

# Budjetoinnin yö ja päivä julkissektorilla

## Metafora- ja lähikäsiteanalyysi

*Kimmo Hyrsky, Mika Tuunanen, Pentti Meklin ja Matti Koironen*

### THE DARK AND BRIGHT SIDE OF BUDGETING IN THE FINNISH PUBLIC SECTOR: A METAPHOR AND CONCEPTUAL ANALYSIS

The present pilot study set out to investigate how people working in public sector and/or studying public administration perceived budget and budgeting. Some two hundred people were sampled with one hundred and eighty-seven usable answers being returned. The methods employed were a metaphor and conceptual analysis. Metaphors are very useful instruments in studying people's attitudes and thought processes. In fact, there is an emerging consensus that metaphors are essential units of thought and communication (Ortony, 1993). Metaphors are not only ways of hiding and expressing thoughts, they actively create and shape thought (Lakoff, 1987). This is due to the fact that thought is more inherently figurative than it is literal (Gibbs, 1994). Through metaphors we are able to understand how informants view the core meanings of the concepts of 'budget' and 'budgeting'.

In the metaphor analysis the respondents were asked to come up with five metaphors describing the meanings of 'budget' and 'budgeting'. The qualitative analysis revealed that people perceived budget and budgeting mainly in two opposite ways. On the one hand, the perceptions were very positive ("Day dimension") and strongly reflected the views derived from the various budgeting text books content analysed in the theoretical section of the study. On the other hand, some perceptions were rather negative, cynical and even downgrading ("Night dimension"). These answers might have been influenced by real-life experiences of budgeting and revealed the enduring myths and prejudices that still prevail in the budgeting of the public sector.

In the conceptual analysis, the informants defined the concepts of 'budget' and 'budgeting' by using a seven point Likert-scale. People were presented with 30 suggested words for both budget and budgeting. The results indicated how closely related the suggested expressions were to budget and budgeting. The means and standard deviations for the words were computed. The subsequent factor analysis again produced both positive ("Day") and negative ("Night") dimensions. Moreover, a cluster analysis was employed to investigate the budgeting orientations of groups of informants.

On a closer inspection, the results showed that the scores for related concepts were highest in the "Day-side" expressions, whilst in metaphors the situation was exactly the opposite. In the metaphorical data, there were much more cynical and negative expressions than positive ones. In other words, the "Dark side" of budgeting dominated. This result is interesting since metaphors tend to

reveal better than literal statements what and how people really think. This result also offers implications for the direction of future studies of budgeting in the public sector.

**Key words:** budget, budgeting, public sector, metaphor and conceptual analysis.

### 1 LÄHTÖKOHTA JA TAVOITTEET

Tietoisien ja sanatarkan viestinnän ohella kielenkäyttäjät paljastavat mielikuviaan ja asenteitaan myös implisiittisesti ja vertauskuvallisesti käyttämässään arkikielen metaforissa. Metaforat eli kielikuvat ilmaisevat merkityksiä laajemmin kuin sanatarkat ilmaisumme. Metaforat perustuvat vertailevasti samankaltaisuuteen ja ovat usein luonteeltaan ikonisia ja analogisia. Juuri vertauskuvallisuutensa ansiosta ne paljastavat tehokkaasti kielenkäyttäjien mielikuvia ja asenteita kulloinkin kuvattavasta kohteesta. Tyypillinen metaforailmaus on »A on B», kuten »Budjetti on kiristetty vyö». Kielikuvailmaus voi olla myös muodossa »A on kuin B», esimerkiksi »Budjetointi on kuin painiottelu». Metaforien avulla siis määrittelemme yhden käsitteen merkityksen toisen kautta.

Kielikuvat ovat tärkeitä instrumentteja, joiden tuntemuksen myötä voimme paremmin oivaltaa toiminnan ja ajattelun yhteyksiä. Ihmiset ovat kautta aikain pyrkineet käsitteistämään ympäröivää konkreettista maailmaa, antamaan sille muotoja, tekemään siitä mielessään »todellista» ja ymmärtämään sen keskeistä olemusta. Morgan (1980, 605) onkin todennut: »Words, science, art and myth are all ways we attempt to structure our world.»

Metaforinen kielenkäyttö on tehokasta nimenomaan todellisuuden jäsentämisessä ja sen tarjoamien eri vaihtoehtojen näkemisessä. Metafora on väline, jonka avulla hahmotamme todellisuutta (Hjorth & Koironen, 1994). Metaforiset ilmaukset voivat parhaimmillaan tuottaa kirjaimellisia ilmauksia havainnollisempaa informaatiota ihmisten todellisista mielikuvista ja käsityksistä. Tämä perustuu siihen, että kielikuvat kiteyttävät tutkittavan ilmiön keskeisen olemuksen, koska ne

ovat luonteeltaan kärjistäviä ja stereotyyppioita luovia (Clark & Salaman, 1996). Hallinnon alan tutkimuksen uudempien näkökulmien kehittämisessä tulisi korostua vaihtoehtoiset tavat ajatella ja lähestyä ilmiötä monelta eri tasolta. Tämän tutkimuksen yhtenä lähtökohtana on esittää kuvakielen tarjoamia keinoja vaihtoehtoisten toiminta- ja ajattelumallien löytämiseksi julkissektorin tutkimuksessa.

Tutkimuksen toisena virikkeenä on se yleinen havainto, että oppikirjoissa useat käsitteet määritellään hyvin positiivisesti. Tämä pätee varsinkin taloushallinnon ja laskentatoimen käsitteisiin. Esimerkiksi budjetti ja budjetointi ilmaistaan yleensä reaali-määritelmillä, jotka sisältävät enemmän tai vähemmän positiivisia piirteitä. Budjetoinnin arkitodellisuus on kuitenkin näitä määritelmiä paljon moni-ilmeisempi ja syvällisempi. Toimijoiden havainnoimassa todellisuudessa keskeiseksi saattavat nousta mitä moninaisimmat, myös negatiiviset, piirteet. Budjetilla ja budjetoinnilla saattaa hyvinkin olla »päivä- ja yö-dimensio». Tästä huomiosta syntyy tarve selvittää, miten toimijat havainnoivat budjetointia ja budjettia ja millaisia mielikuvia ne herättävät.

Tutkimuksessa budjettia ja budjetointia analysoidaan behavioristisella otteella, jota täydennetään soveltavasta kielitieteestä omaksutuilla tutkimusmenetelmillä. Empiiriseen analyysiin kerättiin kohdejoukko, joka koostui noin 200:sta julkissektorilla toimivasta tai sen työtehtäviin opiskelevasta henkilöstä. Tutkimukselle tiivistyi kaksi päätavoitetta. Ensinnäkin haluttiin selvittää *millaisia arkitodellisuuden mielikuvia budjetti ja budjetointi vastaajissa herättävät? Ovatko niitä koskevat havainnot ensisijaisesti »oppikirjamaisen» myönteisiä vai kielteisiä, vähätteleviä tai jopa kyynisiä? Mielikuvia on aikaisemmin tutkittu useilla eri tieteenaloiilla kielikuvia analysoimalla. Tässä tutkimuksessa metodia sovelletaan julkistalouden tutkimukseen. Toinen tutkimustavoite on selvittää *metafora- ja lähikäsiteanalyysien soveltuvuus julkissektorin budjetointitutkimukseen.**

## 2 KIRJALLISUUSKATSAUS

### 2.1 Metaforat taloustieteissä

Metaforia on yleisesti hyödynnetty filosofian sekä kieli- ja kasvatustieteiden tutkimuksissa, joissa niiden käytöllä on pitkät ja ansioituneet perinteet. Kielikuvat ovat yleisiä arkikielessä ja keskeisiä elementtejä niissä kognitiivisissa prosesseissa, joiden avulla maailmankuvamme hah-

mottuu ja avartuu. Metafora-analyyseja käytetään menetelminä pyrittäessä selvittämään, miten ja miksi ihmiset ajattelevat ja puhuvat tietyllä tavalla kielenkäytön eri konteksteissa. Ehkäpä tunnetuimmat metaforakirjallisuuden pioneerit ovat Black (1962), Wheelwright (1962), Sacks (1979), Lakoff & Johnson (1980), Miall (1982) ja Ortony (1993).

Metaforan laajuus ja luonne käsitteellistämässä on 1980-luvulla ollut keskeisellä sijalla *kognitiivisen kieliopin kehittämisessä*. Alan johtavat tutkijat Lakoff & Johnson (1980, 7–14) ovat osoittaneet yksilöiden käsitteellisten rakenteiden heijastuvan heidän kielenkäytössään. Tutkimuksessaan he totesivat ihmisten käsitejärjestelmien ja kognitiivisten prosessien rakentuvan suurelta osin metaforisesti. Lakoffin (1987, 47–50) näkemys perustuu struktuurin säilymisen ajatukselle. Metaforan keskeinen kriteeri on, että se yhdistää kahta eri käsitteistämisen alaa niin, että näiden välille hahmottuu rakenteellinen samankaltaisuus. Metaforat eivät ole yksittäisiä, vaan ne ilmentävät laajempia käsitteistykseen alojen välisiä suhteita. Kysymys ei ole pelkästään konventionaalista kielestä vaan myös vakiintuneista ajattelutavoista, joita kieli luonnollisesti aina heijastaa. Metaforat ilmentävät konventionaalisia linkkejä kahden eri kokemusalueen välillä.

*Taloustieteissä* metafora-analyysi on verrattain uusi metodi. Hodgsonin (1993) mukaan talouselämän kielessä luonnon organismeja kuvaavat metaforat ovat mekanistisia metaforia ilmaisuvoimaisempia. Toisaalta Johannisson (1990) on osoittanut *verkosto*-metaforan käyttökelpoisuuden yrittäjyyden kasvunäkymien analysoinnissa. Myös Easton & Araujo (1991) ovat käyttäneet verkostometaforia kuvaamaan yritysten kansainvälistymiskehitystä. Kleppestö (1991) taasen havainnollisti yritysostoja ja fuusioita avioliittometaforilla. Janssonille (1994) pelaamiseen liittyvät metaforat (esim. »peluri») toimivat lähtökohtana yritysten investointien arviointikeinojen kuvaamiselle. Suomessa metodia ovat yrittäjyystutkimukseen aikaisemmin soveltaneet Koiranen (1995), Hisrich, Koiranen & Hyrsky (1996) ja Koiranen & Hyrsky (1997). Tyypillisiä yrittäjää kuvaavia metaforia viimeksimainitussa tutkimuksissa olivat mm. 'oman onnensa seppä', 'työmuurahainen', 'joka paikan höylä', 'kameleontti', 'voiteluöljy', 'nuorallatanssija', 'kadonneen aarteen metsästäjä', 'kukko tunkiolla', 'vierivä kivi', 'kaktus aavikolla', jne. Yrittäjyys-metaforia olivat esim.: 'Kalevalan sampo', 'venäläinen ruletti', 'taistelutaner', 'liehuva lippu', 'maailmanpyörä', 'kuokuva koski', jne.

Yleisintä talous- ja hallintotieteissä metaforien käyttö on kuitenkin ollut organisaatiotutkimuksessa. Esimerkkeinä voidaan mainita seuraavat organisaattorien toimintojen ja tilanteiden analysointiin kohdentuvat tutkimukset:

- 1) Päätöksentekoprosessit (Connolly, 1988)
- 2) Johtaminen (Bensimon, 1989)
- 3) Organisaatioteoriat (Morgan, 1980 & 1983)
- 4) Organisaatioviestintä (Putnam, Phillips & Chapman, 1997)
- 5) Organisaatiokulttuurit (Brink, 1993)
- 6) Organisaatiosuunnittelu (Tsoukas, 1993)
- 7) Organisaatiomuutos (Lundberg, 1990, Pearce & Osmond, 1996)
- 8) Organisaation kehittäminen (Akin & Schultheiss, 1990)
- 9) Henkilöstövoimavarojen kehittäminen (Marx & Hamilton, 1991)
- 10) Strategiat (Peters, 1992)

Gareth Morgan (1980 & 1983) on organisaatiotutkimuksessa toiminut uranuurtajana metaforatutkimuksen soveltamisessa. Morgan (1983) on tarkastellut mm. tutkijoiden organisaatioanalyysissä käyttämiä kielikuvia. Hän havaitsi kahdeksan organisaatiometafora, jotka heijastavat yritysganisaatioiden perusarvoja ja -arvostuksia sekä organisaatioiden taustalla vaikuttavia käytötoimioia:

<i>Organisaatiometaforat</i>	<i>Keskeiset arvot/ käyttövoima</i>
<i>Kone</i>	Rationaalisuus
<i>Organismi</i>	Luonnollinen valinta
<i>Järkeily</i>	Oppiminen
<i>Kulttuuri</i>	Sisällön/merkitysten
etsiminen	
<i>Poliittinen järjestelmä</i>	Vallanjako
<i>Psykiatrinen vankila</i>	Tiedostamaton
<i>Virta</i>	Muutos
<i>Painostuskeino</i>	Vallan keskittyminen

## 2.2 Budjetti ja budjetointi oppikirjoissa ja tutkimushavainnoissa

Tutkimuksessa analysoidaan sekä hallinto- ja taloustieteellisessä koulutuksessa käytettyjä oppikirjoja että budjetin ja budjetoinnin arkitodellisuuteen liittyviä tutkimuksia. Budjetista ja budjetoinnista on olemassa runsaasti oppikirjamääritteliä. Purhosen (1961, 35) mukaan *budjetti*-termi on alunperin tarkoittanut rahan kuljettamiseen käytettyä nahkaista laukkuja tai pussia. Vaikka vieläkin puhutaan »budjettipaketista», on

budjetti vähitellen saanut laajemman merkityksen (Wildavsky, 1988). Budjetti voi olla esim. »epärealistinen», »elvyttävä», jne.

Eri tieteenaloilla budjettia on kuvattu monipuolisesti. Oikeustieteilijä Purhonen (1961, 37) kuvailee budjetin tunnusmerkistöä lainsäädännöstä käsin, pitäen sitä eduskunnan päättämänä valtion tahdonilmaisuna, jossa vuodeksi kerrallaan ennakolta osin arvioidaan ja osin sitovasti määrätään valtion tulot ja menot (ks. myös Myrsky, 1994). Budjetin oikeustieteelliset määritelmät eivät ole muuttuneet merkittävästi aikojen saatossa. Myllymäki (1994) korostaa budjettivallan oikeudellista vakautta ja muuttumattomuutta, mutta samalla toteaa budjetin roolimutokseksi sen nykyisen voimakkaan suunnitteluluonteen ja kehittymisen entistä enemmän yleisen talouspolitiikan välineeksi. Tuori (1985) pelkistää oikeus- ja talouskirjallisuudesta kaksi erillistä budjetin tehtäväkenttää: talouden hoidon suunnitelma tiettyä ajanjaksoa varten, joka toimii velvoittavana ohjeena toimeenpanoviranomaisille ja taloutta koskeva suunnitelma, joka on samalla viranomaisia sitova ohje.

Myös talousoppineet näkevät budjetin talouden ohjauksvälineenä. Esimerkiksi Honko (1980, 203) pitää budjettia tärkeimpänä tavoite- ja suunnittelulaskelmana, joka avustaa liikkeenjohtoa suunnittelutehtävän tarkoituksenmukaisessa toteutamisessa. Budjetin tavoitteet liittyvät taloudellisuuteen, kannattavuuteen tai varainhoitoon. Hongon mukaan budjetti on kertatavoite, joka aina tehdään »räättälintyönä». Kettunen (1979, 172) määrittelee budjetin samansuuntaisesti: »Budjetti on tiettyä ajanjaksoa varten laadittu markkamääräinen suunnitelma ja samalla myös tavoite, jonka toteutumista tarkkailulaskelmin seurataan». Budjetti ja suunnitelmat ovat yrityspoliittisten päätösten rajaamissa puitteissa laadittuja kertakäyttöisiä toimintaohjelmia, joiden tehtävät ovat koordinointi ja toiminnan ohjattavuuden parantaminen. Talouden tavoitteellinen ohjaus toteutuu Neilimon (1992, 159) mukaan erityisesti budjettitarkkailussa.

Riistamalle ja Jyrkkiölle (1991, 348) budjetti on yrityksen toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu markkamääräinen toimintasuunnitelma. Tuitulle (1994, 138) talousarvio on samanaikaisesti taloussuunnitelma, kirjanpidon perusta, valvonnan väline, kunnallisveron määräämisen perusta sekä poliittinen ja yleinen toimintaohje. Hän tiivistää väitöskirjatutkimuksessaan budjetoinnin keskeiset piirteet: resurssien allokointi, prosessisuus,

johon liittyy systemaattisuus ja säännönmukaisuus. Olennaista on myös suunnittelu, jota leimaa tavoitteellisuus. Tuitun mukaan budjetoinnissa on kyse resurssien ja tarpeiden yhteensovittamisesta.

Kuntalaki (365/1995) 65§ määrää, että talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarvioon otetaan toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Heuru (1987) erittelee budjetin alkuperäistarkoitukseksi julkistalouksissa veroilla kerättävien varojen määrän. Kunnan budjetin tehtäväksi hän esittää tilinpidollisen, fiskaalisen suunnittelu-, kunnallispoliittisen- ja oikeudellisen tehtävän. Erityisesti julkisella sektorilla budjetti antaa valtuudet käyttää vahvistetun summan tiettyihin kohteisiin. Muun muassa Otley (1977 & 1987) näkee valtuutuksen budjetoinnin osatehtävänä. Budjetti siis valtuuttaa käyttäytymään tietyllä tavalla. Myös Purhonen (1961) viittaa samaan puheessaan budjetista toimeenpanovallan oikeutuksena.

*Budjetoinnilla* tarkoitetaan budjetin suunnittelua ja laatimista ja niille tarpeellisten vaihtoehtojen etsimistä, vertailemista ja valintaa (Riistama & Jyrkkiö, 1991, 348–349). Tutkijat ovat löytäneet budjetoinnin tarkasteluun monia näkökulmia, vivahteita ja rooleja. Esimerkiksi Samuelsson (1986, 35–45) näkee budjetoinnilla olevan ilmaistun, tarkoitetun ja todellisen roolin. Hänen mukaansa budjetoinnin todellinen rooli saattaa olla vain rituaalin- tai myytinomainen rutiini tai tapa, jonka merkitys ohjauksessa on marginaalinen. Budjetoinnilla on useissa organisaatioissa tärkeä asema johdon laskentatoimen osana. Julkissektorilla se on ollut kiistatta tärkein suunnittelulaskelma sekä taloudenpidon ja toiminnan seurannan perusta. Mikään ei viittaa siihen, että budjetin asema julkisen sektorin laskelmissa olisi tulevaisuudessa vähäisempi, joskin sen rinnalle on kehitetty muitakin ohjausta palvelevia systeemejä, ja budjetoinnin luonne on vuosien mittaan muuttunut.

Arto et al. (1980, 87–108) jäsentävät budjetin ja budjetoinnin laajempaan kontekstiin, johon kiinteästi liittyvät sidosryhmä-, ympäristö- ja yritys-analyysi sekä ylimmän johdon strategiapäätökset. Heidän mukaansa budjetointi kytketty hallinnollisten ja operatiivisten ongelmien ratkaisuun tähtäävään suunnitteluun. Heille budjetointi on kolmivaiheinen prosessi sisältäen budjettisuun-

nittelun, -toimeenpanon ja -valvonnan. Budjettitavoitteet ovat raha- tai reaali-perusteisesti ilmaistuja halutun tilan määreitä. Valvonta on erojen analysointia, syiden selvittämistä ja korjaavien toimenpiteiden aikaansaamista.

Budjetoinnin arkitodellisuutta on selvitetty lukuisissa tutkimuksissa (ks. esim. Becker & Green, 1970; Otley, 1977; Wildavsky, 1988; Ihantola, 1991; Viscione, 1992; Churchill 1992; Tuittu, 1994). Esimerkiksi Churchill (1992, 359–360) näkee budjetoinnilla kolme keskeistä tehtävää. Nämä funktiot ovat tavoitteenasettelu-, suunnittelu- ja kontrollifunktio. Yhdysvaltalaisia pk-yritystutkimuksissa on löydetty mielenkiintoinen yhteys näiden funktioiden välille. Toiminnan luovuuden on todettu kiihtyvän, jos budjetin kontrollifunktio on korostunut liikaa suunnittelun ja tavoitteenasettelun sijasta (Viscione, 1992, 350).

Toisaalta Ihantolan (1991) mukaan budjetointi on moniulotteista toimintaa, johon sisältyy yhtäältä varsin mekaanisia laskentateknisiä piirteitä, mutta myös monimutkaisia inhimillisen käyttäytymisen vuorovaikutussuhteita. Ihantola (1991, 1) toteaa tutkimuksessaan: »Laskentatoimi itsessään on sosiaalinen prosessi, jossa korostuu inhimillisen tekijän rooli ja vaikutus. Ihminen kaikine puutteineen ja hyvine puolineen on viime kädessä se, joka vastaa laskentatoimen toiminnasta ja toteuttamisesta». Myös Marjanen & Halavaara (1970) näkevät budjetoinnin prosessina, joka etenee organisaatioitasoilta toiselle tarkentuen ja sovituen yhtenäiseksi kokonaisuudeksi (vrt. Hallipelto & Kataja, 1980). Länsimaisessa budjetointikäytännössä budjetit eivät ole olleet niin tärkeitä kuin budjetointi prosessina (Vehmanen & Koskinen, 1997).

Budjetoinnin sosiaalista ulottuvuutta painottaa myös yksi julkissektorin budjetoinnin kuuluisimmista tutkijoista, Wildavsky (1988, 1–12), joka on tutkinut budjetointiprosesseja poliittis-hallinnollisessa kontekstissa. Hän esittelee joukon budjetin ydinpiirteitä. Eri näkökulmista katsottuna *budjetti on mm. ennuste, numeroiden joukko, menojen jakautumisen tai toimintojen tarkoitusten kuvaus. Budjetti toimii myös rahavarat inhimillisiin voimavaroihin ja poliittisiin tarkoituksiin yhdistävänä linkkinä*. Tällöin budjetti nähdään hintalappuilla varustettuina päämäärien sarjana. Budjetti on myös poliittisten päättäjien ja viraston välinen tai viraston ja sen yksiköiden sisäinen sopimus, mutta se voi myös olla yksipuolinen kontrollin väline. Edelleen budjetti on instrumentti, jolla rajalliset varat jaetaan vaihtoehtoisin tarkoituksiin, jolloin budjetti on samalla koordinoinnin väline. Kun budjettiin sisältyy yksityiskohtaista tietoa, se

voi palvella työsuunnitelmana. Voimavarojen allokointivälineenä budjettia voidaan luonnehtia myös tehokkuuden varmistusvälineeksi.

Wildavsky (1988, 70) ottaa lähtökohdaksi metaforan *dollareiden tanssi* (Dance of Dollars) esitellessään eri näkökulmia budjetointiin poliittis-hallinnollisessa kontekstissa. Budjetointiin liittyy keskeisesti rahojen tanssi tai tanssittaminen, eli erilaisten laskelmien tekeminen ja numeroilla ja rahoilla pelaaminen. Poliittisilla päätöksillä ohjallaan, kuka saa varoja käyttöönsä ja kuinka paljon. Tämä puolestaan riippuu laskelmien tekemisestä, numeroiden onnistuneesta tanssittamisesta, sillä erilaiset laskelmat tuottavat erilaisia päätöksiä. Wildavsky (1988, 76–82) katsoo budjetoinnin olevan:

- \* konsensusta, eri käsityskantojen yhteen soveltamista ja pyrkimistä yksimielisyyteen
- \* historian ja tradition jatkamista, sillä toimijat rakentavat budjetteja menneen perusteella
- \* sirpaleiden kokoamista yhdeksi kokonaisuudeksi eri sektoreiden muruista
- \* inkrementaalista edellisten vuosien budjetointiin pohjautuvaa ja yleensä pienin muutoksin etenevää
- \* yksinkertaistamista, suurten kokonaisuuksien pelkistämistä
- \* sosiaalinen tapahtuma, jossa osallistujat ovat vuorovaikutuksessa keskenään ja tekevät havaintoja itse budjetointiprosessista ja yhteistyökumppaneista
- \* tyydyttävän, ei aina parhaan mahdollisen ratkaisun hakemista
- \* ei-ohjelmallista eli budjetointi ei todellisuudessa perustu mihinkään ohjelmaan
- \* itseään toistava prosessi, joka toistuu vuodesta toiseen samantyyppisenä ja samat asiat yhä uudestaan esiin nostavana
- \* peräkkäinen ja vuorotteleva prosessi, jossa kaikkia asioita ei heti pyritä ratkaisemaan, vaan asioita käsitellään eri aikoina ja eri paikoissa

Esitetyn kirjallisuuskatsauksen perusteella tehdään seuraavat tutkimuksen empiiristä toteutusta ohjaavat lähtöoletukset. Budjetoinnin ns. päivälottuvuudeksi luokitellaan alan oppikirjallisuuden positiivisesti painottamat budjetoinnin ominaisuudet ja tehtävät. Budjetoinnin yöulottuvuutena nähdään arkitodellisuudesta havainnoidut, budjetointia negatiivisesti, vähättelevästi ja kynnisesti kuvaavat ilmaukset. Päivä- vs. yö-vastakainasettelua on aikaisemmin käyttänyt esim. Kettunen (1982, 1–8; 1983, 62–75) jäsentäessään laskentatoimen eri rooleja erottamalla sen

päivälottuvuuden eli ns. tarkoituksellisen käytön ja yöulottuvuuden eli ei-intentionaalisen käytön.

### 3 MENETELMÄT JA AINEISTO

Suomessa metafora- ja lähikäsiteanalyysejä ovat taloustieteellisessä tutkimuksessa aikaisemmin hyödyntäneet Koironen (1995), Hisrich, Koironen & Hyrsky (1996) ja Koironen & Hyrsky (1997). Näissä tutkimuksissa sovelletut menetelmät luovat metodologisen perustan myös tälle tutkimukselle. Kyselyssä käytetyn lomakkeen ensimmäisessä osassa, metafora-analyysissa, vastaajat tuottivat vapaasti assosioiden budjetointi-käsitteiden synnyttämiä kielikuvia. Vastaajat loivat viisi budjetointi- ja budjetointi-metaforaa itsenäisesti, ja heille annettiin mahdollisuus perustella valintojaan.

Lomakkeen toinen osa, lähikäsiteanalyysi, mitasi sitä kuinka läheiseksi tai etäiseksi sukulaiskäsitteiksi vastaajat mielsivät tarjotut budjetin ja budjetoinnin vastinilmaisut. He arvioivat Likertasteikolla (1–7), kuinka läheisesti annetut 30 budjetointiin ja 30 budjettiin liittyvää sukulaiskäsitettä merkitsivät samaa kuin termit *budjetointi* ja *budjetti*. Lisäksi vastaajilta kerättiin taustatietoja aineiston tilastollista ryhmittelyä varten. Näitä olivat ikä, sukupuoli, työkokemus julkisella sektorilla ja taloushallinnon tehtävissä sekä kokemus julkisista luottamustehtävistä. Opiskelijoilta kysyttiin pääaine ja opintovuosien lukumäärä.

Empiirisenä kohdejoukkona oli noin 200 julkis-sektorilla toimivaa tai sen työtehtäviin kouluttuvaa henkilöä, joilta havainnot kerättiin koulutus-tapahtumien yhteydessä kevään 1996 aikana. Suurin osa aineistosta (2/3) on koottu Tampereen ja Lapin yliopistojen hallintotieteiden opiskelijoilta. Opiskelijat olivat opinnoissaan edenneet joko aine- tai syventävien opintojen tasolle. He olivat siten jo perehtyneet budjetointia käsitteleviin oppikirjoihin. Loput (1/3) havainnoista kerättiin Tampereen yliopiston ja Lapin yliopiston täydennyskoulutuskeskusten järjestämissä ammatillisissa täydennyskoulutustilaisuuksissa, joissa osanottajina olivat käytännön hallintotoissa työskentelevät. Kyseessä ei siis ollut satunnaisotos, vaan pikemminkin valikoitunut vastaajajoukko (ns. »convenience sample»). Käyttökelpoisia lomakkeita palautui 187. Vastaajista 124 oli naisia ja 63 miehiä. Vastaajien ikä vaihteli 19–56 vuoden välillä, keski-ikä ollessa 33 vuotta. Työkokemus vaihteli muutamasta kuukaudesta 35:een vuoteen.

Metafora-analyysin havainnot luokiteltiin ja

analysoitiin kvalitatiivisesti. Käsitemallin havainnot, jotka saatiin numeerisina, ryhmiteltiin tilastollisesti. Ristiintaulukoinnit, faktorianalyysit ja ryhmittelyanalyysit olivat perustana havaintoaineiston käsittelyssä. Faktorianalyysin avulla tutkittiin ryhmittyvätkö lähikäsitteet yhtenäisiin semanttisiin kenttiin, ts. leksikaalisiin perusoluttuuksiin. Ryhmittelyanalyysin keinoin tutkittiin nouseeko vastaajien joukosta esiin erilaisia ryhmäprofiileja.

## 4 TULOKSET

### 4.1 Metafora-analyysi

Metafora-analyysissa kielikuvat jaettiin semanttisiin pääluokkiin kvalitatiivisen tutkimuksen keinoin. Havaintoaineiston lähemmässä tarkastelussa löydettiin kaksi pääluokkaa: budjetoinnin ja budjetin »päivä- ja yö-dimensioita» heijastavat kielikuvat.

#### Budjetointi-metaforat jäsenyivät seuraavasti:

	PÄIVÄ	YÖ
Sosiaalista ja/tai poliittista toimintaa kuvaavat metaforat:	Riihenpuinti Hyllyjen järjestely Vuoden urakka Nuotanvetoa Lukujen täsmäys Sommittelu	Hiekkalinnan rakentamista Salkun tyhjennys Huutokauppa Juonittelua Järjen ja tyhmyyden yhteentörmäys Sumpulintaa
Wildavsky (1988) ja Ihantola (1991) ovat myös tutkimuksissaan tuoneet esiin budjetoinnin sosiaalisen ja vuorovaikutuksellisen aspektin.		
Luontoaiheiset:	Kullanhuuhdonta Virtaava joki Synnyttämistä Luomistyötä Poroerotus Puiden karsiminen	Helvetti joulun keskellä Ristiaallokko Saalistamista Äänien kalastelua Koiran hännän typistys Periaatteiden viidakko
Talouselämän kielelle tyypillisiä metaforia kartoittanut Hodgson (1993) on löytänyt suuren joukon lähes vastaavia kielellisiä analogioita viittaamaan luonnon organismeihin.		
Sairaudet ja oireet:		Äkkikuolema Mahahaava Silmäpusseja Itkuisia ja väsyneitä silmiä Tuskan taival Henkinen krapula Voihkimista
Esim. yritystaudit ovat jo vakiintunut tapa ilmaista yrityksen talouden tai organisaation epänormaalia tai ei-toivottua tilaa.		
Esineet, laitteet ja koneet:	Kivijalka Rahasampo Hornet	Kauhistuksen kanahäkki
Taistelu, sota tai rauha:	Sovittelua Taloudiplomatiaa Puurtamista	Riitelyä Valtataistelu Tahtojen taistelua
Urheilut ja pelit:	Talouden tennis Yhteispeli Taitolaji	Arpapelit Painia rahan kanssa Köyden vetämistä
Ravinto/nälkä:	Muita päivä- vs. yö-vastakkainasettelun ulkopuolelle jääneitä metaforia tässä luokassa olivat: jallittaminen, kädenvääntö ja palapeli Kahvikekkereitä Namupalojen keräily Elämän suola Säilöntä talven varalle	Hiivan syöntiä
Henkilöt/henkilöitymät:	Tärkeiden miesten hommaa Isojen poikien kerho	Viisaiden ihmisten tylsää touhua Sihteerit töissä Sailaksen touhuja

*Seuraavassa budjetti-metaforat:*

	PÄIVÄ	YÖ
Sosiaalinen ja/tai poliittinen toiminta:	Voimavarojen jako Ennustamista Toimintaperuste Rajaaminen Toiveiden illuusio	Hölmöläisten peiton pidennys Johdon jorinaa Vanhojen peilaamista/jäljitelmä Sekasotku/tuhlaus Tyhmyyden perustelu Kamreerin luomus Päättäjien mielistely
Luonto:	Elämä Auringonnousu Aidattu alue Tähtisumu muita: porsaanreikä, norsu ja mustekala	Rahojen hautausmaa Viidakko Poliittinen hiekkalaatikko Krapula-aamu
Esineet, laitteet ja koneet:	<i>Salkku</i> <i>Lompakko</i> Toiveiden tynnyri Runsaudensarvi Ohjenuora Tahtipuikko Raami	Pettymysten <i>pahvilaatikko</i> Rahanloukku Vuotava <i>pussi</i> /Ilmalla täytetty pallo Juustohöylä Suljettu <i>säkki</i>
Nämä vertaukset (kursivoitu) heijastavat budjetti-käsitteen perusmerkityksen pysyvyyttä. Budjettihan on alunperin tarkoittanut mm. rahan kuljetukseen käytettyä laukkaa tai pussia (Purhonen, 1961, 35). Tulokset saavat tukea myös Morganilta (1980 & 1983), joka on havainnollistanut organisaatioiden toimintamalleja ja rakenteita mekanistisilla- ja kone-metaforilla.		
Taistelu, sota tai rauha:	Kompromissi Tasapaino Tasapainotaidetta Rauha Yhteen sovittaminen	Taistelu rahasta Kiista Etujen taistelukenttä Sotasuunnitelma Kamppailu Lyömäase Riidan aihe
Urheilu ja pelit:	Voitto Numeropeli Pelilauta	Häviö Arpapelä Hakuammuntaa Nuoralla tanssia Hankala ristisanatehtävä
Lisäksi: lotto, palapeli ja kädenvääntö		
Rahoilla ja resursseilla »pelaamista» kuvaavat kielikuvat ovat semanttisesti läheistä sukua Yhdysvaltalaisen budjetointitutkijan Wildavskyn (1988) käyttämälle vertaukselle »dollareiden tanssi». Myös Jansson (1994) hyödynsi peliaiheisia metaforia kuvatessaan yritysten investointien arviointikeinoja Pohjoismaissa.		
Ravinto tai nälkä:	Eväät Maustekakku Suklaarasia Konvehtirasia Puurokattila	Nälkävuosi Paisuva pullataikina Pakkopulla Armonpulla Kiristetty vyö Krapula-aamu
Henkilöt tai henkilöitymät:	Ihminen Työkaveri Ystävä Näkymätön johtaja	Puolijumala Piiskuri Koko piru Ministeriön herrat Roope Anka Visukinttu Sekava kuin nainen Iiron kepponen, Viinasen vitsit Ennustajaeukko
Kirjat tai julkaisut:	Muita: Pekkala, Liikanen ja Sailas Asiakirja Hakuteos Tärkeä dokumentti Hyvä kirja Koneiston käyttöohjeisto Lisäksi: lakikirja, raamattu ja säästökirja	Tylsä dokumentti Kelvoton kyhäelmä Sekava paperikasa Kuivaa paperia Tiiliskiviromaani

Yhteenvetona voidaan todeta, että vastaajien luomat kielikuvat kuvastivat budjetin ja budjetoinnin arkitodellisuutta hyvin kaksijakoisesti, painotuksen ilmiön päivä- tai yö-dimensiota. »Pimeää puolta» edustavat ilmaisut olivat lukuisia ja värikkäitä. Joukossa oli muutamia hyvinkin kärjistäviä tyypittelyjä, jotka piirsivät kyynisiä mielikuvia budjetoinnista väsyttävänä riitelynä rahasta, valtataisteluna ja keinotteluna. Päiväulottuvuuden ilmauksissa korostui stereotyyppisesti mm. suunnittelu, harkitseva sovittelu ja yhteen sovittaminen.

#### 4.2 Lähikäsiteanalyysi: budjetointi- ja budjettihavaintojen faktorointi

Lähikäsitteiden merkitysten määrittelemistä varten vastaajat (n=187) saivat seuraavat ohjeet: »Arvioi, kuinka läheisesti seuraavat käsitteet merkitsevät samaa kuin termit *budjetointi/budjetti*. Käytä asteikkoa 1–7 siten, että 1 = sanoilla ei ole mitään yhteistä merkitystä, ja 7 = sanat merkitsevät varsin tarkoin samaa». Tavoitteena oli etsinnällisesti selvittää sanojen välisiä merkityssuhteita ja niiden pohjalta mahdollisesti muodostuvia semanttisia kenttiä eli leksikaalisia perusulottuvuuksia.

Vastaajien havaintojen mukaan **budjetointi** on taloudenhallintaa, toiminnan suunnittelua, laskelmien tekemistä, tavoitteiden asettelua, valintojen ja resurssipäätösten tekemistä ja tarpeiden ja realiteettien yhteen sovittamista (ks. taulukko 1). Myös Kuosa (1972), Wildavsky (1988), Riistama & Jyrkkiö (1991) ja Churchill (1992) ovat tutkimuksissaan ja käsitelmärittelyissään aiemmin liittäneet budjetointiin samansuuntaisia merkityksiä. Esim. Churchill (1992) katsoo budjetoinnilla olevan kolme keskeistä tehtävää: tavoiteasettelu-, suunnittelu- ja kontrollifunktiot. Nämä ulottuvuudet nousivat esiin myös suomalaisesta aineistosta. Korkeimmat keskiarvot saaneet havainnot olivatkin kuin suoraan budjetoinnin tai tulosohjauksen oppikirjoista: 'tavoitteista sopiminen', 'koordinointi' ja 'resurssien allokointi'. Poliittinen ja vallankäyttöulottuvuus löytyvät vasta sijaluvuilta 11 ja 12, saaden kuitenkin korkeat keskiarvot. Kielteiset ja vähättelevät sukulaiskäsitteet saivat alhaisimmat keskiarvot: 'mielipiteen muokkaus', 'historian toistaminen', 'lehmänkauppa', 'juonittelu', 'hakuammunta' ja 'lottoarvonta'. Budjetoinnin katsottiin myös sisältävän poliittista peliä aivan kuten Wildavskyn (1988) tekemissä amerikkalaisissa havainnoissa.

**Budjetti** miellettiin ennen kaikkea taloutta kos-

kevaksi, suunnitteluun liittyväksi laskelmaksi, joka luo perustan seurannalle. Havainnot olivat varsin samansuuntaisia kuin budjetointiin liitetyt näkemykset (ks. taulukko 2) ja tukivat aikaisempien budjettitutkimusten tuloksia (vrt. Kettunen, 1979; Honko, 1980; Riistama & Jyrkkiö, 1991). Jälleen oppikirjamainen päivä-dimensio oli hallitseva korkeimmat keskiarvot saaneissa vastauksissa. Budjetin vallankäyttöön ja politiikkaan liittyvät piirteet nousivat nyt sijaluvuille 9 ja 10. Voimakkaisiin ja kärjistäviin ilmauksiin (esim. »Punakynä») otettiin varovaisempi kanta kuin samanhenkisiin lievempiin ilmauksiin (kuten »Niukuuden jakaja»). Kielteiset, vähättelevät ja kyyniset yöulottuvuuden vastinilmaisut saivat alhaisia arvoja. Hieman yllättäen budjettia ei mielletty motivointilaskelmana. Ne olivat siis vastaajien mielestä etäisiä budjetin sukulaiskäsitteitä.

Faktorianalyysia käytettiin havaintoinformaation tiivistämiseen ja aineiston perusulottuvuuksien selvittämiseen. Faktorointi suoritettiin pääakselimenetelmällä (Principal Axis Factoring / SPSS 7.5). Rotatointi-menetelmäksi valittiin Varimax, jonka avulla saatavat ulottuvuudet ovat korreloimattomia, ja siten tulkinnallisesti selkeitä. Faktoreiden ominaisarvorajaksi asetettiin yksi. Tulkinna ja faktoreiden nimeämisen perustimme kärki- ja yli .40 latauksen saaneisiin muuttujiin. Faktoreille laskettiin Cronbachin alfa -luotettavuusarvot eri muuttujien samankaltaisuuksien tutkimiseksi. Faktorianalyysien tulokset esitetään taulukoissa 1 ja 2.

Tulkinnallisesti vahva ja looginen *budjetointi-ulottuvuuksien* rakenne saavutettiin neljän faktorin mallilla. Yhtään muuttajaa ei karsittu pois ratkaisusta, kommunaliteettien ollessa varsin tyydyttäviä. Ensimmäiselle faktorille, "Tuloksen ohjaus ja valintojen tekeminen", ryhmittäytyivät seuraavat kymmenen muuttujaa: 'Valinnan tekeminen', 'Tarpeiden yhteen sovittaminen', 'Realiteettien yhteen sovittaminen', 'Tavoitteiden asettelu', 'Toiminnan suunnittelu', 'Kompromissin hakeminen', 'Arvokeskustelu', 'Tulevaisuuteen vaikuttaminen', 'Tulosohjaus' ja 'Talouden hallinta'.

Toiselle faktorille, "Poliittinen peli", jäsenytyneet muuttajat olivat 'Enemmistövalta', 'Juonittelu', 'Politikointi', 'Lehmänkauppa', 'Taloudellinen peli', 'Toistuva rituaali', 'Vallankäyttö', 'Mielipiteen muokkaus' ja 'Lottoarvonta'. Tämä ulottuvuus edustaa budjetoinnin "varjopuolta". Kolmannen faktorin muuttajat, 'Voimavarojen käytön suunnittelu', 'Palvelujen tuotantosunnitelma', 'Varojen kohdentaminen', 'Laskelmien tekeminen' ja 'Ohjelmien toimeenpano', nimettiin "Suunnittelu"-ulottuvuudeksi. Viimeinen, neljäs faktori "Meno-



Taulukko 1 Budjetointi

	Lataus	Sijaluku	Keskiarvo	(Keskihajonta)
<b>Faktori I: »Tuloksen ohjaus ja valintojen tekeminen»</b>				
Valinnan tekeminen	.67	6.	5.67	(1.41)
Tarpeiden yhteen sovittaminen	.60	7.	5.56	(1.42)
Realiteettien yhteen sovittaminen	.58	9.	5.52	(1.45)
Tavoitteiden asettelu	.56	5.	5.73	(1.30)
Toiminnan suunnittelu	.53	3.	5.84	(1.36)
Kompromissin hakeminen	.52	15.	5.04	(1.58)
Arvokeskustelu	.48	18.	4.46	(1.87)
Tulevaisuuteen vaikuttaminen	.48	10.	5.45	(1.54)
Tulosohjaus	.45	14.	5.07	(1.48)
Talouden hallinta	.40	1.	6.01	(1.32)
	<u>19,2 % (Alfa .84)</u>			
<b>Faktori II: »Poliittinen peli»</b>				
Enemmistövalta	.60	23.	4.23	(1.84)
Juonittelu	.58	28.	2.69	(1.62)
Politikointi	.57	12.	5.17	(1.46)
Lehmänkauppa	.56	26.	3.01	(1.72)
Taloudellinen peli	.54	16.	4.65	(1.77)
Toistuva rituaali	.53	21.	4.35	(2.14)
Vallankäyttö	.52	11.	5.38	(1.55)
Mielipiteen muokkaus	.43	25.	3.15	(1.58)
Lottoarvonta	.40	30.	1.77	(1.45)
	<u>12,7 % (α.78)</u>			
<b>Faktori III: »Suunnittelu»</b>				
Voimavarojen käytön suunnittelu	.77	8.	5.54	(1.53)
Palvelujen tuotantosunnitelma	.61	20.	4.42	(1.68)
Varojen kohdentaminen	.57	2.	5.98	(1.40)
Laskelmien tekeminen	.49	4.	5.74	(1.51)
Ohjelmien toimeenpano	.40	22.	4.33	(1.69)
	<u>4,2 % (α.75)</u>			
<b>Faktori IV: »Menojen kurissapito»</b>				
Leikkaukset	.76	17.	4.63	(1.75)
Säästöt	.57	13.	5.07	(1.63)
Menojen kasvu	.53	24.	3.81	(1.83)
	<u>3,4 % (α.71)</u>			
F I – F IV 39,6 % kokonaisvarianssista				
Tulevaisuuden ennustaminen		19.	4.45	(1.75)
Historian toistaminen		27.	2.69	(1.62)
Hakuammunta		29.	2.16	(1.50)

jen kurissapito” muodostui seuraavista: 'Leikkaukset', 'Säästöt' ja 'Menojen kasvu'. Neljän faktorin malli selitti tutkittavan ilmiön kokonaisvaihtelusta yhteensä 39,6 %. Faktoreiden luotettavuuskertoimien arvot ylittivät 0.70, mitä yleisesti pidetään luotettavan summamuuttujan vähimmäisarvona.

Budjetoinnin lopputuloksen ilmiasu on *budjetti*, johon liittyvät havainnot tutkittiin vastaavalla jo aiemmin kuvatulla faktorianalyysimenetelmällä. Tulokset ilmenevät taulukosta 2. Iteroinnin jälkeen

neljän faktorin malli tarjosi tulkinnallisesti yhtenäisen ja mielekkään ratkaisun. Ensimmäinen faktori koostui seuraavista seitsemästä muuttujasta: 'Numerokokoelma', 'Kansalaisten kurista ja', 'Virkamiesvalta', 'Sattuman tulos', 'Sirpaleiden kokoelma', 'Punakynä' ja 'Virkamiesten' tahdonilmaisu. Ulottuvuus kuvastaa budjettiin liitettyä kielteistä – ns. »yöpuolta». Faktori nimettiin »Kynnisen vähättelyn kohteeksi».

Budjetin »Tulosohjauksen työkalu»-ulottuvuus rakentui yhdeksästä muuttujasta: 'Motivoitilas-

Taulukko 2 Budjetti

	Lataus	Sijaluku	Keskiarvo	(Keskiahajonta)
<b>Faktori I: »Kynnisen vähättelyn kohde»</b>				
Itseään toistava numerokokoelma	.76	29.	2.76	(1.66)
Kansalaisen kurjistaja	.66	28.	2.79	(1.70)
Virkamiesvalta	.61	24.	3.47	(1.64)
Sattuman tulos	.61	30.	1.77	(1.38)
Sirpaleiden kokoelma	.54	27.	3.25	(1.80)
Punakynä	.54	25.	3.43	(1.70)
Virkamiesten tahdonilmaisu	.47	23.	3.85	(1.61)
	19,3 % (Alfa .82)			
<b>Faktori II: »Tulosohjauksen työkalu»</b>				
Motivointilaskelma	.70	26.	3.33	(1.61)
Tuloksellisuuden edellytys	.60	18.	4.35	(1.89)
Resurssilaskelma	.52	8.	5.12	(1.63)
Katsaus tulevaisuuteen	.52	16.	4.44	(1.67)
Seurannan perusta	.50	6.	5.46	(1.56)
Ennuste	.45	15.	4.55	(1.58)
Tavoite	.45	5.	5.54	(1.63)
Talouden mittatikki	.42	20.	4.26	(1.66)
Vastuun perusta	.41	11.	4.75	(1.68)
	12,4 % (.80)			
<b>Faktori III: »Suunnittelulaskelma»</b>				
Talousarvio	.64	1.	6.51	(1.15)
Suunnitelma	.62	4.	5.55	(1.48)
Laskelmakokoelma	.56	12.	4.72	(1.82)
Rahoitussuunnitelma	.54	3.	5.90	(1.45)
	4,4 % ( $\alpha$ .72)			
<b>Faktori IV: »Poliittisen vallankäytön väline»</b>				
Vallankäytön väline	.70	9.	5.03	(1.60)
Poliittinen tahdonilmaisu	.69	10.	4.93	(1.56)
	3,6 % ( $\alpha$ .76)			
<b>F I – F IV 39,6 % kokonaisvarianssista</b>				
Tulo- ja menolaskelma		2.	6.33	(1.34)
Välttämättömyys		7.	5.20	(1.85)
Vertailukohde		13.	4.66	(1.69)
Niukkuuden jakaja		14.	4.62	(1.80)
Ennakkokontrolli		17.	4.37	(1.69)
Tehokkuuden parantaminen		19.	4.30	(1.64)
Vapauden raamit		21.	3.90	(1.97)
Talousihmistien peliväline		22.	3.88	(1.93)

kelma', 'Tuloksellisuuden edellytys', 'Resurssilaskelma', 'Katsaus tulevaisuuteen', 'Seurannan perusta', 'Ennuste', 'Tavoite', 'Talouden mittatikki' ja 'Vastuun perusta'. Kolmannen ulottuvuuden, »Suunnittelulaskelma», muuttujat, jotka ilmensivät budjetin suunnittelufunktiota, olivat 'Talousarvio', 'Suunnitelma', 'Laskelmakokoelma' ja 'Rahoitussuunnitelma'. Viimeinen budjettihavaintoja kuvaava faktori nimettiin "Poliittisen vallankäytön välineeksi". Se sisälsi vain kaksi muuttujaa: 'Vallankäytön väline' ja 'Poliittinen tahdonil-

maisu'. Budjettihavaintojen faktorimalli selitti kokonaisvaihtelusta niinkään 39,6 %:a. Myös luotettavuuskerrontien arvot ylittivät vaaditun tason.

Faktorianalyysin yhteenvetona voidaan todeta muodostuneiden ulottuvuuksien olleen rakenteiltaan verrattain loogisia, selkeitä ja tulkinnan kannalta mielekkäitä. Kriittikiäkin voidaan esittää. Esimerkiksi joidenkin faktoreiden selitysaste jäi alle viiden prosentin, ja kumpikin faktorimalli ylsi vain noin 40 %:n selitysasteeseen kokonaisvaihtelusta. Tutkimuksen etsinnällisestä luonteesta

johtuen tätä voidaan kuitenkin pitää hyväksyttävänä. Toisaalta tehdyt ratkaisut palvelevat lähestymistapaa hyvin, koska faktoriratkaisua ei manipuloitu poistamalla muuttujia. Budjetointi ja budjetti eivät tulosten mukaan ole yksiselitteisiä ilmiöitä. Päinvastoin niihin liitetyt metaforat kuvaavat kohteiden monia hyvinkin erilaisia merkityksiä ja asenteita. Tulohajaus, suunnittelu, resurssien allokointi ja vallankäyttö olivat keskeisiä merkitysluokkia.

### 4.3 Ryhmittelyanalyysi

Empiiristä analyysiä syvennettiin summamuuttujien avulla. Tarkoituksena oli selvittää löytyykö vastaajajoukosta ryhmiä, jotka edellä kuvattujen kahdeksan ulottuvuuden perusteella havainnoivat budjetointia ja budjettia eri tavoin, ja jos löytyy, niin millaisia vastaajia nämä ryhmät sisältävät?

Ryhmittelyanalyysiä käytettiin summamuuttujahavaintojen luokitteluksi klustereihin. Metodiksi valittiin K-Means Cluster, jossa ryhmien muodostaminen tapahtuu keskiarvoerojen määrittämisen avulla; havainto saa ryhmäjäsenyyden, kun sen saama keskiarvo on lähinnä ryhmäkeskiarvojen muodostamaa keskusta (nearest centroid sorting; ks. esim. Andenberg 1973). Tätä tarkoitusta varten aineisto olisi voinut olla hieman suurempi ja tasaisemmin jakautunut eri vastaa-

jaryhmien kesken. Iteroinnin tuloksena kolmen ryhmän ratkaisu tuotti tasaisimman jakauman. Ryhmäkoot olivat (I) 99, (II) 31 ja (III) 45 havaintoa. Ryhmien erot tutkittavien kahdeksan summamuuttujan suhteen osoittautuivat yksisuuntaisessa varianssianalyysissä Scheffén merkitsevyydestillä tilastollisesti merkitseviksi tasolla .000. Jos ryhmien suhtautumistavat budjetointiin ja budjettiin osoittautuvat erilaisiksi, niin seuraava kysymys on, voidaanko näistä ryhmistä muodostaa profiileja?

Ryhmien profiilirajat eivät ole kovin selväpiirteisiä. Kuitenkin ryhmillä on joitakin niille tunnusomaisia yhteisiä piirteitä. Sukupuolijakaumat olivat samat kaikissa ryhmissä, kaksi kolmasosaa oli naisia. Keskimääräiset ikäerot eivät myöskään olleet kovin suuria. Todennäköisimmät selittävät tekijät liittyvät työkokemuksen pituuteen ja laatuun eri tehtävissä.

Ensimmäinen ryhmä sisälsi keskimääräisesti vanhimmat vastaajat, joilla oli suhteellisesti eniten kokemusta sekä julkisen sektorin työtehtävistä että julkisista luottamustehtävistä. Vastaajien kokemus taloushallinnon tehtävistä oli kuitenkin vähäisempi kuin toisen ryhmän vastaajien. *Budjetointiin ja budjettiin ei liitetty kielteisiä-, häittä tai varjomerkityksiä.* Esimerkiksi budjetti kyynisen vähättelyn kohteena sai seitsemänportaisella asteikolla arvon 2.5 ja budjetointi poliittisena pelinä arvon 3.4. Tämä ryhmä näki budjetoinnin keskeisenä funktiona »menojen kurissapidon». Toisen

Kohde	RYHMÄ I	RYHMÄ II	RYHMÄ III
<b>Budjetointi</b>	Ennen kaikkea tuloksen ohjausta ja valintojen tekemistä sekä menojen kurissapitoa.	Tuloksen ohjausta ja valintojen tekemistä sekä suunnittelua.	Tuloksen ohjausta ja valintojen tekemistä sekä suunnittelua.
	ei ole poliittista peliä	voi olla myös poliittista peliä	poliittista peliä
<b>Budjetti</b>	Eritoten suunnittelulaskelma ja tulohajauksen työkalu.	Suunnittelulaskelma sekä poliittisen vallankäytön väline.	Ennen kaikkea kyynisen vähättelyn kohde ja poliittisen vallankäytön väline, mutta myös suunnittelulaskelma sekä tulohajauksen työkalu.
	ei ole kyynisen vähättelyn kohde	voi olla myös tulohajauksen työkalu	
<b>Profiili</b>	– iäkkäin ryhmä – eniten työkokemusta (91 %) – eniten julkissektorin työkokemusta (71 %) – eniten kokemusta julkisista luottamustehtävistä (22 %)	– eniten taloushallinnon kokemusta (52 %) – vähiten kokemusta julkisista luottamustehtävistä (16 %)	– nuorin ryhmä – 77 % opiskelee – vähiten työkokemusta – vähiten julkissektorin työkokemusta (42 %) – vähiten taloushallinnon kokemusta (36 %)

ryhmän havaintoihin verrattuna budjetti ja budjetointi olivat selkeämmin tuloksen ohjausta kuin suunnittelua.

Toisen ryhmän vastaajilla oli suhteellisesti laajin kokemus taloushallinnosta. Heillä oli enemmän työkokemusta yksityiseltä sektorilta kuin ryhmällä I. Ryhmän jäsenet korostivat budjetoinnin ja budjetin merkitystä *suunnittelun välineenä*. Tämä näytti myös liittyvän vallankäyttöön ja politikointiin. Ryhmä mielsi budjetoinnin tuloksen ohjaukseksi ja valintojen tekemiseksi. Kuitenkin budjetia kuvattessa nämä vastaajat painottivat suunnittelufunktiota tulosohjauksen asemesta.

Viimeinen, kolmas ryhmä koostui pääasiassa nuoremmista, opiskelevista henkilöistä, joilla oli vähiten kokemusta sekä työelämästä että julkissektorin ja taloushallinnon tehtävistä. *Suhtautuminen budjettiin ja budjettiin oli vielä selkiintymätöntä*. Ryhmän havaintojen keskiarvot kahdeksalle summamuuttujalle asettuivat asteikolla 4.8:n ja 6.1:n välille. Toisin sanoen ryhmän budjetti- ja budjetointi-käsitteiden määrittelyt sisälsivät voimakkaita merkityskomponentteja kaikista faktorianalyysin tuottamista ulottuvuuksista. Havainnoista kuvastuivat niin myönteiset kuin kielteisetkin asenteet, minkään yksittäisen orientaation kuitenkaan nousematta hallitsevaksi. Ryhmän budjettiin ja budjettiin liittämät havainnot olivat ensisijaisesti myönteisiä, mutta niiden rinnalle kohosi muita ryhmiä vahvemmin myös kielteiset piirteet. Vastaajien kykenemättömyys reflektoida (vrt. kokemusoppiminen) ja liittää teoriaa omiin käytännön kokemuksiin on yksi mahdollinen selitys sille, miksi tutkittava ilmiö tälle ryhmälle oli »lähes kaikkea mahdollista».

Ryhmäprofiilit tarjoavat lukuisia selitysideoita ja paljastavat mahdollisia syitä erilaisiin suhtautumistapoihin. Mahdollisesti ryhmittelyerot voisivat vielä terävöityä, jos ryhmien vastaajien tuottamia budjetoinnin ja budjettimetaphoria verrattaisiin keskenään. Tässä tutkimuksessa näin ei kuitenkaan toimittu, koska pääasiallisena tutkimustehtävänä ei ollut selittää vastaajien suhtautumiseroja budjetointiin ja budjettiin, vaan pikemminkin tuoda esille metodi ja lähestymistapa, joka voi olla sovellusvoimainen ja hyödyllinen budjettitutkimuksessa. Jatkotutkimuksille on kuitenkin luotu potentiaalisia lähtökohtia ja työhypoteeseja, mikä onkin etsinnällisen tutkimuksen tärkeä tarkoitus.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Käsite- ja metafora-analyysin lopputulemana voidaan nähdä budjetin ja budjetoinnin mieliku-

vista aukeava paradoksin sävyttämä maailma. Julkisella sektorilla budjettiin ja budjettiin suhtaudutaan sekä myönteisen vakavasti että kielteisesti ja kyynisen vähättelevästi. Tätä vastakainasettelua tutkimuksessa on havainnollistettu »päivä»- ja »yö»-termeillä. Varsinkin budjetoinnin »pimeää puolta» edustavat metaforat olivat lukuisia ja värikkäitä. Joukossa oli muutamia hyvinkin kärjistäviä tyyppityyjä, jotka piirsivät kyynisiä mielikuvia budjetoinnista väsyttävänä riiteilynä rahasta, valtaisteluna ja keinotteluna. Päivälottuvuuden kielikuvat heijastivat mm. suunnittelua, päätöksentekoa ja sovittelua.

Budjetin ja varsinkin budjetoinnin metafora- ja lähikäsitehavainnoista nousivat esiin myös sosiaaliset ja vuorovaikutukselliset seikat sekä poliittinen tausta. Luontoaiheisia ja sairauksia ilmentäviä negatiivisia kielikuvia esiintyi myös suhteellisen runsaasti. Purhonen (1961, 172) on teoksessaan kuvannut budjetoinnin »pimeää puolta» samansuuntaisesti mainitessaan puolueiden tekemät »lehmänkaupat». Rahoilla pelaaminen ja niiden »tanssittaminen» sai myös osakseen paljon huomiota. Nämä löydökset saivat tukea aikaisemmasta tutkimuskirjallisuudesta (vrt. Morgan, 1983; Wildavsky, 1988; Ihantola, 1991; Hodgson, 1993; Jansson, 1994).

Havaintoaineiston käsittelyä syvennettiin ryhmittelyanalyysimenetelmällä. Kolme yhtenäistä luokkaa muodostui. Ensimmäinen ryhmä sisälsi keskimääräisesti vanhimmat vastaajat, joilla oli suhteellisesti eniten kokemusta kokemusta sekä julkisen sektorin työtehtävistä että julkisista luottamustehtävistä. Budjettiin ja budjettiin ei liitetty kielteisiä-, haitta- tai varjomerkitä. Ryhmä näki budjetoinnin keskeisenä funktiona »menojen kurissapidon». Budjetti ja budjetointi olivat selkeämmin tuloksen ohjausta kuin suunnittelua.

Toisen ryhmän informanteilla oli suhteellisesti laajin kokemus taloushallinnosta. Heillä oli enemmän työkokemusta yksityiseltä sektorilta kuin ensimmäisellä ryhmällä. Ryhmän jäsenet korostivat budjetoinnin ja budjetin merkitystä suunnittelun välineenä. Tämä näytti myös liittyvän vallankäyttöön ja politikointiin.

Kolmas ryhmä koostui pääasiassa opiskelijoista, joilla oli vähiten kokemusta sekä työelämästä että julkissektorin ja taloushallinnon tehtävistä. Suhtautuminen budjettiin ja budjettiin oli vielä selkiintymätöntä. Havainnoista kuvastuivat niin myönteiset kuin kielteisetkin asenteet, minkään yksittäisen orientaation kuitenkaan nousematta hallitsevaksi. Budjettiin ja budjetointiin liittämät havainnot olivat ensisijaisesti myönteisiä, mutta niiden rinnalle kohosi muita ryhmiä vahvemmin

myös kielteiset piirteet. Nämä kielteiset havainnot saattavat budjetoinnin arkitodellisuuden kokemusten puuttuessa perustua lähinnä stereotyyppisiin ja myyttisiin ennakkokäsityksiin tutkittavasta ilmiöstä.

Käsillä olevan pilottitutkimuksen perusteella voidaan todeta, että metafora- ja lähikäsiteanalyysit osoittautuivat lupaaviksi tutkimusinstrumenteiksi. Tutkimuksen tarkoituksena oli lähinnä menetelmien eksploraatiivinen koettelu ja työhypoteesien luominen. Tulokset eivät siten ole laajemmin yleistettävissä. Luotettavuuden parantamiseksi samaa mittaria voisi koetella esim. sellaisessa vastaajajoukossa, jolla on laaja kokemus toimimisesta julkissektorilla virkamiehenä ja/tai luottamushenkilönä. Myös taustamuuttujien avulla vastausten ryhmittelyä voidaan viedä pidemmälle. Näin saadaan selville esimerkiksi, onko miesten ja naisten suhtautumistavoissa eroja, ja muutuuko suhtautuminen, jos vastaajalla itsellään on vastuu budjetista ja budjetoinnista.

Julkissektorin budjetoinnin tutkimusta olisi hyvä lisätä, jotta saataisiin tarkempi kuva siitä, miten ihmiset suhtautuvat budjettivaltaan ja -vastuuseen sekä budjetointiyöhön. Tämä voisi myös oikaista tutkimuksessa esiin tulleita negatiivisia budjetointiin liittyviä mielikuvia, joihin voidaan vaikuttaa myös asiallisen tiedotuksen ja valistuksen keinoin. Jatkotutkimuksissa ilmiön tarkastelua voisi syventää esim. soveltamalla paradoksi-ajattelun teoriaa.

## KIRJALLISUUSLUETTELO

- Akin, G. & Schultheiss, E. (1990). Jazz Bands and Missionaries: OD through Stories and Metaphor. *Journal of Managerial Psychology*, 5 (4), 12–18.
- Andenberg, M. R. (1973). *Cluster Analysis for Applications*. New York, NY: Academic Press.
- Artto, E., Asp, K., Kyläkoski, K., Lehtovuori, J., Leppiniemi, J., Pitkänen, E. & Prihti A. (1980). *Mitä laskentatoimi on?* Helsinki: Gaudeamus.
- Becker, S. & Green, D. (1970). Budgeting and Employee Behavior. In Rappaport, A. (Ed.), *Information for Decision Making: Quantitative and Behavioral Dimensions*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
- Bensimon, E.A. (1989). The Meaning of » Good Presidential Leadership»: A Frame Analysis. *Review of Higher Education*, 12 (1), 107–123.
- Black, M. (1962). *Models and Metaphors*. New York, NY: Cornell University Press.
- Brink, T.L. (1993). Metaphor as Data in the Study of Organizations. *Journal of Management Inquiry*, 2, 366–371.
- Churchill, N.C. (1992). Budget Choice: Planning versus Control. In Sahlman, W.A. & Stevenson, H.H. (Eds.), *The Entrepreneurial Venture*. Boston, MA: Harvard Business School Publications. 359–371.
- Clark, T.A.R. & Salaman, G. (1996). The Use of Metaphor in the Client-consultant Relationship: A Study of Management Consultants. *The Open University of Milton Keynes, The Open Business School, Working Paper Series*.
- Connolly, T. (1988). Hedge-clipping, Tree-felling and the Management of Ambiguity: The Need for New Images of Decision-making. In Pondy, L.R., Boland, R.J. & Thomas, H (Eds.), *Managing Ambiguity and Change*. Chichester, UK: Wiley, 37–50.
- Easton, G. & Araujo, L. (1991). Language, Metaphors, and Networks. *Proceedings of the 7th I.M.P. Conference, 6–8.9.1991, Uppsala University, Sweden*.
- Gibbs, R.W., Jr. (1994). *The Poetics of Mind: Figurative Thought, Language and Understanding*. New York: Cambridge University Press.
- Hallipello, A. & Kataja, M. (1980). *Kunnan laskentatoimi*. Helsinki: Weilin+Göös.
- Heuru, K. (1987). *Kunnallisen budjettioikeuden perusteet*. Helsinki: Kustannus Jura.
- Hisrich, R. D., Koironen, M. & Hyrsky K. (1996). A Comparison of Men and Women Entrepreneurs: A Cross-National Exploratory Study. *Paper Presented at the 1996 Babson College Conference, University of Washington, Seattle*.
- Hjorth, D. & Koironen, M. (1994). Intrapreneurship: Committed and Interactive Individuals as the Driving Force of Corporate Renewal. *Paper Presented at the Rent VIII Conference at University of Tampere, 23–25 November*.
- Hodgson, G. (1993). The Economy as an Organism – Not a Machine, *Futures*, 25 (4), 392–403.
- Honko, J. (1980). *Liiketaloustiede*. 10 painos (1969). Espoo: W & G.
- Ihantola, E. M. (1991). *Organisaation budjetointi-ilmapäiirin kehittymekanismit*. Tampereen yliopisto, Sarja A1, N:o 33.
- Jansson, D. (1994). The Use of Techniques for Investment Appraisal: The Game Metaphor. *Research Paper, Ekonomiska Forskningsinstitut vid Handelshögskolan i Stockholm, N:o 11*.
- Johanisson, B. (1990). Economies of Overview – Guiding the External Growth of Small Firms. *International Small Business Journal*, 9 (1), 32–44.
- Kettunen, P. (1979). *Yritys ja yhteiskunta*. Jyväskylä: Gummerus.
- Kettunen, P. (1982). *The Structure of Accounting Theory*. University of Jyväskylä, School of Business and Economics, Working Paper Series, N:o 18/1982.
- Kettunen, P. (1983). Näkökulmia laskentatoimen tutkimukseen. Teoksessa Mäkinen-Leppälho (toim.), *Näkökulmia laskentatoimen tutkimukseen*. Tampereen yliopiston Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A2.
- Kleppstö, S. (1991). Aktenskap som metafor för företagsuppköp och fusioner. *Working Paper Series, Institute of Economic Research, Lund University, Sweden, N:o 19*.
- Koironen, M. (1995). North-European Metaphors of 'Entrepreneurship' and 'Entrepreneur'. *Proceedings of Frontiers of Entrepreneurship Research*, Babson College, Wellesley, MA, 203–216.
- Koironen, M. & Hyrsky, K. (1997). Yrittäjyys- ja yrittäjämetaforat sekä lähikäsitteet pohjoismaisessa kielenkäytössä. Teoksessa Malinen, P. (toim.), *Proceedings of the 1st Finnish SME Research Forum*. Turku, Finland: Small Business Institute, Business Research and Development Center, Turku School of Economics and Business Administration, 108–124.

- Kuntalaki (365/1995) 65§.*
- Kuosa, A. (1972). *Budjetointi liikeyrityksessä*. Porvoo: WSOY.
- Lakoff, G. & Johnson, M. (1980). *Metaphors We Live By*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Lakoff, G. (1987). *Women, Fire, and Dangerous Things: What Categories Reveal about the Mind*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Lundberg, C.C. (1990). Towards Mapping the Communication Targets of Organizational Change. *Journal of Organizational Change Management*, 3, 6–13.
- Marjanen, R. & Halavaara, P. (1970). *Laskentatoimi julkisessa hallinnossa*. Helsinki: Weilin+Göös.
- Marx, R.D. & Hamilton, E.E. (1991). Beyond Skill Building: A Multiple Perspectives View of Personnel. *Issues and Trends in Business and Economics*, 3, 1–4.
- Miall, D. (Ed.) (1982). *Metaphor: Problems and Perspectives*. London: The Harvest Press.
- Morgan, G. (1980). Paradigms, Metaphors, and Puzzle-Solving in Organization Theory. *Administrative Science Quarterly*, 25 (4), 605–622.
- Morgan, G. (1983). More on Metaphor: Why We Cannot Control Tropes in Administrative Science. *Administrative Science Quarterly*, 28 (4), 601–607.
- Myllymäki, A. (1994). *Julkistalouden sääntely*. Helsinki: Finnpublisher Oy.
- Myrsky, M. (1994). *Valtiontalousoikeus*. Lakimiesliiton kustannus.
- Neilimo, K. (1992). Talousohjaus pienyrityksen menestystekijänä. Teoksessa Jahnukainen, I. (toim.), *Uudistuva pienyritys*. Jyväskylä: Weilin+Göös. 153–173.
- Ortony, A. (Ed.) (1993). *Metaphor and Thought*, 2nd ed. New York: Cambridge University Press.
- Otley, D.T. (1977). Behavioural Aspects of Budgeting. *Accountants Digest*, Summer, 1–32.
- Otley, D.T. (1987). *Accounting Control and Organizational Behaviour*. New York: William Heineman Ltd.
- Pearce, C.L. & Osmond, C.P. (1996). Metaphors for Change: The ALPs Model of Change Management. *Organizational Dynamics*, Winter, 23–35.
- Peters, T. (1992). *Liberation Management: Necessary Disorganization for the Nanosecond Nineties*. New York: Knopf.
- Purhonen, E. (1961). *Eduskunnan budjettivalta*. Vammala: Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Putnam, L.L., Phillips, N. & Chapman, P. (1997). Metaphors of Communication and Organization. In Clegg, S.R., Hardy, C & Nord, W.R., *Handbook of Organizational Studies*. London: Sage. 375–408.
- Riistama, V. & Jyrkkö, E. (1991). *Operatiivinen laskentatoimi* (12 painos). Jyväskylä: Gummerus.
- Sacks, S. (Ed.) (1979). *On Metaphor*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Samuelson, L. A. (1986). Discrepancies Between The Roles of Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (1), 35–45.
- Tsoukas, H. (1993). Analogical Reasoning And Knowledge Generation in Organization Theory. *Organization Studies*, 14 (3), 323–346.
- Tuittu, H. (1994). *Eliitti, valta ja budjetti*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Tuori, K. (1985). *Budjetti, laki ja suunnitelma*. VVM järjestelyosasto. Helsinki: Valtion painatuskeskus.
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. (1997). *Tehokas kustannushallinta*. Porvoo: WSOY.
- Viscione, J.A. (1992). Small Company Budgets: Targets are the Key. In Sahlman, W.A. & Stevenson, H.H. (Eds.), *The Entrepreneurial Venture*. Boston, MA.: Harvard Business School Publications. 348–358.
- Wheelwright, P. (1962). *Metaphor and Reality*. London: Bloomington.
- Wildavsky, A. (1988). *The New Politics on The Budgetary Process*. Glenview: Scott, Foresman and Company.