

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimen suuntautumisvaihtoehto

Valtteri Vuorela

BUDJETOINTIPROSESSIN KEHITTÄMINEN CASE: LAPPEENRANNAN KAUPUNKI

Opinnäytetyö 2009

TIIVISTELMÄ

Valtteri Vuorela

Budjetointiprosessin kehittäminen, case: Lappeenrannan kaupunki, 62 sivua, 1 liite
Saimaan ammattikorkeakoulu, Lappeenranta

Liiketalous, Tradenomi

Laskentatoimi

Opinnäytetyö, 2009

Ohjaaja: laskentatoimen lehtori Saara Heikkonen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Opinnäytetyön tarkoituksena oli perehtyä Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessiin. Tavoitteena oli löytää taloussuunnitteluprosessista mahdollisia puutteita ja kehittämiskohteita, joita parantamalla budjetointiprosessista muodostuisi entistä tehokkaampi ja virtaviivaisempi.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena kyselytutkimuksena. Opinnäytetyön teoriaosan aineisto kerättiin kokonaan kirjallisista lähteistä. Empiirinen aineisto puolestaan koottiin tutkimalla Lappeenrannan kaupungin aikaisempien vuosien talousarvioita ja -suunnitelmia, suorittamalla useampia haastatteluja Lappeenrannan kaupungin talousjohtaja Tuija Ahoille sekä kyselyllä Lappeenrannan kaupungin toimialojen budjetointivastaaville.

Tutkimuksesta saadut tulokset osoittavat, että Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi ei toimi tällä hetkellä aivan ideaalilla tavalla. Merkittävimpinä kehitystä vaativina kohtina ovat taloussuunnitteluprosessin kesto, talousarvion laadintaohjeet, lautakuntakäsittelyjen rooli sekä nykyinen käytössä oleva taloussuunnittelujärjestelmä.

Tutkimuksen myötä syntyneet kehitysehdotukset budjetointiprosessin ongelmakohtiin ovat taloussuunnitteluprosessin keston lyhentäminen, talousarvioiden laadintaohjeiden selkeyttäminen, lautakuntakäsittelyjen siirtäminen myöhempään kohtaan taloussuunnitteluprosessia ja nykyisen taloussuunnittelujärjestelmän vaihtaminen. Näiden parannusten myötä Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessista muodostuisi entistä selkeämpi ja tehokkaampi kokonaisuus.

Asiasanat: budjetointi, kuntatalous, talousarvio, taloussuunnitteluprosessin kehittäminen

ABSTRACT

Valtteri Vuorela

Improvement of the Budgeting Process, Case: the City of Lappeenranta, 62 pages, 1 appendix

Saimaa University of Applied Sciences, Lappeenranta

Business Administration

Accounting

Bachelor's Thesis, 2009

Instructor: Lecturer Saara Heikkonen

The purpose of this thesis was to study the budgeting process of the city of Lappeenranta. The aim was to find out some points of the process that are not working perfectly and by improving these points to make the whole process more efficient.

The research was made as a case study and the research method was qualitative. The thesis includes two parts which are a theoretical part and an empirical part. The material of the theoretical part was collected wholly from literature. The empirical part was collected by studying the earlier annual budgets and economic plans of Lappeenranta, making some interviews and also making an inquiry to administrative sectors.

The result of this research was that the budgeting process of Lappeenranta is not working in an ideal way at the moment. The most remarkable issues that would be improved are the duration of the budgeting process, the budgeting instructions, the role of the boards and the budgetary planning program.

The new development proposals for these points are shortening the budgeting process, making the instructions clearer, postponing the meetings of boards and changing the budgetary planning program. In conclusion, with these improvements the budgeting process of Lappeenranta would be a much simpler and more effective entity.

Keywords: budgeting, budget, city economy, improvement of economic planning process

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
1.1 Opinnäytetyön aihepiiri	6
1.2 Työn tavoite ja aiheen rajaus	6
1.3 Tutkimusmenetelmä	7
1.4 Työn rakenne	8
1.5 Viitekehys	9
2 BUDJETOINTI	11
2.1 Budjetti	11
2.1.1 Budjetin tehtävät	12
2.1.2 Budjettikausi	13
2.2 Budjetointiprosessi	13
2.3 Budjetointiin liittyvät järjestelmät	17
2.3.1 Budjetointijärjestelmä	17
2.3.2 Budjettijärjestelmä	18
2.4 Budjetointivaihtoehdot	21
2.5 Budjetointimenetelmät	22
2.5.1 Demokraattinen menetelmä	23
2.5.2 Autoritaarinen menetelmä	24
2.5.3 Yhteistyömenetelmä	24
2.5.4 Muita menetelmiä	25
2.6 Budjettitarkkailu	26
2.7 Budjetoinnin arviointia	27
2.7.1 Budjetoinnin kritiikkiä	27
2.7.2 Budjetoinnin kehittämisestä yleensä	28
3 KUNTA TALOUSYKSIKÖNÄ	29
3.1 Kunnan tehtävät	30
3.1.1 Kunnan toiminnan tavoitteet	31
3.1.2 Toiminnan tuloksellisuus ja sen arviointi	32
3.2 Kunnan palvelut	32
3.3 Kunnan reaali- ja rahaprosessi	33
3.4 Kunnan talous	34
3.4.1 Budjettivalta kuntataloudessa	34
3.4.2 Talousarvio ja taloussuunnitelma	36
3.4.3 Kunnan taloussuunnitteluprosessi	40
3.4.4 Budjetoinnin rooli julkishallinnossa	42
4 LAPPEENRANNAN KAUPUNKI	43
4.1 Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi	43
4.1.1 Taloussuunnitteluprosessin eteneminen	45
4.1.1.1 Toimialakohtaisten budjettien laadinta	48
4.1.1.2 Käytössä olevat ohjelmat	49
4.1.2 Budjettiseuranta	49
4.1.3 Raportointi	50
4.2 Budjetointiprosessin puutteet ja kehittämiskohdat	51
4.2.1 Toimialakohtainen budjetointi	51
4.2.2 Lautakuntien rooli	51

4.2.3 Web-taloussuunnittelujärjestelmän toiminta.....	52
5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITYSEHDOTUKSET	52
5.1 Talousarvioprosessin keston lyhentäminen	52
5.2 Talousarvion laadintaohjeiden selkeyttäminen	55
5.3 Lautakuntakäsittelyjen siirtäminen.....	56
5.4 Paluu vanhaan taloussuunnittelujärjestelmään	56
6 YHTEENVETO.....	58
KUVAT	60
KUVIOT.....	60
LÄHTEET	61

LIITTEET

Liite 1 Kysely toimialojen budjetointivastaaville

1 JOHDANTO

1.1 Opinnäytetyön aihepiiri

Budjetointi on prosessi, jonka myötä organisaation tulevaisuuden tavoitteet puetaan numeraaliseen muotoon. Budjetoinnin lopputuotteena syntyy budjetti, joka on olennainen osa organisaation suunnittelu- ja ohjausjärjestelmää (Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2005, 163). Tämän takia budjetointi on myös hyvin tärkeä osa koko organisaation toimintaa. Nykyisessä taloustilanteessa budjetoinnin merkityksen voidaan katsoa korostuvan entisestään.

Opinnäytetyöni käsittelee budjetointiprosessin kokonaisvaltaista kehittämistä. Käsiteltävänä prosessina on Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi, ja työn tarkoituksena on löytää keinoja, joilla kyseistä prosessia voidaan kehittää nykyisestä ja samalla saada siitä entistä suoraviivaisempi.

1.2 Työn tavoite ja aiheen rajaus

Lappeenrannan kaupungilla ilmennyt tarve budjetointiprosessin kehittämisestä koskevasta tutkimuksesta antoi minulle mahdollisuuden tehdä opinnäytetyöni, valalla oleva taloustilanne huomioon ottaen, varsin mielenkiintoisesta aihekokonaisuudesta. Tämän hetken taloustilanne nimittäin pakottaa kaikenlaiset organisaatiot, etenkin julkishallinnossa toimivat, kiinnittämään entistä enemmän huomiota omaan budjetointiinsa. Tämän vuoksi myös budjetointiprosessin toimivuus on ensiarvoisen tärkeää.

Opinnäytetyön tarkoituksena on tarkastella Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessin nykytilaa. Tutkimuksen tavoitteena on löytää budjetointiprosessista mahdollisia puutteita sekä kehittämiskohteita, joita parantamalla prosessista tulee entistä tehokkaampi ja suoraviivaisempi. Näin työn tutkimusongelma on hyvin hel-

posti tiivistettävissä yhteen ainoaan ongelmaan: Millä toimenpiteillä Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessista saataisiin entistä tehokkaampi?

Tutkimus käsittelee Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessia kiinteänä kokonaisuutena, mutta pääpaino on toimialakohtaisten budjettien osuudessa taloussuunnitteluprosessia sekä talousarvion kokoamisessa. Tutkimuksesta on rajattu pois kuntaliitosten tuomat vaikutukset sekä muutokset Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessiin.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus suoritetaan case- eli tapaustutkimuksena. Tapaustutkimuksessa tarkastellaan jotakin tiettyä ilmiötä sen luonnollisessa ympäristössään samalla hyväksikäyttäen monenlaista empiiristä aineistoa (Uusitalo 1997, 76). Tutkimuksessa tarkasteltava ilmiö on Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessi, joka ajoittuu vuodelle 2009. Kyseisen prosessin lopputuloksena laaditaan kaupungin vuoden 2010 talousarvio sekä vuosien 2010 – 2012 taloussuunnitelma. Tutkimus suoritetaan Lappeenrannan kaupungin toimeksiannosta ja sen lähtökohtana on, että Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi ei toimi tällä hetkellä aivan ideaalisesti, vaan siinä olisi parannettavaa.

Tutkimusmenetelmänä työssä käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää, jolloin tutkimus suoritetaan kirjallisuutta, erilaisia haastatteluja ja kyselyjä hyväksi käyttäen. Tutkimuksen teoriaosassa käsitellään budjetointia ja kuntataloutta varsin perinpohjaisesti lähdekirjallisuuden myötä. Empiriaosa puolestaan koostuu tarkastelemalla Lappeenrannan kaupungin aikaisempien vuosien talousarvioita ja -suunnitelmia sekä suorittamalla haastatteluja ja kysely toimialojen budjetointivastaaville. Nämä haastattelut ja kysely muodostavat pohjan Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessin kokonaisuuden hahmottamiselle ja mahdollisten kehityskohteiden löytämiselle.

Haastattelut suoritetaan useana teemahaastatteluna Lappeenrannan kaupungin talousjohtaja Tuija Ahoselle tutkimuksen kuluessa. Teemahaastattelussa haastattelun teema-alueet eli eri aihepiirit on etukäteen päätetty, mutta kysymyksillä ei ole mitään tarkkaa muotoa tai järjestystä. Haastattelussa kaikki teema-alueet käydään läpi, mutta niiden laajuus vaihtelee haastattelusta ja saatavasta tiedon määrästä riippuen. (Aaltola & Valli 2001, 26 - 27.) Osa näistä haastatteluista lähetään kyselymäisesti sähköpostitse ja osa suoritetaan kasvotusten. Jälkimmäisten tarkoituksena on esittää yksityiskohtaisempia kysymyksiä taloussuunnitteluprosessista ja sen vaiheista sekä samalla saada vastauksista mahdollisimman suuri hyöty jatkokysymyksiä myötä.

Toimialojen budjetointivastaaville lähetettävästä kyselystä tehdään tarkoituksenmukaisesti lyhyt ja ytimekäs, ja siinä kysymykset esitetään hyvin yleisellä tasolla. Tämän myötä vastaajien toivotaan paneutuvan kyselyyn ja miettivän kysymyksiä tarkemmin sekä kertovan omin sanoin omista tuntemuksistaan toimialojen osuudesta Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessissa.

1.4 Työn rakenne

Opinnäytetyö koostuu teoria- ja empiriaosasta. Näitä ennen johdannossa esitetään, mitä tutkimus käsittelee ja mitä tavoitteita sillä on. Tutkimuksen rakennetta selvennetään vielä johdannon loppuun viitekehyksen avulla.

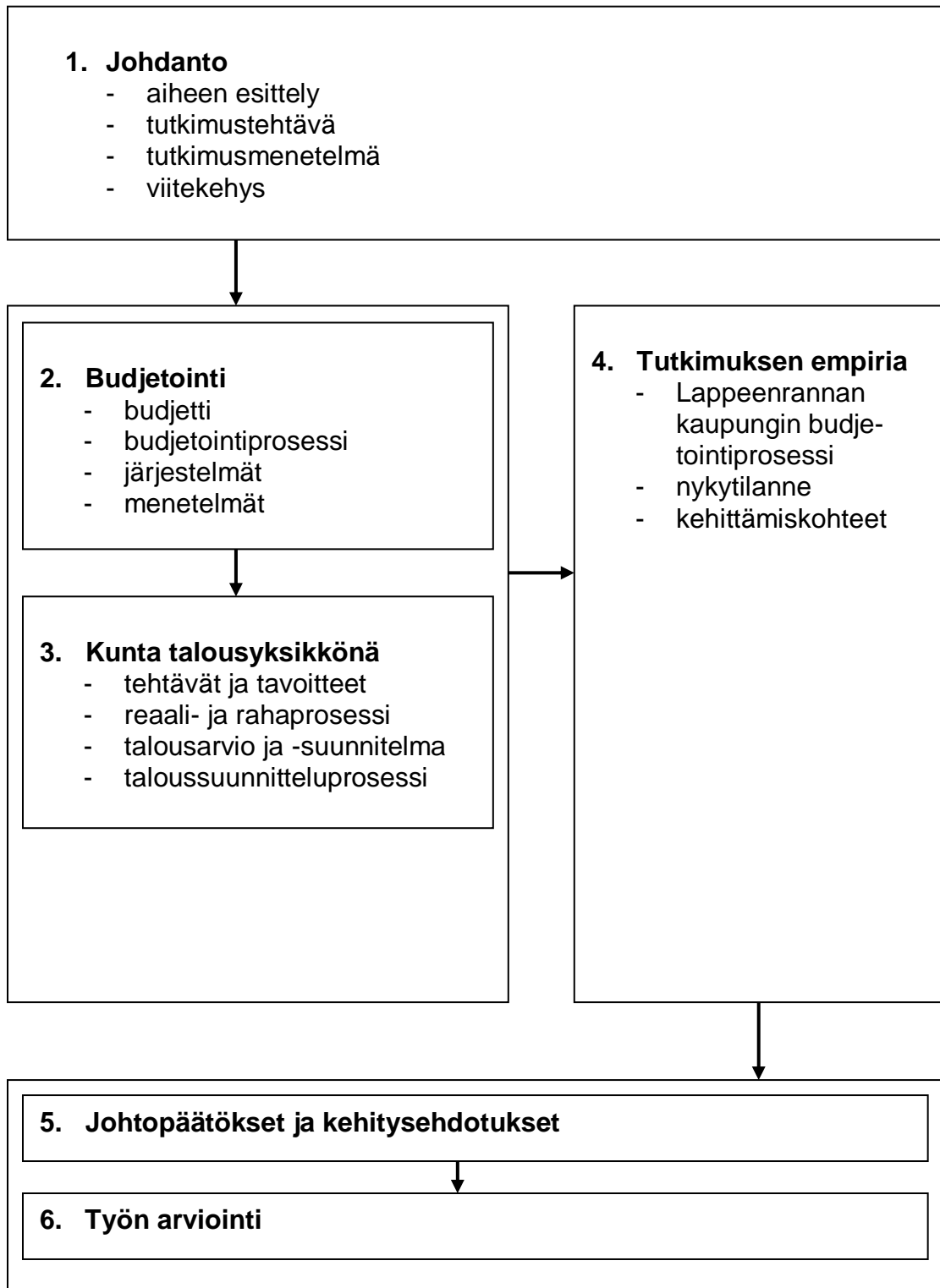
Johdannon jälkeen teoriaosan aloittavassa toisessa luvussa käsitellään yleisesti budjetointia varsin perinpohjaisesti, jotta lukija saa tarpeeksi taustatietoa asiasta ja ymmärtää budjetoinnin peruslogiikan. Luvussa määritetään, mitä budjetointi on ja kuinka organisaatiolla on mahdollisuus järjestää oma budjetointiprosessinsa usealla eri tavalla. Pääpainona on juuri budjetointiprosessin kokonaisuuden ymmärtämisen tärkeyden korostaminen sekä sen monimuotoisuuden ja monipuolisuuden hahmottaminen.

Kolmannessa luvussa paneudutaan yleisesti kunnan toimintaan ja siihen, kuinka kunta taloudellisessa toiminnassaan eroaa yrityksestä. Luvun alussa selviää, kuinka kunta toimii talousyksikkönä ja mitkä ovat kunnan tehtävät sekä sen toiminnan tavoitteet. Tämän jälkeen käydään läpi yleisesti kunnan reaali- ja rahaprosessi. Luvun loppua kohden painopiste siirtyy työn kannalta merkittävimpään asiaan eli kuntatalouteen ja varsinkin talousarvion rooliin kuntataloudessa. Luvun lopulla havainnollistetaan vielä talousarvion laadintaa kunnan taloussuunnitteluprosessin avulla.

Empiriaosa alkaa luvusta neljä. Luvussa esitetään, kuinka Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi toimii tällä hetkellä ja käydään läpi se aivan perusteellisesti vaihe vaiheelta. Tämän jälkeen tarkoituksena on löytää prosessista mahdollisia muutostarpeita ja kehittämiskohteita, joita parantamalla Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessista tulisi entistä parempi.

1.5 Viitekehys

Seuraavalla sivulla olevan viitekehysten tarkoituksena on selventää opinnäytetyön rakennetta. Siitä ilmenee teoriatausta, jonka myötä itse tutkimus on rakennettu ja jota vasten tutkimuksen kohdetta on haluttu tarkastella.



Kuvio 1.1 Opinnäytetyön viitekehys

2 BUDJETOINTI

Budjetointi tarkoittaa prosessia, joka koostuu budjetin ja siihen kuuluvien toimintasuunnitelmien laatimisesta sekä lisäksi tähän tarkoitukseen tarpeellisesta ennakoinnista, tavoitteiden asettamisesta ja toimintavaihtoehtojen kehittamisestä, vertailusta ja valinnasta. Budjetti ei ole vain suunnittelun laskentatekninen apuväline, sillä budjetoinnissa inhimilliset tekijät nousevat usein huomattavasti tärkeämmiksi kuin laskentateknikka. Tämän vuoksi ratkaiseva tekijä yrityksen budjetoinnin onnistumisen kannalta on sitä laativien henkilöiden asennoituminen itse budjetointiprosessiin. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 226.)

2.1 Budjetti

Budjetti on yrityksen (tulos- tai kustannusyksikön taikka vastualueen) toimintaa varten laadittu, mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä, määrättyinä ajanjaksona toteutettavaksi tarkoitettu euromääräinen (tai joskus vain määrällinen) toimintasuunnitelma (Jyrkkiö & Riistama 2004, 226).

Yrityksen budjetti sisältää koko yrityksen kattavat pääbudjetit, jotka muodostuvat useista alabudjeteista. Budjettien laadinta koostuu kahdesta vaiheesta. Ensimmäinen vaihe on kaikenlaiset ennusteet ja trendit, joiden avulla yritetään ennakoida alan myynnin ja vastaavasti myös oman yrityksen menekin kehittymistä tulevaisuudessa. Samalla tarkoituksena on saada selville asiakkaiden, kilpailijoiden ja julkisen vallan mahdollisia tulevia siirtoja ja näiden mahdollista vaikutusta oman yrityksen toimintaan. Toinen budjetin perustana oleva seikka on omat toimenpiteet ja niiden vaikutus tulevaan. Näitä voivat olla muun muassa markkinointisuunnitelmat, rationalisointi ja organisaation erilaiset muutokset. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 231.)

Budjetin laatimisessa voidaan erottaa kaksi erilaista tavoitetta: taloudellinen tavoite ja toimintatavoite. Koska ansaintataloudellisen yrityksen ensisijainen tavoite on tulonhankinta, niin sen taloudellinen tavoite on tietenkin tuottotavoite. Niinpä yrityk-

sen budjettia ei voida hyväksyä ennen kuin se täyttää sille asetun tuottotavoitteen. Jos tämä ei täyty, niin on joko tingittävä asetetusta tuottotavoitteesta tai mahdollisesti tarkistettava toimintasuunnitelmaa. Toimintatavoitteena voi taas olla esimerkiksi jokin tietty valmistusmäärä, tietyn markkinaosuuden saavuttaminen ja säilyttäminen tai tietyn alennus-, asiakas- tai luottopolitiikan noudattaminen. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 231 - 232.)

2.1.1 Budjetin tehtävät

Budjetin tärkein tehtävä on olla operatiivisen johdon työväline ja avustaa johtoa seuraavissa tehtävissä:

- toiminnan suunnitleminen
- toiminnan ohjaaminen toimintasuunnitelmien, valtuuksien ja tavoitteiden asettamisen avulla
- toiminnan yhteensovittaminen
- toiminnan tarkkailu. (Alhola & Lauslahti 2003, 274.)

Organisaation mukaan budjetilla katsotaan olevan erilaisia tehtäviä, sillä eri yrityksissä se laaditaan hieman erilaisin merkityksin ja odotuksin. Tähän on syynä eri yrityksissä ilmenevät erilaiset johtamistavat ja politiikat, jotka ovat kehittyneet omanlaisikseen vuosien kuluessa. Näiden tekijöiden vaikutus tehtäviin yrityksissä ja budjetin rooliin on varsin suotavaa tunnistaa. Budjetti voi olla esimerkiksi optimoiva, jolloin siitä ilmenevät parhaimmat kustannukset ja tulot puhtaasti matemaattisesti katsottuna. Toisaalta budjetin merkitys voi olla tavoitteellinen, jolloin pienikin kustannuksen alitus tai vastaavasti tulon ylitys nähdään hyvänä asiana. Valtuuttavasta budjetista puhuttaessa taas tarkoitetaan sitä, että budjetti on laadittu antamalla osastoille tietyt rahamäärät niiden käyttöön. Humaanisessa budjetissa puolestaan pyritään sitouttamaan koko organisaatio budjetin tekoon. Edellä mainittujen lisäksi budjetti voidaan nähdä myös esimerkiksi pelkästään yksinkertaisena valvontavälineenä. (Alhola & Lauslahti 2003, 274 - 275.)

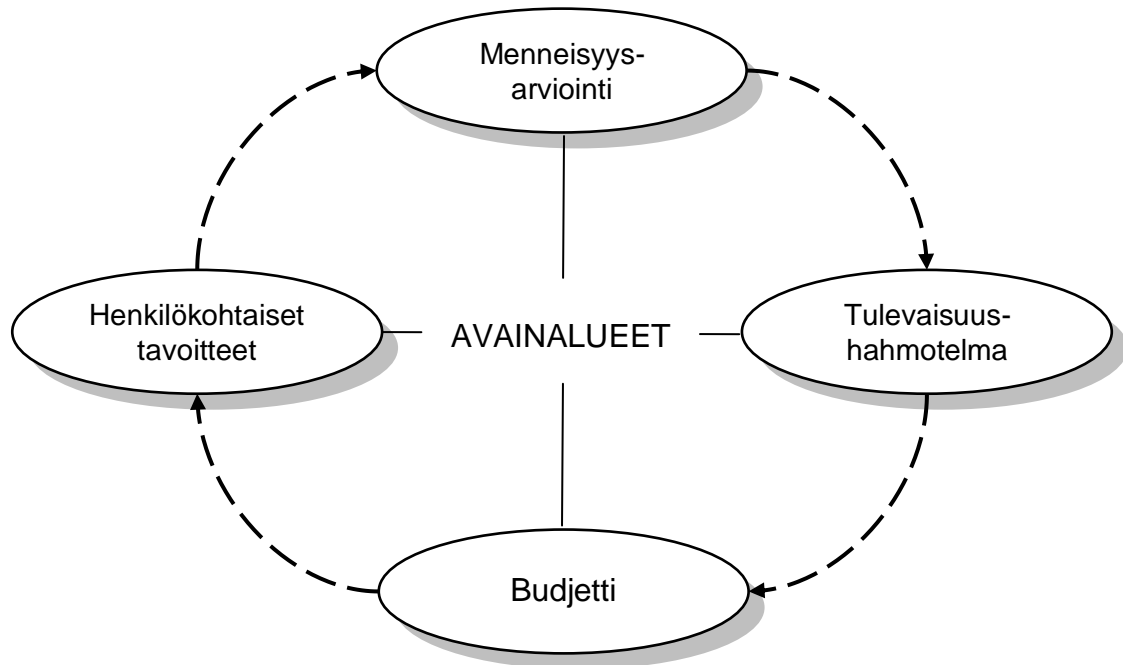
2.1.2 Budjettikausi

Budjettikaudeksi kutsutaan sitä ajanjaksoa, jolta kertyvät tuotot ja kustannukset ovat laadittavan budjetin tavoitelukuina. Budjettikauden pituuteen vaikuttaa merkittävästi budjetin käyttötarkoitus. Esimerkiksi investointibudjetteja on hyvä laatia useaksikin vuodeksi eteenpäin, kun taas jotkut kassabudjetit saattavat ulottua vain viikon päähän. Yrityksen koko toiminnan budjettikausi on vahvasti riippuvainen yrityksen koosta ja sen toimialasta. Hyvin yleistä on, että budjettikaudeksi valitaan kalenterivuosi tai liikekirjanpidon tilivuosi. Vaikka budjetti laaditaan vuodeksi, niin se silti jaetaan yleensä lyhyempiin tarkkailujaksoihin, esimerkiksi kuukausiin tai neljännesvuosiin, jotta siitä saatava hyöty olisi mahdollisimman ajankohtaista ja hyödyllistä. Tämän lisäksi budjettikauden ja tarkkailujaksojen pituuteen vaikuttavat myös seuraavat tekijät:

- budjetoinnin vaatima työmäärä
- käytettävissä oleva kokemusperäinen aineisto
- markkinaolosuhteet ja markkinointitavat
- yleiset taloudelliset olosuhteet
- valmistus- ja ostotottumukset. (Jyrkkiö & Riistama 1996, 354.)

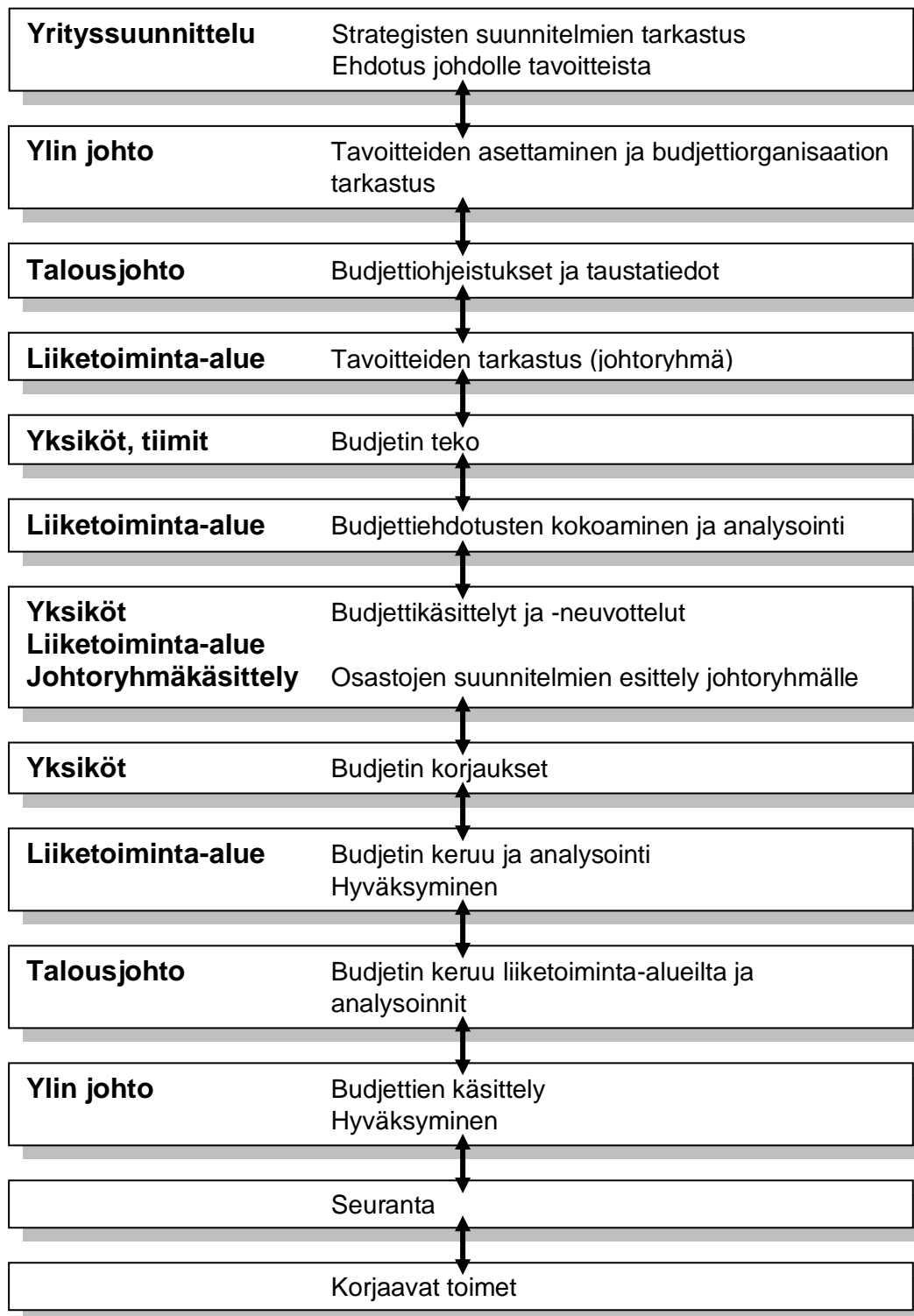
2.2 Budjetointiprosessi

Budjetointi on organisaatiossa säännöllisesti tapahtuva suunnitteluprosessi, joka kuten edellä tuli ilmi, suoritetaan useimmiten kerran vuodessa. Tämän myötä yritykselle ja sen eri osastoille määritetään tavoitteet tulevaksi vuodeksi sekä toimenpiteet, joilla nämä asetetut tavoitteet aiotaan saavuttaa. Budjetointiprosessin keskeisimmät työvaiheet ovat budjetin suunnittelu, toteutus ja tarkkailu. Kuviossa 2.1 on korostettu budjetoinnin tärkeimpiä tehtäviä. (Ikäheimo ym. 2005, 164.)



Kuvio 2.1 Yrityksen budjetointiprosessin tehtävät (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234)

Budjetointiprosessi on hyvin yritysکوhtainen ja se voi erota merkittävästikin eri organisaatioissa. Prosessin rakenne ja budjetin rakentamisen tavat ovat peräisin hyvin syvältä yrityksen kulttuurista. Tämän vuoksi organisaation rakenne ja koko sekä sen käytössä oleva osaaminen vaikuttavat merkittävästi siihen, minkälaiseksi prosessi kokonaisuudessa lopulta muotoutuu. Yleistä erilaisille budjetointiprosesseille on kuitenkin se, että ne koostuvat aina useasta eri vaiheesta. Kuviossa 2.2 esitetty budjetointiprosessi on yksi mahdollinen budjetin rakentamistapa. (Alhola & Lauslahti 2003, 275.)



Kuvio 2.2 Esimerkki budjetointiprosessista (Alhola & Lauslahti 2003, 276)

Budjetointiprosessin tapahtumat ovat myös kytköksissä yrityksen vuosisuunnittelun aikajänteelle. Olennaisena osana budjetointiprosessia on yrityksen menneen vuoden tapahtumien ja tulosten arviointi niille budjetoituihin lukuihin nähden. Tämä on mahdollista tehdä heti, kun edellisen vuoden budjetin toteuma ja mahdolliset poikkeamat ovat tiedossa eli vuositason budjetoinnissa aina kalenterivuositain helmimaaliskuun vaihteessa. Seuraavan vuoden budjetointi aloitetaan heti tämän arvioinnin jälkeen. Tulevan vuoden budjettia mietittäessä käydään tulevaisuuden hahmotelmien kimppuun. Yrityksen on muodostettava selvä käsitys omasta toimintasuunnitelmasta ja samalla hahmotelma mahdollisesta toimintaympäristönsä kehitymisestä. Näitä tulevaisuuden suunnitelmia seuraavaa budjettivuotta varten tehdään yrityksissä yleensä kevään ja kesän aikana. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234.)

Kun hahmotelmat ja suunnitelmat ovat valmiina, ollaan syksyn puolella, jolloin on jo aika aloittaa budjetin suunnittelu ja laadinta. Budjetit on yrityksen koosta ja toimialasta riippuen mahdollisesti laadittava sekä yritystä että sen eri tulosyksiköjä ja toimintoja varten. Tämä prosessi vie aikansa ja sen valmistuessa on jo loppusyksy tai mahdollisesti jopa vuodenvaihde. Kun lopullinen yrityskohtainen budjetti on valmistunut, niin vielä on kohdistettava sen keskeiset budjettitavoitteet henkilökohtaisiksi tavoitteiksi. Tällaisia henkilökohtaisia tavoitteita voivat olla esimerkiksi myyntipäällikkö- tai myyjäkohtaiset tavoiteluvut. Ennen kuin budjetti lopullisesti vahvistetaan, on vielä hyvä määritellä yrityksen avaintulostavoitteet budjettivuodelle eli ne kaikista tärkeimmät tavoitteet, joiden saavuttamiseen on erityisesti panostettava. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234.)

Budjetointiprosessiin liittyy toki muitakin erilaisia vaiheita ja toimintoja. Yksi erittäin tärkeä seikka budjetoinnin onnistumisen kannalta on johdon tuki ja sitoutuminen budjetointiin. Budjetoinnin kautta johtamista voidaankin pitää eräänlaisena oppimistapahtumana. Sen nimittäin oppii paremmin vuosi vuodelta ja samalla sen merkitys johtamisvälineenä kasvaa. Hyvän budjetoinnin ominaispiirre on, että se on tarpeeksi yksinkertaista, sillä liian monimutkaiset järjestelmät ja byrokraattinen orga-

nisaatio saattavat haitata budjettitavoitteiden saavuttamista. Budjettitavoitteiden on silti oltava haasteellisia, mutta myös realistisia suhteessa käytössä oleviin resursseihin, että ne olisi myös mahdollista saavuttaa. Jotta budjettitavoiteasetannasta saataisiin kaikki irti, niin se vaatii myös täsmällistä budjetin seurantaa, erojen analysointia ja virheiden korjaamista. Budjetointiprosessiin liittyy näiden lisäksi monia rutiininomaisia asioita, kuten budjettiaikataulut, budjettilomakkeet ja budjetointikausien määrittely. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 234 - 235.)

2.3 Budjetointiin liittyvät järjestelmät

Budjetointia käsiteltäessä kuulee monesti puhuttavan erilaisista järjestelmistä. Nämä budjetointiin läheisesti liittyvät järjestelmät ovat budjetointijärjestelmä ja budjettijärjestelmä. Vaikka kyseiset järjestelmät kuulostavat hämäävästi toisiltaan ja melkein pä samalta asialta, niin niiden sisällöt poikkeavat täysin toisistaan ja ne sisältävät ihan eri asioita. Budjetointijärjestelmä on näistä kahdesta huomattavasti laajempi kokonaisuus, ja siihen sisältyy myös budjettijärjestelmä kokonaisuudessaan. Kyseisiä järjestelmiä ja niiden ominaispiirteitä on käsitelty seuraavassa.

2.3.1 Budjetointijärjestelmä

Budjetointijärjestelmä on eräänlainen yrityksen toimintasuunnitelma, jossa on määritelty yrityksen budjetointitavat ja budjettitarkkailun toimeenpanomenetelmät (Alhola & Lauslahti 2003, 273).

Budjetointijärjestelmä käsittää esimerkiksi organisaation budjetointitavan määrittelyn. Budjetointitavan määrittelyssä yritys valitsee itselleen sopivimman budjetointimenetelmän, jonka mukaan selviää, missä järjestyksessä budjetoinnissa edetään ja kuinka budjettivastuut ja budjetointitehtävät jaetaan yrityksen eri osien kesken. Eri budjetointimenetelmät on käyty yksityiskohtaisemmin läpi työn myöhemmässä vaiheessa. (Alhola & Lauslahti 2003, 273.)

Budjetointijärjestelmästä tulee myös yleiset ohjeet budjetin tekemistä ja tarvittavien tietojen hankkimista varten. Tämä tarkoittaa, että siitä selviää mistä järjestelmistä tietoa saadaan ja mihin tämä budjetoitu tieto voidaan lopulta tallentaa. Tämän lisäksi sieltä löytyvät myös tiedot budjetointiprosessissa käytetyistä erilaisista lomakkeista, raportointijaksoista, raporttien sisällöistä, jakelusta ja eri budjettiosista. Budjetointijärjestelmä käsittää myös yrityksen budjettijärjestelmän, josta ilmenee, mitä budjetteja yrityksellä on käytössä ja kuinka ne liittyvät toisiinsa. (Alhola & Lauslahti 2003,273.)

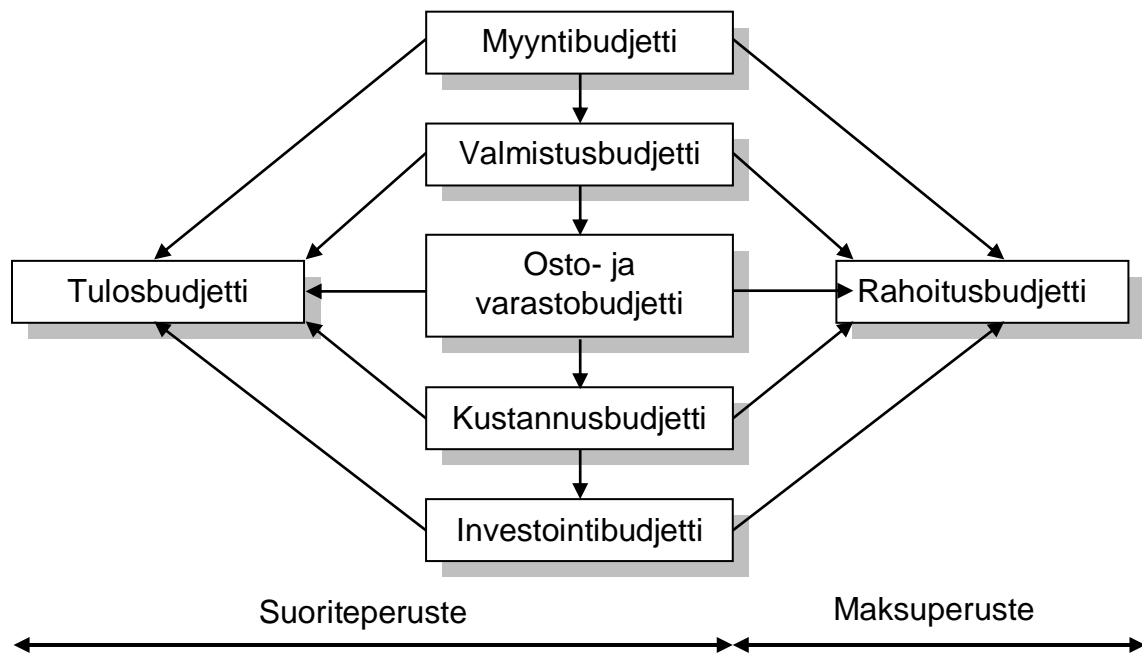
2.3.2 Budjettijärjestelmä

Yrityksessä käytössä olevat budjetit ja niiden väliset yhteydet muodostavat yhdessä yrityksen budjettijärjestelmän. Koska ei ole olemassa mitään tiettyjä lakeja tai asetuksia budjettien ja niiden laadinnan suhteen, niin jokainen yritys laatii budjetit hieman omalla tyylillään. Tästä johtuen myös organisaatioiden budjettijärjestelmätkin ovat aina hyvin omanlaisiaan. Eroavaisuuksia aiheuttavat muun muassa yrityksen koko ja sen toimiala, mutta silti on havaittavissa muutamia yleisiä piirteitä, jotka sisältyvät melkeinpä kaikkien yritysten budjettijärjestelmiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.)

Budjettijärjestelmässä on yleensä kaksi pääbudjettia: tulosbudjetti ja rahoitusbudjetti sekä näiden lisäksi myös ennakoitu tase. Suoriteperusteisesti laadittu tulosbudjetti on tuloslaskelmamuotoinen ja ilmaisee yrityksen budjetoidun tuloksen. Rahoitusbudjetti taas on maksuperusteinen ja se laaditaan kassavirtalaskelman muotoon. Rahoitusbudjetin tarkoituksena on varmistaa yrityksen likviditeetti mahdollisimman edullisin rahoituskustannuksin. Pääbudjetit ovat yhteydessä toisiinsa siten, että tulosbudjetin luvut kytketään rahoitusbudjettiin huomioimalla tapahtumien ajalliset eroavaisuudet. Tämä onnistuu muuntamalla suoriteperusteiset erät kassaperusteisiksi. Esimerkiksi ostot jaetaan kassamenoiksi huomioimalla ostovelkojen vaikutus, samoin kuin myynnit muunnetaan kassatuloiksi jakamalla ne käteismyyntiin ja myyntisaamisiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.)

Tulos- ja rahoitusbudjetin lisäksi merkittävässä roolissa budjettijärjestelmässä on myös edellä mainittu ennakoitu tase. Sen tarkoituksena on osoittaa, miltä yrityksen taloudellinen asema tulee näyttämään budjettikauden lopussa. Ennakoidun taseen laadinnassa käytetään pää- ja osabudjeteista saatavia tietoja, mutta lähtökohtana sen laatimisessa on pääasiallisesti kuitenkin edellisen vuoden budjetin lopputase. (Stenbacka ym. 2003, 283.)

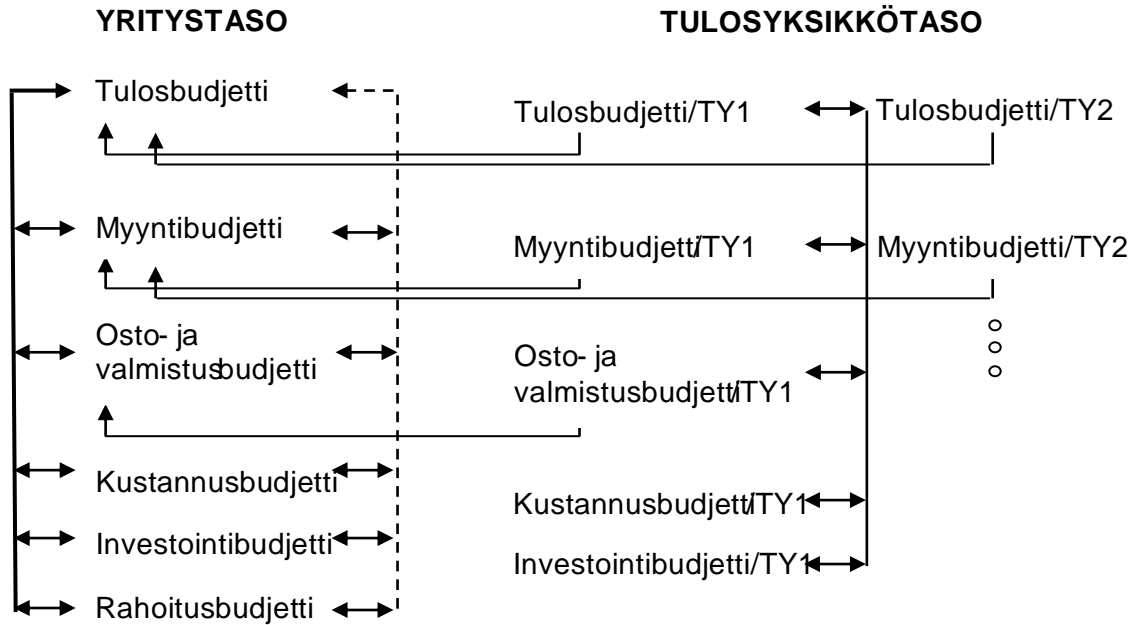
Pääbudjettien ja ennakoitun taseen lisäksi budjettijärjestelmään kuuluu myös useita osa- tai alabudjetteja. Ne on yleensä laadittu organisaation keskeisille toiminnoille. Tällaisia yrityksen alabudjetteja voivat olla muun muassa myynti-, osto-, valmistus-, varasto-, kustannus- ja investointibudjetit. Alabudjettien budjettirungot eli tekstiosat voivat erota hyvinkin paljon eri yritysten välillä. Esimerkiksi myyntibudjetin perustana voi toisessa yrityksessä olla maantieteellinen jaottelu, kun taas toisessa se on rakennettu tuote- tai tuoteryhmäkohtaisesti. Ala- ja pääbudjettien välinen budjettiyhteys syntyy siten, että esimerkiksi ostobudjetin luvut kytkeytyvät tulosbudjetissa ostojen riville. Samalla tavalla myös myyntibudjetin luvut kytkeytyvät myyntiriville ja kustannusbudjetin luvut eri kustannusriveille. Kuviossa 2.3 kuvataan ala- ja pääbudjettien suhdetta toimintokohtaisessa budjettijärjestelmässä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236.)



Kuvio 2.3 Toimintokohtainen budjettijärjestelmä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 236)

Edellä oleva budjettijärjestelmä on koottu funktionaalisten eli toimintokohtaisten budjettien kautta. Budjettijärjestelmä on myös mahdollista koota tulosityksikkökohtaisesti, ja nykyisin varsinkin suurissa yrityksissä tämä menetelmä on syrjäyttänyt perinteiset toimintokohtaiset budjetit. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 237.)

Tulosityksikkökohtaisessa budjettijärjestelmässä yritystason tulobudjetti ja yritys-kohtaiset alabudjetit jaetaan tulosityksiköiden budjeteiksi. Näin jokaiselle yrityksen eri myymälälle tai tehtaalle muodostuu omat tarvittavat budjettinsa. Yrityksen rahoitustoiminnot ovat kuitenkin yleensä keskittyneet konserniin, minkä vuoksi tulosityksiköillä ei ole omia rahoitusbudjetteja. Koska tulobudjetti ja alabudjetit ovat kytköksissä toisiinsa sekä horisontaalasti että vertikaalasti, niin kyseinen budjettijärjestelmä vaatii paljon yrityksen laskentajärjestelmältä. Kuviossa 2.4 on havainnollistettu pää- ja alabudjettien kytkeytymistä toisiinsa kyseisessä hajautetun organisaation budjettijärjestelmässä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 237 - 238.)



Kuvio 2.4 Tuloyksikkökohtainen budjettijärjestelmä (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 238)

2.4 Budjetointivaihtoehdot

Organisaatiolla on olemassa useita eri budjetointivaihtoehtoja, joista yleisimpiä ovat kiinteä budjetti, tarkistettava budjetti ja rullaava budjetti. Kiinteä budjetti laaditaan yleensä ennen budjettikauden alkua tilikautta vastaavaksi ajaksi esimerkiksi vuodeksi eteenpäin. Vaikka sitä kutsutaan kiinteäksi budjetiksi, niin siihen voidaan silti tehdä muutoksia budjettikauden kuluessakin. Kiinteä budjetti on vaihtoehtoista selvästi yleisin, sillä se antaa selvän ja yksinkertaisen pohjan liiketoiminnan toteuman seurannalle. Budjettikauden päätyttyä ja myös sen kuluessa on tärkeää analysoida mahdolliset poikkeamat tavoitteen ja toteuman välillä. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2003, 290.)

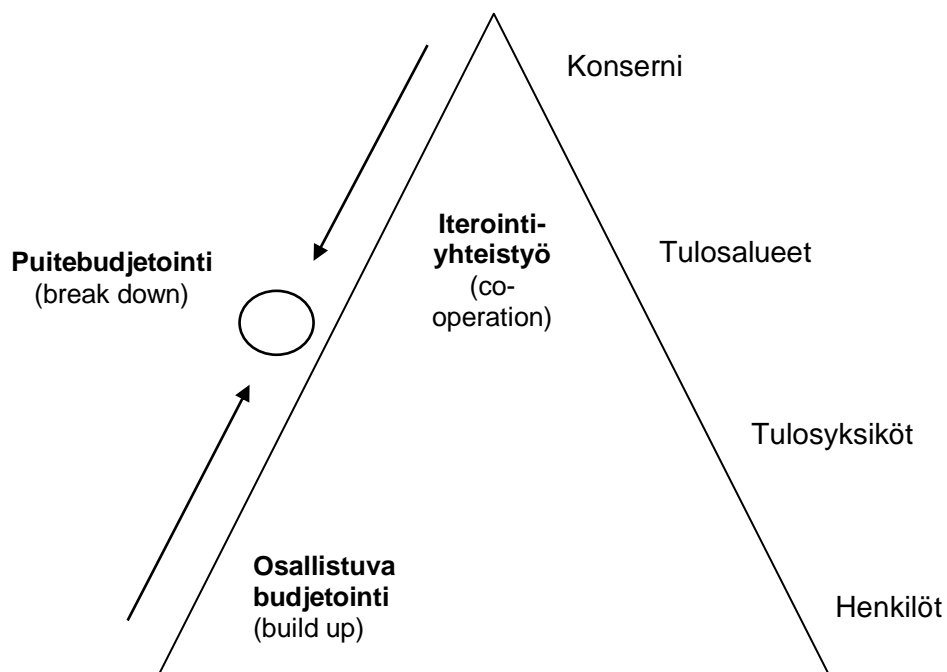
Tarkistettava budjetti laaditaan kiinteän budjetin tavoin ennen budjettikauden alkua, mutta siihen tehdään tarkistuksia jatkuvasti budjettikauden kuluessa. Yleensä tarkistukset tehdään jokaisen vuosineljänneksen päättyessä, jolloin ne koskevat jäljel-

lä olevia neljänneksiä. Tarkistettavan budjetin etuna on sen nopea sopeutuvuus markkinoilla tapahtuviin äkillisiin muutoksiin. Ongelmana vastaavasti on taas se, että budjettiseuranta on huomattavasti vaikeampaa kuin kiinteässä budjetoinnissa. Alkuperäisiä lukuja ei myöskään oteta välttämättä organisaatiossa riittävän tosissaan niiden jatkuvan muutoksen vuoksi. (Stenbacka ym. 2003, 291.)

Rullaava budjetointi eroaa huomattavasti kahdesta edellisestä menetelmästä. Siinä yrityksen budjettikausi on joka hetki jatkuvasti samanpituinen, esimerkiksi 12 kuukautta. Tämä mahdollistaa yrityksen budjetoinnin jatkuvan tarkastelun aina vuodeksi eteenpäin. Menetelmä on tosin työläs ja se vaatii jatkuvaa budjetointia, mutta se myös antaa yrityksen johdolle normaalia vuosibudjettia paremman kuvan yrityksen tuloksen ja toimintojen kehityksestä. Rullaava budjetointi ei kuitenkaan ole lyönyt itseään läpi yritysmaailmassa, koska sen hyötyjen on ajateltu olevan liian pienet verrattuna prosessin vaatimiin uhrauksiin ja kustannuksiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 243.)

2.5 Budjetointimenetelmät

Budjetointi voidaan organisoida yrityksessä usealla eri tavalla. Yrityksen on myös mahdollista yhdistää eri menetelmiä löytääkseen juuri omalle yritykselleen sopivan budjetointimenetelmän ja näin ollen käytännöt yritysten välillä voivat vaihdella paljonkin. Tapaa, jolla yritys organisoii budjettisuunnittelunsa ja budjetointiprosessinsa, kutsutaan budjetointimenetelmän valinnaksi. Budjettimenetelmiä tarkasteltaessa on yleensä eroteltu kolme eri pääsuuntausta, jotka ovat demokraattinen menetelmä, autoritaarinen menetelmä ja yhteistyömenetelmä. Kuviossa 2.5 on havainnollistettu näiden kolmen päämenetelmän käytön painopisteet yrityksessä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)



Kuvio 2.5 Budjetointimenetelmien käytön painopisteet (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 242)

2.5.1 Demokraattinen menetelmä

Demokraattisen menetelmässä eli osallistuvassa budjetoinnissa (build up) budjetti rakennetaan organisaatiossa alhaalta ylöspäin. Prosessin ydinajatuksena on demokratia, niin kuin menetelmän nimikin sanoo. Tämä tarkoittaa, että kaikki yrityksessä osallistuvat budjetin laadintaan ja tämän myötä organisaation koko osaaminen ja tietämys saadaan yrityksen käyttöön. Menetelmässä lähdetään liikkeelle aivan yrityksen pohjalta eli eri osastojen tavoitteista ja budjeteista, ja lopulta yritystasolla selvitetään, riittävätkö nämä alhaalta tulleet tulostavoitteet saavuttamaan organisaation tavoitteet vai täytyykö niitä sopeuttaa. Tämän ansiosta myös yrityksen työntekijöiden sitoutuminen budjetointiprosessiin on huomattava. Menetelmän huonona puolena on kuitenkin, että mahdollisesti monien eri organisaatiotasojen vuoksi se on hyvin hidasta ja sen katsotaankin sopivan parhaiten yrityksiin, jotka ovat menestyviä ja joiden henkilöstön osaaminen on erinomaista. (Alhola & Lauslahti 2003, 280; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

2.5.2 Autoritaarinen menetelmä

Autoritaarinen menetelmä eli puitebudjetointi (break down) on demokraattisen menetelmän täydellinen vastakohta, jossa budjetti rakennetaan vastaavasti organisaatiossa ylhäältä alaspäin. Menetelmä on hyvin yritysjohtolähteistä ja siinä yrityksen johto antaa, tai suorastaan sanelee, yksityiskohtaiset ohjeet tulosyksiköille, joiden tehtävänä on vain muodostaa budjettierät johdon ohjeiden mukaisesti. Menetelmän etuna on sen nopeus ja usein tarkkojen ohjeiden ansiosta kokonaisuuden hallittavuus. (Alhola & Lauslahti 2003, 279; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

Yritys säästää huomattavat resurssit niin ajallisesti kuin taloudellisesti muodostaen budjettinsa autoritaarisella menetelmällä. Huonona puolena on taas, että koska tavoitteet ovat tulleet tiukkoina yritysjohdolta, niin liiketoiminnasta vastaavat henkilöt eivät välttämättä aina sitoudu näihin tosissaan. Menetelmä on hyvin käyttökelpoinen yrityksille, jotka toimivat kriittisessä tilanteessa. Juuri taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen johdon on hyvä ohjata yritystä erittäin tarkasti ja huolellisesti. Kriisitilanteiden lisäksi menetelmä on sovelias myös yrityksille, joiden henkilökunta ei hallitse budjetin tekemiseen liittyviä asioita. (Alhola & Lauslahti 2003, 279; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239.)

2.5.3 Yhteistyömenetelmä

Yhteistyömenetelmä (co-operation, iteration) on edellisten budjetointimenetelmien yhdistelmä. Tällöin budjetoinnin tavoitteet ja käytettävissä olevat resurssit määritellään yhdessä yrityksen johdon ja tulosyksiköiden välillä käytävissä kokouksissa. Lopulta varsinainen budjetointi on tulosyksiköiden tehtävä kuten autoritaarisessa menetelmässä, mutta nyt he ovat itse olleet vaikuttamassa budjetin raameihin. Yhteistyömenetelmään liittyy myös läheisesti iteratiivinen eli kertaava budjetointi. Se tarkoittaa, että mahdollisesti budjetit eivät aina mahdu niille suunniteltuihin kehyksiin. Tällöin alabudjetteja täytyy sopeuttaa uudelleen uusien budjettikeskustelujen kautta. Menetelmän etuna on demokraattisen menetelmän tapaan työntekijöiden

sitoutuminen vaikuttamisen kautta. Huonona puolena on mahdollisista useista neuvottelukierroksista aiheutuva hitaus. Menetelmä on yleisesti käytössä suurissa ja keskisuurissa yrityksissä, joissa halutaan arvostaa ja hyödyntää henkilökunnan osaamista. (Alhola & Lauslahti 2003, 280; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 239 - 241.)

2.5.4 Muita menetelmiä

Budjetointimenetelmiä on mahdollista luokitella monella muullakin tavalla ja eri menetelmiä on mahdollista myös yhdistellä toistensa kanssa. Muita menetelmiä mainittaessa varsinkin julkisessa hallinnossa yleisesti käytetyt termit nettobudjetointi ja kehysbudjetointi on nostettava esille. Näiden lisäksi myös nollapohjabudjetointi ja tasapainotettu mittaristo ovat olleet melko vahvasti esillä eri budjetointimenetelmistä puhuttaessa.

Nettobudjetointi

Nettobudjetointi tarkoittaa, että budjetin tavoite on määritelty tulojen ja menojen eräänlaisena nettoerotuksena. Tämän myötä budjettien sisäiset luvut voivat jopa hieman muuttua, kunhan vain budjetoitu nettoerä saavutetaan. Menetelmä sallii sen, että tulojen kasvun myötä myös vastaavasti menot saavat lisääntyä saman verran. Julkisessa hallinnossa menetelmä onkin erittäin hyödyllinen, koska se lisää organisaation toiminnallista joustavuutta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 242.)

Kehysbudjetointi

Kehysbudjetointi on puolestaan eräänlaista pitkän aikavälin budjetointia. Varsinkin valtionhallinnossa käytettävässä menetelmässä annetaan tietyt hallinnonaloitteiset menokehykset tuleville vuosille. Nämä menokehykset antavat vuosibudjetoinnille tietyt vuotuiset rajat, joita budjetoinnissa tulee noudattaa. Menetelmä tuo budjetointiin sitoutumista pitkäjänteiseen toimintaan tämän hetkisten resurssien pohjalta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 243.)

Nollapohjabudjetointi

Nollapohjabudjetoinnin pääajatuksena on, että budjetointi lähtee joka kerta puhtaalta pöydältä ilman edellisen vuoden vertailutietoja. Kaikkien yrityksen toimintojen tarpeellisuus on aina kyseenalaistettava eikä mitään toimintoja saisi pitää itsestään selvyyksinä ja näin jatkaa automaattisesti vuodesta toiseen. Menetelmän hyvänä puolena on se, että siinä toimintojen tarpeellisuus ja niiden tulot ja menot tulevat joka vuosi harkinnan alle. (Stenbacka ym. 2003, 293; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 243.)

Tasapainotettu mittaristo

Tasapainotettu mittaristo (Balanced Scorecard) on ajattelutapa, jossa budjetoinnin kohteena on normaalia vuotta pidempi ajanjakso. Se on pitkäjänteisempää ja monipuolisempaa tavoitteiden asettamista kuin normaali budjetointi, sillä siinä on käytössä muitakin yrityksen tavoitteista johdettuja mitattavia asioita kuin vain taloudellisia mittareita. Näin sen tavoitteena on ohjata yritystä muutenkin kuin vain perinteiseen budjettimäärärahaan tuijottaen. (Stenbacka ym. 2003, 293.)

2.6 Budjettitarkkailu

Budjettitarkkailu on budjetointiprosessin kolmas ja viimeinen vaihe budjettisuunnittelun ja budjetin toteutuksen jälkeen. Vaikka siinä budjettipoikkeamat selvitetäänkin vastuualueittain ja kohteittain, niin sen päällimmäinen tarkoitus ei suinkaan ole silti syyllisten löytäminen vaan se, missä ja miten poikkeamia on päässyt syntymään sekä näiden poikkeamien syiden analysointi. Osa poikkeamista voi olla esimerkiksi markkinoiden muutoksesta johtuvia tai jonkun satunnaisen syyn aiheuttamia yrityksen ulkopuolisia poikkeamia, jolloin yrityksen ennakointi on ollut hieman epätarkkaa. Osa taas on juuri vastualueen toiminnasta johtuvia poikkeamia. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 240.)

Budjettitarkkailu ei ole siis pelkästään poikkeamien rekisteröintiä ja tavoitteiden ja saavutusten vertailua, vaan se on ennen kaikkea näiden tarkkailun myötä saatavien tietojen hyväksikäyttöä tulevaa toimintaa suunniteltaessa. Tässä toiminnan tarkkailussa tulee myös hyvin esille budjetointijärjestelmän merkitys niissä päätöksissä ja toimenpiteissä, joihin budjettipoikkeamat viittaavat. Tehokkain tapa käyttää budjettitarkkailua hyväksi toiminnan suunnittelussa on poikkeamien selkeä ja nopea raportointi. Toimintoedellytyksiin eniten vaikuttavat poikkeamat tulisi analysoida ensin, jotta näiden korjaamiseen päästäisiin viipymättä. Täytyy nimittäin muistaa, että yrityksen budjetti ei ole mikään kiinteästi lukkoon lyöty ”määrärahabudjetti”, vaan tarvittaessa muuteltavissa oleva toimintasuunnitelma. (Jyrkkiö & Riistama 1996, 363 - 364.)

2.7 Budjetoinnin arviointia

Budjetointia, ja varsinkin sen roolia organisaatiossa, on arvostelu paljon. Seuraavassa on esitetty kritiikkiä aiheuttavia kohtia sekä myös keinoja, joilla budjetointia on mahdollista kehittää.

2.7.1 Budjetoinnin kritiikkiä

Budjetoinnin käyttöä ohjauskeinona on arvosteltu runsaasti aina sen käyttöön otosta asti. Työntekijät ovat valittaneet sen byrokraattisuutta ja olleet sitä mieltä, että samat hyödyt, jotka budjetoinnista saadaan, olisi saatavilla ilman budjetointiakin tai ainakin jollain huomattavasti yksinkertaisemmalla tavalla. Toiset taas ovat olleet sitä mieltä, että budjetoinnin tekniikka on hyvin mielenkiintoista, mutta se ei suinkaan sovi joka paikkaan. Näiden lisäksi budjetointia on arvosteltu muun muassa seuraavista asioista:

- Se aiheuttaa organisaatiossa lukkiutumia (päätöksiä, joita on vaikea muuttaa vuoden mittaan).
- Se on työlästä.
- Siihen tarvitaan yksityiskohtaisia pohjatietoja, jotka vanhenevat nopeasti.

- Se perustuu yksinkertaistettuihin ennusteisiin.
- Se pakottaa keinotekoiseen ja luonnottomaan jaksotukseen.
- Se johtaa määräraha-ajatteluun (määrärahat on pakko kuluttaa, jotta ne eivät ensi vuodeksi pienene).
- Se saa aikaan epäsolidaarista nurkkakuntaisuutta (panostus vain oman osaston toimintaan). (Bergstrand 1995, 92.)

Kritiikkiä on ilmennyt paljon ja se on osittain ihan aiheellista. Kuitenkin syy näiden kyseisten ongelmien ilmenemiseen yrityksissä löytyy yleensä näistä yrityksistä itsestään eikä suinkaan vain budjetointi-tekniikasta. Budjetointi on hyvin monivaiheinen ja monella tapaa suoritettavissa oleva prosessi. Tämän takia on ensiarvoisen tärkeää suunnitella ja toteuttaa se huolellisesti. Jokaisella organisaatiolla on omat erityispiirteensä, jotka tulisi ottaa huomioon budjetointia suunniteltaessa. Näin budjetoinnista tulee juuri oman yrityksen erityisoloja vastaava ja suurin osa edellä mainituista kritiikkiä aiheuttavista asioista on tiessään. Suurin virhe budjetoinnissa onkin kopioida järjestelmä suoraan jostain toisesta yrityksestä. Tällöin se on suoraan tuomittu epäonnistumaan ja kritiikiltä on melkein mahdotonta välttyä. (Bergstrand 1995, 92 - 93.)

2.7.2 Budjetoinnin kehittämistä yleensä

Budjetointiprosessia on mahdollista virtaviivaistaa monellakin eri tavalla. Prosessia selkeyttäessä tulisi kiinnittää huomiota erityisesti:

- mukana olevien henkilöiden lukumäärään
- budjetointiprosessin aikatauluun
- käytettäviin tietojärjestelmiin
- yleisiin toimintatapoihin. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 166.)

Vaikka budjetoinnilla on tärkeässä osassa koko organisaation toiminnan kannalta, niin siihen ei silti kannata uhrata liikaa ihmisten aikaa. Tällöin työntekijät voivat tuntea olonsa jopa turhautuneiksi, sillä he haluavat myös tehdä omaa ”oikeaa työtän-

sä”, eikä vain tuhlata aikaansa budjetointiin. Budjetointiprosessiin osallistuvien määrä on hieman kaksipiippuinen asia, sillä samalla kun osallistuvien määrän kasvattaminen lisää budjettivastuullisten sitoutumista, niin se samalla myös lisää vastaavasti prosessin työmäärää ja kustannuksia. (Järvenpää ym. 2001, 166 - 167.)

Myös budjetoinnista raportointia voidaan pitää työläänä. Työntekijät eivät yleisesti pidä sitä innostavana, mikäli raportointiin liittyy liikaa turhalta tuntuva manuaalista työtä tai liian tarkkoja ja usein toistuvia selvityksiä sekä lomakkeita. Muita innokkaimpiakin budjetoijia väsyttäviä tekijöitä ovat muun muassa liian pitkälle suuntautuvat ennusteet, laajat ”taulukkolaskelmahirviöt” sekä liian moni iteraatiokierros (ks. yhteistyömenetelmästä iteratiivinen eli kertaava budjetointi s. 23) johdon ja budjettivastuullisten välillä. (Järvenpää ym. 2001, 166.)

3 KUNTA TALOUSYKSIKÖNÄ

Kunta eroaa huomattavasti muista palveluja tuottavista talousyksiköistä, erityisesti yrityksestä. Erona on tulojen hankkimisen tarkoitus ja omistus, sillä kunnan tulojen keräämisen tarkoituksena on vain toiminnan rahoitus eikä suinkaan voiton tuottaminen niin kuin yritysmaailmassa. Koska kunnalla ei ole myöskään omistajuuteen perustuvaa sijoituspääomaa, niin sen ei tarvitse pyrkiä lisäämään tulojaan siihen sijoitetun pääoman tuoton lisäämiseksi. Päinvastoin kuntien tavoitteet ovatkin väliseurainta, tärkeimpien tavoitteiden ollessa kestävä kehitys ja kuntalaisten hyvinvointi. (Myllyntaus 2002, 10.)

Kunnan ja yrityksen suurimpina eroina on se, että kunnalta puuttuvat täysin markkinat ja hintamekanismi. Kunta myös reagoi selvästi yrityksiä hitaammin ympäristömuutoksiin ja sen rahoitus tapahtuu valtionavulla sekä veroilla. Kuten jo edellisessä kappaleessa tuli ilmi, kunta ei tähtää liiketaloudelliseen voittoon eikä se myöskään voi tehdä konkurssia niin kuin yritykset. (Hallipelto, Helin, Oulasvirta & Ruuska 1992, 17 - 18.)

Kunnan ja koko julkisen sektorin tavoitteet ovat huomattavasti monimutkaisemmat kuin yritysmaailmassa. Yksityisellä sektorilla toimivien yritysten täytyy ottaa huomioon vain lähinnä markkinoilla määräytyvät hinnat sekä yrityksen tuottojen ja kustannusten erotuksena määräytyvä kannattavuus. Kunnan täytyy myös miettiä, kuinka sen toiminnot vaikuttavat yhteiskunnalliseen kannattavuuteen. Yhteiskunnallinen kannattavuus on nimittäin paljon laajempi käsite kuin yritystaloudellinen kannattavuus ja tämän vuoksi kunnilla saattaa olla joitain toimintoja, jotka olisivat kannattamattomia normaaleilla markkinahinnoilla, mutta yhteiskunnallisesta näkökulmasta niitä voidaan pitää hyvinkin kannattavina. (Hallipelto ym. 1992, 18.)

Tulonsa kunta saa myynti- ja maksutuloina tarjoamistaan palveluista sekä verorahoituksena eli verotuloina ja valtionosuuksina. Kaikki kunnan tulot ovat jollakin tavalla vastikkeellisia, joko suorasti tai epäsuorasti. Vastikkeellisuus tässä tarkoittaa sitä, että esimerkiksi myynti- ja maksutulot voidaan kohdistaa joko suoraan johonkin luovutettuun hyödykkeeseen tai sen tuotannontekijöiden hankintamenoon. Verorahoituksessa vastikkeellisuus taas puolestaan on epäsuoraa ja siinä kuntalainen saa verojen maksamisen vastikkeena oikeudet asuinkunnan palveluihin. (Myllyntaus 2002, 10.)

3.1 Kunnan tehtävät

Niin kuin edellisessä kappaleessa tuli ilmi ja kuten kuntalaisakin sanotaan, kunnan tärkeimpinä tehtävinä on edistää asukkaiden yleistä hyvinvointia sekä kestävä kehitystä alueellaan. Asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen tarkoittaa yksinkertaistettuna peruspalvelujen tarjoamista kuntalaisille, joko suoraan kunnan toimesta tai kunnan järjestämänä. Kestävä kehitys tarkoittaa, että kunta ottaa huomioon maan- ja luonnonvarojen käytössä sekä palvelutoiminnassaan ekologisen ympäristönsä ja sen säilymisen elinkelpoisena vielä tulevaisuudessakin. (Myllyntaus 2002, 11.)

Kunnalla on kuntalaissa säädetty velvollisuus järjestää peruspalveluita asukkailleen. Näille peruspalveluille ei ole annettu mitään yleisesti hyväksyttyä määritelmää, mutta sellaisina voidaan pitää esimerkiksi kaikkia niitä palveluja, jotka perustuslaissa on määritelty ihmisten taloudellisiksi, sosiaalisiksi ja sivistyksellisiksi perusoikeuksiksi. (Myllyntaus 2002, 11.)

Kunnan on mahdollista halutessaan tuottaa itse kaikki nämä edellä mainitut palvelut. Tämä ei yleensä ole kaikista järkevin ja taloudellisin toimintatapa, vaan normaalisti ainakin osa palveluista tuotetaan jonkin toisen tahon, esimerkiksi toisen kunnan, kanssa yhteistoimintana. Kunnan on myös mahdollista perustaa osakeyhtiö tai yksityisoikeudellinen yhteisö tuottamaan näitä tarvittavia palveluja. (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 21.)

3.1.1 Kunnan toiminnan tavoitteet

Kunnat ovat vastuussa palveluiden järjestämisestä kuntalaisten tarpeiden ja tasa-arvoisen kohtelun pohjalta. Päätös jonkin palvelun järjestämisestä voi perustua esimerkiksi kuntalaisen aloitteeseen, lainsäädännön velvoitteeseen tai poliittiseen päätökseen. Viime vuosien aikana kuntien palvelujen kehittämisessä onkin kiinnitetty erityistä huomiota kansalaisnäkökulmaan ja laatuajatteluun. Peruslähtökohta palvelutuotannolle ovat kuntalaisten perusoikeudet ja tarpeet, jotka kuntien täytyy taata niillä olevien rajallisten taloudellisten resurssien puitteissa. Kuntien onkin huolellisesti päätettävä, millä tavalla nämä palvelut voidaan parhaiten tuottaa. Kunta voi tuottaa kyseiset palvelut itse tai hankkia ne muilta palvelun tuottajilta. (Säilä ym. 2008, 37.)

Kunnan toiminnalle lopulliset tavoitteet asettaa kunnanvaltuusto. Valtuusto määrittää talousarvion ja -suunnitelman myötä kunnan toiminnalle strategiat, päämäärät ja tavoitteet, jotka lopulta konkretisoivat talouden tavoitellun tilan. Tässä tavoitteiden asettamisessa tärkeimpänä seikkana on asioiden laittaminen tärkeysjärjestykseen. Kunnilla saattaa olla hyvinkin erilaiset ja eriarvoiset voimavarat ja mahdolli-

suudet, mutta varsin yleisesti nämä voimavarat ovat hyvin rajalliset ja sen vuoksi ne tulisi kohdentaa mahdollisimman hyvin siten, että niiden myötä kuntalaisille tuotettaisiin tehokkaasti kaikista olennaisimpia ja tärkeimpiä palveluja. (Säilä ym. 2008, 37.)

3.1.2 Toiminnan tuloksellisuus ja sen arviointi

Toiminnan onnistumista kunnallishallinnossa voidaan arvioida sen tuloksellisuuden perusteella. Toimintaa voidaan pitää riittävän tuloksellisena, kun rajallisilla resursseilla on saatu järjestetyksi tai tuotetuksi hyviä palveluja kuntalaisille. Eli kyse on siitä, että kunta pystyy tuottamaan oikeanlaisia palveluita, jotka vastaavat kuntalaisten odotuksia niin laadultaan kuin vaikuttavuudeltakin. Vaikuttavuudella tässä tarkoitetaan sitä, tuottaako kunta ylipäättänsä oikeita asioita ja saavutetaanko näillä palveluilla tavoitellut vaikutukset. Toiminnan on lisäksi oltava taloudellisesti tehokasta ja sen on myös saavutettava mahdollisimman hyvä vastike verorahoille. (Säilä ym. 2008, 39 - 40.)

3.2 Kunnan palvelut

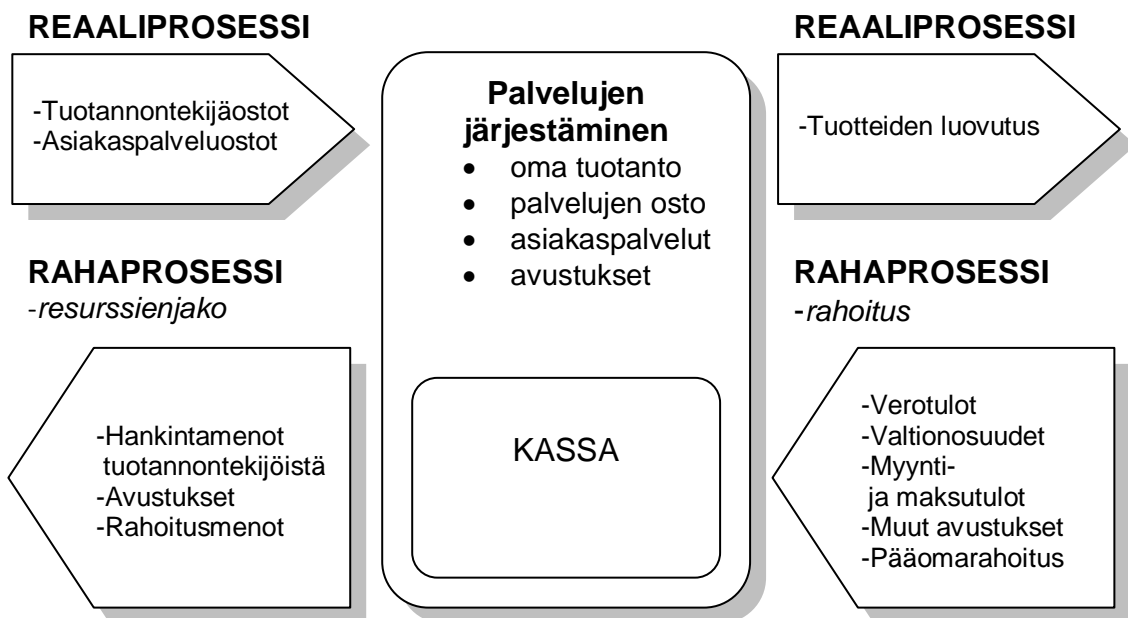
Kuntien tehtävänä on siis suorittaa palveluita ”asiakkailleen” eli kuntalaisille. Kunnan yleisimpiä palveluja ovat muun muassa: terveydenhoito, koulutus, lasten päivähoito ja yhteiskuntasuunnittelu. Osa näistä palveluista annetaan kuntalaisille ilmaiseksi, mutta joistakin kunta perii joko kokonaan tai osittain omakustannushintaa. Palvelujen hinnoittelu on hyvin pitkälti riippuvainen poliittisista päätöksistä, jotka taas perustuvat näiden palvelujen täyttämiin yhteiskunnallisiin tarpeisiin. Kuten edellä tuli ilmi, niin palveluilla ei myöskään yleensä ole määritelty minkäänlaista markkinahintaa, koska kilpailu puuttuu usein lähes täysin. (Andersson, Ekström & Gabrielsson 2001, 73 - 74.)

Tietynlaista vastuuta kunnan palveluista ja niistä päättämistä on mahdollista myös hajauttaa. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi jakamalla kunnan eri toimialueet

omiin erillisiin tulosityksiköihinsä. Tulosityksikköjako on hyvin tyypillistä, kun on kyse hiemankin isommasta kunnasta. Näistä tulosityksiköistä käytetään kunnallishallinnossa nimeä toimiala ja useat toimialat muodostavat lopulta kunnan palveluja tarjoavat yksiköt. (Andersson ym. 2001, 74.)

3.3 Kunnan reaali- ja rahaprosessi

Talouslyksikön rahaprosessin muodostavat sen rahamääräiset liiketapahtumat kuten menot, tulot ja muut rahoitustapahtumat. Reaaliprosessi puolestaan koostuu talouslyksikön erilaisista tuotannontekijä- ja suoritevirroista. Kuntaa tarkasteltaessa reaaliprosessista voidaan käyttää myös nimitystä toimintaprosessi, joka kuvastaa hieman paremmin kunnan näkemistä toimintoja ja palveluja tuottavana yksikönä. Kuviossa 3.1 on havainnollistettu kunnan toiminta- ja rahaprosessi. (Myllyntaus 2002, 13.)



Kuvio 3.1 Kunnan reaali- ja rahaprosessit (Myllyntaus 2002, 13)

Kunnan toiminta- eli reaaliprosessi koostuu asiakaspalveluiden ja tuotannontekijöiden hankinnoista sekä näiden kautta muodostuneiden asiakaspalvelutuotteiden ja

tuotannon loppusuoritteiden luovuttamisesta kuntalaisille. Kunnan rahaprosessi puolestaan koostuu hyödykevaihdantaan perustuvista liiketapahtumista. Kunnan tuloja ovat muun muassa suoritteista ja käyttöomaisuudesta saadut myyntitulot, verotulot, valtionosuudet sekä erilaiset avustukset. Näihin avustuksiin kuitenkin liittyy yleensä velvoite tuottaa tai järjestää jotakin tiettyä palvelua. Menopuolella taas ovat kustannukset, jotka ovat aiheutuneet tuotannontekijöiden ja -välineiden hankinnoista, sekä kunnan jakamat erilaiset avustukset ja muut rahoitusmenot. (Myllyntaus 2002, 13 - 14.)

3.4 Kunnan talous

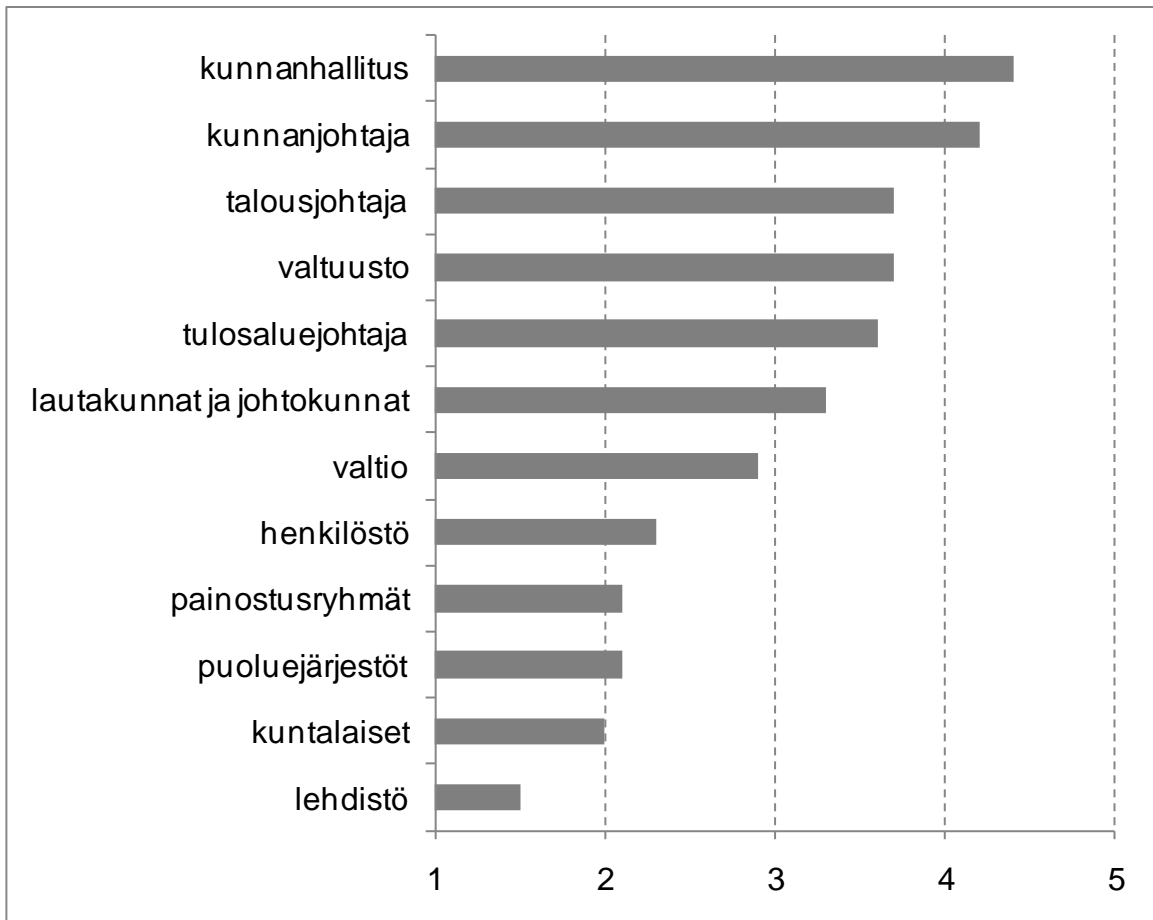
Kuntalain mukaan kunnan talouden ja rahoituksen hoitaminen on kunnanvaltuuston tehtävä. Tämän takia valtuuston katsotaan myös käyttävän lopullista budjettivaltaa kunnassa. Tavoitteina kunnan taloussuunnittelussa ovat vakaa talous ja kestävä kehitys. Valtuuston on myös täten huolehdittava, että kunnan resurssit riittävät kattamaan kunnan tekemät sitoumukset ja niihin liittyvät riskit. (Säilä ym. 2008, 33.)

Kunnan talouden ja toiminnan mallia on kutsuttu tulosohjausmalliksi. Tämä tarkoittaa sitä, että kunnan taloutta ja toimintaa ohjataan ensisijaisesti sen tavoitteista käsin. Tavoitteena ovat toiminnalliset päämäärät, joiden myötä muodostuvat vasta talousarvion määrärahat ja tuloarviot. Tulosohjausmallissa päätösvalta on jakautunut siten, että ylimpänä oleva toimielin eli valtuusto tekee päätökset kunnan toiminnan tavoitteista ja talouden raameista. Tämän jälkeen erilliset toimeenpanoelimet tekevät sitten päätökset toimintatavoista noudattaen näitä ylhäältä tulleita raameja. (Säilä ym. 2008, 33 - 34.)

3.4.1 Budjettivalta kuntataloudessa

Vuonna 2003 tehdyssä kyselytutkimuksessa kysyttiin 47 eri kunnan talousjohtajalta heidän arvioitaan eri tahojen vaikutusvallasta kunnan budjetin muotoutumiseen ja

määrärahojen kohdentamiseen. Kysely oli osa KuntaSuomi 2004 -tutkimusta ja siitä saatuja vastauksia on havainnollistettu kuviossa 3.2. Vastausten keskiarvot ovat asteikolla 1 (hyvin vähän vaikutusvaltaa) – 5 (erittäin paljon vaikutusvaltaa). (Kallio, Martikainen, Meklin & Oulasvirta 2005)



Kuvio 3.2 Vaikutusvallan jakautuminen kunnan budjetin muotoutumisessa ja määrärahojen kohdentamisessa (Kallio ym. 2005, 30)

Edellisessä luvussa tuli esille, että kunnanvaltuustolla on lopullinen budjettivalta kunnassa. Tästä huolimatta valtuuston vaikutusvalta kunnanjohtajille esitetyn kyselyn mukaan on kuitenkin vain neljänneksi suurinta ja sitä vaikutusvaltaisempia tahoja ovat kunnanhallitus, kunnanjohtaja sekä myös talousjohtaja. Valtuuston vaikutusvalta on kuitenkin esitettyä suurempaa, ja se lisääntyy edellä olevasta muun

muassa valtuustoseminaarikäytännön myötä. Myös erilaiset pyrkimykset tehostaa tavoitteiden seuranta ja raportointia lisäävät valtuuston vaikutusvaltaa. (Kallio ym. 2005, 31.)

Kyselystä esiin nouseva kysymys onkin, onko vaikutusvalta budjettipäätöksenteossa tällä hetkellä jopa liian levällään kunnissa. Prosessin kannalta voisi olla järkevämpää, jos vaikutusvalta olisi selvemmin tietyllä taholla, esimerkiksi kunnanvaltuustolla. Pohtimisen arvoinen asia on siis, tulisiko läpikäydystä vaikutusvallan hajuttamisesta luopua ja olisiko kunnan valtuuston tarpeellista ottaa sillä aikaisemmin ollut aktiivisempi valta-asemansa takaisin. (Kallio ym. 2005, 31.)

3.4.2 Talousarvio ja taloussuunnitelma

Aikaisemmin mainittu kunnanvaltuuston poliittinen näkemys kunnan alueen kehittämisestä ja asukkaiden hyvinvoinnin parantamisesta konkretisoituu vuosittain laadittavissa talousarviossa ja taloussuunnitelmassa. Talousarvio ja -suunnitelma ovat valtuuston ohjausvälineitä ja niiden perimmäisenä tarkoituksena on määrittää kunnan toiminnoille toiminnolliset tavoitteet. Talousarviosta ilmenevät myös kunnan toiminnoille määrärahat ja tuloarviot. Se luo myös tavoitteet ja linjat talouden sekä toiminnan suunnittelulle. (Säilä ym. 2008, 33.)

Talousarvio ja taloussuunnitelma ovat näin ollen keskeisimmässä asemassa kunnan talouden ja toiminnan ohjauksessa sekä suunnittelussa. Talousarvio on vuoden pituinen ja taloussuunnitelma yleensä kolmevuotinen tai mahdollisesti jopa pidempi kuvaus talouden kehittymisestä. Talousarvio on sama asia kuin budjetti yritysmaailmassa ja siihen kuuluvat kunnan toiminnalliset tavoitteet sekä näiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Määrärahat ja tuloarviot voivat olla brutto- tai nettomääräisinä. Talousarviossa osoitetaan myös, kuinka rahoitustarve katetaan. (Säilä ym. 2008, 34.)

Talousarvion ja taloussuunnitelman hyväksyy lopulta monien vaiheiden jälkeen kunnanvaltuusto, joka myös päättää mahdollisista talousarvioon tehtävistä muutoksista. Talousarviossa ja taloussuunnitelmassa esitetään määrärahat ja tuloarviot sekä näiden vaikutus kunnan maksuvalmiuteen. Määrärahat ovat toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät varojen käyttövaltuudet ja tuloarviot taas rahan kertymistä kuvaavat tulotavoitteet. Kuntalain mukaan taloussuunnitelman täytyy olla tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden mittaisena suunnittelukautena. (Säilä ym. 2008, 34.)

Talousarvion tehtävät

Edellä ilmenneen perusteella talousarviota voidaankin pitää kunnan tärkeimpänä suunnittelu- ja päätösasiakirjana sekä valvonnan perustana. On olemassa neljä tehtävää, jotka säätelevät talousarviolle asetettavia vaatimuksia ja sen rakennetta.

Nämä tehtävät ovat:

- taloudellinen tehtävä
- oikeudellinen tehtävä
- poliittinen tehtävä
- kirjanpidollinen tehtävä. (Hallipelto ym. 1992, 74 - 75.)

Taloudellisen tehtävän mukaan kunnan toiminnan on oltava suunnitelmallista ja kaikki käsiteltävän vuoden tulot sekä menot on otettava mukaan talousarviota laadittaessa. Talousarvio toimii siis taloussuunnitelmana ja sen perusteella määritetään myös kuntalaisilta perittävän kunnallisveron suuruus. Oikeudellinen tehtävä taas on sitä, että talousarvio on taloudellisen valvonnan perusta, joka sitoo kunnanhallitusta, lautakuntia, virastoja ja virkamiehiä. Se myös määrittää toiminnan rajat ja antaa oikeudet käyttää määrärahoja siinä osoitettuihin kohteisiin. (Hallipelto ym. 1992, 75.)

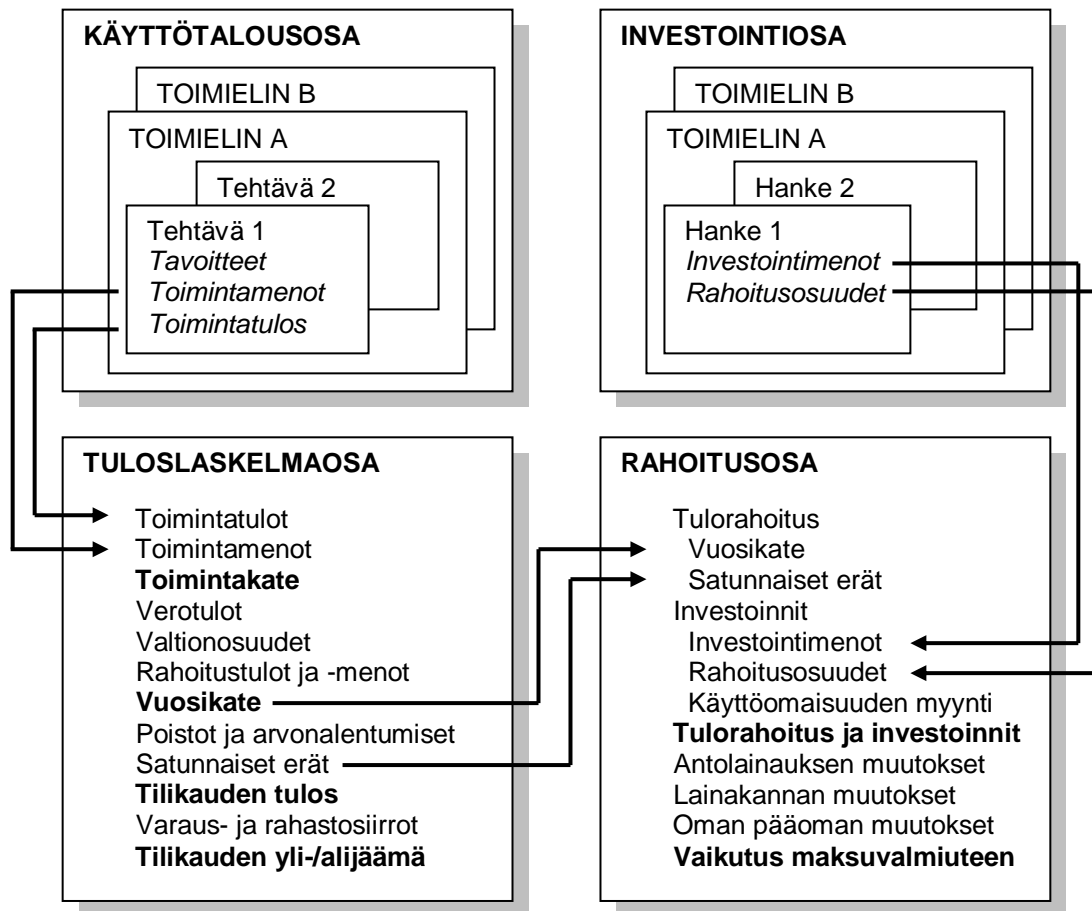
Talousarvion poliittinen tehtävä vastaavasti ilmenee talousarvion roolina erilaisten poliittisten tavoitteiden lopullisena toteuttamisvälineenä. Valtuusto pystyy nimittäin

ohjaillemaan talousarvion avulla kunnan hallintokuntia noudattamaan ajamaansa politiikkaa. Kirjanpidollinen tehtävä puolestaan tarkoittaa sitä, että talousarvio muodostaa eräänlaisen rungon koko kunnan kirjanpidon tilipuitteille. (Hallipelto ym. 1992, 75.)

Talousarvion rakenne

Lähtökohtana taloussuunnittelulle ja tilinpäätösraportoinnille on se, että kunnan merkittävimmät taloutta ennustavat ja kuvastavat julkaisut, eli taloussuunnitelma, talousarvio ja tilinpäätös, olisivat keskenään rakenteeltaan samanlaisia. Tämän myötä niistä saatavat tiedotkin olisivat helposti keskenään vertailukelpoisia. Tästä johtuen kunnan talousarvio ja -suunnitelma jakaantuvat neljään eri osaan, jotka ovat tuloslaskelmaosa, käyttötalousosa, investointiosa ja rahoitusosa. Kuviossa 3.3 on havainnollistettu näiden talousarvion neljän eri osan keskinäistä yhteyttä. (Säilä ym. 2008, 35.)

Talousarviossa, sekä myös tilinpäätöksessä, on tarkoitus esittää kunnan talous niin toiminnan ohjauksen kuin kokonaistalouden näkökulmasta. Näistä neljästä näkökulmasta käyttötalousosa ja investointiosa toimivat toiminnan ohjauksen välineinä, kun tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan tarkoituksena on puolestaan tarkastella talousarviota kunnan kokonaistalouden näkökulmasta. (Säilä ym. 2008, 35.)

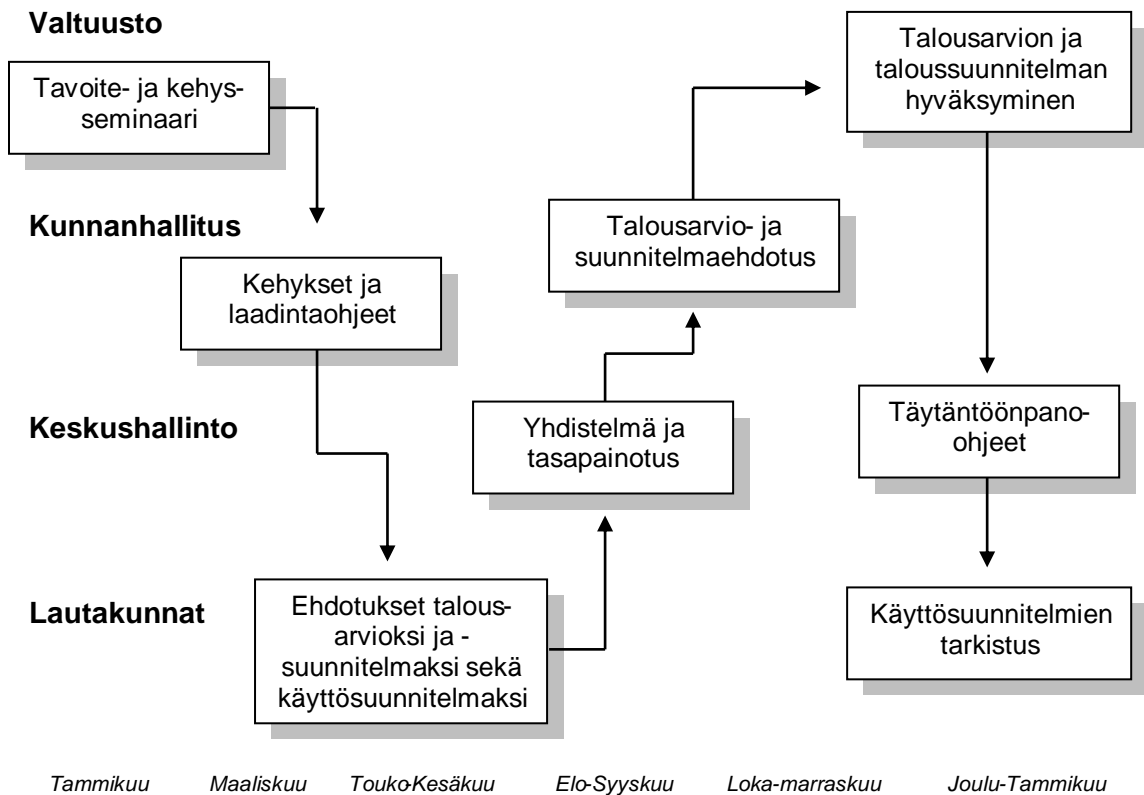


Kuvio 3.3 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne (Harjula, Lundström, Kirvelä, Majoinen & Myllyntaus 2004, 97)

Talousarvion käyttötalousosassa asetetaan talousarviolle halutut palvelutavoitteet. Lisäksi siinä budjetoidaan seuraavan vuoden menot sekä tulot, jotka näistä tuotettavista palveluista tulevat syntymään. Investointiosassa puolestaan esitetään tuleville hankkeille kokonaiskustannusarviot ja arvioon mahdollisesti perustuvat rahoitusosuudet sekä niiden jakautumiset tuleviksi suunnitteluvuosiksi. Tuloslaskelmaosassa yksinkertaisesti vain osoitetaan, kuinka kunnan tulorahoitus tulee riittämään tuleviin käyttömenoihin ja poistoihin. Viimeisessä osassa eli rahoitusosassa ilmenee, kuinka talousarvio vaikuttaa kunnan maksuvalmiuteen eli siinä osoitetaan eräänlaisena yhteenvetona rahan lähteet ja käyttö. (Harjula ym. 2004, 98; KPMG 2008, 35.)

3.4.3 Kunnan taloussuunnitteluprosessi

Kunnan taloussuunnitteluprosessi koskee kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimista, jotka laaditaan aina samanaikaisesti. Tätä prosessia on havainnollistettu kuviossa 3.4. Kyseinen prosessi eroaa jonkin verran normaalissa yritysmaailmassa tapahtuvasta budjetointiprosessista, sillä kunnallisdemokratian vuoksi siinä käydään läpi hieman useampia vaiheita.



Kuvio 3.4 Kunnan taloussuunnitteluprosessi (Harjula ym. 2004, 96)

Prosessi alkaa yleensä vuoden alussa pidettävästä valtuustoseminaarista. Seminaarissa tärkeimpiä läpikäytäviä asioita ovat kunnan senhetkinen taloudellinen tilanne sekä toiminnan yleiset kehittämistarpeet ja -tavoitteet. Pohjan koko tavoiteasettelulle ja budjetoinnille luovat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat, joista ilmenee, kuinka kunnan palvelut tuotetaan kullakin toimialalla tulevaisuudessa. En-

siarvoisen tärkeää on tämän lisäksi ottaa huomioon näiden palvelutarpeiden kehitys sekä tietysti myös kunnan voimavarojen riittävyys. (Harjula ym. 2004, 95 - 96.)

Seminaarin jälkeen talousarviovuotta edeltävänä keväänä kunnanhallitus antaa toimialoille talousarvion ja -suunnitelman laadintaohjeen. Tästä laadintaohjeesta ilmenee toimialojen raamien eli meno- ja tulokehysten lisäksi arvio merkittävistä tulo- ja menolajien muutoksista. Laadintaohjeen myötä toimialat laativat ennen kesälomakauden alkua omat talousarvioehdotuksensa. Nämä ehdotukset rakentuvat hyvin pitkälti alustavien tehtäväkohtaisten käyttösuunnitelmien pohjalta. (Harjula ym. 2004, 96.)

Toimialojen talousarvioehdotusten myötä kunnan keskushallinto laatii alkusyksystä tasapainoehdotuksen ja yhdistelmän kunnanhallitukselle. Kyseisestä ehdotuksesta on paikoin käytetty myös nimeä kunnanjohtajan budjettiesitys. Talousarvion tasapainottamisen tarve on olennaisesti riippuvainen myös valtion tekemistä budjettiratkaisuista. Ratkaisut, joita valtion budjettia muodostaessa tehdään, vaikuttavat suoraan kuntien talouteen muun muassa verotuksen ja kuntien valtionosuuksien myötä ja voivat näin ollen aiheuttaa tasapainotuksen tarvetta. (Harjula ym. 2004, 96.)

Lopulta talousarvio- ja suunnitelmaehdotus menee valtuuston hyväksyttäväksi. Valtuuston on hyväksyttävä kyseinen ehdotus viimeistään vuoden loppuun mennessä, mutta käytännössä käsittelyn takarajana voidaan pitää marraskuun puoltapäivää, jolloin kuntien on ilmoitettava valtiolle kunnallisveron veroprosentin määrä. Mikäli valtuusto ei jostain syystä hyväksy talousarviota ensimmäisessä käsittelyssä tai vaatii siihen muutoksia, niin ehdotus palautuu kunnanhallitukselle uudelleensoviteltavaksi. (Harjula ym. 2004, 96.)

Kun talousarvioehdotus on lopulta hyväksytty valtuustossa, keskushallinto antaa toimialoille talousarvion täytäntöönpano-ohjeet, joissa tarkennetaan tavoiteasettelua tehtäväkohtaisesti. Samalla määritellään tuotantotavoitteet, jotka koskevat pal-

velujen laatua ja määrää. Toimialat myös tarkistavat omat tehtäväkohtaiset käyttösuunnitelmansa, jotka he laativat aiemmin kesän aikana. Näissä talousarvion määrärahat ja tuloarviot jaetaan osakokonaisuuksiksi toimielimien ja toimialajohdon kesken. (Harjula ym. 2004, 96 - 97.)

3.4.4 Budjetoinnin rooli julkishallinnossa

Kunnan budjetointi on luonteeltaan hyvin kontrollipainotteista. Tiukat hankintäsäännöt ohjaavat koko budjetointiprosessia. Toiminnallinen tavoite voi olla sinänsä tärkeässä asemassa, mutta se on silti aina toissijaisena käytettävissä olevaan rahamäärään verrattuna. Ongelmana saattaa olla, jos loppuvuodesta näyttää siltä, että budjetti alitetaan, niin organisaatio saattaa alkaa suorastaan tuhllata rahaa. Tämä ei ole suotavaa, mutta siihen on omat tietyt syynsä. Ensinnäkin budjetin mahdollinen ylijäämä ei mahdollisesti tulisi jäämään organisaation käyttöön seuraavaksi vuodeksi, joten miksi sillä ei sitten ostaisi jotain tarpeellista tai vähemmän tarpeellista. Toisaalta loppuvuoden tuhllailua voi aiheuttaa pelko siitä, että jos budjetti alittuu huomattavasti, niin seuraavalle vuodelle saadaankin vähemmän apurahoja. (Åkerberg 2006, 33.)

Julkishallinnon budjetointi on yleensä hyvin tyypillinen ylhäältä alas -prosessi. Budjetointiprosessissa pyydettyjä ja myönnettyjä määrärahoja viedään ylhäältä alaspäin yhä pienempiin ja pienempiin yksiköihin. Kuntien budjetoinnissa erikoisuutena ovat myös erilaiset poliittiset päätökset. Poliittisella päätöksellä saatetaan esimerkiksi määrätä jokin toiminto suoritettavaksi ilman, että organisaation johtoa kuultaisiin asiasta ensin. Julkishallinnossa budjetointi toimii myös voimakkaana johdon tahdonilmaisun välineenä. Jos jokin asia, jota budjetista ei alun perin löydy olisi hyvinkin välttämätön, niin sitä ei ainakaan hyvin helpolla toteuteta. (Åkerberg 2006, 33 - 34.)

4 LAPPEENRANNAN KAUPUNKI

Lappeenrannan kaupunki on Etelä-Suomen läänissä sijaitseva vuonna 1649 perustettu Etelä-Karjalan maakunnan hallinnollinen, elinkeinoelämän ja kulttuurin keskus. Tällä hetkellä Lappeenrannan väkiluku on noin 70 500, ja sen katsotaankin toimivan edellä mainitun lisäksi myös koko 140 000 asukkaan Etelä-Karjalan maakunnallisena sekä kaupallisena keskuksena. Väkiluvultaan kaupunki on Suomen 13. suurin ja se laajeni entisestään vuoden 2009 alussa Joutsenon liittyttyä osaksi Lappeenrantaan. Kaupunki jatkaa laajenemistaan myös ensi vuonna, kun Ylämaa liitetään osaksi Lappeenrantaan vuoden 2010 alusta lähtien. (Lappeenrannan kaupunki a.)

Lappeenranta on hyvin kansainvälinen ja jatkuvasti kehittyvä kasvukeskus, jonka yleisiä tulevaisuuden näkymiä on pidetty erittäin hyvinä. Työpaikkoja kaupungista löytyy noin 30 000 ja vuonna 2009 tuloveroprosentti on 18,75 %. Vuodelle 2010 veroprosentti nousee Lappeenrannan kaupunginvaltuuston 9.11.2009 tekemällä päätöksellä 19,50 %:iin. Kyseinen toimenpide on välttämätön, jotta kunnan verotulot eivät putoaisi toisena vuonna perätysten. Taloudellisesta taantumasta huolimatta Lappeenrannan kaupungin tavoitteena on kuntalaisten peruspalvelujen turvaaminen. (Lappeenrannan kaupunki a; Lappeenrannan kaupunki b.)

4.1 Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi

Koska Lappeenranta voidaan pitää Suomen mittakaavassa vähintäänkin keskisuurena kaupunkina, niin sen budjetointiprosessi on tämän vuoksi myös kokonaisuudessaan melko laaja ja huomattavasti monimuotoisempi kuin jollain pienemällä kunnalla. Prosessiin on myös tuonut teknisiä muutoksia edellisessä kappaleessa mainitut vuonna 2010 tuleva Ylämaan kuntaliitos sekä vuonna 2009 tapahtunut Joutsenon kuntaliitos. Näiden kuntaliitosten teknillisestä vaikutuksesta itse Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessiin en kuitenkaan tule työssäni käsittelemään sen enempää.

Seuraavassa esitettävät Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessiin liittyvät tiedot perustavat Lappeenrannan kaupungin vuoden 2010 taloussuunnitteluprosessin lisäksi vuosien 2008 ja 2009 talousarvioihin sekä vuosien 2008 - 2010 ja 2009 - 2011 taloussuunnitelmiin.

Lappeenrannan kaupungin talousarvion laadinnan pohjana on kaupungin strategia. Talousarvion laatimisprosessi suoritetaan Lappeenrannassa vuosittain ja budjettikautena on kuntalain määrittelemänä kalenterivuosi. Normaalin käytännön mukaisesti talousarvion lisäksi laaditaan samalla kuntalain velvoittama kaupungin taloussuunnitelma, joka kuvaa talouden ennustamista kerrallaan aina kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Kaupungilla on käytössä eräänlainen tulosityksikkökohtainen budjettijärjestelmä, joka on hyvin tyypillistä kuntataloudessa aina, kun puhutaan edes hiukan isommasta kunnasta. Aivan kuin teoriaosassa tarkemmin selitettiin (ks. kuvio 2.4, s.21), niin järjestelmän tarkoituksena on, että jokainen erillinen tulosityksikkö muodostaa ensiksi omat budjettinsa, jotka lopulta kootaan yhtenäiseksi Lappeenrannan kaupungin talousarvioksi. Tulosityksiköt ovat verrattavissa kuntataloudessa kaupungin eri toimialoihin, joita Lappeenrannan kaupungilla on yhteensä viisi. Nämä kyseiset toimialat ovat sosiaali- ja terveystoimi, kasvatus- ja opetustoimi, kulttuuri- ja vapaa-aikatoimi, tekninen toimi ja konsernihallinto, joka on nähtävissä myös eräänlaisena kaupungin toimialana.

Lappeenrannan kaupungin budjetti on kiinteän ja tarkistettavan budjetin sekoitus. Siinä, kuten edellä mainittiin, laaditaan talousarvio aina vuodeksi kerrallaan eikä kyseiseen budjettiin tehdä suurempi muutoksia enää budjettikauden kuluessa. Jos budjettikauden aikana kuukausittaisessa budjettiseurannassa kuitenkin ilmenee, että budjetti on ylitetty joltakin kohdin, niin silloin on ryhdyttävä sopeuttamistoimiin loppuvuoden budjetin osalta, jotta budjetoidussa tuloksessa pysyttäisiin koko vuoden tulosta tarkasteltaessa. Täytyy kuitenkin muistaa, että vaikka budjetti ikään kuin lyödään lukkoon, niin siihen on myös mahdollista tehdä erilaisia muutoksia tarpeen niin vaatiessa. Suurimmat analyysit budjetista ja sen toteutumista suorite-

taan kuitenkin vasta budjettikauden päätyttyä vuodenvaihteen jälkeen ennen kuin seuraavan vuoden talousarvion laadinta aloitetaan.

Myös Lappeenrannan kaupungin talousarvion budjetointimenetelmä on hyvin tyyppillinen tapaus, mitä tulee ylipäänsä kunnan budjetointiprosessiin. Siinä ohjeet ja raamit budjetoinnin kokoamiselle tulevat hyvin selvästi organisaatiossa ylhäältäpäin, ja se muistuttaa hyvin pitkälti budjetoinnin teoriaosassa läpi käytyä autoritaarista budjetointimenetelmää. Normaalisti aikaisempien vuosien talousarvioita tutkailtaessa käytössä on näyttänyt olevan hieman enemmän yhteistyömenetelmää, jossa nämä resurssit on määritelty, jos voi sanoa, hieman löysemmin tulosityksiköitä ajatellen. Nykyisen taloustilanteen johdosta autoritaarinen menetelmä on kuitenkin tullut esiin entistä voimakkaammin. Asia ilmenee ehkä parhaiten toimialoille annetuista entistä tiukemmista toimialakohtaisten talousarvioiden raameista, jotka ovat tulleet suoraan kaupunginhallitukselta.

Täytyy tosin muistaa, että tämä on johtunut pääosin vallitsevasta vaikeasta taloustilanteesta, eikä ole suinkaan vain mikään tekninen ratkaisu prosessin parantamiseksi. Aivan kuin teoriaosassa tuli jo käsiteltyä, niin autoritaarinen budjetointimenetelmä onkin juuri hyvin käyttökelpoinen niissä tapauksissa, joissa toimitaan taloudellisesti haastavissa olosuhteissa. Tämän vuoden taloussuunnitteluprosessi eroaa aikaisemmista prosesseissa siinä, että nyt kehykset toimialoille annettiin ensimmäistä kertaa euromääräisinä, kun ennen ne on aina annettu sanallisina.

4.1.1 Taloussuunnitteluprosessin eteneminen

Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessin etenemistä tarkasteltaessa tiedot perustuvat vuoden 2010 talousarvion ja vuosien 2010 - 2012 taloussuunnittelun laadintaprosessiin.

Kunnan taloussuunnitteluprosessin yleisrunko, jota myös Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessi hyvin pitkälti noudattaa, on käyty perusteellisesti läpi

teoriaosan luvussa 3.4.3. Lappeenrannan kaupungin vuoden 2010 talousarvion ja vuosien 2010 - 2012 taloussuunnitelman laadinta-aikataulu on esitetty kuvassa 4.1.

TALOUSARVIO / TALOUSSUUNNITELMA 2010 - 2012	
AIKATAULU	
Toukokuu	Valtuuston strategiaseminaari Talousarviokehys (johtoryhmä)
Kesäkuu	Talousarviokehys (kaupunginhallitus) Taloushallinnon ohje toimialoille
Syyskuu	Toimialojen esitykset taloushallintoon Talousarvion alustava tasapainotus Toimialajohtajien kuuleminen Talousarvioneuvottelut (toimialajohtajat, kaupunginjohtaja & taloushallinto)
Lokakuu	Talousarvio ja -suunnitelma johtoryhmässä Kaupunginhallituksen käsittely
Marraskuu	Info valtuustolle Kaupunginvaltuuston käsittely
Joulukuu	Toimialojen käyttösuunnitelmat

Kuva 4.1 Lappeenrannan kaupungin talousarvio 2010 / taloussuunnitelma 2010 - 2012 aikataulu

Vuoden 2010 talousarvion, sekä samalla laadittavan vuosien 2010 - 2012 taloussuunnitelman laadintaprosessi alkoi Lappeenrannan kaupungin osalta kunnolla varsin myöhään, vasta toukokuun puolivälin jälkeen, jolloin pidettiin valtuuston strategia-seminaari. Tämän jälkeen kesäkuun alkupuolella kaupunginhallitus päätti kaupungin viidelle toimialalle näiden omat talousarviokehukset, jotka kaupunginjohtaja ja taloushallinto olivat valmistelleet. Kyseisten kehysten perusteella taloushallinto antoi toimialoille talousarvion ja -suunnitelman laadintaohjeet.

Kesäkuukausien aikana toimialat muodostivat omat ehdotuksensa toimialakohtaisiksi talousarvioiksi ja -suunnitelmiksi, jotka ne lautakunnan kokouksen ja lopullisen hyväksynnän jälkeen esittivät taloushallinnolle syyskuun puolivälin jälkeen. Syyskuun loppupuolella näistä toimialojen ehdotuksista laadittiin sitten yhdistelmä ja niistä muodostettiin alustava tasapainotusehdotus kaupungin taloushallinnossa.

Tämän jälkeen vuorossa oli toimialajohtajien kuuleminen ja heidän vuoronsa perustella tehtyjä esityksiä. Lokakuun alkupuolella käytiin vielä neuvotteluja, joissa paikalla oli kaupunginjohtaja, apulaiskaupunginjohtaja, toimialajohtajat ja taloushallinto. Näiden neuvottelujen jälkeen talousarvioehdotusta käytiin läpi vielä kaupungin johtoryhmässä, ennen kuin lokakuun loppupuolella kaupunginjohtaja esitti valmista ja huolellisesti valmisteltua hahmotelmaa Lappeenrannan kaupungin talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotukseksi kaupunginhallitukselle. Kyseisestä ehdotuksesta käytetään tässä vaiheessa teoriaosasta tuttua nimeä ”Kaupunginjohtajan budjetti”.

Kaupunginhallituksessa esitettyä tasapainotettua talousarvio- ja -suunnitelmaehdotusta käsiteltiin yhteensä kolmessa tilaisuudessa, jotka ajoittuivat lokamarraskuun vaihteeseen. Lopulta marraskuun puolivälin tienoilla kaupunginhallitukselta lähti valmis talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotus kaupunginvaltuustolle.

Kaupunginvaltuusto käsittelee kaupunginhallituksen laatimaa ehdotusta marraskuun loppupuolella, jonka jälkeen laadittu ehdotus tullaan mahdollisesti hyväksymään Lappeenrannan kaupungin vuoden 2010 talousarvioksi. Sen jälkeen toimialoille laaditaan kaupunginhallituksen kautta täytäntöönpano-ohjeet. Toimialojen tulee laatia lopulliset toimialakohtaiset käyttösuunnitelmansa vuoden loppuun mennessä.

4.1.1.1 Toimialakohtaisten budjettien laadinta

Seuraavat tiedot toimialojen budjettien laadinnasta perustuvat Lappeenrannan kaupungin eri toimialojen budjetoinnista vastaaville henkilöille lähettämistäni kyselyistä (Liite 1) saatuihin tietoihin. Kyselyt lähetettiin yhteensä kolmelle eri toimialalle, jotka olivat kulttuuri- ja vapaa-aikatoimi, kasvatus- ja opetustoimi sekä tekninen toimi. Kyseisistä toimialoista kulttuuri- ja vapaa-aikatoimi eroteltiin vielä erillisiksi yksiköiksi; kulttuuritoimeksi sekä vapaa-aikatoimeksi.

Kyselyjen perusteella toimialojen näkökulmasta Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessissa ei ole ilmennyt mitään erityisiä ongelmia, mutta sitä on kuitenkin yleisesti pidetty kokonaisuudessaan hieman liian pitkänä ja raskaana, lisäksi käsitteleviä toimielimiä on katsottu olevan tarpeettoman paljon. Tosin vuoden 2010 talousarvion ja -suunnitelman laadintaprosessi on toisaalta kuitenkin kuulemma edennyt edellisiä vuosia hieman nopeammassa aikataulussa, ainakin toimialojen näkökulmasta, ja aikataulu lienee tällä hetkellä yksi tiiviimmistä, kun verrataan isoimpia kaupunkeja.

Kaupunginhallituksen muodostama toimialakohtainen talousarviokehys ja taloushallinnon talousarvion laadintaohjeet budjetointiprosessin alussa muodostavat toimialojen budjetinlaadinnan perustan. Taloushallinnon ohjeita on pidetty yleisesti riittävinä ja asiallisina. Tänä vuonna niitä ei ole myöskään onneksi tarvittu muuttaa enää viime tingassa, niin kuin joinain vuosina, joten tältä osin toimialat ovat välttyneet ylimääräiseltä työltä. Ohjeiden laadinta ei tosin ole varmasti ollut helppoa ta-

loushallinnonkaan päässä, mistä ovat pitäneet huolen tarvittavat mittavat säästötoimenpiteet melkein asiassa kuin asiassa, jotta kaupungin talous saataisiin pikkuhiljaa elpymään.

Yleistä keskusteluyhteyttä toimialojen ja talousjohdon kanssa on pidetty hyvänä ja varsinkin perustellut näkemykset tulevat toimialojen mielestä yleensä hyvin huomioiduksi etenkin talousarvion teknisluonteisissa asioissa. Erityisesti talousarvion investointiosaan liittyviä toimialan perusteluja kysytään ja niitä otetaan myös hyvin huomioon talousarviota rakennettaessa.

4.1.1.2 Käytössä olevat ohjelmat

Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessissa on käytössä perinteisen Microsoft Office Excel-taulukkolaskelmaohjelman lisäksi kaksi prosessia helpottavaa ohjelmaa. Nämä ohjelmat ovat Web-taloussuunnittelujärjestelmä sekä kaupungin talousohjauksen ydin Intime Plus -talousohjausjärjestelmä. (Ahonen.)

Prosessin alussa toimialakohtaiset talousarvio-ohjeet lähetetään sähköpostitse toimialoille Word- ja Excel-asiakirjoina. Tämän jälkeen toimialat työstävät ehdotuksiaan toimialakohtaisiksi talousarvioiksi ja -suunnitelmiksi lähinnä omia Excel-pohjia ja Intime Plus -talousohjausjärjestelmän tietoja hyväksi käyttäen. Lopulta ne syöttävät aikaansaannoksensa Web-talousohjausjärjestelmään, jolla hallitaan koko kaupungin talousarvion rakentamista. Talousarvion lopullinen kokoaminen ja kaikille tehtävät toimenpiteet tapahtuvat tämän jälkeen Lappeenrannan kaupungin taloushallinnon päässä edellä mainitun Web-talousohjausjärjestelmän avulla. (Ahonen.)

4.1.2 Budjettiseuranta

Lappeenrannan kaupungin budjettiseuranta on järjestetty kuukausitasolla. Samalla kun toimialat laativat aina taloussuunnitteluprosessin loppuksi vuosittaiset käyttö-

suunnitelmansa, niin ne laativat samalla myös toimialakohtaiset kuukausibudjetit. (Ahonen.)

Nämä toimialakohtaiset kuukausibudjetit ja niiden toteumat käsitellään Lappeenrannan kaupungin johtoryhmässä kuukauden välein, aina suunnilleen budjetointikuukautta seuraavan kuukauden puolella välissä. Toteutunutta toimialakohtaista kumulatiivista toteumaa vuoden alusta ja kuukausitulosta verrataan toimialan budjetoituun kuukausitulokseen ja edellisen vuoden vastaaviin. Mikäli kuukauden toteuma ylittää kuukausibudjetin, niin toimialan täytyy ryhtyä sopeuttamistoimiin loppuvuoden budjetin osalta ja yritettävä saavuttaa budjetoitu lopputulos kiinni. (Ahonen.)

4.1.3 Raportointi

Tällä hetkellä Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessin budjetointiraportointi -kokonaisuus ei ole suinkaan ideaalitalossa. Suurimpana syynä tähän on käytössä olevan Web-taloussuunnitelmajärjestelmän raportointiominaisuuksien rajallisuus. (Ahonen.)

Taloussuunnittelun ja raportoinnin kehittämiseen toivotaankin löytyvän uusia ideoita ja ratkaisuja vasta perustetun TAHTI -yksikön myötä. TAHTI -yksikön, joka tulee sanoista talous-, henkilöstö- ja tietohallinto, toivottaisiin ehtivän panostamaan budjetoinnin ja raportoinnin kehittämiseen entistä enemmän voimavaroja, minkä myötä taloussuunnitteluprosessia pystyttäisiin kehittämään ja virtaviivaistamaan entisestään. (Ahonen.)

Ongelmana on, että tällä hetkellä tuskin löytyy niin monimuotoista ohjelmaa, jonka avulla pystyttäisiin poistamaan kaikki toimialojen ja konsernihallinnon päällekkäinen työ. Tämän vuoksi tulisi kiinnittää entistä enemmän huomiota niin konsernihallinnon/talous- ja henkilöstöhallinnon kuin toimialojen yhteistyöhön sekä keskusteluyhteyksien tiivistämiseen esimerkiksi yhteispalavereilla, joiden myötä muo-

dostuisi parempi käsitys talouden kokonaisvaltaisesta tilasta ja välttämättömistä tulevista toimista. (Ahonen.)

4.2. Budjetointiprosessin puutteet ja kehittämiskohdat

Kuten edellä tuli ilmi, niin Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi ei toimi tällä hetkellä aivan ideaalisesti. Seuraavassa on muutamia kehittämiskohtia, joiden toimivuuteen tulisi kiinnittää huomiota.

4.2.1 Toimialakohtainen budjetointi

Esille nousee selkeästi kaksi kehittämiskohdetta, mitä tulee toimialojen osuuden kehittämiseen Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessissa. Nämä eivät ole koko prosessin kannalta erityisen merkittäviä, mutta voisivat tuoda siihen kuitenkin hieman enemmän sen kaipaamaa suoraviivaisuutta. Ensinnäkin kuten jo toimialakohtaisten budjettien laadintaa käsittelevässä kohdassa tuli ilmi, niin budjetointiprosessi on ainakin toimialojen kannalta tuntunut turhauttavan pitkältä ja sitä tulisi lyhentää, mikäli vain mahdollista. Toiseksi talousarvion laadintaohjeisiin olisi suotavaa kiinnittää hiukan entistä enemmän huomiota ja täten niiden laatimista tehostamalla parantaa koko prosessia.

4.2.2 Lautakuntien rooli

Myös lautakuntien roolia on pidetty yleisesti melko, ja paikoin jopa erittäin vähäisenä talousarvion lopulliseen muotoon nähden. Lautakuntakäsittelyt ovat tuntuneet toimialojen mielestä hiukan turhilta, koska lautakunta puuttuu harvoin toimialajohtajan tekemään esitykseen. Välillä on pidetty myös jopa turhauttavana, kun lautakuntakäsittelyn jälkeen keskushallinnon virkamieskäsittelyssä hallituksen talousarvio-ohjeet on unohdettu monelta osin. Täytyy kuitenkin muistaa, että kunnallisdemokratia säätelee kuntien talousarvion ja -suunnitelman laadintaa. Tämän vuoksi lau-

takuntakäsittelyt ovat osa kokonaisuutta ja niitä on mahdotonta jättää pois, vaikka ne tuntuisivatkin turhilta.

4.2.3 Web-taloussuunnittelujärjestelmän toiminta

Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessissa käytössä olevia ohjelmia tarkasteltaessa kävi ilmi, että Web-taloussuunnittelujärjestelmä ei tällä hetkellä toimi läheskään ideaalisesti prosessin kokonaisuuden kannalta. Kyseinen järjestelmä on ollut käytössä vasta vajaa kaksi vuotta, mutta jo nyt se on havaittu hyvin kankeaksi varsinkin raportoinnin osalta ja yleinen suhtautuminen siihen on huonontunut. Syy miksi Web-taloussuunnitteluprosessi ylipäättänsä alun perin otettiin käyttöön, oli sen kiinteä yhteys Intime Plus -talousohjausjärjestelmään, joka tuolloin toimi Lappeenrannan kaupungin päätalousohjelmiana, ja tämän yhteyden myötä koituva kokonaisvaltainen hyöty.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITYSEHDOTUKSET

Kyseisiin parannusta kaipaaviin kohtiin olisi suotavaa kiinnittää huomiota, jotta prosessista tulisi entistä tehokkaampi ja virtaviivaisempi. Tutkimuksen myötä syntyneet parannusehdotukset näihin kehittämiskohtiin on esitelty seuraavassa.

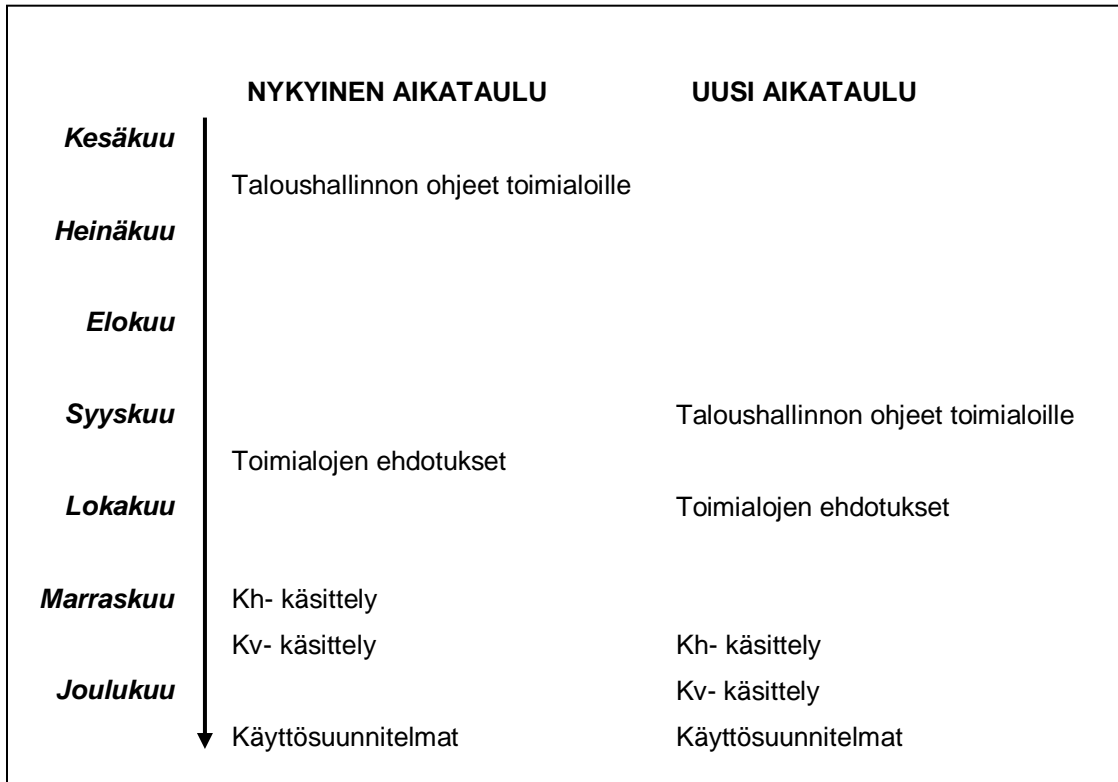
5.1 Talousarvioprosessin keston lyhentäminen

Talousarvioprosessin keston lyhentämistä mietittäessä täytyy muistaa, että lähtökohtaisesti itse prosessi ainakin näyttää toimivan melko moitteettomasti, joten yhtään vaihetta ei ole aihetta tai edes mahdollista suoranaisesti jättää väliin. Kunnallisen demokratian vuoksi nimittäin esityksien ja päätösten tulee kulkea näin monen portaan kautta.

Toinen asia on, että Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessin aikataulu on tällä hetkellä jo valmiiksi melko tiivis. Tämä käy ilmi verrattaessa Lappeenrannan kaupungin talousarvion ja -suunnitelman laadinta-aikataulua (kuva 4.1, s.45) kunta-liiton julkaisemaan kunnan taloussuunnitteluprosessin aikatauluun (kuvio 3.4, s. 39). Mielestäni kyseistä prosessia olisi silti mahdollista tiivistää entisestään. Toimialoilta saaduista vastauksista myös ilmeni, että esimerkiksi toimialojen talousarvioehdotuksen laadinta-aikaa voisi mahdollisesti lyhentää.

Esille nousi vaihtoehto, jossa talousarvioprosessi toimialojen osalta alkaisi kunnolla esimerkiksi vasta syyskuun alussa, mutta joka tapauksessa kuitenkin huomattavasti syksymmäksi, jolloin toimialat saisivat talousarvion laadintaohjeet. Tällöin tieto kuluvan vuoden toteutumista ja tulevan vuoden asioista olisi huomattavasti paremmalla tasolla kuin verrattuna nykyiseen prosessiin, jolloin kyseinen tapahtuma sijoittuu alkukesälle (vuoden 2010 talousarvion laadintaprosessissa kesäkuun alkupuolelle). Budjetin laadinta olisi näin ollen huomattavasti realistisempaa ja perustuisi myös nykyistä tuoreempaan tietoon. Kesäkuukausien aikana budjetin laadinta, sen konsultointi sekä siitä päättäminen on muutenkin hyvin hajanaista ja hankalaa muun muassa kesälomien takia.

Koko toiminnan perustana olisi, että toimialat olisivat valmiita lyhentämään huomattavasti oman talousarvioehdotuksen laadinta-aikaansa, mutta samalla niillä olisi vastaavasti käytössään entistä tarkempaa tietoa kuluvan vuoden toteutumista ja todennäköisesti myös tulevasta. Näin toimialat pystyisivät tehokkaammin ja entistä nopeammin rakentamaan ehdotuksensa omaksi toimialakohtaiseksi budjetikseen. Myös kaupunginhallituksella ja taloushallinnossa olisi samalla tarkempaa tietoa kuluvan vuoden toteutuksesta, joten myös tulevan vuoden talousarviokehysten ja laadintaohjeiden tekeminen olisi huomattavasti helpompaa. Tässä tapauksessa toimialat toimittaisivat ehdotuksensa keskushallinnolle syyskuun loppuun mennessä, jolloin prosessi olisi vain hieman nykyistä käytäntöä jäljessä. Mahdollisen uuden taloussuunnitteluprosessin aikataulua ja vertailua aikaisempaa on esitetty seuraavalla sivulla kuvassa 5.1.



Kuva 5.1 Nykyisen taloussuunnitteluprosessin aikataulun ja uuden aikataulu-ehdotuksen vertailu

Kuvan aikajakso alkaa vasta kesäkuusta ja tapahtumat taloushallinnon ohjeiden antamisesta toimialoille, sillä kuvan päällimmäisenä tarkoituksena on tarkastella toimialojen budjetoinnin aikataulutusta osana Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessia. Toimialojenhan osuus alkaa vasta kun ne saavat toimialakohtaiset talousarviokehityksensä sekä talousarvion ja -suunnitelman laadintaohjeet. Kuvassa olevat lyhenteet kh-käsittely ja kv-käsittely tarkoittavat jo aikaisemmin kuvassa 4.1 tutuiksi tulleita kaupunginhallituksen- ja kaupunginvaltuuston käsittelyä. Toimialojen ehdotusten ja kaupunginhallituksen käsittelyn välillä olisi vuoden 2010 taloussuunnitteluprosessin tapaan talousarvion alustava tasapainotus, toimialajohtajien kuuleminen, talousarvioneuvottelut sekä talousarvion läpikäynti johtoryhmässä. Kyseiset tapahtumat on jätetty tarkoituksellisesti pois kuvasta, sillä kuvan tarkoituksena on antaa mahdollisimman selvä kuva uudesta tiheämmästä taloussuunnitteluprosessin aikataulusta.

5.2 Talousarvion laadintaohjeiden selkeyttäminen

Talousarvion laadintaohjeet ovat koko budjetointiprosessin kulmakivinä, ja tämän johdosta ne tulisi nähdä avaintekijöinä ja myös panostaa niihin sen mukaisesti. Toimialojen mielestä talousarvio-ohjeet ovat yleisesti riittäviä, mutta niissä olisi kuitenkin myös hiomisen tarvetta. Muutostarpeet eivät ole hyvin merkittäviä, mutta kuten edellä tuli esille, niin puhutaan koko prosessin kannalta hyvin tärkeästä seikasta, jolloin pienikin parannus voi lumipalloilmiön tavoin parantaa suuresti prosessin loppuosaa.

Ensinnäkin talousarvion laadintaohjeissa on paikoin ilmennyt pieniä epätarkkuuksia. Esimerkiksi syksyllä 2008 vuoden 2009 talousarviota rakennettaessa muutettiin eläkemenoperusteisten maksujen budjetointiohjetta sen jälkeen, kun toimiala oli ennättänyt laskea ne alkuperäisellä ohjeella. Tästä aiheutui toimialalle täysin turhaa työtä. Olisikin jopa suotavaa, että kyseiset laadintaohjeet käytäisiin taloushallinnon ja toimialojen talousvastaavien kesken läpi ennen niiden ”virallista” julkaisua. Tämän myötä ainakin osa mahdollisista epätarkkuuksista voitaisiin eliminoida etukäteen.

Talousarvio-ohjeita laadittaessa tulisi myös kiinnittää huomiota, kuinka kuluva vuosi otetaan vertailussa huomioon. Kuluvan vuoden budjetin käyttämistä vertailulukuna voidaan pitää varsin kyseenalaisena, koska lopullinen toteuma voi olla hyvinkin poikkeava. Tämä korostuu entisestään taloudellisesti epävakana aikana, kuten tällä hetkellä. Paremminkin vertailussa kannattaisi harkita jonkinlaiseen tulosenusteen käytön korostamista. Tällöin kyseiset luvut olisivat merkittävästi realistisempia ja helpottaisivat seuraavan vuoden talousarvion laadintaa. Tulosenusteen käyttö olisi huomattavasti helpompaa ja hyödyllisempää, mikäli myös koko talous-suunnitteluprosessi aloitettaisiin aiemman ehdotelman mukaan nykyistä myöhemmin. Tällöin kuluvalta vuodelta olisi saatavissa enemmän tietoa, jonka perusteella tulosenusteesta tulisi entistä tarkempi.

5.3 Lautakuntakäsittelyjen siirtäminen

Kuten aiemmin tuli ilmi, lautakuntakäsittelyt ovat osa kunnan taloussuunnitteluprosessia, ja kunnallisdemokratian vuoksi niitä on mahdotonta jättää kokonaan pois, vaikka ne toimialojen mielestä tuntuvatkin tarpeettomilta.

Koska lautakunta harvemmin puuttuu toimialajohtajan tekemään talousarvioesitykseen, niin lautakunnan rooli toimialajohtajan ja keskushallinnon virkamiesjohdon välillä tuntuu paikoin turhalta. Ja vaikka lautakunta puuttuisikin kyseiseen esitykseen, niin sen ääni ja tahto on kuitenkin yleisesti hyvin vähäinen lopullisessa kunnanhallitukselle annettavassa esityksessä.

Niinpä lautakuntakäsittelyt olisikin järkevämpi siirtää käytäviksi vasta toimialajohtajan ja virkamiesjohdon neuvottelujen jälkeen. Jos lautakunta antaisikin lausuntonsa vasta tähän keskushallinnon virkamiesten esitykseen eli ns. Kaupunginjohtajan budjettiin, niin kaupunginhallituksella ja myöhemmin kaupunginvaltuustolla olisi käytettävissään kunkin ammatilautakunnan kommentit.

Tämä korostaisi lautakuntien roolia taloussuunnitteluprosessissa huomattavasti ja sen myötä myös niiden ammattitaito saataisiin paremmin hyödynnettyä kaupungin taloutta suunniteltaessa. Tällä hetkellä lautakuntien ääni ei tule oikein kuuluviin ja niiden vaikutus on hyvin vähäinen. Kyseisestä lautakuntakäsittelyjen siirtämisestä ei ainakaan luulisi aiheutuvan mitään haittaa prosessille, mutta mahdollisesti merkittävää hyötyä.

5.4 Paluu vanhaan taloussuunnittelujärjestelmään

Koska Web-taloussuunnittelujärjestelmän toiminta ei ole tällä hetkellä tyydyttävällä tasolla, niin mielestäni Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessin kokonaisuuden kannalta olisi suotuisaa vaihtaa kyseinen järjestelmä johonkin toiseen. Tässä tapauksessa turvallisın ja tunnettavuuden kannalta ylivoimaisesti varmin

ratkaisu olisi edellinen käytössä ollut järjestelmä eli Basware Business Planning - taloussuunnitteluohjelma.

Kyseinen ohjelma oli käytössä Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessissa aina vuodesta 1996 vuoteen 2008, jolloin se vaihdettiin edellä mainittuun Web-taloussuunnittelujärjestelmään. Ohjelma olisi täten kaikille taloussuunnittelu-prosessissa mukana oleville jo valmiiksi tuttu ja näin välttyttäisiin täysin uuden ohjelman tuomasta opetteluvaiheesta. Ohjelmassa ei sitä paitsi koskaan todettu olevan mitään vikaa, mutta uuden Web-taloussuunnitelmajärjestelmän tarjoamien kiinteiden yhteyksien Intime Plus -päätalousohjelmaan myötä katsottiin tuovan prosessille lisäarvoa ja täten muutama vuosi sitten tapahtunut järjestelmän vaihto oli perusteltua.

Kuluvana vuonna tapahtunut Lappeenrannan kaupungin taloushallinnon ulkoistaminen Saimaan talous ja tieto Oy:ksi aiheutti sen, että ennen koko taloushallinnon, samalla myös taloussuunnitteluprosessin, päätalousohjelmana toimineen Intime Plus-ohjelman käyttö siirtyi tämän mukana kyseiseen yhtiöön. Taloussuunnittelu-prosessi on tällä hetkellä siis lähes täysin riippumaton Intime Plus -ohjelmasta. Nyt kun Web-taloussuunnitelmajärjestelmäkin on todettu kankeaksi raportoinnin osalta eikä taloussuunnitteluprosessin tiivis tietotekninen yhteys Intime Plus -ohjelmaan ole enää niin tärkeä kuin ennen, Web-taloussuunnitelmajärjestelmän käyttö ei ole enää tällä hetkellä perusteltua.

Myöskään toimialoille Web-taloussuunnitelmajärjestelmä ei tuo merkittävää lisäarvoa. Toimialat rakentavat nimittäin omat ehdotuksensa toimialakohtaisiksi talousarvioikseen ja -suunnitelmikseen omia Excel-pohjiaan hyväksi käyttäen. Web-taloussuunnitelmajärjestelmä palvelee niitä vain euromääräisen tiedonsiirron välineenä toimialalta taloushallintoon. Järjestelmä ei silti ole kovin iso kuormittava tekijä toimialoille, mutta sen tuoma lisäarvo toimialakohtaisen budjetin laadintaan on olematon.

6 YHTEENVETO

Opinnäytetyön tarkoituksena oli analysoida Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessia kokonaisuutena ja tavoitteena löytää siitä mahdollisia puutteita ja kehittämiskohteita, joita parantamalla prosessista saataisiin entistä tehokkaampi ja samalla mahdollisesti myös virtaviivaisempi. Suurimmaksi ongelmaksi muodostui, että tutkimusta aloittaessa Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessi ei ollut itselleni valmiiksi kovinkaan tuttu. Tämän vuoksi opinnäytetyötäni aloittaessani jouduin tutustumaan huolellisesti Lappeenrannan kaupungin vanhoihin talousarvioihin ja -suunnitelmiin, jotta ymmärsin kaupungin taloussuunnitteluprosessin perimmäisen luonteen. Koska en tuntenut tätä prosessia, toimialojen budjetointivastaaville suorittamani kyselyt toimialakohtaisen talousarvion laadinnasta sekä erityisesti erilaiset henkilökohtaiset haastattelut ja useat keskustelut Lappeenrannan kaupungin talousjohtaja Tuija Ahosen kanssa olivat erittäin tärkeitä tutkimuksen lopputuloksen kannalta.

Aikataulullisesti tutkimus sijoittui sopivasti keskelle vuoden 2010 talousarvion laadintaprosessia. Näin pystyin seuraamaan taloussuunnitteluprosessia melko tarkasti askel askelelta. Tästä johtuen esimerkiksi toimialoille suunnatut kyselyt lähetettiin tarkoituksellisesti syyskuun lopulla heti sen jälkeen, kun toimialojen oli täytynyt toimittaa ehdotuksensa toimialakohtaisiksi talousarvioiksi ja -suunnitelmiksi taloushallintoon. Näin toimialojen budjetointivastaavilta saadut vastaukset olivat hyvin perusteelliset ja saatu tieto varsin ajankohtaista. Tämä tutkimuksen sijoittuminen keskelle kiivainta taloussuunnitteluprosessia aiheutti myös aikataulullisia ongelmia, muun muassa kun sovin tapaamisia talousjohtaja Tuija Ahosen kanssa. Taloushallinnon kiireet eivät silti suinkaan nousseet työn kannalta ylitsepääsemättömäksi ongelmaksi, vaan tapaamiset saatiin sovittua ja niitä odotellessa minulla oli aikaa keskittyä muihin osiin opinnäytetyössäni.

Tutkimuksen tavoitteena oli löytää Lappeenrannan kaupungin budjetointiprosessista mahdollisia kehittämiskohteita. Koska aihe tuli Lappeenrannan kaupungilta, niin

alusta alkaen oli selvää, että kyseinen prosessi ei toimi tällä hetkellä täysin ideaalisesti ja sitä olisi kehitettävissä. Tämä nosti omaa työskentelymotivaatiotani entisestään, sillä näin tutkimuksen myötä syntyvää uutta tietoa voitaisiin mahdollisesti ihan konkreettisesti hyödyntää Lappeenrannan kaupungin tulevissa taloussuunnitteluprosesseissa.

Tutkimuksesta olisi voinut ollut saatavissa enemmän irti, jos siinä olisi verrattu Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessia kokonaisuudessaan jonkin toisen kaupungin taloussuunnitteluprosessiin. Tällöin Lappeenrannan kaupungin tekemät budjetointiin liittyvät ratkaisut olisivat olleet verrattavissa ihan käytännössä, ja näin vertailun myötä olisi voinut nousta esille myös aivan uusia kehitysehdotuksia Lappeenrannan kaupungin taloussuunnitteluprosessiin. Toisaalta vertailukohteeksi valittavan kaupungin valinta olisi ollut melko haastavaa. Työn alkuvaiheessa myöskään omat tietoni kuntien taloussuunnitteluprosessista eivät olleet kovin laajat. Tästä johtuen olisi ollut hyvin vaikeaa asettaa jonkin toisen kaupungin tekemät ratkaisut taloussuunnitteluprosessissa Lappeenrannan valintoja paremmaksi ja täten ehdottaa niitä kehitysehdotuksena Lappeenrannan kaupungille.

Mielestä tutkimukselle sen alussa asetetut tavoitteet täyttyivät, melkeinpä yli odotusten, ja tutkimuksesta saatu tieto voi hyvin olla hyödynnettävissä jo ensi vuonna vuoden 2011 talousarviota laadittaessa. Tutkimuksen tuloksia tarkasteltaessa täytyy muistaa, että kunnallisdemokratia on jo melko pitkälti määritellyt kunnan taloussuunnitteluprosessin rungon. Tästä johtuen prosessia ei ole mahdollista parantaa muuttamalla talousarviota ja -suunnitelmaa käsittelevien tahojen osuutta. Niinpä tutkimuksen myötä tulleet kehitysehdotukset näyttävät aivan uudessa valossa. Jään kiinnostuneena odottamaan Lappeenrannan kaupungin ensi vuoden taloussuunnitteluprosessia, sekä tämän myötä syntyviä talousarviota ja -suunnitelmaa, jos prosessissa vaikka olisi tapahtunut tämän tutkimuksen kehitysehdotuksina mainittuja muutoksia.

KUVAT

Kuva 4.1 Lappeenrannan kaupungin talousarvio 2010 / taloussuunnitelma 2010 - 2012 aikataulu, s. 46

Kuva 5.1 Nykyisen taloussuunnitteluprosessin aikataulun ja uuden aikataulu-ehdotuksen vertailu, s. 54

KUVIOT

Kuvio 1.1 Opinnäytetyön viitekehys, s. 10

Kuvio 2.1 Yrityksen budjetointiprosessin tehtävät, s. 14

Kuvio 2.2 Esimerkki budjetointiprosessista, s. 15

Kuvio 2.3 Toimintokohtainen budjettijärjestelmä, s. 20

Kuvio 2.4 Tulosityksikkökohtainen budjettijärjestelmä, s. 21

Kuvio 2.5 Budjetointimenetelmien käytön painopisteet, s. 23

Kuvio 3.1 Kunnan reaali- ja rahaprosessi, s. 33

Kuvio 3.2 Vaikutusvallan jakautuminen kunnan budjetin muotoutumisessa ja määrärahojen kohdentamisessa, s. 35

Kuvio 3.3 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne, s. 39

Kuvio 3.4 Kunnan taloussuunnitteluprosessi, s. 40

LÄHTEET

- Aaltola, J. & Valli, R. Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1 – Metodien valinta ja aineiston keruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. Jyväskylä: PS-kustannus.
- Ahonen, T. Talousjohtaja. Lappeenrannan kaupunki. Henkilökohtainen tiedonanto.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta, 1.-4. Vantaa: Werner Söderström Osakeyhtiö 2000.
- Andersson, J-O., Ekström, C. & Gabrielsson, A. 2001. Kannattavuussuunnittelu ja laskenta, 3. Juva: Liber AB.
- Bergstrand, J. 1995. Tehokas talouden ohjaus. 2. Juva: Weilin+Göös.
- Hallipelto, A., Helin, H., Oulasvirta, L. & Ruuska, P. 1992. Kunnallistalouden perusteet. Helsinki: VAPK-kustannus.
- Harjula, H., Lundström, I., Kirvelä, T., Majoinen, K. & Myllyntaus, O. 2004. Toimiva kunta. Sipoo: Kuntakoulutus Oy.
- Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2005. Yrityksen laskentatoimi. Juva: WSOY 2005.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 1996. Operatiivinen laskentatoimi. 15. Porvoo: WSOY.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. Porvoo: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2001. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita Oyj.
- Kallio, O., Martikainen, J-P., Meklin, P. & Oulasvirta, L. 2005. Talousjohtamisen kehityspolkuja – Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996 - 2003. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Lappeenrannan kaupungin talousarvio 2008 ja taloussuunnitelma 2008 – 2010.
- Lappeenrannan kaupungin talousarvio 2009 ja taloussuunnitelma 2009 – 2011.
- Lappeenrannan kaupunki a. Perustietoja kaupungista. Saatavilla www-muodossa: URL:<http://www.lappeenranta.fi/?deptid=12315>. (Luettu 16.11.2009)
- Lappeenrannan kaupunki b. Lappeenrannan vuoden 2010 tuloveroprosentiksi 19,5. Saatavilla www-muodossa:

URL:<http://www.lappeenranta.fi/?newsid=5240&deptid=12103&languageid=3&NEWS=1>. (Luettu 16.11.2009)

Myllyntaus, O. 2002. Kuntatalouden ohjaus – Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

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

Stenbacka, J., Mäkinen, I. & Söderström, T. 2003. Kannattavuuden avaimet. Vantaa: Werner Söderström Osakeyhtiö 2003.

Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila, A. 2008. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Uusitalo, H. 1997. Tiede, tutkimus ja tutkielma – Johdatus tutkielman maailmaan. 1. - 4. Juva: WSOY.

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki: Talentum Media Oy.

KYSELY TOIMIALOJEN BUDJETOINTIVASTAAVILLE

1. Miten näette Lappeenrannan kaupungin budjetointi-prosessin? Onko teillä siihen liittyen minkäänlaisia parannusehdotuksia?

2. Olisiko budjetointi-prosessista mahdollista tehdä entistä suoraviivaisempi? Kuinka?

3. Kuinka kommunikointi on toiminut koskien toimialakohtaisen budjetin laadintaa? Onko mielestänne oma äänenne tullut tarpeeksi kuuluville?

Lopuksi voitte vielä kertoa vapaasti tuntemuksistanne koskien juuri laadittua ensivuoden toimialakohtaista budjettia ja sen laatimista.