

Teemu Leinonen

## **Budjetointiprosessin kehittäminen kohdeyrityksessä**

Case: Oulun Teatteri Oy

## **Budjetointiprosessin kehittäminen kohdeyrityksessä**

Case: Oulun Teatteri Oy

Teemu Leinonen  
Opinnäytetyö  
Syksy 2017  
Liiketalous  
Oulun ammattikorkeakoulu

## TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu  
Liiketalous, Taloushallinto

---

Tekijä: Teemu Leinonen

Opinnäytetyön nimi: Budjetointiprosessin kehittäminen kohdeyrityksessä

Työn ohjaaja: Erkki Raudaskoski

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2018

Sivumäärä: 29 + 4

---

Vuosibudjetointi on vuosien saatossa saanut paljon kritiikkiä. Sen joustamattomuus, huono yhteys strategiaan sekä jäykkyys operatiivisissa muutoksissa eivät tue toimintaa nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Tämän työn tarkoituksena on uudistaa taloussuunnittelun ohjelmisto ja luoda rullaava budjetointi sekä ennustaminen toimeksiantajayritykselle. Toimeksiantajana toimi Oulun Teatteri Oy, jonka tarkoituksena on yleishyödyllisellä tavalla ylläpitää ja harjoittaa teatteritoimintaa Oulun kaupungissa.

Työn teoriaosa ja viitekehys nojautuu vahvasti johdon laskentatoimen sekä rullaavan budjetoinnin periaatteisiin. Tutkimusmenetelmänä käytettiin laadullisen tutkimuksen menetelmiä. Tutkimuksen strategiana oli tapaustutkimus. Myös toimintatutkimuksen menetelmiä hyödynnettiin työn toiminnallisessa osassa. Aineiston runko muodostui alan aikaisemmista tutkimuksista ja toimeksiantajan näkökulmasta aiheeseen perehdyttiin haastatteluiden avulla. Näiden lisäksi työssä hyödynnettiin havainnointia sekä omakohtaisia kokemuksia.

Rullaavan budjetointiprosessin luomisessa onnistuttiin yhdessä uuden ohjelmiston käyttöönotossa. Lisäksi saatiin tutkimustietoa varsinkin prosessin läpiviemisestä ja aikaisempien tutkimusten soveltuvuudesta käytännössä.

Rullaava budjetointi on varteenotettava mahdollisuus analysoinnin ja johdon tiedon tarpeiden täyttämiseen. Suosittelemme tapaustutkimusten suorittamista rullaavan prosessin käyttöönottamisesta ja sillä saavutetuista hyödyistä eri toimialoilla sekä erikokoisilla yrityksillä.

---

Asiasanat: rullaava budjetointi, budjetointiprosessi, käyttöönotto, raportointi

## ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences  
Degree programme in Business Economics

---

Author: Teemu Leinonen

Title of thesis: Developing budgeting process for commissioner

Supervisor: Erkki Raudaskoski

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2018      Number of pages:

---

Over the years, annual budgeting has received a lot of criticism. Its inflexibility, poor connectivity to strategy, and stiffness in operational changes do not support management in a rapidly changing environment. The purpose of this work is to reform the program of financial planning and to create a rolling budget and forecasting for the commissioner. The commissioner was Oulun Teatteri Oy, whose purpose is to maintain and conduct theater activities in the city of Oulu in a non-profit manner.

The theoretical part of the thesis relies heavily on the principles of management accounting and rolling budgeting. The methods of qualitative research were used as a research method and the research strategy was a case study. The material composed of many prior studies. Topic was also studied through interviews, observation and personal experiences.

Creating a rolling budgeting process was successful with the introduction of new software. In addition, research data was gained, especially in terms of the process and the suitability of previous studies in practice.

Rolling budgeting is an opportunity for analyzing and managing information needs. I recommend the continuation of case studies in rolling budgeting and the benefits gained in different industries and companies of different sizes.

---

Keywords: rolling budgeting, budgeting process, deployment, reporting

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
1.1	Opinnäytetyön aiheen rajaus ja tavoite.....	6
1.2	Tutkimusongelma ja tutkimismenetelmät.....	7
1.3	Toimeksiantajayritys.....	7
2	JOHDON LASKENTAOIMI JA BUDJETOINTI.....	9
2.1	Johdon laskentatoimen tehtävät.....	9
2.2	Strategian ja budjetin suhde.....	10
2.3	Perinteinen budjetointi.....	12
2.4	Budjetointityylit .....	13
2.5	Budjetoinnin kritiikkiä.....	14
3	UUSIA BUDJETOINTIMALLEJA .....	16
3.1	Vaihtoehtoisia budjetointimalleja .....	16
3.2	Rullaava budjetointi .....	18
3.3	Rullaavan budjetin käyttöönotto .....	19
4	VANHA BUDJETOINTIPROSESSI CASE-YRITYKSESSÄ.....	22
5	RULLAAVAN PROSESSIN KÄYTTÖÖNOTTO .....	25
5.1	Talgrafin Accuna ohjelmisto .....	25
5.2	Rullaavan budjettijärjestelmän luominen .....	26
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA .....	29
7	LÄHTEET .....	1

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Opinnäytetyön aiheen rajausta ja tavoite

Tämän työn tarkoituksena on tutkia ja kehittää toimeksiantajan budjetointiprosessia. Prosessia parannetaan ottamalla uusi budjetoinnin ja raportoinnin ohjelmisto käyttöön sekä luodaan rullaava budjetointi ja ennustaminen yrityksen johdolle. Toimeksiantajan budjetoinnin ja raportoinnin prosesseja kehitetään siten kahdelta kannalta, joilla on sama tavoite. Uusi ohjelmisto on välttämätön yrityksen taloushallinnon kehittämiseksi. Se myös mahdollistaa vuosibudjetoinnin kehittämisen rullaavaan budjetointiin. Digitaaliseen taloushallinnon teorioihin ja tutkimuksiin ei ole tässä työssä tarkoitus perehtyä muuten kuin työn kannalta on välttämätöntä.

Perinteistä vuosibudjetointia on kritisoitu jo pitkään. Sen sanotaan tuovan jo valmistuessaankin vanhentunutta tietoa. Vuosibudjetointi ei myöskään tue strategian toteuttamista sen mitatessa lähinnä operatiivisia kustannuksia ja tuloja. Vuosibudjetti ei tuo esille mahdollisia tulevia ongelmia tarpeeksi ajoissa, ja se on jäykkä ja kallis prosessi vain muutamia ongelmia mainitakseni. Uusi ohjelmisto korjaa muutamia budjetointiprosessin ongelmia esimerkiksi automaation avulla, mutta tämän työn suurin tutkimuksellinen arvo on rullaavan budjetointiprosessin luomisessa. Näin ollen työn teoriaosuus nojautuu rullaavan budjetoinnin teorioihin ja tutkimuksiin. Myös julkishallinnon budjetoinnin teorioita avataan työssä toimeksiantajayrityksen toiminnan luonteen takia.

Budjetit tulevat toimeksiantajayritykseltä. Niiden sisällöllisiin arvoihin ei kiinnitetty huomiota, ellei muutos ollut tarpeellinen ohjelmiston käyttöönoton tai rullaavuuden luomisen kannalta. Yrityksen alkuperäinen budjettimalli oli perinteinen kiinteä vuosi- ja nettobudjetti. Tärkein budjetti oli virallisen tuloslaskelman muotoon tehty vuosibudjetti, jolla tuloksen muodostumista ohjattiin. Tässä budjetissa oli vahvoja vaikutteita perinteisen vuosibudjetoinnin saralta. Budjettijärjestelmä ei kuitenkaan koostunut perinteisestä osabudjeteista kuten myynti-, osto-, valmistus-, varasto- ja rahoitusbudjetista. Myynnin, kulujen ja rahoituksen seurantaan käytössä oli omia laskelmia ja nämä vietiin yhteen budjettiin mukailleen yrityksessä käytössä olevia kustannuspaikkoja ja projektinumeroita.

## 1.2 Tutkimusongelma ja tutkimismenetelmät

Opinnäytetyön tutkimusongelmiksi muodostuivat seuraavat kysymykset:

- Minkälainen on yrityksen budjetointiprosessi ja mitä ongelmakohtia siinä on?
- Miten uusi ohjelmisto sekä rullaavuuden luominen tehostavat yrityksen johdon laskentatoimen prosesseja?

Tutkimusmenetelmänä tässä työssä käytetään laadullisen tutkimuksen menetelmiä ja tutkimusstrategiana on tapaustutkimus. Tapaustutkimus soveltuu tähän tutkimukseen tuottaen syvällistä ja yksityiskohtaista tietoa, joka on pakollista näin suuren prosessin muutostyössä. Lisäksi käytetään toimintatutkimuksen menetelmiä itse kehittämistyöhön. Yhdistämällä eri näkökulmia tutkimukseen tämä työ on hyödynnettävissä myös muissa tutkimuksissa ja yrityksissä. Budjetoinnista on jo paljon tutkimustietoa, mutta varsinkin rullaavan budjetoinnin osalta uusimmat tutkimukset kannustavat case- tapauksien tutkimista. Aikaisemmat tutkimukset budjetoinnin muutoksesta pyrkivät vahvasti kritisoimaan vanhoja budjetointimalleja ja uusien budjetointimallien mahdollisia hyötyjä on esitetty monissa teoksissa useista näkökulmista.

Tämän opinnäytetyön tarkoitus on tapaustutkimuksen tavoin syventää ymmärrystä rullaavan budjetoinnin käyttöönotosta. Tietopohja koostuu näin ollen aikaisemmista tutkimuksista ja kirjallisuudesta. Näitä on täydennetty teemahaastatteluilla, havainnoimalla ja omakohtaisilla kokemuksilla. Olen työskennellyt Oulun Teatterilla taloushallinnon harjoittelijana ja taloushallinnon sihteerin sijaisena, jolloin työnkuvaani kuului muun muassa vastuu budjeteista.

## 1.3 Toimeksiantajayritys

Toimeksiantajayritys tässä työssä on Oulun Teatteri Oy. Se on Oulun kaupungin omistama Pohjois-Suomen suurin ammattiteatteri, jonka päätarkoituksena on yleishyödyllisellä tavalla tuottaa ja ylläpitää teatteritoimintaa Oulun kaupungissa. Oulun Teatteri voi myös harjoittaa sivutoimena ravintola-, catering-, kokous ja kongressipalvelutoimintaa sekä tilavuokraustoimintaa. Yhtiön tarkoituksena ei ole voiton tuottaminen.

Organisaatio koostuu eri osastoista, jotka toimivat myös omina kustannuspaikkoinaan. Eri osastoja ovat esimerkiksi verstaas, hallinto, myynti ja markkinointi ja puvusto. Jokaisella osastolla on oma esimiehensä ja nämä vastaavat suoraan toimitusjohtajalle. Yrityksen korkeinta valtaa käyttää hallitus. Kustannuspaikkakohtaisen seurannan lisäksi pakolliseksi on muodostunut projektinumeroiden käyttö laskentatunnisteina. Nämä projektinumerot edustavat produktioita, eli näytelmiä, joiden tuottaminen on yrityksen päätoiminnallinen tarkoitus.

Oulun Teatteri on yksi Suomen valtionosuuden tuen piiriin kuuluvista teattereista ja myös Oulun kaupungin omistajuus näkyy tulorakenteessa. Merkittävä osa toiminnan mahdollistamiseksi rahoitetaan näiden kahden tuella. Nämä tuet vaikeuttavat budjetointi- ja suunnitteluprosessia huomattavasti niiden usein varmistuttua vasta vuoden loppupuolella. Ajoittain myös produktioiden menestymisen arviointi on hankalaa, vaikka viime vuosina täyttöasteet ovatkin olleet erinomaisella tasolla. Edellä mainitut asiat ovat tehneet talouden suunnittelun useammalle vuodelle mahdottomaksi. Rullaavalle budjetoinnille ja ennustamiselle tällaisessa muuttuvassa ympäristössä on todellinen tarve sen mahdollistaessa edelleen yrityksen kehityksen ja strategian toteuttamisen.



## 2 JOHDON LASKENTAOIMI JA BUDJETOINTI

### 2.1 Johdon laskentatoimen tehtävät

Johdon on tehtävä useita yritystä tai organisaatiota koskevia päätöksiä. Jotta tarkoitusta parhaiten vastaavaan päätöksen päästään, tarvitsee johto oikeaa ja relevanttia informaatiota päätöksenteon tueksi. Tätä tietoa tarjoaa sisäinen laskentatoimi (myöhemmin tässä työssä johdon laskentatoimi). Johdon laskentatoimea on kuvailtu monien eri ammattilaisten ja instituutioiden kautta eri tavoin. Niissä kaikissa korostuvat relevantin tiedon kerääminen johdon henkilöstön käyttöön.

Yrityksen sisältä voi löytää paljonkin numeerista tietoa esimerkiksi lakisääteisen ulkoisen laskentatoimen tai kustannuslaskennan piiristä. Vaikka ulkoinen- ja sisäinen laskentatoimi toimivat molemmat informaatiojärjestelminä, on niiden välillä huomattava ja selkeä ero niiden palvellessa eri tarkoituksiperiä. Seuraavat asiat kertovat johdon laskentatoimen tarpeesta:

- Kasvava vaikeaselkoisuus johtamisen päätöksenteossa
- Yrityskokonaisuuksien ongelmien kasvaminen
- Eri kokoelmia informaatiosta johdon eri tasoilla
- Johdon tarve relevantille ja ajankohtaiselle informaatiolle päätöksenteon tueksi
- Ulkoinen laskentatoimi ja kustannuslaskenta painottavat muita tavoitteita eivätkä tuota tarpeellista tietoa johdolle

Johdon laskentatoimen tarve riippuu paljolti yrityksestä ja sen koosta, johtohenkilöstöstä tai yrityksen muista informaatiojärjestelmistä. On kuusi tärkeää yleisesti tunnustettua johdon tehtävää, joita johdon laskentatoimi tukee. Näitä ovat suunnittelu, ohjaaminen ja valvonta, koordinointi, organisointi, motivointi ja kommunikointi. Näitä tarpeita varten johdon laskentatoimi kerää informaatiota eri lähteistä, analysoi niiden oikeellisuutta verraten käsissä olevaan päätöksentekoon ja tarjoaa ainoastaan relevantin tiedon oikean päätöksen aikaansaamiseksi. (Madegowda 2006, 5-10.)

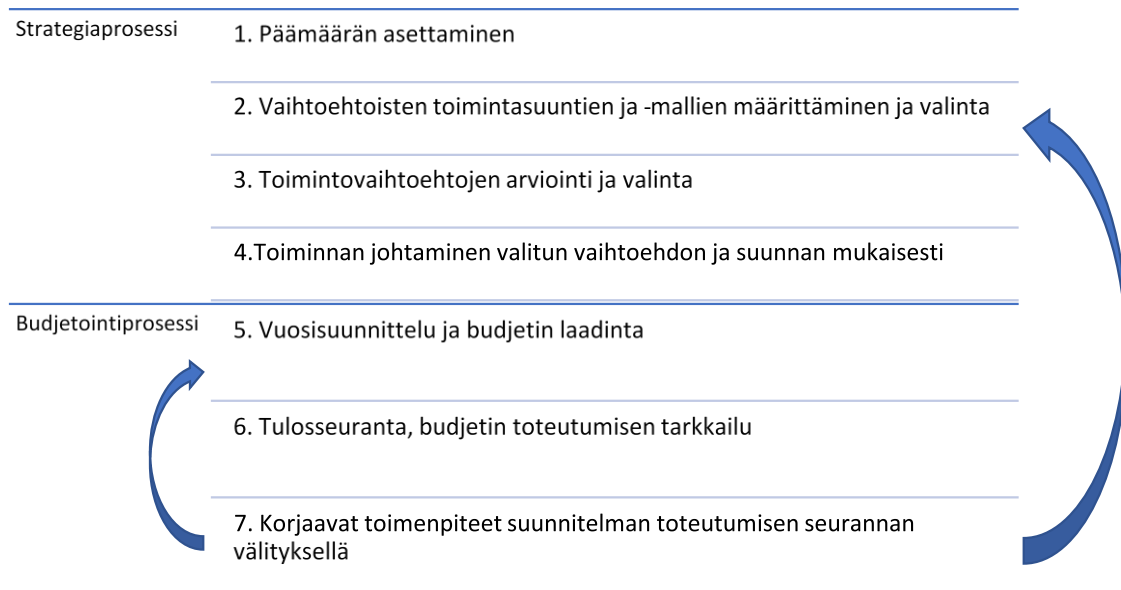
## 2.2 Strategian ja budjetin suhde

Strategia on keskeinen osa liiketoimintaa. Sen tarkoituksena on asettaa operatiivinen suunta ja päämäärä yrityksen määrittämän vision tai liiketoimintamission mukaan toimintasuunnitelman muodossa. Resurssien hallinnointi, ydinosaamisen kehittäminen, varojen kasvattaminen ja keskeisten prosessien hallinnointi ovat keskiössä tässä toimintasuunnitelmassa. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 236.)

Strategia ei voi olla johtamisprosessin ainoa osa. Tämä prosessi alkaa toiminta-ajatuksesta eli siitä miksi yritys on olemassa. Toiminta-ajatus ja siihen liittyvät arvot pysyvät yrityksen elinkaarella muuttumattomina, ellei suuria muutoksia yrityksen perusolemuksessa tapahdu. Toiminta-ajatuksesta syntyvät näin ollen yrityksen perusarvot ja se mihin yritys uskoo. Näiden jälkeen yrityksellä tulisi olla visio. Visio kuvaa tulevaa ja ennen kaikkea sitä, missä yritys näkee itsensä vaikka kymmenen vuoden päästä. Visio siis ilmaisee suunnan ja tekee näkyväksi työntekijöille miten ja miksi heidän odotetaan tukevan organisaatiota. Se on tärkeä myös siinä suhteessa, että se tuottaa jatkumon toiminta-ajatuksesta ja ydinarvoista seuraavaan vaiheeseen, eli strategiaan. Strategia on näin ollen ajan myötä kehittyvä ja olosuhteita heijastava taktiikka, joka ydinarvojen mukaan mahdollistaa vision saavuttamisen. (Kaplan & Norton, 80-81.)

Strategiaprosessin jatkumo on budjetti, jolla taktiikka ja toiminnot ovat asetettuina mitattaviksi määreiksi ja operatiiviseksi suunnitelmaksi lukujen muodossa. Kuviossa 1 on kuvattu strategiaprosessin ja budjetointiprosessin suhdetta ja yleistä toimintajärjestystä koko prosessissa.

Kyky toteuttaa strategiaa on usein tärkeämpää kuin itse strategian ominaisuudet. Strategia on ainutlaatuinen ja kestä tapa luoda arvoa. Arvon tarkoittaessa entistä enemmän aineellisen pääoman sijasta asiakassuhteita, innovatiivisia tuotteita ja palveluita, laadukkaita ja reagoitukykyisiä prosesseja sekä työntekijöiden kykyjä, taitoja ja motivaatiota. (Kaplan & Norton, 80-81.)



KUVIO 1. Strategiaprosessin ja budjetointiprosessin yhteys. (Mukaien Järvenpää, Länsiluoto, Partanen, Pellinen 2013, 237.)

Kuviosta 1 voi huomata, että koko budjetointiprosessin mielekkyys on paljolti kiinni strategiaprosessin onnistumisesta. Budjettikierroksen onnistumisen kannalta ei strategian tärkeyttä voi liikaa korostaa. Lisäksi on huomattava, että edellä esitetty toimintajärjestys vuosibudjettina toimiessaan on erinomainen johtoa tukeva työkalu. Ongelmat alkavatkin yleensä kohdassa 5, jossa itse budjettia aletaan laatimaan. Perinteinen vuosibudjetti nojautuu vahvasti tilinpäätöstietoon ja strategia sekä visio unohtuvat jälleen toistuvassa prosessissa.

Raskas vuosibudjetti ei millään tuota sitä arvoa jota sen laatimiseen käytetään, ellei yrityksessä panosteta strategiseen suunnitteluun ja ennen kaikkea luoda raameja sen onnistumiselle myös budjetin muodossa. Budjetoinnin ja strategian välissä on selvä yhteys. Koko prosessi alkaa tavoitteiden ja strategian asettamisella. Seuraava vaihe, eli itse budjetointi, on muuttaa nämä tavoitteet ja strategiat rahassa mitattaviksi suureiksi.

## 2.3 Perinteinen budjetointi

Mitä tarkoittaa perinteinen budjetointi? Jotta rullaavan budjetoinnin mahdollisia hyötyjä ja sen käyttöönoton vaikutuksia voidaan arvioida, täytyy ensin normaali vuosibudjetointi määritellä käsitteenä.

Budjetti ja budjetointi ovat saaneet monia merkityksiä ja ne voidaan ymmärtää eri tavoin. Ne voidaan ymmärtää tulevaan katsovina toimintasuunnitelmina, sopimuksina toiminnan suunnittelussa ja toteutuksessa, motivoinnin välineenä ja esimerkiksi eräänlaisena toimintojen kuvaajana. Yleisesti puhuttaessa sana budjetointi tarkoittaa suurempaa kokonaisuutta, jossa eri budjetteja käytetään yritysohjauksen apuvälineenä. Budjetointi voidaan näin ollen kuvata eri budjettien laatimiseksi, vaihtoehtojen etsimiseksi, määreiden vertailuksi ja toimintavaihtoehtojen valinnan tueksi. (Neilimo & Uusi-Rauva, 230-231.)

Toisin sanoen budjetointi on se prosessi, joka alkaa vuotuisesti yrityksissä ja organisaatioissa yleensä keväällä tai alkusyksystä johtaen numeeristen ja ei-numeeristen tavoitteiden asettamiselle seuraavalla yhdelle tai useammalle vuodelle. Talousosasto on lähes poikkeuksetta päävastuullinen tässä prosessissa. Osastojen esimiesten vastuulle jää esittää heidän vastuualueidensa tuotot ja kulut, jonka jälkeen talousosasto koostaa näistä budjetin. Seuraavaksi johtoryhmä esittää tuotoksen hallitukselle hyväksyttäväksi yleensä loppuvuodesta. Tästä käytetyimpänä työkaluna syntyy varianssianalyysi, jossa on vierekkäin kaksi lukua. Budjetoitu ja toteutunut. (Åkerberg 2017, 21.) Tämän jälkeen alkaa varianssianalyysin ja budjetoinnin toteutumisen seuraaminen, joka kestää koko budjettikauden. Muutoksien budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen välillä tulisi aiheuttaa toimenpiteitä joilla mahdollisia muutoksia pyritään korjaamaan.

Julkishallinnossa budjetointi on perinteisesti perustunut hierarkkiseen organisaatiomalliin sääntöohjausta myötäillen. Määrärahat kohdistetaan yksityiskohtaisesti eri menoeriin ja budjetointi on keskittynyt rahan käyttöön, eikä niinkään resursseilla saataviin tuloksiin. 1990-luvun jälkeen budjetti on siirtynyt enemmän tulosohjauksen välineeksi ja määrärahan saajille on suotu valtaa ja vastuuta resursseilla aikaansaataviin tuotoksiin. (Oulasvirta & Aronen 2012, 7.) Optimaalinen tilanne ei silti ole julkishallinnon osalta. Vanhat mallit ovat edelleenkin juurtuneina kuntien ja kaupunkien organisaatioihin, eivätkä suuret kaupunkistrategiat näy eri yksiköiden budjeteissa. Myös Åkerberg (2017, 24-27) kuvailee julkishallinnon budjetoinnin eräänlaiseksi menoraamiksi tulevalle vuodelle. Kontrolli menoylityksiin on yleensä hyvä eikä alituksista välitetä.

Budjetoinnin kritiikki ja siihen liittyvät tapaustutkimukset liittyvät yleensä suuriin ja vähintäänkin keskisuuriin organisaatioihin. Vuosibudjetti on kuitenkin vakiinnuttanut paikkansa yrityksissä. On tarpeellista todeta, että erityisesti pienemmissä yrityksissä, joissa johto voi käsitellä yrityksen kaikkia operatiivisia toimintoja, vuosibudjetointi voi edelleen olla paras johdon työkalu ja sen eri variaatioiden onnistuminen on paljolti johdon toiminnasta kiinni. Rullaava budjetointi on realistinen kuvaus tulevasta, vuosibudjetin ollessa tavoite (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016. 153). Jos tavoitteen taustalla on toimiva organisaatio ja kytketty strategia, voi vuosibudjetti olla menestystä tukeva prosessi.

## 2.4 Budjetointityylit

Budjetointityylillä tarkoitetaan sitä, että mikä rooli budjetille asetetaan yrityksen toiminnan ohjauksessa. Toisin sanoen budjetointityyli kertoo johdon suhtautumisen budjetin ohjaukseen ja erityisesti sen, kuinka toteumiin reagoidaan. Nämä tyylit jaetaan perinteisesti tiukkaan budjettiohjaukseen, joustavaan budjettiohjaukseen ja näiden välimuotoihin. Tiukka budjettiohjaus kannustaa johtoa luomaan budjettiin pelivaraa, jotta tavoitteisiin päästään budjettia muokkaamatta kuluvan budjettikauden aikana. Joustavassa budjettiohjauksessa tavoitteisiin vaikuttavat asiat otetaan budjettikauden aikana myös budjetissa huomioon ja niitä ollaan valmiita muokkaamaan. Tässä menetelmässä arvioidaan saavutettuja tuloksia kuluva budjettikautta pidemmälle. Esimerkiksi suurien investointien aikaan budjetista jäänyt tulos ei välttämättä leikkaa suorituksiin perustuvia palkkalisiä tässä budjetointityylissä. Näiden välissä on harkinnanvarainen budjettiohjaus. Tämä tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että poikkeuksellisista syistä voidaan aloittaa keskustelut budjetin muokkaamisesta. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 242-246.)

Budjetointityyli kertoo johdon suhtautumisen budjettiin. Yritys voi pitää budjettia tavoitteena, josta ei tule joustaa, tai se voi olla mahdollisimman tarkka ennuste tulevasta. Tiukka budjettiohjaus kuvastaa myös budjetin ja tulospalkkioiden kytkemisen ongelman. Tiukkaa budjettiohjausta käytettäessä johto on pahimmassa tapauksessa valmis joustamaan ennusteiden tarkkuudesta palkitsemisjärjestelmän ylläpitämiseksi tai vuoden alussa määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi. Erillisten ennustebudjettien tekeminen on mahdollista, mutta ne tuottavat myös lisätyötä. Selvää on, että rullaavan budjetoinnin ja ennustamisen toimivuuden kannalta yrityksen

budjetointityyli tulee olla joustava ja johdon on pystyttävä arvioimaan muutoksia budjettikauden aikana.

## 2.5 Budjetoinnin kritiikkiä

Budjetointi luotiin käsitteenä ja toimintatapana aikana joka oli kovin erilainen nykyisestä toimintaympäristöstä. Silloin tuotteet hinnoiteltiin monilla aloilla lisäämällä haluttu voittomarginaali valmistuskustannuksien päälle, kustannusten valvonta kasvun aikana nousi keskeiseksi ja toimintaympäristö pysyi samankaltaisena vuodesta toiseen. Tänä päivänä tilanne on täysin erilainen. Merkittäviä muuttujia on huomattavasti enemmän kuin sata vuotta sitten. Poliittiset ja maantieteelliset ongelmat vaativat nopeaa ja joustavaa mukautumiskykyä yrityksiltä, osakekurssien ja kilpailutilanteen muutoksista puhumattakaan. (Åkerberg 2017, 37.) Perinteisen budjetoinnin avainsana voidaan pitää varianssianalyysiä. Åkerbergin suuri kysymys onkin, että voiko arvioidun luvun vertaaminen toteutuneeseen kertoa meneekö yrityksellä hyvin vai ei. Voiko yhden pisteen kiinteä tavoite tuottaa tarvittavan informaation moniulotteisessa toimintaympäristössä? (2017, 21.)

Toiseksi suureksi ongelmaksi budjetointiprosessissa nousee sen heikko yhteys strategiaan. Monet yritykset toimivat nopeasti muuttuvassa ympäristössä, joka vaatii nopeita strategisia linjanvetoja. Miksi silti operatiiviseen ohjaukseen käytetään budjettimallia, joka ei taivu tai mahdollista ohjausliikkeitä. Kaplan ja Norton (2002, 301-302) toteavat, että budjetin kautta tapahtuva yrityksen johtaminen kohdistuu lyhyen tähtäimen toimintoihin eikä strategian toteuttamiseen. Perinteinen vuosibudjetointi on täysin aiheellisesti saanut paljon kritiikkiä. Asiantuntijat kertovat perinteisen budjetoinnin olevan puutteellinen nopeasti muuttuvassa ympäristössä sen toteuttamatta edes pitemmän ajan strategiaa.

Budjetointi on lähes kaikkien organisaatioiden johdon laskentatoimen prosessien kulmakivi, mutta se on kaukana täydellisestä. Käytännössä sen parantaminen kulminoituu kahteen vaihtoehtoon. Sen kehittämiseen tai sen hylkäämiseen. (Hansen, Otley & Van der Stede 2003, 95.) Myös Henttu-Aho toteaa väitöskirjassaan budjetoinnin uusien suuntauksien joko korvaavan tai täydentävän vanhoja budjetointimalleja. Täydentämisen seurauksena johdon laskentatoimen ohjausjärjestelmät ovat pirstaloituneet (fragmentation) ja budjetointijärjestelmien rajat ovat hämärtyneet. (2016, 19.)

Vuosisuunnitteluperusteisessa budjetoinnissa on myös useita muita ”pienempiä” ongelmia.

Seuraavana on esitettyä budjetoinnin ongelmia tiivistetysti:

- Budjetoinnin raskaus, suuri työmäärä ja rutiinimaisuus
- Tulevaisuuteen suuntautuminen menneen kehityksen pohjalta
- Kustannusten leikkaaminen ”juustohöylämenetelmällä”
- Toiminnallisten vastuualueiden korostuminen
- Vuosisuunnittelun jäykkyys
- Vain rahamääräiset lyhyen aikavälin tavoitteet
- Budjettitarkkailun satunnaisuus, yleispiirteisyys ja ajoitusongelmat

(Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 277.)

Näitä ongelmia on pyritty korjaamaan eri tavoin. Budjetoinnin raskautta on pyritty vähentämään automaatiolla ja keventämällä budjetointikierroksia. Menneen kehityksen vaikutuksia uuteen budjettiin on pyritty pienentämään korostamalla strategian osuutta ja lisäämällä prosessiin eri tunnuslukuja ja suoritusmittareita. Negatiivista ilmapiiriä muodostavaa ”juustohöylämenetelmää”, jossa aikaisemmin vaivalla tehty budjetti leikataan kiinteällä prosentilla, on pyritty vähentämään tarkemmalla kustannusten analysoinnilla ja toimintoihin perustuvilla päätöksillä. Toimintoihin perustuva budjetointimalli on vähentänyt myös vastuualueiden oman edun tavoittelun korostumista yrityksen sisällä. Vuosisuunnittelun jäykkyyden poistamisessa on rullaavuuteen siirtyminen ainoa vaihtoehto ja se lähes automaattisesti poistaa muuttumattomuuteen ja jäykkyyteen liittyvät ongelmat. Lyhyen aikavälin rahallisten tavoitteiden korostumisen poistaminen on hankalaa varsinkin, jos palkitsemisjärjestelmät ovat kytköksissä budjettiin. Yleensä nämä lyhyet tavoitteet saavutetaan strategian toteuttamisen kustannuksella yrityksen eri tasoilla. Viimeisenä budjettitarkkailuun olisi syytä liittää käytännön toimenpiteitä, jotta se pysyisi yritystä eteenpäin vievänä. Erilaiset tuloskortit, jotka mittaavat muutakin kuin rahallisia arvoja, ja henkilökunnan jatkuvaan kehitykseen sitouttaminen osaltaan myös parantaa budjettitarkkailun toiminnanohjausta. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 278-280.)

### 3 UUSIA BUDJETOINTIMALLEJA

#### 3.1 Vaihtoehtoisia budjetointimalleja

Toimintolaskenta (Activity-Based costing) on aiheuttamisperiaatetta hyvin pitkälle noudattava kustannuslaskentamenetelmä. Siinä resurssien käyttöä tarkastellaan toiminnoittain, joiden suorittamisesta johtuvat kustannukset saadaan erilaisilla ajureilla laskentakohteille. Tarkoituksena on tuoda esille kokonaiskustannusten synty resurssien kulutuksen ja toimintojen aiheuttamisen seurauksena. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 147.)

Toimintoperusteisen laskennan hyödyntäminen budjetoinnissa tähtää budjetoinnin kehittämiseen, mutta se vaatii toimintopohjaisen laskennan omaksuneen toimintaympäristön. Tässä perusajatuksena on luoda operatiivisesti toteuttamiskelpoinen budjetti ennen talousbudjettia. Toimintoperusteisella budjetilla pyritään saavuttamaan käytännöllinen tasapaino tarvittavien resurssien ja käytössä olevien resurssien välille. Jos tämä operatiivinen suunnitelma ei kohtaa taloussuunnitelmaa budjettia muutetaan muuttamalla kysyntää, resursseja ja niiden käyttöä tai toimintoja. Normaalisissa budjettimallissa vaihtoehtoina olisivat vain kysyntään vaikuttaminen ja käytössä olevien resurssien muuttaminen. Tämä siksi, koska toimintojen vaatimia resursseja ja resurssien käyttöasteita ei tiedetä. Tuloksena syntyy valmiimpi operatiivinen malli ja yksityiskohtaisempi taloudellinen suunnitelma. Tämän budjetointimallin heikkoutena on sen monimutkaisuus ja sen vaatimien tietojen saatavuus sekä ylläpitäminen organisaatiossa. (Hansen, Oakley & Van der Stede 2003, 98-100.)

Nollapohja- ja nettobudjetointimenetelmät ovat yleisemmin käytössä kunnallisessa ympäristössä. Nettobudjetointi tulee yleensä organisaation halusta määrittää tulosityksikölle tietty tavoitealue tulojen ja menojen nettoerotuksen jälkeen. Tässä tapauksessa esimerkiksi vesilaitos vastaisi kunnanvaltuustolle ja -hallitukselle halutun nettoerän toteutumisesta. Tässä menetelmässä tulosityksikölle jää vastuu toiminnoista ja niiden mahdollisesta muutoksesta sen pysyessä tavoitealueensa sisällä. Myöskään nollapohjabudjetointi ei ole yrityskäyttöön juurikaan levinnyt. Sitä käytetään useammin teoreettisissa keskusteluissa kuin johdon työkaluna. Siinä perusajatuksena on, että budjetointi lähtee joka vuosi puhtaalta pöydältä ja prosessissa



kyseenalaistetaan yrityksen toimintojen automaation välttämiseksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 242.)

Budjetoimattomuuden (Beyond budgeting) idea sai alkunsa CAM-I (the Consortium for advanced Management International) organisaatiossa, jonka tarkoitus on kehittää uusia tapoja johtamisen tarpeisiin. Tästä syntyi BBRT (Beyond Budget Round Table) jossa budjetoimattomuuden teoriat on kehitetty. Budjetoimattomuuden perusajatus on erottaa budjetoinnin päätarkoitukset, kuten tavoitteiden asettaminen, ennustaminen ja resurssien allokointi. Näin ollen vuosibudjetti voidaan hylätä ja tilalle luodaan uudet prosessit näille edellä mainituille kolmelle tarpeelle. Vaikka budjetoimattomuus ei ole juurikaan yrityskäyttöön levinnyt, on se saanut varsinkin akateemista huomiota toimintoperusteisen laskennan yleistymisen takia. (Henttu-Aho 2016, 23.)

Budjetoimattomuus on siis uudelleenajattelua siitä, miten hallinnoidaan organisaatioita. Se on filosofinen näkemys, jonka tarkoitus on helpottaa byrokratiaa ja raskaita ohjausvälineitä. BBRT on tätä filosofiaa hyväksikäyttäen ja käytännön ympäristöä huomioiden luonut 12 budjetoimattomuuden aatetta, jotka jakautuvat periaatteisiin ja prosessiin.

Periaatteet:

1. Tarkoitus kannustaa kehitykseen, eikä lyhyen aikavälin rahallisiin päämääriin.
2. Hallinnoida yhteisten arvojen avulla, ei yksityiskohtaisten sääntöjen kautta.
3. Tehdä tieto saataville ja toiminta läpinäkyväksi.
4. Korostaa yhteenkuuluvuuden tunnetta ja vähentää hierarkkisuutta sekä byrokratiaa.
5. Parantaa luottoa ja antaa vastuuta tekijöille, eikä rankaista mahdollisesta voiman hyväksikäytöstä.
6. Yhdistää kaikki työ asiakkaiden tarpeisiin.

Prosessi:

1. Rytmittää liiketoiminta toiminnan perusteella, eikä kalenterivuoden.
2. Asettaa suorat ja kunnianhimoiset päämäärät.
3. Tehdä suunnittelusta ja ennustamisesta jatkuva prosessi.
4. Tehdä resurssit saatavaksi joustavasti sinne, missä niitä tarvitaan.
5. Arvostella suorituksia kehittämisen ja oppimisen kautta, eikä mittayksiköiden jotka määräävät bonusjärjestelmän.

6. Palkinnot jaetaan yhteisen onnistumisen vastatessa kilpailuun, eikä suoritusmittareihin. (Beyond Budgeting Institute 2014, viitattu 22.1.2018.)

Budjetoimattomuudessa on oikeita arvoja jotka kehittävät yritysten johtamista. Siinä on myös huomattavia riskejä. Jos yritysten johdossa vaaditaan tilinpäätösajankohdan budjetti, koen budjetoimattomuuden lisäävän työmäärää organisaatioissa. Uusien käytänteiden teko tavoitteiden asettamiseen, ennustamiseen ja resurssien allokointiin on vaativa prosessi. Myös vähäinen tutkimustieto yrityksistä, jotka ovat ottaneet budjetoimattomuuden käyttöön, ei tue tänä ajankohtana prosessin käyttöönottoa.

### **3.2 Rullaava budjetointi**

Rullaava budjetoinnin perusajatuksena on tulevaisuuden ennakointi. Siinä tulevat jaksot lohkotaan hallittavan kokoisiksi jaksoiksi ja niiden vaikutus yritykseen luodaan mahdollisimman selkeäksi ennustetietoja päivittämällä. Ajallisesti lähin jakso, esimerkiksi kvartaali, on aina tarkkuustasoltaan suurin ja sitä seuraavat jaksot ovat väljempiä. Rullaavan budjetoinnin avulla suunnittelutyö on jatkuva eteenpäin vievä käytäntö organisaatiossa ollen sen itsenäinen ja ainoa osa. Ainoa tarkoittaa sitä, että muita malleja rullaavan budjetoinnin rinnalle ei tarvita, vaikka yksittäisten budjettien tekeminen esimerkiksi investoinneille voi olla tarpeellista. Näin ollen markkinoiden, myynnin tai toimintojen muutoksella on olennainen merkitys myös budjetissa. Myös menneisyyden tieto on tärkeää ja se voi olla budjetissa mukana, mutta se ei välttämättä tuo ennustamiseen olennaista informaatiota, jos esimerkiksi kausivaihteluita ei ole tarpeen tarkastella. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 290-292.)

Rullaava ennustaminen tarkoittaa sitä, että käytössä olevat budjettiennusteet laaditaan aina rullaavasti eteenpäin esimerkiksi 18 kuukaudeksi. Näin ollen budjettia ei sidota tilikauteen ja yrityksellä on aina käytössään budjetoitua tietoa yhtä pitkäksi ajanjaksoksi. Rullaavassa ennustamisessa budjetteja päivitetään aina toteuman mukaan tai kiinteiden kustannusten muuttuessa. Työmäärä kuitenkin usein vähenee ja rullaava prosessi kuluttaa vähemmän resursseja, koska usein tarkkuustasosta kauemmille kausille voidaan tinkiä ja käyttöön valitaan vain tärkeimmät mittarit, joita seurataan. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2016, 183.)

Äkerberg kuvailee rullaavan budjetoinnin oikein käytettynä olevan kuin toiselta planeetalta verrattuna perinteiseen vuosibudjettiin. Siinä avainsanana voidaan pitää ennustamista, jota rullaavuus periaatteeltaankin pyrkii parantamaan. Se suo mahdollisuuden nopeaan reagointiin ja parempaan yrityksen johtamiseen. (2017, 104.) Aikaisemmassa kirjassaan Äkerberg kuvailee rullaavan ennustamisen (Rolling forecast) olennaisesti kuvaavan yrityksen tilannetta aina kuluvaan tilikautta pidemmälle. Rullaavan budjetoinnin perusajatuksena on myös kyseenalaistaa normaalin vuosibudjetoinnin ongelmia ja tarjota ratkaisuja näihin. Työmäärän vähentyminen, tavoitteen ja toteutuksen kohtaaminen ja kasvava ymmärrys siitä, miten yrityksen eri toiminnot antavat koko prosessille ovat tästä esimerkkinä huomion arvoisia asioita. (2006, 57-59.)

### **3.3 Rullaavan budjetin käyttöönotto**

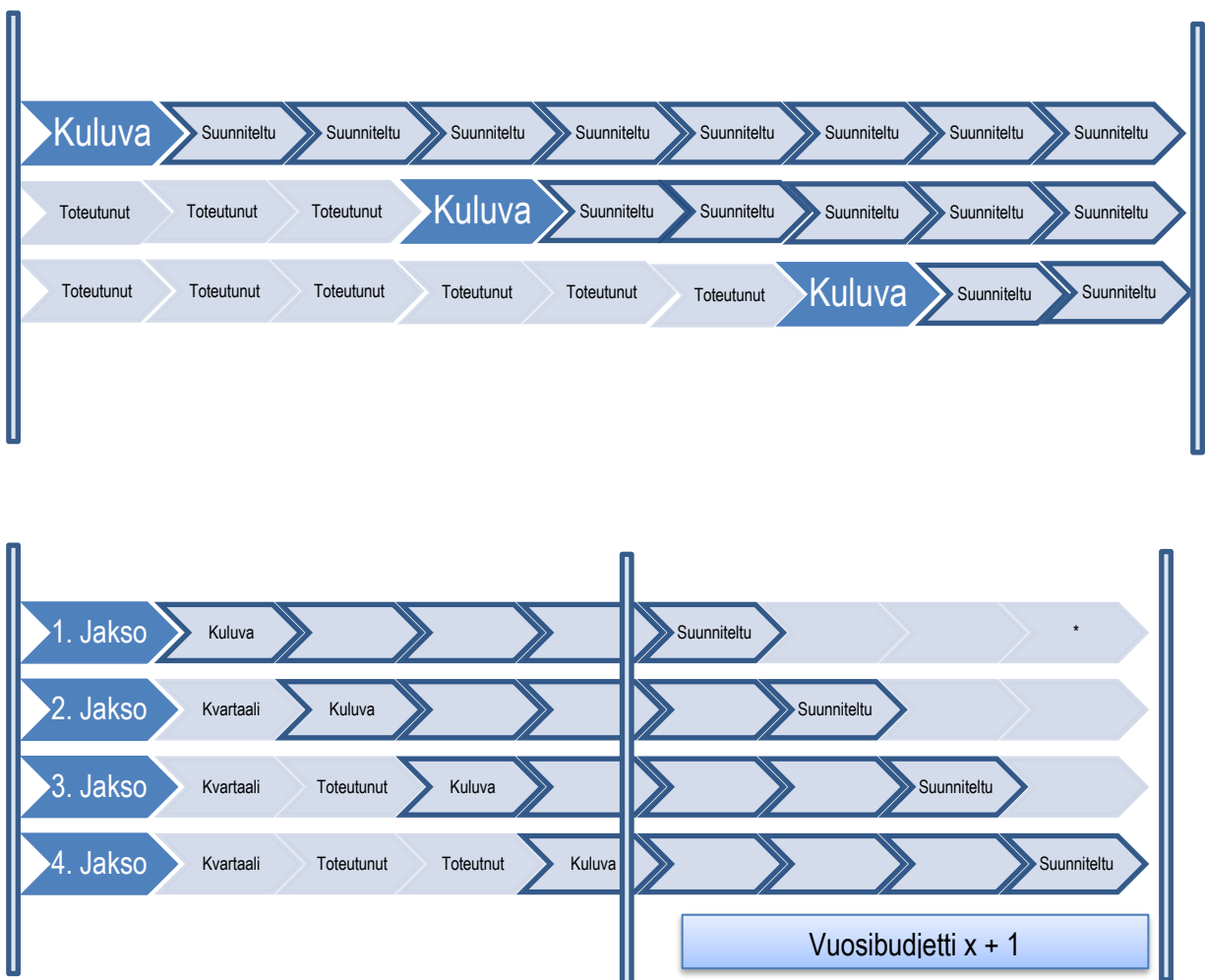
Siirtyminen rullaavaan budjettiin vaatii muutoksia yrityksessä. Esimerkiksi tietojärjestelmiä joudutaan päivittämään niin ikään kuin johdon ajattelutapaakin. Yleensä rullaavassa prosessissa päävastuu siirtyy voimakkaammin budjettivastuullisille henkilöille ja käytettävä data muodostuu vastualuejohtajien toimesta. Taloushallinnon roolissa korostuu kiinteiden kustannusten ja yleiskustannusten hallinnointi. Tämä johtaa toimiessaan jatkuvaan muutosten huomiointiin, olennaisen johdon keskustelun heräämiseen, taloudellisen ajattelutavan vahvistumiseen koko organisaatiossa, tarkempiin riskianalyysiin sekä parempaan tuloksen ennakointiin ja sen paranemiseen.

Uusi ohjelmisto ei ole ratkaisu rullaavan budjetoinnin ja ennustamisen luomisessa. Se on työkalu rullaavuuden mahdollistamiseksi. Huonoimmassa tapauksessa liika budjetointiohjelmiston luoma automaatio vähentää keskustelua yrityksen tilasta ja tulevaisuudesta. Se voi myös ohjata keskustelua teknisiin toteutuksiin ja viedä tilaa siltä mitä ennusteet kertovat. Kallis ohjelmisto ei korvaa huonoa johtamista. (Lynn & Madison 2004, 2.)

Vaikka vastuu rullaavassa budjetoinnissa siirtyy vahvemmin niille henkilöille, jotka raportteja käyttävät, on sen käyttöönotossa huomioita koko organisaatio. Yleisesti rullaava ennustaminen parantaa ymmärrystä yrityksen tilanteesta eri organisaatiotasoilla. Yrityksissä, joissa rullaava prosessi on otettu käyttöön, korostuu ero suhtautumisessa siihen. Ylimmässä johdossa esiin nousee sen merkitys raportoinnissa. Keskijohdossa korostuu päätöksenteon tukeminen ja riskien

analysointi, jos he ovat osa ennustamisen kiertoa. Joissain tapauksissa on huomattavissa myös keskijohdon budjettiajattelu, jolloin budjetin rooli raamina korostuu ja työkaluna sitä käytetään vain ylimmälle johdolle raportoinnissa. (Ton-Nu 2014, 91-95.)

Jatkuvuuden merkitys rullaavassa prosessi on ydinasemassa. Kuvio 3 havainnollistaa eroa rullaavan ennustamisen ja perinteisen vuosibudjetin pohjalta luodun ennusteen välillä. Yksi ennustamisen suurimpia ongelmia onkin ollut sen pysähtyminen tilikauden loppuun. Tämä johtuu siitä, että vuosibudjetin merkitys nähdään edelleen tärkeänä, vaikka rullaava malli tuottaa saman informaation. Se tuottaa nopeammin myös arvion seuraavalle vuodelle.



KUVIO 3. Managing through chance. (Mukaien Player 2008, 8-9).

Rullaavan budjetoinnin ja ennustamisen käyttöönotossa on todettu muutamia tärkeitä pisteitä, jotka tukevat rullaavan prosessin käyttöönottoa.

- Budjettivastuullisten sisällyttäminen uuden prosessin alusta asti

- Huomion kiinnittäminen budjetin ja toiminnan kannalta merkittävimpiin tekijöihin
- Luotettavuuden luonti niille henkilöille, jotka ovat vastuussa budjetista
- Käyttäjien koulutus
- Tietotekniikan toimivuus ja varmistus, että se tukee rullaavaa mallia
- Jatkuva kehitys johdon laskentatoimen prosesseissa
- Muutoksen aliarvioinnin välttäminen ja ymmärrys uuden tavan tuottamaan kritiikkiin

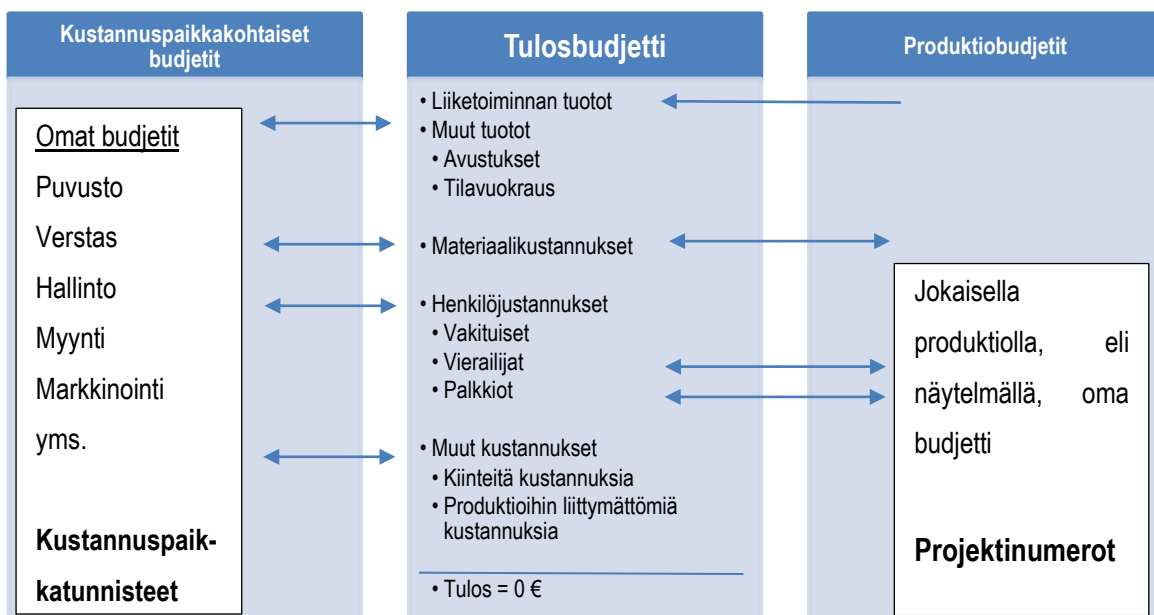
## 4 VANHA BUDJETOINTIPROSESSI CASE-YRITYKSESSÄ

Ennen rullaavan suunnittelun ja budjetoinnin käyttöönottoa case-yrityksen budjetointimalli oli hyvin lähellä perinteistä vuosiperusteista kiinteää budjetointia. Suunnitteluprosessi alkoi keväällä, jolloin toimitusjohtaja ja taiteellinen johtaja aloittivat keskustelun tulevan vuoden ohjelmistosta (tulevat näytelmät) luoden alustavat raamit toiminnalle. Kiinteät kulut ovat suuri osa toimintaa ja ne pystyttiin arvioimaan jo ennakkoon, mutta ohjelmiston muuttuminen ja kaupungin sekä valtion tuet tekivät tässä vaiheessa budjetoinnin luomisen vielä mahdottomaksi. Ohjelmiston muuttuminen vaikuttaa olennaisesti esimerkiksi esitysmääriin, henkilökustannuksiin ja näin ollen monella tasolla, myös budjetointiin. Varsinainen budjettityö alkoi syksymmällä ohjelmiston varmistuessa ja tässä vaiheessa aloitettiin keskustelut osastojen esimiesten kanssa. (Hyppönen, haastattelu 15.12.2017.)

Käytännössä budjetointi koostui kolmesta osasta. Kustannuspaikkakohtaisista budjeteista, produktiobudjeteista ja tulosbudjetista. Tulosbudjettiin yhdistettiin kustannus- ja produktiobudjetit. Menopuolta budjetoitiin kustannuspaikkojen kautta, jotka ovat yrityksen eri osastoja. Näitä ovat taiteellinen, lavastamo, hallinto, myynti ja markkinointi, kampaamo, verstaas, valo, ääni ja muutamia muita. Tulopuolta budjetoitiin produktioiden (näytelmien) kautta niiden havainnollistaessa paikkamäärät, täyttöasteet ja tulo-odotukset. Produktiobudjeteista saatiin myös suoraan näytelmille kohdistuvat välittömät kulut. Näiden kahden välillä on runsaasti siltoja ja molemmat vaikuttavat olennaisesti toisiinsa. Näiden valmistuessa koostettiin vuosibudjetti virallisen tuloslaskelman muotoon. Tätä luomistyötä hankaloitti se, että ohjelmat joille osabudjetit luotiin, eivät keskustelleet keskenään ja työ muodostui hyvin pitkälle käsityöstä ja lukuisista Excel-taulukoista. (Ylisirmö, haastattelu 15.12.2017.) Kuviossa 4 edellä kuvailtua prosessia on havainnollistettu.

Produktioiden budjetointiin Teatterilla oli käytössä Produktiva -niminen ohjelmisto. Se on Tampereen Työväen Teatterin tarjoama ohjelmisto, joka on räätälöity juuri teatterin toimialaan ja produktioiden budjetointiin. Se on taulukkolaskentapohjainen ohjelmisto, jonka vahvuudet olivat erilaisissa toimialaan liittyvissä ratkaisuissa. Näitä olivat esimerkiksi useiden produktioiden hallinta ja täyttöasteiden sekä esimerkiksi salin paikkamäärän mahdollinen määrittäminen. Produktiva jäi puutteelliseksi ohjelmistoksi Oulun Teatterilla. Siltaa kirjanpitoon ei onnistuttu rakentamaan ja se jäi irralliseksi ohjelmistoksi, jonka tueksi tarvittiin vielä useita excel-taulukoita. Ohjelmistoa ei kehitetä enää ja se onkin jäänyt valtakunnallisten kilpailijoidensa jälkeen lähes kaikilla osa-alueilla.

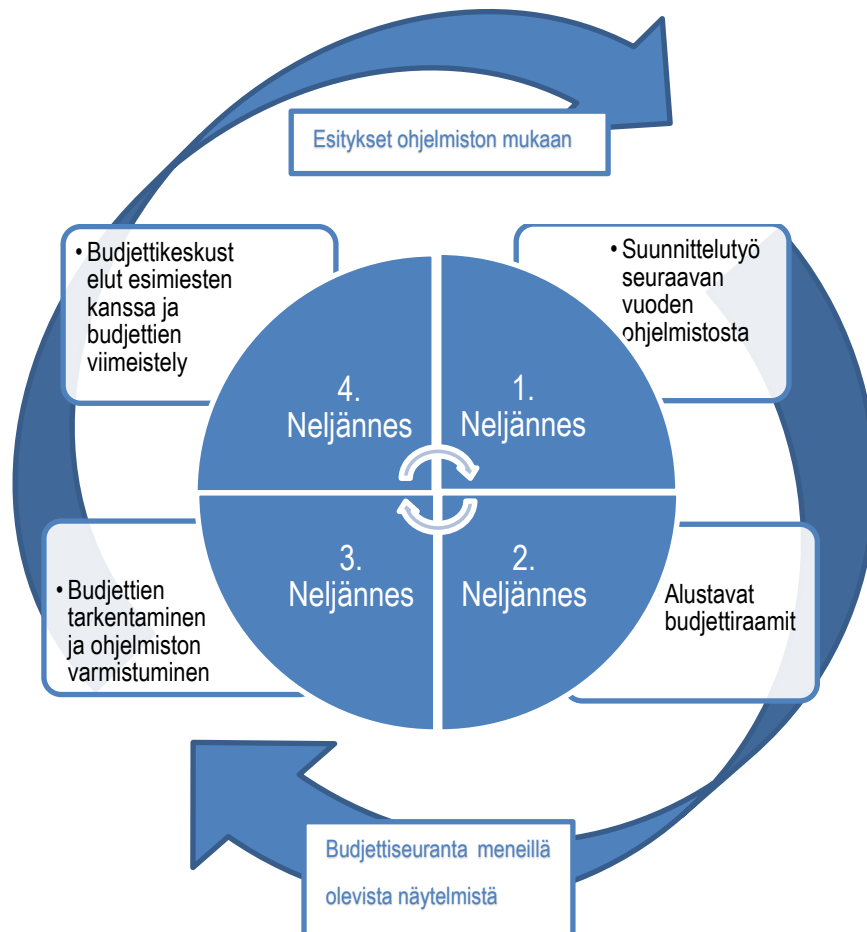
Käytännön tasolla budjettia alettiin luomaan menneen tilinpäätöksen ja kirjanpidon informaation päälle. Tulos- ja kustannuspaikkabudjetit olivat tilitoimiston ylläpitämällä selainpohjaisella ohjelmalla, johon saatiin tuotua menneet kaudet ja toteumat kirjanpidon edetessä. Tällä ohjelmalla ongelma oli sen joustamattomuus sekä puutteelliset ominaisuudet. Budjetti piti rakentaa yhdellä tavalla hierarkiaa noudattaen. Näin ollen teatterin tapauksessa ensimmäisellä tasolla olisivat olleet projektinumeroiden kautta produktiot, seuraavalla tasolla kustannuspaikkojen kautta osastot ja viimeisenä tileittäin vuosibudjetti. (Ylisirniö, haastattelu 15.12.2017.) Tämä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi eri produktioita ei voinut tarkastella sellaisinaan ja niiden budjetointi olisi alustasta johtuenkin ollut puutteellista. Erät jotka menivät kustannuspaikalle, mutta eivät projekteille tai suoraan projektille olivat myös kokonaisuutta haittaavia. Lisäksi tässä ohjelmassa ei ollut raportointiin tai tiedon taulukko-ohjelmiin vientiin sopivaa työkalua. Suurena ongelmana voidaan produktioiden yli tilikausien jatkuvan luonteen takia mainita myös ohjelmiston puutteet yli tilikautiseen budjetointiin.



KUVIO 4. Budjettijärjestelmä

Tulevan vuoden ohjelmistoa aletaan valmistelemaan kaikilla kustannuspaikoilla reilusti ennen vuoden vaihdetta ja huomasinkin kertautuvaa työmäärää budjetin luomisvaihteessa. Syksyllä raamit oli luotu kustannuspaikoille, käytännön työ osastoilla jo aloitettu, mutta edelleen suuri osa budjetista oli vajaa. Tässä vaiheessa näytösohjelmistoon tulevat vielä viimeiset muutokset ja rahallisesti merkittävät toiminnan tuet varmistuvat usein vasta marraskuun aikana. Näin ollen

vaativin ja aikaa vievin työn osa sijoittuu vuoden neljännelle kvartaalille. Prosessin vuosittaista etenemistä on kuvattu kuviossa 5. Vaikka vanhassa budjetointimallissa oli haasteita, ne johtuivat pääsääntöisesti parempien vaihtoehtojen puutteesta ja ulkoisista paineista. Varsinkin voittoa tavoittelemattomassa organisaatiossa vuosibudjetointi on edelleen varteenotettava vaihtoehto, mutta rullaava budjetointi pystyy tarkempaan informaatioon mukailen yrityksen syklejä, eikä vuosikalenteria, ja mahdollistaa kehityksen vuosittaisen syklin rinnalla.



KUVIO 5. Budjetoinnin eteneminen



## 5 RULLAAVAN PROSESSIN KÄYTTÖÖNOTTO

### 5.1 Talgrafin Accuna ohjelmisto

Talgraf Oy on vuonna 1992 perustettu talouden suunnitteluun, seurantaan ja ennustamiseen automatisoituja ohjelmistoja tarjoava Oululaislähtöinen yritys. Talgrafin päätuote on Accuna-ohjelmistoperhe. Accunassa on kolme suurta kokonaisuutta, jotka ovat raportointi ja analyysit, budjetointi ja ennusteet sekä konsernin tarpeisiin räätälöity palvelu. (Talgraf.fi.)

Raporttien tuottaminen ja päivittyminen datamassasta tapahtuu täysin automaattisesti ja niillä on mahdollista esittää käytännössä mistä vain tuotua tietoa. Tämä tapahtuu automaattisilla liittymillä kirjanpitoon, jolloin kaikki kirjanpidon tuottama tieto on käytettävissä raporteilla. Liittymä kirjanpitoon mahdollistaa myös niin sanotun porautumisen, jolloin saatua raporttia voidaan tarkastella syvemmin. Porautumalla käyttäjä näkee mistä valittu luku muodostuu ja laskujen kierrätysjärjestelmästä riippuen tietyillä sarakkeilla voidaan porautua jopa laskun tositteelle asti. (Talgraf.fi.)

Accuna tuo automaattisesti laskentakohdekartat, tilikartat, aiemmat budjetit ja kirjanpidon toteumat budjetoinnin pohjaksi. Myös kirjanpidon ulkopuolisten laskentakohteiden luonti on mahdollista. Accunassa budjetointia voi tehdä useilla eri tasoilla. Tämä tarkoittaa sitä, että budjettia voi luoda yritys- ja laskentakohdetasolla, tileittäin tai tiliryhmittäin ja näitä yhdistelemällä. Accunan budjetoinnissa aikajänteellä ei ole merkitystä vaan budjettia voi luoda kuukausi-, kvartaali- tai vuositasolla. Tämä mahdollistaa tilikausirajat ylittävän budjetoinnin sekä pitkät projektibudjetit. (Talgraf.fi.)

Accuna jakautuu käyttäjälle kahteen osaan: budjetointiin ja raportointiin. Pääkäyttäjillä kolmantena osana on jakelu, jonka kautta automatisoidaan raporttien jako. Budjetointia ohjelmistolla tehdään syöttöpohjien kautta, jotka voi optimoida käyttäjälle halutun mukaiseksi. Ennen syöttöpohjan valintaa otetaan aktiiviseksi budjetti, jota halutaan muokata. Tämän jälkeen kaikki syötetty tieto tallentuu pelkästään valitulle budjetille. Syöttöpohjia voi olla esimerkiksi vuosibudjetin mallissa, useita erilaisia produktioille tai investoinneille. Esimerkiksi vuosibudjettia luodessa käytössä voi olla oma syöttöpohja projekteille, kiinteille kustannuksille ja palkoille. Kun haluttu syöttöpohja on valittu

aktiiviseksi, valitaan vielä laskentatunnisteet ja lukuja voi alkaa syöttämään syöttöpohjaan. Lukuja voi syöttää yleisinä myös ilman laskentatunnistetta esimerkiksi koko yrityksen tasolla. Laskentatunnisteilla voidaan valita kustannuspaikat ja/tai haluttu projekti ja budjetoida pelkästään tätä.

Budjetoinnin puolella Accunan niin sanottu suodatus on isossa roolissa. Yrityksellä voi olla useita erilaisia budjetteja ohjelmistossa, joita budjetoidaan usealla eri syöttöpohjalla. Osa budjeteista voi olla koko yrityksen tasolla ilman laskentatunnisteita ja osassa voi olla laskentatunnisteita useissa tasoissa. Uutta budjettia luodessa sille täytyy valita määritykset ja rajoitukset. Tässä vaiheessa päätetään mitä tilejä, laskentatunnisteita ja mille ajanjaksolle tietoa voi syöttää. Tiedon syöttö tapahtuu edellä mainittujen syöttöpohjien kautta, jotka ovat vakiot budjetin vaihtuessa. Syöttöpohjille on tehty samankaltaiset määritykset kuin budjeteillekin. Tietyllä syöttöpohjalla voi esimerkiksi syöttää vain kustannuspaikkakohtaisesti. Tästä syystä budjetin luojan täytyy olla perillä budjetin ja syöttöpohjan suodatuksesta ja siitä, että asetukset ovat samat budjetin ja syöttöpohjan määrityksissä. Accunan yksi heikkouksista onkin sen monimutkaisuus uudelle käyttäjälle. Ohjelmisto ei rajaa toimialoja tai budjetointitapoja mahdollisuuksista. Laaja käytettävyys ja toimintojen moninaisuus luovat osaltaan hämmentävän ensikontaktin ohjelmistolla käyttöön.

## **5.2 Rullaavan budjettijärjestelmän luominen**

Rullaava budjetointiprosessi ei ole uusi erillinen osa yrityksen ohjausprosessia. Olemassa olevaa informaatiota käytetään uudessa rullaavassa prosessissa hyväksi. Vain sen kokoamis- ja esittämistapaa muutetaan palvelemaan päivitettyjä johdon tarpeita varten.

Rullaavan budjetointiprosessin onnistunut käyttöönotto Teatterilla vaati erityisesti kahta asiaa. Oikean ajatuksellisen tuen prosessin taustalle ja toimivat ohjelmistot. Talousosaston ja johdon mielipidettä kartoitettiin haastattelulla ennen prosessia ja myös sen eri vaiheissa. Johtoon voidaan tässä asianyhteydessä lukea myös osastojen esimiehet, joille pidettiin työn alkuvaiheessa haastattelukierros siitä missä he kokevat parantamisen varaa olevan. Ajatuksellisesti siirtyminen rullaavaan prosessiin tapahtui kuitenkin ongelmattomasti ja johto tuki prosessin läpiviemistä. Halu uudella prosessilla oli kehittää analysointia ja ennen kaikkea ennustamista. Tämä nousi myös temahaastatteluista vahvimmin esille. Osastojen esimiesten haastattelukierroksella esiin nousi

myös käytännön asioita ja arvokkaaksi asiaksi luettiin myös prosessin kartoitus. Vanha prosessi oli ollut käytössä pitkään ja eri esimiehille oli muodostunut omia käytäntöjä, jotka ajoittain pirstaloivat yhteiskuvaa. Lisäksi Teatterilla ei ole käytössä kiinteään vuosibudjettiin sidottuja palkkalisiä joiden poistaminen voisi johtaa henkilöstön tyytymättömyyteen. Budjetin ja ennusteen päivittäminen budjettikauden aikana mahdollisimman tarkan ennusteen saamiseksi tukee myös Teatterin voittoa tavoittelemattoman toiminnan luonnetta. Budjetti voidaan nähdä ennusteeksi tulevasta tai tavoitteeksi. Teatterilla tavoite on yksiselitteinen ja näin ennusteet nousevat tärkeämpään arvoon. Teatterin johdon joustava budjetointityyli helpotti osaltaan myös prosessin läpiviemistä.

Rullaava budjetti tarkoittaa yrityksen budjettikauden olevan jatkuvasti saman mittainen. Ensimmäisen kvartaalin loputtua luodaan uusi kvartaali budjetin jatkoksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 243.) Teatterilla rullaavan budjetin jaksoiksi valittiin 6 kuukautta. Puolivuositista sykliä oli havaittavissa vanhoissa produktiobudjeteissa ja Teatterin toiminta sekä ajattelutapa linkittyvät vahvasti kevät syksy ajatteluun. Myös produktiot noudattavat vahvasti puolivuositaisia syklejä. Näin ollen rullaavaksi budjettikaudeksi muodostui 18 kuukautta. Budjettia ja ennusteita päivitetään tarpeen tullen budjettikauden aikana ja seuraava puolivuotinen jakso tehdään kesän alussa ja vuoden lopussa.

Rullaavan budjettijärjestelmän luominen Teatterille oli hyvin pitkälle uuden työkalun (Accunan) käyttöönottoa ja optimointia. Työ alkoi budjettitiedostojen luonnista Accunaan. Ne luotiin puolivuositain siten, että yksi budjetti kuvastaa yhtä rullaavan budjetin jaksoa. Näihin ei tehty ajallisten rajoitusten lisäksi muita suodatuksia, jolloin tiedon syöttäminen on mahdollista kaikille laskentakohteille syöttöpohjien kautta. Produktiot syötetään niille räätälöidyn syöttöpohjan avulla ja ohjelmisto vie tiedot oikealle tilille, kustannuspaikalle, projektille ja tekee tarvittavat jyvitykset esimerkiksi palkoista sivukulutileille (liite 1). Soluihin määriteltiin vientilausekkeet, joiden avulla Accuna siirtää esimerkiksi muusikoiden palkat oikeaan paikkaan. Tämän syöttöpohjan avulla raportoinnin puolelle saatiin vietyä myös kirjanpidon ulkopuolista tietoa, kuten esitys ja harjoitusmääriä, täyttöasteita ja esimerkiksi tietoja näyttelijöistä ja vierailijoista (liite 2). Kiinteät kustannukset ja produktioiden ulkopuoliset muuttuvat kustannukset budjetoidaan niille tehdyllä syöttöpohjalla, joka noudattaa virallisen tuloslaskelman ulkomuotoa. Näin Accunaan rakennettiin budjetointijärjestelmä, joka toteuttaa rullaavan budjetoinnin periaatteita keskittyen juuri Teatterin toimintaympäristöön.

Pääpiirteissään rullaavan budjettijärjestelmän luominen onnistui kohtuullisen helposti Teatterin kohdalla. Toiminnan luonne loi selkeät rajat budjettijaksojen pituuksiin. Myös produktioiden budjetoinnin vaatimukset määrittivät, miten uusi järjestelmä voidaan luoda. Vastuuta johdon toimintojen edelleen parantamiseen jää myös toimeksiantajalle. Jatkossa tulisi entistä vahvemmin pyrkiä siihen, että budjetin osan laatija on myös kyseisen tiedon vastuuhenkilö. Tämä tarkoittaa esimiesten kouluttamista ja varsinkin jatkuvaa keskustelua myynnin vastuuhenkilöiden kanssa. Yleiskustannuksia ei tule myöskään enää budjetoida, vaan ajoittainen tarkastus riittää.

Ongelmat rullaavan prosessin käyttöönotossa liittyivät melkein poikkeuksetta teknisiin ongelmiin. Näitä tuli vastaan ohjelmiston käyttöönoton alkuvaiheessa ja tuotteille tehdyssä erillisessä laskentakaaviossa. Nämä ongelmat olivat odotettavissa. Tiedon siirtäminen kirjanpidosta uuteen järjestelmään oikeellisenä vaatii asiantuntemusta. Totuttelua vaatii myös tulosbudjetin koostuminen kahdesta eri budjetista. Myös mahdollisten lisäraporttien tuottaminen vaatii tiedon analysointia kahdesta, tai useammasta budjettitiedostosta. Tällaisia voisivat olla esimerkiksi investointien laskelmat, tai pidemmät kassavirtalaskelmat.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Tässä opinnäytetyössä kuvailtu prosessi alkoi jo vuoden 2017 keväällä. Silloin Teatterin johdossa heräsi tarve kehittää johdon laskentatoimen prosesseja. Työ alkoi tarpeiden kartoituksella ja mahdollisten ohjelmistojen kilpailutuksella. Keskiössä oli budjetoinnin ja raportoinnin kehittäminen. Tässä vaiheessa ensimmäisen kerran huomattiin, että edellä mainitun prosessin ongelmat liittyivät usein vuosibudjetoinnin jäykkään rakenteeseen ja produktioiden budjetoinnin haasteisiin. Tästä johtuen alkoi tutkimus erilaisista budjetointiprosesseista ja näiden sopivuudesta Teatterin toimintaan. Rullaava budjetointi vaikutti potentiaaliselta mahdollisuudelta ja syksyllä 2017 tutkimusta lähdettiin viemään eteenpäin tämän opinnäytetyön muodossa.

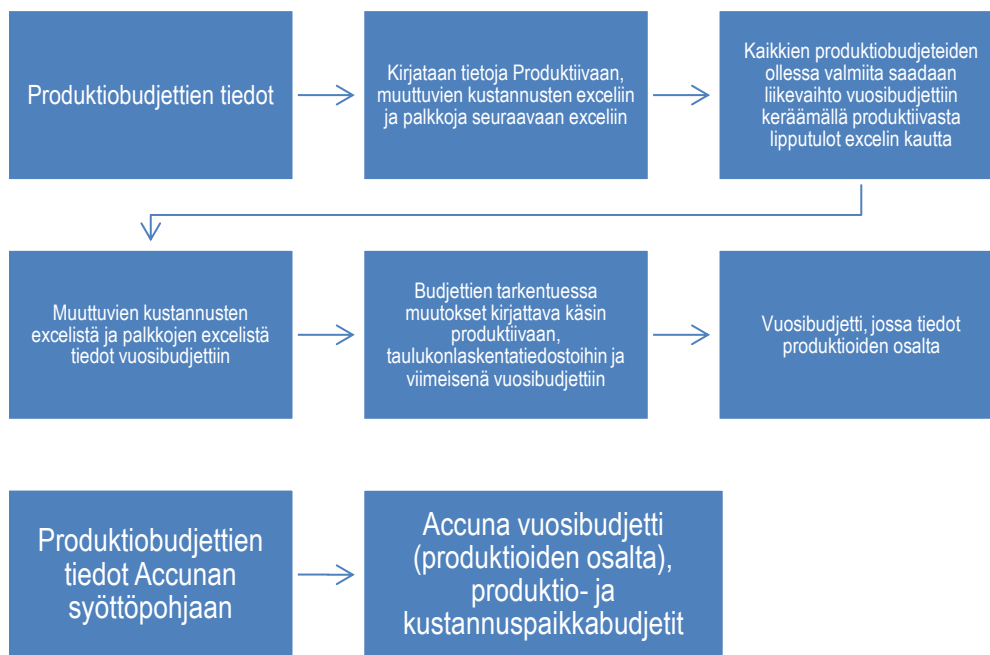
Projektin alkuvaiheessa usean toimijan aikataulujen yhteensovittaminen osoittautui haasteelliseksi. Viestintää käytiin aktiivisesti toimeksiantajan, tilitoimiston ja ohjelmiston toimittajan välillä. Tässä vaiheessa työ oli teknisen puolen ja esimerkiksi kirjanpidon liittymien toimivuuden varmistamista. Syksyn 2017 aikana kokosin omakohtaiset kokemukseni työsuhteeni ajalta ja toteutin haastattelut opinnäytetyötä varten. Alkuvuosi 2018 tehtiin aktiivisesti töitä vielä uuden ohjelmiston kanssa ja sen käyttöönotto viivästyikin suunnitellusta muutamalla kuukaudella. Samaan aikaan toteutin tutkimusta rullaavasta budjetoinnista. Tutkimus tuki prosessin aikana ohjelmiston käyttöönottoa.

Opinnäytetyön tutkimusongelmiksi muodostuivat seuraavat kysymykset:

- Minkälainen on yrityksen budjetointiprosessi ja mitä ongelmakohtia siinä on?
- Miten uusi ohjelmisto sekä rullaavuuden luominen tehostavat yrityksen johdon laskentatoimen prosesseja?

Tämän opinnäytetyön toisena tarkoituksena oli selvittää Teatterin budjetointiprosessi ja löytää sen ongelmakohtia. Ongelmia saatiin selville haastatteluiden ja havainnoinnin kautta. Suurimmiksi ongelmiksi nousivat vuosibudjetin taipumattomuus Teatterin vuosittaiseen sykliin ja sen hidas reagointikyky sekä kasautuva työmäärä varsinkin tilikauden loppupuolella. Myös käytössä olleiden budjetoinnin ohjelmistojen puutteet olivat aikaansaaneet epäkohtia prosessissa. Ennen Teatterin budjetoinnissa oli käytössä useita ohjelmistoja ja taulukkolaskentapohjia. Tiedon siirto näiden välillä tapahtui käsin syöttämällä. Myös raportointia ja budjettiseurantaa oli täydennettävä erillisillä liitteillä ja huomioilla.

Työn pääasiallinen tarkoitus oli poistaa budjetointiprosessin epäkohtia luomalla rullaava malli budjetointiin ja ennustamiseen sekä ottaa käyttöön uusi tätä tukeva ohjelmisto. Uusi ohjelmisto mahdollisti koko budjetointiprosessin siirtämisen yhdelle ja samalle alustalle. Tämä oli suuri parannus entiseen. Tiedon automaattinen välittyminen kirjanpidosta mahdollisti raportointipuolen ja seurannan automatisoinnin. Uusi ohjelmisto johti aika- ja kustannussäästöihin niin työmäärän kuin ohjelmistokustannustenkin kautta. Kuviossa 6 on kuvattu prosessin kehittymistä produktioiden budjetoinnissa uuden ohjelmiston avulla.



KUVIO 6. Produktiobudjetointiprosessin kehittyminen

Accunan käyttöönotto poisti budjetointiprosessista turhia välivaiheita ja käsin tehtävää työtä. Accunaan luotiin syöttöpohja, jolta kaikki johdon tarvitsema tieto siirtyy automaattisesti oikealla tilille raportteihin. Accunaan kirjoitetaan yhdelle päivitettävälle alustalle produktioiden tieto. Näin tieto on yhdessä paikassa ja se säilyy eheänä sekä helposti muokattavana. Vientilausekkeiden avulla automatisoitiin esimerkiksi myös sivukulujen kirjaaminen palkkakirjauksista suoraan raporteille.

Accunan toimii erinomaisena alustana myös rullaavan budjetin toteuttamiselle. Budjetit luotiin puolivuositain jolloin ne noudattavat Teatterin normaalia sykliä. Budjettien päivittäminen voidaan Accunassa delegoida ihmiselle, joka on kyseisestä tiedosta vastuussa. Tuottajalle voidaan antaa oikeus muokata budjetissa esimerkiksi tuotettavat lisäesitykset tai perutut harjoitukset. Myynnin ja

markkinoinnin esimiehelle voidaan antaa oikeus muokata lipunmyynnin tietoja ja niin edelleen. Näin budjettien tiedoista vastaavat aina oikeat henkilöt ja raportit pysyvät ajantasaisina. Suurin muutos rullaavalla budjetoinnilla on ennusteiden mahdollinen luonti yli tilikausien ja työajan vapautuminen tiedon analysointiin, vähentäen tiedon tuottamisen työvaihetta.

Muutos uuteen ohjelmistoon tuottaa myös työtä. Ohjelmiston omaksuminen ja sen täyden potentiaalin irrottaminen vievät aikaa. Tässä asiassa jatkuvaa kehitystä tarvitaan tulevana vuonna ja jatkokehitystarpeita herää varmasti. Esimerkkinä voidaan pitää laskutusohjelmiston ja Accunan yhteensopivuuden parantamista. Tämä mahdollistaisi paremman laskuille porautumisen ohjelmistossa. Myös palkkahallinto on mahdollista ottaa kattavammin Accunan puolelle mukaan, jolloin automaatio taloushallinnon puolella Teatterilla kasvaisi entisestään.

Rullaavan budjetoinnin ja ennustamisen luonti onnistui ja se on saanut yrityksen johdossa hyvän vastaanoton. Budjetointiprosessi kokonaisuutena on Teatterin tarpeiden kaltainen. Ensimmäisenä vuonna budjetoinnin tarkkuudesta kuitenkin joustettiin. Vuodelle 2018 oli luotu jo vahvistettu budjetti ja tämä yksinkertaisesti jaettiin pääosiltaan uusiin puolivuosisbudjetteihin. Myös rullaavan budjettijärjestelmän viimeisessä puolivuositaisessa kaudessa joustettiin tarkkuudessa ja sille luotiinkin vain raami odottamaan tietojen päivittämistä. Kuukausitason budjetteja ei ole vielä tässä vaiheessa nähty kassavirtalaskelman ohella tarpeelliseksi. Ne ovat kuitenkin uudessa budjetointijärjestelmässä mahdollista luoda jakamalla puolivuositaiset budjetit viime vuosien toteumien mukaan kuukausille. Näin myös kausivaihtelut saadaan osittain huomioitua raportoinnin puolella.

Työn aikana korostui muutamia tärkeitä asioita rullaavan budjetoinnin käyttöönottoon. Ennen prosessin alkua on tärkeää kartoittaa se, mitä rullaavalta budjetoinnilla kyseisessä yrityksessä halutaan saavuttaa. Johdon on ymmärrettävä rullaavuuden periaatteet ja sen vaatimat muutokset onnistuneeseen käyttöönottoon. Koko organisaation ja työntekijöiden huomioonottaminen on myös tärkeässä osassa uuden prosessin käyttöönotossa ja tässä avainsanana on avoimuus. Tämän opinnäytetyön puitteissa ei uuden prosessin jalkauttamista koko organisaatiolle pystytty tekemään, vaan keskustelua käytiin vahvemmin johdon ja budjettivastuullisten kesken. Tärkeää on myös huomata, että rullaava budjetointi ei sellaisenaan ole suoraan kopioitavissa yrityksestä toiselle. Räättälöinti juuri toimeksiantajan yrityksen ja toimialan mukaan on avainasemassa esimerkiksi rullaavuuden aikajänteitä suunniteltaessa.

Koen, että rullaava budjetointi todella parantaa yrityksen johtamista. Parempi tulevaisuuden analysointi ja ennakointi on ehdottoman tärkeää, eikä se poista kiinteiden tavoitteiden mahdollista asettamista. Rullaavan budjetoinnin yleistymistä hidastaa varmasti pelko prosessien muuttamisesta, vaikka rullaavan prosessiin siirtyminen ei vaadi suuria rakenteellisia muutoksia. Rullaava budjetointi tekee myös turhaksi pitkät kolmen tai viiden vuoden budjetit joita suuremmat organisaatiot ovat voineet käyttää ikään kuin askeleena kohti rullaavaa ennustamista. Mahdollisesti uudet projektijohtamisen yleistyvät ketterät ja lean-menetelmät tukevat myös budjetoinnin kehittämistä. Ei tule unohtaa myöskään strategian tärkeyttä ja sitä, että budjetti on strategian jalkauttamisen, ja ennen kaikkea toteuttamisen, työkalu. Edellä mainittujen syiden takia rullaavuuden tutkiminen case-tutkimusten avulla ja tulosten kartoittaminen erilaisissa toimintaympäristöissä nousee tärkeäksi sisäisen laskennan ja budjetoinnin kehittämisessä.

Teatterin budjetointiprosessin kehittäminen rullaavan budjetointiin ja tämän tukeminen uudella ohjelmistolla osoittautui onnistuneeksi ratkaisuksi. Koko prosessin ajan nämä täydensivät toisiaan. Opinnäytetyön aikana keskustelu rullaavuudesta ohjelmiston käyttöönoton kanssa rohkaisi työn eteenpäin viemistä. Projektissa hienolla tavalla yhdistyivät pitkän ajan tavoitteet, visiot ja käytännön tarpeet operatiivisessa toiminnassa. Näiden yhteistyönä pystyttiin huomioimaan johdon sekä yrityksen tarpeet kehittää koko budjetointiprosessia rullaavan malliin.



## 7 LÄHTEET

Andersson, J. Ekström, Cege. & Gabrielsson, A. 2001. Kannattavuussuunnittelu ja -laskenta: budjetointi ja kannattavuus laskentaesimerkein. Helsinki: Tietosanoma.

Beyond Budgeting Institute. 2014. Viitattu 22.1.2018. <https://bbri.org/the-beyond-budgeting-principles/>.

Evans, Julia. 2006. Hyvä budjetti: tasa-arvoisen talousarvion käsikirja. Suom. UNIFEM. Helsinki: Suomen UNIFEM.

Hansen, S. Otley, D. & Van der Stede, W. 2003. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. America: Journal of management accounting research.

Henttu-Aho. 2016. Emerging practices of modern budgeting and the role of controller. Oulu: Acta University.

Hyppönen, T. 2017. Toimitusjohtaja, Oulun Teatteri Oy. Haastattelu 15.12.2017. Tekijän hallussa.

Ikäheimo, S. Malmi, T. & Walden, R. 2016. Yrityksen laskentatoimi. 6. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro.

Jormalla, R. Koivusalo, K. Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2015. Laskentatoimi. 4. uudistettu painos. Helsinki: Edita.

Järvenpää, M. Lämsiluoto, A. Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro.

Kaplan, R. & Norton, D. 2002. Strategialähtöinen organisaatio. Suom. Heinemäki, M. Helsinki: Kauppakaari.

Lahti, S. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro.

Lynn, M. & Madison, R. 2004. A Closer Look at Rolling Budgets. Management Accounting Quarterly, Fall 2004 vol.6 no.1

Madegowda, J. 2006. Management Accounting. Mumbai: Global Media.

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

Oulasvirta, L. & Aronen, K. 2012. Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Player, S. 2008. Managing through chance. Cognos IBM company. Viitattu 1.4.2018.

Talgraf.fi. Viitattu 17.3.2018. <https://www.talgraf.fi/>.

Ton-Nu, V. 2014. Rolling forecast in a Beyond Budgeting. Norwegian Open Research Archives.

Ylisirniö, T. 2017. Taloushallinnon sihteeri, Oulun Teatteri Oy. Haastattelu 15.12.2017. Tekijän hallussa.

Äkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki: Talentum Media.

Äkerberg, P. 2017. Budjetointi 2020-luvulla. Helsinki: Alma Talent.

Fontti:Calibri Fontin koko: 10 Tekstin väri: Solun väri: Piilota nolliarvit

Tallemet generoimitt

	A	B	C	H	I	J	K	L	M	N	O	P
1				<b>Suunnittelijat</b>								<b>Muusikot</b>
2		Kevät/Syysy										Nimi
3	Esitykset (kpl)	20		<b>Esimerkki 1</b>	Nimi					0,00		Esityskorvaus
4	Harjoitukset (kpl)	30		Korvaus	€ (10 000,00)					0,00		Harjoituskorvaus
5	Paikalliset (kpl)			Matkakulut (per/har)	€ (17,00)					0,00		Harjoituskorvaus
6	Muistiharjoitukset (kpl)			Matkakulut (per/har)	€ (200,00)					0,00		Matkakulut (per/har)
7				Valiontapajikko	€ (2 000,00)					0,00		Lisäsoittimet
8	Täydästä (%)	70%		Lomakorvaus	€ (2 000,00)					0,00		Esitysmäärä
9										-12 200,00		Harjoituspää
10	Kesälippu (€)	15,00								0,00		Harjoituskorvaus
11										0,00		Lisäharjoitukset
12	paikat (kpl)	200								0,00		Matkakulut (per/har)
13				Korvaus						0,00		Esityskorvaus
14	<b>Tulot</b>			Matkakulut (per/har)						0,00		Harjoituskorvaus
15				Valiontapajikko						0,00		Matkakulut (per/har)
16		Kevät/Syysy		Lomakorvaus						0,00		Lisäsoittimet
17	Esitystulot (€)	42 000 €								0,00		Esitysmäärä
18										-3 600,00		Nimi
19	Tulot / Esitys (€)	2 100 €		Korvaus						0,00		Esityskorvaus
20				Matkakulut (per/har)						0,00		Harjoituskorvaus
21	<b>Breakeven</b>			Valiontapajikko						0,00		Matkakulut (per/har)
22				Lomakorvaus						0,00		Lisäsoittimet
23	<b>Menot</b>									0,00		Esitysmäärä
24		Kevät/Syysy								0,00		Harjoituspää
25	<b>Suunnittelijat</b>	€ (12 200,00)								0,00		Nimi
26	<b>Ver. ja avustajat</b>	€ (3 600,00)		Korvaus						0,00		Esityskorvaus
27				Matkakulut (per/har)						0,00		Harjoituskorvaus
28	<b>Täiteellisten palveluid</b>			Valiontapajikko						0,00		Matkakulut (per/har)
29	<b>Materiaalikulut</b>			Lomakorvaus						0,00		Lisäsoittimet
30	Esityskorvaukset									0,00		Esitysmäärä
31	Teosto									0,00		Harjoituspää
32	<b>tekn. palkat</b>	€ (1 020,00)								0,00		Nimi
33	Matkakulut yht	€ (1 020,00)		Korvaus						0,00		Esityskorvaus
34	Majoituskulut	€ (16 820,00)		Matkakulut (per/har)						0,00		Harjoituskorvaus
35	<b>Yhteensä</b>			Valiontapajikko						0,00		Matkakulut (per/har)
36				Lomakorvaus						0,00		Lisäsoittimet
37	<b>Tulot</b>	€ 42 000,00								0,00		Esitysmäärä
38	<b>Menot</b>	€ (16 820,00)								0,00		Harjoituspää
39		€ 25 180,00		Korvaus						0,00		Matkakulut (per/har)
40										0,00		Lisäsoittimet
										0,00		Esitysmäärä

Syöttö Koonti

Raportointi

Jakelu

Budjetointi

Konserni

Muokkauslista

Tulosta

Lähetä

Etsi

11.2015

+

-

100%

+

Tyhjennä suodatukset

TYÖKALUT

YLLÄPITO

OHJE

teemu

Raportit

03a) Tulos - katteet

- 04a) Tulos - Katteet - Vertailu budjetin
- 05) Tase raportit
- 06a) Kassavirta raportit - katteet
- 07a) Seurantat raportit - katteet
- 08a) Turnusluvut - katteet
- Turnusluvut
- 09a) Ennusteet - katteet
- 11a) Rullatut raportit katteet
- Edelliset 12 kk-toteuma - Lyhyt - katteet
- Edelliset 12 kk-toteuma - Ryhmittäin - katteet
- Rullaava 12 kk - Grafiikat - katteet
- Rullaus 43kk - Lyhyt - katteet

Uusi raportti

Uusi ryhmä

Suodatukset

Laskentakohdelehti: Oletus

Kustannuspaikka: \$

Projekti:

Kumppani:

**Produktio budjetti, Kevät ja syksy**

Oulun Kaupunginteatteri Oy

1/1

1.1.2015 - 30.11.2015

Oulun Kaupunginteatteri Oy

Kohdistamattomat viennit \$	Kevät 2015	Syksy 2015	Yhteensä
ESKPL Esitykset (KPL)	0,00	0,00	0,00
HAKPL Harjoitukset (KPL)	0,00	0,00	0,00
KLIP Keski-ilpu (€)	0,00	0,00	0,00
MUKPL Musiikkiharjoitukset (KPL)	0,00	0,00	0,00
PAKPL Paikat (KPL)	0,00	0,00	0,00
PAKPL Pääharjoitukset (KPL)	0,00	0,00	0,00
TAST Työtöase (%)	0,00	0,00	0,00
<b>Tulos per esitys</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Kohdistamattomat viennit \$