

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous /Taloushallinto

Helena Suhonen

Henkilöstökustannusten budjetoinnin tarkentaminen Case: Kymijoen Ravintopalvelut  
Oy

Opinnäytetyö 2014

## TIIVISTELMÄ

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous

SUHONEN HELENA

Henkilöstökustannusten budjetoinnin tarkentaminen Case:

Kymijoen Ravintopalvelut Oy

Opinnäytetyö

43 sivua + 6 liitesivua

Työn ohjaaja

Katriina Vesala

Toimeksiantaja

Kymijoen Ravintopalvelut Oy

Maaliskuu 2014

Avainsanat

budjetointi, henkilöstökustannukset, työaikakorvaukset

Tässä tutkimuksessa etsittiin vastauksia Kymijoen Ravintopalvelut Oy:n budjetoinnin ongelmiin. Ongelmina olivat runsaan sijaistarpeen budjetointi ja henkilöstökustannusten kohdentaminen oikealle kuukaudelle budjetissa. Tavoitteena oli löytää keinot ja tapa, joilla budjetti saadaan tarkemmaksi.

Tutkimus suoritettiin case- eli tapaustutkimuksena. Aineiston hankinnan menetelminä käytettiin teemahaastatteluja ja toimeksiantajalta saatiin käyttöön erilaisia raportteja ja dokumentteja. Analyysiin käytettiin sisällönanalyysiä.

Tutkimuksessa havaittiin, että ilta- yö ja viikonloppuun sijoittuvista työajoista kertyy lain ja työehtosopimuksen mukaisia työaikakorvauksia. Työaikakorvaukset maksetaan työajanseurantajaksojen mukaan ja seurantajakso on toimeksiantajalla kolme viikkoa. Työaikakorvaukset aiheuttavat kuukausittaisen eron henkilöstökustannuksiin, sillä kuukauden aikana maksuun tulee joko yhdet tai kahdet työaikakorvaukset. Yrityksen henkilöstöraportoinnista löydettiin tieto, jota voidaan käyttää sijaisten budjetoinnissa.

Johtopäätöksinä voidaan todeta, että henkilöstökustannusten vaihteluun löytyi syyt ja keinot, joilla henkilöstökustannukset voidaan tulevaisuudessa kohdentaa oikealle kuukaudelle.

## ABSTRACT

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

University of Applied Sciences

Business Management

SUHONEN, HELENA

Bachelor's Thesis

Supervisor

Commissioned by

March 2014

Keywords

Defining personnel costs in budgeting: Case Kymijoen

43 pages +6 pages of appendices

Katriina Vesala

Kymijoen Ravintopalvelut Oy

budgeting, personnel costs, work time compensation

This study sought answers to the budgeting problems of Kymijoen Ravintopalvelut Ltd. There were problems with budgeting of the substantial need in temporary workers and personnel costs and allocation of the budget to the right of the month. The aim was to find the means and the way in which the budget can be more accurate.

The study was conducted as a case study research. Topical interviews were used as the data gathering method and the case organization provided a variety of reports and documents. Analysis was performed using content analysis.

The study found that working during the evening and the night time and at the week-ends accumulates compensations by the law and collective agreements. Working hours are reimbursed as work time tracking period, and the case organization has a three weeks period. The Working Time Compensation causes monthly difference in personnel costs. Within a month there can be either one payment for the working time compensation or two. Company personnel reporting contains the data, which can be used as budgeting temporary workers.

It can be concluded that the reason for the variation of the personnel costs was found and also the means by which personnel costs can be allocated in the future to the right month.

# SISÄLLYS

## TIIVISTELMÄ

## ABSTRACT

1	JOHDANTO	6
2	TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY	8
3	TEORIA	9
	3.1 Budjetointi	9
	3.1.1 Budjetointi ja budjetti	9
	3.1.2 Budjetointimenetelmät	10
	3.1.3 Budjetin tehtävät	11
	3.1.4 Budjettitarkkailu	11
	3.1.5 Budjettijärjestelmä	13
	3.1.6 Budjetointitavat	14
	3.2 Työsuhteet	14
	3.3 Henkilöstökustannukset	15
	3.3.1 Palkanmuodostuminen	15
	3.3.2 Työaikakorvaukset	16
	3.3.3 Palkan maksaminen	17
	3.3.4 Määräaikaisten työsuhteiden palkanmaksu	18
4	MENETELMÄT	18
5	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	20
	5.1 Haastateltavien esittely	20
	5.2 Analysointia	21
6	KOKONAISKUVAN MUODOSTAMINEN	21
	6.1 Työsuhteet ja palkkojen ja työaikakorvausten muodostumisen perusteet	21
	6.2 Työaikajakso ja työaikaseuranta	22
	6.3 Aikajana työaikakorvausten maksulle	23
	6.4 Palkanmaksupäivät	24
	6.5 Palkanlaskentaprosessi	24
	6.6 Alle 13 päivän työsuhteiden palkan käsittely	25

6.7 Budjetoinnin nykytilanne	26
6.7.1 Budjetointiprosessi	27
6.7.2 Määräaikaisten työsuhteiden budjetointi	28
7 VASTAUSTEN ETSIMISTÄ	30
8 RATKAISUJEN KEHITTÄMINEN	32
8.1 Henkilöstökustannusten kohdentaminen oikealle budjettikaudelle	32
8.2 Mahdollisuuksia määräaikaisten työntekijöiden budjetointiin	36
9 JOHTOPÄÄTÖKSET	38
10 POHDINTA	39
10.1 Onnistumisen arviointia	39
10.2 Menetelmien ja yleistettävyyden arviointia	40
10.3 Jatkotutkimuksen mahdollisuus	41
LÄHTEET	42
LIITTEET	
Liite 1. Palkanmaksuaikataulu 2014 lyhytaikaisille palvelussuhteille	
Liite 2. Palkanmaksuaikataulu 2014 Titanian työvuorotaulukoiden työaikakorvauksille	
Liite 3. Palkanmaksuaikataulu 2014	
Liite 4. Teemahaastattelurunko Henkilöstöpäällikkö Terhi Vinnamo	
Liite 5. Teemahaastattelurunko Palkka-asiantuntija Heidi Westman	
Liite 6. Teemahaastattelurunko Controller Sari Jeskanen	

## 1 JOHDANTO

Tässä tutkimuksessa etsitään vastauksia toimeksiantajana toimivan Kymijoen Ravintopalvelut Oy:n budjetointiongelmiin. Tarkoituksena on tarkentaa yrityksen henkilöstökustannusten budjetointia ja löytää vastaukset niihin kysymyksiin, joita budjetin kohdalla on esiintynyt. Tarkoituksena on ymmärtää syyt lukujen taustalla.

Tutkimusongelmaksi nousi henkilöstökulujen budjetointi niin, että kulut saadaan kohdistettua oikealle kuukaudelle. Vastausta etsittiin siihen, miksi henkilöstökustannukset vaihtelevat kuukausittain. Yrityksen toimintataso on tasainen. Ainoastaan kesäisin, koulujen ja osan henkilöstöruokaloista ollessa kiinni, toimipisteitä on vähemmän käytössä ja tuotannon taso pienenee. Mistä siis johtuu, että henkilöstökustannukset eivät pysy tasaisina kuukaudesta toiseen? Miten henkilöstökustannukset saadaan kohdistettua oikeille kuukausille budjetissa?

Toinen budjetoinnin ongelmista on sijaisten suuri tarve ja määrä. Mistä saadaan sijaisten määrä budjettiin ja milloin sijaisten palkat kirjautuvat kuluiksi? Mitkä tekijät vaikuttavat sijaisten palkan maksuun? Miten sijaiset saadaan budjetoitua? Toimeksiantajan budjetti on ollut haastava, ja sitä on kehitetty tarkemmaksi. Lisää tietoa tarvitaan, jotta budjetista saadaan entistä tarkempi. Yhtiö tarvitsee tarkempaa tietoa palkkojen kirjautumisesta kuluiksi, jotta ne pystytään budjetoimaan oikealle kuukaudelle. Oletuksena on, että työehtosopimuksen kolmiviikkoinen työaikajakso vaikuttaa työaika-  
korvausten kirjautumiseen. Mahdollisesti siihen vaikuttaa myös työsuhteen alkamisajankohta. Esimerkiksi ylityölisät määräytyvät kolmen viikon työaikajakson mukaan, mutta löytyykö vielä muita palkan eriä, joihin säännökset vaikuttavat, ja miten näitä eriä voidaan kohdistaa oikealle kuukaudelle?

Budjetti on toimeksiantajalle merkittävä työväline esimerkiksi hintojen määrittämisessä. Koska yrityksen tarkoitus ei ole tuottaa voittoa, vaan tarjota palvelu edullisesti omistajiensa käyttöön, on kustannusten osuus hyvin tärkeä osa hinnan määräytymistä. Koska yritys on tuotantoyritys, ovat henkilöstökustannukset merkittävä osa yrityksen kustannuksista. Tutkimuksen tuloksia voidaan käyttää budjetoinnin tarkentamiseen, ja samalla henkilöstökustannusten rakenne ja aikataulut tulevat tutuiksi budjetin laatijalle.

Tässä tutkimuksessa on henkilöstökulujen osalta keskitytty palkkoihin ja työaikakorvauksiin ja niiden aikataulutukseen. Työaikakorvaukset ovat erilaisia lisiä, joita maksetaan esimerkiksi viikonloppuina, ilta- ja yöaikaan tehdystä työstä (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 34. § - 35. §). Palkan ja työaikakorvausten maksuaikatauluihin on tutkimuksessa kiinnitetty paljon huomiota, jotta syyt eri kuukausien kustannuseroihin saataisiin selville. Palkkojen sivukuluja on käsitelty vähän, sillä ne eivät ole oleellisesti liittyneet toimeksiantajan budjetoinnin ongelmiin, vaan ne budjetoidaan lisäprosenttien avulla. Ne siis lasketaan prosentteina suoraan budjetoiduista palkoista.

Teoriaosuudessa käydään ensin läpi budjetointia, eli mitä siihen kuuluu, mihin sitä käytetään ja millaisia menetelmiä voidaan käyttää. Budjetin merkitys tulee ilmi teoriaosuuden pohjalta. Tämän jälkeen käydään läpi henkilöstökustannuksia toimeksiantajan näkökulmasta eli minkälaisia henkilöstökustannuksia toimeksiantajalla on. Henkilöstökustannuksiin on otettu mukaan suoraan tutkimusongelmaan liittyvät henkilöstökustannukset, sillä erilaisia kustannuksia löytyy paljon eri toimialoilta ja erilaisten työehtosopimusten määrittäminä. Tässä teoriaosuudessa on käytetty toimeksiantajan työehtosopimusta, joka on Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus. Henkilöstökustannusten teoriaosuus kertoo, millaisia määräyksiä ja lakeja henkilöstökustannuksiin liittyy. Niistä selviää, miksi toimeksiantajalla on erilaisia henkilöstökustannusten osia. Lisäksi työehtosopimuksen määräyksillä on merkitystä maksuaikatauluihin.

Tutkimus toteutetaan käyttämällä Case-metodia, sillä kyseessä on yhden yrityksen tarpeisiin tehty tutkimus. Aineiston hankinnan metodeina käytetään teemahaastatteluja ja toimeksiantajan toimittamien aineistojen tulkitsemista ja analysointia. Sisällönanalyysin avulla aineistoista luodaan kokonaisuus, josta löydetään vastaukset tutkimuskysymyksiin.

Tutkimuksen toteutus aloitetaan keskustelemalla toimeksiantajan kanssa. Toimeksiantajan tarpeet on kartoitettu ja niiden pohjalta on laadittu tutkimusongelma. Tutkimusongelmaksi muodostui, miten saada tarkempaa tietoa henkilöstökustannusten ajoittumisesta, jotta budjetointi saadaan tarkemmaksi. Yritys haluaa tietoa siitä, miksi eri kuukausina henkilöstökustannukset vaihtelevat paljon, vaikka yrityksen toiminta on tasaista, eikä siinä ole suuria kuukausittaisia muutoksia.

Tutkimusongelman lisäksi laadittiin tutkimussuunnitelma ja aikataulu. Tutkimussuunnitelmassa tehtiin päätökset käytettävistä metodeista. Aineiston hankintaan päätettiin käyttää teemahaastatteluja ja toimeksiantajan materiaalien ja raporttien tulkintaa. Tutkimuksen toteutus -luvussa käydään läpi haastattelut ja niistä saadut tiedot.

Haastattelujen pohjalta muodostetaan kokonaiskuvaa nykyisestä tilanteesta. Aluksi selvitetään, millaisia henkilöstökustannuksia toimeksiantajalla syntyy ja miksi niitä syntyy. Sitten edetään tarkastelemaan kustannusten aikatauluja ja lopuksi henkilöstökustannusten siirtämistä budjettiin.

## 2 TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY

Kymijoen Ravintopalvelut Oy on maakunnallinen ravintoyhtiö, joka on perustettu vuonna 2004. Kotkan kaupunki omistaa Kymijoen Ravintopalvelut Oy:stä 66,5 % ja Carea eli Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä omistaa 33,5 prosenttia. Yhtiö toimii Kymenlaaksossa ja on ensimmäinen suomalainen julkisomisteinen ravintopalveluja tuottava osakeyhtiö. Kymijoen Ravintopalvelut Oy kehittää aktiivisesti ravintopalveluita sekä myy ja markkinoi niitä. Yrityksen tarkoitus ei ole tuottaa voittoa vaan tuottaa Kotkan kaupungin ja sairaanhoitopiiriin tarvitsemat ravintopalvelut kohtuullisella hinnalla. Kymijoen Ravintopalvelut Oy tuottaa sen verran, että se pystyy kattamaan itse omat kulunsa ja huolehtimaan omista investoinneistaan. (Kymijoen Ravintopalvelut Oy 2014b.)

Suurin valmistusyksikkö on Kotkassa sijaitseva Kapyysi. Se on valmistunut vuonna 2010 ja siellä on tuotantotiloja noin 2600 neliömetriä. Keskuskeittiö on suunniteltu tulevaisuuden hygieniavaatimusten kehittymiseen. Tuotannosta 70 % on perinteistä lämminvalmistusta. Tuotannosta 30 % on kylmä tuotantoa eli ruoka valmistetaan 5 celsiusasteen lämmössä. Tällöin loppuvalmistus tehdään paikan päällä esimerkiksi koulussa. Kylmävalmistuksessa asiakastyytyväisyys on parempi mutta myös sairauspoissaoloja on vähemmän. (Kymijoen Ravintopalvelut Oy 2014b.)

Yhtiö tuottaa ravintopalveluja vauvasta vaariin. Lasten ja nuorten ravintopalvelut tarjoavat koulujen ja päiväkotien ruokahuoltoa. Ateriat suunnitellaan jokaisen ikäluokan tarpeiden mukaan, jotta ne olisivat mahdollisimman terveellisiä hyvää makua unohtamatta. Ikäihmisten ja potilaiden ravintopalvelut kattavat Kotkan ja Kuusankosken sairaaloiden, terveydenhuollon ja hoivapalveluiden ravintotarpeet. Yhtiö tuottaa



myös henkilöstöruokailua ja tilaus- ja juhlapalveluita. Lisäksi yhtiöllä on kotiate-riapalvelu. (Kymijoen Ravintopalvelut Oy 2014a.) Kymijoen Ravintopalvelut Oy omistaa kokonaan tytäryhtiönsä Makumaakarit Oy:n. Henkilöstöä konsernissa on 141 ja lisäksi sijaisia. Ravintopalveluiden osuus henkilöstöstä on 104 henkilöä ja Maku-maakareiden osuus 37 henkilöä. Tytäryhtiö Makumaakarit toimii koulujen ruokahuollossa. Päivittäin valmistetaan yli 14000 aterialla. (Kymijoen Ravintopalvelut Oy 2014b.)

Kymijoen Ravintopalvelut Oy on toisaalta yhtiömuotoinen, mutta toisaalta se on kunnan ja sairaanhoitopiirin tukipalvelu. Yrityksessä on käytössä julkisen puolen työehtosopimus, sillä usein kuntapohjaiset julkiset yhtiöt ovat Avaintyönantajat ry: jäseniä. (Kymijoen Ravintopalvelut Oy 2014b.)

### 3 TEORIA

#### 3.1 Budjetointi

##### 3.1.1 Budjetointi ja budjetti

Yrityksissä laaditaan toimintasuunnitelmia. Suunnitelmilla hahmotetaan yrityksen tavoitteet ja keinot, joilla tavoitteet on mahdollista saavuttaa. Budjetti kuvaa toimintasuunnitelmaa euromääräisesti. Budjetti määrittellään taloushallinnon kirjallisuudessa 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 2009, 231; Riistama & Jyrkkiö 1999, 350).

Budjetti siis määrittelee yrityksen tavoitteet. Budjetissa esitetään yrityksen toimenpiteet, resurssit ja aikataulut, joilla tavoitteet saavutetaan. Budjetti tehdään aina tietyille yrityksen käytännöistä ja toimialasta riippuvalle ajanjaksolle. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 231.)

Budjetointi on budjetin käyttämisestä yrityksen johtamisen apuvälineenä. Budjetoinnin työvaiheet ovat suunnittelu, käyttö ja tarkkailu. Suunnittelu edellyttää yritykseltä organisaatiokeskustelua ja tavoitteiden laatimista, toisin sanoen toimintasuunnitelman laatimista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 231–232.)

Budjettia käytetään eri tavoilla sen mukaan, minkälaiselle aikavälille budjetti on laadittu. Pitkän aikavälin budjettia sanotaan kehysbudjetiksi, ja se on ylimmän johdon työkalu. Kehysbudjetti ei ole euromääräisesti tarkka vaan se ilmaisee yrityksen strategian eli pitkän aikavälin toimintamallin, esimerkiksi sen, kuinka monta prosenttia tuloksesta yritys pyrkii maksamaan osakkeenomistajille. (Arnold & Turley 1996, 320.)

Lyhytaikaista budjettia käytetään eri tavalla. Lyhytaikainen budjetti tehdään usein vuodeksi, ja se jaetaan kullekin yritykselle sopiviin seurantajaksoihin, esimerkiksi neljännesvuoteen tai kuukauteen. Lyhyemmät seurantajaksot ovat kannattavia, koska tällöin yritysjohto voi puuttua tilanteeseen aiemmin, mikäli toteutumukset eivät vastaa budjettia. Jos odotetaan vuoden loppuun asti, ennen kuin muutoksia aletaan tehdä, voi olla myöhäistä pelastaa vuoden tulosta. (Arnold & Turley 1996, 319.)

### 3.1.2 Budjetointimenetelmät

Budjetointikirjallisuudessa puhutaan kolmesta eri budjetointimenetelmästä: demokraattisesta, autoritaarisesta ja yhteistyömenetelmästä. Demokraattisessa menetelmässä yrityksen johto luo kehyksen ja tavoitteen budjetille. Budjetit luodaan tulosityksiköissä ja yrityksen johdon tehtävänä on koota osabudjeteista kokonaisuus. Menetelmä vaatii paljon organisaatiokeskustelua, ja sen heikkoutena voi olla kokonaisnäkömyksen puuttuminen. Toisaalta etuna on koko henkilöstön sitouttaminen ja mahdollisuus käyttää tulosityksiköiden erityisosaamista budjetoinnissa. (Järvenpää yms. 2010, 215.)

Autoritaarinen menetelmässä yrityksen johto hoitaa budjetoinnin. Menetelmä on jäykkä, eikä siinä hyödynnetä tulosityksiköiden osaamista. Tulosityksiköiden tehtäväksi jää budjettitietojen kerääminen johdon ohjeiden mukaisesti. (Järvenpää yms. 2010, 215.)

Kolmas menetelmä on yhdistelmämenetelmä, jossa käytetään molempia edellisistä menetelmistä. Vilkkumaan (2005, 393) mukaan nykyaikainen yritysjohto käyttää yhteistoimintamenetelmää eikä muita menetelmiä suositella. Kuitenkin Neilimon & Uusi-Rauvan (2009, 239) mukaan autoritaarisella menetelmällä voi olla käytännöllinen esimerkiksi yrityskriisin aikana, jolloin tiukempaa ohjausta tarvitaan. Nykyaikainen työyhteisö ja yrityskulttuuri edellyttävät jokaisen osallistumista oman tulosityksikkönsä toiminnan kehittämiseen ja suunnitteluun. Yksiköt tekevät omat toimintasuunnitelmansa ja budjettinsa käyttäen hyväksi johdon määrittelemiä perustavoitteita. Yhteis-

toimintamenetelmässä vuoropuhelua käydään johdon ja alaisten välillä eri organisaatiotasolla, jolloin yrityksen sisäinen viestintä lisääntyy. (Vilkkumaa 2005, 394.)

### 3.1.3 Budjetin tehtävät

Budjetti on johdon työkalu. Sen tarkoitus on auttaa johtoa toiminnan suunnittelussa, tarkkailussa ja ohjaamisessa. Budjetti ei ole laskentateknisesti monimutkainen, vaan ongelmat ovat lähinnä organisaatiossa ja rahoituksessa. Budjetista voidaan nähdä erilaisten toimenpiteiden taloudelliset vaikutukset. Budjetin laatiminen pakottaa yrityksen suunnittelemaan toimintaansa ja kirjaamaan suunnitelmat ylös. Suunnitelmissa yritys joutuu tekemään ennusteita tulevasta. Samalla yritys varautuu kilpailijoiden toimiin ja ympäristön mahdollisiin muutoksiin. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 352.)

Budjetti ohjaa toimintaa kahdella tavalla. Ensiksi se pakottaa yrityksen suunnittelemaan toimintansa ja asettamaan selkeät tavoitteet. Toiseksi se auttaa seuraamaan suunnitelmien onnistumista, kun toteutuneita lukuja verrataan tavoitteisiin. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 352.)

### 3.1.4 Budjettitarkkailu

Budjettitarkkailu on budjetoinnin kolmas vaihe. Tarkkailu vaatii pohjaksi suunnittelun, jossa esitetään selkeät tavoitteet. Budjetissa esitetään myös toimet ja resurssit, joilla tavoitteet on mahdollista saavuttaa. Tarkkailu on tärkeä osa budjetointia. Siinä seurataan, miten toiminta on vastannut suunniteltua. (Arnold & Turley 1996, 320.)

Nykymuotoinen budjettitarkkailu on kehittynyt 1980-luvulla. Aiemmin budjettitarkkailu oli pelkästään tuotto- ja kustannuserien seuraamista. Nykyistä tarkkailua voidaan kutsua diagnostiseksi budjettitarkkailuksi. Budjetin lukuja verrataan toteutuneisiin, ja oleelliset erot budjetin ja toteuman välillä käsitellään. Toteumalla tarkoitetaan lukuja, jotka ovat syntyneet yritystoiminnan tuloksena. Poikkeamat eli erot budjetin ja toteuman välillä mitataan ja analysoidaan. Analysoinnilla haetaan syyt poikkeamien muodostumiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 244.)

Tarkkailun antamia tietoja käytetään hyväksi toiminnan suunnittelussa. Saavutusten ja tavoitteiden vertaaminen keskenään ei riitä. Tarkkailun avulla löydetään syyt siihen, miksi tavoitteita ei ole saavutettu. Tietoja voidaan edelleen käyttää tilanteen paranta-

miseen ja uusien suunnitelmien laatimiseen. (Riistama & Jyrkkiö 1999, 363.) Poikkeamien avulla pyritään sekä kehittämään budjetointia tarkemmaksi että ohjaamaan yrityksen toimintaan kannattavampaan suuntaan. Poikkeamien analysointi opettaa ymmärtämään liiketoimintaa paremmin. Poikkeamille voidaan asettaa hälytysrajoja. Ne ilmaisevat johdolle, milloin budjetti ja toteuma eroavat toisistaan niin paljon, että korjaavat toimenpiteet ovat tarpeen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 244.)

Neilimon ja Uusi-Rauvan (2009, 245) mukaan budjetti tarkkailussa voidaan käyttää latest estimate -metodia. Tällöin tarkkailu johtaa nopeassa tahdissa erojen havaitsemiseen ja korjaavien toimenpiteiden tekemiseen, jotta tavoitteet voidaan saavuttaa mahdollisimman pienillä häiriöillä. Jos merkittäviä eroja on syntynyt, johdon on myös arvioitava, voidaanko tavoitteet yhä saavuttaa vai onko tavoitteita muutettava.

Poikkeamien syyt voivat olla määrärajoja tai hintaeroja. Määräeroissa yritys on jostakin syystä suorittanut esimerkiksi raaka-aineostoja enemmän kuin on budjetoitu. Hintaerossa voi olla kyse siitä, että yritys on käyttänyt hinnan määrittämisessä pienempää tuntiveloitusta kuin toteutuneissa kustannuksissa. Tällöin saatu kate ei ole ennakoitun suuruinen. Budjettierään voi myös sisältyä molempia eroja. Kun erot analysoidaan, saadaan selville, missä kohtaa suunnitelmasta on tehty poikkeus. Näin voidaan kehittää toimintaa oikeaan suuntaan. Budjettipoikkeamien taustalla voi olla useita syitä, joista osa voi olla yrityksen johdosta ja päätöksistä riippumattomia. Esimerkiksi ympäristön odottamaton muutos voi johtaa poikkeamiin budjetissa. Yritysjohdosta johtuvia syitä voivat olla epärealistiset suunnitelmat ja väärin arvioidut toimenpiteet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 245.)

Vuosittainen budjettitarkkailu on yleensä yritysjohdon tekemä analyttinen arviointi tavoitteiden saavuttamisesta. Toteutuneita lukuja verrataan budjettiin ja sitä kautta tavoitteisiin. Erot analysoidaan eli niiden syyt pyritään löytämään ja näin toimintaa ja budjetointia pystytään kehittämään. Lyhyen aikavälin neljännesvuosittainen tai kuukausittainen tarkkailu on usein rahoitus- ja tulosbudjetin toteumien tarkkailua ja korjaavien toimenpiteiden tekemistä tarpeen vaatiessa. Painotus on enemmän lukujen vertaamisessa toteuman ja budjetin välillä kuin varsinaisessa analyysissa. Tarkkailu on luonteeltaan toteavaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 246–247.)

### 3.1.5 Budjettijärjestelmä

Budjettijärjestelmä tarkoittaa yrityksessä käytössä olevia erilaisia osabudjetteja ja niiden välisiä yhteyksiä. Budjettijärjestelmä on yrityskohtainen. Siihen vaikuttavat yrityksen organisaation ja johtamistavan lisäksi yrityksen toimiala. (Vilkkumaa 2005, 400.) Esimerkiksi palveluyrityksessä ei ole tarvetta varastobudjetille samalla tavalla kuin valmistusyrityksessä.

Budjetointi rakentuu erilaisista osabudjeteista. Esimerkki tällaisista budjeteista on myyntibudjetti, joka rakentuu myyntiennusteista. Myyntibudjetista saadaan odotettavissa olevat tuotot, mutta myös tarvittavien tuotteiden tai palveluiden määrä. Näistä määristä voidaan laskea tarvittavien ostojen ja valmistuksen määrät. Näin saadaan osto- ja valmistusbudjetit. Kun määrät ovat selvillä, voidaan laskea erilaiset kustannusbudjetit eli kulut, jotka syntyvät tuotteiden ja palveluiden tuottamisesta. Budjeteista nähdään myös, tarvitseeko yrityksen tehdä investointeja kattaakseen suunniteltu myynti. Budjetti kertoo siis, riittävätkö yrityksen nykyiset resurssit suunnitelmien toteuttamiseen vai tarvitseeko tehdä muutoksia. Yleisimpiä osabudjetteja ovat myynti-, varasto-, osto-, valmistus- ja valmistuskustannusbudjetti (Vilkkumaa 2005, 403). Osabudjeteista saadaan tarvittavat tiedot pääbudjettien laadintaan.

Yrityksillä on käytössään pääbudjetteja, joita ovat tulosbudjetti, rahoitusbudjetti ja tase-ennuste. Tulosbudjetti on tuloslaskelman muotoon rakennettu ennuste tulevista tuotoista ja kuluista. Tulosbudjetti on suoriteperusteinen, ja siihen kootaan erilaisia osabudjetteja, kuten myynti-, kustannus- ja ostobudjetit. Tulosbudjetista selviää tulevan tilikauden tulosenuste valitulla toiminnan tasolla. (Järvenpää yms. 2010, 211.)

Rahoitusbudjetti kertoo toiminnan maksuperusteisesti. Siinä huomioon ei oteta myyntisaatavia eikä ostovelkoja, vaikka suoritteet näistä tapahtumista ovat jo olemassa. Koska maksut eivät ole saapuneet eivätkä lähteneet, rahoitusbudjetti ei huomioi tapahtumia. Rahoitusbudjetista nähdään esimerkiksi vieraan pääoman tarve yrityksen toiminnan rahoittamiseen. Siitä nähdään myös, miten hyvin tulorahoitus kattaa kassasta maksut. Rahoitusbudjetti on tärkeä operatiivisen johdon työkalu, sillä sen avulla seurataan rahojen riittävyyttä ja siten yrityksen toimintamahdollisuutta. (Arnold & Turley 1996, 349.)

Tase-ennuste kuvaa yrityksen omaisuuserien muutoksia suunnitelmien toteutuessa. Suunniteltavat investoinnit näkyvät vastaavaa puolella samoin kuin rahoitusbudjetista saatava likvidien varojen määrä. Vastattavaa puolella näkyy oman pääoman erien ja vieraan pääoman erien muutokset. (Järvenpää yms. 2010, 211.)

### 3.1.6 Budjetointitavat

Budjetointi voidaan tehdä eri tavoilla. Nettobudjetoinnissa tuottojen ja kulujen nettoerotus lasketaan ja siitä saadaan luvut budjettiin. Kulut voivat siis kasvaa tuottojen lisääntymisen myötä. Kehysbudjetti on yleensä julkisyhteisön käytössä. Siinä pyritään tiettyyn vakauteen budjettikaudella. Tuotot ovat vakaita ja kuluille määritetään tasot, joilla niiden tulee pysyä. (Vilkkumaa 2005, 398–399.) Heikkoutena voidaan pitää sitä, että määrärahat käytetään aina, jotta seuraavan kauden määrärahoja ei vähennettäisi. Näin voidaan tehdä turhia hankintoja, jotka eivät edistä toimintaa tai taloudellisuutta.

Nollabudjetointia käytetään silloin, kun yritys haluaa tutkia toimintojaan tarkemmin. Budjetoinnissa lähdetään liikkeelle puhtaalta pöydältä. Näin pystytään seuraamaan kaikkien toimintojen kustannusrakennetta ja niiden tuottamaa tulosta. Ajatuksena on selvittää eri toimintoihin käytetyt voimavarat ja se, tuottavatko ne riittävästi tulosta käyttämiinsä resursseihin nähden. Kaikkien toimintojen oikeutus ja tarpeellisuus arvioidaan vuosittain. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 243.) Vilkkumaa (2005, 399) mukaan yrityksen toteuttaessa hyvää strategista suunnittelua ja käyttäessä sitä myös operatiivisella tasolla ei nollabudjetointi tuo mitään uutta tietoa yritykselle.

Rullaava budjetointi merkitsee sitä, että yrityksellä on jatkuvasti käytössään esimerkiksi vuoden mittainen budjetti. Perinteisessä budjetoinnissa budjetti tehdään seuraavalle toimintakaudelle. Rullaavassa budjetoinnissa toimintaa budjetoidaan koko ajan eteenpäin. Se mahdollistaa yrityksen toiminnan tarkkailun vuoden aikajaksolla koko ajan ja antaa tarkempaa tietoa toiminnan laadusta ja tuloksen kehittymisestä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2009, 243.) Rullaavan budjetoinnin etuja ovat siirtyminen jatkuvan suunnittelun prosessiin ja kassavirran parempi hallinta (Åkerberg 2006, 59).

### 3.2 Työsuhteet

Työsopimukset tehdään toistaiseksi voimassa oleviksi. Mikäli työnantajalla on painava syy, voidaan työsopimus tehdä myös määräaikaiseksi. (Työsopimuslaki 1. luku 3.

§.) Määräaikaisuuden syitä voivat olla esimerkiksi sijaisuus, kausiluontoinen työ tai projektityö.

Toistaiseksi voimassa oleva työsuhde tarkoittaa vakituista työsuhdetta, joka voidaan irtisanoa vain painavista syistä. Tällaisia ovat esimerkiksi taloudellisista tai tuotannollisista syistä. Suurin osa toimeksiantajan työsuhhteista on toistaiseksi voimassaolevia työsuhhteita.

Määräaikainen työsuhde solmitaan tietyksi ajaksi, joka on ilmoitettu työsopimuksessa. Määräaikaisuudelle pitää olla perustelut, muuten se katsotaan toistaiseksi voimassa olevaksi työsuhteeksi. (Työsopimuslaki 1. luku 3. §.) Määräaikaisuuden perusteet tulee selvittää työsopimuksesta.

### 3.3 Henkilöstökustannukset

#### 3.3.1 Palkanmuodostuminen

Palkka on työsuhteen tärkeä tunnusmerkki. Työnantaja maksaa työntekijälle palkkaa työntekijän tekemästä työstä. Kokonaispalkka voi muodostua erilaisista osista. Usein palkat on määritelty työehtosopimuksissa eli työnantaja- ja työntekijäliittojen välisissä sopimuksissa. Palkka on sovittu muodostumaan työtehtävän mukaan ja osin myös sen mukaan, millaisia henkilökohtaisia ominaisuuksia kuten koulutusta tai esimerkiksi kielitaitoa työntekijällä on. Palkka voidaan jakaa tehtäväkohtaiseen palkanosaan ja henkilökohtaiseen palkan osaan. Lisäksi kokonaispalkkaan voi kuulua palvelusvuosilisiä, jos työntekijä on ollut työnantajan palveluksessa tietyn vuosimäärän. (Syvänperä & Turunen 2012, 21.)

Palkkaa voidaan mitata eri tavoin. Palkkaa voidaan maksaa käytetyn ajan mukaan tai työsuorituksen tai työtuloksen mukaan, jolloin kyseessä on suorituspalkka. Tässä teoriaosuudessa keskitytään käytetyn ajan mukaan maksettavaan palkkaan eli aikapalkkaan, koska toimeksiantajan käytössä on ainoastaan aikapalkkaan perustuvia palkkoja. Aikapalkkoja ovat tunti- viikko- ja kuukausipalkat. Tuntipalkassa työlle on laskettu tuntikorvaus, mikä tarkoittaa sitä, että jokaiselta tunnilta, jonka työntekijä on töissä, hän saa saman palkan. Kuukausipalkassa maksetaan työntekijälle joka kuukausi sama palkka. Aikapalkan perusteena on työntekijän osaaminen ja se, miten vaativaa työ on. (Syvänperä & Turunen 2012, 21.)

Toimeksiantajan käytössä olevan työehtosopimuksen eli Avaintessin mukaan peruspalkkaan vaikuttaa työntekijän ammattitaidon ja työtehtävien tason lisäksi työntekijän työsuoritus silloin, kun se on asianmukaisesti arvioitu. Työehtosopimuksessa on myös määriteltä asianmukainen arviointi työsuorituksille. Työehtosopimuksessa on määriteltä myös palkan vähimmäistaso työtehtävän ja koulutuksen mukaan. Työntekijälle täytyy maksaa vähintään vähimmäismäärä. Työntekijälle voidaan maksaa myös enemmän. Joillain alueilla voi olla pulaa ammattitaitoisesta työväestä, ja näillä alueilla palkkataso voi muotoutua korkeammaksi kuin työehtosopimuksen vähimmäistaso. (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017, 2. luku 13. § 2. mom.)

### 3.3.2 Työaikakorvaukset

Työaikakorvauksilla tarkoitetaan palkan osaa, joka saadaan peruspalkan lisäksi. Korvauksia saadaan ilta- ja yöaikaan tehdystä työstä sekä viikonloppuna tehdystä työstä. Työaikalaissa on säännöksiä yöaikaan teetettävästä työstä. Työaikalain 5. luvussa ja 26. §:ssä säädetään että yötyö tapahtuu kello 23:n ja kello 6:n välisenä aikana. Lain säädöksiä voidaan parantaa työehtosopimuksen avulla ja tässä tutkimuksessa käytössä on Avaintes, jonka 3. luvun 35. §:n ja 2. momentin mukaan yötyö tapahtuu kello 22 - 7 välisenä aikana. Työntekijät saavat yötyökorvausta kello 7:ään asti aamulla. Yötyöstä maksetaan 30 %:n rahakorvaus tai käytössä voi olla myös vapaa-aikakorvaus.

Työaikalaissa (6. luku 33. §) säädetään sunnuntaina tehtävästä työstä seuraavasti: sunnuntaityötä saa teettää vain, mikäli se laatunsa vuoksi tehdään säännöllisesti sunnuntaisin tai jos siihen on työntekijän suostumus. Sunnuntaityöstä maksetaan kokonaispalkka korotettuna sadalla prosentilla. Sunnuntaikorvaus saadaan myös uudenvuodenpäivänä, loppiaisenä, pitkäperjantaina, toisena pääsiäispäivänä, vapunpäivänä, helatorstaina, juhannuspäivänä, pyhäinpäivänä, itsenäisyyspäivänä, joulupäivänä ja tapaninpäivänä.

Työaikalaissa lauantaiyöstä ei säädetä maksettavaksi korvauksia, mutta Avaintessin (3. luku 34. § 2. mom.) mukaan säännölliseen työaikaan kuuluvasta lauantaiyöstä maksetaan 20 %:n suuruinen lauantaiyökorvaus kello 6:n ja kello 18:n välisenä aikana. Lauantaina kello 18 jälkeen tehdystä työstä maksetaan 100 %:n korvaus.



Iltatyöstä maksetaan 15 prosentin rahakorvaus kello 18:n ja kello 22:n välisenä aikana tehdystä työstä. Myös vapaa-aikakorvaus on mahdollinen. (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 35. § 1. mom.)

Aattokorvaus saadaan pääsiäislauantailta, juhannusaatolta ja muuksi kuin sunnuntaiksi sattuvalla jouluaatolla. Aattokorvaus on 100 prosenttia ja se saadaan 00.00 - 18.00 aikana tehtäviltä työtunneilta. (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 34. § 3. mom.)

Ylityökorvaukset määräytyvät sen mukaan, minkälaista työaikaä käytetään. Toimeksiantajayrityksessä käytössä on yleistyöaika ja toimistotyöaika. Työaikamuoto määrittelee rajat ylityölle. Avaintessin 3. luku 46. § 1. mom. määrittelee yleistyöajan säännölliseksi täydeksi työajaksi 38 tuntia 15 minuuttia viikossa ja toimistotyöajan täydeksi työajaksi 36 tuntia 15 minuuttia viikossa. Toimeksiantajalla on työehtosopimuksesta poikkeava sopimus. Työntekijät ruokailevat työajalla, koska kesken työpäivän ei ole mahdollista poistua työpaikalta. Työaikaan kuulumaton ruokatunti, kuten toimistotyöajassa, on työntekijän omaa aikaa ja mahdollistaa sen käyttämisen työntekijän valitsemassa paikassa. Yleistyöajassa viikossa voi olla enintään 38 tuntia ja 15 minuuttia viikossa ja päivässä voi olla enintään yhdeksän tuntia. Säännöllinen työaika voidaan järjestää niin, että se on keskimäärin 38 tuntia 15 minuuttia enintään kuuden viikon seurantajaksoissa. Toimeksiantajalla on käytössä kolmen viikon seurantajakso. Vuorokautisen ylityön raja on kahdeksan tuntia paitsi silloin, jos työvuorolistassa on pitempi työvuoro, jolloin raja on yhdeksän tuntia (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 52. § 1. mom.).

Työaikakorvauksia on mahdollista korvata myös vapaana. Työnantajalla on mahdollisuus päättää itse, korvataanko työaikakorvaukset rahana vai vapaana. (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 42. § 1. mom.) Toimeksiantajalla korvaukset suoritetaan rahakorvauksina. Siksi tässä käsitellään ainoastaan rahakorvauksia.

### 3.3.3 Palkan maksaminen

Palkka täytyy maksaa palkanmaksukauden viimeisenä päivänä, jollei toisin sovita. Jos aikapalkan perusteena on viikkoa lyhyempi aika, palkka pitää maksaa kaksi kertaa kuussa. Muutoin kerran kuukaudessa riittää. (Työsopimuslaki 2. luku 13. §.) Tällä

säädöksellä suojataan mahdollisuus saada palkka kohtuullisessa ajassa lyhytaikaisissa työsuhteissa. Avaintessin (2. luku 25. § 1. mom.) mukaan työntekijälle maksetaan palkka viimeistään kuukauden viimeisenä päivänä. Palkka maksetaan työntekijän osoittamalle suomalaiselle pankkitilille (Työsopimuslaki 2. luku 16. §).

Työaikakorvaukset maksetaan työn tekemistä seuraavan kalenterikuukauden aikana. Jos korvausten maksaminen edellyttää työaikajakson täyttymistä, maksetaan työaikakorvaukset työaikajakson päättymisajankohdasta seuraavan kalenterikuukauden aikana. (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 42. § 1. mom.)

### 3.3.4 Määräaikaisten työsuhteiden palkanmaksu

Kun maksetaan palkkaa osalta kuukautta, lasketaan palkka siten, että jokaista vajaan kuukauden kalenteripäivää kohden lasketaan päiväpalkka. Päiväpalkka lasketaan jakamalla kuukausipalkka kyseessä olevan kuukauden todellisilla päivillä. Vajaan kuukauden palkka saadaan, kun kerrotaan päiväpalkka kalenteripäivillä, jotka sisältyvät vajaan työkuukauteen. (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 2. luku 12. § 1. mom.)

Jos työsuhde kestää alle 13 päivää, tällöin palkan maksamisessa käytetään tuntipalkkausta (Avaintes 2. luku 12§ 2. mom.). Tuntipalkka lasketaan jakamalla kuukausipalkka työehtosopimuksen jakajaluvulla, joka Avaintessin yleistyöajassa on 163 (Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017 3. luku 41. § 1. mom.).

## 4 MENETELMÄT

Tutkimuksen toteutustavaksi valikoitui kvalitatiivinen tutkimus ja sen alalaji tapaus-tutkimus, sillä kyse on toimeksiantajan ongelmasta. Ongelman ratkaisua etsitään toimeksiantajan näkökulmasta ja tarpeesta tuottaa tarkempaan taloudellista tietoa päätöksenteon pohjaksi. Tutkimus vastaa kysymyksiin, kuinka ja miksi. Tutkijalla ei ole mahdollisuutta vaikuttaa olosuhteisiin. Robert K. Yinin mukaan tapaustutkimus soveltuu tilanteeseen, jossa miten- ja miksi-kysymykset esitetään nykyajan tapahtumista, eikä tutkijalla ole mahdollisuutta tai on hyvin vähän mahdollista vaikuttaa tapahtumien kulkuun (2003,9). Tarkoituksena ei ole löytää yleistettävää tulosta vaan ymmärtää tutkittava ilmiö mahdollisimman täydellisesti (Stake 1995, 9). Tutkimus täyttää myös

Kanasen kirjassaan *Case-tutkimus opinnäytetyönä* esittämät tapaustutkimuksen vaatimukset: tutkimus on tässä hetkessä ja se tapahtuu luonnollisessa ympäristössään. Tutkimusaineisto koostuu useista aineistoista ja ilmiöstä halutaan rikas ja syvälinen kuvaus. Tutkimuskohteena on yhden yrityksen toiminto. (2013, 54.)

Aineiston keräämiseen käytettiin teemahaastatteluja, sillä haastateltavat edustivat eri ammattiryhmiä. Teemahaastattelu on kvalitatiivisten tutkimusten yleisin käytetty aineistonhankintamenetelmä. Menetelmän etuna on, että aikaisemmin tuntemattomasta aiheesta saadaan tietoa, jota on mahdollista selventää ja syventää haastattelutilanteessa. Tarvittaessa voidaan esittää lisäkysymyksiä, joita ei alun perin osattu ennakoida. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 34–35.) Teemojen avulla voitiin haastatteluaiheet rajata niin, että jokaisen haastateltavan oma osaaminen voitiin ottaa huomioon. Teemojen avulla pystyttiin lähestymään tutkimusongelmaa siitä näkökulmasta, joka liittyi haastateltavan työnkuvaan. Näin jokainen haastattelu lisäsi ilmiön ymmärtämistä ja täydensi edellisen haastattelun pohjalta saatua tietoa. Haastattelut järjestettiin niin, että yleistiedosta kuljettiin kohti yksityiskohtaisempaa tietoa. Haastattelukysymykset ovat tämän tutkimuksen liitteinä.

Teemahaastattelujen lisäksi aineiston hankinnassa käytettiin toimeksiantajan materiaaleista tehtyjä tulkintoja, jotka yhdistettiin teemahaastatteluista saatuun tietoon. Näitä materiaaleja olivat työaikakorvausten ja palkkojen maksuaikataulut (liitteet 1, 2, ja 3), esimerkkityösuhteet, vuoden 2013 työsopimukset ja henkilöstöraportteja. Materiaaleista etsittiin tutkimuksen kannalta olennainen: tieto siitä, milloin kustannukset toteutuvat.

Sisällön analyysillä on tarkoitus luoda selkeä kuva tutkittavasta ilmiöstä ja saattaa se sanalliseen muotoon. Sisällön analyysillä pyritään informaation arvon lisäämiseen. Aineisto järjestetään tiiviiseen ja selkeään muotoon kadottamatta sen sisältämää tietoa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108.) Sisällön analyysi valittiin aineiston analyysin metodiksi siksi, että haastattelut suoritettiin eri ammattiryhmän edustajista, joilla oli erilaiset lähtökohdat ja näkökulmat arvioida kyseessä olevaa ongelmaa. Sisällön analyysillä voidaan saatu sirpaleinen aineisto koota ymmärrettäväksi kokonaisuudeksi. Haastatelluilta saatiin tietoa kokonaisuuden eri osa-alueilta. Toimeksiantajan materiaaleista ja raporteista saatu tieto täytyi yhdistää teemahaastattelujen avulla kerättyyn tietoon kokonaisuuden hahmottamiseksi.

## 5 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

### 5.1 Haastateltavien esittely

Teemahaastatteluja varten laadittiin teemat ja muodostettiin kysymykset, jotka auttaisivat ymmärtämään ongelmaa paremmin. Ensimmäinen haastateltava oli toimeksiantajan henkilöstöpäällikkö Terhi Vinnamo. Hän vastaa työvuorosuunnittelusta keskuksella ja rekrytoinnista. Häneltä saatiin tietoa toimeksiantajan työsuhteista ja palkkojen muodostumisesta. Tietoa saatiin myös siitä, miten palkkojen ja työaikakorvausten maksuaikatauluja pystyi seuraamaan ja käyttämään. Haastateltavalta saatiin myös esimerkkiedot erilaisista työsuhteista. Työsuhteiden avulla voitiin seurata esimerkitapausten palkan ja työaikakorvausten maksuaikatauluja. Haastattelu tehtiin 19.5.2014.

Haastattelua varten laadittiin omat teemat ja niihin sopivat kysymykset. Teemat käsitelivät työsuhteita, palkka-aineiston koostumusta, työehtosopimusta ja työvuorosuunnittelua. Samalla laadittiin kysymykset myös palkka-asiantuntijalle, jotta saatiin kommentit opettajalta kysymyksistä. Kysymykset laadittiin niin, että ne rakentaisivat kokonaiskuvaavaa henkilöstökustannusten muodostumisesta ja siitä, milloin kulu muodostuu yrityksen kannalta. Tiedon lisääntymistä haastattelussa kuvaa se, että ensimmäisen haastattelun jälkeen lähes kaikki kysymykset, joita palkka-asiantuntijaa varten laadittiin, täytyi muuttaa tai jättää pois.

Uudet kysymykset palkanlaskijalle laadittiin sekä henkilöstöpäällikön haastattelun pohjalta että esimerkki työsuhteiden palkanmaksujen aikataulujen perusteella. Palkka-asiantuntijan haastattelusta saatiin tietoa siitä, milloin palkat ja työaikakorvaukset kirjautuvat kuluiksi eli milloin ne näkyvät kirjanpidossa. Haastattelu tehtiin 2.6.2014.

Toimeksiantajan palkka-asiantuntijana toimii Heidi Westman. Hän hoitaa uusien työsuhteiden kirjaamisen palkanlaskentaohjelmaan ja palkanlaskennan sekä työaikakorvausten poimimisen Titania-työajanseurantajärjestelmästä ja niiden siirtämisen maksutukseen. Palkanlaskenta ja kirjanpitopalvelut ostetaan Kaakon Taitoa Oy:stä.

Myös viimeisen haastattelun eli controllerin haastattelun kysymysten laadinta siirrettiin palkanlaskijan haastattelun jälkeen. Controllerin haastattelu käsittelee budjetointia ja sen ongelmia ja nykytilannetta. Toimeksiantajan controllerina toimii Sari Jeskanen.

Hänen tehtäviinsä kuuluu esimerkiksi budjetointi. Tässä tutkimuksessa hän on ollut toimeksiantajan yhteyshenkilö, ja tutkimuksen on tarkoitus auttaa häntä tulevaisuuden budjetoinnissa. Haastattelu tehtiin 3.6.2014.

## 5.2 Analysointia

Nauhoitetut haastattelut litteroitiin. Litteroinnin tasona käytettiin propositiotasoa eli ylös kirjattiin sanoman ydinsisältö (Kananen 2013, 100), koska nauhoitteissa oli tois- toa. Haastattelujen tiivistäminen auttoi myös kokonaisuuden ymmärtämisessä.

Seuraavaksi nauhoitteet analysoitiin. Osa analysoinnista tehtiin jo heti kunkin haastat- telun jälkeen, kun uusia kysymyksiä muodostettiin seuraavia haastatteluja varten.

Haastattelujen analysoinnissa huomattiin, että aineistosta nousee esiin kolme erilaista teemaa. Nämä teemat jakautuvat työsuhteen laadun ja keston mukaan omiin ryhmiin- sä. Erilaisilla työsuhteilla on erilaiset maksuaikataulut. Näitä ryhmiä ovat vakituiset eli toistaiseksi voimassa olevat työsuhteet, määräaikaiset työsuhteet, joiden kesto on yli 13 päivää, ja määräaikaiset työsuhteet, joiden kesto on alle 13 päivää. Näiden erilais- ten työsuhteiden muodostama kokonaisuus tulisi saada budjetoitua. Palkka- asiantuntijan haastattelussa käytettiin näitä teemoja. Teemat olivat myös controllerin haastattelun taustalla, vaikka haastattelussa keskityttiinkin budjetointiin.

## 6 KOKONAISKUVAN MUODOSTAMINEN

### 6.1 Työsuhteet ja palkkojen ja työaikakorvausten muodostumisen perusteet

Haastattelussa selvisi, että yrityksellä on paljon sijaistarpeita ja työsopimuksia kirjoit- tetaan melkein päivittäin. Työsopimukset saattavat olla vain päivän mittaisia, mutta si- jaisuuden jatkuessa on mahdollista, että uusia sopimuksia kirjoitetaan. Sijaisten työso- pimukset ovat määräaikaisia. Lyhytaikaisia sijaisuuksia on kahdenlaisia, alle 13 päi- vää kestäviä ja yli 13 päivää kestäviä. Aikarajat tulevat työehtosopimuksesta. Niillä on erilaiset maksuaikataulut. Alle 13 päivän työsuhteille maksetaan palkat tuntipalkkoina ja yli 13 päivän työsuhteille kuukausipalkkoina. Kuukausipalkat ovat yrityksen kan- nalta taloudellisempi vaihtoehto, joten työsuhteita pyritään mahdollisuuksien mukaan ketjuttamaan. Erityispiirteenä tuli ilmi, että mikäli työsopimusten välillä ei ole katkoa, niitä käsitellään jatkuvana työsuhteena. Tällä tarkoitetaan, että esimerkiksi 6 päivän työsuhde ja 8 päivän työsuhde käsitellään 14 päivän työsuhteena, jos niiden välissä ei

ole yhtään päivää. Tällöin alle 13 päivän työsuhteet käsitelläänkin yli 13 päivän työsuhteina. (Vinnamo 2014.)

Yrityksen toiminta tapahtuu seitsemänä päivänä viikossa. Työaikaan vaikuttavat työtehtävät. Päivän ensimmäiset työntekijät aloittavat kello 5.30 ja sen jälkeen töihin tullaan eri aikoihin aina yhteentoista asti. Tämän vuoksi myös työt päättyvät eri aikoihin. Työtehtävien eri aikataulujen vuoksi yrityksessä muodostuu erilaisia työaikakorvauksia. Työaikakorvauksia maksetaan osin työaikalain säädösten mukaan ja osin työehtosopimus Avaintessin mukaan. Eniten työaikakorvauksia maksetaan ilta- yö- ja viikonlopputöistä. Ylitöitä pyritään Vinnamon mukaan välttämään, joten niistä ei tule merkittäviä lisäkustannuseriä. (Vinnamo 2014.)

## 6.2 Työaikajakso ja työaikaseuranta

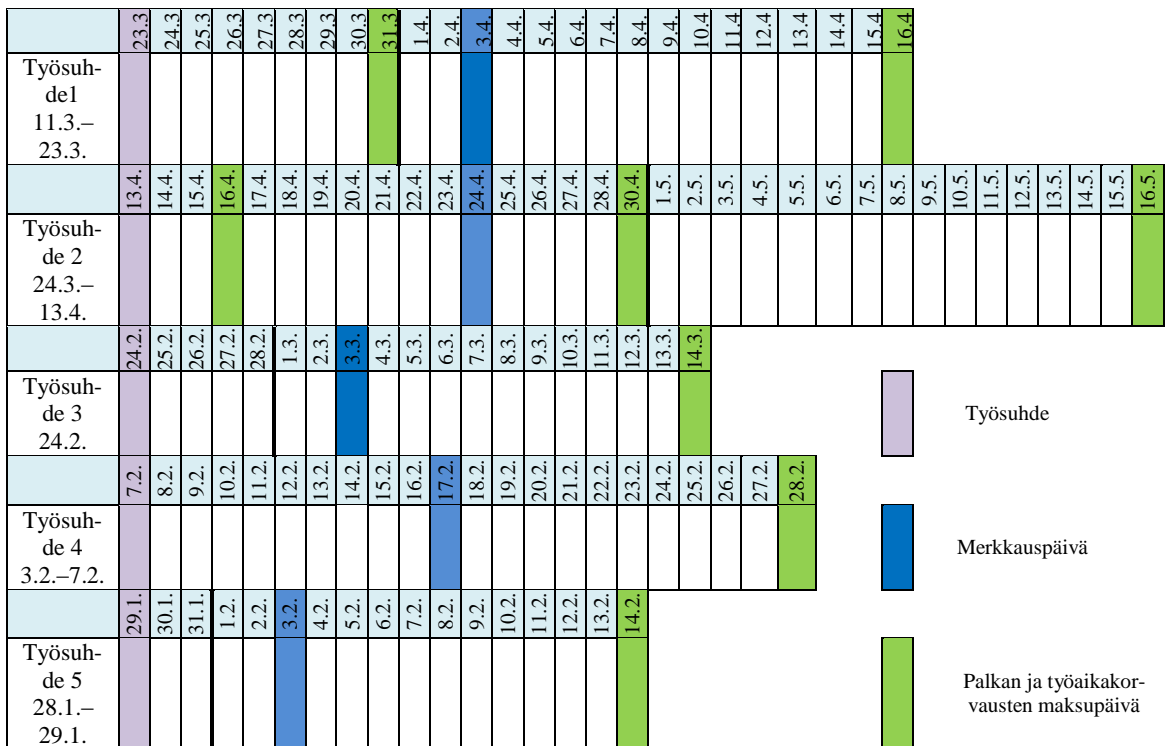
Yrityksessä on käytössä Titania-työaikaseurantajärjestelmä. Titanian avulla suunnitellaan työvuorot eli kolmiviikkoinen työvuorolista. Jakso on sama kuin työaikakorvausten seurantajakso. Titaniaan merkitään mahdolliset muutokset työvuoroihin ja sen jälkeen järjestelmä laskee automaattisesti työaikakorvaukset. Palkanlaskija poimii tiedot Titaniasta ja siirtää ne maksatukseen aikataulun mukaisesti. Titania seuraa automaattisesti oikeanlaisen työajan toteutumista työntekijän kohdalla. Tämä tarkoittaa, että järjestelmä hälyttää, mikäli työntekijälle olisi tulossa ylitöitä tai lepoajat eivät toteudu työaikalain ja Avaintessin säännösten mukaan. (Vinnamo 2014.)

Mahdolliset muutokset työvuorolistaan tehdään esimiesten ja työntekijän välisillä sopimuksilla. Työaikajakso, jonka aikana työaika ja lepo vuorot tasoittuvat, on kolme viikkoa. Työvuorolista tehdään samalle kolmen viikon jaksolle. Jakson päätteeksi tuotantoesimiehet syöttävät Titaniaan toteutuneet työvuorot. Muutokset ajetaan suunnitellun työvuorolistan päälle ja työntekijät saavat työaikakorvaukset toteutuneen työajan mukaan. Koska työaikajaksot ovat kolmen viikon mittaisia, ne eivät täsmää kalenterikuukauden mukaan. Kuukauden työaikakorvauksia ei voida suoraan kohdistaa oikealle kuukaudelle. Sijaisten kohdalla sekä peruspalkan että työaikakorvausten maksu voi siirtyä seuraavalle kuukaudelle. Jos sijainen tulee töihin loppukuusta, merkkauspäivä sekä peruspalkalle että työaikakorvauksille on seuraavan kuun aikana. Merkkauspäivä on päivä, jolloin työaika viimeistään merkitään järjestelmään, jotta työntekijä saa palkkansa oikeana päivänä. Palkka siis maksetaan seuraavan kuun aikana, vaikka työsuoritus on tapahtunut edellisen kuun aikana. (Vinnamo 2014.)

### 6.3 Aikajana työaikakorvausten maksulle

Haastattelu johti tilanteeseen, jossa saatiin tietoa myös toimeksiantajan toiselta työntekijältä Kirsi Leinoselta, joka toimii tuotantoesimiehenä. Hänen työtehtäviinsä kuuluu esimerkiksi työajan toteutumien syöttäminen Titania-järjestelmään. Hän kertoi yksityiskohtaisesti esimerkkityösuhteiden avulla, miten maksuaikatauluja luetaan ja miten pystytään työsuhteen alkamis- ja päättymispäivän mukaan seuraamaan palkan maksun aikataulua. Ohjeiden avulla pystyttiin hahmottamaan palkan ja työaikakorvausten aikajana.

Aikajana tehtiin vertailemalla toimeksiantajan materiaaleja. Toimeksiantajalta saatiin käyttöön vakituisten ja yli 13 päivää kestävien määräaikaisten työsuhteiden palkanmaksuaikataulu ja maksuaikataulu työaikakorvauksille sekä lyhytaikaisten työsuhteiden palkanmaksuaikataulu (Liitteet 1, 2, 3). Lisäksi haastattelun yhteydessä saatiin esimerkkityösuhteita, joista tutkittiin aikataulujen avulla, millainen niiden maksuaikataulu on. Tutkittiin, milloin työsuoritus ja palkanmaksu tapahtuvat eri kuukauden aikana.



Kuva 1. Eri työsuhteiden palkanmaksun aikataulu

Kuvasta 1. huomataan, että työsuhteet 1 ja 2 ovat yli 13 päivän mittaisia ja siksi niiden työaikakorvaukset maksetaan kuukausipalkkaisten aikataulun mukaan. Varsinkin työ-

suhteessa 2 työaikakorvausten maksu siirtyy yli kuukauden päähän siitä, kun työsuhde on päättynyt. Työsuhteelle tulee kolme eri maksupäivää, kun 16.4. maksetaan maaiskuun osuus peruspalkasta ja 30.4. maksetaan huhtikuun osuus peruspalkasta ja vasta 16.5. maksetaan koko työsuhteen työaikakorvaukset. Jos työsuhde alkaa loppukuun aikana, palkanmaksu ei ehdi samalle kuukaudelle. Työsuhteissa 3 ja 5 työsuhde alkaa kuun lopussa, jolloin palkanmaksu siirtyy seuraavalle kuukaudelle. Työsuhteessa 4 työsuhde alkaa kuun alussa, jolloin myös palkka maksetaan saman kuukauden aikana.

#### 6.4 Palkanmaksupäivät

Palkka-asiantuntijan haastattelusta saatiin tarkentavaa tietoa siitä, milloin peruspalkat maksetaan ja milloin työaikakorvaukset maksetaan erilaisille työsuhteille. Vakituksilla eli toistaiseksi voimassa olevilla työsuhteilla palkan maksupäivä on kuukauden 16. päivä. Määräaikaisille työsuhteille peruspalkka maksetaan pääsääntöisesti kuun viimeinen pankkipäivä. (Westman 2014.)

Määräaikaisten työsuhteiden palkanmaksupäivä voi olla tarvittaessa myös 16. päivä. Jos esimerkiksi työsuhde alkaa toukokuun lopussa siten, että palkka-ajo on jo tehty, siirtyy peruspalkan toukokuun osuus kesäkuun 16. päivään. Kesäkuun peruspalkka maksetaan 30. päivä. (Westman 2014.)

#### 6.5 Palkanlaskentaprosessi

Palkanlaskentaprosessi etenee seuraavasti. Ensin uusi työntekijä syötetään palkkajärjestelmään. Palkanmaksupäivänä maksetaan peruspalkka. Kun kuukausipalkka on maksussa, kaikki mahdolliset tiedossa olevat poissaolot, lomat ja sairauspoissaolot otetaan huomioon palkassa. Jos poissaolot tulevat tietoon vasta palkanmaksun jälkeen, niiden maksut siirtyvät seuraavaan palkanmaksuun. Työaikakorvaukset menevät erillisen aikataulun mukaan. Kolmen viikon työaikajakso vaikuttaa korvausten maksamiseen. Työaikakorvaukset maksetaan noin kuukausi työsuorituksen jälkeen. Jokaisessa työaikakorvausten maksuerässä maksetaan aina kolmen viikon korvaukset. Jokaisena vakituisten työntekijöiden palkanmaksupäivänä eli 16. päivä maksetaan työaikakorvauksia. Mutta myös noin joka toinen kuukausi työaikakorvauksia maksetaan myös kuun viimeisenä päivänä. Työntekijä voi siis saada 16. päivänä peruspalkan ja työaikakorvaukset kolmelta viikolta ja sitten vielä lisäksi kuukauden viimeinen päivä korvaukset seuraavalta kolmen viikon jaksolta. (Westman 2014.)



Yli 13 päivää kestävien määräaikaisten työsuhteiden peruspalkka maksetaan kuun viimeisenä päivänä, ja työaikakorvaukset maksetaan kuukausipalkkaisten aikataulun mukaan. Työaikakorvaukset saadaan Titaniasta suoraan, eikä niitä tarvitse erikseen laskea palkkahallinnossa. Kun palkka-ajo lähtee, siinä on otettu huomioon peruspalkat, työaikakorvaukset ja poissaolot. Kaikki tiedot ja maksut lähtevät samalla kerralla kirjanpitoon. Kaikki maksut kirjautuvat siis kuluiksi kirjanpitoon samanaikaisesti. (Westman 2014.)

Palkka-ajo lähtee viikkoa ennen maksupäivää, eli palkat ovat viikon verran matkalla pankkiin. Palkka-ajoa seuraavana päivänä avataan yhteys kirjanpitoon. Kulu kirjautuu useampi päivä ennen maksupäivää kirjanpitoon. Tästä löytyi selkeä säännönmukaisuus: henkilöstökustannukset kirjautuvat saman kuukauden aikana kirjanpitoon kuin ne maksetaan työntekijöille. Aikataulujen maksupäiviä seuraamalla voidaan siis todeta kuukaudelle kirjautuvat kulut. (Westman 2014.)

Loppupalkan maksamisen ajoitus on epävarmaa. Jos ei tiedetä, jatkuuko työsuhde, loppupalkkaa ei välttämättä saada seuraavalle mahdolliselle maksupäivälle. Loppupalkkaan kuuluu lomapalkka ja lomaraha. Yli 13 päivän mutta alle 16 päivän työsuhteen loppupalkkaan maksetaan lomakorvaus, joka on tietty prosenttiosuus. Epävarmuus syntyy, kun ei tiedetä, onko työsuhde jatkumassa. Jatkosta on voitu neuvotella mutta työsopimusta ei ole vielä allekirjoitettu. Jos loppupalkka maksetaan ja työsuhde jatkuu, täytyy seuraavassa tilissä purkaa maksettu lomapalkka ja se näkyy miinuksena tilinauhassa. Se on työntekijän kannalta ikävää, sillä hän saakin vähemmän rahaa kuin palkka on. Loppupalkka siirtyy maksettavaksi sitten kun työsuhde oikeasti päättyy. Palkka-asiantuntija ajattelee palkansaajan etua, jotta palkkalaskelmaan ei tulisi turhaan miinuksia. (Westman 2014.)

## 6.6 Alle 13 päivän työsuhteiden palkan käsittely

Lyhytaikaisten alle 13 päivän työsuhteiden palkanmaksuaikataulut eroavat muiden työsuhteiden palkanmaksusta. Palkanmaksupäivät ovat molemmat päivät, jolloin palkkoja maksetaan. Jos henkilö on ollut töissä välillä 5.5. - 25.5. sijoittuvan työajan seurantajakson aikana niin, että työsuhde alkaa 20.5. - 25.5.2014, ensimmäinen merkkauspäivä on 16.5. Silloin työntekijä ei vielä ole ollut töissä, joten palkanmaksu ei ehdi seuraavaan palkanmaksupäivään eli 31.5. Seuraavaan merkkauspäivään 3.6. työ-

suhde poimitaan ja tuolloin palkanmaksupäivä on 16.6. Lista poimitaan muutamalle eri maksupäivälle. (Westman 2014.)

Lyhytaikaisten alle 13 päivä työsuhteiden palkanmaksuprosessi alkaa samalla tavalla kuin muidenkin eli ensin työsopimus täytyy syöttää palkkajärjestelmään. Palkkajärjestelmän tiedot näkyvät Titaniassa, jossa syötetään työntekijän tunnit. Merkkauispäivän jälkeen palkanlaskennassa tiedot poimitaan Titaniasta ja palkat lasketaan. Alle 13 päivän sijaisten palkat ja lisät lasketaan ja maksetaan samalla. Työntekijä pitää olla syötettynä järjestelmään merkkauispäivään mennessä, jotta hän saa palkkansa seuraavassa maksuerässä. (Westman 2014.)

## 6.7 Budjetoinnin nykytilanne

Budjetti tehdään seuraavalle vuodelle aina touko-kesäkuussa. Suurin omistaja ja asiakas Kotkan kaupunki tarvitsee hintatiedot vuosittain elokuun puolivälissä. Budjetin avulla nähdään kustannusrakenne ja pystytään hinnoittelemaan palvelut. Liikevaihto ja asiakasmäärät pystytään hahmottamaan budjetissa. Budjetti on kustannusten osalta valmiina juhannuksen jälkeen. Sitä korjataan sitä mukaa, kun tarkempaa tietoa saadaan. Hintoihin ei kuitenkaan pystytä enää vaikuttamaan eli tavoiteliikevaihto on selvillä. (Jeskanen 2014.)

Budjetti laaditaan aina seuraavalle vuodelle. Tavoite olisi rullaava budjetti. Tämä tarkoittaa sitä, että koko ajan olisi budjetti esimerkiksi puolitoista vuotta nykyhetkestä eteenpäin. Tällä hetkellä järjestelmässä on kuitenkin mahdollista tehdä ainoastaan vuoden budjetti. Valitettavasti järjestelmään ei saa auki kuin yhden vuoden budjetin. Käytössä on siis aina kuluvan vuoden budjetti ja loppuvuodesta myös seuraavan vuoden budjetti. Järjestelmää pidetään kuitenkin hyvänä. Toiveena on, että järjestelmä muuttuisi niin, että se mahdollistaisi rullaavan budjetoinnin käytön. (Jeskanen 2014.)

Toteuman ja budjetin vastaavuutta seurataan kuukausittain. Kun muutama kuukausi vuotta on kulunut, aloitetaan loppuvuoden ennusteen tekeminen. Järjestelmässä ennuste muuttuu siten, että siellä näkyvät aina toteutuneet kuukaudet ja loppuvuoden ajan käytetään budjettikuukausia, jos järjestelmään ei syötetä uusia tietoja. Ennuste elää joka kuukausi. Jos jokin kustannus onkin pienempi tai suurempi, kuin on arvioitu, niin tieto syötetään järjestelmään. Vain sitä vuotta, jota eletään, voidaan korjata. (Jeskanen 2014.)

### 6.7.1 Budjetointiprosessi

Henkilöstökustannusten budjetointi tapahtuu seuraavasti. Kustannuspaikoille syötetään kokonaisia henkilöitä. Luku 1 tarkoittaa yhtä täyttä kuukausipalkkaa saavaa henkilöä. On mahdollista syöttää luku 0,6 tai 0,8 mikäli työntekijän sovittu työaika poikkeaa normaalista. Esimerkiksi työsopimuksessa voi olla sovittu, että työntekijän työaika on 4- tai 6-tuntinen. Tällöin työaika suhteutetaan täyteen työaikaan ja budjettiin laitetaan työntekijän kohdalle yhtä pienempi luku. Täysi työaika määräytyy työehtosopimuksen mukaan. (Jeskanen 2014.)

Kaakon Taitoa Oy:stä toimitetaan keskipalkat tehtävänimikkeittäin budjetointia varten. Esimerkiksi kaikkien kokkien palkoista lasketaan keskiarvo, jota käytetään budjetoinnissa. Keskiarvo syötetään järjestelmään. Kun jollakin kustannuspaikalla tarvitaan esimerkiksi kymmenen kokkia, järjestelmä laskee yhteen kymmenen kokin keskiarvopalkan. Tällöin saadaan kustannukset euroina. Keskiarvopalkkaan on laskettu mukaan vuosilisät eli kokonaispalkan osuus, joka muodostuu työsuhteen keston mukaan. Keskiarvopalkkaan on lisätty prosenttiosuus lomarahojen ja -palkkojen kattamista varten. Käytössä oleva prosentti on yhdeksän. Aiemmin käytössä oli kuusi prosenttia, mutta silloin toteuma ei vastannut budjetoitua. Nyt yhdeksän prosenttia vastaa paremmin toteumaa. Jos on ollut talossa pitkän aikaa, niin lomapäiviä kertyy 38 päivää. Kirjanpitäjä kirjaa lomapalkkajaksotukset kuukausittain. Tällöin kuukausittaiset menot vastaavat paremmin budjetoitua. (Jeskanen 2014.)

Henkilöstökustannusten budjetoinnissa otetaan huomioon keskipalkka eli peruspalkkataso. Lisäksi eläkekulut huomioidaan lisäprosentilla ja muut sivukulut omalla prosentillaan. Muihin sivukuluihin kuuluvat sosiaaliturvamaksut, työttömyysvakuutusmaksut ja tapaturmavakuutusmaksut. Käytössä on siis kaksi lisäprosenttia, joita muutetaan Kevan eli Kuntien eläkevakuutuksen ilmoittamien tulevaisuuden ennusteiden mukaan. Myös työehtosopimusten korotukset syötetään järjestelmään silloin, kun ne tiedetään. (Jeskanen 2014.)

Kokemuslisät ovat valmiina keskipalkassa, mutta työaikakorvaukset kuten yö-, ilt-, viikonloppu- ja ylityölisät syötetään omana rivinään edellisen vuoden toteumien perusteella. (Jeskanen 2014.)

### 6.7.2 Määräaikaisten työsuhteiden budjetointi

Määräaikaisten työsuhteiden budjetointi on ollut haastavaa, sillä sijaisten tarve on epäsäännöllistä eivätkä vuodet ole samanlaisia. Talvikauden ja kesäkauden sijaistarve on erilainen, sillä kesällä Makumaakareiden toimipisteet eli koulut ovat suljettuna. Osittain kesän tarve lomasijaisille voidaan kattaa näiden suljettujen toimipisteiden henkilöstöstä sisäisten siirtojen avulla. (Jeskanen 2014.)

Määräaikaisia työsopimuksia budjetoidaan edellisten vuosien perusteella. Edellisten vuosien toteumien perusteella arvioidaan sairaslomien määrää ja sijaistarvetta. Määräaikaiset syötetään budjetoitijärjestelmään samalla tavalla kuin vakituisetkin. Jos sijaisen kohdalle syötetään 1, se tarkoittaa että sijainen on kuukauden jokainen arkipäivä töissä. Toimeksiantajalla on kuitenkin usein tilanne, jossa talossa on kymmenen sijaista, jotka tekevät päiviä sieltä täältä. Näitä sijaisia kohden syötetään järjestelmään 1. Lyhytaikaisten sijaisuuksien budjetointi on aiheuttanut epävarmuutta budjetin tarkkuudesta. (Haastattelu 3.6.2014.)

Yrityksessä on käytössä henkilöstöraportointi. Myös HR-raportointiin käytetään Cognos-järjestelmää. Järjestelmä laskee henkilötyövuosia ja henkilötyökuukausia. Osassa luvuista on otettu huomioon lomat ja poissaolot. Taulukko 1 on osa organisaation henkilötyövuosianalyysia, ja sitä käytetään budjetoinnissa hyödyksi.

Taulukko 1. Kymijoen Ravintopalvelut Oy:n kesäkuun 2013 henkilötövuosianalyysin osa

	2013/06							
	Henkilöstö yht.	Kirjavahvuus	HTK1			HTK2		
			Vakit	Määrä	Yht.	Vakit	Määrä	Yht.
<b>Yhteensä</b>	119,0	124,0	50,9	26,5	77,4	79,5	31,1	110,5
<b>KESKUS Keskuskeittiö</b>	87,3	90,0	31,5	23,6	55,1	52,8	27,5	80,2
<b>11 Yhteiset kustannukset</b>	10,2	11,0	7,8		7,8	10,2		10,2
<b>KAS Kuusankoski</b>	15,5	17,0	8,9	1,9	10,8	11,5	2,3	13,8
<b>HLOSTO Henkilöstöruokailu</b>	6,0	6,0	2,7	1,0	3,7	5,0	1,3	6,3

	Kumulatiivinen vuosi					
	HTV1 ennuste			HTV2 ennuste		
	Vakit	Määrä	Yht.	Vakit	Määrä	Yht.
<b>Yhteensä</b>	61,6	30,1	91,7	76,8	32,4	109,2
<b>KESKUS Keskuskeittiö</b>	39,9	26,1	66,0	51,4	28,1	79,5
<b>11 Yhteiset kustannukset</b>	8,7		8,7	9,8		9,8
<b>KAS Kuusankoski</b>	9,8	1,9	11,7	11,5	2,1	13,6
<b>HLOSTO Henkilöstöruokailu</b>	3,2	2,1	5,3	4,2	2,3	6,4

HTK = henkilötökuukausi

HTV = henkilötövuosi

HTK1 = yhden kokoaikaisen henkilön tekemä todellinen työpanos kuukaudessa, luvusta on vähennetty kaikki poissaolot myös lomat

HTV1 = yhden kokoaikaisen henkilön tekemä todellinen työpanos vuodessa, luvusta on vähennetty kaikki poissaolot myös lomat

HTK2 = yhdelle kokoaikaiselle henkilölle maksettu työpanos kuukaudessa, luvusta on vähennetty vain palkattomat poissaolot

HTV2 = yhdelle kokoaikaiselle henkilölle maksettu työpanos vuodessa, luvusta on vähennetty vain palkattomat poissaolot

Budjetoinnissa on käytetty hyödyksi HTK2-lukua määräaikaisten työsuhteiden budjetoinnissa. Luku sisältää kuitenkin myös pitkäaikaiset sijaisuudet kuten esimerkiksi perhevapaat. Nämä sijaisuudet ovat erilaisia, sillä budjetissa pitää huomioida, että va-

kituiselle työntekijälle ei makseta palkkaa. Näin järjestelmän luvusta ei ole suoraan saatavissa esimerkiksi sairauslomien sijaisuuksia tai lomasijaisten tarvetta. HTK2-luvun käyttö on kuitenkin auttanut tarkentamaan budjettia. Controllerilla ei ollut tietoa, onko luvun käyttö perusteltua ja onko se oikea luku budjetoinnin käyttöön. (Haastattelu 3.6.2014.)

## 7 VASTAUSTEN ETSIMISTÄ

Määräaikaisten työsuhteiden kuukausittaisen määrän löytäminen osoittautui haastavaksi. Palkanlaskijalta tiedusteltiin mahdollisuutta löytää vastaukset jostakin järjestelmästä, mutta tietoa ei ollut mahdollista saada. Täytyi siis valita toinen keino tiedon keräämiseen.

Vuodelta 2013 valittiin kolme kuukautta eri puolilta vuotta. Näiltä kuukausilta laskettiin voimassa olevat määräaikaiset työ sopimukset eli useamman kuukauden mittaisista työsuhteista päivän mittaisiin. Käytössä oli keskuskeittiön eli Kapyysin työ sopimukset. Keskuskeittiössä on suurin tarve sijaisille ja myös eniten työntekijöitä. Näiden sijaisten määrää verrattiin yrityksen henkilöstöraportoinnin lukemiin. Henkilöstöraportointi laskee sijaiset kokonaisen henkilötyökuukauden mukaan sen, kuinka monelle määräaikaiselle maksetaan kokonaisen kuukauden mukaan.

Pistokoe kuukausina olivat maaliskuu-, kesä- ja lokakuu 2013. Kaikkien kolmen kuukauden aikana voimassa oli yhteensä 131 määräaikaista työ sopimusta. Maaliskuussa sopimuksia oli voimassa kaikkiaan 49 ja työsuhteessa oli yhteensä 27 sijaista. Kesäkuussa sijaisia oli 29 ja voimassa oli 42 työ sopimusta. Lokakuussa sijaisia oli niin ikään 29 ja sopimuksia oli voimassa 54.

Erot johtuvat siitä, että joillakin sijaisilla oli useampi lyhytaikainen työsuhde kuukauden aikana. Erot kokonaismäärän ja kuukausien summan välillä muodostuvat siitä, että osa työsuhteista oli niin pitkiä, että ne olivat voimassa kahden tai kolmen pistokoe kuukauden aikana. Saatua sijaismääriä verrattiin henkilöstöraportoinnin lukuihin. Huomattiin, että lasketut työsuhteet ja henkilöstöraportin luku eivät täysin vastanneet toisiaan, mutta olivat hyvin lähellä toisiaan. Henkilöstöraportista on siis saatavissa tieto tulevia budjetteja varten. Taulukosta 2. nähdään kesäkuun 2013 aikana voimassa olevat työsuhteet ja käytettyjen määräaikaisten työntekijöiden määrä. Lisäksi nähdään, millainen työsuhde on ollut ja mikä sen kesto on kuukausina tai päivinä.

Taulukko 2. Kesäkuun 2013 aikana voimassaolevien määräaikaisten työsopimusten ajankohdat, käytetyt sijaismäärät, työsuhteiden kestot ja työsuhteen muoto

**Kesäkuu 2013**

Työntekijä	Työsuhteen alkamis- ja päättymispäivä	Työsuhteen muoto	Työsuhteen kesto
1	1.5.–14.7.	yli 13 pv	2,5 kk
2	3.6.–7.7.	yli 13 pv	1,5 kk
	13.5.–2.6.		
3	24.5.–4.8	yli 13 pv	2,5 kk
4	28.1.–31.12	yli 13 pv	11 kk
5	21.1.–1.11.	yli 13 pv	9 kk
6	12.2.–11.2.2014	yli 13 pv	12 kk
7	12.6.–19.6.	alle 13 pv	8 pv
8	1.2.–31.12.	yli 13 pv	11 kk
9	17.6.–4.8	yli 13 pv	14 pv
10	24.6.–30.6.	alle 13 pv	7 pv
	12.6.–23.6.	alle 13 pv	12 pv
	6.6.–9.6	alle 13 pv	4 pv
	2.6.–2.6.	alle 13 pv	1 pv
11	3.6.–23.6.	yli 13 pv	4,5 kk
	28.1.–2.6		
12	17.6.–11.8	yli 13 pv	2 kk
13	1.1.–31.7.	yli 13 pv	7 kk
14	3.6.–11.8.	yli 13 pv	2,5 kk
15	22.4.–25.8.	yli 13 pv	4 kk
16	1.4.–31.8.	yli 13 pv	5 kk
17	13.5.–11.3.2014	yli 13 pv	11 kk
18	3.6.–31.3.2015	yli 13 pv	22 kk
19	10.4.–31.12.	yli 13 pv	8,5 kk
20	3.6.–4.8	yli 13 pv	2 kk
21	3.6.–11.8.	yli 13 pv	2,5 kk
22	24.6.–30.6.	yli 13 pv	14 pv
	17.6.–23.6.		
	12.6.–14.6.	alle 13 pv	3 pv
	13.5.–2.6.	yli 13 pv	20 pv
23	29.6.–30.6.	alle 13 pv	2 pv
	24.6.	alle 13 pv	1 pv
	19.6.–21.6.	alle 13 pv	3 pv
24	1.6.–30.9.	yli 13 pv	4 kk
25	27.6.–30.6.	alle 13 pv	4 pv
	7.6.–8.6.	alle 13 pv	2 pv
	13.5.–2.6.	yli 13 pv	20 pv
26	18.2.–31.5.2015	yli 13 pv	27,5 kk
27	4.6.–9.6.	alle 13 pv	7 pv
	3.6.		
28	1.5.–30.4.2014	yli 13 pv	12 kk
29	13.5.–30.6.	yli 13 pv	1,5 kk

Samalla, kun pistokoetta tehtiin, käytiin controllerin kanssa uusi keskustelu. Keskustelussa pohdittiin vielä syitä siihen, miksi henkilöstökustannukset vaihtelevat kuukausittain. Vaikka toiminta on tasaista ja pistokokeissa huomattiin, että sijaisten tarve ja käyttö on myös melko tasaista, kustannukset vaihtelivat kuukausittain. Sijaisten määrä henkilöstöraporteissa oli 25:stä 30:een kuukaudessa. Controller esitti arvion, että kolmen viikon työaikajakso vaikuttaa jollakin tavalla kustannusten aikatauluihin. Kolmen viikon työaikajakso vaikuttaa työaikakorvausten ja ylityökorvausten maksamiseen. Maksuaikataulua tutkimalla saadaan selville, että työaikakorvauksia maksetaan lähes säännönmukaisesti joka toinen kuukausi kaksi kertaa ja joka toinen kuukausi vain kerran. Muodostamalla vuoden 2015 aikataulu voitaisiin kuluja budjetoida oikeille kuukausille. Ongelmana on, että oikea aikataulu saadaan joulukuussa Kaakon Taitoa Oy:stä, joka hoitaa toimeksiantajan palkanlaskennan ja kirjapidon. Budjetointi tehdään valmiiksi kesäkuun aikana, sillä toimeksiantajan asiakkaat tarvitsevat hintatiedot elokuun aikana. Aikataulun lisäksi täytyy selvittää, missä työaikajaksossa juhlapyhät sijaitsevat ja milloin niiden työaikakorvaukset maksetaan. Jokaisessa jaksossa on samannäköisiä viikonloppuja, joten se ei aiheuta epäsäännöllisyyttä kustannuksiin.

## 8 RATKAISUJEN KEHITTÄMINEN

### 8.1 Henkilöstökustannusten kohdentaminen oikealle budjettikaudelle

Tutkimuksesta kävi ilmi, että työaikakorvaukset maksetaan tietyn aikataulun mukaan. Työaikakorvaukset voidaan kohdistaa oikealle kuukaudelle seuraamalla aikataulua. Työaikajakson aiheuttama epäsäännöllisyys korvausten kohdistumisessa kuukaudelle on mahdollista budjetoida, mikäli seuraavan vuoden aikataulu saadaan käyttöön aiemmin. Aikataulu on mahdollista tehdä itse esimerkiksi Excel-tilin avulla. Seuraava taulukko 3, on tehty vuoden 2015 budjetointia varten. Se on maksuaikataulu kuukausipalkkaisten työaikakorvauksille.



Taulukko 3. Työaikakorvausten maksuaikataulu kuukausipalkkalaisille vuonna 2015

<b>Työaikakorvausten maksuaikataulu kuukausipalkkalaisille 2015</b>			
<b>Työvuorajakso</b>	<b>Jakson nro</b>	<b>merkkauspäivä (arvio)</b>	<b>maksupäivä</b>
1.12.–21.12.2014	17/14	2.1.2015	15.1.2015
22.12.14–11.1.2015	1/15	22.1.2015	30.1.2015
12.1.15–1.2.2015	2/15	12.2.2015	27.2.2015
2.2.15–22.2.2015	3/15	3.3.2015	16.3.2015
23.2.15–15.3.15	4/15	26.3.2015	16.4.2015
16.3.15–5.4.15	5/15	15.4.2015	30.4.2015
6.4.15–26.4.	6/15	7.5.2015	29.5.2015
27.4.15–17.5.15	7/15	28.5.2015	16.6.2015
18.5.15–7.6.15	8/15	18.6.2015	16.7.2015
8.6.2015–28.6.15	9/15	8.7.2015	31.7.2015
29.6.15–19.7.15	10/15	30.7.2015	16.8.2015
20.7.15–9.8.15	11/15	20.8.2015	16.9.2015
10.8.15–30.8.15	12/15	10.9.2015	30.9.2015
31.8.15–20.9.15	13/15	1.10.2015	16.10.2015
21.9.15–11.10.15	14/15	22.10.2015	16.11.2015
12.10.15–1.11.15	15/15	12.11.2015	30.11.2015
2.11.15–22.11.15	16/15	2.12.2015	16.12.2015
23.11.15–13.12.15	17/15	23.12.2015	16.1.2016
14.12.15–3.1.16	1/16	14.1.2016	31.1.2016

Taulukko on tehty vuoden 2014 taulukon mukaan (Liite 2). Kolmen viikon työaika-jaksot jatkuvat edellisestä vuodesta, joten seuraavan vuoden jaksot on tehty seuraamalla kalenterista päivämääriä aina kolmen viikon verran. Työaikajakso vaihtuu sunnuntain ja maanantain välisenä yönä kello 00.00. Merkkauspäivä on saatu, kun laskeaan jakson päättymisestä 11 päivää. Näiden päivien aikana esimiehillä on aikaa laittaa toteutuneet työtunnit järjestelmään. Merkkauspäivästä on laskettu vähintään 13 päivää maksupäivään, jotta palkanlaskijalla on aikaa tehdä palkka-ajo, ennen kuin palkat lähtevät noin viikkoa ennen maksupäivää pankkiin. Jos merkkauspäivän ja seuraavan mahdollisen maksupäivän välissä on alle 13 päivää, maksupäivä siirtyy seuraavaan. Maksupäiviä ovat kuukauden 16. päivä ja kuukauden viimeinen päivä. Jos maksupäivä sattuu viikonlopulle, niin silloin käytössä on edellinen pankkipäivä.

Seuraava taulukko 4 on tehty vuoden 2015 työaikakorvausten maksuaikataulun perusteella. Jokaisen kuukauden kohdalla on katsottu, kuinka monet työaikakorvaukset kuukauden aikana maksetaan. Lisäksi kalenteria seuraamalla on katsottu, miten pyhät sijoittuvat vuoden aikana. Tästä on jatkettu eteenpäin katsomalla, mihin työaikajak-

soon pyhät sisältyvät ja edelleen, mille kuukaudelle pyhistä aiheutuvat ylimääräiset työaikakorvaukset kohdistuvat. Taulukossa 4 on esitetty kunkin kuukauden kohdalla, kuinka monta kertaa työaikakorvaukset tulevat maksuun ja mikäli kuukauden kohdalla on arkipyhien työaikakorvauksia lisäämässä kuukauden kustannuksia.

Taulukko 4. Vuoden 2015 kuukausille kohdistuvat työaikakorvaukset. Pyhäpäivien työaikakorvauksia nostava vaikutus on huomioitu kunkin kuukauden kohdalla.

<b>Kuukausi</b>	<b>Kuukauteen kohdistuvat työaikakorvaukset vuonna 2015</b>
Tammikuu	maksetaan <b>kahden</b> jakson työaikakorvaukset, <b>11 päivän työaikakorvaukset (sisältää 2 viikonloppua) loppiainen ja uuden vuoden päivä</b> kuuluvat vuodelle 2015, loput vuodelle 2014
Helmikuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 3 viikonloppua
Maaliskuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 3 viikonloppua
Huhtikuu	maksetaan <b>kahden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 6 viikonloppua ja <b>pääsiäisestä 3 päivää</b>
Toukokuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 3 viikonloppua ja <b>pääsiäisestä yksi päivä</b>
Kesäkuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 3 viikonloppua ja <b>helatorstai ja vappu</b>
Heinäkuu	maksetaan <b>kahden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 6 viikonloppua ja <b>juhannus</b>
Elokuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 3 viikonloppua
Syyskuu	maksetaan <b>kahden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 6 viikonloppua
Lokakuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson lisät sis. 3 viikonloppua
Marraskuu	maksetaan <b>kahden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 6 viikonloppua ja <b>pyhäinpäivä</b>
Joulukuu	maksetaan <b>yhden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 3 viikonloppua
Tammikuu	maksetaan <b>kahden</b> työaikajakson työaikakorvaukset sisältää 6 viikonloppua ja <b>itsenäisyyspäivän, joulun</b> , jotka kuuluvat vuodelle 2015. vuodelle 2016 kuuluvat 3 päivää, joista yksi on uudenvuoden päivä.

Näiden kahden taulukon 3 ja 4 avulla voidaan työaikakorvaukset kohdistaa oikealle kuukaudelle ja niiden aiheuttamat erot eri kuukausien henkilöstökustannuksissa ennakoita. Vaikka yrityksen toiminta on varsin tasaista kuukausittain, voidaan yllä olevasta taulukosta havaita, että lähes joka toinen kuukausi maksetaan työaikakorvauksia kaksi kertaa ja joka toinen kuukausi vain kerran. Työaikakorvausten yhteissumma on merkittävä, sillä työaikakorvauksia syntyy päivittäin ilta- ja yötyökorvauksista ja viikonloppuisin korvauksia tulee jokaiselta tehdyltä työtunnilta. Työaikakorvaukset ovat myös syy siihen, miksi henkilöstökustannukset muuttuvat kuukausittain.

Alkuperäinen oletus, että määräaikaisten työntekijöiden kustannukset aiheuttavat kuukausittaiset muutokset, on osittain oikein. Myös vakituisten työntekijöiden työaikakorvaukset aiheuttavat muutoksia kuukausittaisiin kustannuksiin. Määräaikaisten työntekijöiden tarkka arvioiminen kuukautta kohden on vaikeaa, sillä esimerkiksi sairauspoissaolot ovat ennalta arvaamattomia. Joinakin kuukausina sairauspoissaoloja voi tulla ennakoitua enemmän. Tällöin myös toteutuneet kustannukset voivat olla budjetoitua suuremmat.

Päättävien sijaisuuksien loppupalkkojen lomakorvauksia ei aina uskalleta tilanteesta riippuen maksaa, koska ei tiedetä, jatkuuko työsuhde vai ei. Mikäli työsuhde ei jatku, loppupalkan eli lomakorvauksen osuus jää seuraavaan maksatukseen, joka voi olla seuraavan kuukauden aikana.

Alkuperäisiin tutkimuskysymyksiin kuului, vaikuttaako työsopimuksen solmimisajankohta työsuhteen maksuihin. Oletuksena oli, että jos työsuhde alkaa tiettyyn aikaan kuukaudesta, se vaikuttaa palkanmaksun siirtymiseen. Tämä on osittain totta. Loppukuussa, palkka-ajojen jälkeen alkavien työsuhteiden peruspalkat siirtyvät seuraavan kuukauden maksatukseen. Työaikakorvausten maksu riippuu kolmiviikkoisesta työaikaseurantajaksosta ja siitä, miten pitkä solmittu työsuhde on. Jos työsuhde on alle 13 päivää, peruspalkka ja työaikakorvaukset maksetaan samalla kertaa. Maksun siirtyminen seuraavalle kuukaudelle riippuu työaikaseurantajaksosta ja työsuhteen ajoittumisesta suhteessa merkkäuspäiviin.

Yli 13 päivän sijaisuuksissa peruspalkan maksu tapahtuu kuun viimeisenä pankkipäivänä, mutta mikäli palkka-ajo on tehty ennen työsopimuksen kirjoittamista, siirtyy peruspalkan maksu seuraavalle kuukaudelle. Yli 13 päivän työsuhteiden työaikakorvausten maksu siirtyy joka tapauksessa vähintään seuraavalle kuukaudelle. Aikarajan ylitt-

tävät työsuhteiden palkat lasketaan kuukausipalkkaisten mukaan, ja myös työsuhteiden työaikakorvaukset maksetaan kuukausipalkkaisten aikataulun mukaan. Kuukausipalkkaisten työntekijöiden työaikakorvaukset maksetaan noin kuukausi työsuorituksen jälkeen.

## 8.2 Mahdollisuuksia määräaikaisten työntekijöiden budjetointiin

Määräaikaisten työntekijöiden tarvetta ja määrää selvitettiin vuoden 2013 määräaikaisten työsopimusten perusteella. Määräaikaisten lukumäärä oli tärkeä selvittää, jotta tiedettäisiin, mistä löydetään oikea luku budjetoinnin käyttöön. Aiemmin budjetoinnissa oli käytetty henkilöstöraportoinnista saatavaa lukua. Luku oli määräaikaisten työntekijöiden henkilötyökuukausi, jossa oli otettu huomioon yhdelle kokoaikaiselle henkilölle maksettu työpanos kuukaudessa. Luvusta oli vähennetty vain palkattomat poissaolot. Tiedossa ei kuitenkaan ollut, miten hyvin luku vastaa määräaikaisten työsuhteiden määrää ja kustannuksia todellisuudessa. Ei siis tiedetty, onko tämä oikea luku budjetoinnin käyttöön.

Kohdevuoden valitut kuukaudet olivat maaliskuu-, kesä- ja lokakuu. Näiden kuukausien aikana käytettiin sijaisia 27:stä 29:ään henkilöä. Samojen kuukausien määräaikaisten työsuhteiden henkilötyökuukausia verrattiin työsopimusten mukaan laskettuihin. Luvut olivat lähellä toisiaan mutta eivät täysin samoja. Osa eroista on selitettävissä sillä, että järjestelmä laskee monia lyhyitä työsuhteita yhteen, jotta kokonainen henkilötyökuukausi saadaan muodostettua. Esimerkiksi kesäkuulta laskettiin työsopimuksia 29 henkilölle ja järjestelmän henkilötyökuukausiluku oli 27,5. Kesäkuun aikana oli lyhytaikaisia alle 13 päivän työsuhteita 12 kappaletta ja niistä kertyi yhteensä 54 työpäivää. On myös mahdollista, että työsopimuksia selatessa jokin sopimus on jäänyt huomaamatta. Seuraavassa taulukossa 5 on koottu yhteen pistokoekuukausien tuloksia.

Taulukko 5. Maalis-, kesä- ja lokakuun määräaikaisten työsuhteiden kappalemääriä

	<b>Maaliskuu 2013</b>	<b>Kesäkuu 2013</b>	<b>Lokakuu 2013</b>
Työsopimuksia yhteensä	49	42	54
Määräaikaaisia työntekijöitä yhteensä	27	29	29
Työsuhteet alle 13 pv (kpl)	13	12	18
Työsuhteiden sisältämät työpäivät yhteensä	50	54	64
Työsuhteet yli 13 pv alle kk (kpl)	5	4	5
Työsuhteiden sisältämät työpäivät yhteensä	89	68	93
Työsuhteet yli kk (kpl)	11	12	9
Työsuhteet yli 6 kk (kpl)	9	10	12

Työsuhteista yli kuuden kuukauden mittaiset työsuhteet ovat niin pitkiä, että voidaan olettaa niiden korvaavan tiettyä työsuhdetta esimerkiksi perhevapaiden ajan. Nämä ja yli kuukauden mittaiset työsuhteet budjetoidaan normaalisti käyttämällä numeroa 1 budjetissa. Numero yksi tarkoitti yhtä kuukausipalkkaista työntekijää. Alle kuukauden työsuhteista lasketaan yhteen henkilötyökuukaudet. Esimerkiksi kesäkuussa lyhytaikaisten työsuhteiden yhteenlasketut työpäivät ovat 122 päivää. Tämä vastaa 4,1 kuukausipalkkaa, kun työpäivät jaetaan kuukauden todellisilla päivillä eli 30:llä. Näin laskevien saadaan sijaisten kokonaismääräksi kesäkuussa 26,1. Näin ei voida kuitenkaan suoraan laskea vaan alle 13 päivää kestävien työsuhteiden kustannukset ovat korkeammat kuin kuukausipalkkaisten. Tämä johtuu erilaisista palkanlaskutavoista. Voidaan olettaa, että henkilöstöraportointijärjestelmän vastaava luku 27,5 on oikeampi. Näin lukua voidaan edelleen käyttää budjetoinnissa ja sen käyttö on perusteltua.

Toimeksiantajaa kiinnosti myös, kuinka paljon sijaisia tarvitaan lomittamaan kesää. Koska kesällä osa toimeksiantajan toimipisteistä on kiinni, vapautuu näistä paikoista työntekijöitä. Heitä voidaan osittain käyttää lomien sijaisina. Kesäkuun 2013 aikana voimassa olleiden työsuhteiden joukossa oli kuusi selkeästi kesäkaudelle tehtyä työ-sopimusta. Työsopimukset olivat noin kaksi ja puoli kuukautta voimassa ilman katkoa. Jos työsuhde katkeaa välillä, voidaan epäillä, että työsuhde on sairausloman sijaisuus, joka jatkuu, jos sairauslomakin jatkuu. Näitä kesän mittaisia työsuhteita voidaan varauksella pitää kesälomien sijaisuuksina.

## 9 JOHTOPÄÄTÖKSET

Toimeksiantajan henkilöstökustannusten kuukausittainen vaihtelu johtuu pääosin työaikakorvausten maksuaikataulusta. Työaikakorvaukset ovat merkittävä osa henkilöstökustannuksia, sillä niitä kertyy joka päivä. Työaikakorvaukset maksetaan kolmen viikon jaksoissa, josta aiheutuu kustannusten epätasainen kohdistuminen eri kuukaudelle. Työaikakorvaukset voidaan kohdistaa maksuaikataulun avulla oikealle kuukaudelle.

Osa kustannusten vaihtelusta voidaan selittää sijaisten käytöllä ja tarpeella. Sijaistarve on sairaslomien osalta ennalta arvaamatonta, ja sitä voidaan ennakoida edellisten vuosien toteutumien perusteella.

Sijaisten palkanmaksuaikatauluun vaikuttavat työsuhteen pituus ja työsuhteen alkamisajankohta suhteessa palkanlaskennan aikatauluun. Alle 13 päivän työsuhteiden palkka ja työaikakorvaukset maksetaan samalla kertaa. Palkanmaksun siirtyminen seuraavalle kuukaudelle johtuu ainoastaan siitä, että työsuhde alkaa loppukuusta. Tällöin merkkauspäivä ja palkka-ajot ovat ohi ja maksu siirtyy seuraavaan kuuhun. Budjetoinnin kannalta suuria eroja ei aiheudu, mutta on hyvä tiedostaa, että kustannukset eivät aina kirjaudu samalle kuukaudelle kuin varsinainen suorite.

Yli 13 päivän työsuhteissa palkanmaksu tapahtuu kuukausipalkkaisten aikataulun mukaan. Peruspalkka maksetaan saman kuukauden aikana, mikäli työsuhde ei ala loppukuusta niin, että merkkauspäivä on ohi ja palkka-ajo tehty. Työaikakorvausten maksu voi siirtyä yli kuukaudella työsuhteen päättymisestä. Työaikakorvausten maksuun vaikuttaa kolmen viikon työajanseurantajakso, jonka mukaan korvauksia maksetaan.

Toimeksiantajan käytössä olevan HR-raportoinnin tuottamaa HTK-lukua voidaan käyttää apuna budjetoinnissa. Sillä voidaan budjetoida sijaisten määrä, kun otetaan huomioon pitkäaikaisten sijaisuuksien osuus. Pitkäaikaisten sijaisten määrä huomioidaan vastaavasti vakituisten työntekijöiden puolella. Budjetoimalla heitä vähemmän samassa suhteessa kuin pitkäaikaisia sijaisia lisätään, saadaan oikea kokonaismäärä. Lyhytaikaisten sijaisten määrä budjettiin saadaan samasta luvusta vähentämällä pitkäaikaisten sijaisten määrä.

## 10 POHDINTA

Kirjallisuudesta ei löytynyt suoraan vastaavaa tietoa. Aiemmissa tutkimuksissa henkilöstökustannuksia oli käsitelty kustannuslaskennan näkökulmasta ja osana isompaa kokonaisuutta budjetoinnissa. Samankaltaista tutkimusta oli Merja Leinonen tehnyt opinnäytetyössään *Budjetointi Ravimäkiyhdistys ry:ssä*. Hän laati toimeksiantajalle pääbudjetteja, mutta henkilöstökustannuksissa oli samanlaisia eriä kuin Kymijoen Ravintopalveluilla. Leinosen näkökulma oli erilainen ja siinä henkilöstökustannukset olivat vain osa työtä, kun taas Kymijoen Ravintopalveluilla ne ovat koko ongelman ydin. Näin yksityiskohtaista tutkimusta erilaisten henkilöstökustannusten osista ja niiden budjetoinnista ei löytynyt. Yleisesti henkilöstökustannuksia on käsitelty palkkoina ja palkkojen sivukuluina eli niinä kustannuksina, joita työnantajalle syntyy. Tässä tutkimuksessa eriteltyt työaikakorvaukset ovat merkittävä osa toimeksiantajan henkilöstökustannuksia, joten niiden kohdistaminen budjetissa oikealle kuukaudelle on tärkeää. Työaikalaista ja alan työehtosopimuksesta löytyi perusteet erilaisille työaikakorvauksille ja palkan maksuaikatauluille. Budjetoinnin merkityksestä ja käytännöistä löydettiin kirjallisuudesta tietoa. Samalla toimeksiantajan tarve budjetoinnin kehittämiseen sai lisää painoarvoa.

### 10.1 Onnistumisen arviointia

Tutkimuksessa onnistuttiin saamaan vastaus siihen, miten henkilöstökustannuksia voidaan kohdistaa oikealle kuukaudelle ja miksi kustannukset vaihtelevat huomattavasti kuukausittain, vaikka toiminnan taso pysyy tasaisena. Ongelma onnistuttiin ratkaisemaan. Löydettiin keino, jota voidaan käytännössä soveltaa. Työaikakorvausten maksuaikataulu täytyy saada aiemmin käyttöön. Sen ja aiempien toteumien perusteella voidaan kuukauden henkilöstökustannukset kohdentaa oikeille kuukausille.

Sijaisten maksuaikataulujen huomioon ottaminen budjettia tehdessä on vaikeaa. Aikataulujen tiedot ovat hyödyksi budjetin seurannassa ja lukujen korjaamisessa toteumien mukaan.

Lisää varmistusta olisi voinut hakea sijaisten kuukausittaisista määristä. Useampia kuukausia olisi voinut tarkistaa. Nyt yhden kohdekuukauden tulos ei ollut tyydyttävä verrattuna henkilöstöraportoinnin lukuun. On mahdollista, että maaliskuun työsopimuksia on jäänyt huomaamatta työsopimusten suuren määrän vuoksi. Kesäkuun ja lo-

kakuun sijaismäärät ovat hyvin lähellä henkilöstöraportin lukuja ja sen vuoksi HTK2-lukua voidaan edelleen käyttää budjetoinnissa. Työsopimusten selaaminen on aikaa vievää puuhaa, ja tiedon tarkentaminen sillä keinolla ei ole järkevää ajankäyttöä yritykselle. Paremmalla suunnittelulla tiedon hankkimiseksi olisi säästetty aikaa ja saatu enemmän tietoa johtopäätösten tekoon. Myös tutkimustulos olisi luotettavampi, mikäli useampia kuukausia olisi tutkittu.

Tutkimus lisäsi toimeksiantajan tietoa siitä, miten ja milloin henkilöstökustannukset siirtyvät kirjanpitoon eli kirjautuvat kuluiksi. Toimeksiantajalla on mahdollisuus soveltaa tietoja budjetoinnissa. Tutkimuksessa löydettiin ratkaisuja, mutta lopullinen onnistuminen tutkimusongelman ratkaisussa saadaan vasta, kun vuoden 2015 budjettia verrataan toteumiin. Silloin nähdään, ovatko tutkimuksessa saadut tiedot auttaneet budjetointia lähemmäs toteumaa ja kuinka lähelle toteumaa on saaduilla tiedoilla päästy. Osa budjetoinnin ongelmista johtuu sijaisten tarpeesta ja osa tällaisista sijaistaroista on ennalta arvaamattomia. Sijaisten määrää voidaan arvioida edellisen vuosien perusteella, mutta vuodet eivät ole toistensa veljiä ja eroja tulee olemaan.

## 10.2 Menetelmien ja yleistettävyyden arviointia

Tutkimukseen valitut menetelmät sopivat hyvin. Case-menetelmä sopi tutkimukseen, sillä tutkimuksen kohde oli hyvin rajattu ilmiö, jonka kokonaisvaltainen ymmärtäminen oli tarpeen. Eri tietolähteistä tullut aineisto piti yhdistää kokonaisuudeksi ja löytää toisiaan tukevat tiedot niin, että löydettyihin tietoihin pystyi luottamaan. Teemahaastattelujen ja sisällön analyysin avulla voitiin henkilöstökustannuksista rakentaa yhteinen kuva. Niiden avulla myös tarkennettiin tutkimusongelmaa, jotta tutkimuksesta olisi mahdollisimman paljon hyötyä toimeksiantajalle. Raporttien ja toimeksiantajan materiaalien tutkiminen ja yhdistäminen haastattelujen tietoon tuki tiedon hankintaa ja auttoi ymmärtämään paremmin haastatteluissa saatua tietoa. Henkilöstökustannusten koostumuksen ymmärtäminen ja ajoittuminen oli tärkeä tieto, jotta tieto pystyttiin siirtämään oikein budjettiin.

Tutkimuksen tuloksia voi olla vaikea yleistää, sillä kyse oli yhden yrityksen käytännöistä ja yhden alan työehtosopimuksen säännöksistä. Tutkimuksessa käsiteltiin hyvin yksityiskohtaisesti toimeksiantajan henkilöstökustannuksia. Esimerkiksi toimeksiantajalla käytössä oleva kolmen viikon työaikajakso on täysin työnantajasta kiinni. Työehtosopimus ja työaikalaki antavat rajat siihen, millä välillä työajan seuranta ja



tasoitusta voidaan tehdä, mutta työnantaja päättää niissä rajoissa oman käytäntönsä. Lisäksi työnantajat voivat halutessaan antaa työaikakorvaukset osittain tai kokonaan vapaina.

### 10.3 Jatkotutkimuksen mahdollisuus

Tutkimuksen edetessä varsinkin määräaikaisten työsopimusten ja sijaisten lukumäärää kuukaudessa selvitetessä huomattiin, että joillakin sijaisilla voi olla paksu nippu työsopimuksia vuoden aikana. Heitä käytetään sijaisina joka kuukausi usean kerran. Jatkoa ajatellen olisikin hyvä selvittää, kuinka monena päivänä nämä sijaiset tekevät yrityksessä vuoden aikana. Henkilöstöpäällikkö Terhi Vinnamon mukaan lyhyet työsuhteet tuntipalkkauksella tulevat yritykselle suhteellisesti kalliimmaksi kuin kuukausipalkalla tehdyt työsuhteet. Lisäksi lyhyistä työsuhteista aiheutuu paperitöitä sekä henkilöstöhallintoon että palkanlaskentaan. Jatkoa ajatellen olisi hyvä selvittää, tulisiko sijaisten palkkaaminen vakituisiksi sijaisiksi kuukausipalkalla yritykselle edullisemmaksi kuin jatkuvien lyhytaikaisten työsopimusten tekeminen. Mikäli sijaisten palkkaaminen vakituisiksi sijaisiksi olisi kannattavaa, helpottaisi se myös budjetin laatimista. Koko- tai osa-aikaisina työntekijöinä heidän kustannuksensa pystyisi arvioimaan nykyistä paremmin.

Esimerkiksi kesäkuussa alle kuukauden mittaisten työsuhteiden yhteinen määrä päivinä vastasi 4,1 henkilön koko kuukauden mittaista panosta. Sama luku maaliskuun kohdalla oli 4,4 ja lokakuun kohdalla 5,1. Tietenkään näitä lukuja ei kannata suoraan siirtää vakituisiksi työntekijöiksi ja osa sijaisuuksista on useammalla henkilöllä ja yhtä aikaa. Selvittämisen arvoista kuitenkin on, voidaanko sijaistarve hoitaa toisella tavalla ja nykyisen henkilöstön resursseja siirtää jatkuvasta rekrytoinnista ja uusien työsopimusten aiheuttamasta paperityöstä muuhun tuottavampaan toimintaan.

## LÄHTEET

Arnold, J. & Turley, S. 1996. Accounting for Management Decisions. Third edition. Lontoo. UK. Prentice Hall Europe.

Avaintyönantajat AVAINTA ry:n työehtosopimus 2014–2017. Saatavissa: [http://www.jhl.fi/files/attachments/edunvalvonta/yksityiset\\_alat/avainta/avaintes-2014-2017.pdf](http://www.jhl.fi/files/attachments/edunvalvonta/yksityiset_alat/avainta/avaintes-2014-2017.pdf). [viitattu 1.7.2014]

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. 15.–16. painos. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Jeskanen, S. 2014. Controller. Haastattelu 3.6.2014. Kotka

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

Kananen, J. 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kymijoen Ravintopalvelut Oy. 2014a. Saatavissa: [www.makunne.fi](http://www.makunne.fi). [viitattu 25.6.2014]

Kymijoen Ravintopalvelut Oy. 2014b. Yritysesittely. 11.4.2014

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2009. Johdon laskentatoimi. 6.-9. painos. Helsinki. Edita Prima Oy.

Riistama, V. & Jyrkkiö, E. 1999. Operatiivinen laskentatoimi Perusteet ja Hyväksikäyttö. 16. painos. Helsinki. WSOY.

Stake, R. E. 1995. The Art of Case Study Research. Thousand Oaks. USA. Sage Publications Inc.

Syvänperä, O. & Turunen, L. 2012. Palkkavuosi. 7.painos. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällön analyysi. 5. painos. Helsinki. Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Työaikalaki. 2014 Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19960605>.  
[viitattu 18.6.2014]

Työsopimuslaki. 2014 Saatavissa:  
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2001/20010055>. [viitattu 19.6.2014]

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

Vinnamo, T.2014. Henkilöstöpäällikkö. Haastattelu 19.5.2014. Kotka

Westman, H. 2014. Palkka-asiantuntija. Haastattelu 2.6.2014.. Kotka

Yin, R. K. 2003. Case Study Research Design and Methods. Third Edition. Thousand Oaks. USA. Sage Publications Inc.

Åkererg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki. Talentum Media Oy.

Palkanmaksuaikataulu 2014 lyhytaikaisille palvelussuhteille

<b>PALKANMAKSUAIKATAULU 2014</b>			
<b>LYHYT AIKAISILLE PALVELUSSUHTEILLE</b>			
PALVELUSSUHDE KESTÄÄ ALLE 13 PV			
Kymijoen Ravintopalvelut Oy ja Makumaakarit Oy			
<b>Jakson nro</b>	<b>Jakson nro</b>	<b>Merkkauspäivä</b>	<b>Maksupäivä</b>
17/13		31.12.	15.1.2014
17/13	01/14	17.1.	31.1.2014
01/14	02/14	3.2.	14.2.2014
02/14	03/14	17.2.	28.2.2014
03/14		3.3.	14.3.2014
03/14	04/14	18.3.	31.3.2014
04/14	05/14	3.4.	16.4.2014
05/14		15.4.	30.4.2014
05/14	06/14	5.5.	16.5.2014
06/14	07/14	16.5.	30.5.2014
07/14	08/14	3.6.	16.6.2014
08/14		16.6.	30.6.2014
08/14	09/14	3.7.	16.7.2014
09/14	10/14	18.7.	31.7.2014
10/14	11/14	4.8.	15.8.2014
11/14		18.8.	29.8.2014
11/14	12/14	3.9.	16.9.2014
12/14	13/14	17.9.	30.9.2014
13/14	14/14	3.10.	16.10.2014
14/14		20.10.	31.10.2014
14/14	15/14	3.11.	14.11.2014
15/14	16/14	17.11.	28.11.2014
16/14	17/14	3.12.	16.12.2014
17/14		15.12.	31.12.2014

Palkanmaksuaikataulu 2014 Titanian työvuorotaulukoiden työaikakorvauksille

<b>PALKANMAKSUAIKATAULU 2014</b>			
<b>TITANIAN TYÖVUOROTAULUKOIDEN TYÖAIKAKORVAUKSILLE</b>			
Kymijoen Ravintopalvelut Oy			
Makumaakarit Oy			
<b>Työvuorojakso</b>	<b>Jakson nro</b>	<b>Merkkauspv</b>	<b>Maksupäivä</b>
09.12.–29.12.2013	17/13	2.1.2014	15.1.2014
30.12.13–19.01.14	01/14	30.1.2014	14.2.2014
20.01.–09.02.2014	02/14	20.2.2014	14.3.2014
10.02.–02.03.2014	03/14	13.3.2014	31.3.2014
03.03.-23.3.2014	04/14	3.4.2014	16.4.2014
24.03.–13.04.2014	05/14	24.4.2014	16.5.2014
14.04.–04.05.2014	06/14	15.5.2014	30.5.2014
05.05.-25.5.2014	07/14	5.6.2014	30.6.2014
26.05.–15.06.2014	08/14	26.6.2014	16.7.2014
16.06.–06.07.2014	09/14	17.7.2014	31.7.2014
07.07.-27.7.2014	10/14	7.8.2014	29.8.2014
28.07.–17.08.2014	11/14	28.8.2014	16.9.2014
18.08.–07.09.2014	12/14	18.9.2014	16.10.2014
08.09.-28.9.2014	13/14	9.10.2014	31.10.2014
29.09.–19.10.2014	14/14	30.10.2014	14.11.2014
20.10.–09.11.2014	15/14	20.11.2014	16.12.2014
10.11.–30.11.2014	16/14	11.12.2014	31.12.2014
01.12.–21.12.2014	17/14	2.1.2015	15.1.2015
22.12.14–11.01.2015	01/15	22.1.2015	30.1.2015

## Palkanmaksuaikataulu 2014

<b>Kymijoen Ravintopalvelut Oy ja Makumaakarit Oy</b>	
<b>PALKANMAKSUAIKATAULU 2014</b>	
<b>Kuukausipalkat</b>	
<b>Aineistopäivä</b>	<b>Maksupäivä</b>
31.12.2013	15.1.2014
2.1.2014	16.1.2014
17.1.2014	31.1.2014
3.2.2014	14.2.2014
17.2.2014	28.2.2014
3.3.2014	14.3.2014
18.3.2014	31.3.2014
3.4.2014	16.4.2014
15.4.2014	30.4.2014
5.5.2014	16.5.2014
16.5.2014	30.5.2014
3.6.2014	16.6.2014
16.6.2014	30.6.2014
3.7.2014	16.7.2014
18.7.2014	31.7.2014
4.8.2014	15.8.2014
18.8.2014	29.8.2014
3.9.2014	16.9.2014
17.9.2014	30.9.2014
3.10.2014	16.10.2014
20.10.2014	31.10.2014
3.11.2014	14.11.2014
17.11.2014	28.11.2014
3.12.2014	16.12.2014
15.12.2014	31.12.2014

Teemahaastattelurunko Henkilöstöpäällikkö Terhi Vinnamo

Teemahaastattelu 1

Henkilöstöpäällikkö Terhi Vinnamo

Teema 1: Työsuhteet

- Millaisia työsuhteita yrityksessä on?
- Millaiset työsuhteet kuvaavat parhaiten valtaosaa työntekijöistä?
- Miten usein työsopimuksia kirjoitetaan?
- Miten työsopimusten teko ajoittuu kuukauden aikana? Pitkin kuukautta
- Kuinka paljon keskimäärin lyhytaikaisia työsuhteita on kuukausittain?
- Millaisia erityistilanteita työsuhteissa on (työsopimuksen lisälehti)?

Teema 2: Palkka-aineiston koostumus

- Millainen työaika?
- Millaisia palkanlisiä yrityksessä muodostuu?
- Millaisia palkanlisiä muodostuu eniten?
- Millainen palkitsemisjärjestelmä?
- Kuka koostaa palkka-aineiston?

Teema 3: Työehtosopimus

- Mitä asioita työehtosopimukseen liittyen tulee eniten vastaan?

Teema 4: Työvuorosunnittelu

- Miten työvuorosunnittelun aikataulu vastaa työaikajaksoa?
- Miten usein työvuorolistaan tulee muutoksia?
- Miten poissaoloihin varaudutaan?

## Teemahaastattelurunko Palkka-askintuntija Heidi Westman

### Teemahaastattelu 2

#### Palkka-asiantuntija Heidi Westman

##### Teema 1: Toistaiseksi voimassa olevat työsuhteet

- Onko palkanmaksuaikataulun maksupäivä sama päivä jolloin kulu muodostuu kirjanpitoon?
- Onko se sama päivä, jolloin maksetaan työntekijöille?
- Milloin on eroa kulun muodostumispäivällä ja työntekijän maksupäivällä?
- Miten palkanlaskenta/maksuprosessi etenee toistaiseksi voimassa olevissa työsuhteissa?

##### Teema 2: Lyhytaikaiset sijaisuudet alle 13 pv

- Maksetaanko lyhytaikaisille kaksi kertaa kuussa?
- Maksetaanko lyhytaikaisille peruspalkka ja lisät samalla?
- Miten jakson katko kesken työsuhteen vaikuttaa lyhytaikaisen työsuhteen maksuihin?
- Miten palkanlaskenta/maksuprosessi etenee lyhyissä työsuhteissa?

##### Teema 3: Lyhyet sijaisuudet yli 13 pv

- Maksetaanko sijaisille (yli 13 päivää) aina kuun viimeinen päivä?
- Miten palkanlaskenta/maksuprosessi etenee lyhyissä yli 13 päivän työsuhteissa?
- Voidaanko tuottaa raportteja, joista ilmenee lyhytaikaisten työsuhteiden kustannukset kuukausittain?

##### Teema 4: Henkilöstökustannukset

- Milloin palkat kirjautuvat kirjanpitoon?
- Milloin työaikakorvaukset kirjautuvat kirjanpitoon?
- Miten säännöllistä kulujen muodostuminen on?
- Mitä muita eriä on joiden syntyminen on epäsäännöllistä?
- Mistä luulet ongelmien johtuvan kulujen kohdistamisessa oikealle budjettikaudelle?



Teemahaastattelurunko Controller Sari Jeskanen

Teemahaastattelu 3

Sari Jeskanen, controller

Teema 1: Budjetointi

- Millaista budjetointimenetelmää käytetään?
- Milloin budjetti laaditaan?
- Miten pitkäksi aikaa budjetti laaditaan?
- Miten usein budjettia seurataan?
- Miten usein sitä muutetaan
- Miten budjetointiprosessi etenee?
- Mitä henkilöstökustannusten eriä otetaan budjetoinnissa huomioon?

Teema 2: Sijaiskulojen budjetointi

- Muutetaanko budjettia henkilöstön yllättävissä tilanteissa?
- Miten henkilöstön poissaoloihin on varauduttu budjetissa?
- Mistä saadaan tieto sijaiskulojen budjetointiin?

Teema 3: Poikkeamat

- Mistä luulet epätarkkuuden henkilöstökulojen budjetoinnissa johtuvan?
- Minkä erien kohdalla on aiemmin huomattu poikkeamia?
- Miten suuret poikkeamat ovat?