



Rahankäytön suunnitelma peruskoulun vaativan erityisen tuen käyttöön

Senni Nissilä

OPINNÄYTETYÖ
Maaliskuu 2022

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma

NISSILÄ, SENNI:

Rahankäytön suunnitelma peruskoulun vaativan erityisen tuen käyttöön

Opinnäytetyö 43 sivua, joista liitteitä 3 sivua
Maaliskuu 2022

Tämä opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona kunnan X vaativan erityisen tuen perusopetukselle. Työn aihe oli rahankäytön suunnitelma opetushenkilökunnan rahankäytön tueksi. Työ oli tyypiltään kehittämistyö ja luonteeltaan budjetin palas- telua ja uudelleenjäsentelyä henkilöstölle helpommin hyödynnettävään muotoon.

Tavoite oli tasata yhteistyötahon rahankäyttöä ajallisesti ja lisätä sen suunnitel- mallisuutta. Yhteistyötahon toive oli päästä eroon loppuvuoteen ajoittuvasta kii- reestä hankinnoissa. Tarkoitus oli laatia virallisen vuosibudjetin pohjalta ja rin- nalle toimintokohtaisesti jäsenelty lukuvuosittainen budjetti sekä rahankäytön viisivuotissuunnitelma.

Toimintokohtaisen budjetin esitysmuodoksi valittiin Excel-taulukko, jota yhteis- työtaho pystyy siihen tietoja päivittämällä hyödyntämään tulevien budjettien suunnittelussa ja toteuman seurannassa. Lisätuotoksena siis syntyi budjettilas- kuri. Rahankäytön viisivuotissuunnitelma toteutettiin taulukkona, johon koostettiin seuraavalle viidelle vuodelle suunnitelma eri toimintojen rahankäytöllisistä paino- pisteistä.

Opinnäytetyöhön kuuluu myös salattu liite. Toimeksiantaja esitellään yleisellä ta- solla niin, että sitä ei voi tunnistaa ja liitteistä on muutettu numeerisia tietoja tun- nistamattomuuden varmistamiseksi. Salattu liite on toimeksiantajalle toimitettu täysi versio opinnäytetyöraportin julkisista liitteistä.

Asiasanat: laadullinen sisällönanalyysi, laadullinen haastattelu, budjetti, toimin- toajattelu, vaativa erityinen tuki

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration
Financial Administration

NISSILÄ, SENNI:
Budget Management Tool for Special Needs Children's School

Bachelor's thesis 43 pages, attachments 3 pages
March 2022

This thesis was commissioned by a comprehensive school for special needs children in municipality X. The aim was to help personnel to manage expenses during a school year. The purpose was to develop a budget management tool to make it easier to manage the school's expenditure.

The budgeting management tool includes an activity-based budget and a five-year plan. The activity-based budget was created in Excel to facilitate money management: planning and monitoring. The Excel displays information about purchasing activities of the teaching staff and enables them to see how much money has been spent within a calendar year and how much is still left.

A budgeting management tool for the next five years was made in a form of a chart to guide the expenses of the school.

A part of the thesis focusing on the budget is confidential and therefore has not been included in the public version of the thesis.

Key words: qualitative content analysis, qualitative interview study, budget, activity-based accounting, demanding specific aid

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	5
2	LÄHTÖKOHDAT JA TAUSTAA	6
	2.1 Tavoite ja tarkoitus	6
	2.2 Menetelmät	8
	2.2.1 Haastattelu	8
	2.2.2 Dokumenttien analysointi	11
	2.3 Yhteistyötaho	13
	2.4 Oppivelvollisuus ja perusopetus	14
	2.5 Vaativa erityinen tuki	15
	2.6 Kunta julkisena organisaationa	17
3	BUDJETOINTI	21
	3.1 Budjetointi käsitteenä	21
	3.2 Kustannukset ja kustannuslaskenta	22
	3.3 Budjetointi eri aikaulottuvuuksilla	24
	3.4 Budjetointimenetelmiä	25
4	TOIMINTOLASKENTA.....	27
	4.1 Toiminnot	27
	4.2 Kohdistaminen	28
	4.3 Toimintolaskenta verrattuna perinteiseen kustannuslaskentaan ..	28
5	OPINNÄYTETYÖPROSESSI JA TUOTOKSET	31
	5.1 Toteutus	31
	5.1.1 Tapaamiset.....	31
	5.1.2 Kustannusten luokittelu	32
	5.2 Tuotokset	33
	5.2.1 Toimintokohtainen budjetti ja laskuri.....	33
	5.2.2 Rahankäytön viisivuotissuunnitelma.....	35
6	POHDINTA	37
	6.1 Prosessin arviointi	37
	6.2 Jatkomahdollisuudet	38
	LÄHTEET.....	39
	LIITTEET	41
	Liite 1. Toimintokohtainen budjetti ja budjettilaskuri	41
	Liite 2. Talouden viisivuotissuunnitelma.....	43

1 JOHDANTO

Budjettien, toteumien, määrärahojen ja muiden talouteen liittyvien teemojen kanssa ollaan tekemisissä monenlaisissa työnkuissa. Ei vain taloushallinnon tai muun liiketalouden ammateissa. Tässä opinnäytetyössä annettiin ruohonjuurita-son työntekijöille välineitä hyödyntää budjettia omassa arjen työssään. Opinnäytetyö oli rahankäytön suunnitelma peruskoulun vaativan erityisen tuen käyttöön.

Kehittämistyön tavoite oli tasata yhteistyötahon rahankäyttöä ajallisesti ja tuoda siihen suunnitelmallisuutta. Erityisesti tavoitteena oli selkiyttää vuoden aikana käytettävissä olevan rahan määrää sekä auttaa välttämään tilanteita, joissa vasta loppuvuodesta selviää, minkä verran määrärahoja on todellisuudessa käyttämättä, jolloin vuoden viimeisinä kuukausina joudutaan hankintoja tekemään kii-reeillä. Rahankäytön tasaaminen ja suunnitelmallisuus edesauttavat hankintojen oikea-aikaisuutta ja vuosibudjetin hyödyntämistä tarkoituksenmukaisella tavalla. Tarkoitus oli laatia virallista vuosibudjettia hyödyntäen sen osabudjetiksi toimin- tokohtaisesti jäsenneily lukuvuosittainen budjetti sekä rahankäytön viisivuotis- suunnitelma. Työ oli luonteeltaan budjetin palastelua ja uudelleenjäsentelyä hel- pommin hyödynnettävään muotoon.

”Budjetoinnin tärkein tehtävä on toimia siltana strategian ja arkisen tekemisen välillä” (Pellinen 2017, 73). Tähän budjetoinnin tehtävään myös opinnäytetyön merkitys nojaa. Ilman käytäntöön soveltamista strategioilla ja budjeteilla on ris- kinä jäädä vain sanahelinäksi, kun taas parhaimmillaan budjetti ja strategia tuke- vat ja ohjaavat käytännön työtä. Opinnäytetyön aihe nousi yhteistyötahon ehdo- tuksesta, joten se on työelämälähtöinen ja vastaa käytännön tarpeeseen. Pyyntö- nä oli auttaa rakentamaan siltaa budjetin ja arjen ydintyön välille.

Opinnäytetyöraportin teoriaosuudessa esitellään käytetyt menetelmät laadullinen haastattelu ja dokumenttien sisällöllinen analyysi, yhteistyötaho yleisellä tasolla sekä pääpiirteitä oppivelvollisuudesta ja perusopetuksesta, vaativasta erityisestä tuesta ja kunnasta julkisena organisaationa. Lisäksi työssä käsitellään budjetoin- tia ja toimintolaskentaa.

2 LÄHTÖKOHDAT JA TAUSTAA

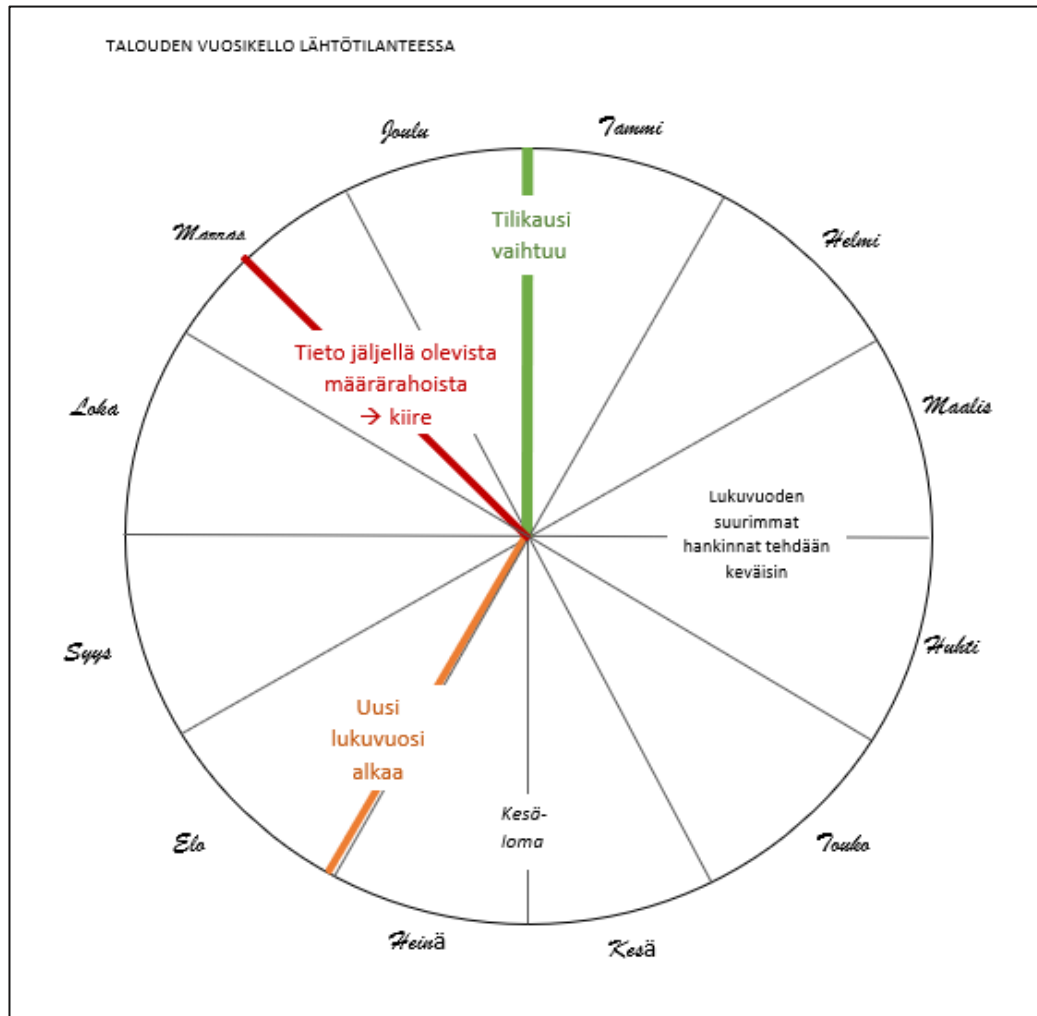
2.1 Tavoite ja tarkoitus

Opinnäytetyö syntyi työyhteisön tarpeesta. Yhteistyötaholla on käytössään vaativalle erityiselle tuelle ylemmältä taholta autoritaarisesti määräytyvä vuosibudjetti, johon työntekijät eivät voi itse vaikuttaa. Budjetin sisällä vaativan erityisen tuen käytössä olevia rahoja on kuitenkin lupa käyttää heidän parhaaksi katsomallaan tavalla: yksittäiset tilit saavat ylittyä, jos vastaavasti toiset tilit alittuvat samaisella summalla. Näin ollen vaativan erityisen tuen opetus voi itsenäisesti suunnitella rahankäyttönsä, kunhan se pysyy vuosibudjetin asettamissa raameissa.

Lähtötilanteessa työyhteisössä koettiin haastavana hyödyntää budjettia ruohonjuuritason hankintoja ohjaavana välineenä. Rajallisten määrärahojen vuoksi rahankäyttöä toki rajoitettiin, mutta käytettävissä olevan rahan määrä ja sen käytön seuranta koettiin epäselväksi. Saman tuloslaskelmamuotoisen budjetin sisällä on sekä opetuksen vapaasti käytettävät rahat että kuluja, joihin he eivät voi vaikuttaa kuten henkilöstökulut, toimisto- ja asiantuntijapalvelujen ostot ja leasing-vuokrat. Lisäksi osasta koulun yhteisiä tarvikehankintoja jyvitetään osuus myös vaativalle erityiselle tuelle. Epäselvyys ilmeni siten, että alkuvuodesta pidettiin ohjenuorana lähinnä tietoa, että rahaa on käytössä niukasti ja on oltava säästäväinen. Loppuvuodesta sen sijaan selvisi tarkempi tieto käytettävissä olevan määrärahan tilanteesta, jolloin hankinnat tuli tehdä kiireellä ennen tilikauden vaihtumista (kuvio 1). Huomionarvioista on myös se, että tilikausi ja koulun lukuvuosi eivät kulje samassa rytmissä. Tilikausi vaihtuu kalenterivuositain joulutammikuussa. Perusopetuksen lukuvuosi sen sijaan alkaa 1. elokuuta ja päättyy heinäkuun 31. päivänä (Perusopetuslaki 1998, 23 §).

Tavoitteeksi määriteltiin rahankäytön ajallinen tasoittaminen ja suunnitelmallisuuden lisääminen. Suunnitelmallisuudella haluttiin päästä eroon kiireestä ja edesauttaa hankintojen oikea-aikaisuutta. Määrärahoja haluttiin selkiyttää niin, että jo alkuvuodesta olisi tietoa siitä, kuinka paljon rahaa on käytössä. Rahojen kokonaismäärään ei pystytty opinnäytetyöllä vaikuttamaan, mutta tietoisuus määrärahoista auttaa hankintojen priorisoinnissa ja sen arvioinnissa, minkä verran rahaa

kulloinkin käsillä olevaan ajankohtaiseen hankintaan tosiasiallisesti voidaan käyttää. Myös virrehankintojen riski pienenee suunnitelmallisuuden ja ajallisen tasoittamisen myötä.



KUVIO 1 Talouden vuosikello lähtötilanteessa

Tarkoituksena oli laatia virallisen vuosibudjetin pohjalta toimintokohtainen, lukuvuositainen budjetti sekä rahankäytön viisivuotissuunnitelma. Tarkoituksena oli jäsenillä vuosibudjetti helpommin ymmärrettävään ja käytännön työssä luontevammin hyödynnettävään muotoon. Eli esimerkiksi retkien kulut koottaisiin yhteen sen sijaan että ne olisivat hajallaan elintarvike-, pääsylippu- ynnä muissa kuluissa. Toimintokohtainen budjetti on käytännön työssä helpommin hyödynnettävissä kuin kustannuslajikohtainen budjetti. Yhteistyötaho toivoi, että toimintokohtaisella jäsentelyllä tehtäisiin näkyväksi eri toimintoja kuten aamu- ja iltapäivätoiminta ja vahvistettaisiin tasapuolisuutta eri toimintojen rahankäytön välillä.

Alun perin tarkoituksena ei ollut luoda laskuria tai muuta apuvälinettä rahankäytön seurantaan tai tulevien vuosien toimintokohtaiseen budjetointiin. Opinnäytetyön edetessä päädyttiin kuitenkin sisällyttämään laskuri toimintokohtaisen budjetin työstöön.

2.2 Menetelmät

Opinnäytetyön menetelminä hyödynnettiin laadullista haastattelua sekä dokumenttien ja tekstien sisällöllistä analyysia. Haastatteluilla oli merkittävä rooli niin aiheen työstössä kuin pohjatietojen saamisessakin. Jo suunnitteluvaiheessa yhteinen pohtiminen avasi näkökulmia ja auttoi sanoittamaan lähtötilannetta ja työyhteisön tarpeita. Tarvittavat tiedot selvisivät pääosin yhteistyötahon dokumenteista ja heidän käytännön tietotaidostaan. Toimintokohtaisen budjetin työstö oli virallisen vuosibudjetin palastelua ja jäsentelyä uudelleen erilaiseen muotoon. Toimintokohtaisen budjetin koostamisessa menetelmänä sovellettiin toimintoajattelua. Työskentelyyn ei tarvittu erityistä välineistöä tai erityisiä ohjelmistoja vaan siihen käytettiin pääasiassa Exceliä.

2.2.1 Haastattelu

Tutkimushaastattelun tavoite on tuottaa aineistoa ja tietoa tutkimusongelmaan vastaamiseksi. Tutkimuskysymyksiä ei kuitenkaan kysytä haastateltavalta sellaisenaan, vaan tutkimuksen tekijän tehtävä on miettiä, millaista tietoa tavoittelee ja vastata tutkimuskysymyksiin keräämänsä aineiston avulla. Haastatteluja tehdään monella tapaa ja valinta niiden väliltä on syytä tehdä perustellusti. Erilaiset tiedon alueet kuten tosiasiat, kokemukset tai kulttuuriset merkitykset edellyttävät erilaisia haastattelun toteuttamisen tapoja. Esimerkiksi totuudenmukaisiin kuvauksiin pyrkiessä voidaan hyödyntää asiantuntijahaastatteluja, haastateltavan vapaaseen puheeseen pyrkivissä kertomushaastatteluja ja vireään keskusteluun pyrkivissä ryhmäkeskustelua. (Hyvärinen, Suonien & Vuori n.d.)

Vuorovaikutus on oleellinen, haastattelun kulkuun vaikuttava ominaisuus. Se huomioidaan tutkimuksen suunnittelussa, haastattelutilanteessa, aineistoa järjestettäessä, analyysissa ja tulosten raportoinnissa. Vuorovaikutus sekä kysymysten rajaukset, muotoilut ja tyyli vaikuttavat siihen, millaisia vastauksia ja keskusteluja aineistoon saadaan. Vuorovaikutuksen rooli ei ole häiriö vaan rikkaus, sillä liian etäinen ja neutraali haastattelija saattaa tyypistään haastattelutkin neutraaleiksi ja etäisiksi. (Hyvärinen, Suoninen & Vuori n.d.)

Laadullinen haastattelu loi syntyessään vaihtoehdon strukturoiduille haastattelututkimuksille, joissa ihanteena pidettiin aina samassa muodossa esitettyjä kysymyksiä, rajattuja vastausvaihtoehtoja ja haastattelijan vaikutuksen minimoimista. Laadullinen haastattelu pohjaa ajatukseen, että haastateltavien on saatava vastata omin sanoin ja niin laajasti kuin on tarve. Puolistrukturoidun haastattelun idea onkin, että ennakkoon laaditut kysymykset esitetään enemmän tai vähemmän samassa muodossa, mutta vastaamisen tapa on vapaa. Tarkat kysymykset ovat paikallaan, kun tavoitteena on saada asiantuntijahaastattelun tapaan esiin faktoja, jottei haastateltava vain juttele mukavia aiheen vierestä. Valmiin kysymyslistan orjallisessa seuraamisessa kysymyksestä toiseen on kuitenkin riskinä saada vain haastateltavan reagoiteja tutkijan tapaan jäsentää maailmaa sen sijaan, että keskityttäisiin haastateltavien omaan maailmaan. Liika kysymysten määrä onkin yleisin virhe aloittelevan tutkijan haastattelurungossa. (Hyvärinen, Suoninen & Vuori n.d.)

Haastattelu kannattaa aloittaa riittävän avoimella kysymyksellä, joka ei rajaa vastaamisen mahdollisuuksia ja tapoja turhaan. Tärkeää on myös se, mitä tapahtuu avauskysymyksen jälkeen. Taitava haastattelija kuuntelee ja osoittaa minimipalautteen, kuten nyökyttelyn ja äänneiden avulla, oikeasti kuuntelevansa ja halua vansa kuulla lisää sen sijaan, että vain istuisi liikahtamatta paikallaan ja valmistautuisi seuraavaan kysymykseen listallaan. Taitava haastattelija poimii haastateltavan ilmauksia ja tapahtumia mieleensä, jotta voi jatkaa niistä. Kaiken kaikkiaan onnistunut haastattelu ei synny jotakin sääntökirjaa seuraamalla, vaan olemalla luontevasti vuorovaikutuksessa haastateltavien kanssa. Vaikka haastattelu menisi aivan toisin kuin oli suunniteltu, tuottaa se silti aineistoa ja voikin olla analyysin kannalta jopa se kiinnostavin tapaus. (Hyvärinen, Suoninen & Vuori n.d.)

Haastatteluilla voi luoda suorastaan taidetta. Mark Pachter on tehnyt ”muotokuvia” lukuisista ihmisistä haastatteleamalla heitä. Hänen nostaa haastattelun avain-tekijöiksi haastattelijan empatian sekä haastateltavan energian. Hän tiivistää haastattelujensa ytimeksi, että yritti saada haastateltavan sanomaan, mitä tämä todennäköisesti halusi sanoa. Kaikilla haastatteluilla on ollut tarina kerrottavana ja haastattelijan tehtävä on saada heidät tuntemaan, että tarina on kertomisen arvoinen. Haastattelija toimii ikään kuin haastateltavan maalaaman taulun pensselinä. (Pachter 2008).

Opinnäytetyössä haastattelut toteutettiin alussa mahdollisimman vähän strukturoituna, jotta työskentely ohjautuisi haastateltavan kannalta oleellisiin asioihin, hän saisi sanottua sen, minkä kokee tärkeäksi ja säilytettäisiin työelämälähtöisyys. Vuorovaikutuksessa pyrittiin dialogisuuteen ja tunnelmassa vältettiin haastattelija–haastateltava-asetelmaa, vaikka menetelmänä kyse oli haastattelusta. Työn edetessä ja jäsenyessä siirryttiin haastatteluissa ja viesteissä strukturoidumpaan suuntaan ja mukaan tuli myös hyvinkin täsmällisiä kysymyksiä. Tällä vahvistettiin työn määrätietoista etenemistä ja varmistettiin sitä, että osapuolet ymmärtävät toisiaan ja toistensa odotuksia. Loppuun asti kysymyksissä kuitenkin painotettiin avoimia kysymyksiä kuten ”mitä ajatuksia tämä herättää?” sekä suljetuissa kysymyksissä lisäkeskustelua ruokkivia muotoja kuten ”vaikuttaako tämä hyvältä vai toivotko jotain muutosta?” ja ”onko sinulla tarkempaa visiota siitä, mitä se olisi?”.

Haastattelutavat voi jäsenellä tarkastikin eri nimitysten alle, mutta yleiskäsitteenä toimii hyvin vaikkapa ”vähän strukturoitu laadullinen haastattelu”. Tarkemmalla tarkastelulla opinnäytetyön haastatteluissa oli tunnistettavissa piirteitä niin teemahaastattelusta kuin asiantuntijahaastattelustakin. Teemahaastattelussa kysymykset eivät ole välttämättä etukäteen tarkasti muotoiltuja vaan tutkija perehtyy tutkimusaiheeseensa, valitsee näkökulmansa ja kysymyksensä ja päättää siten tutkimuksen kannalta keskeisimmät teemat, joista kysyy kysymyksiä vapaasti muotoillen. On kuitenkin syytä muistaa, että tutkijan etukäteen valitsemat teemat eivät välttämättä ole samat kuin aineistoa analysoidessa olennaisiksi osoittautuvat. Asiantuntijahaastattelussa haastateltavana on asiantuntija, esimerkiksi siis joku, joka on osa valmistelua ja päätöksentekoa tai ainakin henkilö, joka on voinut seurata asiaa hyvin läheltä. (Hyvärinen, Suoninen & Vuori n.d.)

2.2.2 Dokumenttien analysointi

Haastattelujen lisäksi pohjatiedon hankinnan menetelmänä käytettiin talouden dokumenttien laadullista sisältöanalyysia. Tarkasteltavia dokumentteja olivat vuoden 2021 virallinen vuosibudjetti ja saman vuoden toteuma. Suunnitelmissa oli hyödyntää myös pääkirjaa, mutta sitä ei onnistuttu saamaan käyttöön.

Dokumenttien hyödyntämisen tutkimuksissa voi jakaa neljään eri tapaan sen perusteella tutkitaanko dokumentteja resurssina vai kohteena ja tutkitaanko dokumenttien sisältöä vai sen käyttöä ja funktiota. Jako on kuvattuna taulukossa 1. Tavallisimmin dokumentteja lähestytään resursseina niiden sisällön kautta, jolloin niiden sisältämät tiedot nähdään evidenssinä eli todistusaineistona. Toinen sisältöön keskittyvä lähestymistapa painottaa sisällön muodostumiseen liittyviä seikkoja kuten esimerkiksi käsitteellisiä valintoja tai teknisiä menettelyjä. Kolmas tapa tarkastelee dokumenttien käyttöä ja tehtävää, tarkemmin sanottuna sitä, miten ja mihin tarkoituksiin toimijat käyttävät dokumentteja. Neljäs lähestymistapa kohdistuu siihen, miten dokumentit toimivat osana sosiaalista toimintaa ja vuorovaikutusta, jolloin sisältö on analyysin kannalta oleellista vain siinä määrin kuin se tulee tilanteissa esiin. (Alastalo & Vuori n.d.)

TAULUKKO 1. Tutkimukselliset lähestymistavat dokumentteihin. (Alastalo & Vuori, muokattu).

	Dokumentit tutkimuksen resurssina	Dokumentit tutkimuksen kohteena
Tutkitaan sisältöä	1. Mitä dokumentti sisältää?	2. Miten dokumentin sisältö on muodostunut?
Tutkitaan käyttöä ja funktiota	3. Miten toimijat käyttävät dokumentteja eri tarkoituksiin?	4. Miten dokumentit toimivat sosiaalisessa vuorovaikutuksessa ja vaikuttavat siihen?

Opinnäytetyössä dokumentteja käsiteltiin ensimmäisen ja kolmannen lähestymistavan kautta. Dokumentit siis nähtiin resurssina ja lähteenä, eikä niiden muodostumiseen tai vaikutuksiin kiinnitetty huomiota. Niin budjetin ja toteuman sisältö kuin niiden käyttökin olivat työn keskiössä. Voisi jopa sanoa, että niiden sisältöä tutkimalla saatiin työhön rakennuspalikat ja käyttöä tutkimalla arkkitehtiipiirustus.

Sisällönanalyysia voi käyttää kirjoitettujen tekstien, haastattelujen, nauhoitetun puheen sekä tekstiä, ääntä ja kuvaa sisältävien aineistojen analysointiin. Sisällönanalyysin voi nähdä esimerkiksi niin, että tavoite on luoda selkeä, sanallinen kuvaus tutkittavasta ilmiöstä, johon aineisto tarjoaa näkymän. Aineisto järjestetään selkeään ja tiiviiseen muotoon tavalla, jossa ei kadoteta sen tarjoamaa informaatiota. (Vuori n.d.).

Kvalitatiivinen eli laadullinen ja kvantitatiivinen eli määrällinen menevät sisällönanalyysissä jonkin verran limittäin, ja onkin vaikeaa erottaa analyysiä selvästi toiseksi ilman toista. Onhan vaikea löytää tutkimusta, joka olisi vain puhdasta sisällön kvantitatiivista raportointia ilman sanallista kommentointia, ja jo aineiston kvantifioiminen, esimerkiksi sanan esiintymistajuuden mittaaminen, perustuu kvalitatiivisiin valintoihin. Myös kvalitatiivisessa tutkimuksessa on joskus hyvä käyttää kvantitatiivisia menetelmiä. Käsitteellinen ero kuitenkin löytyy, sillä kvantitatiivisella tutkimuksella viitataan yleensä määrällisiä analyysimenetelmiä soveltavaan lomaketutkimukseen, ja sen piirteiksi on katsottu muun muassa hypoteesien esittäminen, yleispätevien syy- ja seuraussuhteiden etsiminen ja muuttujien tilastollinen käsittely. Kvalitatiivinen tutkimus sen sijaan pyrkii ymmärtämään ja tulkitsemaan erilaisia aineistoja eikä sen lähtökohta ole hypoteesien ja teorioiden testaaminen eikä siinä pyritä samanlaiseen yleistettävyyteen kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Kvantitatiivisesta sisällöntutkimuksesta käytetään joskus myös termiä sisällön erittely erottamaan se laadullisesta sisällönanalyysistä. (Seppänen 2005, 145–146.) Vaikka opinnäytetyössä budjetin ja toteuman analysointi kietoutuu hyvin vahvasti numeeristen tietojen ympärille, on sisällönanalyysi edellä kuvattujen piirteiden perusteella silti enemmän laadullista sisällönanalyysia kuin kvantitatiivista sisällön erittelyä.

Sisältöanalyysin, myös laadullisen, perusta on tutkijan tekemässä koodauksessa. Tutkija tunnistaa ja nimeää aineistostaan löytämiään sisällöllisiä elementtejä.

Koodaus voi olla aineistolähtöistä avoimin mielin aineiston tutkimista tai teorian ohjaamaa, jolloin tutkija valitsee kiinnostavat seikat teoreettisen ymmärryksensä pohjalta. Usein nämä molemmat yhdistyvät. Aineiston sisäisestä variaatiosta eli vaihtelusta pyritään löytämään johtopäätöksiä aineiston sisäisen vertailun avulla. Aineistoyksiköiden välisiin eroihin ja samanlaisuuksiin kiinnitetään huomiota. Koodauksen on oltava systemaattista, eli kaikista aineistomateriaaleista etsitään samoja seikkoja ja aineisto käydään läpi huolella. Yleensä toimiva koodausrunko löytyy vasta useamman huolellisen läpikäynnin myötä. Sisällönanalyysissa voidaan käyttää apuna esimerkiksi leikkaa ja liimaa -tekniikkaa tai erilaisia taulukoita, matriiseja ja käsitekarttoja. Koodaus on kuitenkin vasta työvaihe analyysille ja sen avulla sisällöstä pyritään tekemään johtopäätöksiä. Yleensä tutkimusongelmakin täsmentyy tässä vaiheessa. Koska sisällönanalyysi ei pohjaudu millekään erityiselle teoreettismetodologiselle ajattelulle, ei sille löydy yhteisiä sääntöjä, eivätkä sitä myöskään ohjaa erityiset menetelmälliset käsitteet. (Vuori n.d.)

Vaikka opinnäytetyössä tutkittavat dokumentit olivat jo itsessään selkeästi jäsenneiltyjä, oli koodauksella silti oleellinen rooli. Ensinnäkin budjetin analysoinnissa oli eroteltava poisjätettävät ja mukaan huomioitavat tilit toisistaan. Vertailua tehtiin budjetin ja toteuman välillä sekä budjetin eri tilien välillä. Lisäksi budjetin tilien käyttötarkoitusta ja rahamääriä vertailtiin suunniteltujen toimintojen toimintasisältöön ja arvioon rahantarpeesta.

2.3 Yhteistyötaho

Työelämän yhteistyötahona oli osana kunnallisen perusopetuksen koulua toimiva vaativan erityisen tuen opetus. Vaativaan erityiseen tukeen viitataan tekstissä jatkossa lyhenteellä VET. Koulussa järjestetään koko kyseisen keskisuuren kunnan alueen VET-opetus esiopetuksesta yhdeksänteen luokkaan sekä aamu- ja iltapäivätoimintaa oppilaille. Koulussa opetetaan VET:n lisäksi yleisopetuksen luokkia esiopetuksesta kuudenteen luokkaan. VET on oma, erillinen kustannuspaikkansa, eli sillä on käytössään oma budjetti. VET:n henkilöstöön kuuluu vastaava erityisluokanopettaja, viisi erityisluokanopettajaa sekä 16 koulunkäynninohjaajaa. Oppilaita on 35.

Rahankäytön suunnitelman ensisijainen käyttäjä on VET:n vastaava erityisluokanopettaja. Muita käyttäjiä ja hyötyjiä ovat VET:n muu henkilöstö. Huomionarvoista yhteistyötahossa on, että he eivät ole talouden ammattilaisia. Toki koko organisaation eli koulun, sivistystoimen tai koko kunnan näkökulmasta tarkasteltuna yhteistyötaholta löytyy vahvaa taloushallinnon ja liiketalouden osaamista, mutta opinnäytetyö keskittyy rajatusti nimenomaan ruohonjuuritason rahankäyttöön VET:ssä. Siellä henkilökunnan erityisosaaminen ja ydintyö on muulta saralta kuin liiketalous ja taloushallinto. Tällä oli vaikutusta tarvittavien tietojen hankkimiseen sekä tuotosten kohderyhmään. Työssä oli huomioitava helppokäyttöisyys ja käytännölläheisyys, jotta lopputulos tosiaan palvelisi arjessa.

”Nykykäsityksen mukaisesti johtaminen ei ole pelkästään ylimmän johdon tehtävä, vaan kaikilla organisaatioon kuuluvilla ihmisillä on siinä osansa” (Pellinen 2017, 9). Tästä itseasiassa opinnäytetyön aihekin kumpuaa. Opinnäytetyö antaa ruohonjuuritason työntekijöille välineitä talouden johtamiseen omassa työssään.

2.4 Oppivelvollisuus ja perusopetus

Jokainen Suomessa vakinaisesti asuva lapsi on oppivelvollinen. Oppivelvollisuus alkaa pääsääntöisesti sinä vuonna, jona lapsi täyttää seitsemän vuotta ja päättyy, kun nuori täyttää 18 vuotta tai on tätä ennen suorittanut toisen asteen tutkinnon. (Oppivelvollisuuslaki 2020, 2 §).

Oppivelvollisuuden tavoitteena on turvata kaikille elämässä ja yhteiskunnassa tarpeellinen perusosaaminen ja sivistys sekä edistää yhdenvertaisia mahdollisuuksia kehittää itseään kykyjensä ja tarpeidensa mukaisesti.

Lisäksi oppivelvollisuuden tavoitteena on nostaa koulutus- ja osaamistasoa, kaventaa oppimiseroja ja lisätä koulutuksellista yhdenvertaisuutta, tasa-arvoa ja lasten ja nuorten hyvinvointia. (Oppivelvollisuuslaki 2020, 1 §.)

Suomen koulutusjärjestelmä muodostuu varhaiskasvatuksesta, esiopetuksesta, yhdeksänvuotisesta yleissivistävästä perusopetuksesta eli peruskoulusta, peruskoulun jälkeisestä toisen asteen koulutuksesta sekä korkea-asteen koulutuksesta (Opetus- ja kulttuuriministeriö n.d.a). Kunta on velvollinen järjestämään alueel-

laan asuville oppivelvollisuusikäisille perusopetusta ja oppivelvollisuuden alkamista edeltävänä vuonna esiopetusta. Kunta voi järjestää palvelut itse tai yhdessä muiden kuntien kanssa tai hankkia ne muulta järjestäjältä tai palvelun tuottajalta. Kunta on vastuussa siitä, että hankkimansa palvelut järjestetään perusopetuslain mukaisesti. (Perusopetuslaki 1998, 4 §).

Perusopetuksen tavoitteena on tukea oppilaiden kasvua ihmisyyteen ja eettisesti vastuukykyiseen yhteiskunnan jäsenyyteen sekä antaa heille elämässä tarpeellisia tietoja ja taitoja. Lisäksi esiopetuksen tavoitteena on osana varhaiskasvatusta parantaa lasten oppimisedellytyksiä.

Opetuksen tulee edistää sivistystä ja tasa-arvoisuutta yhteiskunnassa sekä oppilaiden edellytyksiä osallistua koulutukseen ja muutoin kehittää itseään elämänsä aikana. (Perusopetuslaki 1998, 2 §).

Opetuksen edellyttämät oppimateriaalit sekä työvälineet, -aineet ja -asut ovat oppilaalle maksuttomia lukuun ottamatta poikkeuksia erityiseen harrastuneisuuteen painottavien koulutusten välineissä. Kohtuullisia maksuja voidaan periä opintoja täydentävistä vapaaehtoisista opintoretkestä, tapahtumista, vierailuista ja muista vastaavaista toiminnoista. (Oppivelvollisuuslaki 2020, 17 §.)

Perusopetuslaissa säädetään myös aamu- ja iltapäivätoiminnasta. Toiminnan tavoite on kodin ja koulun kasvatustyön sekä lapsen tunne-elämän kehityksen ja eettisen kasvun tukeminen. Sen tulee edistää lasten hyvinvointia ja tasa-arvoisuutta yhteiskunnassa, ennaltaehkäistä syrjäytymistä ja lisätä osallisuutta. Aamu- ja iltapäivätoiminnan on tarjottava lapsille monipuoliset mahdollisuudet ohjattuun ja virkistävään toimintaan osallistumiselle sekä mahdollistettava lepo rauhallisessa ympäristössä ja tehtävään soveltuvan henkilön valvonnassa. (Perusopetuslaki 1998, 48 §).

2.5 Vaativa erityinen tuki

Kullakin vuosiluokalla on oppiaineille tavoitteet ja sisällöt, jotka kerrotaan paikallisessa opetussuunnitelmassa. Jos oppiminen on lapselle haastavaa, voi hän saada koulunkäyntiinsä yleistä, tehostettua tai erityistä tukea. Tuki voi olla esimerkiksi opettajan antamaa tukiopetusta, erityisopetusta, ohjaajan apua tai apuvälineiden käyttöä. Tarvittaessa oppimäärän tavoitteet voidaan yksilöllistää, eli

helpottaa niitä lapselle sopiviksi. (Räty 2021, 17–22.) Tässä opinnäytetyössä tutkimuodoista keskitytään erityiseen tukeen, jota annetaan elleivät yleinen ja tehostettu tuki riitä.

Vaativa erityinen tuki on määritelty Helsingin ja Jyväskylän yliopistojen tutkimus- ja kehittämishanke VETURissa seuraavasti: ”Vaativaa ja moniammatillista erityistä tukea oppimiseensa ja kuntoutumiseensa tarvitsevat lapset ja nuoret, joilla on vakavia psyykkisiä pulmia, moni- tai vaikeavammaisuutta, kehitysvammaisuutta tai autismin kirjoja. Lisäksi tähän ryhmään saattaa kuulua kotiopetuksessa olevia lapsia”. Useimmiten tähän ryhmään kuuluvilla oppilailta on siis havaittu vakavia psyykkisiä pulmia, moni- tai vaikeavammaisuutta, kehitysvammaisuutta tai autismin kirjoja. Vaativaa ovat oppilaiden tarpeet ja monialaisuus. Opetuksen vaativuudesta kertoo muun muassa sen moniammatillisuus. Oppilailta saattaa olla henkilökohtainen avustaja, luokassa toimii koulunkäynnin ohjaaja ja mahdollisesti myös esimerkiksi tulkki. Osallisina saattaa olla eri tieteenalojen tai terapioiden asiantuntijoita kuten lääkäri, psykologi, puhe-, musiikki- tai fysioterapeutti. Myös oppilaiden vanhemmat ja huoltajat ovat tiiviisti mukana koulutyössä tukeakseen lapsensa kasvua ja kehitystä. (Kontu, Pesonen & Kokko 2017, 34.)

Erityinen tuki muodostuu erityisopetuksesta ja muusta tämän lain mukaan annettavasta tuesta. Erityisopetus järjestetään oppilaan etu ja opetuksen järjestämisedellytykset huomioon ottaen muun opetuksen yhteydessä tai osittain tai kokonaan erityisluokalla tai muussa soveltuvassa paikassa. – – Erityisen tuen antamiseksi opetuksen järjestäjän tulee tehdä kirjallinen päätös, jota tarkistetaan ainakin toisen vuosiluokan jälkeen sekä ennen seitsemännelle vuosiluokalle siirtymistä. Erityisen tuen antamista koskevassa päätöksessä on määrättävä oppilaan pääsääntöinen opetusryhmä, mahdolliset tulkitsemis- ja avustajapalvelut sekä muut 31 §:ssä tarkoitetut palvelut sekä tarvittaessa 1 momentissa tarkoitettu oppilaan opetuksen poikkeava järjestäminen.

Ennen erityistä tukea koskevan päätöksen tekemistä opetuksen järjestäjän on kuultava oppilasta ja tämän huoltajaa – – sekä hankittava oppilaan opetuksesta vastaavilta selvitys oppilaan oppimisen etene- misestä ja oppilashuollon ammattihenkilöiden kanssa moniammatil- lisena yhteistyönä tehty selvitys oppilaan saamasta tehostetusta tu- esta ja oppilaan kokonaistilanteesta sekä tehtävä näiden perusteella arvio erityisen tuen tarpeesta (pedagoginen selvitys). Pedagogista selvitystä on tarvittaessa täydennettävä psykologisella tai lääketie- teellisellä asiantuntijalausunnolla tai vastaavalla sosiaalisella selvi- tyksellä.

Erityisen tuen päätös voidaan tehdä ennen esi- tai perusopetuksen alkamista taikka esi- tai perusopetuksen aikana ilman sitä edeltävää pedagogista selvitystä ja oppimisen tehostetun tuen antamista, jos psykologisen tai lääketieteellisen arvion perusteella ilmenee, että oppilaan opetusta ei vamma, sairauden, kehityksessä viivästymisen tai tunne-elämän häiriön taikka muun vastaavan erityisen syyn vuoksi voida antaa muuten. Edellä tarkoitettussa tilanteessa erityisen tuen päätöstä tarkistetaan siten kuin 2 momentissa säädetään. (Perusopetuslaki 1998, 17 §).

Oppimisen tuesta tehdään kirjallinen henkilökohtainen opetuksen järjestämistä koskeva suunnitelma eli HOJKS. Se tehdään esi- ja perusopetuksessa vuosittain. Lapsen huoltajat, opettaja ja muut työntekijät pohtivat yhdessä oppimisen tavoitteet, jotka kirjataan suunnitelmaan. (Räty 2021, 34–35.)

Erityistä tukea koskevan päätöksen toimeenpanemiseksi oppilaalle on laadittava henkilökohtainen opetuksen järjestämistä koskeva suunnitelma. Suunnitelma on laadittava, jollei siihen ole ilmeistä es-tettä, yhteistyössä oppilaan ja huoltajan tai tarvittaessa oppilaan muun laillisen edustajan kanssa. Suunnitelmasta on käytävä ilmi oppilaan erityistä tukea koskevan päätöksen mukaisen opetuksen ja muun tuen antaminen. Suunnitelma tarkistetaan tarvittaessa, kuitenkin vähintään kerran lukuvuodessa, oppilaan tarpeiden mukaiseksi. Suunnitelman keskeisestä sisällöstä määrätään opetussuunnitelman perusteissa. (Perusopetuslaki 1998, 17a §.)

Lapsilla, joilla on vaikea vamma tai sairaus, on pidennetty oppivelvollisuus, mikä tarkoittaa mahdollisuutta olla kaksi vuotta esiopetuksessa. Jos oppiaineiden yksilöllistetytkin tavoitteet ovat lapselle liian vaikeita, voidaan koulunkäynti järjestää toiminta-alueittain. Silloin lapsi ei opiskele oppiaineita, vaan hänelle mietitään yksilökohtaisesti tärkeät tavoitteet, joiden mukaan opiskella. Toiminta-alueittain järjestettävästä opetuksesta päätetään erityisen tuen päätöksessä. Toiminta-alueita on viisi: kognitiiviset taidot, sosiaaliset taidot, motoriset taidot, kieli ja kommunikaatio sekä päivittäisten toimintojen taidot. (Räty 2021, 24–25, 27–28.)

2.6 Kunta julkisena organisaationa

Organisaatiot voidaan jakaa epämuodollisiin ja muodollisiin. Luonteeltaan muodollisia ovat omistukseen ja käskyvaltaan perustuvat yritys- ja julkishallinnon organisaatiot, kun taas epämuodollisia ovat sellaiset yhdistykset ja kansanliikkeet, joissa toiminta organisoituu aatteen tai yhteiskunnallisten vaikuttamispyrkimysten

perusteella. Muodolliset organisaatiot voidaan edelleen jaotella voittoa tavoitteleviin yrityksiin ja voittoa tavoittelemattomiin julkishallinnon ja kolmannen sektorin organisaatioihin. Tuloksellisuus on organisaatiolle asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Siinä missä yrityksen tuloksellisuutta tarkastellaan voittotavoitteesta käsin, on voittoa tavoittelematon yritys tuloksellinen saavuttaessaan ei-rahamääräiset tavoitteensa. Urheiluseuralle se voi tarkoittaa kirkkaimpia mitaleita, kuntaorganisaatiolle asukas- ja työpaikkamäärän kasvua ja sairaalalle entistä vaikeampien sairauksien parantamista ja suurempaan palvelujen kokonaistarpeeseen vastaamista. (Pellinen 2019, 20–21.)

Julkishallinnon organisaatioiden tavoitteena on lainsäädännön avulla määriteltujen palvelutavoitteiden toteuttaminen. Hyväksyttävä laatutaso ja tasapuolisuus palvelujen saavutettavuudessa ovat edellytys kansalaisuuteen perustuvissa palveluissa. Monille verovaroin tuotetuille palveluille on käytännössä rajaton kysyntä, ja koska verotuottojen ja palvelutuotannosta aiheutuvien kulujen edellytetään pysyvän tasapainossa, muodostuu raha rajoitteeksi. Palvelujen kysynnän kasvaessa organisaatiolta edellytetään jatkuvaa tehokkuuden parantamista. (Pellinen 2019, 20–21.)

Epämuodollisilla organisaatioilla on julkisuuden, medioiden ja politiikan kautta välillistä vaikutusta muodollisten organisaatioiden toimintaympäristöön. Yrityksiltä edellytetään yhteiskunta- ja ympäristövastuullisuutta ja niiden toimintaa arvioidaan tuloksellisuuden lisäksi muiden arvojen kuten oikeudenmukaisuuden tai työnantajamaineen perusteella. Voimassa olevien lakien noudattaminen on aivan minimivaatimus. Yhteiskunnallis- taloudellisesti tarkasteltuna organisaatioita tarvitaan parantamaan elämisen laatua, joka muodostuu kaikkien yhteiskunnallisten elämän alueiden yhteispelissä. Näin ajatellen taloudellisen hyötymisen lisäksi olisi otettava huomioon myös yrityksen osuus yhteiskunnan jäsenten elämisen laatuun vaikuttavien muiden hyötyjen ja kustannusten muodostamasta kokonaisyhdydystä. Elämisen laatuun vaikuttavia tekijöitä ovat esimerkiksi teknologia, luonto, ilkevalta, koulutus ja epätasa-arvoisuus. Yrityksiin sidosryhmien tasolta kohdistuvat monenlaiset odotukset voivat olla osin ristiriitaisiakin. Tuloslaskelma on erilaisista tekijöistä huolimatta säilyttänyt asemansa tärkeimpänä tulokselli-

suuden raporttina. Voittoa tavoittelemattomien organisaatioiden kohdalla tuloslaskelma kertoo siitä, onko toiminta mitoitettu tulopohjan kannalta kestävästi. (Pellinen 2019, 20–21.)

Kuntapalvelujen rahoitus on osa julkisen talouden rahoitusjärjestelmää, jonka keskeiset periaatteet ovat kuntien itsehallintoon perustuva verotusoikeus ja rahoitusperiaate. Kunnilla on oikeus kerätä veroja ja käyttää niistä saadut tulot palvelujen rahoittamiseen harkintansa mukaan. Kunnan lakisääteiset tehtävät jakaantuvat yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluviin tehtäviin ja subjektiivisiin oikeuksiin. Kunnalla on harkintavaltaa yleisen järjestämisvelvollisuuden tehtäviensä laajuuden ja varattavien resurssien suhteen, mutta subjektiiviset oikeudet ovat kuntalaisen oikeuksia palveluihin, joiden suhteen kunnalla on ehdoton järjestämisvelvollisuus. Maksuton perusopetus lukeutuu subjektiivisten oikeuksien piiriin. Kunnan on osoitettava talousarviossaan riittävät resurssit näiden palvelujen järjestämiseen. (Heikkilä ym. 2008, 83–84.)

Valtio osallistuu valtionosuusjärjestelmän kautta opetustoimen palveluiden rahoitukseen. Esi- ja perusopetuksen valtionosuusjärjestelmä muodostuu sekä valtiovarainministeriön hallinnoimasta peruspalvelujen valtionosuudesta ja esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvauksesta että opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoimasta opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuudesta. Rahoitusjärjestelmä kattaa kuntien lisäksi myös yksityiset koulutuksen järjestäjät ja kuntayhtymät. Rahoitusjärjestelmän hallinnossa valtionapuviranomaisena toimii opetus- ja kulttuuriministeriö. Opetushallitus vastaa valtionosuusjärjestelmän tiedonkeruista, tietopalveluista ja asiakkaiden neuvonnasta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö n.d.b)

Valtionosuudet tulevat kunnille laskennallisin perustein ja ne maksetaan kunnalle automaattisesti ilman erillistä hakemusta. Lisäksi kunnille voidaan myöntää hakemuksesta valtionavustuksia. Valtionosuusjärjestelmän tavoite on varmistaa kuntien vastuulla olevien julkisten palvelujen saatavuus tasaisesti koko maassa niin, että kansalaiset voivat saada tietyn tasoiset peruspalvelut kohtuullisella verorasituksella asuinpaikastaan riippumatta. Tämä toteutetaan tasaamalla kuntien välisiä eroja palvelujen järjestämisen kustannuksissa sekä tulopohjissa. Laskentaperusteena kustannustasojen tasauksessa ovat asukasmäärän ja ikärakenteen lisäksi erilaiset olosuhdetekijät. (Kuntaliitto 2021.)

Kunnan toimintaa ja taloutta ohjataan taloussuunnitelmalla, joka laaditaan vähintään kolmeksi vuodeksi, joista ensimmäinen vuosi on talousarviovuosi. Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnan seuraavan vuoden talousarvio, ja otettava siinä huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Kunnan on noudatettava talousarviota toiminnassaan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava niin, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja kunnan tehtävien hoitamisen edellytykset turvataan. Talousarvioon otetaan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat sekä tuloarvot. Lisäksi siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. (Kuntaliitto 2019.)

”Budjetointi ei ole pelkästään tekniikkaa ja sujuvien budjetointitapojen etsimistä, vaan mitä suuremmissa määrin myös poliittista ohjausta, jossa kunnan valtuusto ylimpänä budjettivallan haltijana kohdentaa määrärahat osin toistensa kanssa kilpaileviin tarkoituksiin. -- -- Valtion kunnille säätämässä lakisääteisissä tehtävissä paikallinen pelivara päätöksenteossa ei kuitenkaan aina ole kovin suuri.” (Oulasvirta & Aronen 2012, 9.)

3 BUDJETOINTI

3.1 Budjetointi käsitteenä

Budjetointi on tärkeä väline organisaation taloudellisen toiminnan koordinoimisissa. Budjetointiprosessissa muunnetaan strategia konkreettisiksi toimintasuunnitelmiksi ja arvioidaan toteutuksen vaatimien voimavarojen riittävyttä. Budjetointi auttaa mitoittamaan strategiat ja toimintasuunnitelmat organisaation taloudellisten voimavarojen mittaisiksi ja toimii ikään kuin eräänlaisena hätäjarruna. (Pellinen 2017, 73.)

Strateginen suunnittelu on pitkän ja budjetti lyhyen aikavälin suunnittelua. Strateginen suunnittelu ulottuu usein yli viiden vuoden päähän. Budjetti on tietyn ajanjakson numeroin ilmaistu toimintasuunnitelma. Se laaditaan yrityksen strategian ja muiden pitkän aikavälin suunnitelmien pohjalta. Ajanjakso on yleensä seuraava vuosi tai tilikausi. Budjetointi tarkoittaa paitsi budjettien laatimista myös niiden käyttöä ohjauksessa, erojen analysointia ja korjaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista. Sen avulla pyritään tavoitteellisen toiminnan suunnitteluun ja valvontaan sekä yrityksen eri osa-alueiden koordinointiin. Eri yksiköiden ja osastojen välinen yhteistyö on oleellista yhteisen näkemyksen luomisessa. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2021, 186.)

Budjettiseuranta on yksi budjetoinnin tärkeimmistä vaiheista. Budjetin toteutuksesta voi seurata esimerkiksi kuukausittain tulosvertailun avulla tai jopa viikoittain tai päivittäin myynnin ja myyntikatteen avulla. Budjettipoikkeama kertoo budjetoitujen ja toteutuneiden lukujen eron. Poikkeamia analysoidaan ja niiden syitä pyritään etsimään. Budjettipoikkeamat analysoidaan usein myös sanallisesti ja raportoidaan organisaatiossa ylöspäin. (Jormakka ym. 2021, 186–187.)

Voittoa tavoittelemattomien, erityisesti julkisen sektorin organisaatioiden määrärahabudjetointi eroaa voittoa tavoittelevien yritysten tulosbudjetoinnista. Kun yritysten budjetointi on luonteeltaan ensisijaisesti tulostavoitteiden asettamista, on julkishallinnon budjetointi luonteeltaan lähinnä määrärahojen jakamista ja määrärahatarpeen oikeuttamista halutun palvelutason ylläpitämiseksi. Nämä erot

näyttävät julkishallinnossa omaksutun tulosohjauksen vuoksi jatkuvasti kaventuneen, mutta tietyt organisaatioiden tehtävistä ja toiminnan luonteesta johtuvat peruserot säilyvät aina. (Pellinen 2017, 74.)

Budjetin laatiminen aloitetaan toiminnan kannalta eniten rajoittavasta tekijästä. Se voi olla esimerkiksi tuotantokapasiteettien saatavuus, valmiin tuotteen kysyntä tai vaatimus, että yrittäjä on pystyttävä maksamaan itselleen elantoon riittävää palkkaa. (Pellinen 2017, 75.) Opinnäytetyön kohdalla virallisen vuosibudjetin määrittämä käytettävissä oleva rahamäärä on merkittävin rajoittava tekijä.

3.2 Kustannukset ja kustannuslaskenta

Menestyvä organisaatio toimii taloudellisesti. Tarkoitettiin taloudellisuudella eri organisaatioissa mitä tahansa, ovat sen yksi osatekijä varmasti kustannukset. Tämä näkyy etenkin verovaroilla toimivissa julkisissa organisaatioissa, joiden oma tulonhankinta on marginaalista. (Raudasoja & Suomela 2014, 13.)

Kaikille organisaatioille on tarpeellista kustannustensa selvittäminen. Kustannuslaskenta tarjoaa johdolle ja asiantuntijoille tärkeää tietoa esimerkiksi tuotevalintaa ja tuotekehitystä koskevaa päätöksentekoa varten. Kustannuslaskennan tehtävä on aiheuttamisperiaatetta noudattaen määrittää mahdollisimman tarkasti kustannukset tuotteelle tai palvelulle, prosessille tai toiminnalle, kustannuspaikalle, asiakkaalle tai projektille. Monista kustannuseristä saadaan kirjapidosta tietoa vasta tilikauden päätyttyä. Kuitenkin kustannuksia on laskettava ja tuotteita hinnoiteltava myös tilikauden aikana. Siksi yritykset tarvitsevat kirjanpidon lisäksi ajankoh- taista tietoa antavan järjestelmän kustannustensa seuranta varten. (Jormakka ym. 2021, 208.)

Kustannukset koostuvat sekä erillis- että yhteiskustannuksista. Erilliskustannukset ovat kustannuksia, jotka aiheuttaa juuri kyseinen laskentakohde. Esimerkiksi nimenomaisesti kyseiselle organisaatiosyksikölle työtä tekevien henkilöiden palkkakustannukset tai tutkimusprojektissa työskentelevien tutkijoiden palkat ja tutkimustyöstä aiheutuneet matkakustannukset ovat erilliskustannuksia. Käänteisesti

ajatellen, erilliskustannukset jäisivät pois, jos kyseisen suoritteen tuottaminen lopetettaisiin. Yhteiskustannukset syntyvät yhteisesti useammasta toiminnosta, suoritteesta, organisaatioyksiköstä tai muusta laskentakohteesta, ja ne jäävät olemaan, vaikka jonkin suoritteen tuottamisesta luovuttaisiin. Yhteiskustannusten kohdistamisessa laskentakohteille käytetään lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatetta. Laskentakohdetta siis rasietaan yhteisillä kustannuksilla siinä määrin kuin se on niitä aiheuttanut. (Raudasoja & Suomela 2014, 28.)

Kustannuksia syntyy niin välittömästi kuin välillisestikin. Välittömän ja välillisen kustannuksen käsitteet liittyvät laskentatekniikkaan. Välittömiksi katsotaan sellaiset kustannukset, jotka voidaan laskennassa kohdistaa suoraan suoritteelle, toiminnolle tai muulle laskentakohteelle. Kohdentaminen tapahtuu helpoiten suoraan ostolaskulta. Välillisiä kustannuksia ovat sellaiset, joita ei voida tai ei kannata kohdistaa suoraan laskentakohteelle. Yksittäisen projektin kodalla esimerkiksi tilakustannukset ovat tällaisia. Kohdistamisessa tulee tavoitella aiheuttamisperiaatetta. Sitä oikeampaan lopputulokseen päästään, mitä suurempi osuus laskentakohteen kuluista pystytään käsittelemään välittöminä tai mitä oikeudenmukaisempi jakoperuste löytyy välillisten kustannusten kohdentamiseen. Välittömät kustannukset ovat aina samalla myös laskentakohteen erilliskustannuksia. Kuitenkaan kaikkia erilliskustannuksia ei kohdentamisesta aiheutuvan suuren työn vuoksi kannata käsitellä välittöminä kustannuksina, vaan merkitykseltään vähäiset erilliskustannukset voidaan käsitellä välillisinä kustannuksina ja kohdistaa laskentakohteelle yhteisten kustannusten osana. (Raudasoja & Suomela 2014, 36–37.)

Kustannukset voidaan jakaa myös kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Kiinteitä ovat sellaiset kustannukset, joiden määrä ei riipu tuotettujen suoritteiden määrästä. Muuttuvat kustannukset sen sijaan riippuvat toiminta-asteesta niin, että kustannuksia aiheutuu jokaisesta tuotetusta lisäsuoritteesta. Jako muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin ei kuitenkaan ole yksiselitteistä, sillä se riippuu myös aikajänteestä. Moni lyhyen aikavälin kiinteä kustannus näyttäytyykin pitkän aikavälin tarkastelussa muuttuvana. Muuttuvien ja kiinteiden kustannusten välimaastoon sijoittuu portaittain kasvavia kustannuksia kuten tilakustannukset. Yleensä

tilakustannuksia pidetään kiinteinä, mutta palvelun kysynnän kasvaessa tai vähentyessä voimakkaasti voidaan tiloja lisätä tai vähentää. (Raudasoja & Suomela 2014, 29–31.)

Kustannusten hallinnalla tarkoitetaan keskeisimpien kustannustekijöiden tunnistamista ja niiden johtamista. Kustannuksia aiheuttaviin syihin puuttumalla voidaan hallita kustannuksia ja tehostaa toimintaa. Kustannusten hallinta alkaa jo strategiasta. Säästökohteita etsittäessä tulisi kääntyä strategian puoleen ja valita säästöt erityisesti niistä toiminnoista, jotka eivät kuulu strategiassa valittuihin painopisteisiin. Lisäksi on hyvä muistaa: ”Kustannusten hallinnassa on tunnettava menneisyyden kustannukset, mutta katsottava myös eteenpäin. Menoja seuraamalla ei ainakaan voi tulevaisuutta ennakoida.” (Raudasoja & Suomela 2014, 101–103, 132).

3.3 Budjetointi eri aikaulottuvuuksilla

Budjetointitapoja on tyypitelty monin tavoin. Aikaulottuvuuden kannalta tarkasteltuna voidaan erotella toisistaan kiinteä, joustava ja jatkuva eli rullaava budjetointi. Kiinteä budjetti tarkoittaa sitä, että budjetti laaditaan koko seuraavaa vuotta ajatellen kerralla, eikä sitä kuluvan vuoden aikana muuteta. Tämä on vakaassa toimintaympäristössä mielekkäintä. Joustavassa budjetissa laaditaan tavallaan useampia vaihtoehtoisia budjetteja, jotka erottaa toisistaan jokin vaikeimmin ennakoitava ja tuloksen kannalta oleellinen tekijä kuten esimerkiksi myynti. Jatkuvien, nopeiden ja rajujen muutosten toimintaympäristössä joustava budjetointi voi olla kiinteää käyttökelpoisempi, kun tarkempia suunnitelmia voidaan tehdä esimerkiksi seuraavan vuosineljänneksen loppuun karkeiden tulossuunnitelmien ulottuessa esimerkiksi vuoden päähän. (Pellinen 2017, 73.)

Rullaavassa ennustamisessa budjettiennusteita laaditaan rullaavasti eteenpäin esimerkiksi 12 tai 15 kuukauden ajanjaksolle. Yrityksellä on aina käytettävissään yhtä pitkän ajan ennuste eteenpäin, kun budjetti ei ole tilikauteen sidottu, vaan se laaditaan aina tietyksi ajaksi eteenpäin. Tietoja päivitetään sitä mukaa, kun saadaan toteutuneita lukuja, joten rullaavaa budjettia päivitetään paljon perinteistä kiinteää budjettia useammin. (Jormakka ym. 2021, 196.)

Koulumaailman rahankäytön ja rullaavan budjetin välillä voi nähdä joitain samankaltaisia piirteitä, vaikka kyse on eri asiasta ja kouluilla käytössään kiinteä, tilikauden sidottu budjetti. Kouluvuosi ja budjettivuosi nimittäin rytmittyvät eri tavalla. Kevätlukukausi, eli budjettivuoden alku elää edellisen syksyn tuntikehyspäätösten ja muiden lukuvuotta koskevien päätösten mukaan, ja syksyllä uuden kouluvuoden alkaessa on budjettivuodesta itseasiassa kulunut jo 7/12. Tilanne ei ole vaikea kunnassa ja koulussa, jossa eletään hyvissä taloudellisissa olosuhteissa, mutta säästöjä edellyttäessä tilanne on toinen. Budjetin tarkasteluajanjakson ja toimintoihin liittyvien päätösten erilaisen rytmityksen yhteentörmäys onkin joskus aiheuttanut kunnissa ja kouluissa erittäin vaikeita tilanteita, kun pahimmassa tapauksessa koko budjettivuotta koskevat säästöt on saatava kasaan viiden kuukauden aikana. (Heikkilä ym. 2008, 83–84.) Ennakoimisesta, muutoskyvystä ja rullaavalle budjetille ominaisesta suunnitelmien jatkuvasta päivittämisestä on siis hyötyä koulumaailman rahankäytössä, vaikka budjetti onkin kiinteä.

3.4 Budjetointimenetelmiä

Budjetin laatimisessa voidaan käyttää erilaisia budjetointimenetelmiä. Autoritaarisessa mallissa budjetti laaditaan ylhäältä alas, eli ylin johto asettaa tavoitteet, jotka jaetaan organisaatiossa alaspäin vastuualueille. Demokraattinen malli kulkee päinvastoin alhaalta ylöspäin, jolloin budjetin toteuttamisesta vastaavat tahot laativat budjettiehdotuksen oman vastuualueensa osalta, jonka jälkeen osabudjettiehdotukset kootaan koko yrityksen budjetiksi. Usein käytetään näiden menetelmien välimuotoa, yhteistyömallia, jossa eri osa-alueiden vastaavat ja yrityksen johto laativat budjetin yhteistyössä. (Jormakka ym. 2021, 195.) Välimuotoa kutsutaan myös vuorovaikutteiseksi tai osallistuvaksi budjetoinniksi. Se voi käytännössä toteutua esimerkiksi niin, että johto asettaa tulostavoitteen, jonka perusteella budjetti valmistellaan alhaalta ylös ja kootaan yhteen, minkä jälkeen budjettia tarkastellaan uudelleen ja muokataan tarvittaessa lähemmäs tavoitetta. (Pellinen 2017, 75.)

Autoritaarisen mallin etu on nopeus, sillä budjetin laatimiseen osallistuu vain rajattu määrä henkilöitä. Heikkous kuitenkin on henkilöstön huono sitoutuminen ta-

voitteisiin, joihin ei ole ollut itse mahdollisuutta vaikuttaa. Demokraattisessa mallissa sen sijaan budjetin laatimiseen tarvitaan huomattavasti enemmän aikaa ja resursseja, mutta henkilöstö sitoutuu asetettuihin tavoitteisiin ja epärealistisilta tavoitteilta vältytään. (Jormakka ym. 2021, 195.)

Kunnan kaltaisessa isossa ja moniportaisessa organisaatiossa on monta tasoa, joten opinnäytetyön yhteistyötahon budjetoinnissa voitaisiin havaita eri budjetointimuotoja riippuen siitä, mitä organisaatiotasoa ja budjetoinnin vaihetta tarkastellaan. VET:n näkökulmaan rajattuna budjetointi toteutuu autoritaarisesti, sillä heillä itsellään ei ole siihen vaikutusmahdollisuutta vaan se määräytyy ylemmältä byrokratian tasolta. Kuitenkin siinä voisi nähdä piirteitä myös demokraattisemmista menetelmistä, koska budjetin käytössä heillä on varsin paljon vapauksia ja mahdollisuus rakentaa virallisen vuosibudjetin rinnalle oma rahankäytön suunnitelmansa.

4 TOIMINTOLASKENTA

4.1 Toiminnot

Toiminnoilla tarkoitetaan niitä tehtäviä, joita organisaatiossa tehdään palvelun tai tuotteen aikaansaamiseksi. Prosessit ovat monista toisiaan seuraavista toiminnoista rakentuvia toimintoketjuja. Yrityksessä voi olla kymmeniä erilaisia toimintoja esimerkiksi laskun kirjoittaminen, asiakkaan palveleminen, uuden tuotteen suunnittelu tai palkkojen laskeminen. (Jormakka ym. 2021, 218.) Toiminnot ovat luonnostaan aina yrityskohtaisia. (Alhola 2016, 49.)

Huomionarvoista on, että toimintoja kartoittaessa, eli toimintoanalyysia tehdessä, ei kannata vain luetella tehtäviä, sillä silloin ei saada oikealla tavalla otetta kokonaisuudesta. Sen sijaan on hyvä miettiä, mihin toimintoon jokin yksittäinen tehtävä kuuluu. Tilauksen käsittelytoiminto esimerkiksi voi sisältää vaikkapa sähköpostiin vastaamista, tilauksen vastaanottamista, tilauksen tarkistamista ja tallentamista tietojärjestelmään, varastotilanteen selvittämistä ja tilauksen vastaanottamista. Toiminnot tulisi tehostamisen näkökulmasta nähdä useiden toimintojen jatkuvina toimintoketjuina. Kaikkien erillisten toimintojenkaan yksittäinen seuraaminen ei aina ole tarkoituksenmukaista. On mahdollista yhdistää toiminnot, jotka liittyvät läheisesti toisiinsa ja kuluttavat resursseja lähes samalla tavalla. Tosin, ne voi olla perusteltua pitää erillään, esimerkiksi seurannan vuoksi. Toisaalta sellaisetkin toiminnot, jotka eivät kuluta resursseja samalla tavoin, mutta ovat kokonaisuuden kannalta merkityksellisiä, kannattaa yhdistää merkityksellisiin toimintoihin.” (Alhola 2016, 34–35, 52.)

Toimintolaskennan lähtökohta on, että erilaiset toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja. Siitä syntyy kustannuksia, jotka tulee kohdistaa ensin toiminnoille ja toiminnoilta edelleen tuotteille. Kyse on siis sen määrittelystä, mitä toimintoja tuotteet kuluttavat ja tuotekustannusten laskemisesta sen pohjalta. Alun perin toimintolaskentaa hyödynnettiin pääosin tuotelaskennassa, mutta myöhemmin sen käyttö on laajentunut muillekin erilaisille laskentakohteille kuten projekti-, palvelu-, jakelutie- ja asiakaslaskennalle. (Alhola 2016, 33.)

4.2 Kohdistaminen

Toimintolaskennan lähtökohta on kohdistaa yrityksen kaikki kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan. Olennaista on, että kustannukset nimenomaan kohdistetaan eikä niitä jaeta, vyörytetä tai jyvitetä laskentakohteille. Käytännössä kohdistamatta jätetään vain esimerkiksi tuotekehitys- ja ylikapasiteettikustannukset. (Alhola 2016, 43.)

Kustannusajuri on tärkeä toimintolaskennan osa. Sillä tarkoitetaan tekijää, jolla kustannukset kohdistetaan, mutta se myös kertoo, miksi toiminto vaatii tiettyjä resursseja. Kustannusajureita on kahdenlaisia. Ensimmäisen tason kustannusajurit ovat resurssiajureita, joilla resurssit, kohdistetaan toiminnoille. Toisen tason kustannusajureilla, eli toimintoajureilla kohdistetaan kustannukset toiminnoilta edelleen laskentakohteille. Esimerkiksi koneen asetuskustannuksia kohdistettaessa toimintoajurina voidaan käyttää valmistuserien lukumäärää. Näin siksi, että mitä enemmän valmistetaan, sitä useammin toiminto joudutaan suorittamaan. (Alhola 2016, 46, 50.)

4.3 Toimintolaskenta verrattuna perinteiseen kustannuslaskentaan

Perinteisesti yritys on nähty erilaisten osastojen joukkona, kuten esimerkiksi valmistus-, osto- ja myyntiosasto. Tämä on johtanut kustannuspaikka-ajatteluun, joka puolestaan hämärtää ydinprosessien hahmottamista. Perinteinen kustannuspaikkapohjainen toiminnan ohjaus ja raportointi antaa tietoja vain esimerkiksi jonkin osaston henkilöstö- tai matkakulujen määrästä. Tämä johtaa kustannusten johtamiseen, vaikka toimintaa tulisi johtaa kustannusten sijaan. (Alhola 2016, 35.)

Toimintolaskenta on syntynyt perinteisen kustannuslaskennan, erityisesti lisäyslaskennan, kritiikkinä. Yritysten toimintaympäristö ja kustannusrakenne ovat teollistumisen seurauksena muuttuneet viime vuosikymmeninä: välillisten yleiskustannusten osuus kokonaiskustannuksista on kasvanut samalla, kun välittömien työ- ja materiaalikustannusten osuus on laskenut. Tuotteelle ja palvelulle siis kohdistuu huomattavasti entistä enemmän välillisiä kustannuksia. Lisäyslaskennassa välilliset

kustannukset kohdistetaan suoritteille yleiskustannuslisien avulla, jotka eivät aina noudata aiheuttamisperiaatetta. (Jormakka ym. 2021, 218.)

Vaikka välittömät kustannukset kohdistetaan perinteisessäkin kustannuslaskennassa suoraan laskentakohteille, jaetaan välilliset kustannukset volyymiperusteisia jakajia, kuten työtunteja, käyttäen. Perinteinen kustannuslaskenta ei ota huomioon, että pienivolyyminen tuote kuluttaa yrityksen resursseja suhteessa enemmän kuin suurivolyyminen. Toimintolaskennassa kohdistaminen tapahtuu resurssi- ja toimintoajureita käyttäen, jolloin on mahdollista kohdistaa kustannukset tuotteille siltä pohjalta, miten ne kuluttavat kutakin toimintoa. (Alhola 2016, 57, 59.)

Toimintolaskennan avulla pystytään myös selvittämään asiakaskannattavuutta, mikä on perinteisellä kustannuslaskennalla lähes mahdotonta. Toiset asiakkaat vaativat enemmän työtä kuin toiset, jolloin todelliset kustannukset eivät ole kaikilla samansuuruisia. (Alhola 2016, 70–71)

Perinteinen laskenta ja toimintolaskenta kytkevät yhteen eri asioita. Perinteisen laskennan mukaan tuotteet kuluttavat resursseja, toimintolaskennassa ajatellaan, että tuotteet kuluttavat toimintoja ja toiminnot kuluttavat resursseja. Tämä mahdollistaa tarkemman erittelyn. Toimintoja analysoimalla päästään kiinni kustannuksia aiheuttaviin tosiasioihin. Sitä kautta saadaan lisätietoa päätöksenteon tueksi. On hyvä muistaa, että mitä ei voi mitata, sitä ei voi johtaa. (Alhola 2016, 64, 82.)

Samalla, kun toimintolaskennan soveltaminen on levinnyt, ovat sen käyttökohteetkin laajentuneet. Toimintoajattelun käsite on laajentunut filosofiana paljon laajemmaksi kuin pelkkä laskentajärjestelmä. Usein puhutaankin toimintoperusteisesta johtamisesta. Siinä missä toimintolaskenta on kustannusten kohdistamiseen keskittyvä apuväline, keskittyy toimintojohtaminen jatkuvaan toiminnan parantamiseen. (Alhola 2016, 91–94.)

Toimintolaskenta sellaisenaan ei soveltunut tässä opinnäytetyössä budjetoinnin menetelmäksi, sillä tarkoitus ei ollut kartoittaa kaikkia toimintojen kustannuksia

eikä kohdistaa yhteiskustannuksia toiminnoille. Opinnäytetyön ajatus kulujen toimintokohtaisesta jäsentelystä kuitenkin noudattelee toimintoajattelua siinä, että erilaiset toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja ja että kustannusten johtamisen sijaan tulee johtaa toimintaa. Oleellisinta ei ole se, minkä nimisillä määrärahoilla kunta tukee vaikeavammaisen lapsen opiskelua, vaan se, millaisia toimintoja niillä määrärahoilla toteutetaan.

5 OPINNÄYTETYÖPROSESSI JA TUOTOKSET

5.1 Toteutus

Opinnäytetyön tekeminen ajoittui loppuvuoteen 2021 ja alkuvuoteen 2022. Yhteistyötaholla ei ollut valmista toimeksiantoa opinnäytetyöksi. Sen sijaan heillä oli ongelma, johon toivoivat helpotusta. Siksi prosessi oli luontevaa aloittaa keskustellen kartoittamalla ongelma ja miettimällä, miten se voitaisiin ratkaista. Opinnäytetyön tekijän ja työelämän yhteistyötahon välinen dialogi oli opinnäytetyöprosessissa merkittävässä roolissa. Ideointi toteutettiin yhdessä ja prosessin etenemistä ja sen suuntaa tarkistettiin pitkin prosessia. Dialogia käytiin niin kasvotusten kuin sähköpostin välitykselläkin.

5.1.1 Tapaamiset

Prosessi alkoi aiheen määrittelyllä. Ensimmäinen tapaaminen pidettiin lokakuussa 2021. Opinnäytetyön tekijä oli jo aiemmin ollut yhteydessä mahdolliseen yhteistyötahoon ja tiedustellut tarvetta liiketalouden opinnäytetyölle. Ensimmäisessä tapaamisessa kartoitettiin yhteistyötahon tarpeita ja toiveita haastatteleamalla sekä ideoitiin, mitä opinnäytetyö käytännössä voisi olla. Opinnäytetyön tavoite jäsenyi tässä tapaamisessa. Tarkoitusta ei vielä lyöty lukkoon. Samalla käytiin läpi opinnäytetyön käytänteitä kuten sen ehtoja ja julkisuutta.

Toisen kerran tavattiin marraskuussa. Tapaamisessa tutkittiin virallista vuosibudjettia ja siihenastista toteumaa sekä kartoitettiin, mitä dokumentteja opinnäytetyön tekemisessä tarvittaisiin. Tässä vaiheessa sovittiin vielä pääkirjan hankkimisesta käyttöön, vaikka myöhemmin tosin päädyttiin toteutukseen ilman sitä. Opinnäytetyön tarkoitus jäsenyi tässä tapaamisessa. Kyseisen keskustelun ja suunnittelun pohjalta kirjoitettiin opinnäytetyösuunnitelma ja -sopimus.

Kolmas tapaaminen pidettiin joulukuussa ja tällöin allekirjoitettiin opinnäytetyösopimus. Tässä tapaamisessa saatiin käyttöön koko kuluneen vuoden toteuma. Samalla kuitenkin todettiin, että pääkirjaa ei onnistuta saamaan käyttöön, ja päätettiin toteuttaa työ ilman pääkirjasta saatavia tietoja.

Näiden tapaamisten lisäksi ja jälkeen viestittiin sähköpostitse. Alkuvaiheessa koettiin tärkeäksi kasvotusten tapaaminen luontevan keskusteluyhteyden ja yhteisen vision rakentamisen vuoksi, mutta myöhemmässä vaiheessa, kun oli jo tutustuttu ja keskustelu muuttunut ideoinnista täsmällisempien kysymysten suuntaan, koettiin kirjoitettu viestintä selkeyden ja joustavuuden vuoksi hyväksi tavaksi jatkaa yhteydenpitoa.

5.1.2 Kustannusten luokittelu

Ymmärrys kustannusten käyttäytymisestä lisääntyy, kun niitä luokittelee eri näkökulmista: muuttuviin ja kiinteisiin, välillisiin ja välittömiin sekä erillis- ja yhteiskustannuksiin. Kustannusrakenteen tarkastelu paljastaa kustannukset, joihin on helpoin vaikuttaa. (Raudasoja & Suomela 2014, 129). Tältä pohjalta opinnäyteytötä ryhdyttiin toteuttamaan: tunnistettiin ne kustannukset, joihin on helpoin vaikuttaa ja keskityttiin niiden parhaaseen mahdolliseen käyttöön.

Virallisen vuosibudjetin tileistä jätettiin huomiotta ne, joiden määrärahat eivät ole VET:n vapaasti käytettävissä. Pois jätettiin henkilöstökulut eli palkat sivukuluihin; palvelujen ostoista toimisto- ja asiantuntijapalvelut, ICT-palvelut, vakuutukset, puhtaanapito- ja pesulapalvelut, majoitus- ja ravitsemuspalvelut sekä koulutus- ja kulttuuripalvelut; muista toimintakuluista leasing-vuokrat. Mukaan poimittiin työn kannalta oleelliset eli ne, jotka ovat tosiasiallisesti työntekijöiden käytettävissä. Näitä ovat palvelujen ostoista matkustus- ja kuljetuspalvelut; aineet, tarvikkeet ja tavarat kokonaisuudessaan eli toimistotarvikkeet ja kirjallisuus, elintarvikkeet, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, kalusto sekä muu materiaali; muista toimintakuluista oman käytön alv ja muut kulut. Mukaan valittujen määrärahojen yhteissummasta laskettiin käytettävissä olevan rahan kokonaismäärä.

Toimintokohtaisten hintojen laskelmissa jätettiin tietoisesti huomioimatta kiinteitä kustannuksia, jotka luonnollisesti yleensä otetaan mukaan toimintolaskennassa. Osa kiinteistä kustannuksista kuten kiinteistökulut, hallintokulut ja kouluruokailut menevät muista budjeteista, joten ne eivät vaikuta VET:n omaan rahankäyttöön. Myös VET:n omaan budjettiin sisältyviä kiinteitä kustannuksia, esimerkiksi hen-

kilöstökustannukset, on jätetty huomiotta, sillä ne on jätetty pois myös käytettävissä olevan rahan laskelmista ja niiden jyvittämisen eri toiminnoille ei katsottu palvelevan opinnäytetyön tavoitetta vaan ne sen sijaan vääristäisivät käsitystä siitä, kuinka paljon rahaa on vapaasti käytettävissä.

Matkustus- ja kuljetuskustannuksia käsiteltiin muista kustannuksista erillisinä. Vaikka niihinkin budjetoidut määrärahat ovat käytettävissä, ei niitä voida siirtää käytettäväksi muihin kuluihin. Kuljetuskuluihin sisältyy esimerkiksi välttämättömiä koulumatkakuljetusten kuluja, joihin ei voi vaikuttaa ja joihin määräraha tulee olla tosiasiallisesti varattuna. Eli vaikka retkikuljetukset toimintokohtaisen mallin mukaan huomioitaisiin retkikustannuksiin, on ne tässä opinnäytetyössä huomioitu muiden matkustus- ja kuljetuskustannusten joukossa.

5.2 Tuotokset

Virallisen vuosibudjetin pohjalta koostettiin yhteistyötahon käyttöön toimintokohtainen budjetti (liite 1) sekä talouden viisivuotissuunnitelma (liite 2). Toimintokohtaisen budjetin sivutuotteena syntyi myös laskuri tulevien budjettien suunnitteluun ja rahankäytön seurantaan. Toimintokohtaisen jäsentelyn katsottiin olevan kustannuslajikohtaista helpommin arjen työhön sovellettavissa. Toiminnoiksi valittiin opetusmateriaalit, kotitalous, taito- ja taideaineet, hoitotarvikkeet, aamu- ja ilta-päivätoiminta (apip), retket, virkistys, kuljetuskulut, joihin ei pystytä vaikuttamaan sekä retkikuljetukset.

5.2.1 Toimintokohtainen budjetti ja laskuri

Toimintokohtaisen budjetin hyöty myös pitkällä aikavälillä haluttiin ottaa huomioon. Siksi työhön päätettiin lisätä budjetin seurannan ja vuosittaisen suunnittelun näkökulma. Esitysmuodoksi valittiin Excel-taulukko, jota yhteistyötaho voi jatkossa hyödyntää laskurina niin tulevien vuosien budjeteissaan kuin toteumien seurannassakin. Laskurissa panostettiin helppokäyttöisyyteen selkeillä ohjeilla ja värikoodeilla; laskuria käyttääkseen ei tarvitse osata Excelin kaavojen käyttöä tai ymmärtää talouden termistöä.

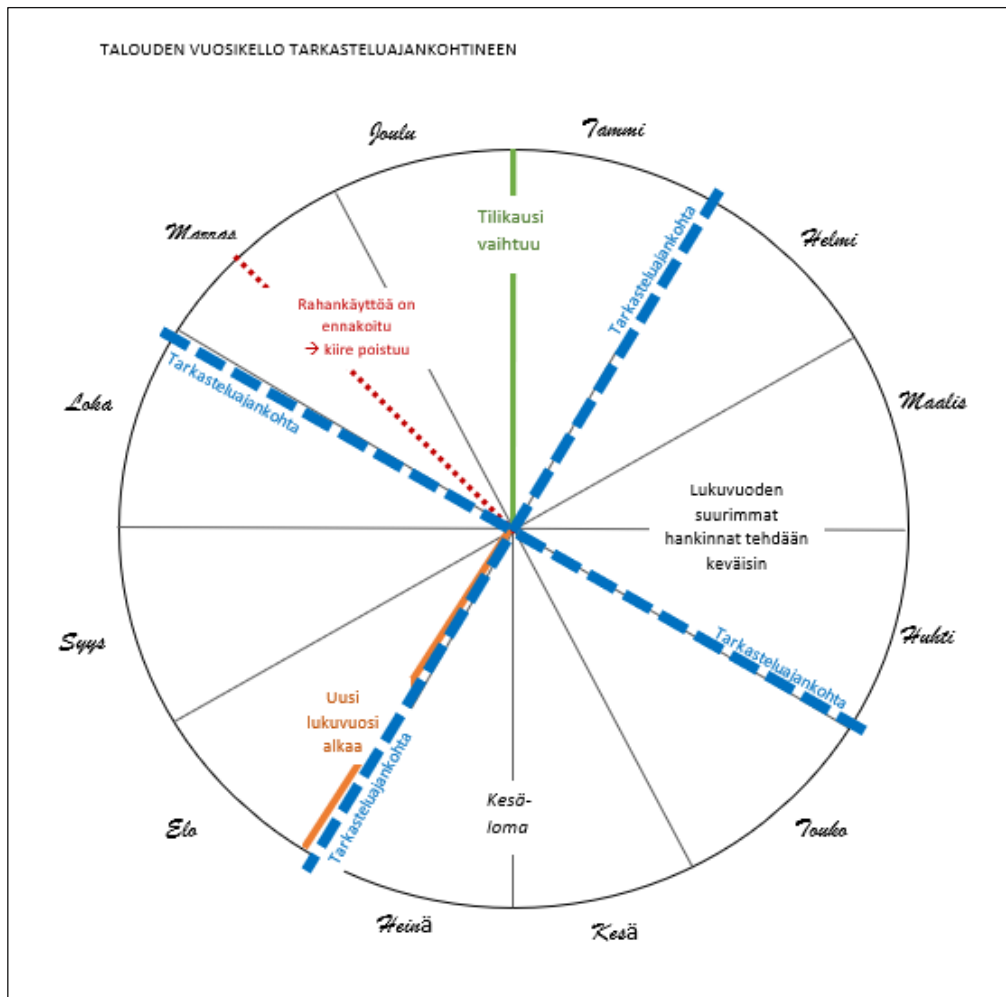
Laskurin ensimmäisellä välilehdellä on toimintokohtainen budjetti, jonka suunnitelmaan voi kokeilla ja vertailla erilaisia lukuja. Kaava vertaa suunnitelmaa viralliseen vuosibudjettiin ja kertoo summan ja värin avulla, pysyykö suunnitelma virallisen budjetin raameissa. Taulukossa on seurannan avuksi myös oma sarakeensa jäljellä olevalle rahamäärälle. Laskuri vertaa toteuman loppusummaa suunnitelmaan ja näyttää jäljellä olevan rahamäärän jaettuna eri toiminnoille samassa suhteessa kuin ne ovat suunnitelmassa.

Toiselle välilehdelle syötetään pohjatiedot, joita laskuri hyödyntää ensimmäisen välilehden kaavoissa. Päivitettäviä pohjatietoja ovat ajantasaiset luvut virallisesta vuosibudjetista ja toteumasta. Näin ollen laskuri toimii myös silloin, jos määrärahat eri vuosina eivät olisikaan aivan samat. Tarkastelussa ei ole mukana lainkaan tuloja vaan siinä on keskitytty annettujen määrärahojen jakautumiseen. Tästä syystä laskurissa tuloja ja menoja ei ole tarvinnut selvästi erottaa toisistaan plus- ja miinusmerkkisinä vaan kulut on voitu merkitä perinteisestä tuloslaskelman mallista poiketen ilman miinusmerkkiä. Tämä on ymmärrettävyyden vuoksi tehty tietoinen valinta. Kolmannelta välilehdeltä löytyy laskelmat ja perustelut toimintokohtaisen budjetin luvuille. Laskelmat ja perustelut pohjautuvat tietoihin virallisesta vuosibudjetista ja vuoden 2021 toteumasta sekä vastaavan erityisluokanopettajan omiin arvioihin.

Tarkoituksena oli koostaa lukuvuosittainen toimintokohtainen budjetti. Lukuvuosittainen rahankäyttö on haastavaa erotella tilikausittaisesta, mutta koska toimintakausi on samanmittainen kummasta tahansa näkökulmasta tarkasteltuna, ovat ne toisiinsa nähden vertailukelpoisia. Toimintokohtainen budjetti on sovellettavissa sekä lukuvuosittaiseen että tilikauden mukaiseen tarkasteluun ja hankintojen suunnitteluun. On kuitenkin huomionarvoista, että toteuma saadaan tilikausittain, joten taulukon laskema jäljellä oleva raha näyttäytyy aina tilikausittain. Tilikausittainen tarkastelu on myös se, jota organisaatiossa virallisesti käytetään.

Seuranta on laskurin avulla helppo toteuttaa tarpeen mukaan milloin tahansa aina kulloisenkin toteuman tiedoilla. Säännöllinen seuranta kuitenkin palvelee tavoitteeseen pääsemisessä satunnaisotantoja järjestelmällisemmin. Tarkastelua voitaisiin tehdä esimerkiksi kvartaaleittain, eli neljännesvuosittain. Kuviossa 2 on

esitetty suositteleni tarkasteluajankohdat kvartaaleittain: keväällä, uuden lukuvuoden aluksi, vuoden lopun lähestyessä sekä tilikauden päätyttyä.



KUVIO 2. Talouden vuosikello tarkasteluajankohtineen.

5.2.2 Rahankäytön viisivuotissuunnitelma

Toimintokohtaisen budjetin lisäksi yhteistyötaholle luotiin talouden viisivuotissuunnitelma. Suunnitelma on taulukkomuotoinen esitys kunkin vuoden taloudellisista painopisteistä toiminnoittain. Suurin osa hankinnoista on tasaisesti viikoittain tai kuukausittain tehtäviä, ja harvinaisempiakin tarpeita tarkkaillaan työskentelyn myötä ja hankintoja tehdään tarpeiden ilmenemisen mukaan. Näin ollen painopisteet katsottiin toimivammaksi kokonaisuudeksi kuin tarkat rahalliset suunnitelmat. Painopisteet antavat tarkoituksenmukaista liikkumavaraa, mutta myös ohjaavat rahankäyttöä tasapuolisesti ja jäsennellysti eri osa-alueille.

Opetusmateriaali tarkoittaa esimerkiksi lukuaineissa käytettäviä kirjoja. Painopisteet eri vuosille on jaettu oppiaineittain. Vuosittaista vaihtelua on esimerkiksi kirjamäärissä, kun luokat ovat eri kokoisia ja kaikkien oppilaiden opetuksessa ei välttämättä pystytä edes hyödyntämään kirjoja. Vaihtelu heijastuu myös vapaasti tehtävien hankintojen rahamäärään, ja vapautuneita rahallisia resursseja voidaan hyödyntää esimerkiksi karttapallon, opetustaulujen tai muiden havainnollistavien esineiden hankintaan. Myös taito- ja taideaineissa painopisteet jaettiin oppiaineittain. Esimerkiksi kuvaamataitoon ja käsityöhön hankintoja toki tehdään tasaisesti vuosittain, mutta painopisteiden mukaan aina tiettyyn oppiaineeseen kiinnitetään erityistä huomiota, tarkistetaan, onko siinä kaikki tarpeellinen ja mahdollisesti käytetään määrärahoja kyseisessä aineessa johonkin erityiseen hankintaan.

Kotitalouden elintarvikehankinnoissa vuosittaiset hankinnat eivät eroa toisistaan. Kotitaloudessa vuosittaiset painopisteet asetettiin koskemaan välinehankintoja kuten astioita, kulhoja, kauhoja ynnä muita. Isommat hankinnat, esimerkiksi kalusteet, menevät eri budjetista. Myös aamu- ja iltapäivätoiminnan kulut ovat pääsääntöisesti samanlaisia vuodesta riippumatta, ja suurin osa näihin suunnitelluista määrärahoista menee muun muassa koulujen loma-aikoina tehtäviin retkiin ja niiden evästarvikkeisiin. Pieniä materiaalihankintoja pystytään painottamaan, mutta isompiin hankintoihin kuten pyöriin, kelkkoihin ja keinuihin varataan tässäkin rahaa erikseen. Tällaisia isoja hankintoja ei kuitenkaan pystytä tekemään vuosittain.

Virkistyksen ja hoitotarvikkeiden kuluja ei nähty tarpeelliseksi painottaa viisivuotissuunnitelmassa. Hoitotarvikkeet ovat joka vuosi pääsääntöisesti samat ja virkistyksen painotukseen vaikuttaa vaihtuvan henkilökunnan kulloisetkin tarpeet. Retkien kohdalla päädyttiin listaamaan ehdotuksia erilaisista retkikohteista. Tarkoitus ei ole, että lista sanelisi eri vuosien kohteet vaan se toimii ikään kuin inspiraatiolistana. Ehdotuksissa on huomioitu kullekin vuodelle isompi, mahdollisesti kauempana oleva kohde ja pienempi lähiretkikohde.

6 POHDINTA

6.1 Prosessin arviointi

Opinnäytetyöprosessi oli pääpiirteittäin onnistunut. Aihe oli kiinnostava ja tuntui tärkeältä. Olen lopputulokseen tyytyväinen ja koen, että aihe muotoutui työskentelyn aikana sopivassa määrin. Työhön lisättiin näkökulmia, joista katsottiin olevan hyötyä käytännön kannalta, mutta samalla pysyttiin kuitenkin alussa määritellyissä tavoitteissa ja tarkoituksessa. Tuotokset vastaavat lähtötilanteen ongelmaan ja ovat käytännönläheisiä ja helppokäyttöisiä. Kehitettävää prosessissa oli ajanhallinnassa ja teoreettisen viitekehyksen kokoamisessa.

Aihe oli varsin rajattu. Työhön ei kuulunut esimerkiksi katetuottolaskelmia, maksuvalmiuden tai suurten investointien tarkastelua tai poistojen, verotuksen ja tukiprosessien kustannusten huomioimista. Rajaus kuitenkin tehtiin tietoisesti ja työelämälähtöisesti. Aihe oikeastaan kertoo siitä, että taloudellisia seikkoja tulee jossain määrin huomioida ja hallita työssä kuin työssä ihan ruohonjuuritasollakin, ei ainoastaan organisaatioiden talousosaston puolella. Oli kiinnostavaa toteuttaa opinnäytetyö ympäristöön, joka ei ydintehtävältään ole taloushallinnon ympäristö, ja jossa asiantuntemus on muulta kuin liiketalouden alalta. Tästä johtuen koin oman roolini liiketalouden osaajana merkityksellisenä ja pystyin tuomaan kehitystyöhön erilaista näkökulmaa yhteistyötahon omaan henkilöstöön verrattuna. Kollikon käänttöpuolena tämä toi haasteita esimerkiksi joidenkin tietojen saamisessa, esimerkiksi tiliöintitiedot, pääkirja ja etukäteisarvio kustannuspaikalle jyvitetävistä yleiskustannuksista. Tarvittavat tiedot työn toteuttamiseen kuitenkin saatiin. Oli erittäin antoisaa tutustua vaatimaan erityiseen tukeen peruskouluopetuksessa, sillä aihe oli itselleni ennestään vieras. Yhteistyö sujui hyvin ja luontevasti vaikka yhteistyötaho ja yhteyshenkilö eivät olleet minulle millään tapaa ennestään tuttuja.

Prosessin aikataulutus oli haastavaa. Erityisesti kirjallinen raportti aiheutti päänvaivaa, ja jos tekisin vastaavan työn uudestaan, yksi kehityskohta olisi teoreettiseen viitekehykseen tutustuminen jo hyvissä ajoin. Työn valmistumisella ei ollut tarkkaa aikarajaa, mikä antoi tarvittavaa liikkumavapautta ja mahdollisti työstön

pala palalta prosessoiden. Liian tiukka aikataulu olisi saattanut estää työn kehittymisen laskurin suuntaan ja kiire kostautua tuotosten laadussa. Toisaalta tarkempi aikataulun määrittely olisi ennaltaehkäissyt työn venymistä ja napakoittanut työskentelyä. Työn ajankohta oli varsin toimiva, sillä työ valmistui samoihin aikoihin tilikauden vaihtumisen kanssa.

6.2 Jatkomahdollisuudet

Opinnäytetyön tavoite oli tasata rahankäyttöä ja tuoda siihen suunnitelmallisuutta. Loppuvuoden kiireeseen hankinnoissa haluttiin helpotusta ja käytettävissä olevan rahan määrään selkeyttä. Tarkoitus oli koostaa yhteistyötahon käyttöön toimintokohtainen budjetti ja talouden viisivuotissuunnitelma. Suunniteltujen tuotosten sivutuotteena yhteistyötahon käyttöön kehiteltiin budjettilaskuri, jota voi hyödyntää toimintokohtaisen budjetin suunnitteluun ja rahankäytön seurantaan.

Yhteistyötahon kanssa todettiin, että rahankäytön suunnitelmia ryhdytään testaamaan käytännössä, jolloin ne tulevat varmasti vielä täsmentymään. Suunnitelmia siis tullaan jatkossa jalostamaan käytännön kokemuksen pohjalta. Toimintokohtaisen budjetin esitysmuoto laskurina tukee tätä ja antaa välineitä jatkojalostamiseen ja päivittämiseen matalalla kynnyksellä niin tulevia vuosia suunniteltaessa kuin tarvittaessa kesken kaudenkin. Laskuri on varsin ketterä väline rahankäytön seurannan apuna. Sitä voidaan hyödyntää sekä satunnaisseurannassa että säännöllisessä seurannassa esimerkiksi kvartaaleittain.

Myös viisivuotissuunnitelma varmasti hioutuu käytännössä. Se on kuitenkin jo lähtökohtaisesti suuntaa antava ja siinä on niin runsaasti liikkumavaraa, että se tuskin tulee muuttumaan ainakaan kovin paljoa. Se toivottavasti onnistuu antamaan suuntaviivat rahankäytön tarkempaan suunnitteluun seuraavien viiden vuoden ajan.

LÄHTEET

Alastalo, M. & Vuori, J. N.d. Dokumentit. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 3.3.2022. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/laadullisen-tutkimuksen-aineistot/dokumentit/>

Alhola, K. 2016. Toimintolaskenta. Helsinki: Alma Talent.

Heikkilä, J., Juva, S., Kettunen, T., Lahtinen, M. & Tiihonen, R. 2008. Koulutuksen talouden käsikirja. Jyväskylä: PS-kustannus.

Hyvärinen, M., Suoninen, E. & Vuori, J. N.d. Haastattelut. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Viitattu 3.3.2022. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/laadullisen-tutkimuksen-aineistot/haastattelut/>

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2021. Laskenta-toimi. Helsinki: Edita.

Kontu, E., Pesonen, H. & Kokko, T. 2017. Vaativan erityisen tuen käsite ja tutkimustuloksia (VETURI-hanke 2011–2015). Teoksessa Pihkala J., Lamberg, K. & Ojala, T. (toim.) Vaativa erityinen tuki esi- ja perusopetuksessa. Kehittämissryhmän loppuraportti. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö, 34–37. Viitattu 6.3.2022. https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/80629/OKM_34_2017.pdf

Kuntaliitto 2019. Budjetointi ja taloussuunnittelu. Verkkosivu. Viitattu 7.3.2022. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu>

Kuntaliitto 2021. Valtionosuudet. Verkkosivu. Viitattu 7.3.2022. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalous-ja-valtio/valtiosuudet>

Opetus- ja kulttuuriministeriö n.d.a Suomen koulutusjärjestelmä. Verkkosivu. Viitattu 5.3.2022. <https://okm.fi/koulutusjarjestelma#perusopetus>

Opetus- ja kulttuuriministeriö n.d.b Yleissivistävän koulutuksen rahoitus. Verkkosivu. Viitattu 7.3.2022. <https://okm.fi/rahoitus>

Oppivelvollisuuslaki. 30.12.2020/1214. Viitattu 5.3.2022. <https://finlex.fi/fi/laki/alkup/2020/20201214>

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

Pachter, M. 2008. The art of the interview. TED 1.2008. Viitattu 28.2.2022. https://www.ted.com/talks/marc_pachter_the_art_of_the_interview

Pellinen, J. 2017. Talousjohtaminen. Helsinki: Alma Talent.

Pellinen, J. 2019. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Alma Talent.

Perusopetuslaki. 21.8.1998/628. Viitattu 3.3.2022. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1998/19980628#L6P23>

Raudasoja, K. & Suomela, U. 2014. Kustannuslaskennasta kustannusten hallintaan. Valtion viraston kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Räty, R. 2021. Vaikeavammaisen lapsen koulunkäynti Suomessa. Selkokielinen, sähköinen opas. <https://read.bookcreator.com/library/-Mqmc-fGO-Oym9qijnLV>

Seppänen, J. 2005. Visuaalinen kulttuuri. Teoriaa ja metodeja mediakuvaan tulkitsijalle. Tampere: Vastapaino.

Vuori, J. N.d. Laadullinen sisällönanalyysi. Teoksessa Jaana Vuori (toim.) Laadullisen tutkimuksen verkkokäsikirja. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietokanto. Viitattu 3.3.2022. <https://www.fsd.tuni.fi/fi/palvelut/menetelmaopetus/kvali/analyysitavan-valinta-ja-yleiset-analyysitavat/laadullinen-sisallonanalyysi/>

LIITTEET

Liite 1. Toimintokohtainen budjetti ja budjettilaskuri

1 (2)

BUDJETILASKURI **Huom! Luvut muutettu sattumanvaraisiksi tunnistamattomuuden takaamiseksi.**
Toimintokohtainen budjetti

	Suunnitelma	Jäljellä	
Opetusmateriaali (kirjat ym.)	4 000	3 511	
Kotitalous	2 000	1 756	
Taito- ja taideaineet	2 000	1 756	
Hoitotarvikkeet	800	702	
Apip	800	702	
Retket	2 500	2 195	
Virkistys	1 000	878	
VAPAASTI KÄYTETTÄVÄT YHTEENSÄ	13 100	11 500	88 %

Virallinen budjetti (poislukien matk.- ja kulj.palvelut) =

11 100

Matkustus- ja kuljetuskustannusten budjetti:

Kuljetuskuluja, joihin ei pystytä vaikuttamaan	23 000	18 893	
Retkikuljetukset	5 000	4 107	
KULJETUKSET YHTEENSÄ	28 000	23 000	82 %

KAIKKI KÄYTETTÄVÄT YHTEENSÄ	41 100	34 500	84 %
------------------------------------	---------------	---------------	-------------

LASKURIN KÄYTTÖOHJE:

1. Täytä summat vaalean oransseihin ruutuihin

(muun värisissä ruuduissa on kaavoja, joten älä korvaa niitä itse kirjoitetuilla luvuilla)

- Virallinen vuosibudjetti -välilehdelle täytetään viralliset pohjatiedot budjetista ja toteumasta
- Toimintokohtainen budjetti -välilehdellä voit suunnitelma-sarakkeessa kokeilla erilaisia vaihtoehtoja budjetin jakamiseen.
- Laskelmia -välilehdeltä löytyy perustelut esitetyn suunnitelman tueksi

2. Yhteensä -rivien vaihtuva väri kertoo, pysykö suunnitelma virallisen vuosibudjetin sisällä

Vihreä = suunnitelma alittaa vuosibudjetin

Keltainen = suunnitelma ja vuosibudjetti ovat tasan

Punainen = suunnitelma ylittää vuosibudjetin

3. Jäljellä -sarake vertaa toteuman (Virallinen vuosibudjetti -välilehdellä) loppusummaa suunnitelmaan.

Kaava jakaa jäljellä olevan määrärahan toiminnoille samassa suhteessa kuin ne ovat suunnitelmassa.

2 (2)

BUDJETTILASKURI **Huom! Luvut muutettu sattumanvaraisiksi tunnistamattomuuden takaamiseksi.**
Virallisesta vuosibudjetista huomioitavat

<i>Tili</i>	<i>Tilinimi</i>	<i>Talousarvio</i>	<i>Toteuma</i>
430	Palvelujen ostot	30 000	5 000
44150	Matkustus- ja kuljetuspalvelut	30 000	5 000
450	Aineet, tarvikkeet ja tavarat / Ostot tilikauden aikana	10 300	1 400
4501	Toimistotarvikkeet ja kirjallisuus	5 000	1 000
45000	Toimisto- ja koulutarvikkeet	2 000	500
45100	Kirjallisuus ja lehdet	3 000	500
4520	Elintarvikkeet	1 000	100
45200	Elintarvikkeet	1 000	100
4541	Lääkkeet ja hoitotarvikkeet	-	100
45430	Hoitotarvikkeet		100
4580	Kalusto	2 500	100
45800	Kalusto	2 500	100
4601	Muu materiaali	1 800	100
46000	Muu materiaali	1 800	100
480	Muut toimintakulut	800	200
4900	Muut toimintakulut	800	200
49040	Oman käytön alv		100
49490	Muut kulut	800	100
	YHTEENSÄ	41 100	6 600

Talouden painotusten viisivuotissuunnitelma

	2022	2023	2024	2025	2026
Opetusmateriaali (kirjat ym.)	Maantieto ja biologia	Äidinkieli + muut kielet	Matematiikka + fysiikka ja kemia	Uskonto/ elämäntutkimust. + terveystieto	Historia + yhteiskuntaoppi
Kotitalous	Veitset, lastat, kauhut, mitat...	Kulhot, leikkuulaudat...	Kattilat, paistinpannut, uunivuodat...	Ruokailuastiat ja -välineet	tekstiilit (paralapat, essut...)
Taito- ja taideaineet	Kuvaamataito	Musiikki	Tekstiilitytöt	Liikunta	Tekninen työ
Apip	Ulkoilutarvikkeet	Askarteluvälineet	Lautapelit yms.	Kirjat, tehtäväkirjat jne.	Palloja, hierontapalloja, tasapainolautoja ym. touthuvälineitä
Retket (esimerkkejä/ideoita)	Tampere + Särkänniemi	Kangasala + Vehoniemien automuseo	Helsinki+ Heureka	Ähtärin eläinpuisto	Turku + Aboa Vetus Ars Nova (arkeologian ja nykytaiteen museo)
	Herra Hakkaraisen talo (Sastamala)	Finlaysonin lasten katedraali	Kulttuurikeskus Piipoo	Vakoilumuseo (Tre)	Teatteri/konsertti/ jääkiekko-ottelu
Hoitotarvikkeet, virkistys	Ei painoteta suunnitelmassa eri vuosille				

Suunnitelman tarkoitus: Tokihan määrärahoja käytetään vuosittain kaikkeen yllä mainittuun, mutta painotusten ajatuksena on, että vuosittain kiinnitetään erityistä huomiota eri kategorioihin, tarkistetaan onko siinä kaikki tarpeellinen ja mahdollisesti käytetään määrärahoja kyseisessä kategoriossa johonkin ekstraan: