

# BUDJETOINTIPROSESSIN KEHITTÄMINEN

Case: Lämpö- ja energiateknologian projektitoimittaja

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto  
Opinnäytetyö  
Syksy 2009  
Sanna Salminen

Lahden ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

SALMINEN, SANNA: Budjetointiprosessin kehittäminen  
Case Lämpö- ja energiateknologian projektitoimittaja

Taloushallinnon opinnäytetyö, 44 sivua, 8 liitesivua

Syksy 2009

## TIIVISTELMÄ

---

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on perehtyä case-yrityksen tulosbudjetointiin ja etsiä uusia toimintatapoja, joilla budjetointiprosessi saataisiin sujuvammaksi ja tehokkaammaksi. Tavoitteena on myös selvittää yrityksen johdon mielipiteitä ja näkemyksiä budjetoinnista osana johdon raportointia ja sen merkitystä johtamisessa. Opinnäytetyön case-yrityksenä on Lämpö- ja energiateknologian projektitoimittaja.

Opinnäytetyö on luonteeltaan kvalitatiivinen tutkimus. Tutkimuksen empiirisen osan tiedonkeruumenetelminä on käytetty olemassa olevien ohjeiden ja lomakkeiden tutkimista, osallistuvaa havainnointia ja teemahaastatteluja. Tutkimuksessa haastateltiin case-yrityksen johtoryhmän jäseniä

Opinnäytetyön teoriaosuudessa esitellään yrityksen liiketoimintaprosessien, johdon laskentatoimen ja budjetoinnin perusteoriaa. Teoriaosuus on koottu aihetta käsittelevästä kirjallisuudesta. Empiirisessä osuudessa kuvataan case-yrityksen käytössä oleva budjetointiprosessi sekä kerrotaan yrityksen johdon mielipiteitä budjetoinnista johdon työkaluna. Opinnäytetyön johtopäätöksissä esitellään parannuskohteet ja ratkaisut nykyiseen budjetointiprosessiin niin, että prosessista tulisi yksinkertaisempi.

Johtopäätöksissä todetaan budjetoinnin painoarvo case-yrityksessä. Käytössä oleva budjetointiprosessi on kuvattu prosessikaaviona. Budjetointiprosessin parannuskohteet käydään työssä läpi ja parannuskohteista esitellään ratkaisut ja tutkimuksen myötä kehitetty uusi budjetointiprosessi esitetään prosessikuvauksena.

Avainsanat: budjetti, budjetointi, budjetointiprosessi, taloushallinto, prosessit

Lahti University of Applied Sciences  
Faculty of Business Studies

SALMINEN, SANNA:

Improving the Processes of Budgeting  
Case : Supplier of Heat- and Energy  
Technology

Bachelor's Thesis in Financial Management, 44 pages, 8 appendices

Autumn 2009

## ABSTRACT

---

The purpose of this study is to explore the profit budgeting of a company . The purpose is to find new ways to how to proceed with budgeting to make it more flexible and effective. The purpose is also to find out the opinions of the board members about management and what the budgeting means in leading. The case company of thesis study is a project supplier of heat- and energy technology.

The research is mainly qualitative. The empirical section includes the description of the present budgeting system of the case company, its observations, the interviews with the board members and examination of the existing instructions and documents.

The aim of this thesis is to explain the theories of business processes, management and budgeting. The relevant literary material and the Internet have been used as source material for the theoretical part of this thesis. The empiric part of this thesis describes how the budgeting has been done so far in the case company and also focuses on the opinions of the company's management about the functioning of budgeting as a management tool. The conclusion of the thesis presents the recommendations for improvement and solutions to the current budgeting process so that the process itself would be simpler.

The results of the study showed that budgeting plays an important role in the case company. The budgeting process is described on a process sheet. The improvements of the budgeting process will be considered and the easier solutions based on the research will be presented in the new process description.

Key words: budget, budgeting, budgeting system, financial administration, processes

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen taustaa	1
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet ja tutkimusongelmat	2
1.3	Tutkimusmenetelmät	2
1.4	Tutkimuksen rakenne	3
2	PROSESSIT OSANA YRITYKSEN TALOUSJOHTAMISTA	4
2.1	Yrityksen talousjohtaminen	4
2.2	Yrityksen liiketoimintaprosessit	6
2.3	Yrityksen liiketoimintaprosessien uudistaminen	7
3	BUDJETTI JA BUDJETOINTI	10
3.1	Budjetin käsite	10
3.2	Budjetointimenetelmät ja –tekniikat	12
3.3	Budjetointiprosessi	15
3.4	Budjetointiprosessin kehittäminen	16
4	CASE – LÄMPÖ- JA ENERGIA TEKNOLOGIAN PROJEKTITOIMITTAJA	19
4.1	Yritysesittely	19
4.2	Yrityksen budjetointiprosessi	20
4.3	Havainnoiteja Case-yrityksen nykyisestä budjetointiprosessista	29
4.4	Johtopäätökset ja kehittämissuhteet	32
4.5	Palautekeskustelu	38
5	YHTEENVETO	41
	LÄHTEET	43
	LIITTEET	45

## KUVIOLUETTELO Sivu

KUVIO 1	Tutkimuksen rakenne	3
KUVIO 2	Talousjohtamisen yleiset lähtökohdat	5
KUVIO 3	Muutos ideana ja muuttumisprosessina	8
KUVIO 4	Ylhäältä alas ja alhaalta ylös budjetointimenetelmät	13
KUVIO 5	Budjetoinnin muodot	14
KUVIO 6	Case-yrityksen käytössä oleva budjetointiprosessi	21
KUVIO 7	Ehdotus menobudjetin koonnille	36
KUVIO 8	Case-yritykselle kehitetty budjetointiprosessi	37

## TAULUKKOLUETTELO Sivu

TAULUKKO 1.	Case-yrityksen käytössä oleva budjettiaikataulu	22
TAULUKKO 2.	Case-yrityksen käytössä oleva myyntibudjettipohja	24
TAULUKKO 3.	Case-yrityksen käytössä oleva osastobudjettipohja	26
TAULUKKO 4.	Case-yrityksen käytössä oleva toimihenkilö- suunnitelmapohja	27
TAULUKKO 5.	Case-yrityksen käytössä oleva koulutussuunnitelma- pohja	28
TAULUKKO 6.	Ehdotus uudeksi myyntibudjettipohjaksi	33
TAULUKKO 7.	Ehdotus uudeksi menobudjettipohjaksi	Liite 3

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Taluspäällikön johdolla tehdään vuosittain budjetti, jonka työstämiseen osallistuvat useat yrityksen henkilöt. Huolimatta siitä, että budjetin laatiminen vie kallista työaika, budjetti on oikein käytettynä erittäin hyödyllinen suunnitteluväline operatiiviselle tasolle. Se on tärkeä väline yrityksen toiminnan ohjaamisen ja seurannan kannalta. Budjetin avulla varmistetaan yrityksen oikea suunta yrityksen määrittämien strategioiden mukaisesti. Vuosittain tehtävä budjetti onkin luonteva strategisen suunnitelman jatke. Budjetissa pohditaan strategiasuunnitelman toteuttamista yhden vuoden aikajänteellä ja konkreettisten toimenpiteiden kautta. Budjetin tehtävänä on ennen kaikkea tunnistaa operatiiviset keinot strategisten tavoitteiden saavuttamiseksi sekä varmistaa yrityksen menestyminen seuraavana vuonna – unohtamatta budjettikautta seuraavien vuosien menestystä. (Alhola & Lauslahti 2005, 95.)

Useissa yrityksissä sana budjetti herättää negatiivisia tuntemuksia, mutta oikealla tavalla laadittu budjetti budjetointiprosesseineen tuo lukuisia positiivisia asioita mukanaan. Näin budjetti ei ole vain paperinippu, joka on joka vuosi pakko tehdä, kun käsky käy. (Alhola, Lauslahti 2005, 95.) Budjetointiprosessi koetaan usein hyvin työläänä, koko syksyn kestävästä pakollisena prosessina. Siksi prosessin pitäisikin olla mahdollisimman yksinkertainen, hyvin toimiva, ja mielekäs työkalu budjettivastuullisille henkilöille.

Tämä opinnäytetyö käsittelee koko budjetointiprosessia yhtenä merkittävä osana yrityksen johtamiseen tarvittavista työkaluista. Työssä tutustutaan budjettiin ja budjetointiin käsitteenä sekä sen käyttöön yhtenä osana yrityksen prosesseista. Työn case-yrityksenä on lämpö- ja energiateknologian projektitoimittaja. Yrityksessä on tullut esiin tarve muuttaa budjetointiprosessia selkeämmäksi, toimivam-

maksi ja vähemmän työaika vieväksi. Työssä keskitytään yrityksen tulosbudjetin laatimisprosessiin ja sen kehittämiseen.

Tulossuunnitelma/-budjetti on eräänlainen pääbudjetti, joka osoittaa yritystasolla, yksikkötasolla, tiimitasolla jne. yrityksen tavoitteleman tuloksen suunnittelukaudelta. Usein tulossuunnitelma noudattaa tuloslaskelman muotoa ja esittää yrityksen toiminnan kannalta merkittävänä tuotto- ja kustannuserinä yrityksen tuloksen muodostumisen. (Vilkkumaa, 2005, 400.)

## 1.2 Opinnäytetyön tavoitteet ja tutkimusongelmat

Tämä opinnäytetyö sai alkunsa case-yrityksen talouspäällikön kanssa käydystä keskustelusta nykyisestä budjetointiprosessista ja tarpeesta kehittää sitä. Opinnäytetyötä tehdessä todettiin, että aiheeseen liittyy olennaisesti myös johdon laskenta-toimi sekä yrityksen liiketoimintaprosessit. Molempia aiheita käsitellään työn teoriaosuudessa.

Tutkimuksen case-osuudessa selvitetään, miten budjetointiprosessia saataisiin kehitettyä selkeämmäksi, toimivammaksi ja vähemmän työaika vieväksi. Työssä selvitetään myös miten case-yrityksessä budjettivastuussa olevat henkilöt kokevat budjetoinnin osana omaa työtään. Työn tutkimusongelmana on miten budjetointiprosessia voisi kehittää toimivammaksi.

## 1.3 Tutkimusmenetelmät

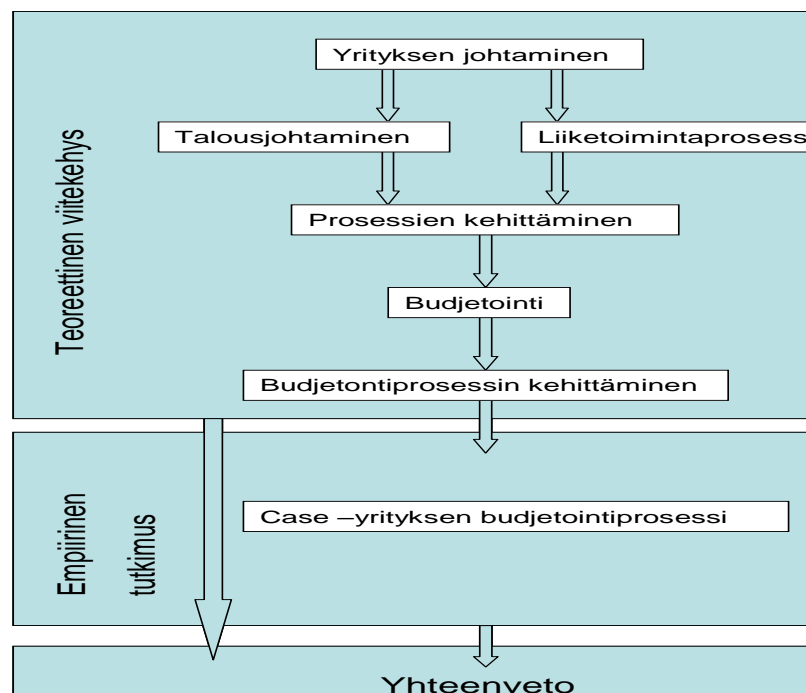
Teoriaosuudessa käsitellään yrityksen liiketoimintaprosesseja, yrityksen talousjohtamista, budjetin ja budjetoinnin käsitettä, budjetointimenetelmiä ja –tekniikoita, budjetointiprosessia ja budjetoinnin kehittämistä. Teoria on koottu pääosin aihetta käsittelevästä kirjallisuudesta.

Tutkimuksen empiirisessä osuudessa kuvataan case-yrityksen käytössä olevaa budjetointiprosessia tarkasti vaihe vaiheelta. Tämän opinnäytetyön case-yritys esitellään nimettömänä yrityksen pyynnöstä.

Tutkimusmenetelmänä on kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus. Kvalitatiivinen menetelmä valittiin tähän tutkimukseen, sillä työssä haluttiin saada tulokseksi selviä esityksiä budjetointiprosessin yksinkertaistamiseksi. Case-yrityksen operatiivisen johtoryhmän jäseniä on haastateltu kirjallisesti. Lisäksi on käyty vapaamuotoisia keskusteluja johtoryhmän henkilöiden kanssa ajalla syyskuu-lokakuu 2009. Keskustelujen aikana on tehty muistiinpanoja, joiden pohjalta yrityksen budjetointiprosessin kehittämistä on tehty ehdotuksia. Case-yrityksen budjetointiprosessissa käytettävistä taulukkopohjista saatiin tiedostot, jotka on näytetty opinnäytetyössä malleina.

#### 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tämän opinnäytetyön rakenne on kuvio 1:n mukainen. Teoriaosuudessa kuvataan yleisesti yrityksen talousjohtamista ja liiketoimintaprosesseja sekä tarkemmin budjetointia. Talousjohtamista ja liiketoimintaprosesseja käsitellään kappaleessa 2, budjettia ja budjetointia kappaleessa 3. Kappaleessa 4 käsitellään case-yrityksen budjetointiprosessi. Yhteenveto teoriasta ja case-yrityksestä on kappaleessa 5.



KUVIO1. Tutkimuksen rakenne

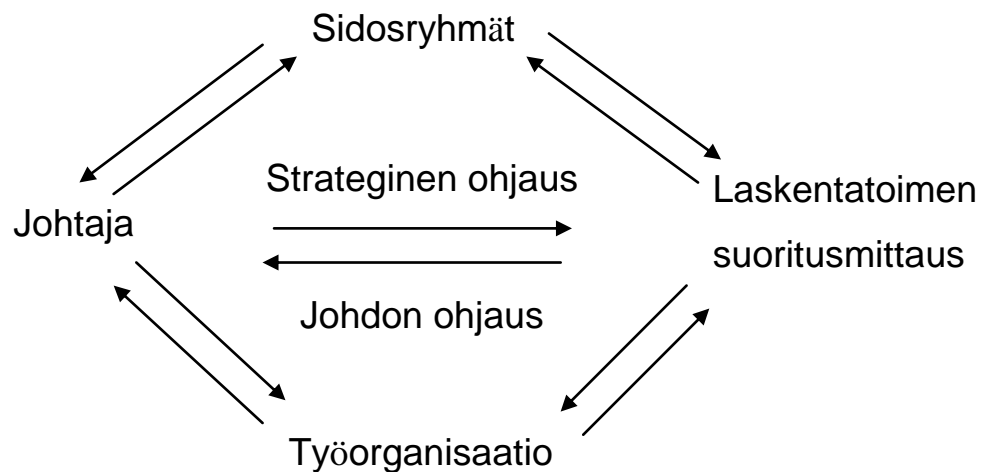


## 2 PROSESSIT OSANA YRITYKSEN TALOUSJOHTAMISTA

### 2.1 Yrityksen talousjohtaminen

Talousjohtamisen tuki prosessijohtamiselle on ollut verrattain vahvaa. Prosessi-johtamiseen siirtyminen on myös muokannut taloushallinnon työtä ja apuvälineitä. Useat controllerit toimivat prosessijohtamisen kehityshankkeiden vetäjinä ja keskeisten prosessien omistajina. Suoritusmittauksella tuetaan prosessiajattelun omaksumista ja leviämistä. Aikaisemmin operatiivisen johdon seuraamista tehokkuus-, tuottavuus-, laatu-, nopeus- ja joustavuusmittareista on tullut tulokorttien kehittämisen myötä johtoryhmässä käsiteltäviä asioita. Toimintojohtamisen avulla prosessien tehokkuutta, yhteensopivuutta ja laatua pyritään nostamaan karsimalla turhaa tekemistä, keskittymällä arvon lisäävien toimintojen jalostamiseen ja arvoa tuhoavien toimintojen eliminointiin. (Partanen, 2007, 218 - 219.)

Johtamista voidaan tarkastella eri näkökulmista. Tässä johtamista tarkastellaan erityisesti talouden kannalta. Siksi rahamääräiset tavoitteet ja taloutta koskevat tiedot ovat aihetta käsiteltäessä erityisen tärkeitä. Taloudellisen tiedon käyttömahdollisuudet johtamisessa on totuttu jaottelemaan päätöksentekoon ja ohjaukseen. Ohjaus voidaan edelleen jakaa strategiseen ja operatiiviseen ohjaukseen. Strategisessa ohjauksessa on kyse organisaation tavoitteiden ja niiden saavuttamiseen tarvittavien keinojen määrittelystä. Operatiivisessa ohjauksessa on kyse strategiaan perustuvasta työorganisaation toiminnan ohjauksesta. Ohjaus on aina tietoon perustuvaa, mutta talouteen liittyvän ohjaustiedon tuottamisessa laskentatoimen suoritusmittauksella – ja raportoinnilla – on erittäin keskeinen tehtävä. (Pellinen, 2005, 23.) Kuviossa 2 on kuvattu talousjohtamisen yleiset lähtökohdat.



KUVIO 2. Talusjohtamisen yleiset lähtökohdat (Pellinen 2005, 24.)

Talouden johtamisen keskeisiä tehtäviä ovat budjetointi ja tulosvalvonta. On myös tärkeää, että budjetoinnille ja tulosvalvonnalle luodaan selkeät pelisäännöt, joita johdonmukaisesti sovelletaan. (Mansukoski ym. 2007, 205.) Johtoryhmän ja sen jokaisen jäsenen pitää pystyä hallitsemaan riittävästi tietyt talouden perusasiat ja niiden väliset vuorovaikutussuhteet. Tämä on tärkeä siksi, että he kykenevät täysipainoisesti johtamaan, kouluttamaan ja kehittämään. Näiden lisäksi heillä on keskeinen rooli johtamansa yksikön talouden suunnittelussa, ohjauksessa ja johtoryhmän tekemien linjausten valvonnassa. (Mansukoski ym. 2007, 167.) Myönteinen asenne talousasioihin on jo hyvä asia työyhteisössä. Lisäksi tarvitaan myös riittävästi tietoa niissä taloudellisissa asioissa, johon itse päätöksillään ja toiminnallaan vaikuttaa. Esimiehen tehtävänä on toimia oman henkilöstönsä valmentajana talousasioissa. (Mansukoski ym. 2007, 204.)

Kun talouskäsitteet ymmärretään yhtenäisesti ja organisaatiolla on yhtenäinen terminologia sisältömäärityksineen, vähenee myös virheellisten johtopäätösten teko. Käsitteiden yhtenäistämisen kautta voidaan esimerkiksi strategisissa keskusteluissa nivoa entistä paremmin yhteen kokonaisuus talous, asiakkaat ja markkinat, sisäiset prosessit ja henkilöstön kehittäminen. Lähes jokaisen näkökulman takaa löytyvät taloudelliset arvot. Korostetaan kuitenkin, että talous on yksi osatekijä, mutta ei ainoa. (Alhola & Lauslahti, 2005, 10.)

## 2.2 Yrityksen liiketoimintaprosessit

Sanaa prosessi käytetään useissa eri merkityksissä. Mikä tahansa muutos tai kehitys voidaan ymmärtää prosessina, esimerkiksi muutos-, kehitys-, oppimis-, ymmärtämis- tai kasvuprosessi. (Laamanen, 2002, 22.) Prosessit tuovat järjestystä kaaokseen. Prosessien tunnistaminen ja kuvaaminen auttavat ihmisiä ymmärtämään kokonaisuutta sekä mahdollistavat työn kehittämisen ja itseohjautuvuuden. (Laamanen, 2002, 23)

Prosessi on toisiinsa liittyvien tapahtumien ketju. Prosessin funktio on muutos ja aika sen ainoa välttämätön tapahtumaympäristö. Prosesseja tapahtuu mm. luonnossa, yhteiskunnassa, tuotantoelämässä, ajattelussa ja vuorovaikutuksessa. Tuotantotaloudessa prosessilla tarkoitetaan toimintaa tuotteen tai palvelun aikaansaamiseksi. (Laatuakatemia 2009.)

Tuotantoprosessi käynnistyy herätteestä (impulse), siihen tuodaan syötteinä (input) energiaa, raaka-aineita ja muita prosessin tarvitsemia panoksia. Se tapahtuu toimintana (process) ja sillä on lopputulos (output). Lopputuloksen lisäksi prosessissa saattaa syntyä sivutuotteina (by-product) päästöjä ja jätettä. Organisaatiolla on käytössään prosessin aikaansaannissa ja ylläpitämisessä tarvittavia resursseja (resources) kuten henkilöstöä, osaamista, tiloja, laitteita, järjestelmiä jne. Prosessia ohjataan tilastollisen prosessinohjauksen (Statistical Process Control) keinoin prosessin seurannassa prosessi- ja tulosmittareilla saadusta datasta jalostetulla ohjaustiedolla. Systeemiin palautettuna palaute (feedback) luo prosessista takaisinkytkentäprosessin ja oppivassa organisaatiossa jatkuvan parantamisen kehän. (Laatuakatemia 2009.)

Liiketoimintaprosessi käsittää yrityksen kaikki tilaus-toimitusketjun prosessit tilauksista ja ulkoisista toimittajista ulkoisiin asiakkaisiin, joilla yritys pyrkii liiketoiminnan tavoitteisiin ja joilla aikaansaadaan yrityksen tulokset. Systeemin laajimpia sisäisiä tai vuorovaikutusprosesseja voidaan kutsua pääprosesseiksi. Yrityksessä pääprosessilla on sisäinen tai ulkoinen asiakas. Avainprosessia käytetään usein synonyyminä pääprosessille. Avainprosesseilla tuotetaan avaintuotteita

avainasiakkaille. Ne ovat liiketoiminnan menestyksen kannalta kaikkein tärkeimpiä strategian kriittisin menestystekijöihin liittyviä toimintoja. Ydinprosessit ovat yrityksen ulkoista asiakasta palvelevia ja hänelle arvoa tuottavia prosesseja. Tuotantotaloudessa ydinprosessit ovat tuotteen valmistukseen välittömästi kuuluvia toimintoja. Esimerkiksi voimalaitoksen ydinprosessi on lämmöntuotanto. Tuki- prosessit ovat organisaation ydinprosesseja tukevia sisäisiä prosesseja, esimerkiksi talous- ja henkilöstöhallinto, työterveyshuolto, ATK-tuki, logistiikkapalvelut tai laitostaloustehtävät. (Laatuakatemia 2009.)

### 2.3 Yrityksen liiketoimintaprosessien uudistaminen

Jatkuva muutos on keskeinen piirre niin liiketoiminnassa kuin julkisella sektorilakin. Organisaatioiden on hallittava muutosprosessia ja mukauduttava sisäisesti nopeammin ja tehokkaammin kuin mitä niiden toimintaympäristö muuttuu. Muussa tapauksessa organisaatiot todennäköisesti kohtaavat ongelmia kilpailulla markkinoilla. (Martola & Santola, 1997, 12.)

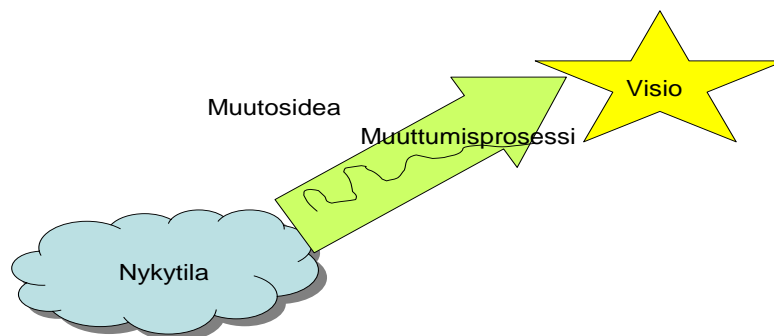
Prosessijohtaminen tähtää tyypillisesti yhtenäisten prosessien luomiseen koko yritykseen. Prosessien harmonisoinnilla ja standardoinnilla tavoitellaan prosessien tuottavuuden parantumista, läpimenoaikojen nopeutumista ja kustannustehokkuutta. Yhtenäisten prosessien tukemiseksi on tarpeen vähentää tietojärjestelmäarkkitehtuurin monimuotoisuutta sekä yhdenmukaistaa liittymiä ja ottaa käyttöön yhteisiä tietokantoja. (Partanen, 2007, 218.)

Joskus vasta kriisi ja siitä aiheutuvat taloudelliset ja toiminnalliset ongelmat käynnistävät organisaatiossa muutoksen. Kriisitilanne on yleensä otollinen liiketoimintaprosessien uudelleensuunnittelulle, koska silloin on helpompi luoda muutospaineita. Muutoksen tarpeellisuus on helpommin perusteltavissa organisaatiolle, koska nykyinen toimintatapa ei voi enää jatkua. (Martola & Santala, 1997, 16)

Aina ei oivalleta sitä tosiseikkaa, että muutosprosessissa on yhä lailla kyse vanhasta luopumisesta ja vanhan mallin systemaattisesta tuhoamisestakin kuin uuden

luomisesta. Uuden luonti alkaa vanhasta luopumisella. Tavallisesti vanhojen järjestelmien, rakenteiden, metodien ja normien häviäminen on suhteellisen huomaamatonta, koska usein organisaatiot muuttuvat hitaasti kokeilemalla ja valikoimalla uusia toimintatapoja. (Martola & Santala, 1997, 22)

Muutosprosessi kuvaa tapahtumaketjua eli sitä, kuinka muutos toteutetaan. Muutos ideana ja sitä seuraava muuttuminen eli muutosprosessi ovat kaksi eri asiaa. Kun muutosidea syntyy, jostain päätetään aloittaa tai tehdä toisella tavalla. (Martola & Santala, 1997, 23.) Prosessien uudistamishankkeet voivat olla suuria tai pieniä, mutta niissä on koosta riippumatta otettava huomioon prosessin onnistumisen kannalta tärkeät tekijät. Jotta tämä vaatimus täyttyy, yritysjohdon on oltava tietoinen jokaisesta projektista. (Morris & Brandon, 1994, 200.) Muutos ideana ja muuttumisprosessina on kuviona 3.



KUVIO 3. Muutos ideana ja muuttumisprosessina (Martola & Santala 1997,25.)

Muutostavoitteiden määrittämiseen kuuluu nykyisten toimintoketjujen analysointi sekä niiden myötä avautuvat muutosmahdollisuudet. Toinen puoli muutostavoitteiden määrittämisestä on visioon perustuva uusien toimintamallien luominen. Visio pohjaa organisaation kriittisiin menestystekijöihin ja organisaation jäsenten tahtotilaan toteuttaa todella radikaali muutos. (Martola & Santola, 1997, 195\_196.)

Prosessien johtaminen liittyy läheisesti kustannuslaskennan kehittämiseen. (Järvenpää & Partanen & Tuomela, 2001, 81.) Laskentatoimi on eräänlainen sarana, joka liittää raha- ja reaali prosessit toisiinsa. (Pellinen, 2005, 17.) Yksi keskeisimmistä yrityksen sisäisistä tukiprosesseista yrityksen talousjohtamisen apuna onkin yrityksen budjetointiprosessi.

### 3 BUDJETTI JA BUDJETOINTI

#### 3.1 Budjetin käsite

Budjetointi tarkoittaa tulevaisuuteen suuntautuvaa tuloksen suunnittelua. Budjetoinnin tuloksena syntyy suunnitelma eli budjetti, tai useita rinnakkaisia suunnitelmia, joita nimitetään budjeteiksi. Omistajien odottaman tulostavoitteen asettamiseksi on laadittava tulosbudjetti, joka on tavallaan yrityksen toimivan johdon lupaus omistajille seuraavan suunnittelujakson aikana tehtävästä voitosta. Suunnittelujakso on tyypillisesti ollut vuosi, mutta se voi olla tätä lyhyempikin, esimerkiksi seuraava vuosineljännes, jonka tulossuunnitelmista raportoidaan omistajille. Vuoden tai tätä lyhyemmän ajan tulossuunnitelma on usein samalla myös varsin hyvä ennuste. Budjettiin koottuja tietoja käytetään myös tulevaisuuden ennakointiin ja toiminnan sopeuttamiseen lähitulevaisuudessa ennakoitujen muutosten, joilla on taloudellisia vaikutuksia, mukaiseksi. (Pellinen, 2005,104.)

Budjettijärjestelmä käsittää määräykset ja ohjeet siitä, miten budjettivastuu ja budjetointitehtävät on jaettu organisaation eri osien kesken, ohjeet budjettia varten tarpeellisten tietojen keräämisestä ja käsittelemisestä, tiedot käytettävistä lomakkeista, raportointijaksoista, raporttien sisällöstä ja jakelusta. Budjetin laatiminen kirjallisesti on välttämätöntä, jotta sitä voitaisiin käyttää tarkkailussa ja jotta se saataisiin niiden tietoon, jotka ovat vastuussa sen toteuttamisesta. (Jyrkkiö & Riistama, 2006, 226 - 227.)

Yrityksen budjetoinnin onnistumiseen vaikuttaa ratkaisevasti se, miten budjetin vaikutuspiirissä toimivat henkilöt asennoituvat siihen. Budjetti sisältää toiminnan taloudelliset tavoitteet, joten on välttämätöntä, että tavoitteiden saavuttamisesta vastuussa olevat hyväksyvät ne. (Jyrkkiö, E. & Riistama, V.2006, 226 - 227.)

Budjetin avulla yrityksessä asetetaan seuraavan vuoden tavoitteet eli hahmotetaan kokonaiskuva yrityksen toiminnasta lukujen muodossa niillä tiedoilla, mitä budjettia valmisteltaessa on. Huomioitavia asioita on paljon ja pohjana budjetoitaville

luvuille käytetäänkin meneillään olevan tilikauden sekä edellisen tilikauden toteumalukuja. Budjetti on tärkeä työkalu tilikauden aikana tehtävää talouden seuranta varten. Budjetoituja lukuja verrataan tilikauden aikana toteutumalukuihin jaksoittain. Jaksoina voivat olla esimerkiksi kuukausi, neljännesvuosi tai vaikkapa vuosipuolikas.

Tehokkaan suunnittelun edellytyksenä ovat selvät tavoitteet. Budjetointi pakottaa tavoitteiden asettamiseen ja auttaa niiden reaalisuuden arvioinnissa. Budjetti auttaa yrityksen johtoa myös suunnitelmien tiedottamisessa budjettivastuussa oleville organisaation eri osille. Budjetti auttaa myös johtoa suunnitelmien tiedottamisessa budjettivastuullisille organisaation eri tasoilla. (Riistama, & Jyrkkiö, 1996, 352.)

Budjetti vaikuttaa toiminnan koordinointiin kahdessa vaiheessa. Koordinointia tapahtuu jo suunnitteluvaiheessa eli budjetteja laadittaessa. Kunkin vastuualueen tehtävänä on mahdollisimman edullisen toiminnan aikaansaaminen. Samalla on vastuualueiden tavoitteiden kuitenkin oltava sopusoinnussa koko yrityksen tavoitteiden kanssa. Esim. myyntibudjetin tulee vastata valmistusbudjettia varastojen muutokset huomioon ottaen. Budjetin laatimisvaiheessa saattaa tulla esille myös ”pullonkauloja”: esim. valmistuskapasiteetti ei riitä myyntibudjetin toteuttamiseen. Tällöin on joko tarkistettava myyntibudjettia tai lisättävä suoritemäärää esim. ostamalla valmiita suoritteita ulkopuolisilta. Budjetti auttaa koordinointia myös tarkkailuvaiheessa. Kun budjettikauden aikana ilmenee poikkeamia budjetista, on tärkeää, että tämä saadaan nopeasti tiedoksi budjettivastuullisille henkilöille. Tällöin heidän on mahdollista ryhtyä riittävän ajoissa poikkeaman edellyttämiin toimiin.(Riistama & Jyrkkiö, 1996, 352 - 353.)

Budjettiseurannassa tarvitaan säännöllisiä ja suunniteltuja kokouksia johtajan ja tulosvastuullisen välillä. Näiden kokoontumisten ohjaksi tarvitaan käsiteltävää ajanjaksoa ja siihenastista vuotta koskevia tulosraportteja sekä muita tilanteen mukaan määräytyviä tietoja.(Bergstrand, 1994, 120.)

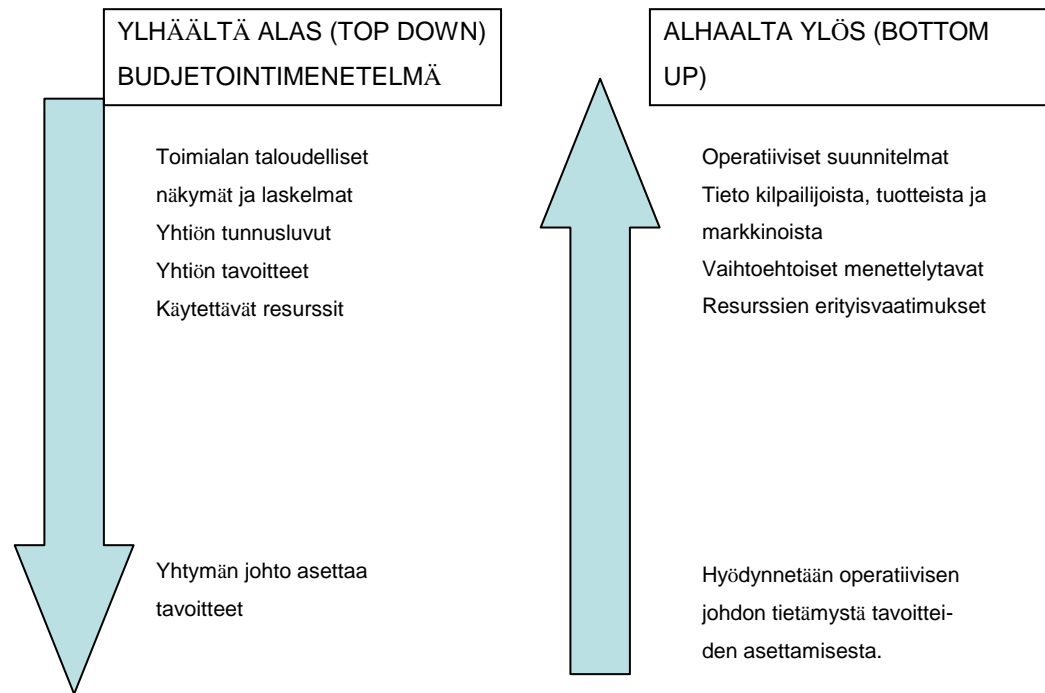


### 3.2 Budjetointimenetelmät ja –tekniikat

Yrityksissä käytetään erilaisia budjetointimenetelmiä sekä –tekniikoita. Kun yritysjohto on päättänyt, minkälainen budjetointimenetelmä on yrityksen tarpeisiin soveltuvin, on valittava myös parhaiten tarpeisiin soveltuva budjetointitekniikka. Yritystoiminnan ja tuloksen muuttuessa saatetaan tekniikkaa muuttaa parhaiten tilanteen soveltuvaksi.

Autoritaarisessa (ylhäältä alas –menetelmä) menetelmässä budjetoinnin suorittaa yrityksen johdon toimeksiannosta tietty henkilö tai ryhmä. Budjetoinnin perustana olevat toimintasuunnitelmat ovat yksinomaan yrityksen johdon antamia. Budjetointi suoritetaan pääasiassa kokemukseen perustuen sekä erilaisia yleistä taloudellista kehitystä kuvaavia indikaattoreita hyväksi käyttäen. Esim. myyntibudjetti laaditaan jonkin käyttökelpoisen suhdannekehitystä kuvaavan lukusarjan perusteella. Autritaarinen menetelmä on suhteellisen vaivaton ja nopea. Ylintä johtoa ja budjetointiryhmää lukuun ottamatta on kuitenkin koko muu organisaatio suljettu budjetoinnista pois. Menetelmä saattaa olla käyttökelpoinen budjetointia aloitettaessa sekä aivan pienissä yrityksissä. (Riistama & Jyrkkiö, 1996, 361.)

Aivan päinvastaista ajattelutapaa edustaa demokraattinen- tai alhaalta ylös tapahtuva budjetointi. Budjettiin tarvittavat ennusteet kerätään myynnin tuotannon ym. vastuualueilta ja talousjohdon roolina on koota näistä tiedon palasista yrityksen budjetti. Näin kootun budjetin hyvänä puolena on organisaatiossa olevan tiedon laajamittaisen hyödyntämisen lisäksi vastuuhenkilöiden sitoutuminen itse asetettuihin tavoitteisiin. Huonoja puolia ovat, että budjettiin jätetään helposti pelivaraa ja haasteellisuus puuttuu. (Pellinen, 2005, 113.) Ylhäältä alas ja alhaalta ylös budjetointimenetelmät on kuvattu kuviossa 4.



KUVIO 4. Ylhäältä alas ja alhaalta ylös budjetointimenetelmät (Churchill 1984,3)

Yhteistyömenetelmä on edellisten yhdistelmä. Siinä toiminnoista vastaava keski-johto tekee suunnitelmaa yhdessä yrityksen ylimmän johdon kanssa. Menetelmä on kevyehkö ja toimiva, jos prosessin edetessä keskijohto vie keskustelua alaspäin ja ylin johto on aidosti sitoutunut keskijohdon kanssa yhteiseen suunnitteluun. (Alhola & Lauslahti, 2005, 97.)

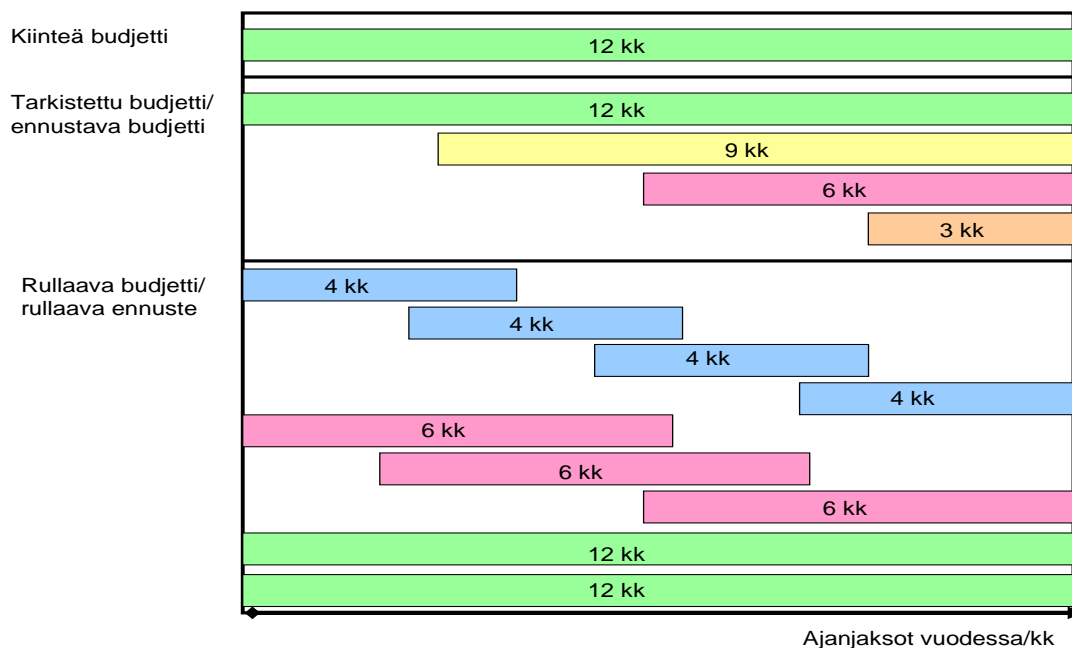
Budjetteja voidaan laatia onnistuneesti hyvin monella tavalla. Se, kuinka budjetti laaditaan, kertoo paljon yrityksestä, sen toiminta- ja johtamistavasta sekä toimintaympäristöstä. Budjetoinnin muotoja on tyypitelty monin tavoin. Jos budjetointia tarkastellaan aikaulottuvuuden kannalta, voidaan tehdä ero kiinteän, joustavan ja jatkuvan eli rullaavan budjetoinnin välillä. (Pellinen, 2005, 110.)

Kiinteä budjetti tarkoittaa sitä, että budjetti laaditaan kerralla koko seuraavaa vuotta ajatellen, eikä sitä muuteta kuluvan vuoden aikana. Tämä on mielekkäintä silloin, kun toimitaan vakaassa toimintaympäristössä. (Pellinen, J. 2005, 110 - 111.) Kiinteällä budjetilla on parhaat ohjausominaisuudet, koska se voidaan vahvistaa kerralla ja koska se muodostaa selvän pohjan seurannalle. Vaarana on kuitenkin, että se menettää ajankohtaisuutensa, minkä vuoksi sitä täydennetään monissa yri-

tyksissä neljännesvuosittaisilla ennusteilla. Ennusteita ei pidä käyttää budjetin sijasta seurantatarkoituksiin, vaan niiden on määrä antaa paremmat pohjatiedot tulevaa suunnittelua ja sopeutusta varten. Näistä syistä kiinteän budjetin ja ennusteiden yhdistelmästä on tullut elinkeinoelämässä hyvin tavallinen käytäntö. (Bergstrand, 1997, 99)

Joustava budjetti tarkoittaa sitä, että laaditaan tavallaan useampia vaihtoehtoisia budjetteja, jotka eroavat toisistaan jonkin vaikeimmin ennakoitavan ja tuloksen kannalta oleellisen tekijä, kuten esimerkiksi myynnin suhteen. (Pellinen, 2005, 111.)

Silloin kun toimintaympäristölle on leimallista jatkuvat, nopeat ja rajut muutokset esimerkiksi kysynnässä, kiinteän vuosibudjetin käyttömahdollisuudet rajoittuvat. Tällöin voidaan siirtyä käyttämään jatkuvasti tarkentuvaa tai rullaavaa budjetointia. Suunnitelmat tarkentuvat kuukausittain tai neljännesvuosittain, karkeiden tulossuunnitelmien ulottuessa aina vuoden päähän ja tarkempien suunnitelmien seuraavan vuosineljänneksen loppuun saakka. (Pellinen, 2005, 111.) Budjetoinnin muodot on kuvattu kuviossa 5.



KUVIO 5. Budjetoinnin muodot

Budjettipäällikkönä saattaa toimia laskentapäällikkö tai talouspäällikkö muiden tehtävien ohessa, mutta suurissa yrityksissä on tarpeen nimetä päätoiminen budjettipäällikkö. Budjettiosaston tehtävänä on opastaa ja kouluttaa henkilökuntaa budjettijärjestelmän käyttämisessä, laatia ja kehittää ohjeita budjetoinnin ja budjettitarkkailun suorittamiseksi ja toimittaa osastoille perustiedot budjetointia varten, suunnitella budjetoinnin aikataulu ja valvoa sitä, tarkastaa ja koota ehdotukset osabudjeteiksi, valmistella budjettiehdotus, huolehtia budjettitarkkailuraporttien laatimisesta ja poikkeama-analyysin suorittamisesta ja kehittää budjetointitekniikkaa ja raportointia. (Jyrkkiö & Riistamo, 2006, 242.)

Budjeteissa käsitellään suuria tietomääriä, minkä vuoksi budjetointi on tyypillisesti sellainen laskentatoimen alue, jossa tietokoneen käytöllä on olennainen merkitys. Niinpä budjetit ja budjettitarkkailu sekä niiden raportointi hoidetaan yrityksissä yleensä atk:n avulla. (Jyrkkiö & Riistamo, 2006, 242.)

### 3.3 Budjetointiprosessi

Budjettiprosessi voidaan jakaa etenemisen suhteen kolmeen osaan: suunniteluun, itse budjettiin ja tarkkailuun. Suunnitteluvaiheessa tunnistetaan ympäristön muutokset ja analysoidaan ne. Suunnitteluvaiheessa muodostetaan myös budjetin rakentamisessa käytettävät oletukset, kuten palkankorotusten taso. Lisäksi suunnitteluvaiheeseen kuuluvat vaihtoehtolaskelmien teko. (Alhola & Lauslahti, 2005, 99.)

Budjetointivaiheen päätehtävänä on tukea organisaation koordinoitua ja ohjausta. Budjetoinnin lukujen muodostaminen vaatii selkeät tavoitteet ja toimintasuunnitelmat. Luvut muodostetaan lopulliseen muotoon tavoitteiden ja toimintasuunnitelmien täsmennysten jälkeen. (Alhola & Lauslahti, 2005, 100.)

Budjetoinnissa tarvittavat tuottotavoitteet sekä toimintapoliittiset ohjeet antaa yrityksen ylin johto (tavallisesti hallitus). Yrityksen eri toiminnot laativat näiden tavoitteiden ja ohjeiden mukaan osabudjettinsa, jotka sitten sovitetaan yhteen ja

kootaan pääbudjetiksi. Budjettien lopullinen hyväksyminen on jälleen yrityksen ylimmän johdon tehtävä. (Jyrkkiö & Riistamo, 2006,240.)

Budjetointia, budjettitarkkailua, koordinoitua ja raportointia varten tarvitaan henkilökuntaa sekä tietojenkäsittelylaitteisto ja –menetelmiä. Koordinoitua työ annetaan usein erityisen budjettikomitean tehtäväksi. Budjettityön käytännöllisestä hoitamisesta vastaa tavallisesti budjettipäällikkö, mahdollisesti oman budjettiosastonsa kanssa. (Jyrkkiö & Riistamo, 2006, 242.)

Budjettikomitean jäseninä on tavallisesti yrityksen eri toimintojen edustajia (tuotepäälliköitä, valmistusosastojen päälliköitä, talouspäälliköitä). Komitean koordinoituihin kuuluu tarkastaa osabudjettiehdotukset, tehdä ehdotuksia mahdollisten koordinoituihin ongelmien ratkaisemiseksi, esitellä budjetit ylimmälle johdolle, esittää suosituksia budjettipoikkeamien takia suoritettavista toimenpiteistä. (Jyrkkiö & Riistamo, 2006, 242.)

### 3.4 Budjetointiprosessin kehittäminen

Budjettimyönteisen kulttuurin tunnusmerkkeinä ja siten budjetoinnin tavoitteina voidaan pitää budjettivastuullisten henkilöiden prosessinomaista suhtautumista budjetointiprosessiin, korkeata sitoutumista budjetissa asetettuihin tavoitteisiin, budjetoinnin yleistä kokemista relevantiksi välineeksi sekä budjetoinnin tehokkuutta ja käyttäjäystävällisyyttä. Vaikka budjetointi siis on yritysten eniten käytämä strategisen ohjauksen ja seurannan väline, nämä ominaisuudet ovat olleet varsin harvoin nähtävissä. Sen sijaan budjetointiin liittyen on havaittu monia ongelmia, joista keskeisimmät ovat:

- strategia ja budjetointi eivät liity toisiinsa
- talousorganisaatiossa ja joskus muuallakin organisaatiossa hukutaan suunnitteluun ja seurantaan liittyvään työhön
- budjetointia ei koeta relevantiksi ja motivoivaksi menetelmäksi vaan se johtaa erilaiseen dysfunktionaaliseen käyttäytymiseen.

Strategian ja budjetoinnin suhde on monella tapaa ongelmallinen. Maailman muuttuessa yhä nopeammin tieto ja tiedon yhdistelyn arvo kasvaa sekä muutosten merkityksen ennakoiminen vahvistuu ydinmenestystekijänä. (Järvenpää, Partanen, Tuomela 2001, 165 - 166.)

Taloushallinnon suuri työmäärä on toinen ongelma. Budjetointiprosessia voidaan virtaviivaistaa miettimällä tarkkaan mukana olevien henkilöiden lukumäärää, budjetoinnin toteutuksen aikataulua, tietojärjestelmiä ja toimintatapoja. Budjetointiin ei kannata sen tärkeydestä huolimatta käyttää liikaa ihmisten aikaa, sillä linjajohto kokee tällaisen tilanteen usein epämiellyttäväksi. Eräs käytetty yksinkertaistusvaihtoehto on verrata saavutuksia kuukausittain ja kumulatiivisesti edellisen vuoden lukuihin, jotka tällöin tyypillisesti toimivat myös suunnitelman yleisrunkona, ilman, että rullaavaa menetelmää toteutetaan. Liian pitkälle suuntautuvat ennusteet koetaan usein epärelevanteiksi, samoin liian moni iteraatiokierros johdon ja budjettivastuullisten välillä väsyttää innokkaimmatkin budjetoijat. Laajat taulukkolaskelmahirviöt, paksut raporttiniiput ja ohjeistukset eivät henkilöstöä suurestikaan innosta. (Järvenpää, Partanen, Tuomela 2001, 166.)

Koska budjetti on yrityksen johdon työväline, on sen käytön ehdoton edellytys, että yrityksen johto on siitä kiinnostunut. Toisaalta laskentatoimen tehtävänä on ”myydä” budjetti yrityksen johdolle käytettäväksi toiminnan suunnittelussa, koordinoinnissa ja tarkkailussa. (Jyrkkiö & Riistamo, 1996, 364.)

Budjetti edellyttää myös vastuun jakamista ja näin ollen vastuualueiden täsmällistä määrittämistä. Vastuualueittain on erotettava vaikutettavissa olevat kustannukset riippumattomista kustannuksista. Budjetin hyväksikäytön edellytyksenä on näin ollen selvä organisaatio. Toisaalta budjetoinnin aloittaminen voi olla hyvä virike organisaation tarkistamiselle ja kehittämiselle. (Jyrkkiö & Riistamo, 1996, 364.)

Budjettivastuuseen joutuvien henkilöiden on saatava osallistua budjetin laatimiseen niiltä osin, kuin se koskee heidän saavutettavakseen asetettavia tavoitteita. Heidän on myös hyväksyttävä nämä tavoitteet. Onnistunut budjettijärjestelmä vaa-

tii henkilökunnan jatkuvaa koulutusta. Budjetteja ja budjettijärjestelmää koskevaa tietoutta voidaan tarkoituksenmukaisesti levittää organisaation piirissä ns. budjettikäsikirjan avulla, jossa annetaan budjetoinnin yleisohjeet. Budjettikäsikirja on myös muistettava pitää ajan tasalla jakamalla riittävästi informaatiota budjetoinnin tekniikasta, käytettävistä raportti- ja budjettilomakkeista, ero-analyysien suorittamisesta jne.(Jyrkkiö & Riistamo, 1996, 364 - 365.)

Linjaorganisaation tehtävänä on suunnitelmien tekeminen ja niiden toimeenpano. Esikuntaorganisaatio so. laskentatoimi avustaa linjaorganisaatiota. Laskentatoimen tehtävänä on kehittää budjettijärjestelmää joustavaksi suunnittelun työvälineeksi. Budjetin joustamaton käyttö vie helposti ns. määrärahamentaliteettiin: esim. kustannustavoitteiden alituksia saatetaan pyrkiä suorastaan välttämään, jos niiden pelätään johtavan liian kireisiin tavoitteisiin.(Jyrkkiö & Riistamo, 1996, 365.)

Budjettijärjestelmän sekä käytettävien lomakkeiden tulee olla yksinkertaisia ja selkeitä. Raporttien laatiminen ei saa vaatia kohtuutonta työmäärää, jotta raportointi olisi nopeaa ja tarvittaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä ajoissa. Ei ole mitään mieltä laatia tarkkailuraportteja kuukausittain, jos niiden valmistaminen vie aikaa kaksi kuukautta. Raporttien tulee myös olla helposti luettavia, ts. ne eivät saa sisältää liiaksi laskentateknistä ammattisanastoa. (Jyrkkiö & Riistamo 1996, 365.)

## 4 CASE – LÄMPÖ- JA ENERGIA TEKNOLOGIAN PROJEKTITOIMITTAJA

### 4.1 Yritysesittely

Case-yritys on osa yritysryhmää, joka koostuu energia- ja lämmönsiirtoteknologiaan erikoistuneista yrityksistä Suomessa. Koko ryhmän henkilöstömäärä on 700 ja liikevaihto 120 miljoonaa euroa (v. 2008).

Yrityksen päätuotteita ovat putkilämmönsiirtimet, paineastiat ja haihdutinyksiköt ja suurimmat asiakasryhmät ovat energiateollisuus mukaan lukien ydinvoimalat sekä puunjalostus-, petrokemian- ja kemianteollisuus. Vuonna 2008 yritys työllisti 230 henkeä ja sen liikevaihto oli noin 36 miljoonaa euroa. Liikevaihdosta yli puolet kertyi viennistä.

Yrityksellä on kaksi konepajaa, yksi Itä-Hämeessä ja toinen Pohjois-Savossa. Yrityksessä toteutetaan parasta aikaa liiketoimintasiirtoa. Tällä hetkellä toinen yritysistä on emoyritys ja toinen tytäryritys, yhdessä ne muodostavat konsernin. Liiketoimintasiirron tarkoituksena on saada varsinainen liiketoiminta omaksi yritykseen niin, että molempien konepajojen toiminnot yhdistetään yhdeksi. Prosessi on iso ja tuo mukanaan paljon muutoksia tuotannon eri prosesseihin kun käytäntöjä ja työskentelytapoja yhtenäistetään. Erityisesti muutoksen odotetaan helpottavan talouden raportointia: kun kaikki liiketoiminta on samassa yrityksessä, ei enää kahden yrityksen välisiä liiketoimintaan liittyviä eliminointeja tarvitse suorittaa ja talouden raportointiprosessi yksinkertaistuu. Toisaalta muutos tuo suuren haasteen taloudenseurantajärjestelmän kehittämiseen, on tarkkaan mietittävä mitä ja miten asioita halutaan seurata.

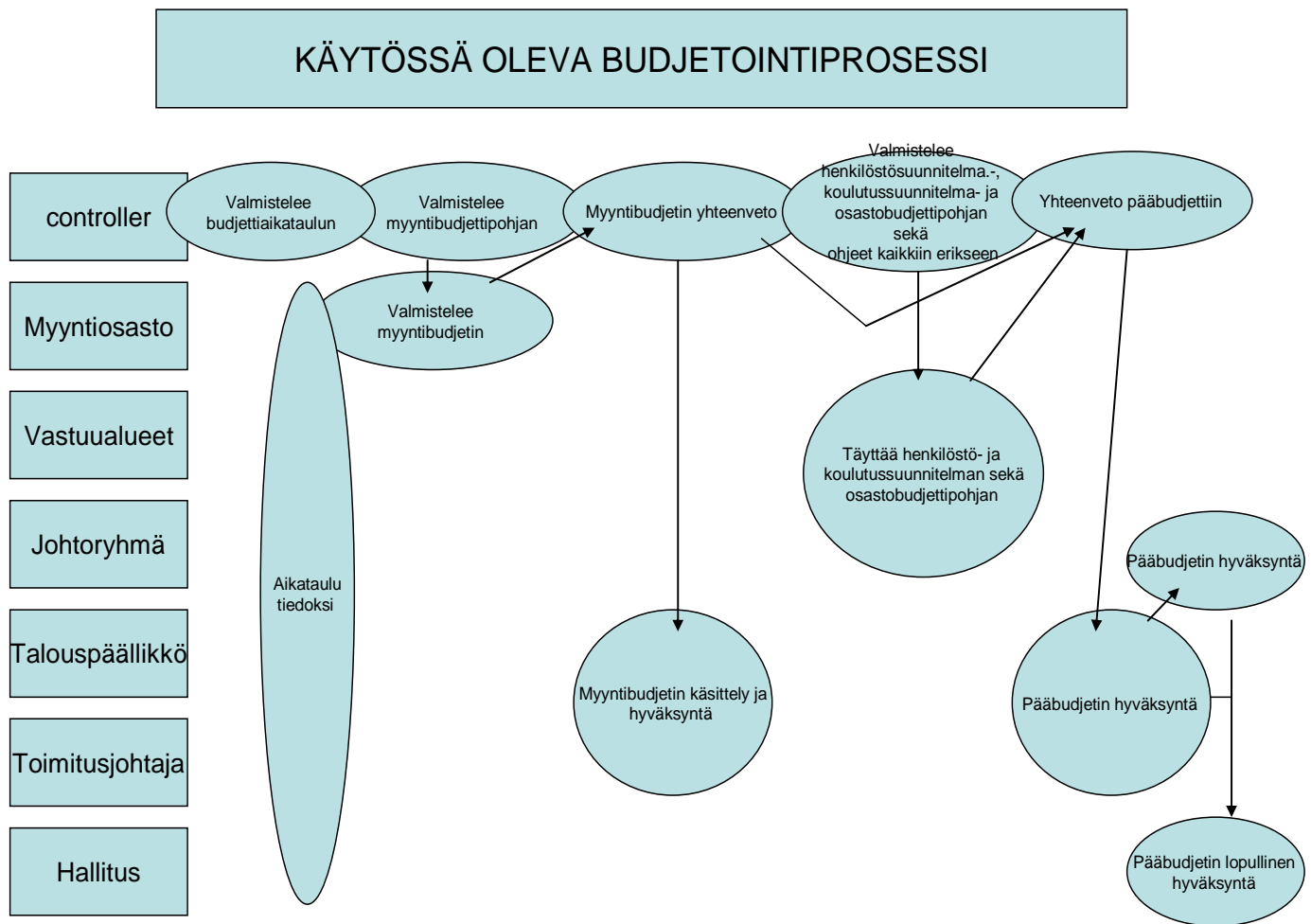
Yrityksen toiminta on hyvin projektiluonteista. Tuotteet ovat isoja ja niiden valmistusajat vaihtelevatkin kuukaudesta aina puoleen vuoteen saakka, siksi tilauksia seurataan käytössä olevassa toiminnanohjausjärjestelmässä projekteittain.



## 4.2 Yrityksen budjetointiprosessi

Yrityksen budjettikausi on tilivuosi 1.1. - 31.12. Toiminnan kehitystä ja budjetin toteutumista seurataan sisäisessä laskennassa kuukausittain. Lisäksi budjettikauden aikana laaditaan kolme ennustetta siitä, miten budjettikauden tulos toteutuu. Ennustetta laadittaessa huomioidaan jo kuluneiden kuukausien toteutuneet luvut ja arvioidaan niiden sekä myyntiosaston antamien tietojen perusteella, miten jäljellä olevan budjettikauden tulos tulee toteutumaan. Yrityksen budjetointimenetelmänä on käytetty alhaalta ylös- menetelmää. Kolme kertaa vuodessa tehtävien ennusteiden laatimisessa on enemmänkin käytetty ylhäältä alas –menetelmää. Viime aikoina yhtiön hallituksen pyynnöstä on myös tehty rullaavaa budjetointia. Meneillään olevan talouden taantumana johdosta on liikevaihtoa haluttu ennustettavan entistä pidemmälle.

Yrityksen budjetointiprosessi käynnistyy syyskuussa. Prosessin läpiviemisestä vastaa yrityksen controller raportoiden kaikesta prosessin edetessä talouspäällikölle ja tarvittaessa edelleen toimitusjohtajalle. Budjetointiprosessi lähtee liikkeelle aikataulutuksesta. TAULUKKO 1:ssä on kuvattu case- yrityksen käytössä oleva budjetointiaikataulu. Aikataulusta käy tarkasti selville tulosbudjetoinnin kaikki vaiheet; kuka tekee, mitä tekee ja mihin mennessä tekee. Aikataulun pituudesta huomaa kuinka monivaiheinen prosessi on ja kuinka monta henkilöä prosessissa on mukana. Kaikki tiedot kerätään erillisillä Excel-tiedostoilla. Taulukoita on todella paljon ja kaikki taulukot pohjatietoineen valmistelee controller. Jokaisen taulukkopohjan mukana on myös jaettu erillinen ohjeistus Word-muodossa. Case-yrityksen käytössä oleva budjetointiprosessi tulosbudjetoinnin osalta on kuvattu aikataulutusta yksinkertaisemmin kuviossa 6.



KUVIO 6. Case-yrityksen käytössä oleva budjetointiprosessi

Kuviossa 6 on kuvattu laatikoina budjetointiprosessiin osallistuvat toimijat, joita ovat Case-yrityksen controller, myyntiosasto, muut vastuualueet, johtoryhmä, taluspäällikkö, toimitusjohtaja ja viimeisimpänä päättävänä elimenä hallitus. Kukin toimijan tehtävät budjetointiprosessina on kuvattu pyöreinä kuvioina ja budjetointiprosessin etenemistä vaihe vaiheelta on kuvattu nuolin sekä viivoin.

## TAULUKKO 1.Case-yrityksen käytössä oleva budjettiaikataulu

<b>V. 2009 BUDJETTIAIKATAULU</b>			
<b>Lämpö- ja energiateknologian projektitoimittaja</b>			
	<b>Vastuuhenkilö</b>	<b>Mihin mennessä</b>	
Myyntibudjettitaulukko	controller	25.9.2008	controller toimittaa myyntipäällikölle
<b>Myyntibudjettiehdotus</b>		15.10.2008	toimitettuna controllerille
- liikevaihtoennuste	myyntipäälliköt		Ennustettu liikevaihto kuukausittain: projektit, valmistusaste
- tuntiennuste			Ennustetut valmistustunnit kuukausittain: projektit/kuormituspisteet
- materiaalikustannusennuste	ostopäällikkö		Ennustetut materiaalikustannukset kuukausittain: projektit
Myyntibudjettiyhteenveto	controller	20.10.2008	
Myyntibudjetin hyväksyminen	toimitusjohtaja	21.10.2008	Jos myyntibudjettiehdotusta ei hyväksytä ensimmäisellä kierroksella -> uusi kierros
Uusi myyntibudjettiehdotus	myyntipäälliköt	23.10.2008	Taulukot controllerille
Myyntibudjetin hyväksyminen	toimitusjohtaja	23.10.2008	23.10.2007 klo 15.00 mennessä
Myyntibudjetin jako budj.vastuullisille	controller	24.10.2008	Jakelu OJR:n jäsenet
<b>Investointiesitykset</b>	OJR:n jäsenet	29.10.2008	Arvioidut käyttöomaisuushankinnat: yli 1000 €, käyttöaika yli 3 vuotta
			Investoinnin ajankohta
			Toimihenkilösuunnitelmat.
			Tuotantopäällikkö työntekijäpuolen suunnitelma. Tuotantopäällikkö antaa tiedon valmistusaliyhankintatarpeesta ostopäällikölle, myyntipäällikölle, controllerille
<b>Henkilöstösuunnitelma</b>	OJR:n jäsenet	5.11.2008	.
<b>Koulutussuunnitelma</b>	OJR:n jäsenet	5.11.2008	
<b>Ulkopuoliset palvelut</b>	ostopäällikkö, myyntipäällikkö, laatupäällikkö	13.11.2008	
- tarkastusaliyhankinta			Kustann. kuukausittain projektit
- suunnittelualiyhankinta			Kustann. kuukausittain projektit
- valmistusaliyhankinta			Kustann. kuukausittain projektit
- pakkausaliyhankinta			Kustann. kuukausittain projektit
- pintakäsittelyaliyhankinta			Kustann. kuukausittain projektit
<b>(Työvoiman vuokraus TT)</b>	tuotantopäällikkö	13.11.2008	Kustann. kuukausittain projektit
<b>Palkkakustannukset TT</b>	tuotantopäällikkö(controller)	13.11.2008	Kustann. kuukausittain projektit
<b>Muut muuttuvat kustannukset</b>	OJR:n jäsenet	20.11.2008	Osastobudjetit kustannuspai-koittain/tileittäin
<b>Kiinteät kustannukset</b>	OJR:n jäsenet	20.11.2008	Osastobudjetit kustannuspai-koittain/tileittäin
<b>Budjettiyhteenveto</b>	controller	27.11.2008	
<b>Budjetin hyväksyminen</b>	toimitusjohtaja ja OJR	28.11. - 2.12.2008	
<b>Budjetin vahvistaminen</b>	Hallitus	16.12.2008	Hallituksen kokous

Budjetin lähtökohtana on myyntibudjetti, mikä tehdään ensimmäisenä. Vastuussa myyntibudjetin tekemisestä on myyntiosasto. Kaikki myytävät tuotteet käsitellään projektiluontoisesti ja budjetoitavan vuoden arvioitu liikevaihto merkitään taulukoihin kuukausittain valmistusasteen mukaisesti. Yrityksessä on käytössä osatuloitus, jolloin jokaisen projektin valmistusaste lasketaan kuukausittain ja tuloutetaan liikevaihtoon, siksi myös myyntibudjetti täytyy tehdä valmistusasteen mukaisesti.

Myyntibudjettitaulukot on jaettu tuote- ja asiakasryhmittäin, samalle tasolle millä yrityksen liikevaihtoa tilikauden aikana seurataan. Käynnissä olevat projektit, jotka jatkuvat vuoden vaihteen yli, on myös huomioitava uudessa budjetissa. Ne on merkitty taulukoihin valmiiksi pohjatiedoiksi helpottamaan myyntiosaston budjetointityötä.

Tulojen lisäksi myyntibudjettipohjaan arvioidaan myyntiosaston toimesta, suoraan projekteille kohdistuvat ostot (muuttuvat kustannukset) sekä valmistustunnit kuormituspisteittäin. Valmistustunneilla tarkoitetaan myytävän tuotteen (projektin) valmistukseen kuluvaan työntekijöiden tuntimäärää. Kuormituspisteellä tarkoitetaan valmistettavan tuotteen työn vaihetta esim. poraus. Arvioitujen valmistustuntien perusteella tuotantopäällikkö pääsee laskemaan tuotteiden valmistukseen tarvittavan valmistuskapasiteetin ja pystyy budjetoimaan muuttuvat palkat sekä antamaan tiedon mahdollisesti tarvittavasta valmistusali-hankinnasta ja työvoimanvuokrauksesta eteenpäin. Valmistusali-hankinnalla tarkoitetaan yrityksen ulkopuolelta ostettavaa valmistusta, jota käytetään esim. silloin kun yrityksen oma kapasiteetti ei enää riitä. Työvoimanvuokrauksella tarkoitetaan henkilöstövuokrausyrityksistä vuokrattavaa väliaikaista työvoimaa, kun yrityksen oma kapasiteetti ei enää riitä. TAULUKKO 2:ssa on kuvattu yrityksen käytössä oleva myyntibudjettipohja.



- toteuma
 

täsmäytys-sarake, johon on tehty summa-kaava laskemaan yhteen luvut sarakkeista ”toteuma 31.12.2008” ja ”toteuma 2009”. Sarakkeen summa ei voi olla suurempi kuin projektin myyntihinta, mutta voi olla pienempi, mikäli projekti jatkuu vielä budjetoitavan vuoden yli.
- tammi-joulu –sarakeet
 

budjetoitava liikevaihto, muuttuvat kustannukset ja valmistustunnit merkitään kuukausittain

Tällä taulukkopohjalla kootaan koko yrityksen (emo ja tytär) liikevaihto. Olemassa on yksi tiedosto, missä on monta eri laskentataulukkoa (sheet). Molemmille yrityksille (emo ja tytär) on omat tiedostonsa. Jokainen laskentataulukko on nimetty ”asiakasryhmä/paikkakunta”. Yhdelle laskentataulukolle budjetoidaan laskentataulukon nimen mukaisesti arvioidut myytävät tuotteet. Yrityksen liikevaihtoa seurataan tuoteryhmittäin, asiakasryhmittäin ja konsernitasolla myös paikkakunnittain (emo ja tytär sijaitsevat eri paikkakunnilla). Suuressa taulukossa on yhteenvetolehti, joka kokoaa laskentakaavojen avulla yrityksen liikevaihdon asiakasryhmittäin sekä tuoteryhmittäin. Lisäksi yhteenvetolehdelle kootaan laskentakaavojen avulla myös projektiostot sekä valmistustunnit. Tarkempi selvitys taulukkopohjan sisällöstä on LIITTEENÄ 1.

Kun molempien yritysten myyntiosastot ovat palauttaneet sähköpostitse myyntibudjettiehdotuksen controllerille, kokoaa controller niistä koko konsernin yhteisen myyntibudjettiehdotuksen. Yritysten myyntibudjettiehdotusten tiedot kopioidaan vastaavaan tyhjään myyntibudjettipohjaan niin, että jokaisesta kopioitavasta laskentataulukosta tulee myös oma laskentataulukko koko konsernin myyntibudjettiehdotukseen. Tämä mahdollistaa tuotteiden myyntibudjetin raportoimisen myös paikkakunnittain. Taulukon yhteenvetolehdelle tehtyjen laskentakaavojen avulla saadaan koonti, missä budjetoitu liikevaihto näkyy tuotteittain, asiakasryhmittäin sekä paikkakunnittain. Kun myyntibudjetin yhteenveto on tehty, käsittelee toimitusjohtaja sen. Käsitteily tapahtuu yleensä yhteistyössä niin, että myös myyntiosas-



## TAULUKKO 3:n sisältö

- ”tili”-sarake  
sarakeessa näkyy kirjanpidon tilikartan mukainen tilin numero
- ”tilin nimi” sarake  
sarakeessa lukee kirjanpidon tilikartan mukainen tilin nimi
- ”01/09-12/09” –sarakeet  
sarakeisiin syötetään budjettivuodelle budjetoitavat menot kuukausittain
- ”yht” –sarake  
sarakeeseen on luotu summa-kaava, mikä laskee riville syötetyt budjet-  
tisummat koko vuoden budjettisummaksi.

Osastobudjettipohjan lisäksi osastoille lähetetään täytettäväksi henkilöstö- ja kou-  
lutussuunnitelmapohjat. Henkilöstösuunnitelmapohjassa osastot ilmoittavat budje-  
toitavan vuoden henkilöstötarpeensa toimihenkilöiden osalta. Mahdolliset henki-  
löstön lisäykset on perusteltava. Koulutussuunnitelmassa ilmoitetaan budjetoita-  
valle vuodelle suunnitellut koulutukset ja luetellaan ne niin, että ilmi käy tarvitta-  
va koulutus, siihen osallistuvan henkilön nimi, arvioitu koulutuksen toteutusajan-  
kohta ja arvioitu koulutuksen hinta. Toimihenkilösuunnitelma- ja koulutussuunni-  
telmapohjat on kuvattu TAULUKKO 4:ssa ja TAULUKKO 5:ssa.

## TAULUKKO 4. Case-yrityksen käytössä oleva toimihenkilösuunnitelmapohja

## TOIMIHENKILÖIDEN LUKUMÄÄRÄ 2009

Vastuu: \_\_\_\_\_

Toimihenkilöiden lukumäärä (syötettävä joka kuukaudelle sen hetkinen arvioitu henkilöstön määrä, myös kesätyöntekijät huomioitava)

KP	OSASTO	12/08	01/09	02/09	03/09	04/09	05/09	06/09	07/09	08/09	09/09	10/09	11/09	12/09
12344	Valmistus													
12345	Työnjohto													
12346	Työnjohto													
12347	Työnjohto													
12348	Työnjohto													
12349	Työnjohto													
	Yhteensä	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Perustelu mahdollisista toimihenkilöiden lukumäärän muutoksista eri kuukausina:

Luettele toimihenkilöt (nimet)

12344 Valmistus  
12345 Työnjohto  
12346 Työnjohto  
12347 Työnjohto  
12348 Työnjohto  
12349 Työnjohto



## TAULUKKO 4:n sisältö:

- ”vastuu” –rivi  
riville annetaan taulukossa lueteltujen kustannuspaikkojen ja osastojen vastuuhenkilön nimi
- ”kp”-sarake  
sarakeeseen annetaan kustannuspaikan numero
- ”osasto”-sarake  
sarakeeseen annetaan osaston (kustannuspaikan) nimi
- sarakkeet ”12/08 – 12/09”:  
sarakeisiin täytetään otsakkeen mukaisesti kunkin kuukauden lopun arvioitu henkilölukumäärä
- ”perustelut mahdollisista toimihenkilöiden lukumäärän muutoksista eri kuukausina” –otsake  
keltaiselle merkitylle alueelle kirjoitetaan perustelut, miksi toimihenkilöiden lukumäärä mahdollisesti vaihtelee kuukausittain
- ”luettele toimihenkilöt (nimet)” –otsake  
keltaiselle merkitylle alueelle luetellaan rivin mukaisella kustannuspaikalla ja osastolla työskentelevien henkilöiden nimet

## TAULUKKO 5. Case-yrityksen käytössä oleva koulutussuunnitelmapohja

## TOIMIHENKILÖIDEN KOULUTUSSUUNNITELMA

Vastuu:

KP	OSASTO	Koulutuksen nimi	Hinta (€) ~	Osallistuja	Perustelut/koulutuksen tarkoitus	Arvioitu ajankohta
12344	Valmistus					
		YHTEENSÄ	0			
12345	Työnjohto					
		YHTEENSÄ	0			
12346	Työnjohto					
		YHTEENSÄ	0			
12347	Työnjohto					
		YHTEENSÄ	0			
12348	Työnjohto					
		YHTEENSÄ	0			

#### TAULUKKO 5:n sisältö:

- ”kp”-sarake  
sarakkeeseen annetaan kustannuspaikan numero
- ”osasto”-sarake  
sarakkeeseen annetaan osaston (kustannuspaikan) nimi
- ”koulutuksen nimi” –sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan koulutuksen nimi
- ”hinta (€)” –sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan koulutuksen arvioitu hinta
- ”osallistuja”-sarake  
sarakkeeseen kirjoitetaan koulutukseen osallistuvan henkilön nimi
- ”perustelut/koulutuksen tarkoitus”-sarake  
sarakkeeseen kirjoitetaan perustelut koulutukselle
- ”arvioitu ajankohta”-sarake  
sarakkeeseen annetaan koulutuksen arvioitu ajankohta

Kun osastot ovat saaneet budjettiehdotuksensa valmiiksi, ne toimitetaan controllerille sähköpostitse. Controller kokoaa kaiken saadun materiaalin yhteen ensin yritystasolle ja sitten konsernitason taulukkolaskentaohjelman avulla. Koontiin ei varsinaisesti ole suunniteltu omaa laskentapohjaa, vaan taulukkolaskentaohjelmaa on käytetty hyödyksi koontia tehdessä. Kun konsernitason budjetti on koottu, käsittelee toimitusjohtaja yhdessä talouspäällikön ja controllerin kanssa budjettia ja tekee siihen tarvittavat muutokset.

#### 4.3 Havainnoiteja Case-yrityksen nykyisestä budjetointiprosessista

Tässä luvussa käsitellään havainnoiteja Case-yrityksen nykyisestä budjetointiprosessista. Havainnoinnit perustuvat omaan osallistumiseen case-yrityksen budjetointityöskentelyssä, vastuuhenkilöiden kanssa käytyihin vapaamuotoisiin keskusteluihin, sekä käytössä olevien työskentelytiedostojen ja budjetointiohjeiden tutkimiseen. Kappaleessa on myös purettu empiirisen osuuden haastattelut. Koska

yrityksessä on käynnissä liiketoimintasiirto ja operatiivisen johtoryhmän jäsenistä kaksi on tullut case-yrityksen palvelukseen kuluvaan vuoteen keväällä, ei haastattelun kysymyksissä ole voitu esittää kysymyksiä käytössä olevan budjetointiprosessin sujuvuudesta. Haastattelukysymyksissä on keskitytty siihen, mitä budjetointi merkitsee vastuuhenkilöiden osalta johtamisessa, ja miten budjetoinnin merkitys koetaan johdon raportoinnissa.

Haastateltavina ovat olleet yksikön operatiivisesta johtoryhmästä tuotantojohtaja, suunnittelujohtaja sekä myyntipäällikkö. Toimitusjohtajaa ja talouspäällikköä ei ole haastateltu, koska nyt haastateltavien henkilöiden vastuulla on yrityksen päätoiminnot ja he edelleen raportoivat niistä toimitusjohtajalle ja talouspäällikölle. Haastattelut toteutettiin kirjallisesti. Haastateltaville lähetettiin sähköpostitse kysymykset Word-tiedostona ja ne pyydettiin palauttamaan määräajassa. Haastattelulomakkeessa oli seuraavat kysymykset:

- Budjetoinnin negatiiviset puolet ?
- Budjetoinnin positiiviset puolet ?
- Mikä on mielestäsi budjetoinnin merkitys omassa johtamisessasi ?
- Miten haluaisit kehittää budjetointia ja sen hyödyntämistä omalla vastuualueellasi ?

Budjetoinnin tulisi olla vastuuhenkilöiden osalta yksi johtamisen tärkeimmistä työkaluista ja sen laatimiseen tulee panostaa. Budjettia laadittaessa on sen työhön otettava mukaan tarpeellinen määrä henkilöitä, joilla on budjetoitavista asioista tietotaito. Toisin sanoen budjetointia pitäisi delegoida vastuualueella alaspäin vastuuhenkilön toimesta. Budjetointi tulee kuitenkin suorittaa yhteistyössä niin, että kaikki vastuualueelta siihen osallistuvat istuvat yhteisen pöydän ääressä asioita yhdessä pohtien. Päämäärä on oltava selkeä, koko yrityksen yhteinen tulevaisuus. Tähän tulee pyrkiä myös eri vastuualueiden kesken. Vastuualueet eivät saa pysäyttää budjetointia vain omalle alueelleen, vaan asiat mitkä vaikuttavat toiseen vastuualueeseen, on pohdittava yhteistyössä ja pyrittävä aina ottamaan huomioon myös vaikutukset oman vastuualueen ylitse. Me-henki on äärimmäisen

tärkeää ja yrityksen kilpailukyvyn ja tulevaisuuden kannalta yksi yrityksen suurimmista vahvuuksista, siksi siihen tulee pyrkiä kaikin keinoin.

Käytössä oleva budjetointiprosessi on monivaiheinen, lomakepohjia liikkuu paljon edestakaisin ja kaiken tiedon yhteen koonti vaatii paljon työtä. Sähköpostitse tehdyn haastattelun myötä kävi ilmi, että budjetoinnin negatiivisina puolina nähtiinkin suuri työmäärä ja lyhyt aikataulu, joka vaikeuttaa vastuuhenkilöiden alaisten sitoutumista ja paneutumista asiaan. Myös budjetoinnin tueksi tarvittava tieto nähtiin olevan hajallaan; sopimuksissa, tileillä ja Excel-tulosteissa.

Vaikka budjetointi vaatii suuren työmäärän ja rutistuksen vastuuhenkilöiltä syksyisin, näkivät haastatteluun osallistuneet sen erittäin tärkeänä työkaluna asettaa tavoitteet koko yritykselle. Edelleen haastateltavat kokivat, että huolella tehty budjetointi on mahdollisuus tutustua kulurakenteeseen ja tarjoaa siten näköalapaikan yrityksen kustannusmaailmaan. Huolella tehdystä budjetoinnista saatava hyöty katsottiin olevan koko suuren työmäärän aiheuttaman vaivan arvoista.

Talousseurannassa budjetti näyttelee suurta roolia. Kuukausiraportoinnissa toteutumalukuja verrataan aina budjettiin tai myöhemmin tehtäviin ennusteisiin. Mikäli vertailuissa kuukausitasolla näkyy olennaisia poikkeamia, kiinnitetään siihen heti huomiota ja poikkeaman syyt selvitetään. Yrityksen tulosta on seurattu vain yritystasolla ja kustannuspaikkojen kustannuksia on koottu yhteen, niinpä vastuualueiden tulosseuranta on jäänyt olemattomaksi. Haastatelluksi tulleet henkilöt näkivätkin budjetoinnin ensiarvoisen tärkeänä prosessina, joka antaa tarvittavat elementit kustannustietoisuuteen ja kustannusten hallintaan. Ilman budjettia vastuualueen johtaminen nähtiin mahdottomaksi. Merkittävänä asiana nähtiin myös budjetin myötä syntyvät tavoitteet seuraavalle vuodelle. Yrityksen muutostilan sekä sen myötä yritykseen tulleet uudet johtajat tuovatkin uusia tuulia yrityksen talousjohtamiseen ja taloudenseurantarakenteisiin.

Talousseurannan tärkeys korostuu johtamisen työkaluna. Budjetoinnin kehittämisideat sekä hyödyntäminen johdon työkaluna liittyvät paljolti käynnissä olevaan muutokseen. Kustannuspaikkojen yhtenäistäminen molemmissa yrityksissä nähtiin yhtenä kehittämiskohteena. Se mahdollistaa asioiden seuraamisen yhtenäisinä kokonaisuuksina ja vähentää kustannuspaikkojen määrää. Menotilien karsiminen

vain tarvittaviin katsottiin myös olevan kehittämiskohde. Nyt käytössä oleva laaja-alainen tilikartta antaa mahdollisuuden kirjata samantyyllisiä menoja eri tileille ja tämä taas vaikeuttaa asioiden seurantaa ja luotettavien vertailutietojen saamista. Olennaisesti asiaan liittyikin laskuntarkastusmenettelyn määrämuotoistaminen, jolla koetaan haastateltavien mielestä saatavan lisää informaation luotettavuutta.

Case-yritys on jo pidemmän aikaa ollut muutostilassa, joka tuo budjetointiin lisää haastetta. Haastateltavat pitivät budjettia hyvin tärkeänä johtamisen työkaluna. Kuitenkin haastateltavat näkevät, että vuoden mittaan täytyy olla valmiutta ja joustavuutta muuttaa budjettia suuntaan tai toiseen asioiden niin vaatiessa. Tämä korostaa vuoden mittaan tehtävien ennusteiden tärkeyttä ja kaikkien budjettivastuussa olevien henkilöiden osallistumista siihen. Tähän asti ennusteet on tehty pääosin talousyksikön ja toimitusjohtajan yhteistyönä, lisäksi myyntiosasto on antanut ajantasaiset tiedot myynnin ennustamiseen.

#### 4.4 Johtopäätökset ja kehittämisehdotukset

Tämän tutkimuksen tutkimusongelmana oli selvittää, miten budjetointiprosessia tulisi kehittää yrityksessä. Tavoitteena oli teoriaosuudessa selvitettyjen tietojen pohjalta tutustua yrityksen koko budjetointiprosessiin ja löytää mahdollisia parannusehdotuksia siitä miten budjetointiprosessia voitaisiin kehittää toimivammaksi.

Käytössä olevassa budjetointiprosessissa on käytössä suuri lukumäärä erilaisia taulukkopohjia. Budjettiin tarvittavia tietoja on pyydetty vastuualueilta useaan eri otteeseen, joka kerta erikseen ohjeistamalla. Vastuualueita on lähestytty sähköpostitse vähintäänkin neljästi; ensin on pyydetty myyntibudjettiehdotus sisältäen suoraan projekteihin liittyvät muuttuvat kustannukset, seuraavaksi on pyydetty henkilö- ja koulutussuunnitelmat, sitten investointiehdotukset ja viimeisenä vastuualueiden osastobudjetit. Kun vastuualueet ovat saaneet budjettiehdotuksensa valmiiksi, ovat he palauttaneet täytetyt lomakkeet sähköpostitse controllerille. Tämän jälkeen koko konsernin tulosbudjetti liitetietoineen on saatu koottua taulukkolaskentaohjelmaa hyväksikäyttäen.



#### TAULUKKO 6:n olennaiset muutokset

- ”paikkakunta 1” –otsake  
otsakkeen alle oleville riveille annetaan paikkakunta 1:een kohdistuvat projektit
- ”paikkakunta 2” –otsake  
otsakkeen alle oleville riveille annetaan paikkakunta 2:een kohdistuvat projektit
- taulukossa käsitellään vain tuloja, muuttuvien menojen käsittely on siirretty menojen budjetointipohjaan

#### TAULUKKO 6:n tarkempi sisältö on LIITTEENÄ 2

Menobudjetointipohjia voitaisiin yhdistää niin, että muuttuvien kustannusten osuus, osastobudjetit, henkilöstö- ja koulutussuunnitelmat täytettäisiin yhteen yhtenäiseen kustannuspohjaan. Näin kullakin vastuualueella on täytettävänä yksi samanlainen lomakepohja, joka sisältää kaiken tulosbudjetointiin tarvittavan tiedon. Käytettävät menotilit valittaisiin kuluvan tilikauden tuloslaskelman perusteella ja tämän jälkeen budjetoitavia tilejä voi vähentää edelleen niin, että esimerkiksi matkustukseen liittyviä menotilejä jätetään vain yksi. Vastuualue täyttää lomakkeen ohjeiden mukaisesti niiltä kohdin, mitkä vastuualueeseen kuuluvat. Investointipohja voitaisiin kuitenkin pitää erillisenä omana lomakepohjanaan. Samalla kun varsinainen budjetointipohja yhtenäistetään, tulee myös ohjeistus koota yhdeksi kokonaisuudeksi. LIITTEENÄ 3 oleva TAULUKKO 7 on ehdotus uudeksi yhtenäistetyksi menobudjettipohjaksi.

#### TAULUKKO 7:n olennaiset muutokset

- budjetoitavan vastuualueen (kustannuspaikan) nimi ja numero annetaan kenttään ”vastuualue” ja ”kustannuspaikkanumero”
- eri menoryhmille kuuluvat menotilit on koottu omiksi ryhmiksi ”materiaaliostot ja rahdit ym.”, ”ulkopuoliset palvelut”, ”henkilöstökulut muuttuva”, ”muut muuttuvat kulut”, ”henkilöstökulut kiinteä”, ”muut henkilöstökulut” ”vuokrat”, ”kiinteistön kulut”, ”atk.ohj.päivitykset, koneet”, ”matkakulut/toimihenkilöt”, ”puhelin- ja datasiirtokulut”, ”edustus”, ”messut ja

markkinointi”, ”sertifiointi ja laatutodistukset”, ”ulkopuoliset palvelut”, ”muut kiinteät kulut”, ”poistot ja arvonalentumiset”, ”rahoitustuotot ja –kulut”

- henkilöstösuunnitelma tehdään samalle lomakepohjalle
- koulutussuunnitelma tehdään samalle lomakepohjalle

Kun controller on saanut kaikkien osastojen kustannusbudjetit, on ne koottu taulukkolaskentaohjelmiston avulla, jolloin kokoamista varten on täytynyt jälleen käyttää toisenlaista taulukkolaskentapohjaa. Edelleen luvut on saatettu tuloslaskelmamuotoon, niin että yrityksen johto on voinut käsitellä koko konsernin budjettia. Henkilöstösuunnitelma on tehty myös omalla taulukkopohjalla. Taulukoiden koonnissa on valtava paljon työtä ja se vie paljon aikaa. Koska työtä on tehty ”käsityönä” on täytetyt pohjat täytynyt ensin tulostaa ja paperimateriaalia on kertynyt paljon.

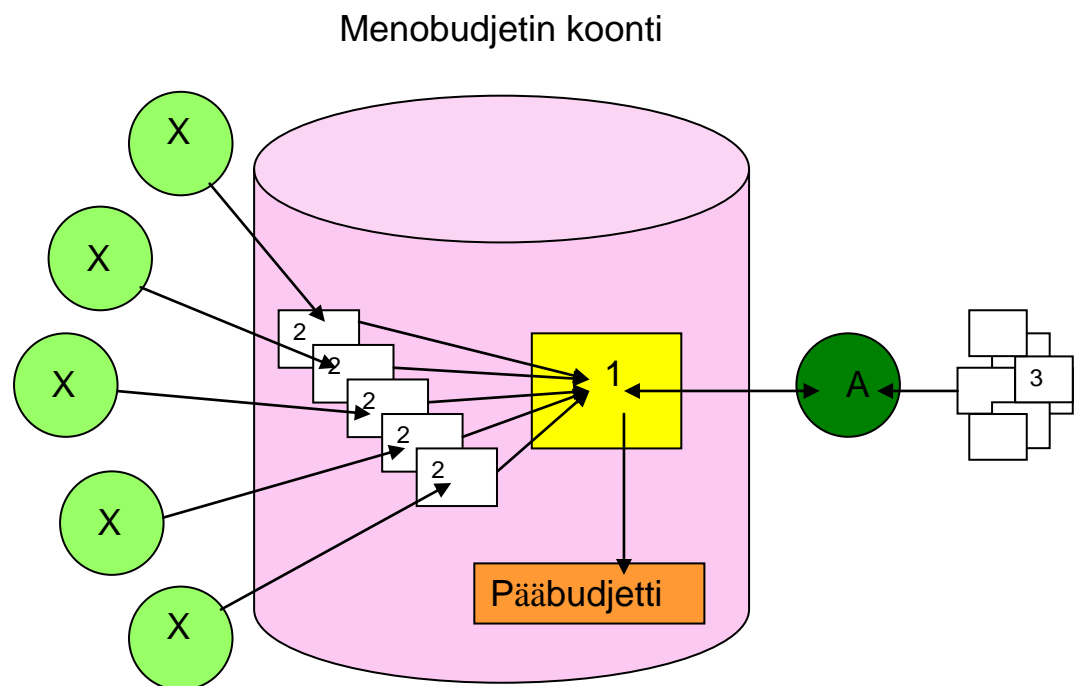
Jotta budjetin koonti ei olisi niin työlästä, voisi yhteisen kansion alla työskentely olla järkevää. Johtoryhmällä on jo olemassa oleva yhteinen kansio, jonka alle on tallennettu johtoryhmätyöskentelyyn liittyvää aineistoa. Valmiina olevan kansion alle voisi perustaa budjetti-kansion ja edelleen budjetti-kansion alle jokaisella vastuuhenkilöllä oman kansion. Kansioon tallennettaisiin yhteinen menojen budjetointipohja sekä investointipohja. Myynnistä vastuussa olevalle henkilölle tallennettaisiin myös myyntibudjettipohja. Koska jokainen työskentelee omassa kansiossaan, pystytään myös käyttö-oikeudet rajaamaan atk-yksikön toimesta niin, että kukin pääsee vain omaan kansioonsa. Lisäksi perustetaan yksi ns. kokoamiskansio, mikä toimii controllerin työkaluna. Kansion alle tallennetaan samat budjetointipohjat kuin johtoryhmän jäsenien kansioihinkin on tallennettu. Kokoamiskansioon tallennettaviin Excel-pohjiin luodaan kaavat noutamaan tietoja johtoryhmän jäsenten kansioiden vastaavista pohjista.

Muutosprosessi on työläs, koska yhden vastuuhenkilön alla on useita eri kustannuspaikkoja, jotka muodostavat vastuualueen. Koska jokainen kustannuspaikka on budjetoitava omalle Excel-pohjalle, on kaavojen työstö iso ja tarkkuutta vaativa



työ. Jotta työ onnistuu ja tuo tulevaisuudessa helpotusta budjetointityöskentelyyn on ensin tehtävä iso pohjatyö kaavojen luomisessa, lisäksi tiedostot on suojattava niin, ettei Excel-tiedoston sisältöä pääsee muuttamaan esim. lisäämään riviä. Mikäli vastuuhenkilö delegoi budjetointia omassa yksikössään eteenpäin, annetaan käyttöoikeuksia kansioon tarpeen niin vaatiessa myös muille organisaation henkilöille.

Kokoamiskansion käyttöoikeudet olisivat controllerin lisäksi talous- ja toimitusjohtajalla. Menobudjetin koontia yhteisen kansion alla on kuvattu kuviossa 7.



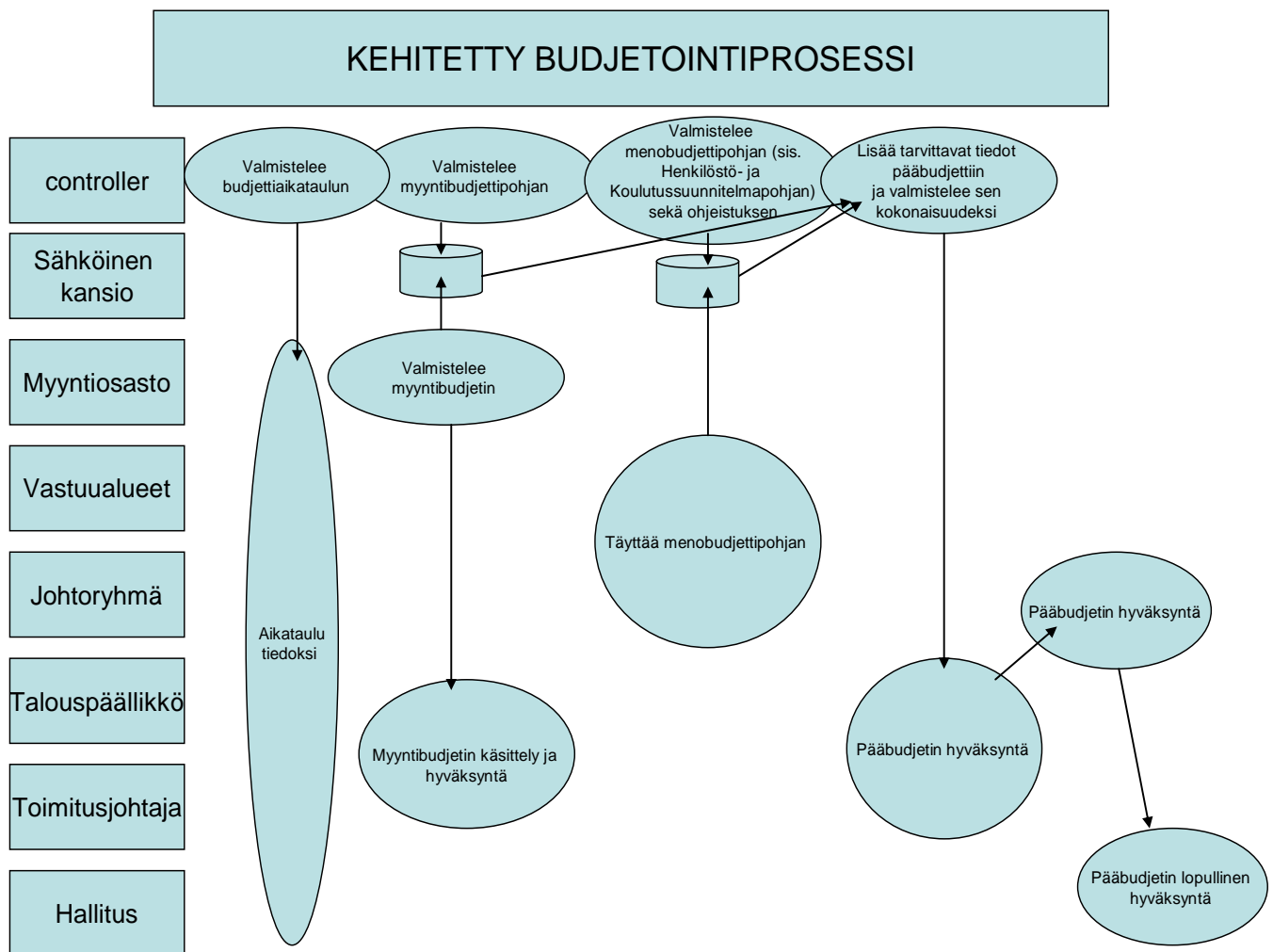
KUVIO 7. Ehdotus menobudjetin koonnille

#### KUVIO 7:n sisältö

Kuviossa on kuvattu menobudjetoinnissa mukana olevat toimijat (johtoryhmä jäsenet) kirjaimella X. Johtoryhmä jäsenten kansioiden alle tallennetut menobudjetointipohjat on kuvattu numerolla 2. Controllerin käytössä oleva kokoamiskansio on kuvattu numerolla 1. Controller on kuvattu kirjaimella A. Controllerin muut pääbudjettia varten tarvitsemat tiedot (poistot, rahoitusmenot, ym.) on kuvattu numerolla 3.

Toimijat täyttävät lomakepohjat omalta osaltaan ja niiden luvut päätyvät ko-koamiskansioon (luotujen kaavojen avulla), controller täyttää kokoamiskansioon tarvittavat muut budjetointitiedot ja tästä kaikesta syntyy pääbudjetti.

Kun kaikki tulosbudjettiin tarvittavat tiedot käsitellään yhteisen kansion alla, ovat ne myös myöhemmin sieltä helposti löydettävissä. Ehdotusten myötä yrityksen budjetointiprosessi yksinkertaistuu lomakkeiden vähenemisen myötä sekä tietojen koonti helpottuu. Kuviossa 8 on kuvattu case-yrityksen budjetointiprosessi ehdo-tettujen muutosten jälkeen.



KUVIO 8. Case-yritykselle kehitetty budjetointiprosessi

Oleellisimmat muutokset käytössä olevan budjetointiprosessin ja kehitetyn budjetointiprosessin välillä ovat

- uusi myyntibudjettipohja, johon myyntiosasto täyttää vain arvioidun liikevaihdon
- uusi menobudjettipohja (sisältäen henkilöstö- ja koulutussuunnitelman), jota kaikki voivat käyttää
- sähköinen kansio, jossa budjetointityöskentely tapahtuu; lomakepohjia ei tarvitse enää lähetellä toimijoiden ja controllerin välillä, luodut laskenta-kaavat kokoavat automaattisesti menobudjetin koko yrityksen osalta

#### 4.5 Palautekeskustelu

Opinnäytetyöstä ja sen myötä syntyneistä ehdotuksista sekä johtopäätöksistä käytiin palautekeskustelu 16.11.2009. Keskustelussa mukana olivat työn ohjaava opettaja, case-yrityksen talouspäällikkö sekä työn tehnyt opiskelija.

Keskustelun aikana koko työ käytiin läpi ja tarkemmin keskusteltiin Case-yrityksen talouspäällikön huomion kiinnittävästä osuuksista, joita olivat;

- ehdotus uudeksi myyntibudjettipohjaksi
  - myyntibudjettipohjaa ehdotettiin muutettavaksi niin, että suoraan projekteille kohdistuvat ostot ja työtunnit jätetään pohjasta pois ja myyntiosasto täyttää pohjaan vain tulot. Projekteille kohdistuvat tunnit ja ostot tarkoitettiin budjetoitavaksi tuotanto-osaston toimesta, kuitenkin yhteistyössä myyntiosaston kanssa. Ratkaisun tarkoituksena oli lisätä yhteistyötä osastojen välillä, tietotaidon jakaminen sekä painottaa budjetointia vastuuosastolle. Varsinaiselle tuntien ja materiaalikustannusten laskemiselle ei tehty omaa laskentapohjaa. Lisäksi myyntibudjettipohjan rakennetta muutettiin niin, että yhdelle laskentataulukolle budjetoidaan molempia toimipisteitä koskevat myytävät laitteet asiakasryhmittäin ja tuoteryhmittäin. Vaikka molempien paikkakuntien liiketoiminnat yhdistetään, ehdotettiin pohjaan erotel-

tavaksi paikkakunnat eri väreillä, jotta myyntibudjetti saataisiin jaettava tarpeen vaatiessa vielä paikkakunnittain. Paikkakuntajako on kuitenkin osoittautunut turhaksi, sillä budjetointivaiheessa myytävän tuotteen valmistuspaikkakunta on vaikea määrittää ja lisäksi yhden tuotteen eri valmistusvaiheita saatetaan tehdä molemmilla paikkakunnilla.

Uuden myyntibudjettipohjan käyttöönotto on osoittanut, että liikevaihdon seuranta paikkakunnittain on turha. Lisäksi budjettia tehdessä on vaikea määrittää, kummalla paikkakunnalla myytävä tuote tullessaan valmistamaan vai jakaantuuko valmistuksen eri vaiheet molemmille paikkakunnille. Suoraan projekteille kohdistuvien ostojen sekä työtuntien (suunnittelu-, valmistus- ja tarkastustunnit) budjetointi samalle lomakkeelle myyntiosaston toimesta on katsottu edelleen tarpeelliseksi ja pohjaa on muutettu näiltä osin. Edelleen valmistusalihankinnalle ja materiaaliostoille on lisätty pohjaan oma kohtansa.

- Ehdotus uudeksi menobudjettipohjaksi

Menobudjettipohjaa ehdotettiin muutettavaksi niin, että siinä huomioidaan kaikki menotilit; sekä muuttuvat menot ja kiinteät menot. Muuttuvat menot ehdotettiin otettavan käyttöön osastobudjetteihin, koska ne oli ehdotettu jätettävän myyntibudjettipohjasta pois. Menobudjettipohjaan oli ehdotettu paljon erilaisia menotilejä ryhmiteltyinä. Tarkoituksena oli, että vastualueet valitsevat tiliryhmistä omaa toimintaansa koskevat tilit ja budjetoivat tulevan vuoden kustannukset vertaillen kuluvan sekä edellisen vuoden toteumalukuja ja edellisen vuoden budjettia. Ehdotetun toiminnan myötä vastualueille olisi helppo työstää ohjeistukset tilikauden ajan käytettävistä tileistä.

Uuden menobudjettipohjan käyttööotto on osoittanut, että muuttuvien kustannusten tileistä suoraan projekteille kohdistuvat ostot on parempi huomioida myyntibudjetin teon yhteydessä.

Kokonaisuutena opinnäytetyö nähtiin positiivisena perusteluna tulevaisuuteen mahdollisesti sijoittuvalle taloushallinnon ohjelmistohankinnalle. Työstä käy ilmi budjetointiprosessin monivaiheisuus ja työllistävä vaikutus organisaatiossa. Mahdollisiin taloushallinnon työkaluihin (ohjelmistoihin) investoimalla, voitaisiin budjetointiprosessia saada edelleen sujuvammaksi ja talouden raportointi tilikauden aikana helpommaksi ja käyttäjäystävällisemmäksi.

## 5 YHTEENVETO

Tutkimuksen tarkoituksena oli teoriaosuudessa käydä läpi yrityksen tulosbudjetointia prosessina. Aihetta lähestyttiin yrityksen liiketoimintaprosessien sekä talousjohtamisen tukemana. Muuta budjetointia on käsitelty vain siltä osin, kuin se on tulosbudjetoinnin yhteydessä. Empiirisessä osuudessa käytiin läpi Case-yrityksen budjetointiprosessi.

Tutkimuksen teoriaan on perehdytty kirjallisuuden ja Internetin avulla. Teorian hankkiminen oli helppoa, sillä aihetta käsittelevää kirjallisuutta on todella paljon. Kirjoittajasta riippuen näkökannat ja mielipiteet kuitenkin vaihtelevat. Budjetointiprosessiin on käytännössä tutustuttu työskentelyyn osallistumisella. Haastatteleamalla on selvitetty miten budjetointi koetaan case-yrityksessä osana johtamista.

Onnistuneen talousohjauksen lähtökohtana on selväpiirteinen vastuualueiden määrittely ja oikeiden henkilöiden valitseminen vastuualueiden johtoon. Budjetoinnin lähtökohtana ovat strategisen johdon asettamat pitkän tähtäimen tavoitteet ja organisaation voimavarojen sitoutuminen. Pitää myös muistaa, että budjetointi on juuri niin hyvä kuin budjetoijakin. Johtajien tavoissa käyttää budjetteja talousohjauksen välineenä on eroja, niin kuin organisaatioiden budjetointikulttuurissa tai –ilmapiirissä. (Pellinen 2005, 198.)

Empiirisen osuuden varsinainen haastattelu toteutettiin kirjallisesti. Vastauksia asetettuihin kysymyksiin pyydettiin case-yrityksen keskeisimmiltä vastuualueiden johtajilta, joita on kolme. Vastaukset saatiin kahdelta. Sekä saatujen vastausten että palaverieihin osallistumisen myötä tehdyistä havainnoista käy ilmi budjetoinnin tärkeys päivittäisessä johtamisessa nimenomaan vastuualueiden osalta. Case-yrityksessä laaditut tulosennusteet vuoden aikana on tehty ylhäältä alasmenetelmällä, jolloin vastuualueet eivät ole olleet siinä mukana. Ylhäältä alasmenetelmän käyttö ennusteiden laadinnassa voi vaikuttaa vastuualueiden sitoutumiseen ja ennusteessa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen, koska vastuualueet eivät itse ole päässeet tuomaan asiantuntemustaan ja näkemyksiään esiin.

Haastattelujen ja työn etenemisen myötä on havaittu, että koko budjetointi case-yrityksessä on kehitysvaiheessa ja muovautumassa vähitellen osaksi johtamista myös vastuualueilla. Case-yritys on ollut odottavassa muutostilassa pitkään, ja organisaatio on ollut suunnitteluvaiheessa. Asioiden edetessä päätökseen ja organisaation selkiytyessä myös yrityksen osaprosessit selkiytyvät. Budjetointiprosessin kehittäminen yhteistyössä vastuualueiden kanssa jatkuu ja prosessi kehittyy yrityksen johtoa ja vastuuhenkilöitä paremmin palvelevammaksi, päivittäiseksi johtamisen työkaluksi.

Työn myötä tehdyt kehitysehdotukset ovat budjetointiprosessissa käytössä olevien työkalujen kehittämiseen liittyviä. Ehdotukset tuntuvat järkeviltä ja hyödynnettävissä olevilta, vaikka niiden käyttöön ottaminen vaatiikin ensin pohjatyötä. Mikäli tulevaisuudessa case-yrityksellä on edelleen käytössä samat työkalut, työskentely tulee yksinkertaistuman ja helpottumaan saatujen tulosten myötä.

Budjetointiprosessin myötä saatava yrityksen tulosbudjetointi on olennainen osa yrityksen johtamista, eikä sen merkitystä voi vähätellä. Työn edetessä aiheen rajauksessa oli vaikea pysyä, koska aiheeseen on helppo liittää niin paljon muuta asiaa liittyen yrityksen talouden raportointitarpeeseen. Jatkotutkimus olisi mielenkiintoista ja tarpeen tehdä liittyen johdon raportointiin vastuualueiden näkökannalta.

## LÄHTEET

Alhola K. & Lauslahti S, 2005. Taloutta johtamista varten –esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita Oyj

Bergstrand, J. 1997, Tehokas talouden ohjaus. 3.painos. Ekonomia-sarja. Juva: WSOY

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2006.Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18.-19.painos. WSOY: Helsinki

Järvenpää,M.,Partanen, V.& Tuomela, T.2001.Moderni taloushallinto, -haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita Oyj.

Laamanen K. 2002, Johda liiketoimintaa prosessien verkkona –ideasta käytäntöön. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy

Laatuakatemia 2009: Viitattu [Laatuakatemia, 2009.] Saatavissa:

<http://www.kotiposti.net/tuurala/prosessit.htm>

Martola, U., Santala, R. 1997, Liiketoimintaprosessit –BPR-muutoksen johtaminen.. Ekonomia-saja. Porvoo: WSOY

Morris, D. & Brandon, J. 1994, Liiketoimintaprosessien uudistaminen –Re-engineering. Ekonomia-sarja. Espoo: Weilin + Göös

Partanen, V. 2007, Talousviestintä johtamisen tukena. Economica-sarja. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy

Pellinen, J.2005. Talusjohtaminen. Enterprise Adviser-sarja. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy



Riistama, V. & Jyrkiö, E. 1996, Operatiivinen laskentatoimi. 15.painos. Ekonomia-sarja. Porvoo: WSOY

Vilkkumaa, M. 2005.Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Economica-sarja. Talentum: 2006.

#### Artikkelit

Churchill, N,C.1984.Budget choice:Planning versus control. July-August 1984.  
Harvard Business Review

#### Haastattelut

Case-yrityksen tuotantojohtaja, suunnittelujohtaja ja myyntipäällikkö 19.-  
23.10.2009

## LIITTEET

Taulukko 2:n sisältö	Liite 1
Taulukko 3:n sisältö	Liite 2
Taulukko 7: ehdotus uudeksi menobudjettipohjaksi	Liite 3

## LIITE 1

## TAULUKKO 2:n sisältö:

- ”liikevaihto”-rivi  
rivillä käsitellään liikevaihdon lukuja sarakkeiden sisällön mukaisesti.
- ”projektiostot(ei valmistusali-hankinta)”-rivi  
rivillä käsitellään projektiin liittyvät ostot (muuttuvat kustannukset) sarakkeiden mukaisesti.
- ”tunnit”-rivi  
rivillä lasketaan summa-kaavalla yhteen alemmille riveille ”kuormituspiste 1”, ”kuormituspiste 2” ja ”kuormituspiste 3” arvioidut valmistustuntimäärät.
- ”pro.nro” –sarake  
käynnissä olevan ja vuoden vaihteen yli jatkuvan projektin numero.
- ”proj.nimi”-sarake  
käynnissä olevan projektin nimi
- ”ar”-sarake  
asiakasryhmä.
- ”alk.pvm”  
projektin aloitusaika kk/vuosi.
- ”lop.pvm” -sarake  
projektin lopetusaika kk/vuosi (tuotteen toimitusaika asiakkaalle).  
Alkamis- ja loppumispäivämäärästä saadaan selville projektin toteutusaika, jolloin projektin tulot osataan jaksottaa kuukausille.
- ”myyntikate %” –sarake  
myyntiosaston kalkyylin perusteella arvioima myyntikateprosentti
- ”kauppahinta” –sarake  
projektin myyntihinta
- ”toteuma”-sarake  
taulukon tarkistussarake, johon on luotu summa-kaava laskemaan yhteen ”2009 yht” -sarakkeen ja ”31.12.08 toteuma”-sarakkeen lu-

vut. ”Toteuma”-sarakkeen yhteissumma ei voi ylittää ”kauppahinta”-sarakkeen summaa, mutta voi alittaa ”kauppahinta”-sarakkeen summan, mikäli projekti jatkuu vielä budjettivuotta seuraavana vuonna.

- ”31.12.08”-sarake

sarakkeessa esitetään jo ennen budjettikautta alkaneen projektin toteuma kuluvan tilikauden loppuun mennessä. Toteuma-summa on saatu jo kuluneiden kuukausien toteutuneista luvuista ja loppuvuodelle tehdyistä ennusteista.

- ”tammi-joulu”-sarakeet

sarakkeisiin syötetään budjettivuodelle arvioitavat luvut valmistusasteen perusteella.

- ”2009 yht” –sarake

sarakkeeseen on luotu summa-kaava laskemaan budjetoitujen kuukausien luvut yhteen esittämään koko vuodelle budjetoitua lukua

## LIITE 2

## TAULUKKO 3:n sisältö:

- ”tuoteryhmä asiakasryhmä”-rivi  
riville annetaan laskentataulukolle budjetoitavan tuoteryhmän ja asiakasryhmän nimi
- ”projektinro”-sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan projektin numero, jos se on jo budjetointivaiheessa tiedossa
- ”nimi” –sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan projektin nimi (yleensä asiakkaan ja kohteen nimi)
- ”alkaa”-sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan projektin arvioitu alkamisajankohta (ajankohta milloin tuotetta ruvetaan valmistamaan)
- ”päätyy”-sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan projektin päättymisajankohta
- ”kauppahinta”-sarake  
sarakkeeseen annetaan budjetoitavan projektin myyntihinta
- ”liikevaihto 2008-2010” –sarake  
taulukon tarkistussarake, johon on luotu summa-kaava laskemaan yhteen ”toteutunut 2008-2009”-sarakkeen ja ”2010”-sarakkeen luvut. ”Liikevaihto 2008-2010”-sarakkeen yhteissumma ei voi ylittää ”kauppahinta”-sarakkeen summaa, mutta voi alittaa ”kauppahinta”-sarakkeen summan, mikäli projekti jatkuu vielä budjettivuotta seuraavana vuonna.
- ”toteutunut 2008-2009”-sarake  
mikäli kyseessä on jo käynnissä oleva projekti, sarakkeeseen annetaan aikaisempina vuosina toteutunut valmistusasteen mukainen liikevaihto.
- ”tammi-joulu”-sarakkeet  
sarakkeisiin annetaan kullekin kuukaudelle budjetoitava valmistusasteen mukainen liikevaihto

- ”2010 yhteensä”-sarake  
sarakkeeseen on luotu summa-kaava laskemaan budjetoitujen kuukausien luvut yhteen esittämään koko vuodelle budjetoitua lukua
- ”paikkakunta 1” –otsake  
otsakkeen alle oleville riveille annetaan paikkakunta 1:een kohdistuvat projektit
- ”paikkakunta 2” –otsake  
otsakkeen alle oleville riveille annetaan paikkakunta 2:een kohdistuvat projektit
- ”paikkakunta 1” –rivi alhaalla taulukossa  
riville on luotu summakaava, joka laskee paikkakunta 1:n luvut yhteen sarakkeittain
- ”paikkakunta 2”-rivi alhaalla taulukossa  
riville on luotu summakaava, joka laskee paikkakunta 2:n luvut yhteen sarakkeittain







