



LAUREA
AMMATTIKORKEAKOULU
Yhdessä enemmän

Budjetointiprosessin kehittäminen Toimijalla X

Hyttinen, Sirkku

2015 Laurea



Laurea-ammattikorkeakoulu

Budjetointiprosessin kehittäminen Toimijalla X

Hyttinen Sirkku
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Marraskuu, 2015

Hyttinen, Sirkku

Budjetointiprosessin kehittäminen Toimijalla X

Vuosi 2015 Sivumäärä 66

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, miten toimeksiantajan Toimijan X talousosaston näkemykset budjetointiprosessin yksinkertaistamisesta kohtaavat toiminta-aluejohtajien, osaamiskeskusjohtajien ja tiimipäälliköiden kanssa. Toimeksiantajana työlle on sosiaali- ja terveysministeriön valvonnan ja johdon alaisena toimiva tutkimus- ja asiantuntijalaitos ja erityisesti toimeksiantajan talousosasto. Toimeksiantajalla on tarve kehittää ja yksinkertaistaa budjetointiprosessiaan.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään budjetoinnin teoriaa lähdekirjallisuuden perusteella. Teoriaosiossa on budjetoinnista yleensä, hieman julkishallinnon budjetoinnista, budjetin ja strategian välisestä yhteydestä, budjetointiprosessista ja -menetelmistä, budjetoinnin haasteista sekä taloudenseurannasta. Teoriaosion jälkeen esitellään toimeksiantajan nykyinen budjetointiprosessi aikatauluineen ja vastuualueineen.

Nykyisin toimeksiantajan budjetointi tehdään tilitasolla. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää mitä mieltä toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat ja tiimipäälliköt ovat tiliryhmätasoisessa budjetoinnin eduista ja muista vaikutuksista. Opinnäytetyön tutkimus on kaksiosainen. Tutkimuksen ensimmäisessä osassa tarkastellaan toimeksiantajan budjettia ja toteumaa vuodelta 2014. Tarkastelu tehdään toiminta-alueittain ja osaamiskeskuksittain sekä yhteisten palveluiden osalta. Edellä mainitut ovat toimeksiantajan matriisiorganisaation osia. Toteumasta tarkastellaan erityisesti, onko toimeksiantajan aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetissa havaittavissa budjetin täyttämistä loppuvuodesta. Tarkastelun perusteella aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjettia ei ole täytetty kokonaan vaan budjetista löytyi jonkin verran ylivarautumista.

Tarkastelun jälkeen valmisteltiin sähköinen kyselylomake, jossa selvitetään syitä ylivarautumiseen sekä mielipiteitä tiliryhmätasoisesta budjetoinnin eduista ja muista seurauksista. Kyselytutkimuksen joukkona on toimeksiantajan toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat ja tiimipäälliköt. Kyselytutkimuksen vastausten mukaan ylivarautumisen syy on, että kaikki suunnitellut projektit eivät toteudu. Kyselyn perusteella toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat ja tiimipäälliköt ovat samaa mieltä tiliryhmätasoisesta budjetoinnin eduista. Muista vaikutuksista mielipiteet jakautuivat tasan. Tutkimus tulosten perusteella toimeksiantaja aikoo toteuttaa seuraavan vuoden budjetoinnin tiliryhmätasolla.

Asiasanat budjetointiprosessin yksinkertaistaminen, budjetointiprosessi, julkishallinnon ala, tiliryhmätasoinen budjetointi

Hyttinen, Sirkku

Improving the budgeting process of Institution X

Year	2015	Pages	66
------	------	-------	----

The purpose of this thesis project is to clarify how the simplification of the budgeting process of the Financial department of the client meets the views of the directors of Areas of Activity, the directors of Centres of Expertise and team leaders. The client of this thesis is a research and expertise institute which operates under the supervision of Ministry of Social Affairs and Health Finland. More specifically the client is the financial department of this institution (here referred to as Institution X). The Financial department would like to improve and simplify the budgeting process of the Institution X.

The theoretical framework of the study draws on the theory of budgeting and reviews literature on such as budgeting in general, budgeting processes and methods and budgeting and strategy. After the theoretical section the current budgeting process of Institution X with timetables and responsibility areas is introduced.

The purpose of the study is to determine the opinions of the directors of Areas of Activity, the directors of Centres of Expertise and team leaders of budgeting at the account group level. The study is in two parts. In the first part the budget and realisation of account group materials and supplies from 2014 of the Institution X are studied. In the study one can notice budget is not completely filled but there is some excessive preparedness.

In the second part of the study the reasons of excessive preparedness are surveyed. Also, opinions about the advantages and consequences of budgeting at the account group level are studied. The target group of the survey consists of the directors of Areas of Activity, the directors of Centres of Expertise and the team leaders of Institution X. According to the results of the study the reason for the excessive preparedness is that not all planned projects are realized. Another result is that the directors of Areas of Activity, the directors of Centres of Expertise and the team leaders agree about the advantages of budgeting at account group level.

Keywords Simplification of budgeting process, budgeting process, public sector, budgeting at the account group level

Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Työn tavoitteet ja aiheen rajaus.....	6
1.2	Tutkimusongelma	7
2	Toimija X	8
3	Budjetointi	9
3.1	Julkishallinnon budjetointi	11
3.2	Budjetointi ja strategia	11
3.3	Budjetointiprosessi.....	12
3.4	Budjetointijärjestelmä.....	13
3.5	Budjetointimenetelmät	15
3.6	Budjetoinnin haasteet.....	17
3.7	Talouden seuranta	18
4	Toimijan X budjetointi	19
4.1	Toimijan X budjetin laadinta.....	21
4.2	Kulubudjetit.....	23
4.2.1	Toimijan X palkkojen budjetointi	24
4.2.2	Toimijan X matkojen budjetointi.....	25
4.2.3	Toimijan X muiden käyttömenojen budjetointi.....	25
5	Tutkimus.....	27
5.1	Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän tarkastelu	27
5.1.1	Toiminta-alue 1	29
5.1.2	Toiminta-alue 2.....	30
5.1.3	Toiminta-alue 3.....	30
5.1.4	Osaamiskeskus 1	31
5.1.5	Osaamiskeskus 2	31
5.1.6	Osaamiskeskus 3	32
5.1.7	Yhteiset palvelut	33
5.2	Tutkimusmenetelmä ja kyselylomake	34
5.3	Kyselytutkimuksen vastaukset ja analysointi.....	38
6	Johtopäätökset	48
7	Luotettavuus ja jatkotutkimusmahdollisuudet	49
	Lähteet	51
	Taulukot	52
	Liitteet.....	53

1 Johdanto

Budjetointi on yrityksen talousjohtamisen keskeisin väline. Budjetissa asetetaan tavoitteet ja seurataan niiden toteutumista. Yrityksessä voi olla monenlaisia budjetteja, jotka muodostavat yhdessä budjetointijärjestelmän. Budjetointia voidaan ajatella prosessina, jossa perusosia ovat budjetin suunnittelu, toteutus ja tarkkailu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 230.)

Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona asiantuntija ja tutkimuslaitokselle, josta käytetään myöhemmin työssä nimeä Toimija X. Aihe opinnäytetyölle tuli Toimijalta X, sen keskitetystä taloushallinnosta. Tarkoituksena on tutkia, mitä mieltä toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat ja tiimipäälliköt ovat tiliryhmätasoisien budjetoinnin eduista ja muista vaikutuksista.

Teoreettinen viitekehys perustuu budjetoinnin teoriaan. Budjetoinnin teoriaan tutustutaan lähdekirjallisuuden perusteella. Teoriaosiossa käsitellään ensin budjetin ja strategian välistä suhdetta, sen jälkeen käydään läpi budjettiprosessia ja menetelmiä. Näiden jälkeen on budjetoinnin haasteet ja taloudenseuranta. Teoriaosiossa sivutaan myös julkihallinnon budjetointia. Teoriapohjaan ei löytynyt vastaavia aikaisempia tutkimuksia.

Lähdekirjallisuuden teorian jälkeen tutustutaan Toimijan X nykyiseen budjetointiprosessiin. Budjetointiprosessista esitellään vaiheet ja vastualueet. Tämän jälkeen tarkastellaan Toimijan X aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjettia ja toteumaa vuodelta 2014. Tarkastelussa etsitään mahdollisia budjetintäyttämisostoja. Tarkastelun pohjalta tehdään kyselytutkimus. Kyselytutkimuksessa nostetaan esille tarkastelussa esiin tulleita asioita. Lisäksi kyselytutkimuksessa selvitetään toiminta-aluejohtajien, osaamiskeskusjohtajien ja tiimipäälliköiden mielipiteitä tiliryhmätasoisien budjetoinnin vaikutuksista budjetointiin ja taloudenseurantaan.

1.1 Työn tavoitteet ja aiheen rajaus

Opinnäytetyön taustalla on Toimijan X tarve uudistaa budjetointitarkkuutta yksinkertaisempaan suuntaan. Budjetti on laadittu tilitasolla mutta on noussut huomio, että budjetin laadinta olisi mahdollisesti yksinkertaisempaa tiliryhmätasolla. Tämän ajatuksen pohjalta Toimijan X laskentapäällikkö ehdotti tätä projektia opinnäytetyön aiheeksi.

Työn tarkoituksena on selvittää mahdollisuuksia yksinkertaistaa budjetointiprosessia siirtymällä osittain tilitasoisesta budjetoinnista tiliryhmätasoiseen budjetointiin. Tarkoituksena on selvittää, kokevatko toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat ja tiimipäälliköt tarpeelliseksi budjetoida tilitasolla vai voisiko budjetointia toteuttaa tiliryhmätasolla. Lisäksi selvitetään, tahtuuko aineiden ja tarvikkeiden osalta budjetin täyttämistä erityisesti loppuvuodesta. Taus-

talla on arvio mahdollisesta budjetin pakkotäyttämisestä, koska pelätään, että seuraavan vuoden budjetista leikataan, jos rahaa jää yli. Tavoitteena on saada käsitys, saavatko budjettienlaatijat lisäarvoa tilitasoisesta budjetoinnista vai voisiko budjetoinnin muuttaa tiliryhmätasoiseksi budjetoinniksi.

Opinnäytetyö käsittelee Toimijan X budjettia ja budjetointimenetelmiä. Teoriaosuus käsittelee yleisellä tasolla budjetointia sen ongelmakohtineen. Teoriaosion jälkeen esitellään Toimijan X nykyinen budjetointi. Opinnäytetyössä tutkitaan vuoden 2014 budjettia ja toteumaa aineiden ja tarvikkeiden osalta. Tämän pohjalta muodostetaan kyselytutkimus. Kyselytutkimus tehdään monivalintalomakkeella, joka lähetetään sähköisenä Toimijan X budjetointia tekeville toiminta-alue- ja osaamiskeskusjohtajille sekä tiimipäälliköille.

Rajaus aineiden ja tarvikkeiden erityiseen tutkimiseen on tehty toimijan kannalta sellaiselle tiliryhmälle budjetissa, jonka suuruuteen voi vaikuttaa. Budjetti on jaettu matriisiorganisaation mallin mukaan ja erilaisten kulujen ja tulojen mukaan. Menojen osalta aineet ja tarvikkeet on tiliryhmä, jonka suuruuteen voi omalla toiminnalla vaikuttaa.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimuksellinen kehittämistyö saa alkunsa esimerkiksi organisaation kehittämistarpeesta. Tutkimuksellinen kehittäminen hakeekin vastauksia ja ratkaisuja käytännön ongelmiin. Verrattaessa tutkimuksellista kehittämistyötä ja tieteellistä tutkimusta, on ero siinä, halutaanko saada aikaan käytännön parannuksia tai uudistuksia vai tuottaa uutta teoriaa ilmiöstä. Myös tutkimuksellisessa kehittämistyössä uuden tiedon ja kirjallisen raportin tuottaminen on tärkeässä asemassa, vaikka pääpaino on käytännön parannuksessa. Uudenlaista ammatillista tietoperustaa voidaan luoda esimerkiksi dokumentoimalla työelämän hiljaista tietoa. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2009, 18 - 20.)

Tässä opinnäytetyössä keskitytään tutkimukselliseen kehittämistyöhön. Opinnäytetyön tarkoituksena on käsitellä organisaatiossa esiin tullutta muutosehdotusta. Tutkimuksen pääkysymyksenä on, onko mahdollista yksinkertaistaa budjetointiprosessia siirtymällä osittain tilitasoisesta budjetoinnista tiliryhmätasoiseen budjetointiin. Alakysymyksinä ovat seuraavat:

Mitä hyötyä budjetoinnin muuttamisesta on?

Mitä haittoja/ongelmakohtia budjetoinnin muuttamisesta on?

Tiedonkeruumenetelmänä on sähköinen kyselylomake. Kyselylomakkeessa on monivalintakysymyksiä ja avoimia kysymyksiä. Kyselytutkimus suoritetaan Toimijan X toiminta-aluejohtajille,

osaamiskeskusjohtajille ja tiimipäälliköille, jotka ovat vastuussa tiimien budjetoinnista. Kyse-lytutkimuksen pohjaksi verrataan Toimijan X edellisen vuoden budjetteja edellisen vuoden toteumaan aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän osalta. Vertailussa tutkittiin, millaisia eroja budjetin ja toteuman välillä oli ja oliko budjetissa olevien varojen käyttö lisääntynyt loppuvuonna vai oliko toteumaa kertynyt tasaisesti.

Tutkimus toteutetaan talousosaston näkökulmasta. Toimijan X talousosaston näkökulmasta ehdotettu muutos helpottaisi työtä ja opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, onko Toimijan X tiimipäälliköillä samansuuntaisia ajatuksia kuin talousosastolla. Tutkimuksen teoriaa ja menetelmiä tarkastellaan lähemmin luvussa 5.2.

Vastaavia tutkimuksia ei löytynyt muilta sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla toimivien itsenäisten laitosten tai virastojen osalta. Julkishallinnon budjetoinnin kehityksestä löytyy tutkimus kuntien budjetoinnista. Rajalan ja Tammen tutkimus ”Budjetointia kuntien muutoskier-teessä” (2014) käsittelee kuntien budjetoinnin nykytilaa kiinnittäen huomiota muutospainei-siin, joita organisaatioratkaisut ja uudet toimintatavat tuovat mukanaan. Rajalan ja Tammen tutkimus ei ole vastaava tämän tutkimuksen kanssa.

2 Toimija X

Opinnäytetyö tehdään toimeksiantona tutkimus- ja asiantuntijalaitokselle X (myöhemmin Toi-mija X), jonka toimintaa esitellään tässä luvussa. Toimija X toimii sosiaali- ja terveysministeriön valvonnan ja johdon alaisena. Varsinaisena yritysmuotona on muu julkisoikeudellinen oikeus-toimihenkilö. (Toimija X 2015; STM 2014.)

Toimijan X strategiassa määritellään tärkeimmät päämäärät ja tavoitteet. Strategiaa määrittää sosiaali- ja terveysministeriö. Toimijan strategia perustuu työn terveellisyden ja turvallisuus-edistämiseen osana hyvää työelämää. Toimija X lupaa asiakkailleen olevansa paras yhteis-työkumppani työhyvinvoinnin kehittämisessä sekä alueellisesti, kansallisesti että kansainväli-sesti. (Toimija X 2015; STM 2014.)

Toimijan X organisaatio on matriisiorganisaatio, jonka ylin päättävä elin on johtokunta. Johto-kunnan ja pääjohtajan tehtävät on määritetty asetuksessa ja työmääräyksessä. Johtoryhmän tehtävänä on johtaa ja koordinoida päivittäistä toimintaa. (Toimija X 2015.)

Matriisiorganisaatio on ristikkäisohjausjärjestelmä, jossa organisaation jäsen vastaa toiminnas-taan vähintään kahdelle tasolle. Toimijan X organisaatio on jaettu kolmeen toiminta-alueeseen ja kolmeen osaamiskeskukseen. Näiden lisäksi Toimijalla X on yleiskustannuspaikka ja yhteiset palvelut, jotka vastaavat tukitoiminnoista. (Toimija X 2015.)

Toiminta-alueet vastaavat Toimijan X toiminnan organisoinnista. Jokainen toiminta-alue toimii omalla vastualueellaan toiminta-alueelle parhaalla mahdollisella tavalla. Toiminta-alue 1 on jakautunut teemoiksi ja teemojen alla edelleen projekteiksi. Toiminta-alue 2 on jakautunut palvelukeskuksiin ja sen alla edelleen tuotteiksi. Toiminta-alueen 3 toiminta on jakautunut tiimeihin. Tiimien alla toimivat muiden toiminta-alueiden tavoin projektit. (Toimija X 2015.)

Osaamiskeskukset vastaavat henkilöstöstä ja muista voimavaroista. Osaamiskeskukset ovat niimensä mukaisesti osaamisen kehittämistä varten. Kaikkien kolmen osaamiskeskuksen tavoitteita toteuttavat tiimit. (Toimija X 2015.)

Jokaisella toiminta-alueella ja osaamiskeskuksella on johtajansa. Samoin teemoilla, palvelukeskuksilla ja tiimeillä on johtajat tai päälliköt. Myös jokaiselle projektille on nimetty projektipäällikkö. (Toimija X 2015.)

3 Budjetointi

Seuraavassa luvussa käydään läpi budjetoinnin teoriaa. Aluksi on tietoa budjetoinnista yleisesti ja sivutaan hieman julkishallinnon budjetointia. Tarkempi valtion budjetoinnin esittely jää pois tästä työstä, sillä julkishallinnon budjetointi vaikuttaa Toimijan X budjetointiin strategian kautta. Toimija X voi itse vaikuttaa vain vähän sosiaali- ja terveysministeriötä tulevan avustuksen määrään. Myöhemmin tarkastellaan budjetin ja strategian yhteyttä ja budjetoinnin haasteita.

Kivelän mukaan budjetoinnin teoria rakentuu budjetointiprosessin ymmärrykseen. Budjetoinnissa yhdistetään rajalliset resurssit inhimillisiin tarpeisiin, jotka eivät ole rajallisia. Näiden kahden yhdistäminen on ristiriitaista, sillä toiveita ja tavoitteita on aina enemmän kuin käytettävissä olevaa rahaa. Budjetointi määrittelee tulevaa, kuvaten samalla tulevaa. (Kivelä 2010, 68.)

Määräävänä tekijänä budjettia laadittaessa on edellisen vuoden budjetin koko ja sisältö. Suuri osa budjetin päätöksistä perustuu aiempiin päätöksiin. Varsinkin valtion laitosten budjettien liikkumavarat ovat vähäisiä. Määrärahat on sidottu laeilla ja muilla sitovilla päätöksillä. Kivelä lainaa teoksessaan valtionvarainministeriön virkamiestä, joka toteaa perustan olevan historiassa. (Kivelä 2010, 68.)

Luomalan ja Puumalan (2010, 15) mukaan budjetin avulla tavoitellaan tiettyä taloudellista ja toiminnallista tilaa. He toteavat, ettei budjetti ole ennuste, vaan se on valtion tai kunnan ilmaus siitä, mihin käytettävissä olevia varoja halutaan käyttää tietyinä ajankohtana.

Järvenpää, Länsiluoto, Partanen ja Pellinen (2010, 207) määrittelevät budjetin olevan tietyn ajanjakson tavoitteellinen ja mahdollisimman hyvään taloudelliseen suoritustasoon päätyvä rahamääräinen toimintasuunnitelma. Budjetti laaditaan usein erikseen organisaation eri tasoille, kuten osasto-, tuloyksikkö-, divisioona- ja konsernitasolla. Budjetti on perinteisesti tarkoitettu vuosi- tai tilikausitasolle.

Budjetoinnilla taas tarkoitetaan suunnitelmallista, ohjeistettua prosessia, jonka tuloksena laaditaan budjetti ja sen toteutumista seurataan. Budjetoinnin perustana ovat pitkäaikaissuunnittelu ja strategiassa määritettyjen tavoitteiden toteuttaminen. Budjetoinnilla konkretisoidaan ja asetetaan lyhyen aikavälin suunnitelma ja tavoitteet, jotka varmistavat organisaation strategian ja päämäärän toteutumista. (Järvenpää ym. 2010, 207.)

Budjetointi on yritysjohdon apuna toiminnan kehittämissuunnan ja siihen liittyvien suunnitelmien konkretisoinnissa. Lisäksi budjetoinnin rooli liittyy kiinteästi operatiivisen johtamisen kautta strategisen johtamisen alueelle. Budjetoinnin tarkoituksena on kiteytetysti (Järvenpää ym. 2010.)

- suunnitella vuosittaista/tilikausittaista toimintaa
- koordinoita tavoitteita ja toimenpiteitä eri organisaatio-osissa
- viestittää suunnitelmista eri tuloyksikköjohtajille
- motivoida johtajisto tavoittelemaan yhteisiä päämääriä
- ohjata toimintaa tavoiteltua suuntaa kohti
- arvioida johdon suorituksen laatua ja tasoa verrattuna suunnitelmaan.

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005, 230) mukaan budjetointi voidaan ymmärtää eri tavoilla mutta yhteistä määritelmille on budjetin ymmärtäminen yrityksen taloudenohjausvälineeksi. Toiminnanohjausvälineenä budjetti yhdistää kolme budjetoinninymmärrystapaa. Budjetin ja budjetoinnin on oltava merkittävältä osalta rahamittainen ja sen on luotava riittävän yksityiskohtainen kuvaus organisaation toimintojen tavoitteista sekä resursseista suunnittelu- ja toimintakaudelle. Taloushallinnon alueella budjetti tavallisesti määritellään seuraavasti: ” Budjetti on yrityksen tai sen osaston toimintaa varten laadittu mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu rahamääräinen, joskus määrällisestikin ilmaistu toimintasuunnitelma” (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 231).

3.1 Julkishallinnon budjetointi

Valtion ja kuntien budjetointi on luonteeltaan erilaista kuin yritysten budjetointi. Julkishallinnon budjetointi on kontrollipainotteisempaa, sillä sitä ohjaavat hankintasäännöt. Lisäksi budjetoinnin tavoitteena on turvata rahamäärän riittävyys olemassa olevan säilyttämiseksi. Tällöin toiminnallinen tavoite jää usein toissijaiseksi, vaikka se on tärkeässä asemassa. (Åkerberg 2006, 33.)

Julkishallinnon budjetointi on ylhäältä-alas-prosessi. Prosessissa pyydettyä rahaa viedään isoista kokonaisuuksista pienempiin. Poliittiset päätökset allokoivat rahoja tietyille toiminoille. Määräykset saattavat mennä läpi johtoa kuulematta. Julkishallinnon budjetoinnissa on vaikea toteuttaa budjetoimattomia asioita, olivat ne kuinka välttämättömiä tahansa. Vahtikoiran rooli jää julkishallinnossa taloustoiminnolle, jonka ydinosaiselle jää kustannusten hallinta. Taloustoiminto tietää, mikä kustannuspaikka käyttää varoja ja kuinka paljon. (Åkerberg 2006, 34.)

Jos budjetointi näyttää loppuvuonna ylijäämäiseltä, organisaatiot alkavat usein tuhlata rahoja. Käytöksen taustalla on se, etteivät ylijäämärahat jää seuraavana vuonna organisaation käyttöön ja se, että on mukava ostaa tuotteita, jotka ovat toiminnan kannalta enemmän ja vähemmän tarpeellisia. Yhtenä syynä käytökseen on pelko, että seuraavalle kaudelle annetaan vähemmän rahaa, koska aikaisemmalta jäi rahaa yli. Budjetin ylittämistä ei pidetä vaarallisena, koska rahaa saa pyytämällä lisää. Rahahanat aukeavat helposti, kun puhutaan tärkeiden julkishallinnon organisaatioiden toimintakyvyn menettämisestä. (Åkerberg 2006, 33.)

3.2 Budjetointi ja strategia

Strategia ja budjetointi kulkevat samansuuntaisesti. Strategia asettaa pitkän aikavälin päämäärän ja tavoitteen, valitsee toiminnansuunnat ja kohdentaa resurssit siten, että valittu kilpailutapa mahdollistuu. Budjetoinnin on tarkoitus tukea strategiaa varsinaisessa toiminnassa kohdentamalla resurssit valituille painopistealueille. Lisäksi budjetointi asettaa lyhyen aikavälin kehittämistavoitteet, jotka kehittävät kilpailukykyä pitkällä aikavälillä. (Järvenpää ym. 2010, 208.)

Budjetoinnin kautta yritysjohto voi määritellä yritystoiminnan suunnittelun lähtökohtaoletukset kilpailuympäristön muuttumisesta, taloudellisesta kehityksestä ja uusien normien vaikutuksesta. Edellä mainittujen tuntemus muodostaa pohjan yritystoimintojen budjettisuunnittelulle. Budjettien laadinta ja käyttö edellyttävät myös organisaatiokeskustelua toiminnon tavoitteista, tavoitteiden valintaa ja sitoutumista valintoihin sekä toteuttamiseen pyrkimistä. Tavoitteiden

ja toteutumisen erojen analysointi on osa prosessia, jonka tarkoituksena on auttaa yritystä saavuttamaan tavoitteensa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 232.)

Strategisen alueen budjetointi on väljää kehysbudjetointia. Harvoin on mahdollista tehdä tarkkoja päämäärien, toimintojen ja toimintojen tulosten suunnittelua, kun on kyse strategisten alueiden budjetoinnista. Pitkän aikahorisontin kanssa on tyydyttävä puiteohjaukseen. Budjetti tavoittelee erityisesti suurissa yrityksissä strategisen johtamisen tavoitteita myös vuositasolla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 233.)

Budjetointiin liittyvä kritiikki kohdistuu usein budjetin ja strategian ohueen siteeseen. On tilanteita, joissa budjetointi- ja strategiaprosessit jäävät ajallisesti kauas toisistaan. Parhaimmillaan nämä prosessit kuitenkin lomittuvat ja budjettiohjauksen avulla tunnistetaan uusia strategisia mahdollisuuksia. (Järvenpää ym. 2010, 209.)

3.3 Budjetointiprosessi

Budjetin laadinta on aloitettava tavoitteista ja niiden saavuttamisesta. Vasta tämän jälkeen tehdään numeerinen muoto. Usein budjetin tekoon ryhdytään vain edellisten vuosien budjettien perusteella, korjaillen niitä tiedossa olevilla muutoksilla. Arkiajattelussa budjetti usein määrittää katon kasvulle ja lattian kustannuksille. Tällöin budjettia toteutetaan kaavamaisesti eikä tavoitteiden ylittävään suoritukseen pyritä. (Järvenpää ym. 2010, 218 - 219.)

Budjettiprosessi voidaan käynnistää arvioimalla mennyttä kehitystä budjettitavoitteita vasten. Sen jälkeen on tehtävä hahmotelma seuraavan vuoden toimintaympäristön kehityksestä ja organisaation omasta toimintasuunnitelmasta. Kun suuntaviivat ovat selvillä, voidaan tehdä budjettisuunnitelmat yritystä ja sen toimintayksiköitä ja toimintoja varten. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234.)

Budjetin laadinnan tueksi tarvitaan paljon erilaista tietoa ja analyysyjä, jotta toiminnan suunnittelusta on hyötyä. Tarpeellisia perustietoja budjetointia varten on bruttokansantuotteeseen, korkokehitykseen, inflaatioon ja energian sekä raaka-aineiden hintoihin liittyvät tiedot ja ennusteet. Toimintaympäristön kannalta on hyvä tietää tekniset muutokset, uudet innovaatiot, toimialan kehityksen käännepesteet, ympäristövaatimusten täsmennykset ja muutokset. Lisäksi on hyvä tietää kilpailuympäristöstä, uusista kilpailevista tuotteista ja asiakkaiden laatuodotusten kehityksestä. Talouden suunnittelussa on otettava huomioon myös organisaation oman toiminnan tiedot. Sisäisiä tekijöitä ovat markkinaosuus, toteutunut liikevaihto, katteet, kustannusryhmät ja tulos. (Järvenpää ym. 2010, 219.)

Hyvä budjetointi on riittävän yksinkertaista. Budjetointia ja sen tavoitteiden saavuttamista voi haitata liian monimutkaiset tietojärjestelmät tai byrokraattinen budjetointiorganisaatio. Tärkeää budjetoinnissa on yksinkertaisuuden lisäksi vastuuhenkilöiden kytkeminen prosessiin ja aktiivisen budjetointiasenteen luominen. Tämä edellyttää toimivaa laskentatoimen järjestelmää. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 235.)

Yleisin budjetointitapa on alhaalta-ylös. Budjetit laaditaan alkuun osastokohtaisesti ja yhdistetään lopulta organisaatiotasolle ja sieltä edelleen konsernitasolle. Excel-taidot ovat merkittäviä budjetoinnissa ja budjetti-Excelit perustuvat kaavoihin, joita käytetään vuodesta toiseen. Jotta alhaalta-ylös-budjetointi motivoi suorittavaa tasoa, on sillä oltava merkitystä myös prosessin päätyttyä. Usein johdolta tulee viesti, että tulos ei ole riittävä ja budjettia on parannettava. Käskemällä tehtyyn budjettiin ei kuitenkaan sitouduta. Budjetin muuttamisen yhteydessä olisi hyvä analysoida, mistä erot johtuvat. Näin voitaisiin saada aikaan aitoja tuloksenparannustoimenpiteitä. (Åkerberg 2006, 34 - 35.)

3.4 Budjetointijärjestelmä

Organisaation budjettijärjestelmä koostuu käytössä olevista budjeteista ja niiden välisistä yhteyksistä. Huolimatta budjettijärjestelmien yritys-, toimiala- ja yrityskokosidonnaisista seikoista, muutamat pääpiirteet sisältyvät lähes kaikkiin budjettijärjestelmiin. Yrityksen budjettijärjestelmässä on usein kaksi pääbudjettia, jotka ovat tulosbudjetti ja rahoitusbudjetti. Lisäksi on alabudjetteja, jotka on perinteisesti määritetty yrityksen keskeisille toiminnoille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.)

Organisaatioiden budjetointi on jaettu usein pääbudjetteihin ja niihin liittyviin alabudjetteihin. Budjettijärjestelmien erityispiirteet tulevat esille toiminnallisissa ja järjestelmäteknisissä toteutustavoissa. Toteutustapoihin kuuluvat budjetoinnin tehtävien organisointi ja noudatetut budjetointimenetelmät sekä -tyylit. Järjestelmätekniisiin toteutustapoihin taas kuuluvat ohjeistus ja käytössä olevat järjestelmät. (Järvenpää ym. 2010, 211.)

Budjetit yhdistetään yleensä organisaationrakennetta vastaavaksi siten, että kustannuspaikka-kohtaisista budjeteista koostetaan tulosityksikköbudjettien kautta konsernin budjetit. Olenaisista budjettiohjauksessa on tulosityksikkötaso. Tulosityksikkötason toiminnan seuraaminen taloudellisen suunnittelun ja suunnitelman toteutumisen kannalta on erittäin tärkeää. (Järvenpää ym. 2010, 211.)

Tulosbudjetti ilmaisee yrityksen budjetoidun tuloksen. Pääsääntöisesti tulosbudjetti laaditaan suoriteperusteisesti ja budjetointikautena käytetään yhtä vuotta. Budjetointikausi saatetaan jakaa neljännesvuosi- tai kuukausibudjeteiksi tarkkailun täsmentämiseksi ja nopeuttamiseksi.

Rahoitusbudjetin tavoitteena on varmistaa yrityksen likviditeetti mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin. Rahoitusbudjetti laaditaan usein maksuperusteisesti. Usein rahoitusbudjetti jaksetaan tulosbudjetin tapaan neljännesvuoden tai kuukauden jaksoille perusbudjettikauden lisäksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.)

Budjetit ovat rahoitusbudjettia lukuun ottamatta suoriteperusteisia. Rahoitusbudjetti laaditaan maksuperusteisesti. Budjetit valmistuvat harvoin ensimmäisellä laadintakierroksella. Budjetteja tarkennetaan ja muokataan kierrosten välillä ennen lopullista budjettia. (Järvenpää ym. 2010, 213.)

Järvenpää ym. (2010, 211) tunnistavat Neilimosta ja Uusi-Rauvasta poiketen, että pääbudjetteja on kolme. Nämä kolme pääbudjettia ovat yrityksen tulos-, tase- ja rahoitusbudjetit. Tulosbudjetissa esitetään kululaji- ja toimintokohtaisesti yrityksen budjetoitu tulos. Tulosbudjetin yhteydessä on usein tasebudjetti, joka kertoo mihin pääomat ovat sitoutuneet ja millaisin ehdoin ne on hankittu. Yritysten rahoitusbudjetit on laadittu kassavirtalaskelman perusteella. Rahoitusbudjetin on tarkoitus varmistaa yrityksen maksuvalmiutta mahdollisimman edullisin rahoituksen kustannuksin. (Järvenpää ym. 2010, 211.)

Pääbudjetteja tukevat alabudjetit, jotka on laadittu keskeisille toiminnoille. Alabudjetit ohjaavat toimintojen suorittamista tavoitellulla laajuudella ja taloudellisten suoritusten tasolla. Järvenpää ym. listaavat tyypillisimmiksi alabudjeteiksi: osto-, myynti-, varastointi-, valmistus-, markkinointi-, hallinto- ja investointibudjetit. Alabudjettien tiedot kirjataan usein pääbudjettien vastaavien tuotto- ja kulurivien kohdille. (Järvenpää ym. 2010 211.)

Neilimo ja Uusi-Rauva luettelevat samoja alabudjettiesimerkkejä kuin Järvenpää ym. Neilimo & Uusi-Rauva täydentävät, että alabudjettien rungot, eli tekstiosat voidaan rakentaa eritavoin. Joissain yrityksissä voidaan käyttää jakona tuotetta tai tuoteryhmää kun taas jossain toisessa yrityksessä jakotekijänä on maantieteelliset aluejaot. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.)

Yritysten budjetointi on yksityisellä ja julkisella sektorilla keskenään hyvin samanlaiset pääbudjettien osalta. Alabudjettien osalta ne sen sijaan eroavat, koska julkisen sektorin budjetoinnista ei käytännössä ole myynti-, valmistus- ja markkinointibudjetteja. Poikkeuksen tekevät liikelaitokset. Eroja tulee lisäksi menolajien ja momenttien käsittelyssä. (Järvenpää ym. 2010, 213.)

Yritysten budjettirakenne voi poiketa edellä esitetystä. Valmistusyrityksestä yleensä löytyy kaikki edellä esitetyt alabudjetit. Sen sijaan esimerkiksi palveluyrityksen budjetoinnista puuttuu valmistuksen budjetti. Myös varastobudjetoinnin muoto voi poiketa edellä esitetystä yrityksen toiminnan mukaisesti. Budjettiehdotukset käsitellään eri toimintojen johtoryhmissä sekä

yrittäjien johtoryhmässä moneen kertaan. Lopullisen budjetin hyväksyy yrityksen hallitus. (Järvenpää ym. 2010, 213.)

Budjetointiprosessin koordinoinnista vastaa usein taloushallinto. Se vastaa tyypillisesti myös pääbudjetinlaadinnasta. Muut budjetit on jaettu yleensä siten, että hallinnon budjetin laatii hallintojohtaja tai vastaava asiantuntija, myynnin ja markkinoinnin budjettien laadinta on markkinointiosaston työstettävänä ja tuotanto-osastoilla laaditaan valmistuksen budjettia. Ostotoiminnan budjetti on tavallisesti ostopäällikön tehtävä ja varastoinnin budjetin tekee joko tuotanto- tai logistiikkapäällikkö. Investointibudjetin laadinta on usein talousjohdon tehtävä. (Järvenpää ym. 2010, 213.)

3.5 Budjetointimenetelmät

Järvenpää ym. (2010) määrittelevät budjetointimenetelmän kertomaan millaisten periaatteellisten lähtökohtien perusteella yrityksen budjetointisuunnittelu ja budjettien laadinta prosessit organisoidaan. Budjetointimenetelmät jaetaan tavallisesti kolmeen menetelmään, jotka ovat autoritaarinen, demokraattinen ja yhteistyömenetelmä. Budjettityylillä taas tarkoitetaan, mikä rooli toiminnanohjauksessa budjetille asetetaan, erityisesti arvioidessa budjettien toteutumia. Budjettityylit jaetaan tavallisesti tiukkaan budjetinjohtamisen tyyliin ja joustavaan budjetinjohtamisen tyyliin. (Järvenpää ym. 2010, 214 - 215.)

Yrityksen budjetointikäytännöt vaihtelevat yrityskohtaisesti. Budjetoinnin organisointi voidaan hoitaa tästä syystä monella tavalla. Budjetointiprosessin ja budjettisuunnittelun organisointia kutsutaan budjettimenetelmäksi. Yleensä kolme näistä menetelmistä erotellaan budjettikirjallisuudessa: demokraattinen menetelmä, autoritaarinen menetelmä ja yhteistyömenetelmä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Autoritaarisessa menetelmässä, eli ylhäältä-alas-menetelmässä, budjetin perusteet määrittää ylin johto, joka myös päättää budjetin pääkohdista strategisten tavoitteiden mukaisesti. Eri osissa toimivien päälliköiden vastuulle jää vain koota budjetin vaatima tietomateriaali. Organisaatiotason päälliköiden ei ole mahdollista vaikuttaa keskeisimpiin tuotto- ja kustannuseriin, vaikka budjetin saavuttamisen keinot kuuluvat heille osittain. Toimintojen tehtäväksi autoritaarisessa menetelmässä jää vain budjettien kokoaminen johdon ohjeiden mukaan. (Järvenpää ym. 2010, 215; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Autoritaarista menetelmää käytetään yleensä pienissä yrityksissä, ketjuohjatuissa organisaatioissa ja kriisitilanteissa. Se on toimintatavaltaan varsin jäykkä eikä siinä hyödynnetä toimintojen, osastojen tai henkilöstön osaamista. Tämä vaatii ylimmältä johdolta hyvää tuntemusta toiminnasta. Autoritaarista menetelmää voidaan käyttää myös kriisitilanteissa, jolloin yritystä

on tarpeen ohjata keskitetysti ja tarkasti kohti johdon tavoitteita. (Järvenpää ym. 2010, 215; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Ylhäältä-alas-budjetointi on vähemmän käytetty menetelmä budjetoinnissa. Se koetaan usein vähiten motivoivaksi, koska johto antaa tulosvaatimukset ja tavoitekustannukset. Nämä jaetaan pienempiin tulosyksiköihin. Työntekijät eivät koe pystyvänsä vaikuttamaan asioihinsa, sillä heille jää vain rippeet budjetista. Väliporras on tähän budjetointitapaan kaikkein tyytyväisin. (Åkerberg 2006, 35.) Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 239) toteavat Åkerbergin kanssa yhtenäisesti, että henkilöstön erityisosaaminen jää käyttämättä autoritaarisessa menetelmässä.

Demokraattinen menetelmä eroaa autoritaarisesta siten, että budjetointi rakentuu alhaalta ylös-päin. Lähtökohtana budjetoinnissa on tulosyksikkö tai toiminto. Demokraattisessa budjetoinnissa ylempi johto käynnistää budjetoinnin ja luo sille kehykset. Lopuksi ylin johto kokoaa tulosyksikköjen tai toimintojen budjetit yhteen ja tarvittaessa sopeuttaa niitä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Demokraattisessa menetelmässä lähtökohtana on toiminto-, osasto- ja tulosyksikkökohtaisten kustannusten ja tuottojen määrittäminen. Budjetti rakentuu näiden tietojen pohjalta. Toimiva johto koordinoi ja ohjeistaa prosessia. Ohjeistus on väljää mutta budjettikehyksen kannattavuuden ja kasvun tavoitteet on määritelty. Vastuuhenkilöt laativat alabudjetit, joihin budjetti perustuu. Tässä mallissa johdon tehtäväksi jää budjettien koonti yhteen ja niiden sopeuttaminen tarpeen mukaan. Demokraattinen menetelmä sopii hajautetun vastuun organisaatioon. (Järvenpää ym. 2010, 215 - 216.)

Menetelmässä hyödynnetään toiminto-, osasto- ja tulosyksiköiden erityisosaamista. Menetelmä motivoi johtoa asettamiensa tavoitteiden saavuttamiseen. Demokraattinen menetelmä sitouttaa henkilöstöä ja mahdollistaa henkilöstön erityisosaamisen hyödyntämisen. Menetelmän heikkous on kannustaa yksiköiden kehittymistä kokonaisuuden edun kustannuksella. Budjetoinnin kokonaisnäkemys voi jäädä puuttumaan. Budjetteihin saattaa jäädä myös liikaa pelivaraa, joka jättää tavoitteet vaatimattomiksi. (Järvenpää ym. 2010, 215 - 216; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Kolmas menetelmä, eli yhteistyömenetelmä on jotain edellä mainittujen menetelmien väliltä tai niiden yhdistelmä. Yritysjohto ja tulosyksikköjohto asettavat yhdessä budjetoinnin yleiset tavoitteet. Varsinainen budjetointi tapahtuu kuitenkin tulosyksiköissä, osastoissa ja toiminoissa. (Järvenpää ym. 2010, 216; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Yhdistelmä vaatii budjetoinnin yhteydessä paljon organisaatiokeskustelua. Organisaatiokeskustelu saattaa hidastaa prosessia ja menetelmä on jossain määrin hidas ja sitä pidetään byrokraattisena. Menetelmää käyttäen päästää yleensä hyviin tuloksiin sekä budjetoinnissa että budjettijohtamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Malli vaatii myös usein monia budjettikierrroksia, ennen kuin suunnitelma saadaan hyväksytyä. Yhteistyömenetelmä on yleisimmin käytetty menetelmä ja sitä käytetään erityisesti isoissa organisaatioissa. Tässä menetelmässä yhdistyvät autoritaarisen ja demokraattisen menetelmän edut. Menetelmän käyttö vaatii kuitenkin paljon keskustelua ja tiedonvaihtoa eri osien välillä. Tämä tekee menetelmän joissain tilanteissa byrokraattiseksi. Jos budjettineuvottelut eivät johda tavoiteltuun tulokseen, saattaa esiintyä tyytymättömyyttä ja sitoutumattomuutta. (Järvenpää ym. 2010, 216.)

3.6 Budjetoinnin haasteet

Budjetointia on usein kritisoitu erityisesti vuosibudjetoinnin osalta. Budjetoinnin kuuluisi seurata strategiaa mutta vuosibudjetit ovat usein vain heikosti yhteydessä strategiaan. Näitä laaditaan usein erillisinä toisistaan. Tyypillisin syy tähän on, että budjetointi on toteutettu painottamalla operatiivista toiminnan ohjaamista. (Järvenpää ym. 2010, 207.)

Isoissa organisaatioissa, joissa johto on erillään operatiivisesta toiminnasta, budjetin asema korostuu. Kun johdolla ei ole riittävästi tietoa tuotteesta myynnin johtamiseen, johdetaan yritystä budjetilla tuotetietämyksen sijaan. (Åkerberg 2006, 34.)

Perinteistä budjetointia pidetään yhtenä merkittävimmistä johtamisjärjestelmistä. Monet johtajat ovat siihen kuitenkin tyytymättömiä. Vain harvat uskaltavat haastaa budjetoinnin tavoiteasetannan ydinjärjestelmänä. (Åkerberg 2006, 37.)

On tilanteita, joissa budjetointi seuraavalle vuodelle on vaikeaa, koska esimerkiksi myynnin, tuotannon määrien tai hintojen ennustaminen on hankalaa. Tällaisessa tilanteessa voi pohtia, onko budjetointi tarpeetonta tai onko budjetoinnista saatava hyöty olematonta. Jos budjetti ymmärretään vain vuositason rahamittaista budjettilomakkeiden täyttönä sekä budjetoitujen ja toteutuneiden määrien tarkkailuna, ei budjetista välttämättä ole hyötyä. Jos budjetti ymmärretään organisaation keskusteluna tavoitteista ja resursseista sekä niihin sitoutumisesta ja motivoinnista lienee budjetti tarpeellinen johtamisen väline. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005.)

3.7 Talouden seuranta

Talouden seurannan toteutuminen on tärkeä osa budjettiohjausta. Seuranta tekemällä pystytään näkemään ja arvioimaan suunnitelman toteutumisen onnistumiset ja epäonnistumiset. Seuranta antaa mahdollisuuden tehdä korjauksia, jotta haluttu tavoite saavutetaan. Seuranta voidaan tehdä budjetin eritasoilla. Nykyiset järjestelmät mahdollistavat tarkan porautumisen materiaaliin. Tämä lisää entisestään mahdollisuuksia kehittää budjetin toteutumisen seuranta. (Järvenpää ym. 2010, 223.)

Talouden seurannassa talousjohdon tehtävänä on raporttien tuottaminen ja budjettitarkkailukokouksiin osallistuminen tulosityksiköissä. Talousjohto laatii raportit myös, jos johonkin tulosityksikköön tai osastolle kohdistuu erityisvaatimuksia. Talousjohdon tehtävää tarkkailuraporttien seurannassa, erojen analysoinnissa ja kokouksiin osallistumisessa helpottaa, jos budjetinseuranta on systematisoitu siten, että talousjohto tietää tarkkailukokousten ajankohdat ja sisällöt. (Nelimo & Uusi-Rauva 2012, 248.)

Organisaatiossa on hyvä päättää, kuka on vastuussa mistäkin asiasta budjetin seurannassa ja miten asioista raportoidaan yrityksen sisällä. Tyypillisesti budjetin tai sen osan laatijan vastuulla on seurannan järjestäminen ohjeiden mukaisesti. Ohjeet tulevat yleensä ylemmältä taholta. Seurannassa kannattaa noudattaa samaa tarkkuutta kuin budjetissa. Budjetin seurannan aikaväliksi kannattaa valita sama kuin suunnitellut aikavälit. Jos budjetti on laadittu kuukausikohtaisesti, sitä kannattaa seurata kuukausittain. (Järvenpää ym. 2010, 223 - 224.)

Ollennainen tehtävä budjettitarkkailussa on strategian toteutumisen arviointi ja tavoiteltuun tulokseen pääsemisen varmistaminen. Jos ongelmia tai poikkeamia havaitaan, tulisi budjettitarkkailun tukea korjaavien toimenpiteiden valinnassa. (Järvenpää ym. 2010, 224.)

Neilimo & Uusi-Rauva kirjoittavat budjetointiprosessin kolmannelta vaiheesta, eli budjettitarkkailusta. Sen avulla on tarkoitus seurata ja tarkkailla budjetin toteutumista ja syntyneitä eroja sekä erojen syitä. Budjettitarkkailu on kehittynyt 80-luvulla nykymuotoonsa, jota luonnehditaan diagnostiseksi budjettitarkkailuksi. Diagnostinen budjettitarkkailu sisältää budjettierojen analysoinnin, eroista oppimisen sekä erilaisten hälytyskellojen laatimisen. Hälytyskellojen on tarkoitus antaa yritysjohdolle signaaleja, jos budjetti ja toteuma eroavat toisistaan hälytysrajaa enemmän. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 243 - 245.)

Diagnostinen budjettitarkkailu on kehittynyt viimeaikoina tarkkailemaan erityisesti vuosibudjeteista neljännesvuosi- ja kuukausibudjeteiksi. Menetelmällä pyritään löytämään erot lyhyellä aikavälillä ja reagoimaan niihin nopeasti. Samalla talousjohto voi analysoida onko vielä mahdollista pysyä budjetissa vai onko tavoitteita korjattava. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 245.)

Neilimo ja Uusi-Rauva (2012, 245) esittävät perimmäisiksi budjettipoikkeamien syiksi ympäristön odottamattoman muutoksen, epärealistiset suunnitelmat, toiminta ei vastaa suunnitelmia, suunniteltuja toimenpiteiden väärin arvioinnin ja tietoisesti väärin budjetoinnin. Ympäristön muutokset voivat vaikuttaa hintoihin esimerkiksi korkotason muutoksen kautta tai suhdannevaihtelun takia. Nämä tekijät eivät johdu siitä, että yrityksessä olisi tehty jotain poikkeavaa budjettitavoitteessa tai budjettitoiminnassa. (Neilimo Uusi-Rauva 2012, 245.)

Epärealistiset suunnitelmat voivat johtua esimerkiksi siitä, että myynti budjetoidaan epärealistisen suureksi eikä sitä saavuteta. Todellinen syy tässä tapauksessa on liian korkeat tavoitteet eikä huono myynti. Syntyneeseen budjettieroon on puututtava. Budjettiero voi johtua myös siitä, ettei toiminta vastaa budjetoitua suunnitelmaa. On tavallista, että asioita tehdään eri tavalla kuin on budjetoitu. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 246.)

Väärinbudjetoinnin estämiseen on kiinnitettävä erityistä huomiota. Väärin budjetoinnilla yritetään usein ostaa aikaa, jos tulosityksikkö tietää toimintansa loppuvan. Tulosityksiköt voivat budjetoida tietoisesti positiivisen tuloksen saadakseen itselleen vuoden lisää toiminta-aikaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 246.)

4 Toimijan X budjetointi

Seuraavassa luvussa käsitellään Toimijan X budjetointia. Ensin kerrotaan Toimijan X budjetoinnista yleisesti sekä Toimijan X kehysbudjetista. Tämän jälkeen on esitetty budjetin laadinnan vaiheet. Luvun lopussa kerrotaan yksityiskohtaisemmin kulujen budjetoinnista.

Toimijan X talousarvio on ylhäältä-alas-budjetointia, jonka päävastuu on talouspäälliköllä. Talouspäällikön lisäksi budjettia työstävät muun muassa taloussuunnittelijat, toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat sekä tiimipäälliköt. Budjetointi alkaa elokuussa ja päättyy kahdessa osassa marras-joulukuussa. Ensin johtoryhmä hyväksyy osaamiskeskuskohtaiset budjetit marraskuun alussa, jonka jälkeen tiimibudjetit hyväksytään johtoryhmässä joulukuun puolivälissä.

Toimijan X:n budjetti perustuu organisaatiotason talousarvioon. Sen pohjalta laaditaan toiminta-alue- ja osaamiskeskuskohtaiset yhteenvedot kustannuspaikkakohtaisesti. Seuraavan vuoden talousarvion kolmen toiminta-alueen tulot pohjautuvat kuluvan vuoden budjettipohjaan. Toiminta-aluejohtajat kommentoivat kehysbudjettia arvioitujen tuottojen osalta. Osa tuloista tulee yhteisille palveluille tai yleiskustannuspaikalle. Näiden kahden toiminnon tulot tulevat valtion avusta, muista tehtävistä, muista tuotoista sekä koroista ja osingoista.

Toimijan X kehysbudjetti laaditaan elokuussa. Kehysbudjetin laatii talouspäällikkö. Talouspäällikkö käyttää apunaan taloussuunnittelijoilta tulevia tietoja. Elokuussa tiedetään, kuinka paljon Toimija X saa valtionapua sosiaali- ja terveysministeriöstä seuraavalle vuodelle. Kehysbudjettia laatiessa talouspäälliköllä on tavoitteena saada aikaan hieman ylijäämäinen budjetti. Vuoden 2014 budjetti jäi hieman alijäämäiseksi. Ali- ja ylijäämäisyys on kuitenkin katsottava kokonaisuuttana.

Kehysbudjetissa on kaksi taulukkoa. Toiseen taulukoista on merkitty Toimijan X arvioidut tuotot ja toiseen arvioidut menot. Kehysbudjettia laadittaessa käytetään pohjana kuluvan vuoden budjettia ja pohditaan sen realistisuutta. Tulevat muutokset huomioidaan toiminta-alueiden ja osaamiskeskustenbudjetteja laatiessa. Kustannusten lasku on Toimijan X usean vuoden tavoite. Tavoitteet on määritelty prosentteina, kuinka paljon mistäkin tiliryhmästä on tultava säästöjä. Syyskuun alussa vahvistetaan Toimijan X kehysbudjetti.

Seuraava kuva havainnollistaa Toimijan X budjettitaulukkoa. Taulukossa 1 on esitetty Toimijan budjetti tiliryhminä tuottojen ja kulujen osalta. Lisäksi kuva havainnollistaa, miten tuotot ja kulut jakautuvat organisaation sisällä toiminta-alueille (Toim.alue) ja osaamiskeskuksille (OSK).

Talousarvio 20XX Toimija X									
TUOTOT	Toim.alue 1	Toim.alue 2	Toim.alue 3	OSK 1	OSK 2	OSK 3	Yht.palvelut	yleiskust.	yhteensä
Omat tuotot									x
Toiminta-alue 1	x								x
Toiminta-alue 2		x							x
Toiminta-alue 3			x						x
muut tehtävät								x	x
Muut tuotot							x		x
Valtionapu								x	x
Korot ja osingot								x	x
Tuotot yhteensä	x	x	x	x	x	x	x	x	x
KULUT	Toim.alue 1	Toim.alue 2	Toim.alue 3	OSK 1	OSK 2	OSK 3	Yht.palvelut	yleiskust.	yhteensä
Palkat ja palkkiot	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lakisääteiset sos.kulut	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Muut henkilökulut	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Aineet ja tarvikkeet	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vieraat palvelut	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vuokrat ja kiinteistökulut	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Muut kulut	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Investoinnit								x	x
Kulut yhteensä	x	x	x	x	x	x	x	x	x
TULOS									+/- X

Taulukko 1: Toimijan X talousarvio

Toimijan X toiminta-alue ja osaamiskeskusten budjetit laaditaan kehysbudjetin perusteella tiimikohtaisesti. Budjetteihin suunnitellaan toiminnan tuotot sekä kustannuspaikoilla vakituisesti sijaitsevan henkilöstön menot. Osaamiskeskustasolla budjetti suunnitellaan siellä vakituisesti

sijaitsevan henkilöstön menojen sekä osaamiskeskusten ja toiminta-alueiden toteutettavan toiminnan kustannusten mukaan. Kustannukset kohdistetaan pääsääntöisesti projektipäällikön tiimille. (Toimija X:n talousarvion laadintaohje 2014.)

Toimijan X menot jakautuvat toiminta-alueiden ja osaamiskeskusten kesken sekä yhteisille palveluille ja yleiskustannuspaikalle. Suurin menoerä kehysbudjetissa on palkat ja lakisääteiset sosiaalikulut. Näiden lisäksi Kehysbudjetissa esitetään toiminta-alue- ja osaamiskeskusbudjetit tiliryhmätasolla muut henkilökulut, aineet ja tarvikkeet, vieraat palvelut, vuokrat ja kiinteistökulut, muut kulut ja investoinnit. Poikkeuksena investoinnit, joista kaikki budjetoidaan yleiskustannuspaikan budjettiin.

Toimijan X tuloista hieman yli puolet tulee tällä hetkellä valtionapuna. Loput tuloista on saatava kokoon muulla tavalla. Nämä tuotot tulevat toiminta-alueiden tuotoista tai ulkopuolisena rahoituksena. Toiminta-alueiden tuotot ovat vuosittain hyvin samansuuruisia, joten niiden arviointiin käytetään apuna edellistä vuotta. Pieni osa tuloista tulee vuokrasta, koroista ja osingoista.

Sosiaali- ja terveysministeriö määrittää Toimija X:n toimintaa ja valtionavun käyttöperusteita. Sosiaali- ja terveysministeriön määrittämät tehtävät ovat Toimijan X strategiassa. Tämän opinäytetyön kannalta ei ole tärkeää määritellä valtion avun saantiperusteita. Toimijalla X on vain pieni mahdollisuus vaikuttaa valtionavun suuruuteen. Toimijan X saama valtion avun suuruus laskenee tulevaisuudessa.

4.1 Toimijan X budjetin laadinta

Budjettien laadinta alkaa kesälomien jälkeen elokuussa. Projektien tunti- ja kuluennusteet laaditaan toiminnanohjausjärjestelmään. Samalla projektipäälliköt tarkistavat toiminnanohjausjärjestelmästä, että projektit ovat ajan tasalla henkilöiden osalta. Jokaisen projektin jokainen henkilö kiinnitetään projektiin ja tarkistetaan, onko hänet palkattu valtioavulla vai ulkopuolisella rahoituksella. Jako palkkaustyyppihin poistuu vuoden 2016 alusta, jolloin palkkaustyyppin jakoa ei tarvitse enää merkitä. Lisäksi projektien ulkopuoliset rahoitukset tarkistetaan. Toimijan X kaikki työntekijät työskentelevät projekteissa.

Lokakuun alussa laskentapäällikkö tekee tiimikohtaiset yhteenvedot projektien kuluennusteista tiimipäälliköille. Samoin lokakuun alussa hankinnan vastuhenkilöt ilmoittavat osaamiskeskusjohtajan puoltamat hankintaesitykset hankintapäällikölle erillisellä hankintalomakkeella Intranetissä. Hankintaesityksissä esitetään muun muassa, hankinta, kustannusarvio, taloudelliset laskelmat, kirjanpidon jaksotus sekä kustannuspaikat, jossa hankintaa pääasiassa käytetään.

Toiminta-alueet kommentoivat osaamiskeskusten hankintaesitykset viikon sisällä. Kommentoinnin jälkeen on vuorossa johtoryhmän budjettiseminaari, jonka jälkeen taloussuunnittelijat laativat yhteistyössä henkilöstö- ja johdonassistenttien kanssa henkilötason palkkabudjetit tiimeittäin. Valmiit palkkabudjetit toimitetaan talouspäällikölle.

Lokakuun loppupuolella johtoryhmä käsittelee budjetin tulot ja kulut tiliryhmätasolla. Marraskuun alussa johtoryhmä hyväksyy osaamiskeskuskohtaiset kehysbudjetit. Samaan aikaan taloussuunnittelijat ohjeistavat projektipäälliköitä laatimaan projektikohtaiset budjetit. Projektipäälliköt ovat usein samoja vuodesta toiseen, joten he osaavat laatia budjetit itsenäisesti. Taloussuunnittelijat ohjeistavat uusia sekä vanhoja projektipäälliköitä budjettien laadinnassa tarpeen mukaan.

Budjetoinnin avuksi taloussuunnittelijat lähettävät kuluvan vuoden siihen asti toteutuneen budjetin tiimipäälliköille. Lisäksi tiimipäälliköt voivat käyttää apuna edellisten vuosien kuluraportteja, budjetteja ja toteumia. Osaamiskeskuskohtaisten budjettien on oltava taloussuunnittelijoilla marraskuun lopussa.

Tiimipäälliköiden työstäessä osaamiskeskusbudjetteja taloussuunnittelijoiden tehtävänä on tiimin kulubudjettien koordinointi ja sovittaminen kehykseen. Marraskuun puolivälissä johtokunta vahvistaa osaamiskeskuskohtaisen kehysbudjetin. Marraskuun loppupuolella tiimipäälliköiden on aika laatia tiimien tutkimusprojektien kulubudjetit Excel-tiedostoon. Joulukuun alussa taloussuunnittelijat kokoavat tiimien budjetit samaan Excel-tiedostoon ja käyvät ne läpi. Lopulliset budjetit lähetetään joulukuun alkupuolella sovittuun päivään mennessä talouspäällikölle. Marraskuun puolivälissä Johtoryhmä käsittelee ja hyväksyy tiimitason toiminta-alueiden ja osaamiskeskusten budjetit.

Toimija X on rakentanut Excel-taulukoon budjettipohjan, jota taloussuunnittelijat yhdessä tiimipäälliköiden kanssa täydentävät. Excel-tiedosto mahdollistaa koko organisaation budjettien sovittamisen yhdeksi. Taulukon muokkausoikeus koskee ainoastaan budjettilukujen syöttämistä, laatijat eivät saa poistaa taulukosta rivejä. Talousarvio suunnitellaan kaikkien kustannusten ja tuottojen osalta bruttoperiaatteella. Tämä tarkoittaa, että menot ja niistä aiheutuvat saatavat ohjataan omille tileille. Excel-taulukossa on kaavat tietyille kuluille:

- lomarahat
- lakisääteiset henkilösivukulut
- henkilökunnan terveyshuolto á 550 e/htv koko osaamiskeskuksen yleiselle tiimille.
- henkilökunnan ruokailu á 200 e/htv tiimeittäin

Luvut ohjeistetaan pyöristämään siten, että kunkin tiliryhmän loppusumma päättyy täyteen sataan euroon eikä budjettiin sisällytetä sataa euroa pienempiä summia. Pyöristys ei koske palkkoja ja sivukuluja, koska näihin on laskukaavat. Palkkojen budjetoinnista kerrotaan enemmän luvussa 4.2.1.

4.2 Kulubudjetit

Osaamiskeskusten kulubudjetit laaditaan Toimijan X budjettipohjaan, jonka taloussuunnittelijat lähettävät tiimipäälliköille. Osaamiskeskuksen budjettipohjassa on oma välilehti jokaiselle kustannuspaikalle. Tiimipäälliköt merkitsevät merkittyihin sarakkeisiin ja tiliryhmiin:

- palkkiot
- muut henkilökuut
- aineet ja tarvikkeet
- vieraat palvelut
- vuokrat ja kiinteistökulut
- muut kulut
- sisäiset kulut

Tiimipäälliköt eivät täytä tuottotilejä, palkkoja tai lakisääteisiä sosiaalikuluja. Tuottotilit täyttää talouspäällikkö ja lakisääteiset sosiaalikulut päivittyvät kaavojen avulla taulukkoon. Kun budjetti on laadittu, Excel-tiedosto siirtää loppusummia kaavojen avulla osaamiskeskuksen yhteiseen budjettiin.

Kustannuspaikkojen budjetit perustuvat projektien budjetteihin. Projektipäälliköt valmistelevat projektiansa budjetit. Projektien budjetteja ei saa siirtää suoraan kustannuspaikan budjettiin vaan tiedot on tarkistettava projektipäälliköltä. Projektien kulubudjetit ovat erillisessä Excel-tiedostossa. Jos projektille on haettu ulkopuolista rahoitusta, mutta sen saannista ei vielä ole varmuutta, siirretään 42 %:a ulkopuolisrahoitteisista projektibudjeteista tiimin budjettiin. Mikäli rahoitus on varma, projektibudjetti siirretään kokonaisuudessaan tiimin budjettiin. Projektien budjetit budjetoidaan aina projektipäällikön kustannuspaikan mukaan.

Budjetoinnissa on otettava huomioon, että tiliryhmän loppusumma pyöristetään täyteen sataan euroon. Kulut budjetoidaan suoraan tileille tai vaihtoehtoisesti tiliryhmätasolle. Taloussuunnittelijat voivat ohjeistaa tiimipäälliköitä tiliryhmätason budjetointiin silloin, kun tilitason budjetointi tuntuu hankalalta. Tilit voi tarkastaa intranetistä löytyvästä tilikartasta. Tilikarttaan on merkitty kaikki käytössä olevat tilit. Nykyisessä mallissa kulubudjetti on jaettu tiliryhmiin, jotka ovat taulukossa 1 otsikon ”KULUT” alla. Tiliryhmien sisällä on tilejä, jotka tarkentavat millaisista kuluista on kyse.

Kulujen osalta kehysbudjetissa käytetään apuna tulojen tapaan edellisen vuoden budjettia. Tällä hetkellä valtionavustuksen suuruus on hieman pienentynyt johtuen taloudellisesta tilanteesta, joten myös kuluja on pienennettävä. Kuluja pienentämällä saadaan aikaan säästöjä. Suurin menoeristä ovat palkat sosiaalikuluihin. Niihin menee noin 60 %:a koko kulubudjetista.

Loppuosa kuluista rakentuu muista henkilökuluista, aineista ja tarvikkeista, vieraista palveluista, vuokrista ja kiinteistökuluista, muista kuluista sekä investoinneista. Kuluista suurimmat tiliryhmät palkkojen lisäksi ovat vuokrat ja kiinteistökulut sekä vieraat palvelut. Yleisesti käytettävien tuotteiden ja palveluiden osalta hankinnat tehdään ensisijaisesti valmiiksi kilpailutettujen puitesopimusten pohjalta.

4.2.1 Toimijan X palkkojen budjetointi

Budjetointi alkaa kehysbudjetin jälkeen palkkojen budjetoinnista. Palkkabudjetit laaditaan käyttäen pohjana syyskuun palkkatietoja. Palkkoja budjetoidessa huomioidaan tiedossa olevat muutokset. Jokaisen projektin jokainen henkilö käydään yksitellen läpi ja hänen tietonsa tarkistetaan ajan tasalle. Varmistetaan, että työntekijä on oikeassa kustannuspaikassa sekä osaaikaisuus prosentin oikeellisuus. Mikäli muutoksia työntekijän palkkasuhteeseen tulee aikaisempaan vuoteen verrattuna, ne kommentoidaan talouspäällikölle menevään Excel-taulukkoon. Kommentit auttavat ymmärtämään ja muistamaan, miksi budjetti on palkkojen osalta tietynlainen. Palkkabudjetti rakentuu Excel-taulukossa osittain kaavojen avulla.

Osaamiskeskusten palkat budjetoidaan tiimeittäin elo-syyskuun palkkojen mukaisesti. Vastuu palkkojen oikein budjetoinnista ja palkkojen kohdistuksesta oikeille kustannuspaikoille on osaamiskeskuksilla. Yhteiset palvelut seuraavat ja tarkistavat, että palkkabudjetti mahtuu osaamiskeskukselle myönnettyyn valtion apukehykseen. (Laadintaohje.)

Toimija X:n palkat on tällä hetkellä jaettu kahteen osaan. Ensimmäinen on valtionosuudella palkatut ja toinen on ylimääräisillä tuotoilla palkatut. Tämä palkkajako vaikuttaa budjetointiin vain vähän. Henkilöstökulut merkitään omille tileilleen valtionosuudella palkattujen ja ylimääräisillä tuotoilla palkattujen henkilöiden osalta. Lisäksi molemmista on ilmoitettava Excel-taulukossa henkilötyövuosien lukumäärä erikseen. Laskentakaavoissa käytetään tiimikohtaisia henkilötyövuosia. Osaamiskeskuskohtaisten palkkabudjettien perusteella johdetaan valtionosuiden ja ylimääräisten tuottojen palkkojen osaamiskeskuskohtaiset kehukset. Toimijan palkkajako poistuu vuoden 2016 alusta, joten jatkossa tätä erottelua ei tehdä.

Palkkoihin liittyviä sivukuluja, kuten lomarahaa ja sosiaaliturvamaksuja, ei tarvitse budjetoida erikseen, sillä Excel-tiedostoon on rakennettu kaavat tätä varten. Kaavat laskevat sivukulut

automaattisesti seuraavan vuoden ennakoitujen prosenttien mukaisesti. Ainoastaan lomakorvauksia ei budjetoida. Lomakorvausten oletetaan sisältyvän kuukausipalkkoihin budjetoitavaiheessa. Lomarahat ja sosiaalikulut, jotka aiheutuvat palkoista ja palkkioista, taulukko laskee automaattisesti.

Muiden henkilökulujen osalta budjetoinnissa käyttömenojen oletetaan laskevan 6 % verrattessa vuotta 2015 vuoteen 2014. Jokaisen työntekijän työkykyä ylläpitävään toimintaan voidaan budjetoida 100 euroa. Työterveyshuoltoon budjetoidaan keskimäärin 500 e/henkilö. Työterveyshuollon kulut budjetoidaan jokaisen osaamiskeskuksen 00-tiimille. Työpaikkaruokailua varten on automaattinen laskentakaava. tiimeittäin budjetoidaan työpaikkaruokailuun 200 e/henkilö.

4.2.2 Toimijan X matkojen budjetointi

Matkojen budjetointi on erityisen tarkkaa Toimijan X talousennusteessa. Jokainen matka sekä kotimaassa että ulkomailla on suunniteltava erikseen jokaiselle henkilölle. Kun kaikki suunnitellut matkat ovat tiedossa, tarkistetaan ylittääkö niiden yhteissumma toiminta-alueen tai osaamiskeskuksen budjetin. Jos yhteissumma ylittyy, on matkoista tehtävä karsintaa. Ennen matkan suunnittelua on myös mietittävä, voisiko matkustamisen korvata puhelin-, video- tai verkkoneuvottelulla.

Matkoja budjetoidessa on otettava huomioon, että ulkopuolisen rahoituksen tutkimus- ja kehittämiprojektien matkakulut budjetoidaan projektipäällikön kustannuspaikan mukaan muiden erilliskulujen tavoin. Jos matkakulut tulevat muusta toiminnasta, ne budjetoidaan matkustajan omalle kustannuspaikalle. Matkakulut on budjetoitava aina tilitasolle.

4.2.3 Toimijan X muiden käyttömenojen budjetointi

Opinnäytetyön kannalta tärkein osio Toimijan X budjetoinnista on aineet ja tarvikkeet -tiliryhmä. Aineiden ja tarvikkeiden osalta on tavoitteena tehdä säästöjä. Kulujen oletetaan olevan vuonna 2015 3 %:a pienemmät kuin vuonna 2014. Jatkoa ajatellen tästä ryhmästä tehdään todennäköisesti säästötoimenpiteitä seuraavina vuosina. Aineet ja tarvikkeet ovat oma ryhmänsä budjetissa. Tiliryhmän budjettia ja toteumaa vertaillen voidaan havaita kohteita, joiden toimintaa muuttamalla voidaan tehdä säästöjä.

Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmä budjetoidaan tiimeittäin. Tiimien budjetit kootaan toiminta-aluebudjetteihin ja osaamiskeskusbudjetteihin. Tiimipäälliköt koostavat näihin arvioidut menot tileittäin. Tiliryhmässä on lähes neljäkymmentä tiliä, joille on mahdollisuus merkitä summia seuraavalle vuodelle. Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän tilit ovat alla olevassa taulukossa 2.

Lääkkeet ja hoitotarvikkeet
Kaasut
Muut kemikaalit
Kemikaalit yhteisömaista
Laboratorio- ja röntgentarvikkeet
Laboratorio- ja röntgentarvikkeet yhteisömaista
Siivous- ja puhdistusaineet
Tekstiilit, vaatteet ja asusteet
Kojeet ja laitteet, varaosat (lyhytvaik.)
Kojeet ja laitteet, varaosat yhteisömaista
Poltto- ja voiteluaineet
Elintarvikkeet
Ruokailu- ja taloustarvikkeet
Painotuotteet
Painotuotteet yhteisömaista
Kirjat
Kirjat yhteisömaista
Lehdet
Tilattavat lehdet yhteisömaista
Sähköiset lehtitilaukset ja aineistot
Sähköiset lehtitil. ja verkkoain. yhteisömaista
Sähköiset lehtitilaukset ja verkkoaineistot yhteisön ulkopuo
Jäljenteet j kaukoplv. ym.
Eripainokset yhteisömaista
Eripainokset ei-yhteisömaat
Toimistotarvikkeet ja toimistotyövälineet
Kalusteet (pienhankinnat)
Perustietotekniikan atk-tarvikkeet ja varusteet
Perustietotekniikan atk-ohjelmat
Erikoisjärjestelmien atk-tarvikkeet ja varusteet
Erikoisjärjestelmien atk-ohjelmat
Atk-tarvikkeet ja varusteet, ohjelmat yhteisömaista
Markkinoinnin materiaalikustannukset
Itsevalmistettavien laitteiden tarvikkeet
Itsevalmistettavien laitteiden tarvikkeet yhteisömaista
Muut aineet ja tarvikkeet
Muut aineet ja tarvikkeet yhteisömaista

Taulukko 2: Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän tilit

5 Tutkimus

Seuraavissa luvuissa on opinnäytetyön tutkimukset sekä niihin liittyvät teoriaosiot. Luvussa 5.1 on kyselytutkimuksen pohjustus, jossa tarkastellaan ja vertaillaan Toimijan X aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjettia ja toteumaa. Tarkastelun jälkeen valmistellaan kyselylomake. Luvun lopussa analysoidaan tutkimuksen tuloksia.

5.1 Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän tarkastelu

Opinnäytetyön kyselytutkimuksen taustamateriaaliksi käytiin tarkkaan läpi aineet ja tarvikkeet -tiliryhmää. Tässä luvussa kerrotaan kumulatiivisen budjetin ja toteuman vertailusta toiminta-alueittain ja osaamiskeskuksittain. Tarkoituksena on tutkia tapahtuuko Toimijan X jollakin tietyllä kustannuspaikalla erityisesti budjetin täyttämistä vuoden lähestyessä loppua.

Vertailua tehdessä pystyttiin selvittämään lisäksi millaista varautumisastetta budjeteissa on. Tämä tieto ei kuitenkaan ole täysin vertailtavissa, sillä toiminta-alueiden ja osaamiskeskusten vuodet voivat olla toiminnaltaan keskenään hyvin erilaisia. Osa toiminta-alueista ja osaamiskeskuksista tekevät tutkimusta ja toiset palvelutoimintaa. Varsinkin projektien ennakoiminen voi olla hyvin vaikeaa. Kuten budjetointiohjeissa todettiin, osaan projekteista täytyy vain varautua, sillä niiden toteutuminen ei ole budjetin laadinta hetkellä varmaa.

Vertaillessa budjettia ja toteumaa kiinnitetään huomiota kuinka hyvin toiminta-alueet ja osaamiskeskukset ovat pysyneet budjeteissaan. Toimijan X budjetti ja toteuma eivät saisi poiketa toisistaan huomattavasti, sillä Toimijan X tulostavoite on nolla tai lievästi ylijäämäinen. Tämän vuoksi on hyvä, jos budjetti ja toteuma ovat tasapainossa. Jos toteuma jää jatkuvasti reilusti alle budjetin voi miettiä, johtuuko ylivarautuminen Neilimon & Uusi-Rauva (2012, 245) mainitsemista perimmäisistä budjettipoikkeamien syistä, kuten epärealistiset suunnitelmat tai tietoinen väärinbudjetointi. Väärinbudjetoinnista lisää luvussa 3.7. Koska osalla tiimeistä toiminta on vuodesta toiseen hyvin samanlaista, on mielenkiintoista tarkastella, miten hyvin budjetti ja toteuma kohtaavat. Jos budjetti ja toteuma ovat vuodesta toiseen hyvin erilaiset, on hyvä miettiä tehdäänkö säästöt näennäisesti. Budjetti voidaan laatia niin, että budjetoidaan tarkoituksella yli ja jätetään osa suoraan säästöksi. Vertailukohdaksi katsottiin vuoden 2013 budjetti ja toteuma. Vuodelta 2013 katsottiin vain aineet ja tarvikkeet tiliryhmän loppusummat, eikä tarkasteltu budjetin ja toteuman eroa samalla tarkkuudella kuin vuoden 2014 tietoja. Nämä tiedot antavat viitettä siihen, kuinka onnistuneesti kustannuspaikkojen ja osaamiskeskusten budjetit ovat laadittu.

Vuoden 2014 budjetista ja toteumasta tarkasteltiin neljää kohtaa vuodesta. Tarkastelupisteiksi valikoituivat maaliskuu, elokuu, lokakuu ja joulukuu. Nämä ajankohdat valikoituivat sen perusteella, että ajan jaksoilla on ehtinyt kertyä tapahtumia. Maaliskuu otettiin alkuvuodesta juuri mainitusta syystä. Tammikuu ja helmikuu olisivat liian lähellä vuoden vaihdetta mutta maaliskuun kumulatiivisessa budjetissa ja toteumassa näkyvät vuoden kolme ensimmäistä kuukautta. Joulukuu oli looginen valinta, sillä siinä näkyy koko vuoden budjetti ja toteuma. Syyspuolelta haluttiin vähintään yksi vertailu kuukausi. Ajankohtaa mietittiin lokakuun ja syyskuun välillä. Syyskuu olisi antanut hieman tasaisemmat vertailuvälit mutta joulukuuta ja lokakuuta vertaillessa aivan loppuvuodesta tehdyt isommat hankinnat paljastuvat helpommin. Viimeisen tarkastelupisteen valintaan vaikutti etäisyys ja kesälomat. Heinäkuu olisi sopivan etäisyyden päässä lokakuusta mutta se on yleisesti lomakuu. Kesälomien aikana ei ole samassa mittakaavassa tilitapahtumia, joten heinäkuu päätettiin jättää pois ja valita sen sijaan elokuu.

Elokuu valikoitui joukkoon sopivan etäisyytenä lokakuusta. Heinäkuu on yleisesti lomakuu, eikä silloin ole juurikaan tapahtumia, joten se karsiutui tästä syystä pois.

Koko organisaation budjetista eroteltiin omaksi Excel-tiedostoksi aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetit ja toteumat (liite 1). Excel-tiedostossa jokaisella toiminta-alueella ja osaamiskeskukseksi sekä yhteisillä palveluilla ja yleiskustannuspaikalla on oma välilehti. Välilehdellä on kumulatiiviset toteumat ja budjetit neljältä vertailukuulta Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän osalta tilitasolla. Näin tilitasoinen budjetin ja toteuman vertailu oli yksinkertaisempaa. Jokainen toiminta-alue ja osaamiskeskus sekä yhteiset palvelut käytiin läpi budjettitili kerrallaan.

Jokaiselta toiminta-alueelta ja osaamiskeskukselta sekä yhteisiltä palveluilta ja yleiskustannuspaikalta tarkasteltiin merkittävimmät poikkeamat budjetin toteutumisissa. Erytystä huomiota kiinnitettiin, jos poikkeama tapahtui lokakuun ja joulukuun välillä. Budjetin ja toteuman joulukuun eroa verrattiin. Erot toteuman ja budjetin suuren varauksen välillä voi johtua siitä, että toiminta on vuosittain hyvin erilaista. Tällöin taloudenennustaminen on huomattavasti haastavampaa. Taustalle katsotaan vuosien 2013 ja 2012 budjetteja. Toisaalta tästä nousee myös kysymys tutkimukseen, mihin budjettien laatijoiden budjetti perustuu. Jos toiminta jatkuu vuodesta toiseen hyvin samanlaisena ja ostot ovat vuosittain saman suuruisia, on talouden ennustaminen helpompaa.

Tarkastelun aikana nousi esille, että budjeteissa on jonkin verran ylivarautumista. Jokaisen toiminta-alueen, osaamiskeskuksen ja yhteisten palveluiden osalta selvitettiin ovatko ylivarautumiset jakautuneet tasaisesti kaikille tileille vai onko varautumista vain tietyillä tileillä. Alla olevassa taulukossa 3 on kuvattu toiminta-alueiden, osaamiskeskusten ja yhteisten palveluiden budjetit ja toteumat sekä niiden euromääräinen ero. Laskentatapana on käytetty:

budjetti – toteuma = Ero €, eli budjetista jäi toteutumatta

	Toteuma	Budjetti	Ero €, eli budjetista jäi toteutumatta
Toiminta-alue 1	16 207	33 300	17 093
Toiminta-alue 2	31 826	109 700	77 874
Toiminta-alue 3	384 511	399 000	14 489
Osaamiskeskus 1	887 764	794 000	-93 764
Osaamiskeskus 2	67 038	131 000	63 962
Osaamiskeskus 3	604 796	738 100	133 304
Yhteiset palvelu	436 621	481 500	44 879

Taulukko 3: Budjetin ja toteuman ero

Kokonaisuudessaan tarkastelussa selvisi, että koko Toimijan X osalta aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetista toteutui 90 %:a. Euroissa koko Toimijan X toteuman ja budjetin välinen ero oli lähes 258 000 euroa. Seuraavissa luvuissa käydään toiminta-alue ja osaamiskeskus kerrallaan läpi, miten budjetit ja toteumat jakautuu. Lisäksi selvitetään onko, jollain tietyllä toiminta-alueella tai osaamiskeskuksella budjetin täyttämistä. Viimeisenä on tarkasteltu myös yhteisten palveluiden budjetti ja toteuma.

5.1.1 Toiminta-alue 1

Toiminta-alueen 1 budjettisuunnitelma on kaikista budjeteista pienin. Se on vain 33 300 euroa. Budjetin toteuma vuonna 2014 on 49 %:a eli 16 200 euroa. Prosentuaalisesti ero näyttää pahemmalta kuin euromääräisesti. Euromääräinen ero on noin 17 000. Koko organisaation toteumiin verrattuna ero on kohtuullinen. Suurin yksittäinen budjetin alitus löytyy kaluste-tililtä, jonne on budjetoitu 10 500 euroa mutta toteuma on tilillä nolla. Muilla tileillä on vain muutaman sadan euron eroja.

Budjetti on toteutunut hyvin tasaisesti eikä voi havaita suuria budjetin täyttämistöjä. Menot kasvavat tasaista tahtia vuoden edetessä. Isoimmat erot ovat Erikoisjärjestelmien atk-tarvikkeiden ja varusteiden tilillä. Siellä on lievä ylitys budjetissa mutta koko organisaation kannalta tämä ei ole merkittävää. Lievä ylitys Erikoisjärjestelmien atk-tarvikkeiden ja varusteiden tilillä osoittautui lähemmässä tarkastelussa tablet-tietokoneeksi. Toiminta-alueen 1 kokonaisuutta tarkastellessa tämä yksittäinen tablet-tietokoneostosis ei ole merkittävä koko Toimijan X kannalta.

5.1.2 Toiminta-alue 2

Toiminta-alueen 2 toteuma oli vain 29 %:a budjetista, josta jäi käyttämättä lähes 78 000 euroa. On tiedossa, että Toiminta-alueen 2 toiminta on vuodesta riippuen hyvin erilaista, joten ennustaminen voi olla hankalaa. Suurimmat ylivarautumaat, löytyvät tileiltä toimistotarvikkeet ja toimistotyövälineet, perustietotekniikan atk-tarvikkeet ja varusteet sekä markkinoinnin materiaalikustannukset. Toimistotarvikkeiden ero on 28 400 euroa, atk-tarvikkeiden ero on 9 000 euroa ja markkinoinnin materiaalikustannusten ero on lähes 50 000 euroa.

Toiminta-alueen 2 piikit toteumissa ovat on Erikoisjärjestelmien atk-tarvikkeet ja varusteet -tilillä ja elintarvikkeet -tilillä. Erikoisjärjestelmien atk-tarvikkeet ja varusteet -tilin kaikki tapahtumat ovat tapahtuneet elokuun jälkeen. Toteuma on reilu 3 000 euroa, josta 1 200 on tapahtunut lokakuun jälkeen. Lähempi tarkastelu osoittaa, että nämä ostot ovat pääosin tablet-tietokoneita. Tablet-tietokoneista yksi on laskujen perusteella koko toiminta-alueen käyttöön ja kaksi muuta ovat henkilökohtaiseen käyttöön. Elintarvikkeiden osalta piikki on tuhat euroa joulukuussa. Tämä on noin kolmannes koko vuoden toteumasta. Tässä voidaan ottaa huomioon pikkujoulukausi. Suuruusluokaltaan elintarvikkeet-tili ei ole hälyttävä.

5.1.3 Toiminta-alue 3

Toiminta-alueen 3 budjettisuunnitelma on hyvin lähellä toteutunutta budjettia. Budjetti on täyttynyt 94 prosenttisesti. Euroissa ero on noin 15 000, eli hyvin samaa suuruus luokkaa kuin Toiminta-alueen 1 euromääräinen ero budjetin ja toteuman välillä. Suurimmat hankinnat on tehty viimeistään elokuussa. Tiliryhmätason budjetti on tällöin ollut 339 900 euroa. Elokuun ja joulukuun tili-ryhmätason budjettien välillä on 44 000 euroa.

Toiminta-alueen 3 aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetti eroaa jonkin verran toteumasta. Toteutuneet kulut ovat sijoittuneet hieman eri suhteessa kuin budjetoidut kulut. Budjetoinnissa on käytetty vähemmän tilejä kuin toteumassa. Muut kulut aineet ja tarvikkeet -tilille on esimerkiksi budjetoitu 29 000 euroa mutta toteuma on vajaa 5 300 euroa. Toisaalta Sähköisiin lehtitilauksiin ja aineistoihin oli budjetoitu 270 000 euroa ja toteuma oli noin 318 000 euroa.

Budjettien toteumaa tutkiessa huomaa, että kaikki tekstiili- ja vaatehankinnat on tehty marraskuussa tai joulukuussa. Tässä tiliryhmässä on kuitenkin pysytty budjetissa. Lähempi tarkastelu osoittaa, että tämän tilin kulut ovat syntyneet messu-paidoista.

Budjetin ylitystä on tapahtunut sähköisissä lehtitilauksissa ja aineistoissa. Näitä rahoja on käytetty reipasta tahtia ympäri vuoden eikä erityisiä piikkejä huomaa. Vuoden loppua kohden

voi huomata selkeää hidastumista. Hidastuminen selittyy sillä, että lehtitilauksia tehdään pääsääntöisesti alkuvuodesta. Tämä budjetti kuitenkin ylittyi lähes 50 000 euroa. Tilitapahtumissa ei ole selittämättömiä piikkejä. Isoimmilla laskuilla laskutetaan kootusti lisenssejä ja online-aineistoja. Sähköisten lehtitilausten ja aineistojen keskittäminen Toiminta-alueelle 3 nostaa tämän tilin tapahtumia.

5.1.4 Osaamiskeskus 1

Osaamiskeskus 1 osalta aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetti ylittyi 12 %:a eli lähes 74 000 euroa. Kemikaalit-tili on suurin Osaamiskeskuksen 1 menoeristä tässä tiliryhmässä. Kemikaalitilien tutkiminen voidaan kuitenkin jättää tämän opinnäytetyön ulkopuolelle, sillä niiden hankinnasta on tulossa erilliset ohjeet lähiaikoina.

Muutamilla tileillä on joitain eroavaisuuksia, joiden syitä on hyvä selvittää. Näitä tilejä ovat Tekstiilit ja vaatteet sekä painotuotteet. Tekstiilit ja vaatteet -tili on myös ylitetty. Ylitys on noin 3 000 euroa. Tilin toteuma on kuitenkin noussut suhteellisen tasaisesti. Kulutilitapahtumia tarkastellessa tasainen täytyminen vahvistuu. Kuukausittain tapahtuu saman suuruisia tapahtumia eikä tilillä ole poikkeavia tapahtumia. Painotuotteet tiliä on käytetty alkupuolesta vuotta ja toisen kerran enemmän loppuvuodesta. Loppuvuodesta on käytetty reiluhko summa. Painotuotteissa on yksi isompi lasku, joka koskee 300 kappaleen väitöskirjaerää.

Muita kuluja Osaamiskeskukselle 1 on kertynyt 30 000 euroa. Toteuma on kasvanut tasaista tahtia. Lokakuun ja joulukuun välillä on kulutettu varoja hieman keskiarvoa enemmän. Lähempi tarkastelu osoittaa, että muiden kulujen laskut koostuvat lähinnä yhdeltä yritykseltä tulleista laskuista. Laskuista ei kuitenkaan täysin selviä, mitä tavaraa on ostettu. Laskuilla tuotteet on ilmaistu koodeina.

Kalustehankintoja on tehty ainoastaan välillä lokakuu-joulukuu. Budjetista on käytetty vain 12 %:a eli 1 400 euroa. Tämä kuitenkin vaikuttaa budjetin täytöltä. Kulutilitapahtumia ja ostolaskuja tarkastelemalla selviää, että kalustehankinnat ovat työpöytä ja työtuoli. Tämän hankinnan voinee laskea lieväksi budjetin täytöksi, koska kalustehankinnat tehdään pääasiassa keskitetysti.

5.1.5 Osaamiskeskus 2

Osaamiskeskuksen 2 aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetti toteutui 51 prosenttisesti vuonna 2014, euromäärissä budjetin ja toteuman ero oli noin 64 000 euroa. Ylivarautumista on pienempiä ja suurempia summia. Pienempiä summia on muutamasta sadasta tuhansiin euroihin. Muutamien tuhannen euron ylivarautumisia on tileillä kojeet, laitteet ja varaosat (ero noin 3 000

euroa), kirjat (ero noin 3 400 euroa), kalusteet (ero noin 6 500 euroa) ja sähköiset lehtitilaukset ja aineistot (ero noin 7 900 euroa). Isompi ero on tilillä muut aineet ja tarvikkeet, jonka ero on 52 500 euroa. On huomioitava, että tässäkin budjetissa kuluja on tullut tileille yli budjetoidun summan tai tileille joille ei ole budjetoitu lainkaan.

Suurin myöhään toteutettu hankinta näkyy joulukuun toteumassa. Silloin on kulutettu Erikoisjärjestelmien atk-ohjelmiin noin 12 000 euroa. Tarkemmassa tarkastelussa osoittautui, että tämä poikkeama johtui asennetun ohjelmiston lopetus/alasajotyöstä. Tämä kulu oli ilmeisesti suunnitteleman mutta välttämätön kulu. Kokonaisuudessaan Erikoisjärjestelmien atk-tarvikkeet tili ylittyi 5 000 eurolla.

Varsinaisen budjetin ulkopuolelta on käytetty varoja myös sähköisiin lehtitilauksiin ja verkkoaineistoihin sekä yhteisömaista että niiden ulkopuolelta. Yhteisömaiden osalta kulutus tapahtui selvästi loppuvuodesta. Lähemmässä tarkastelussa selvisi, että tilin tapahtumia on muutamia pieniä sekä yksi suurempi. Suurempi hankinta on kahden projektin lisenssi artikkelien vapaaseen lataamiseen.

Kolmas tili, joka pistää silmään osaamiskeskuksen 2 toteutumassa on painotuotteet. Kun yhteisö-maista ostetut painotuotteet otetaan mukaan vertailuun, ylittävät tilit lievästi budjetoidusta. Suuria heilahduksia ei kuitenkaan voi havaita. Lähemmässä tarkastelussa huomaa, että tiliä on käytetty tasaista tahtia. Tilin tapahtumista löytyy vain pari isompaa laskua, joilla on laskutettu väitöskirjaan liittyvää työtä sekä 300 kappaleen kirjaerää. Painotuotteet tiliä lähellä on Kirjat-tili, jonka käytössä saattaa olla lievää budjetin täyttöä. Kokonaisuutena tili jää reilusti budjetin rajoihin. Lokakuun ja joulukuun välillä on kuitenkin tonnin heitto. Samanlaisia heittoja ei vuoden kuluessa ole ja tämä 1 000 euron ero on reilu kolmannes koko toteumasta. Lähempi tarkastelu osoittaa, että kirjoja on ostettu useammassa erässä. Kirjojen kappale hinta on sadan euron luokkaa. Jää epäselväksi, onko tämä täyttöä vai ei. Koko organisaation tasolla yksittäiset ostot eivät ole merkittäviä mutta monista pienistä säästöistä voi kasvaa isoja säästöjä.

5.1.6 Osaamiskeskus 3

Osaamiskeskuksen 3 budjetin ja toteuman ero aineet ja tarvikkeet -tiliryhmässä on euroissa suhteellisen suuri mutta prosenttilukuna ilmaistuna hieman parempi. Osaamiskeskuksen 3 budjetti oli noin 738 000 euroa ja siitä jäi toteutumatta noin 134 000 tuhatta euroa. 134 000 euron ylivarautuminen on suuri. Prosentuaalisesti ilmaistuna toteuma oli 82 % toteumasta. Lähes 20 % budjetista jäi siis toteutumatta.

Suurimmat ylivarautumiset budjetissa ovat tileillä muut kemikaalit ja kojeet ja laitteet, varaosat. Näille tileille oli budjetoitu 42 200 euroa ja 43 700 euroa ylimääräistä. Pienempiä ylivarautumisia oli tileillä kaasut, jossa ero oli 14 400 euroa ja sekä tileillä toimistotarvikkeet ja toimistotyövälineet (ero 7 100 euroa) ja kalusteet (ero 8 600 euroa). Osaamiskeskuksen 3 aineet ja tarvikkeet tiliryhmässä on siis jonkin verran varautumista. Suurimmat varautumiset saattavat johtua osaamiskeskuksen toiminnan laadusta: moni mahdollisista projekteista on voinut jäädä toteutumatta ja näin ollen kemikaaleja, kojeita, laitteita ja varaosia sekä kaasuja ei ole tarvittu budjetoitua määrää.

Kun tutkii yksittäisiä tilejä, voi huomata, että osittain loppuvuoden toteumat ovat hieman suurempia. Loppuvuosi tarkoittaa marraskuun ja joulukuun aikana tapahtuneita ostoja. Tekstiileihin ja vaateisiin on kulutettu yhteensä 7 221 euroa. Syksypuolella vuodesta on käytetty suurin osa summasta. Lähempi tarkastelu osoittaa, että joulukuussa on yksi summaltaan suurempi vaatetilaus. Osaamiskeskuksen 3 työvaatteet poikkeavat hieman muun henkilöstön vaatteista. Osaamiskeskuksen työntekijät tarvitsevat työssään suojavarusteita, jotka aiheuttavat suurempia kustannuksia. Muutoin kulut ovat pääosin vaatteiden vuokramaksuja sekä laitosjalkine tilauksia.

Kojeiden ja laitteiden varaosien kohdalla melkein puolet on tullut marras-joulukuun aikana. Kulutilitapahtumista selviää, että kojeiden ja laitteiden osalta laskut ovat keskenään samansuuruisia. Joukossa oli pari suurempaa laskua, jotka tarkistettiin. Toinen lasku sisälsi suodattavia naamareita ynnä muita suojavarusteita.

5.1.7 Yhteiset palvelut

Yhteisten palveluiden budjetista on toteutunut 91 %:a. Euroissa toteutumatta jäi noin 45 000 euroa. Suurimmat varautumiset budjetissa löytyvät tileiltä toimistotarvikkeet ja toimistotyövälineet sekä perustietotekniikan atk-tarvikkeet ja varusteet. Näiden budjetoitujen summat ovat 22 900 euroa ja 34 800 euroa toteumaa suuremmat. Hieman pienemmät ylivarautumat löytyvät tileiltä siivous ja puhdistusaineet sekä poltto- ja voiteluaineet. Näiden erot ovat 9 400 euroa ja 13 600 euroa.

Suurimpia poikkeamia ylitoteutumisissa on kalusteiden kohdalla. Kalusteisiin oli budjetoitu 13 000 euroa ja kalustehankinnat kasvoivat budjetin rajoissa lokakuulle asti. Joulukuussa budjetti ylittyi reippaasti. Lokakuun ja joulukuun toteutumien erotus oli lähes 30 000 euroa. Tarkastellessa kulutilien tapahtumia 2014 nähdään, että lähes 29 000 tilin kuluista on yhdestä laskusta, jolla on ostettu kalusteita Oulun aluetoimipisteeseen.

Poltto- ja voiteluaineisiin on kulunut ajoittain poikkeavasti enemmän rahaa. Tätä budjettia ei ole ylitetty, joten kysymys on, mikä on normaalimäärä tällä tilillä. Tilin budjetista jäi kuitenkin 14 000 käyttämättä, joten ei ole syytä etsiä isoja poikkeamia. Lähemmässä tarkastelussa huomattiin, että polttoainetta on ostettu autoihin ajoittain enemmän.

Kojeet ja laitteet tilin toteuma on 33 000 suurempi kuin budjetoitu summa. Lokakuun ja joulukuun erotus on 15 600. Tämän piikin syy on hyvä tarkastella. Kulutilitapahtumia ja ostolaskuja tutkimalla selviää, että piikit tähän tiliryhmään johtuvat osittain valomainoksista, jotka on tilattu joulukuussa. Myös elokuussa tilatut opasteet ja tarrakyltit nostavat tilin toteumaa.

5.2 Tutkimusmenetelmä ja kyselylomake

Tässä luvussa on ensin teoriaa tutkimuksesta ja kyselylomakkeen teosta. Luvussa kerrotaan opinnäytetyöhön kuuluvan kyselylomakkeen teosta ja sen levitystavasta sekä tutkimusjoukosta. Tutkimusmenetelmä, eli kyselytutkimus, valikoitui sen perusteella, että tällä menetelmällä oletetaan saatavan mahdollisimman monipuolinen kuva tutkittavasta aiheesta. Kysely perustuu osittain edellisen vuoden budjetin ja toteuman vertailuun.

Tutkimusjoukko valikoitui tutkittavan aiheen mukaan. Ojasalo ym. (2009, 109 - 111) määrittävät tutkimuksen mittauskohteen havaintoyksiköksi. Tässä opinnäytetyössä havaintoyksikkö on kaikki budjetointiin osallistuvat toiminta-aluejohtajat, osaamiskeskusjohtajat ja tiimipäälliköt. Tämä 41 hengen joukko valikoitui tutkimuksen perusjoukoksi. Tutkimuksen otannaksi valikoitui kokonaistutkimuksen joukko. Joskus on mahdollista, että perusjoukon koko on niin pieni, että kannattaa tehdä kokonaistutkimus. Kokonaistutkimuksella tarkoitetaan, että tiedot kerätään kaikilta perus-joukon jäseniltä. (Ojasalo ym. 2009, 109 - 111.)

Tutkimusotantaan liittyy aina riski luotettavuuteen. Otoksen kokoa valitessa on hyvä miettiä jo etukäteen analyysiä. Mikäli otanta on pieni ja vain harva vastaa kyselyyn on analyysin virhemarginaali suuri. (Ojasalo ym. 2009, 113.) Tässä työssä riskiin vähäisestä vastaajamäärästä varauduttiin ja kyselystä tiedotettiin etukäteen tutkimusjoukosta, niille joita ehdittiin tavata erilaisten kokousten merkeissä ennen kyselytutkimuksen lähettämistä. Kyselytutkimukselle tyypillisesti päätettiin kyselyn vastausaika ensin ilmoittaa tietylle ajalle ja varsinaisen tutkimusajan jälkeen antaa vielä viikon verran lisäpäiviä vastata kyselyyn.

Kyselyitä voi tehdä postitse tai internetin välityksellä lähetettävillä kyselylomakkeilla, nämä ovatkin yleisimpiä tapoja. Lisäksi kyselytutkimuksia voi tehdä puhelimitse tai kasvokkain. (Ojasalo ym. 2009, 108.) Opinnäytetyöhön liittyvä tutkimus tehtiin sähköisellä

kyselylomakkeella Webropol-ohjelman avulla. Tämä todettiin parhaaksi tavaksi toteuttaa tutkimusta Toimijan X organisaatiossa.

Kyselytutkimus on menetelmänä nopea ja tehokas. Vastaukset perustuvat numeroihin ja sitä kautta tilastoihin. Menetelmän heikkoutena pinnallisuuden lisäksi on se, ettei pystytä arvioimaan, kuinka vakavissaan vastaajat ovat suhtautuneet tai miten onnistuneita vastausvaihtoehdot ovat vastaajan näkökulmasta. Myöskään ei tiedetä, miten hyvin vastaajat tuntevat tutkimuksen aiheen tai miten perehtyneitä he aiheeseen ovat. (Ojasalo ym. 2009, 110.)

Tässä tapauksessa kyselytutkimus menetelmä valikoitui menetelmäksi juuri nopeuden ja tehokkuuden perusteella. Menetelmän heikkoudet olivat myös tiedossa. Vastaajien suhtautumisesta ei voi saada varmaa kuvaa, eikä myöskään vastausvaihtoehtojen sopivuudesta. On epätodennäköistä, että vastaajat kommentoivat suoraan kysymysten tai vastausvaihtoehtojen osuvuutta. Luotettavuuden arviointi vastausvaihtoehtojen osuvuudesta jäänee tulosten analysoijan vastuulle. Toinen Ojasalon mainitsema heikkous on aiheeseen perehtyminen tai tuntemus. Tiimipäälliköt ovat alojensa asiantuntijoita ja monet heistä ovat olleet tiimipäälliköitä jo vuosia. Tiimipäälliköiden tutkijatausta on heikkoutena tässä otannassa. Tiimipäälliköt ovat alojensa ammattilaisia mutta budjetointi ja talous eivät välttämättä ole heidän ominta aluettansa. On kuitenkin otettava huomioon tiimipäälliköiden kokemus budjetoinnista, joka pienentää riskiä, etteivät vastaajat tuntisi aihetta.

Kyselylomakkeeseen on sisällytettävä vain sellaiset ja kaikki sellaiset kysymykset, jotka tarvitaan työn tavoitteiden saavuttamiseen. Kysymyksiä ei pitäisi kysyä vain varmuuden vuoksi. Lomakkeen suunnitteluun on hyvä ryhtyä vasta, kun tietoperusta on koottu. Lomakkeen pituudella ja ulkoasulla on merkitystä sekä vastaajalle että tietojen tallentajalle. Kyselytutkimukseen vastaamiseen saisi kulua aikaa korkeintaan 15 - 20 minuuttia. (Ojasalo ym. 2009, 115 - 116.)

Tutkimuksen aihe on tärkein vastaamiseen vaikuttava seikka. Aiheen lisäksi lomakkeen laadinnalla ja kysymysten suunnittelulla voidaan tehostaa tutkimuksen onnistumista. Kysymysten on oltava yksiselitteisiä ja selkeitä, kysymysten asettelussa on vältettävä epämääräisyyttä ja monimerkityksellisyyttä. Kysymysten on oltava myös riittävän rajattuja. Kysymysten on hyvä olla riittävän lyhyitä, jotta ne on helpompi ymmärtää. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 193, 197.)

Analyysivaiheen helpottamiseksi kysymykset on hyvä muotoilla tarkoiksi. Liian hienojakoinen tieto on helppo tiivistää mutta liian laajalla kysymyksellä kerättyä tietoa ei voi enää muuttaa. Toisaalta liian tarkat muistinvaraisten asioiden kysyminen saattaa johtaa näennäiseen

mittaustarkkuuteen. Kysymysten tarkkuuteen liittyvät kysymykset koskevat sitä, laaditaanko kysymyksiin valmiit vastausvaihtoehdot vai riittääkö avovastaus. Täysiä avovastauksia suositellaan käytettäväksi vain painavasta syystä. (Ojasalo ym. 2009, 117.)

Avokysymykset sallivat vastaajien ilmaista itseään omin sanoin, eivätkä ehdota suoraan vastauksia. Tämä osoittaa vastaajien tietämyksen aiheesta, mitä vastaajat pitävät keskeisenä tai tärkeänä sekä asiaan liittyvien tunteiden voimakkuuden. Avokysymykset antavat mahdollisuuden tunnistaa seikkoja, jotka liittyvät vastaajan motivaatioon tai viitekehukseen. Avokysymykset auttavat tulkitsemaan monivalintatehtävissä annettuja poikkeavia vastauksia. Monivalintakysymysten vastauksia voidaan vertailla mielekkäästi, sillä vastaajien on vastattava samoin. Monivalintakysymykset tuottavat vähemmän kirjavia vastauksia verrattuna avokysymysten vastauksiin. Monivalintakysymykset auttavat vastaajaa tunnistamaan asian, eikä hänen tarvitse muistaa asiaa, joten vastaaminen on helpompaa. Monivalintakysymysten vastauksia on helpompi käsitellä ja analysoida. (Hirsjärvi ym. 1997, 196.)

Kyselytutkimuksen lomakkeessa käytetään monivalintavaihtoehtojen sijaan ”samaa mieltä” tai ”eri mieltä” väitteitä, vaikka tapaa ei suositella (Ojasalo ym. 2009, 116). Heikkilä (2014) ehdottaa monivalintavaihtoehtoiksi hieman laajemman valikoiman vastauksia. Heikkilän mukaan vaihtoehtoja kannattaisi olla ”täysin samaa mieltä”, ”samaa mieltä” ”en osaa sanoa”, ”eri mieltä” ja ”täysin eri mieltä”. Tässä tutkimuksessa ”samaa mieltä” tai ”eri mieltä” vaihtoehtoilta kysytään tietyltä joukolta henkilöitä asiasta, joka on osa heidän työtänsä. Tässä tilanteessa mainitun vastausskaalan käyttö on riittävän selkeä tutkimusjoukolle. ”En osaa sanoa” vaihtoehdolla ei saada käytettävää materiaalia tutkimusanalyysiin. Tässä tutkimuksessa vaihtoehto ”en osaa sanoa” halutaan jättää tarkoituksella pois, sillä se ei tuo tutkimuksen kannalta merkittävää tietoa. Vastausten oikeellisuus saattaa vääristyä, koska vastausvaihtoehdot johtavat valitsemaan pakosti jommankumman vaihtoehtoista, vaikka vastaaja ei osaisi asiasta varmuudella sanoa.

Kyselylomake on testattava tavalla tai toisella ennen sen laajamittaista levittämistä. Lomakkeen eri versioita on suositeltavaa antaa luettavaksi tutkimuksen ohjaajalle tai alaa tuntevalle henkilölle. Usein tutkija joutuu muistuttamaan vastaamatta jättäneitä. Vastausten karhuamista toistetaan usein kahdesti ja viimeisen karhuamisen yhteydessä lähetetään uusi lomake. Tämä voi nostaa vastausprosenttia 70 - 80 prosenttiin. Muistutuskierrokset on hyvä tehdä mahdollisimman pian ensimmäisen vastausajan umpeuduttua. (Hirsjärvi, ym. 1997, 191; Ojasalo ym. 2009, 118 - 119.)

Kun kyselytutkimus lähetetään vastaajille, on siihen hyvä liittää saatekirje. Saatekirjeen perusteella vastaajalle selviää, mistä tutkimuksessa on kyse. Tämän perusteella hän myös päättää vastaako kyselyyn vai ei. Saatekirjeestä on tultava esille kyselyn tekijät, teettäjä ja

kohderyhmä. Tutkimuksen tarpeellisuus on hyvä perustella saatekirjeessä. Näiden lisäksi saatekirjeessä on mainittava viimeinen palautuspäivä. Muistutuskierroksella on kiitettävä näkyvästi jo saaduista vastauksista ja kerottava, ettei jo vastanneiden tarvitse vastata uudelleen. Muistutussaatteessa on kerrottava uudelleen tekijät ja edellisen lähetyksen ajankohta. Muistutussaatteessa vedotaan vastaamisen puolesta ja tutkimuksen onnistumiseen. (Ojasalo ym. 2009, 118 - 119.)

Kysely toteutettiin Toimijan X toiminta-alue johtajille, osaamiskeskusten johtajille ja tiimipäälliköille (myöhemmin myös ”tiimipäälliköt”) kesällä 2015. Kysely (liite 2) päätettiin lähettää sähköpostitse linkkinä saatekirjeen kanssa. Sähköpostin lähettäjänä on Toimijan X talouspäällikkö, koska on oletamus, että näin saadaan hieman korkeampi vastausprosentti. Kysely lähetetään ensin yhdelle kyselyjaksolle, jonka jälkeen lähetetään muistutusviesti ja annetaan hieman lisää aikaa kyselyyn vastaamiselle.

Ensimmäisen kyselyjakson ajankohta oli 18.6. - 5.8. Kyselyajan pituus johtui kesälomista. Kyselyjakson pituudessa huomioidaan, että kunkin johtajan ja tiimipäällikön kesäloma kestää noin 5 viikkoa ja kaikkien toivotaan vastaavan kyselyyn. Lisäjakson ajankohta on 6.8. - 14.8.

Saatekirjeessä kerrotaan, että tradenomiopiskelija valmistelee opinnäytetyötä budjetoinnista. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää mahdollisuuksia yksinkertaistaa budjetointiprosessia siirtymällä osittain tilitasoisesta budjetoinnista tiliryhmätasoiseen budjetointiin. Saatekirjeessä ilmoitetaan myös vastausaika ja annetaan mahdollisuus kysyä lisätietoja tutkimuksesta opinnäytetyön tekijältä. Kyselylinkin lisäksi saatekirjeessä on liitteenä Excel- taulukko (liite 3) kahden edellisen vuoden budjetin ja toteuman eroista toiminta-alueittain ja osaamiskeskuksittain. Myös kuluvan vuoden budjetin ja toteuman ero on esitettyä Excel- taulukossa toukokuun tiedoilla.

Toimeksiantaja ehdotti kyselylomakkeen vastausten keruuseen Webropol-sovellusta, joka on Toimijalla X käytössä. Varsinainen kyselylomake tehtiin Webropol-sovelluksessa. Kysymyksiä hiottiin yhdessä laskentapäällikön kanssa. Laskentapäällikön aikaisempaan kokemusta kyselylomakkeiden teosta voidaan hyödyntää tässä työssä. Lopulta tekstin käsittelyohjelmalla työstetty kysely annettiin testattavaksi talouspäällikölle, joka hyväksyi lomakkeen. Hyväksynnän jälkeen kyselylomake muotoiltiin Webropol-ohjelmalla. Kun kyselylomake oli rakennettu Webropoliin, talouspäällikkö tarkisti sen vielä kerran ennen lähettämistä.

Kyselylomakkeella on yhteensä 18 kysymystä, joista kolme ensimmäistä selvittävät vastaajan perustietoja. Varsinaisia kysymyksiä lomakkeella on siis 15 kappaletta. Kysymykset 4 - 17 on jaettu kolmeen teemaan. Ensimmäisen teeman kysymyksillä on tarkoitus selvittää syitä ylimääräiseen varautumiseen toiminta-alueiden ja osaamiskeskusten budjeteissa. Ensimmäisen

teeman kysymykset sisälsivät monivalintavaihtoehtoja, joista yksi vaihtoehto oli kussakin kysymyksessä ”muu, mikä” avoinvaihtoehto, johon saa jättää kirjallisen vastauksen. Toisen teeman tarkoituksena on selvittää vastaajien ajatuksia miksi kannattaa tai ei kannata siirtyä tiliryhmätasoiseen budjetointiin. Toisen teeman kysymykset ovat ”samaa mieltä” tai ”eri mieltä” -väittämiä, joilla voi ottaa kantaa kehitysehdotuksen etuihin ja muihin seurauksiin. Etuja ja muita seurauksia kysytään myös avokysymyksillä. Kolmannessa teemassa selvitetään, mitä kirjanpidon tilejä tulisi säilyttää, mikäli tilitasoinen budjetointi säilytetään kokonaan tai osittain. Teeman viimeisessä kysymyksessä selvitetään budjetoitavien kustannusten euromääräistä alarajaa, mikäli tilitason budjetointi säilytetään.

5.3 Kyselytutkimuksen vastaukset ja analysointi

Tutkimuksen ydinasia on kerätyn aineiston analyysi, tulkinta ja johtopäätökset. Jo tutkimusta aloittaessa tähdätään analyysivaiheeseen, jossa tutkijalle selviää, millaisia vastauksia ongelmiin saadaan. On mahdollista, että tutijalle selviää vasta analyysivaiheessa, miten ongelma olisi pitänyt asettaa (Hirsjärvi ym. 1997, 216.). Tässä luvussa tarkastellaan ensin tutkimusanalyysin teoriaa. Teorian jälkeen esitetään kyselytutkimuksen tulokset ja analysoidaan vastauksia.

Ensimmäinen vaihe ennen varsinaista aineiston analysointia on aineiston tarkistaminen. Aineistosta tarkistetaan, ettei siinä ole selviä virheitä tai todella puutteellisia tietoja. Osittain täytettyjä lomakkeita voi käyttää täydentämään keskiarvotietoa. Toinen vaihe aineiston ennakkokäsittelyssä on tietojen täydentäminen. Tietoja voidaan täydentää esimerkiksi haastatteluilla. Kolmantena vaiheena on aineiston järjestäminen. Kvantitatiivisen tutkimuksen yhteydessä aineistosta muodostetaan muuttujia, joiden mukaan koodata muuttujaluokkiin. (Hirsjärvi ym. 1997, 216 - 217.)

Aineiston analysoinnin aloittamiselle ei ole olemassa tiettyä säännönmukaista aloitusajankohtaa. Strukturoitujen lomakkeiden analysoinnin voi yleensä aloittaa heti, kun aineisto on kerätty ja järjestetty. Yleisohjeena on, että kerätyn aineiston analysointi aloitetaan mahdollisimman pian keruuvaiheen jälkeen. Aineiston analyysin voidaan ajatella etenevän joko lineaarisesti, eli suoraviivaisesti, tai vaihteittain. Vaihteittainen analysointi voi edetä esimerkiksi seuraavasti: aineisto - kuvaaminen - luokittelu - yhdistäminen - selitys. (Hirsjärvi ym. 1997, 219.)

Aineiston analyysitavat voidaan jakaa karkeasti selittämiseen ja ymmärtämiseen. Jos lähestymistavassa pyritään selittämään, niin usein käytetään tilastollista analyysiä ja päätelmien tekoa. Ymmärtämiseen pyrkivää lähestymistapaa sen sijaan käytetään tehdessä kvalitatiivista analyysiä ja päätelmiä. Valinta näiden välillä tehdään periaatteessa sen mukaan,

kummalla lähestymistavalla tuodaan paremmin esille vastaus tutkimusongelmaan (Hirsjärvi ym. 1997, 219.). Kvantitatiivisen aineiston analyysin menetelmät perustuvat usein keskilukuihin, hajontalukuihin, ristiintaulukointiin, korrelaatioon ja riippuvuuslukuihin. (Ojasalo ym. 2009, 119.)

Tutkimustuloksista kirjoittaessa on huomioitava yleisö, jolle kirjoittaa. Opinnäytetöiden teksti on pidettävä yksinkertaisena ja helposti ymmärrettävänä. Yksinkertaisuudesta huolimatta lukijakuntaa ei ole hyvä aliarvioida, vaan yleisesti tunnetut menetelmät ja tunnusluvut voidaan jättää selittämättä. Tekstiin on poimittava olennaiset asiat toistamatta liikaa taulukoita ja kuvioita. Taulukoita ja viitteitä lähteisiin on käytettävä harkitusti. Ennen selittävää analyysiä tuloksia on kuvailtava riittävästi. Analyysimenetelmiä on valittava harkiten mutta niitä tulee käyttää luovasti. Aineostoa on hyvä yhdistellä, vertailla ja yleistää aihekohtaisesti. Tulosten epävarmuustekijöitä on esitettävä kattavasti ja johdonmukaisesti. Analyysivaiheessa on keskityttävä tutkimusongelman kannalta olennaiseen kehykseen. (KvantiMOTV a 2010.)

Tutkimusanalyysin ensimmäinen vaihe on saadun aineiston tarkistaminen. Webropol-ohjelman ominaisuus on, että se tuottaa vastauksista selkeät taulukot, joita on helppo käsitellä. Ohjelma itsessään mahdollistaa tiedon järjestelyä tietyn arvon mukaan helpottaen edelleen tiedon järjestelyä. Ohjelma mahdollistaa kysymysasettelun, jolla kyselyn laatija voi muokata jokaisen kysymyksen vastaustyyppin. Tässä kyselyssä kaikkiin monivalintakysymyksiin oli vastattava, jotta lomakkeen sai palautettua. Tästä syystä puutteellisia vastauslomakkeita ei tullut. Avovastauksiin jätettiin kuitenkin mahdollisuus ohittaa kysymys, sillä avovastauksista on tarkoitus saada vain tukea monivalintakysymyksiin. Kaikki monivalintakysymykset voidaan käyttää tutkimusanalyysissa. Avovastauksista käytetään ne, jotka vastaavat esitettyyn kysymykseen. Analyysin ulkopuolelle jätetään ne vastauksista, jotka vastaavat ohi kysymyksen aiheen.

Kokonaisjoukosta kyselyyn vastasi yhteensä 17 toiminta-aluejohtajaa, osaamiskeskusjohtajaa tai tiimipäällikköä. Kokonaisjoukon suuruus on yhteensä 41 henkilöä. Vastauksista 15 tuli varsinaisella tutkimusajalla ja viimeiset kaksi vastauksista muistutuskierröksellä. Vastaaajajoukon koosta johtuen tulosten analysointiin on käytettävä apuna avovastauksia tulkitessa monivalintavastauksia. Liiallinen yleistäminen voi johtaa suureen virhemarginaaliin. Avovastauksiin tukeutuen monivalintavastauksista on mahdollista saada arvokasta tietoa Toimijan X budjetointitarkkuuden kehittämistä varten.

Kyselytutkimuksen tutkimusjoukko on tässä tutkimuksessa kokonaistutkimuksen joukko. Otanta oli suhteellisen pieni mutta täysin kattava. Vastauksista saatiin monipuolinen kuva Toimijan X toiminta-aluejohtajien, osaamiskeskusjohtajien ja tiimipäälliköiden näkemyksistä

budjetointiprosessin yksinkertaistamisesta. Internetin välityksellä tehtävän kyselyn vastausprosentti riippuu kohdejoukosta (Heikkilä 2014, dia 26). Vastausprosentti 41,5 on hyvä.

Vastajamäärästä johtuen tutkimuksen tuloksia ei voi analysoida perinteisillä määrällisen tutkimuksen analyysikeinoilla. Vastauksissa on paljon hajontaa ja vastauksia joutuu yhdistelemään, jotta niistä saa johdettua jonkinlaisen johtopäätöksen tutkimukseen. Avovastauksista on hyötyä vastausten tulkinnessa mutta analyysin pääpaino pidetään monivalintavastauksissa.

Kyselylomakkeen ensimmäisissä kysymyksissä selvitetään taustatietoja vastaajista. Pohjatiedoksi vastaajilta selvitetään, mille osaamiskeskukselle tai toiminta-alueelle he tekevät tiimikohtaisia budjetteja, tiimin toiminnan laatu ja tiimin koko. Vastaajat jakautuvat budjetinlaatijoina epätasaisesti toiminta-alueille ja osaamiskeskuksille sekä yhteisille palveluille. Vastaajia on toiminta-alueilla tai osaamiskeskuksilla yhdestä kuuteen lukuun ottamatta Toiminta-aluetta 3.

Vastaajien perustiedoista saatiin riittävät tiedot tutkimuksen kannalta. Perustietojen mukaan suodattamalla vastauksia saadaan hyvin samanlaisia vastauksia verrattuna koko vastaaja joukon tuloksiin. Perustietosuodattimina katsotaan vastaukset, jos tiimin toiminta on tutkimusta tai jos tiimin toiminta on palvelua sekä tiimin koon perusteella. Toiminta-alueittain tai osaamiskeskuksittain ei saa aikaan suodatusta, joka tuottaisi yleistettävää tietoa tutkimukseen. Alla on taulukko 4 kyselyyn vastanneiden budjetointikohteista:

	1	2	3	4	5	6
Toiminta-alue 1	■	■	■			
Toiminta-alue 2	■					
Toiminta-alue 3						
Osaamiskeskus 1	■	■				
Osaamiskeskus 2	■	■	■	■		
Osaamiskeskus 3	■	■	■	■	■	■
Yhteiset palvelut	■	■				

Taulukko 4: Kyselyyn vastanneiden budjetointikohteet

Toisessa kysymyksessä kyselyssä selvitetään, onko tiimin toiminta pääosin tutkimusta, palvelua, tiedonvälitystä vai yhteisiä palveluita. Toiminta vaikuttaa budjetointiin hyvin paljon, sillä tutkimuspainotteisten tiimien budjetit voivat muuttua vuosien kesken hyvin paljon, kun taas muun toiminnan määrä on vuodesta toiseen hyvin samanlaista. Vastaajista 9 ilmoitti toiminnan olevan tutkimusta, 6 palvelua ja 2 yhteisiä palveluita. Tiimin pääasiallinen toiminta jakautui vastaajien kesken alla olevan taulukon 5 mukaisesti:

Onko tiimisi toiminta pääosin

	tutki- musta	palvelua	tiedon välitystä	yhteisiä palve- luita
Toiminta-alue 1	3	0	0	0
Toiminta-alue 2	0	1	0	0
Toiminta-alue 3	0	0	0	0
Osaamiskeskus 1	1	1	0	0
Osaamiskeskus 2	4	0	0	0
Osaamiskeskus 3	1	4	0	0
Yhteiset palvelut	0	0	0	2
Yhteensä	9	6	0	2

Taulukko 5: Kyselyyn vastanneiden tiimin toiminnan laatu

Kyselyyn vastanneiden tiimien koko jakautui tasaisesti alle 20 henkilön ja yli 20 henkilön tiimeihin koko Toimijan X osalta. Toiminta-alueittain ja osaamiskeskuksittain oli hajontaa. Tiimin koko jakauma on esitetty taulukossa 6.

Tiimin koko

	>20 hlö	<20 hlö
Toiminta-alue 1	1	2
Toiminta-alue 2	0	1
Toiminta-alue 3	0	0
Osaamiskeskus 1	1	1
Osaamiskeskus 2	3	1
Osaamiskeskus 3	4	1
Yhteiset palvelut	0	2
Yhteensä	9	8

Taulukko 6: Kyselyyn vastanneiden tiimin koko

Vastaajajoukko on 41,5 %:a kokonaistutkimuksen joukosta, joten tulos on hyvä. Vaikka otanta on pieni, se on silti täysin kattava. Kokonaistutkimuksen joukon pienuudesta johtuen tulosten vertailu eri toiminta-alueiden tai osaamiskeskusten välillä on mahdotonta. Vertailua voi tehdä kuitenkin muiden tietojen pohjalta, esimerkiksi toiminnan laadun perusteella. Toiminta-alueen 3 tiimpäälliköistä ei kumpikaan vastannut kyselyyn. Syytä vastaamattomuuteen ei voi kuin arvailla. Toiminta-alueen 3 toiminta poikkeaa muista toiminta-alueista ja osaamiskeskuksista, sillä sen toiminta on tiedonvälitystä ja tulot ja menot pysyvät vuodesta toiseen hyvin samanlaisina. Muiden toiminta-alueiden ja osaamiskeskusten vastaajamäärät vaihtelevat.

Seuraavaksi esitetään teeman 1 kysymykset ja vastaukset. Teemassa 1 kysytään miten tiimin toiminnan laatu vaikuttaa budjetin laadintaa, millaisia tietoja hyödynnetään budjetin laadinnassa sekä mitkä syyt johtavat tarpeettomaan varautumiseen.

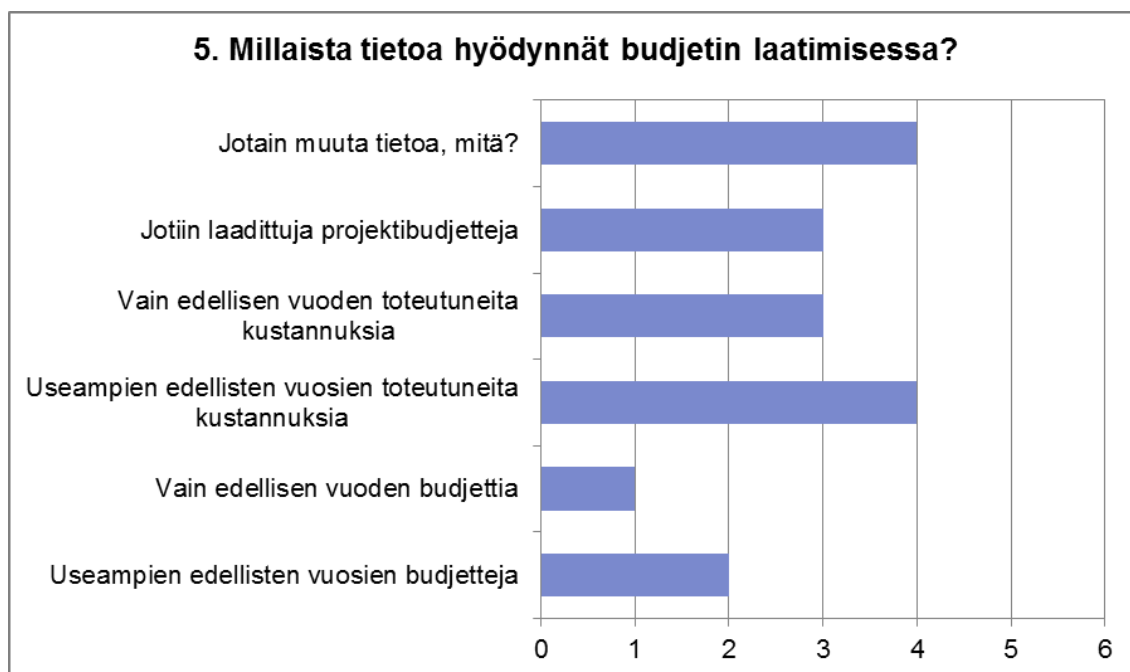
Kysyttäessä vaikeuttaako tiimin toiminnan laatu budjetin laadintaan 11 vastaajaa vastasi ”ei, vuodet toistuvat yleensä samansuuntaisina”. Yksi vastaajista valitsi vaihtoehdon ”kyllä, koska vuodet ovat hyvin erilaisia keskenään”. Kolmannen vaihtoehdon (muu vaihtoehto, miten tiimin pääasiallisen toiminnan laatu vaikuttaa / ei vaikuta tiimin budjetin laatimiseen) valitsi viisi vastaajaa. Kolmannessa vaihtoehdossa oli avokohta, joiden vastauksista välittyy myös viesti, että vuodet ovat erilaisia keskenään. Edellä esitetyt vastaukset ovat taulukkomuodossa liitteessä 4 taulukossa ”4. Vaikeuttaako tiimin pääasiallisen toiminnan laatu budjetin laatimista”.

Avovastaukset täsmentävät, että vuosien erot johtuvat toteutettavien projektien määrästä ja laadusta sekä projektien vaiheesta, eli ovatko ne käynnissä vai suunnitteilla. Lisäksi huomioitiin, että kiinteät kustannukset pysyvät samanlaisina vuodesta toiseen ja vuosien olevan samansuuntaisia keskenään mutta budjetoidessa pitää ottaa huomioon painotukset, tutkimuksen määrän vaihtelu ja asiantuntijatyön satsaukset.

11 tiimipäällikköä 17 vastaajasta ei koe tiimin pääasiallisen toiminnan laadun vaikeuttavan budjetointia, koska vuodet toistuvat samansuuntaisina. 11 vastaajaa on vajaa kolmannes kokonais-tutkimuksen otannasta, eli 41 henkilöstä. Muun vaihtoehdon vastanneista pari koki vuosien olevan erilaisia. Suurimmilta osin tiimipäälliköt ajattelivat vuosien välisten erojen johtuvan toiminnan määrästä ja toteutuvista projekteista.

Mielenkiintoinen tieto Toimijan X kannalta on, miten vastaukset jakautuvat, jos suodattimena käytetään toiminnan laatua. Vastauksia voi suodattaa erityisesti sen mukaan, onko toiminta pääosin tutkimusta tai palvelua. Vastauksista ilmenee, että erityisesti tutkimustiimien vastaajat kokevat vuodet erilaisiksi keskenään. Jos suodattimena käyttää ”toiminta on pääosin tutkimusta” niin tulokset ovat hyvin samanlaiset kuin koko vastaajajoukon tulokset. Palvelutoiminnan tiimien vastaukset olivat hieman poikkeavammat koko vastaajajoukon vastauksista.

Seuraavassa kysymyksessä selvitettiin millaista tietoa tiimipäälliköt hyödyntävät budjetin laadinnassa. Vastausvaihtoehdot ja monivalintavastaukset on esitetty alla olevassa taulukossa 7. ”Jotain muuta tietoa, mitä?” vaihtoehtoon vastanneet olivat jättäneet avoimeen kohtaan vastaukseen, joka paljasti mitä tietoja he käyttävät apuna budjetoinnissa.



Taulukko 7: Olemassa olevan tiedon hyödyntäminen budjetoinnissa

Vain edellisten vuosien ja vuoden budjetteja hyödynnetään hieman vähemmän kuin toteutuneita kustannuksia ja projektibudjetteja. Edellisten vuosien budjetteja hyödyntää yhteensä kolme vastaajaa 17 vastaajasta. Edellisten vuosien toteutuneita kustannuksia hyödyntää yhteensä 7 vastaajaa. Kolme vastaajista hyödyntää toiminnanohjausjärjestelmään laadittuja projektibudjetteja. Muu-vaihtoehdon avovastauksista selvisi, että budjetoinnissa hyödynnetään näiden kolmen yhdistelmää. Tiimipäälliköt käyttävät budjetoinnin apuna projektibudjetteja, edellisten vuosien budjetteja ja edellisten vuosien toteutuneita kustannuksia.

Monet tiimipäälliköt käyttävät tietoja kohtuullisen monipuolisesti. Toisaalta osa vastaajista kertoo hyödyntävänsä vain edellisen vuoden budjettia tai toteumaa. Edellisen kysymyksen vastaukset selittävät aikaisempien vuosien tietojen hyödynnettävyyttä. Jos vuodet ovat erilaisia keskenään, niin edellisen vuoden tiedoista ei ole suurta hyötyä seuraavan vuoden budjettia laatiessa. Toisissa tiimeissä sen sijaan on mahdollista hyödyntää olemassa olevaa tietoa enemmän. On hyvä, että tiedonhyödynnettävyyden paino on toteumissa eikä budjeteissa.

Yksi avovastauksen antaneista kommentoi tietojen hyödynnettävyydestä, ettei vastauksena voinut valita useampaa kohtaa listalta. Jälkikäteen ajateltuna vastaaja nostaa esiin tärkeän asian. Kysymyksen vastausasettelu saattaa ohjata kiireistä vastaajaa vastaamaan nopeasti, jonkun viidestä ensimmäisestä vastauksesta ja näin jotain tietoa olemassa olevan tiedon hyödyntämisestä voi jäädä saamatta. Vastausmahdollisuus olisi kannattanut asettaa toisella tapaa. Vastauksista saa nyt kuvan, että vastaajat käyttävät apuna vain tiettyä tietoa, vaikka todellisuudessa hän

saattaa käyttää pääsääntöisesti vastaamaansa tietoa mutta sen apuna myös muuta olemassa olevaa tietoa.

Kysymyksen 6 taustatiedoksi tiimipäälliköille lähetettiin kyselylinkin kanssa samassa sähköpostiviestissä Excel-tiedosto (liite 3), jossa oli esitetty vuosien 2013 ja 2014 budjetit ja toteumat sekä vuoden 2015 budjetti ja toteuma toukokuun 2015 lopun tiedoilla. Tiimipäälliköiltä kysyttiin ajatuksia siitä, millaiset syyt johtavat tarpeettomaan varautumiseen kehysbudjetin laadinnassa. Vastausvaihtoehdot kysymykseen ovat ”tiimin toiminta poikkeaa vuosien välillä hyvin paljon”, ”tiimillä oli hankkeita haussa, mutta rahoituspäätökset olivat kielteisiä” ja ”muu syy, mikä?”. Vastauksista yhdeksän oli ”muu syy”, viisi hankehaku-vaihtoehtoa ja kolme toiminta poikkeaa vuosien välillä. Taulukot vastausjakaumista kysymyksiin 6 - 10 sekä 12 ja 13 ovat liitteessä 4.

”Muu syy, mikä?” avovastauksista nostettiin esille niitä asioita, jotka ovat jo tulleet aiemmissa vastauksissa esille sekä niitä, joita arvioitiin tutkimusmenetelmän heikkoudeksi. Ensimmäinen avovastaus listaa kehysbudjetin tarpeettoman varautumisen syiksi toiminnan vaihtelun, kielteiset rahoituspäätökset ja projektibudjettien suunnittelun vaikeuden. Projektibudjettien suunnittelua voi haitata vastaajan mukaan projektipäälliköiden kokemattomuus. Jos aihetta ei tunne kunnolla, on siihen vastaaminen vaikeaa ja edelleen jos aiheeseen vastaaminen on vaikeaa, lienee myös asian konkreettinen tekeminen vaikeaa.

Myös muissa vastauksissa nostetaan esille vuosikohtaiset vaihtelut ja rahoitusta vaille jääneet hankkeet ja projektit. Näiden lisäksi vastaajat nostavat esille uusia asioita. Avovastauksissa mainitaan muuttuva toimintaympäristö, kysynnän vuosikohtaiset vaihtelut ja laboratoriotoinnin keskittäminen. Laboratoriotoinnin keskittäminen on vastaajan mukaan tuonut säästöjä. Vastaajat mainitsevat laitteisiin liittyvät ylläpito- ja huoltokulut, joiden budjetoinnin he kokevat hankalaksi, sillä kyseiset kulut vaihtelevat vuosittain. Yksi tiimipäälliköistä kertoo ”ylimitoituksen” johtuvan vuoden 2014 yhteistoimintaneuvottelutilanteesta sekä yleisestä lamasta, jolloin toimintaa oli suunniteltua vähemmän ja säästöjä pyrittiin tekemään mahdollisimman paljon.

Kun kysytään suoraan varautumisesta, kaikki vastaajat, lukuun ottamatta kolmea, luettelevat samoja syitä, kun aiemmin eli vuodet ovat keskenään erilaisia johtuen muun muassa kielteisistä projektipäätöksistä. Lievää ylivarautumista vastaajat myönsivät olevan ylläpito- ja huoltokuluissa. Huoltokuluihin varautuminen lienee puolipakollista, sillä korjauskulut saattavat nousta korkeiksi. Vastauksissa nousee esille myös ennako-oletus, että osalle projektipäälliköistä budjettien laadinta on vieraampaa ja se poikkeaa merkittävästi omasta ydinosaamisesta. Sama syy nousi esille myös menetelmän arvioinnissa (luku 5.2). Yhtenä syynä yleisen taloudellisen tilanteen rinnalle nousi säästöjen tekeminen.

Toisen teeman kysymyksissä vastaajan tulee ottaa kantaa väittämiin vastausvaihtoehdoilla ”samaa mieltä / erimieltä”. Kolmeen kysymyksestä tuli huomattavat erot 17 vastaajan kesken ja kolmessa kysymyksessä vastaukset jakautuivat tasaisesti. Väittämän numero 10 jälkeen kyselyssä on avokysymys, jossa kysytään millaisia muita etuja vastaaja näkee tiliryhmätason budjetointiin siirtymisessä. Samoin väittämän numero 13 jälkeen on avokysymys, jolla selvitetään, mitä muita seurauksia vastaaja ajattelee muutoksesta olevan.

14 vastaajista oli samaa mieltä siitä, että ”7. Budjetin laadinta yksinkertaistuu, kun ei tarvitse miettiä pieniä summia tilitasolla”. Väittämistä ”8. Budjetin seuranta helpottuu, kun ei tarvitse tarkkailla tilitason ylityksiä tai alituksia” ja ”10. Budjetin kustannusten kohdentaminen tarpeen mukaan helpottuu, kun ei tarvitse miettiä kirjanpitolitasoisesti budjetin mahdollista ylitystä tai alitusta” samaa mieltä oli 12 vastaajaa kummastakin.

Tasaisemmin jakautuivat väittämät ”9. Ylivarautuminen tulevan vuoden kustannuksiin vähenee, koska joka tilille ei enää tarvitse lisätä pientä summaa”, ”13. Budjetin seuranta hankaloituu ilman kirjanpilotasoista tietoa kustannusten määrästä” ja ”12. Toiminnan kustannusrakenteen muutosten varhainen havaitseminen vaikeutuu”. kahdeksan vastaajista oli samaa mieltä kysymyksistä 9. ja 13. Väittämästä 12 samaa mieltä oli yhdeksän vastaajaa.

Avovastauksissa tiliryhmätasoisien budjetoinnin eduista tuli pääasiassa siirtymistä tukevia kommentteja. Avovastauksia tuli yhteensä 5, joista kolme on myönteisiä ja kaksi vastaa ohi kysymyksen. Eräs vastaaja pitää selkeämpänä, jos kululuokkia on vähemmän, tosin tämä edellyttää vastaajan mukaan selkeää ohjeistusta kululuokan sisällöstä. Etuna hän pitää myös sitä, että Toimijan X kululuokat vastaisivat kattotasolta rahoittajien ”ei kovinkaan yksityiskohtaisia eritelyitä”. Yksi vastaajista ajattelee tiliryhmätason budjetin tukevan keskittymistä kokonaisuuden kannalta oleelliseen tarkkuuteen, jolloin pienet summat eivät tuo oleellista lisäarvoa. Eräs vastaajista nostaa esille hyvin pienten summien budjetoinnin. Vastaaja jatkaa ajatustaan, että pienten summien kohdalla on hyvä käyttää nykyistä ”muut kulut” -tiliä. Vastaaja kokee jo nykyisen budjetointitavan mahdollistavan yleiskuvan saamisen tarkastelemalla tiliryhmätasolla. Hän toivoo, että siirtyminen tilitasolle säilytettäisiin jatkossakin, jotta saa lisätietoa budjetista. Eräessä avovastauksessa tuodaan esille, että suurimmat positiiviset vaikutukset kohdistuvat budjetin seurantaan ja mahdollisesti talousraporttien laadintaan.

Kysymyksessä 14 vastaajat ottavat kantaa, mitä muita seurauksia he ajattelevat tiliryhmätasoisesta budjetoinnista olevan. Kommentteja tuli yhteensä viisi. Tiliryhmätasoisesta budjetointiin siirtyminen askarruttaa tiimipäälliköitä. He esittävät huolensa, että tiliryhmätasoinen budjetointi aiheuttaa kaksi päällekkäistä järjestelmää, jos tiliryhmätasoisesta budjetointiin siirrytään vain osittain. Myös toinen huolenaihe liittyy kahteen päällekkäiseen järjestelmään. Vastaaja

epäilee, ettei työmäärä vähene, sillä luultavasti suunnitelmat tehdään edelleen tilitasolla. Hän kuitenkin näkee tiliryhmätason budjetoinnin hyvänä seurannan yksinkertaistumisen suhteen.

Yksi vastaajista huomauttaa, että tiliryhmätasoinen budjetointi on mahdollista nykyisessäkin budjetointimallissa. Tiliryhmätasosta budjetointia voi käyttää nykyisessä mallissa käyttämällä kussakin tiliryhmässä kohtaa ”muut kulut”. Vastaaja nostaa esille, että tiettyjen kulujen tarkempi budjetointi helpottaa työtä. Tarkempi tarkastelutaso on hyvä, jotta voi seurata budjetin ylityksiä ja alituksia. Epämääräisemmät kulut voisi vastaajan mukaan budjetoida tiliryhmätasolla. Erään vastaajan kommentti tukee tiettyjen summien tilikohtaista budjetointia. Vastaaja määrittää tietyt summat suuriksi. Suurten summien tilitasosta budjetointia ja seurantaan vastaaja pitää erityisen tärkeänä.

Väittämien vastaajat suhtautuvat positiivisesti tiliryhmätasoinen budjetoinnin etuihin. Kysymyksiin 7, 8 ja 10 vastaajista vähintään 12 on samaa mieltä eduista. Etuina he pitivät budjetin laadinnan yksinkertaistamista, budjetin seurannan ja kustannusten kohdentamisen helpottamista seuratussa ylityksiä tai alituksia. Muissa kolmessa kysymyksessä vastaukset jakautuivat hyvin tasaisesti samaa mieltä ja eri mieltä -vaihtoehtoihin. Vastaukset ovat vain yhden erolla enemmän eri mieltä tai samaa mieltä. Väittämien perusteella vastaajat ajattelevat tiliryhmätasoiseen budjetointiin siirtymisen olevan enemmän positiivista kuin negatiivista.

Avovastaukset jakavat mielipiteitä hieman voimakkaammin kuin väittämien vastaukset. Osittain avovastaukset menevät etujen ja muiden seurausten kanssa ristiin. Esimerkiksi osa kokee tiliryhmätason vastaavan rahoittajien toivomia raportteja, osa taas kokee rahoittajien toivovan hyvin tarkkoja raportteja budjetista. Suurin osa avovastauksista kuitenkin esittää huolenaiheita, mitä voi seurata, jos budjetointitarkkuutta muutetaan. Ristiriidasta huolimatta vastaajat eivät suhtaudu tiliryhmätasoiseen budjetointiin siirtymiseen täysin kielteisesti. Varsinkin eduista vastaajat ovat enemmän samaa mieltä.

Tutkimus ja palvelutoiminnan tiimien erot näkyvät selvimmin teeman 2 kysymyksissä. Palvelutoiminnan tiimipäälliköiden mielipiteet budjetoinnin eduista jakautuvat tasaisemmin samaa mieltä ja eri mieltä vaihtoehtoihin kuin koko vastaaja joukon vastaukset luukuun ottamatta kysymyksen 7 vastauksia. Kysymyksen 7 vastaukset ovat hyvin samanlaiset kuin koko vastaaja joukon. Palvelutoiminnan tiimipäälliköt ovat jättäneet koko kyselyssä vain muutaman avovastauksen. Yhteisten palveluiden vastaajat ovat jättäneet vain kaksi lyhyttä kommenttia. Suurin osa avovastauksista on siis tutkimustiimien päälliköiden jättämiä.

Kolmannessa teemassa selvitettiin, mitä yksittäisiä tilejä tiimipäälliköt seuraavat erityisesti. Kysymyksessä sai valita listasta useita vaihtoehtoja. Tässä kysymyksessä hajontaa syntyi runsaasti. Yksi vastaajista oli valinnut ”muut henkilökulut” ja ”vieraat palvelut” kohdassa vaihtoehdon ”mitä muita?”, johon hän tiivistä ”Mitä tahansa, joka selvästi eroaa budjetista”.

Aineiden ja tarvikkeiden osalta suosituimmat tilit ovat seuraavat:

- Perustietotekniikan atk-tarvikkeet ja varusteet
- erikoisjärjestelmien atk-ohjelmat
- toimistotarvikkeet ja toimistotyövälineet
- muut aineet ja tarvikkeet.

Muiden henkilökulujen eniten seurattut tilit ovat seuraavat:

- henkilökunnan kotimaan matkat
- henkilökunnan koulutus kotimaassa
- henkilökunnan ulkomaan matkat
- henkilökunnan koulutus ulkomailla
- muu työtoiminta ja virkistys.

Vieraiden palveluiden eniten seurattut tilit ovat seuraavat:

- ICT-ohjelmien käyttömaksut
- asiantuntijalausunnat ja -palvelut
- puhelin
- tukipalveluiden ostaminen
- koneiden ja kaluston korjaus ja huolto.

Teeman 3 vastaukset hajautuivat eri tileille. Rajaksi suosituimpiin tileihin otettiin tällä vastaaja määrällä vähintään kuusi henkilöä. Vastausten perustella kaikista eniten seurataan ICT-ohjelmien käyttömaksuja ja henkilökunnan matkoja ja koulutusta sekä kotimaassa että ulkomailla.

Teeman kolme aihe on haastava. Toimijan X organisaatiossa on 35 tiimiä, joiden menot ja kulut voivat poiketa hyvin paljon toisistaan. Budjettien tulee kuitenkin olla tiliryhmiltään ja tileiltään yhdenmukaiset, jotta ne voidaan koostaa yhdeksi Toimijan X budjetiksi. Tiliryhmissä on nykyisessä budjetointimallissa tilit, jotka vastaavat kirjanpilotilejä. Kyselylomakkeessa tiimipäälliköille esitettiin vain suosituimmat tileistä. Kukaan vastaajista ei nimennyt mitään tiettyä tiliä, jota ei kyselyvaihtoehdoissa olisi ollut. Avovastaus kuitenkin tiivistää, että tilit, joita seurataan erityisesti, ovat niitä joiden toteuma poikkeaa budjetoidusta. Toisaalta talouspäällikön

kanssa käytyjen keskustelujen perusteella myös yksittäisten tilien, joiden budjetit tai toteumat kasvavat suuriksi, seuranta on tärkeää. Kyselyssä erityisesti seurattavien tilien vastauksista saadaan vain suuntaa antavaa tietoa.

Viimeisenä kysymyksenä kyselylomakkeella kysytään sopivaa euromääräistä rajaa tilitasolle, jos budjetointi säilytetään ennallaan. Reilu puolet vastaajista on sitä mieltä, että sopivin euromääräinen raja budjetoidessa tilitasolle on 1 000 euroa. Alla on taulukko 8 vastausten jakautumisesta.



Taulukko 8: Sopiva euromääräinen minimisumma budjetissa

6 Johtopäätökset

Opinnäytetyön tutkimusprosessi käynnistyi tutkimalla tapahtuuko Toimijan X toiminta-alueilla tai osaamiskeskuksissa budjetin täyttämistä erityisesti loppuvuodesta. Tarkastelu osoitti, ettei budjetin täyttämistä tapahdu suuressa mittakaavassa. Toiminta-alueilta ja osaamiskeskuksilta löytyi yksittäisiä tilejä, joissa on jonkin verran budjetin täyttämistä. Budjetin täyttämisen sijaan osoittautui, että joidenkin toiminta-alueiden ja osaamiskeskusten kohdalla on ylimääräistä varautumista.

Syitä ylimääräiseen varautumiseen selvitettiin kyselytutkimuksessa toiminta-aluejohtajille, osaamiskeskusjohtajille ja tiimipäälliköille. Ylimääräistä varautumista perusteltiin vuosien välisillä eroilla. Vastaajat kertoivat avovastauksissa vuosien välisten erojen johtuvan erityisesti kielteisistä rahoituspäätöksistä ja toteutuvien projektien määrästä.

Syyt ylimääräiseen varautumiseen ja budjetoinnin hankaluuteen ovat tiimipäälliköiden mielestä samoja. Budjetointia hankaloittaa erityisesti se, ettei tiedetä, mitkä projekteista toteutuvat. Tiimin toiminnan laadun ei sen sijaan koeta hankaloittavan budjetointia. Tutkimustiimien vas-

taukset olivat hyvin samanlaiset kuin koko vastaajajoukon. Palvelutoiminnan vastaukset erosivat hieman koko joukon vastauksista. Erot palvelutoiminnan tiimipäälliköiden vastauksissa ovat pääosin mielipiteissä tiliryhmätason budjetoinnin eduista, joissa mielipiteet jakautuvat tasaisemmin verrattuna koko vastaajajoukkoon.

Tiliryhmätasoisien budjetoinnin eduista suurin osa kyselyyn vastaajista oli samaa mieltä. Kyselytutkimuksen perusteella toiminta-aluejohtajien, osaamiskeskusjohtajien ja tiimipäälliköiden mielipiteet muista seurauksista jakautuvat tasaisesti eikä vastausten perusteella voi johtaa yleistä mielipidettä, joka olisi tiliryhmätasoisien budjetoinnin puolella tai sitä vastaan. Tiimipäälliköt näkevät tiliryhmätasoisessa budjetoinnissa hieman enemmän etuja kuin muita seurauksia.

7 Luotettavuus ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Tässä luvussa arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta. Luotettavuutta voidaan arvioida Validiteetin ja reliabiliteetin näkökulmista. Validiteetilla tarkoitetaan tutkimuksen tarkkuutta ja pätevyyttä. Pätevyydellä tarkoitetaan erityisesti sitä, onko tutkimus tehty perusteellisesti ja ovatko saadut tulokset ja tehdyt päätelmät oikeita (Ojasalo ym. 2009, 94; Saaranen-Kauppinen & Puusniikka 2006 a). Reliabiliteetti on enemmän kvantitatiivisen tutkimuksen väline ja sillä mitataan tutkimuksen luotettavuutta. Luotettavuuteen liittyy kvantitatiivisen tutkimuksen kohdalla erityisesti mittausten toistettavuus ja päätelmien johdonmukaisuus (Ojasalo ym. 2009; Saaranen-Kauppinen ym. 2006 b.).

Tämän opinnäytetyön luotettavuutta arvioidessa on huomioitava, sekä edellisen vuoden budjettien ja toteumien tarkastelu että kyselytutkimuksen luotettavuus. Molemmat tutkimukset ovat toistettavissa samalle kohdejoukolle. Kyselytutkimuksen joukko on täysin kattava ja vastaajia saatiin sekä tutkimustoiminnan tiimeistä että palvelutoiminnan tiimeistä. Vastaajille aihealue oli ennestään tuttu. Luotettavuutta parantaa myös kyselytutkimuksessa mahdollisuus tarkentaa vastauksiaan avokysymyksissä. Kyselytutkimuksen vastaukset ovat johdonmukaisesti samanlaisia kysymyksissä edetessä. Vastaajat vastaavat samansuuntaisia vastauksia koko kyselyssä.

Luotettavuuden lisäämiseksi aineet ja tarvikkeet -tiliryhmää olisi voinut tarkastella myös aikaisemmilta vuosilta, esimerkiksi vuosilta 2013 ja 2012. Vuoden 2013 tulokset otettiin mukaan kyselytutkimukseen mutta tiliryhmän sisältöä ei tarkasteltu samoin kuin vuoden 2014 aineistoa. Tarkastelua olisi voinut laajentaa koskemaan myös vieraat palvelut -tiliryhmää. Vielä syvemmälle vietyä tarkastelua olisi voinut tehdä tiimitasolla.

Kyselytutkimuksen luotettavuutta on hyvä arvioida kysymysten ymmärrettävyyden ja vastausvaihtoehtojen osuvuuden näkökulmista. Kysymysten asettelussa joidenkin kysymysten sanavalinnat menivät ohi varsinaisesta tarkoituksesta. Vastausvaihtoehtomahdollisuuksien suhteen kyselytutkimuksen luotettavuus heikentyy. Kuten jo aikaisemmin luvussa 5.3 todettiin, osa vastaustavoista olisi voinut olla erilaisia. Monivalintavaihtoehdoista voi helposti poimia lähinnä oikean, eikä vastaaja avovastausvaihtoehdosta huolimatta korjaa vastaustaan. Tämä voi johtaa virheeseen tutkimustuloksissa.

Jatkotutkimusta opinnäytetyöhön voisi tehdä laajentamalla tutkittavaa materiaalia. Edellä mainittuja budjetteja ja toteumien eroja voisi tutkia aikaisemmilta vuosilta ja muista tiliryhmistä. Jatko-tutkimuksessa voisi tutkia, miltä osin budjetin laadintaa ei voi muuttaa tilitasolta tiliryhmätasolle.

Mikäli tiliryhmätasoinen budjetointi otetaan käyttöön, voisi jatkotutkimuksen tehdä siitä, miten muutos on vaikuttanut budjetointiin. Jatkotutkimuksessa voisi tutkia pitivätkö kyselytutkimuksen teeman 2 väittämät paikkansa.

Lähteet

Painetut lähteet

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P., 1997. Tutki ja kirjoita. 13. - 14. osin uudistettu painos. Keuruu: Otavan kirjapaino.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen., J. 2010 Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro.

Kivelä, J. 2010. Valtionkonsernin talousohjauksen tila - tuki vai taakka? Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy - Juvenes Print.

Luomala, A. & Puumala T., 2010. Budjetti - julkinen salaisuus vai salainen julkisuus? Kunnallisuuden kehittämissäätiön Polemia-sarjan julkaisu nro 78. Sastamala: Vammalan kirjapaino.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uudistettu painos. Helsinki: Edita Prima.

Neilimo, K. & uusi-Rauva, E. 2012. Johdon Laskentatoimi. 6.-11. painos. Helsinki: Edita Prima.

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät, Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: WSOYpro.

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Economica-kirjasarjan julkaisu nro 37. Talentum Media Oy Gummerus Kirjapaino.

Internet-lähteet

Heikkilä, T. & Edita Publishing Oy. 2014. Kvantitatiivinen tutkimus. Viitattu 24.9.2015. <http://www.tilastollinentutkimus.fi/1.TUTKIMUSTUKI/KvantitatiivinenTutkimus.pdf>

KvantiMOTV 27.8.2010. Viitattu 14.9.2015. <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/raportointi/raportointi.html>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puustniekka, A. 2006a. KvaliMOTV -Menetelmäopetuksen tietovaranto. Viitattu 24.9.2015. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_1.html

Saaranen-Kauppinen, A. & Puustniekka, A. 2006b. KvaliMOTV -Menetelmäopetuksen tietovaranto. Viitattu 24.9.2015. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_2.html

STM. Viitattu 14.4.2015. <http://www.stm.fi/stm/hallinnonala>

Toimijan X www-sivut. Viitattu 28.3.2015.

Toimijan X www-sivut. Viitattu 19.5.2015.

Julkaisemattomat lähteet

Toimijan X budjetin laadintaohje 2014

Taulukot

Taulukko 1: Toimijan X talousarvio	20
Taulukko 2: Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän tilit.....	26
Taulukko 3: Budjetin ja toteuman ero	29
Taulukko 4: Kyselyyn vastanneiden budjetointikohteet	40
Taulukko 5: Kyselyyn vastanneiden tiimin toiminnan laatu	41
Taulukko 6: Kyselyyn vastanneiden tiimin koko	41
Taulukko 7: Olemassa olevan tiedon hyödyntäminen budjetoinnissa	43
Taulukko 8: Sopiva euromääräinen minimisumma budjetissa.....	48

Liitteet

Liite 1 Toimijan X aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetit ja toteumat vuodelta 2014...	54
Liite 2 Kyselytutkimus tiimipäälliköille	58
Liite 3 Tiimipäälliköille lähetetty liite	63
Liite 4 Osa kyselytutkimuksen vastauksista taulukkomuodossa.....	64

Liite 1 Toimijan X aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän budjetit ja toteumat vuodelta 2014

Toiminta-alue 1

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%	Tot.joulukuu	Budjetoitu7	%
23010	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23126	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23130	0	0	0	273	0	0	273	0	0	273	0	0
23134	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23230	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23234	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23310	-50	-803	6	-155	-1 590	10	-204	-1 965	10	-240	-2 500	10
23330	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23410	0	-1 316	0	-1 298	-2 608	50	-1 298	-3 223	40	-1 298	-4 100	32
23416	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-353	0	0
23420	-100	-995	10	-2 741	-1 972	139	-4 447	-2 437	182	-4 658	-3 100	150
23424	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-223	0	0
23430	-216	-666	32	-591	-750	79	-591	-783	75	-591	-800	74
23432	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23440	0	-499	0	0	-562	0	0	-587	0	-580	-600	97
23442	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23444	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23450	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23460	-17	0	0	-17	0	0	-17	0	0	-17	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23510	-15	-385	4	-15	-763	2	-36	-943	4	-66	-1 200	5
23530	0	-3 371	0	0	-6 678	0	0	-8 253	0	0	-10 500	0
23540	-254	-1 926	13	-1 052	-3 816	28	-1 267	-4 716	27	-3 046	-6 000	51
23541	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23542	0	-1 091	0	-2 573	-2 162	119	-2 573	-2 672	96	-3 833	-3 400	113
23543	0	-128	0	0	-254	0	0	-314	0	0	-400	0
23544	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23610	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23920	-490	-225	218	-652	-445	146	-682	-550	124	-1 568	-700	224
23924	0	0	0	0	0	0	-8	0	0	-8	0	0
Yhteensä	-1 142	-11 405	10	-8 821	-21 600	41	-10 849	-26 444	41	-16 207	-33 300	49

Toiminta-alue 2

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%	Tot.joulukuu	Budjetoitu7	%
23010	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23126	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23130	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23134	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23220	0	0	0	0	0	0	-334	0	0	-455	0	0
23230	0	-161	0	0	-318	0	-269	-393	68	-770	-500	154
23234	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23310	-578	-738	78	-888	-1 463	61	-1 188	-1 808	66	-2 919	-2 300	127
23330	-450	-642	70	-871	-1 272	69	-1 046	-1 572	67	-1 310	-2 000	65
23410	-5 400	0	0	-7 023	0	0	-7 642	0	0	-7 823	0	0
23416	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23420	-283	-582	49	-294	-656	45	-294	-685	43	-294	-700	42
23424	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23430	-95	-416	23	-606	-469	129	-721	-490	147	-721	-500	144
23432	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23440	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23442	0	0	0	-6	0	0	-6	0	0	-6	0	0
23444	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23450	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23460	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23510	-5 976	-12 904	46	-7 153	-25 567	28	-8 078	-31 597	26	-11 791	-40 200	29
23530	0	-642	0	0	-1 272	0	0	-1 572	0	-228	-2 000	11
23540	-459	-3 210	14	-567	-6 360	9	-722	-7 860	9	-986	-10 000	10
23541	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23542	0	0	0	0	0	0	-1 805	0	0	-3 056	0	0
23543	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23544	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23610	0	-16 050	0	-388	-31 800	1	-388	-39 300	1	-388	-50 000	1
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23920	-675	-482	140	-871	-954	91	-1 041	-1 179	88	-1 080	-1 500	72
23924	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yhteensä	-13 916	-35 827	39	-18 668	-70 130	27	-23 532	-86 456	27	-31 826	-109 700	29

Toiminta-alue 3

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%4	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%6	Tot.jouluku	Budjetoitu7	%8
23010	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-18	0
23110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23126	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23130	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23134	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23220	0	-1 284	0	0	-2 544	0	0	-3 144	0	-1 322	-4 000	33
23230	0	-2 408	0	0	-4 770	0	0	-5 895	0	0	-7 500	0
23234	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23310	-27	-642	4	-729	-1 272	57	-772	-1 572	49	-1 102	-2 000	55
23330	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23410	-520	-321	162	-525	-636	83	-1 525	-786	194	-2 332	-1 000	233
23416	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23420	-1 645	-6 902	24	-2 785	-13 674	20	-3 012	-16 899	18	-3 605	-21 500	17
23424	-95	0	0	-353	0	0	-353	0	0	-373	0	0
23430	-34 960	-35 776	98	-34 776	-40 291	86	-35 219	-42 097	84	-35 630	-43 000	83
23432	-9	0	0	-9	0	0	-9	0	0	-9	0	0
23440	-152 028	-224 640	68	-284 711	-252 990	113	-313 617	-264 330	119	-318 235	-270 000	118
23442	-3 006	0	0	-3 061	0	0	-3 061	0	0	-3 061	0	0
23444	-736	0	0	-736	0	0	-736	0	0	-1 531	0	0
23450	-9	-1 284	1	-541	-2 544	21	-629	-3 144	20	-641	-4 000	16
23460	0	0	0	-92	0	0	-92	0	0	-92	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23510	-382	-1 284	30	-607	-2 544	24	-1 786	-3 144	57	-2 285	-4 000	57
23530	-4 750	-2 247	211	-4 750	-4 452	107	-4 750	-5 502	86	-4 750	-7 000	68
23540	-291	-642	45	-905	-1 272	71	-905	-1 572	58	-905	-2 000	45
23541	0	-321	0	-636	0	0	-786	0	0	-1 000	0	0
23542	0	-321	0	-207	-636	33	-207	-786	26	-207	-1 000	21
23543	0	-321	0	-167	-636	26	-167	-786	21	-167	-1 000	17
23544	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23610	-560	-321	174	-2 875	-636	452	-2 875	-786	366	-2 951	-1 000	295
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23920	-374	-9 309	4	-2 076	-18 444	11	-3 130	-22 794	14	-5 100	-29 000	18
23924	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yhteensä	-199 392	-288 022	69	-339 904	-347 977	98	-372 846	-374 023	100	-384 511	-399 000	96

Osaamiskeskus 1

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%4	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%6	Tot.jouluku	Budjetoitu7	%8
23010	-14 918	-17 190	87	-31 182	-34 058	92	-47 374	-42 090	113	-56 076	-53 550	105
23110	-7 246	-11 075	65	-18 457	-21 942	84	-25 476	-27 117	94	-31 132	-34 500	90
23120	-54 485	-104 132	52	-161 569	-206 318	78	-209 255	-254 978	82	-298 588	-324 400	92
23126	-20 713	0	0	-136 326	0	0	-145 321	0	0	-193 951	0	0
23130	-33 196	-44 683	74	-80 999	-88 531	91	-110 208	-109 411	101	-129 118	-139 200	93
23134	-6 231	0	0	-19 642	0	0	-24 164	0	0	-24 714	0	0
23210	-83	-642	13	-83	-1 272	7	-83	-1 572	5	-83	-2 000	4
23220	-3 720	-4 847	77	-11 261	-9 604	117	-13 811	-11 869	116	-18 146	-15 100	120
23230	-15 424	-20 191	76	-35 965	-40 004	90	-42 513	-49 439	86	-44 514	-62 900	71
23234	-1 079	0	0	-1 079	0	0	-1 343	0	0	-2 226	0	0
23240	0	-321	0	0	-636	0	0	-786	0	0	-1 000	0
23310	-874	-1 669	52	-1 279	-3 307	39	-1 991	-4 087	49	-2 489	-5 200	48
23330	0	-770	0	0	-1 526	0	-1	-1 886	0	-1	-2 400	0
23410	-1 085	-3 627	30	-10 854	-7 187	151	-10 928	-8 882	123	-14 293	-11 300	126
23416	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23420	-1 350	-2 006	67	-2 462	-3 975	62	-3 108	-4 913	63	-3 728	-6 250	60
23424	0	0	0	0	0	0	-141	0	0	-141	0	0
23430	-1 833	-7 303	25	-2 208	-8 279	27	-2 449	-8 675	28	-2 528	-8 900	28
23432	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23440	0	-12 189	0	-93	-13 727	1	-93	-14 342	1	-93	-14 650	1
23442	-833	0	0	-885	0	0	-885	0	0	-928	0	0
23444	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-688	0	0
23450	-609	-2 119	29	-2 830	-4 198	67	-3 132	-5 188	60	-4 386	-6 600	66
23460	0	0	0	-13	0	0	-24	0	0	-24	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	-25	0	0	-25	0	0
23510	-460	-1 701	27	-679	-3 371	20	-1 944	-4 166	47	-3 095	-5 300	58
23530	0	-3 643	0	0	-7 219	0	0	-8 921	0	-1 406	-11 350	12
23540	-1 987	-3 146	63	-3 410	-6 233	55	-3 907	-7 703	51	-4 595	-9 800	47
23541	0	-2 793	0	0	-5 533	0	0	-6 838	0	0	-8 700	0
23542	-180	-2 536	7	-233	-5 024	5	-279	-6 209	4	-806	-7 900	10
23543	-2 330	-963	242	-4 175	-1 908	219	-4 175	-2 358	177	-4 175	-3 000	139
23544	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23610	0	-161	0	0	-318	0	0	-393	0	0	-500	0
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	-889	0	0	-2 278	0	0	-5 791	0	0	-11 372	0	0
23920	-662	-19 100	3	-4 042	-37 842	11	-4 214	-46 767	9	-4 533	-59 500	8
23924	-11 921	0	0	-19 173	0	0	-23 683	0	0	-30 011	0	0
Yhteensä	-182 109	-266 806	68	-551 175	-512 012	108	-686 317	-628 591	109	-887 864	-794 000	112

Osaamiskeskus 2

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%	Tot.joulukuu	Budjetoitu7	%
23010	-333	-64	519	-1622	-127	1275	-1637	-157	041	-1664	-200	832
23110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23126	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23130	-2 230	-417	534	-2 370	-827	287	-2 370	-1 022	232	-2 370	-1 300	182
23134	0	0	0	0	0	0	-103	0	0	-103	0	0
23210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23220	-1 458	-225	649	-1 558	-445	350	-1 990	-550	362	-2 141	-700	306
23230	-531	-1 284	41	-571	-2 544	22	-858	-3 144	27	-858	-4 000	21
23234	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23310	-57	-963	6	-728	-1 908	38	-958	-2 358	41	-1 242	-3 000	41
23330	-50	0	0	-86	0	0	-156	0	0	-156	0	0
23410	-1 026	-3 082	33	-4 881	-6 106	80	-7 828	-7 546	104	-9 552	-9 600	99
23416	-300	0	0	-1 020	0	0	-1 020	0	0	-1 020	0	0
23420	-644	-2 536	25	-1 069	-5 024	21	-1 291	-6 209	21	-2 429	-7 900	31
23424	-176	0	0	-388	0	0	-388	0	0	-458	0	0
23430	-1 196	-1 914	63	-1 660	-2 155	77	-1 660	-2 252	74	-1 660	-2 300	72
23432	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23440	-1 895	-10 566	18	-4 215	-11 900	35	-4 215	-12 433	34	-4 827	-12 700	38
23442	-42	0	0	-48	0	0	-48	0	0	-3 865	0	0
23444	-993	0	0	-1 469	0	0	-1 469	0	0	-2 582	0	0
23450	-15	-321	5	-22	-636	3	-22	-786	3	-76	-1 000	8
23460	-17	0	0	-17	0	0	-17	0	0	-29	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23510	-234	-963	24	-808	-1 908	42	-874	-2 358	37	-915	-3 000	31
23530	0	-2 408	0	0	-4 770	0	-844	-5 895	14	-934	-7 500	12
23540	-110	-674	16	-796	-1 336	60	-1 034	-1 651	63	-1 272	-2 100	61
23541	0	-803	0	0	-1 590	0	0	-1 965	0	0	-2 500	0
23542	-216	0	0	-937	0	0	-1 224	0	0	-1 316	0	0
23543	-3 699	-5 457	68	-8 629	-10 812	80	-10 955	-13 362	82	-22 691	-17 000	133
23544	-692	0	0	-1 179	0	0	-1 179	0	0	-1 179	0	0
23610	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23920	-20	-18 040	0	-2 566	-35 743	7	-2 589	-44 173	6	-3 699	-56 200	7
23924	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yhteensä	-15 935	-49 716	32	-36 637	-87 831	42	-44 728	-105 861	42	-67 038	-131 000	51

Osaamiskeskus 3

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%	Tot.joulukuu	Budjetoitu7	%
23010	0	-161	0	-102	-318	32	-1 385	-393	352	-1 394	-500	279
23110	-19 655	-36 273	54	-59 226	-71 868	82	-78 949	-88 818	89	-98 599	-113 000	87
23120	-21 153	-31 362	67	-43 199	-62 137	70	-48 486	-76 792	63	-55 542	-97 700	57
23126	-5 229	0	0	-8 462	0	0	-9 961	0	0	-12 173	0	0
23130	-86 722	-118 449	73	-209 787	-234 684	89	-259 062	-290 034	89	-326 875	-369 000	89
23134	-174	0	0	-2 864	0	0	-8 123	0	0	-13 802	0	0
23210	-33	-193	17	-33	-382	9	-58	-472	12	-58	-600	10
23220	-1 429	-1 701	84	-2 709	-3 371	80	-4 895	-4 166	117	-7 221	-5 300	136
23230	-5 315	-23 915	22	-13 744	-47 382	29	-18 672	-58 557	32	-30 771	-74 500	41
23234	-844	0	0	-844	0	0	-844	0	0	-859	0	0
23240	0	0	0	-230	0	0	-312	0	0	-312	0	0
23310	-489	-642	76	-1 075	-1 272	84	-1 646	-1 572	105	-2 218	-2 000	111
23330	0	0	0	-197	0	0	-197	0	0	-197	0	0
23410	-993	-1 605	62	-2 149	-3 180	68	-3 277	-3 930	83	-4 442	-5 000	89
23416	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23420	-364	-482	76	-2 196	-954	230	-2 949	-1 179	250	-3 196	-1 500	213
23424	-86	0	0	-221	0	0	-221	0	0	-507	0	0
23430	-791	-832	95	-881	-937	94	-1 059	-979	108	-1 059	-1 000	106
23432	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23440	-492	-166	296	-984	-187	525	-1 174	-196	600	-1 174	-200	587
23442	-12	0	0	-29	0	0	-29	0	0	-29	0	0
23444	-52	0	0	-45	0	0	-45	0	0	-45	0	0
23450	0	-64	0	-10	-127	8	-10	-157	6	-16	-200	8
23460	0	0	0	-22	0	0	-33	0	0	-45	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23510	-1 760	-3 820	46	-2 998	-7 568	40	-3 419	-9 353	37	-4 777	-11 900	40
23530	-7 725	-7 544	102	-10 569	-14 946	71	-12 562	-18 471	68	-14 884	-23 500	63
23540	-1 744	-1 830	95	-2 953	-3 625	81	-4 984	-4 480	111	-5 237	-5 700	92
23541	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23542	0	-2 889	0	-21	-5 724	0	-237	-7 074	3	-237	-9 000	3
23543	-1 172	0	0	-5 633	0	0	-7 169	0	0	-7 382	0	0
23544	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23610	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23920	-4 359	-5 618	78	-7 997	-11 130	72	-10 973	-13 755	80	-11 415	-17 500	65
23924	0	0	0	-221	0	0	-221	0	0	-305	0	0
Yhteensä	-160 591	-237 543	68	-379 398	-469 793	81	-480 950	-580 378	83	-604 769	-738 100	82

Yhteiset palvelut

Column2	tot.maalis	budjetoitu	%	tot.elokuu	Budjetoitu3	%	tot.lokakuu	Budjetoitu5	%	Tot.joulukuu	Budjetoitu7	%
23010	-7	-2 247	0	-7	-4 452	0	-7	-5 502	0	-7	-7 000	0
23110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23126	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23130	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23134	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23210	-3 486	-8 988	39	-10 340	-17 808	58	-12 594	-22 008	57	-18 647	-28 000	67
23220	-193	0	0	-993	0	0	-2 271	0	0	-6 268	0	0
23230	-12 794	-8 667	148	-21 455	-17 172	125	-24 517	-21 222	116	-40 896	-27 000	151
23234	-30	0	0	-30	0	0	-30	0	0	-30	0	0
23240	-7 709	-17 334	44	-23 282	-34 344	68	-30 808	-42 444	73	-40 398	-54 000	75
23310	-12 905	-19 100	68	-34 056	-37 842	90	-42 256	-46 767	90	-54 613	-59 500	92
23330	-967	-1 284	75	-3 583	-2 544	141	-4 952	-3 144	158	-5 994	-4 000	150
23410	-602	-803	75	-2 230	-1 590	140	-2 395	-1 965	122	-2 607	-2 500	104
23416	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23420	-210	-803	26	-323	-1 590	20	-594	-1 965	30	-812	-2 500	32
23424	0	0	0	-63	0	0	-63	0	0	-63	0	0
23430	-5 250	-6 656	79	-6 029	-7 496	80	-6 688	-7 832	85	-6 754	-8 000	84
23432	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23440	-1 412	-832	170	-1 722	-937	184	-1 722	-979	176	-1 722	-1 000	172
23442	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-32	0	0
23444	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23450	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23460	-17	0	0	-17	0	0	-17	0	0	-17	0	0
23462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23510	-18 591	-34 026	55	-43 982	-67 416	65	-62 836	-83 316	75	-83 142	-106 000	78
23530	-3 296	-4 173	79	-5 301	-8 268	64	-7 096	-10 218	69	-36 868	-13 000	284
23540	-23 179	-49 595	47	-72 627	-98 262	74	-91 581	-121 437	75	-119 728	-154 500	77
23541	-79	-321	25	-158	-636	25	-237	-786	30	-261	-1 000	26
23542	0	-482	0	0	-954	0	0	-1 179	0	0	-1 500	0
23543	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23544	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23610	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23810	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23820	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23910	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23920	-5 793	-3 852	150	-11 177	-7 632	146	-14 170	-9 432	150	-17 476	-12 000	146
23924	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-287	0	0
Yhteensä	-96 522	-159 161	61	-237 376	-308 943	77	-304 834	-380 196	80	-436 621	-481 500	91

Liite 2 Kyselytutkimus tiimipäälliköille

Minkä osaamiskeskuksen tai toiminta-alueen kustannuksia budjetoit Toimijan X tiimikohtaiseen kehysbudjettiin?

- Toiminta-alue 2
- Toiminta-alue 1
- Osaamiskeskus 1
- Osaamiskeskus 2
- Osaamiskeskus 3
- Toiminta-alue 3
- Yhteiset palvelut

Onko tiimisi toiminta pääosin

- tutkimusta
- palvelua
- tiedonvälitystä

Vaikeuttaako tiimin pääasiallisen toiminnan laatu budjetin laatimista

ei, vuodet toistuvat yleensä samansuuntaisina

kyllä, koska vuodet ovat hyvin erilaisia keskenään

Muu vaihtoehto, miten tiimin pääasiallisen toiminnan laatu vaikuttaa/ei vaikuta tiimin budjetin laatimiseen?_____

Millaista tietoa hyödynnät budjetin laatimisessa?

- Useampien edellisten vuosien budjetteja
- Vain edellisen vuoden budjettia
- Useampien edellisten vuosien toteutuneita kustannuksia
- Vain edellisen vuoden toteutuneita kustannuksia
- Jotiin laadittuja projektibudjetteja
- Jotain muuta tietoa, mitä?_____

Liitteenä on osaamiskeskuskohtaiset kuvat Aineet ja tarvikkeet -tiliryhmän toteutuneista ja budjetoiduista kustannuksista 2013-2014 sekä tammi-toukokuulta 2015. Pylväiden perusteella voidaan havaita, että budjetoinnissa esiintyy jonkin verran ylivarautumista tulevan vuoden kustannuksiin.

Kun ajattelet budjetin laatimista oman tiimisi kannalta, millaiset syyt saattavat johtaa tarpeet-
tomaan varautumiseen kehysbudjetin laatimisessa?

tiimin toiminta poikkeaa vuosien välillä hyvin paljon

tiimillä oli hankkeita haussa, mutta rahoituspäätökset olivat kielteisiä
muu syy, mikä? _____

Toimijan X vuositason kehysbudjetti tehdään nykyisin kirjanpito-tilitasolla siten, että pienin sallittu tilitason summa budjetissa on 100 euroa. Tämä saattaa osaltaan aiheuttaa ylivarautumista osaamiskeskustasolla, kun kaikki tiimit ja tilit lasketaan yhteen.

Yhteiset palvelut on suunnitellut siirtymistä tiliryhmätason budjetointiin. Tiliryhmällä tarkoitetaan esimerkiksi kulutilien puolelta Muut henkilökulut, Aineet ja tarvikkeet, Vieraat palvelut, Vuokrat ja kiinteistöt, Muut kulut -tiliryhmiä, joihin jokaiseen sisältyy useita eri kirjanpito-tiliä.

Seuraavaksi on tarkoitus kartoittaa ajatuksiasi tiliryhmätason budjetoinnin etuista ja seurauksista.

Tiliryhmätason budjetoinnilla saavutetaan seuraavia etuja:

Budjetin laadinta yksinkertaistuu, kun ei tarvitse miettiä pieniä summia tilitasolla

samaa mieltä
erimieltä

Budjetin seuranta helpottuu, kun ei tarvitse tarkkailla tilitason ylityksiä tai alituk-
tuksia.

samaa mieltä
erimieltä

Ylivarautuminen tulevan vuoden kustannuksiin vähenee, koska joka tilille ei enää
tarvitse lisätä pientä summaa.

samaa mieltä
erimieltä

Budjetoitujen kustannusten kohdentaminen tarpeen mukaan helpottuu, kun ei
tarvitse miettiä kirjanpito-tilitasoisesti budjetin mahdollista ylitystä tai alitusta

samaa mieltä
eri mieltä

Millaisia muita etuja näkisit tiliryhmätason budjetointiin siirtymisessä?

Tiliryhmätason budjetoinnista voi olla myös kielteisiä seurauksia:

Toiminnan kustannusrakenteen muutosten varhainen havaitseminen vaikeutuu

samaa mieltä
erimieltä

Budjetin seuranta hankaloituu ilman kirjanpito-tilitasoista tietoa budjetoidusta kustannusten määrästä

samaa mieltä
erimieltä

Muita seurauksia: _____

Mitä kirjanpito-tiliä seuraat erityisesti budjetin toteutumassa?

Aineet ja tarvikkeet:

Kaasut
Kemikaalit
Laboratorio- ja röntgentarvikkeet
Kojet, laitteet ja varaosat
Poltto- ja voiteluaineet
Kalusteet
Toimistotarvikkeet ja toimistotyövälineet
Sähköiset lehtitilaukset ja aineistot
Lehdet
Perustietotekniikan atk-tarvikkeet ja varusteet
Erikoisjärjestelmien atk-ohjelmat
Elintarvikkeet
Muut aineet ja tarvikkeet
Mitä muita?: _____

Muut henkilökulut:

Muu työtoiminta ja virkistys
Henkilökunnan kotimaan matkat
Henkilökunnan kokouspaketit
Henkilökunnan ulkomaan matkat

Henkilökunnan koulutus ulkomailla
Henkilökunnan terveyden huolto
Henkilökunnan ruokailu
Henkilökunnan koulutus kotimaassa
Muut henkilökulut
Mitä muita?_____

Vieraat palvelut

Luentopalkkiot ulkopuolisille ostopalveluna
Pesulapalvelut
Kliinisten näytteiden analysointi
Asiantuntijalausunnot ja -palvelut
ICT-selvitystehtävät ja kehittämisprojektit
Markkinoinnin palvelukustannukset
Tukipalveluiden ostaminen
ICT-tukipalveluiden ostaminen
Tilapäistyövoiman käyttö
Laatujärjestelmän ylläpito
Työpakkailmoitukset
Mainokset yms.
Painatus ja sidottamispalvelut
Monistus ja kopiointi
Maksut ICT-palveluista
Henkilöstöruokailun tarjoilu
Ravintolatarjoilu
Veloitettavat kokousjärjestelyt
Asiakasruokailu
Ulkopuolisten matkat kotimaassa
Postimaksut
Puhelin
Kuljetukset ja rahdit
Koneiden ja kaluston korjaus ja huolto
Koneiden korjaus ym. yhteisömaissa
Kuljetusvälineiden korjaus ja huolto
Tietoliikennemaksut
ICT-ohjelmien käyttömaksut
Muut vieraat palvelut
Mitä muita?_____

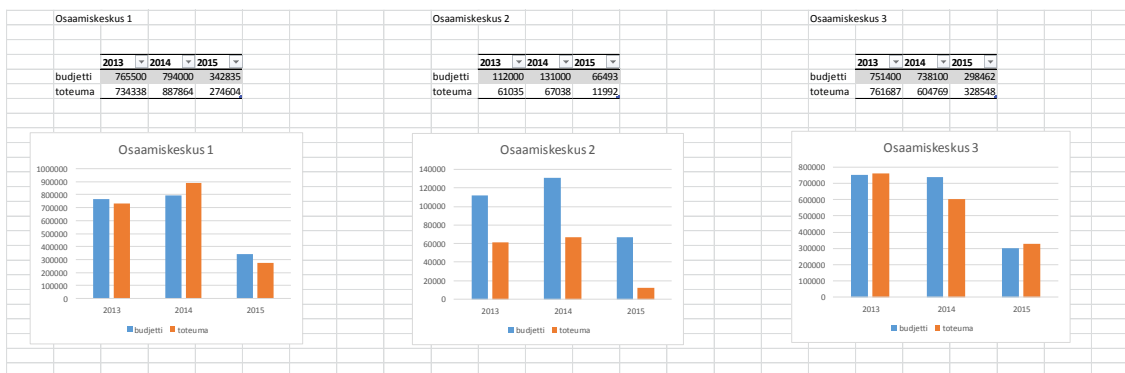
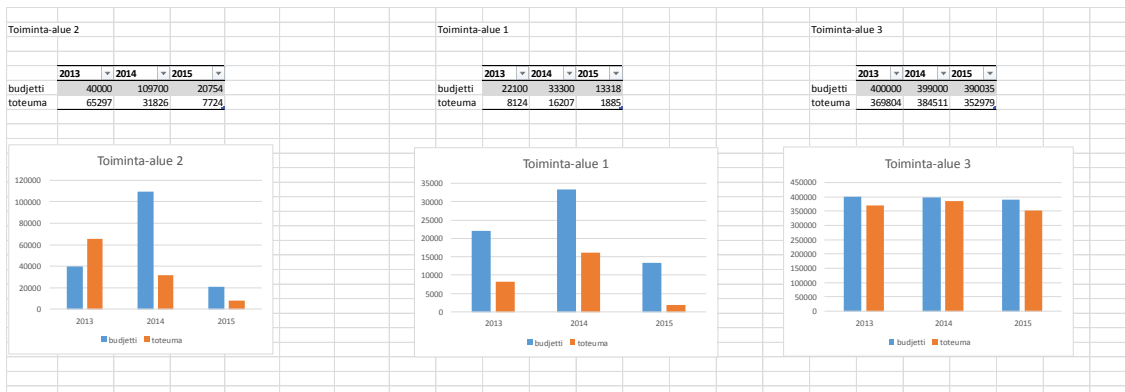
Jos kirjanpito-tilitason budjetointi säilytetään, mikä on mielestäsi sopiva euromääräinen tilitalle budjetoitavan kustannusten määrän alaraja, ettei oman tiimisi budjetinseuranta hankaloidu?

100 €

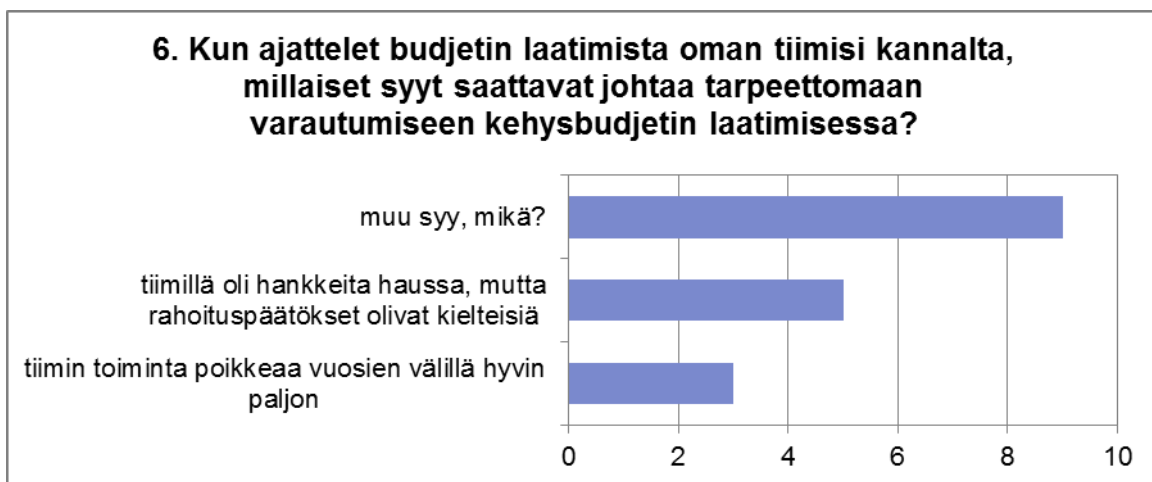
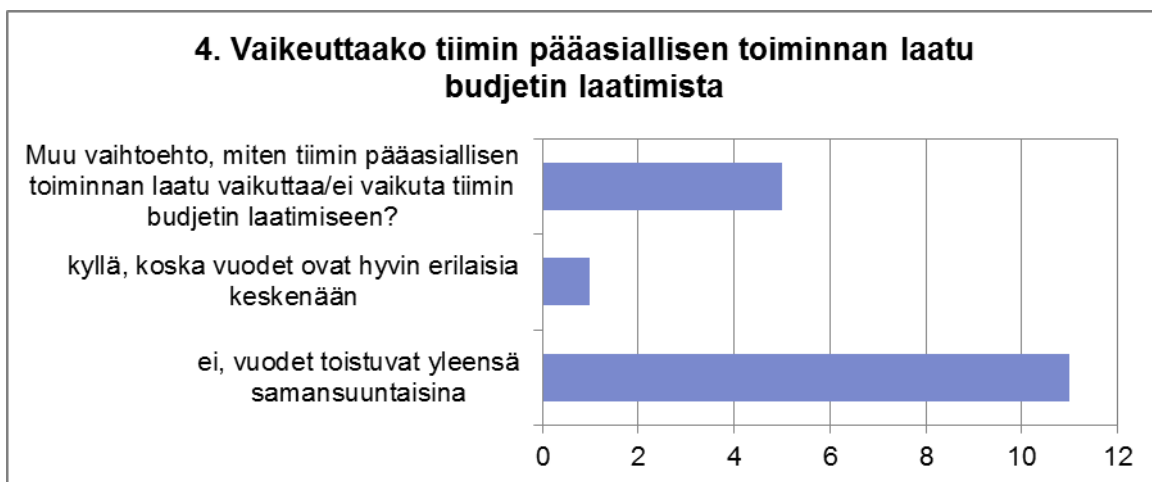
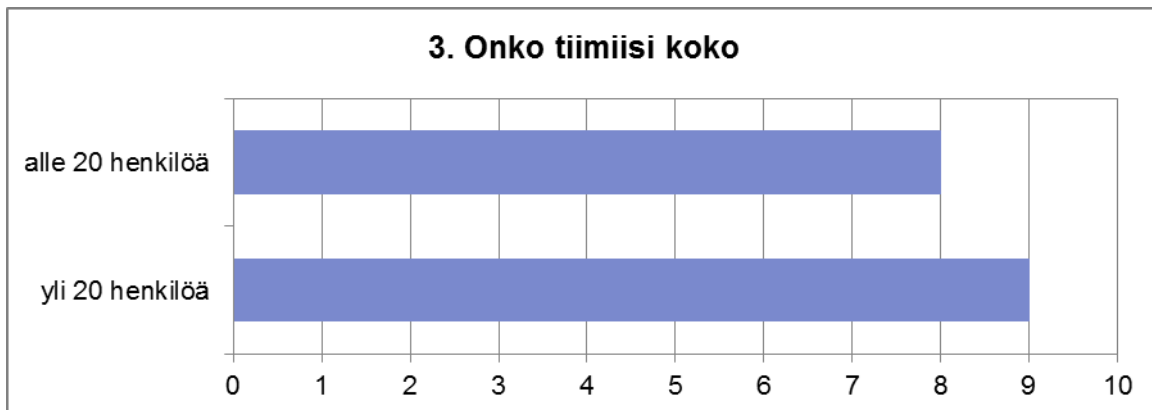
1 000 €

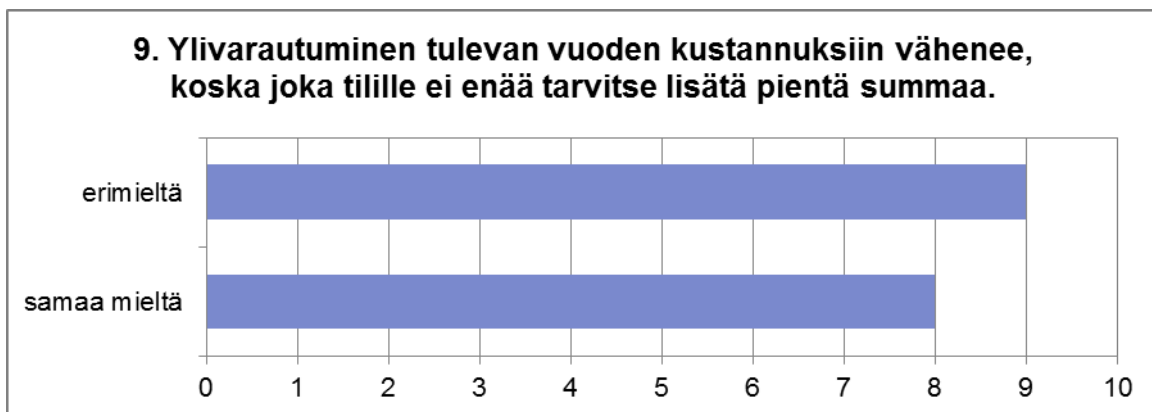
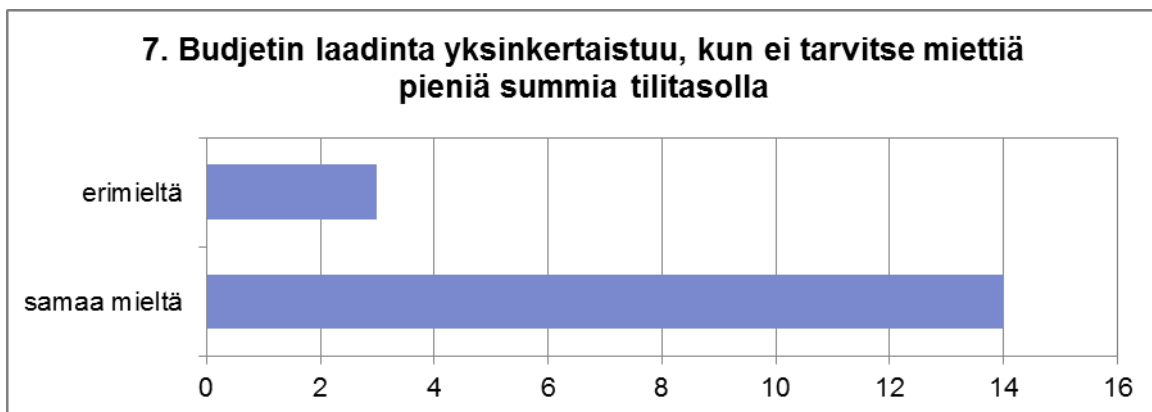
10 000 €

Liite 3 Tiimpäälliköille lähetetty liite

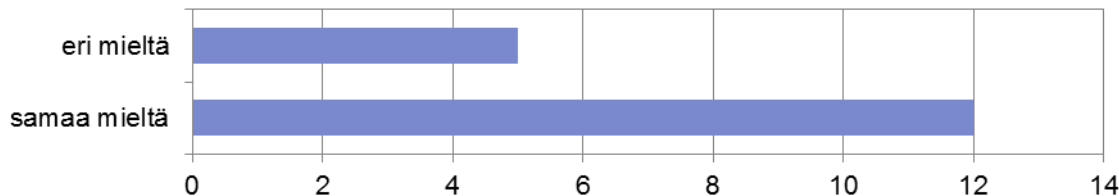


Liite 4 Osa kyselytutkimuksen vastauksista taulukkomuodossa

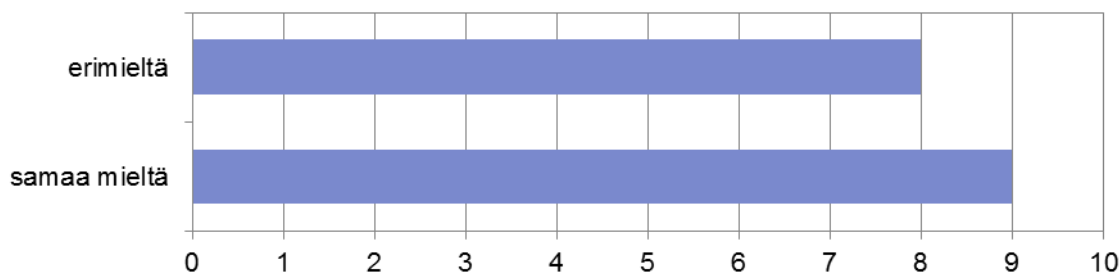




10. Budjetoitujen kustannusten kohdentaminen tarpeen mukaan helpottuu, kun ei tarvitse miettiä kirjanpilotiliasoisesti budjetin mahdollista ylitystä tai alitusta



12. Toiminnan kustannusrakenteen muutosten varhainen havaitseminen vaikeutuu



13. Budjetin seuranta hankaloituu ilman kirjanpilotiliasoisista tietoa budjetoidusta kustannusten määrästä

