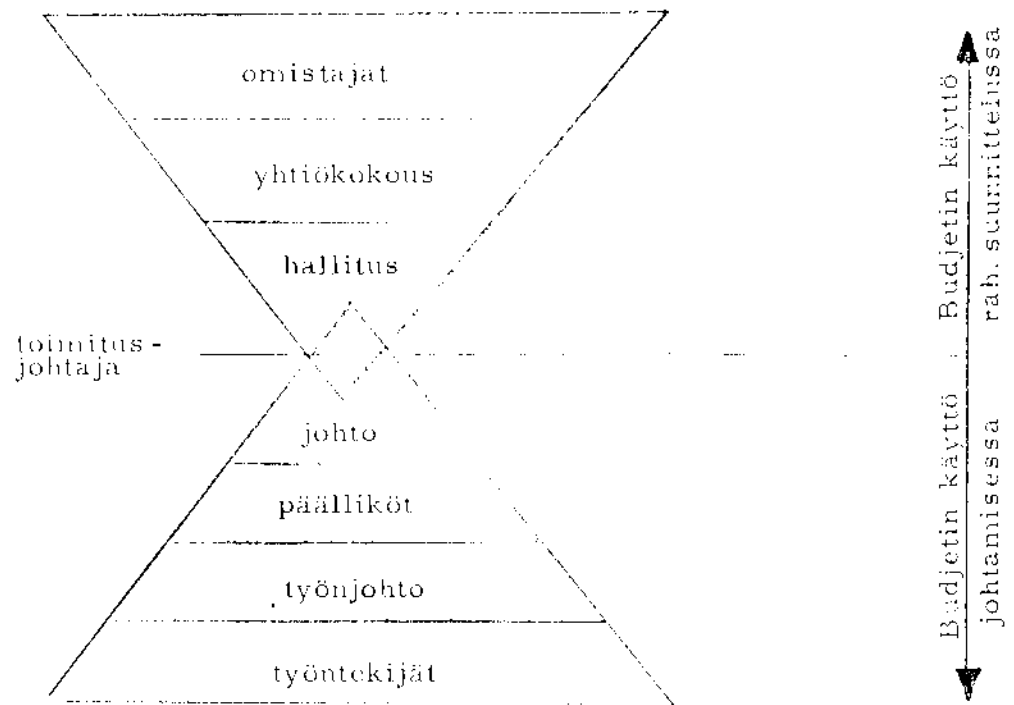
Virhe ei ole ollut budjetoinnissa sinänsä, vaan virhe on tapahtunut siinä kun on kuviteltu budjetin kuvaavan koko yritystä eikä näin ollen ole laadittu varsinaista toimintasuunnitelmaa. Pitäytyminen pelkästään budjetoinnissa merkitsee siis yrityksen varsinaisen aivokapasiteetin käyttösuunnitelman laiminlyöntiä.

Valitettavasti tämä virhe esiintyy yhä vielä Pekemassakin. Tämän seurauksena budjetointi koetaan pikemminkin raskas-soutuiseksi laskentaharjoitukseksi kuin johtohenkilöstön aktiiviseen panokseen perustuvaksi suunnittelutyöksi. Virheellinen lähestymistapa on nyttemmin tiedostettu yhä laajemmin organisaatiossamme ja sen korjaamista painotettu mm. meneillään olevassa vuosisuunnittelutyössä. Virheellinen ajattelu-tapa lienee siis häviämässä.

Budjetti on tehty ja yhä edelleenkin tehdään palvelemaan lähinnä rahoituksen suunnittelua ja näin ollen yrityksen ylintä johtoa so. hallitusta varten. Tätä väitetään perustellaan sillä, että rahoituksen suunnittelun vaatimukset on huomioitu perinteisessä budjetoinnissa, kun sen sijaan tavoitteellisen työskentelyn ja johtamisen vaatimukset on osin laiminlyöty.

Perinteisessä budjetissa ei nytkään ole mitään vikaa tai virhettä. Virhe on siinä, että luullaan lähinnä rahoituksen suunnitteluun tarkoitettulla budjetilla voitavan tehokkaasti

johtaa yritystä. Asiaa havainnollistetaan seuraavalla kuvalla.



Kuva 1. Budjetin eri käyttötarkoitukset

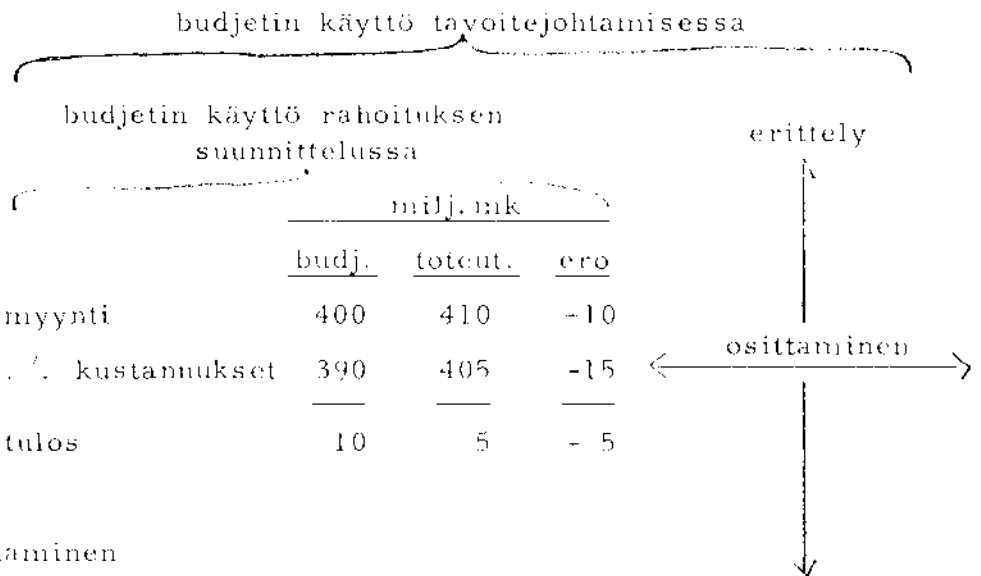
Seuraavassa esityksessä pyritään kuvaamaan niitä erityisominaisuuksia, joita tavoitejohtamiseen soveltuvalta budjettilta edellytetään sekä tarkastelemaan niiden toteutusta.

Budjetoinnin kehittämistarpeet tavoitteellisen työskentelyn näkökulmasta

Perinteisen budjetin kehittäminen paremmin tavoitteellista työskentelyä palvelevaksi riippuu mielestäni kolmen ydinkysymyksen käytännöllisestä ratkaisusta, nimittäin

- kuinka tuloslaskelman tekijöiden osittaminen suoritetaan
- kuinka tuloslaskelman tekijöiden erittely suoritetaan
- kuinka tavoitteen ja toteutuneen vertailussa käytetty periodi valitaan

Kahden ensimmäisen kysymyksen osalta ongelma voidaan havainnollistaa seuraavalla kuvalla:



Osittamisella tarkoitetaan tuloslaskelman markkamääräisten arvojen osittamista niihin tekijöihin, joista markkamääräinen arvo koostuu.

Tuloslaskelman meno- ja tulopuolella on voimassa yhtälö

$$M \times T \times H = A \quad (1)$$

A - tarkoittaa markkamääräistä arvoa

M - tarkoittaa tuotoksen määrää

T - kuvaa tuottavuutta (itse asiassa yo. kaavassa pitäisi olla käänteisluku eli $1/T$)

H - tarkoittaa panoksen yksikköhintaa

Esimerkiksi LDPE:n eteenikustannukset voidaan kirjoittaa yo. kaavan mukaan seuraavaan muotoon:

$$(150.000 \text{ t LDPE/v}) \times (1.05 \text{ t eteeniä/t LDPE}) \times (1.200 \text{ mk/t eteeniä}) = 189 \text{ milj. mk/v.}$$

Jos tarkastellaan määrä-, tuottavuus- ja hintatekijöitä siltä kannalta, miten yritys voi niihin vaikuttaa, todetaan tuotomäärän olevan tietyissä rajoissa ja tuottavuuden lähes kokonaan yrityksestä riippuvaisen ja yksikköhinnan lähes kokonaan yrityksestä riippumattoman. Koska yrityksen vaikutusmahdollisuudet eri tekijöihin ovat kovasti erilaiset, on selvää, että tavoitteenasettelu on mahdollista suorittaa tarkoituksenmukaisesti vain mikäli se voidaan suorittaa osatekijöiden suhteen eikä niiden tulon eli arvon suhteen.

Oleellisena osana johtamiseen liittyy toteutuneen tuloksen havainnollinen vertaaminen tavoitteeseen ja erojen analysointi. Poikkeamat lasketaan seuraavista kaavoista:

Määräero on

$$(\text{toteutunut määrä} - \text{tavoitemäärä}) \times \text{tavoitetuottavuus} \times \text{tavoitehinta}$$

Tuottavuusero on

$$(\text{toteutunut tuottavuus} - \text{tavoitetuottavuus}) \times \text{toteutunut määrä} \times \text{tavoitehinta}$$

Hintaero on

$$(\text{toteutunut hinta} - \text{tavoitehinta}) \times \text{toteutunut määrä} \times \text{toteutunut tuottavuus}$$

Arvoero on

$$\text{toteutunut arvo} - \text{tavoitearvo}$$

Yllä olevat kaavat voidaan osoittaa matemaattisesti oikeiksi. Olkoon tavoite

$$M \times T \times H = A \quad (2)$$

Toteutunutta tulosta merkitään

$$(M + \Delta M) \times (T + \Delta T) \times (H + \Delta H) = A + \Delta A \quad (3)$$

Ratkaisemalla yhtälöistä 2 ja 3 ΔA saadaan yllä kirjallisesti esitettyjä kaavoja vastaavat lausekkeet.

Poikkeamat eri tekijöissä aiheuttavat erilaisia seurannaisvaikutuksia. Määräpoikkeama merkitsee muutosta ensisijaisesti vain rahoitussuunnitelmaan. Tuottavuus ja hintapoikkeama sen sijaan vaikuttavat ensisijaisesti kannattavuuteen. Näiden yhteisvaikutus, arvopoikkeama riittää rahoitussuunnittelun perustaksi, mistä syystä perinteinen budjetti ei tuo esiin mainittuja osatekijöitä puhumattakaan niiden suhteellisista poikkeamista. Kuitenkin nämä tekijät ovat johtamisen kannalta tärkeimmät.

Tulostekijöiden erittely

Tuloslaskelman tulo- ja kustannuspuolen erittelyssä ei ole suurempia vaikeuksia, kun pidättäydytään arvosuureissa. Näinhän perinteinen budjetti on laadittu jo pitkään hyvinkin yksityiskohtaisella tarkkuustasolla.

Tuloslaskelman erittely eri osatekijöiden suhteen on sen sijaan ongelmallisempi asia. Ongelmalla on toinenkin, yleisemmin tunnettu nimi; tarkoituksenmukaisten tavoitteiden asettaminen eri organisaatiotasolle siten, että niillä on selvä yhteys koko tuotantolinjan tai yrityksen tulokseen.

Liite 1 kuvaa tämän erittelyn peruslähtökohtaa. Siinä on esitetty tuotantolinjan tulostarkkailun perusmalli johdon ja osastopäällikkötason käyttöön ja keskinäiseen kommunikointiin.

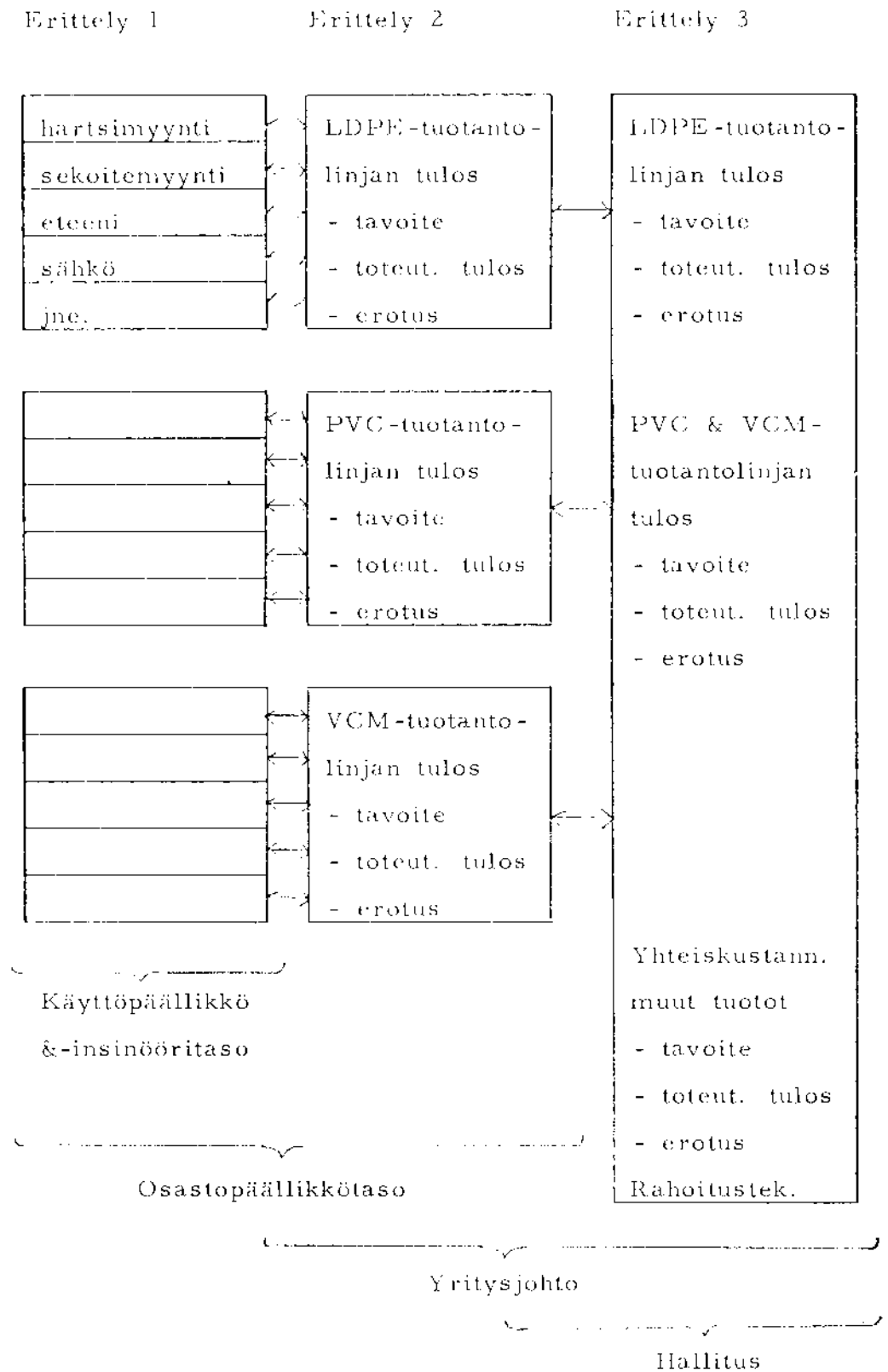
Oheisessa kaaviokuvassa (2) on esitetty raportointijärjestelmän rakentuminen perusmallin ympärille.

Perusmallin jokainen rivi tulee olla yksityiskohtaisesti analysoitu omassa raportissaan ja samalla periaatteella kuin perusmallikin. Tämä erittely (1) olisi lähinnä käyttöpäällikön ja tuotantopäällikön keskinäisen kommunikoimien perusta.

Tuotantolinjojen tulosraporttien yhteenvedot täydennettynä yhteiskustannuksilla, muilla tuotoilla ja rahoitustiedoilla saadaan yhteneviin tietoihin perustuva raportti johdon ja hallituksen väliseen kommunikointiin.

Kaaviokuva 2

Tavoitteiden, toteutuneen ja erotuksen raportointi eri organisaatiotasolla



Tulostarkkailun periodin valinta

Jos lähdetään siitä, että budjetti laaditaan kiinteälle kalenterivuodelle, on suunnitellun ja toteutuneen vertailemiseksi viisi erilaista mahdollisuutta. Nämä on kuvattu graafisesti seuraavalla sivulla.

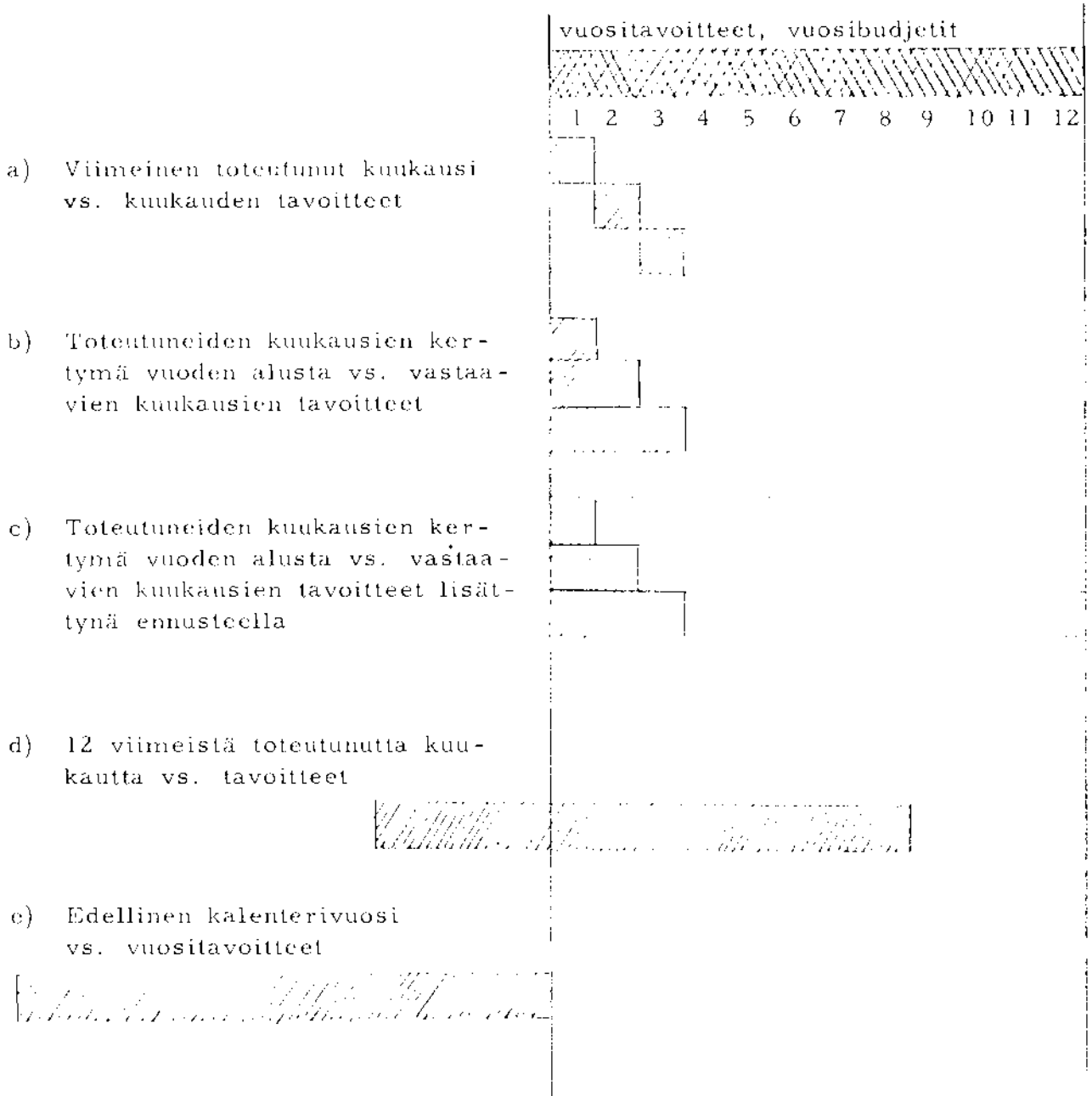
Tällä hetkellä Pekemassa käytetään vertailuperusteita a, b, c jne. Kaikille näille on ominaista, että tulostarkkailu tapahtuu kumulatiivisesti tilikausittain alkaen tammikuun 1. päivästä. Tämä on luonnollinen lähtökohta rahoituksen ja tuloksen suunnittelussa, jossa käyttökatteen kertymä on tärkeää. Yrityksen tavoitteellisessa johtamisessa tämä lähtökohta on pikemminkin epäluonnollinen kuin luonnollinen, koska

- kokonais- l. vuositavoitteista johdetut kuukausitavoitteet ovat osaksi laskennallisia.
- toteutunut tulos on kausivaihtelusta johtuen virheellinen. Tällaisia virhetekijöitä ovat esimerkiksi:
 - seisokit
 - vuosilomat
 - sää (talvi vs. kesä)
 - tilinpäätösjärjestelyt
 - vuoden kuluessa korjaantuvat systeemivirheet jne.
- tammikuun raportin luotettavuus on vain 1/12 joulukuun raportin luotettavuudesta. Tämä ominaisuus on omiaan lisäämään väärinkäsityksiä, ristiriitoja ja piittaamattomuutta raportin käyttäjien keskuudessa.
- tavoiteluvut ja toteutuneet luvut muuttuvat alinomaan, eivätkä käyttäjät saa niihin kunnollista otetta.
- kehitystrendien havaitseminen on eräiltä osin hyvin vaikeaa ja siten myös niiden graafinen esittäminen.

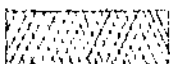


Mainittujen epäkohtien poistamiseksi ehdotan käytäntöä, jonka mukaan 12 viimeisen kuukauden tulosta verrattaisiin tavoitteeseen. Tällaisen käytännön vahvimpina puolina haluan erityisesti korostaa seuraavia seikkoja:

- 12 kk lienee pienin mahdollinen ajanjakso, jonka tulos todella kuvaa saavutettua tasoa tämäntyyppisessä teollisuudessa.
- osittain edellisestä johtuen erilaiset kehitystrendit havaitaan helposti ja voidaan puuttua niihin.
- pieninkin poikkeama tavoitteesta on yhteismitallinen linjan ja koko yrityksen tuloksen kanssa, joten ne ovat suoraan priorisoitavissa.

Toteutuneen tuloksen vertaaminen kiinteään tavoitteeseen



Selitykset:

	tavoite
	toteutunut
	ennuste

Johtamisbudjetin tulkinta

Liitteessä 1 on esimerkki tuotantolinjan tavoitejohtamisbudjetista, joka on tarkoitettu osastopäälliköiden ja johdon väliin kommunikointiin. Tämän esimerkin avulla pyritään selventämään tavoitejohtamisbudjetin tulkintaa.

- Sarakemerkintöjen selitykset
 - M tarkoittaa tuotoksen määrää
 - T tarkoittaa tuottavuutta panosmäärä/tuotosmäärä
 - H tarkoittaa panostekijän yksikköhintaa
 - A tarkoittaa markkamääräistä arvoa
- Erotussarakkeiden etumerkki kertoo erotuksen vaikutuksen kokonaistulokseen.
- Pitkävaikutteisten resurssien eli "kiinteiden kustannusten" tuottavuustavoite tarkoittaa tuottavuutta täydellä kapasiteetilla toimittaessa ja tuottavuusero kertoo siis suoraan, minkä verran vajavainen toiminta-aste rasittaa tulosta.
- Erolaskennan tulkinta. Määräero on ensisijaisesti rahoituskysymys kun taas tuottavuus- ja hintaerot ovat ensisijaisesti kannattavuuskysymyksiä.

M	T	H	A	M	T	H
68.443	2.088.89	142.97	2.006.00	2.377	172.91	5.69+
5.238	2.545.00	13.33	2.408.00	1.87+	10.45	.22+
72.681	2.121.91	156.30	2.036.98	2.54+	147.08	6.39+
1.062	1.321.94	109.56	1.180.00	7.42-	96.05	0.76-
1.048	67.50	5.92	73.50	4.5-	5.22	.53+
.890	25.94	1.93	27.88	2.2-	2.82	.14-
	57.04	4.81	56.00	.34-	4.38	.09-
	87.03	7.04	92.06	.59-	7.80	.85+
84.047	1.596.67	129.61	1.489.71	9.02-	116.66	2.61-
5.042	1.536.67	8.2-	1.489.91	1.21-	9.27	.25+
5.232	1.831.92	10.50+	1.740.01	1.52+	11.60	.51-
10.564	1.836.67	16.23-	1.489.91	7.82+	7.92	.49+
494	1.831.92	970	1.760.01	1.90-	1.77	.03+
68.442	552.22	37.80	516.09	.86+	34.46	0.80+
5.238	713.02	27.70	642.99	.32-	2.62	.24+
72.681	560.65	41.53	526.72	.64+	18.08	4.04+
		26.67			25.82	
.814	26.52	1.80	26.25	.15-	1.89	.01-
.224	47.47	.83	48.68	.06-	.94	.09-
1.048	28.10	11.68	31.50	.19-	1.87	.30+
.525	72.47	2.51	72.46	.27-	2.52	.56+
		7.21			1.33	
		11.47			.86	
		1.20			12.71	.22+
84.736	150.47	12.75	161.56	.98-	.22+	.22+
		28.28			25.37	(.94-)
		18.92			17.22	(.51-)
		62.02			61.72	(4.26+)
		17.13-			9.69-	
		8.27-			1.79+	
		9.38			16.87	

LACK-HAKTSIT
SEKOITTI.
LASKUTUS YHT

ETSEMI
SAIKO
HEVY
PRAKKAUS
MUUT MUUTT.
PERUSTUOT. YHT

TOIM. SEK. LAIT
E-SEK. KUUTTI.

MAR. M. HAKTSIT
VAR. M. SEKOITTI.

M-KATE-HAKTSIT
M-KATE-SEKOITTI
MUNTIKATE YHT
MUNTIKATE 2/5

PALKKARUUS IT
PALKKARUUS TH
VAR. M. SEKOITTI
SAIKON KILUTER
TAVOITUSRAVVELU
MUNTI TUOT. KUUT
MUNTI
KUNTIENT YHT

OS. KÄYTTÖKATE
OS. KÄYTTÖKATE
PAPER. YHT. KUUT

VARASTOMUUTOS
SAATTAVIEN MUUT
KASSATULOS

(1)

(2)

(3)

(4)

(5)

(6)