

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO  
SCHOOL OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
TUOTANTOTALOUDEN KOULUTUSOHJELMA

BUDJETOINTITYÖKALUN KEHITTÄMINEN SAIRAANHOITO- JA  
SOSIAALIPALVELUJEN KUNTAYHTYMÄSSÄ

Työn tarkastajat:

Professori Timo Kärrö

Yliopisto-opettaja Tiina Sinkkonen

Työn ohjaaja

Talousjohtaja Helena Kinnunen, Carea

## TIIVISTELMÄ

**Tekijä:** Tuula Päivikki Suomalainen

**Työn nimi:** Budjetointityökalun kehittäminen sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymässä

**Vuosi:** 2017

**Paikka:** Miehikkälä

Diplomityö. Lappeenrannan teknillinen yliopisto, tuotantotalous.

65 sivua, 15 kuvaa, kaksi taulukkoa.

Tarkastaja(t): Professori Timo Kärri ja yliopisto-opettaja Tiina Sinkkonen

**Hakusanat:** Budjetointityökalu, Budjetti, Budjetointi, Taloussuunnittelu, Kuntayhtymä

**Keywords:** Budgeting tool, Budget, Budgeting, Financial planning, Community

Työ tehtiin Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymälle. Työn tavoitteena oli kehittää uusi budjetointityökalu, mikä olisi helppokäyttöisempi ja tukisi budjetin laatimista ja päivittäistä johtamista.

Työn teoriaosuudessa perehdytään kuntayhtymään ja sen talousarvioon, muuttuvien ja kiinteiden kustannusten määrittelyyn, budjetoinnin tehtäviin ja rooliin organisaatioissa sekä taloussuunnittelun eri malleihin. Empiirisessä osiossa kuvataan vanhan budjetointityökalun toimintoja ja työkalun heikkouksia sekä uudelle budjetointityökalulle asetettuja tavoitteita: tarkempi palvelutuotannon suunnittelu, pohjaluvut valmiina, helppokäyttöisempi, nopeampi, raportointi, kuukausikohtainen suunnittelu sekä budjetointiprosessin seuranta.

Uuteen budjetointityökaluun tuotetaan valmiiksi pohjaluvut seuraavalle budjettivuodelle, joten se helpottaa budjetoimista kuten se, että budjetoija näkee välittömästi raportoinnista oman yksikkönsä tilanteen. Tarkempi palvelutuotannon budjetointi mahdollistaa jatkossa laskenta-automatiikan hyödyntämisen sekä kustannusten että henkilöstöresurssien suunnittelussa ja kuukausikohtainen budjetointi antaa mahdollisuuden huomioida kausivaihtelut toiminnassa, mikä helpottaa toiminnan suunnittelua ja toteutuneiden lukujen vertailua .

## ABSTRACT

**Tekijä:** Tuula Päivikki Suomalainen

**Thesis name:** Developing a new Budgeting-tool for the municipal health organization

**Year:** 2017

**Place:** Miehikkälä

Master's Thesis. Lappeenranta University of Technology

65 pages, 15 figures and 2 spreadsheets

Examiners: Professor Timo Kärri and University Lecturer Tiina Sinkkonen

**Keywords:** Budgeting tool, Budget, Budgeting, Financial plan, Community

This Master's thesis was done for a municipal health organization. Objective of this thesis was to develop a new budgeting tool which would be easier to use and helps the budgeters in their planning process and also in the daily management work.

In the theoretical part of this thesis some items like the state of the municipals's health organizations and some key words like municipal community, budget, financial plan, variable and fixed costs are identified.

In the empirical part of this thesis the functions and the weaknesses of the old budgeting tool are described and the targets for the new budgeting tool defined: more detailed planning of service production, pre-calculated figures , easier to use, quicker, reporting, monthly budgeting and the follow up of the budgeting process.

The basis figures for budgeting are assumptions in the budget templates which helps budgeting as does the online reporting when the budgeting figures are updated immediately. More detailed budgeting of service production enables the usage of automation in calculating the expenses and the personnel resources. Monthly budgeting gives the possibility to take consideration the fluctuations in operation which helps operational planning and later comparison the budgeted figures to actual.

## SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO	1
1.1	Työn tausta	1
1.2	Tavoitteet ja rajaukset	2
1.3	Tutkimuksen toteutus	3
1.4	Raportin rakenne	4
2	TALOUSSUUNNITTELUN JA BUDJETOINNIN ROOLI ORGANISAATIOISSA JA KÄSITTEITÄ	5
2.1	Avainkäsitteitä	5
2.1.1	Kuntayhtymä	5
2.1.2	Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma	6
2.1.3	Budjetointi ja taloussuunnittelu	11
2.1.4	Kustannus- kulu-käsitteet	11
2.1.5	Muuttuvat ja kiinteät kustannukset	12
2.1.6	Kuntaliiton suositukset tuotteistukselle	14
2.2	Laskentatoimen rooli organisaatioissa	17
2.3	Suunnittelu osana ohjausjärjestelmää	19
2.4	Budjetti, budjetointi ja budjetointiprosessi	22
2.5	Budjetoinnin tehtävät	25
2.6	Budjetointiprosessi oppimisprosessina	26
2.7	Tietotekniset haasteet budjetoinnissa	28
2.8	Taloussuunnittelun eri mallit	29
2.9	Sitoutuminen budjettiin	32
2.10	Taloussuunnittelun seuranta	33
3	VANHA BUDJETOINTITYÖKALU	34
3.1	Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymän historia, organisaatio ja tehtävät	34
3.2	Budjetointikohteet	35
3.3	Palvelutuotanto	36
3.4	Henkilöstöbudjetti	37
3.5	Tuloslaskelma	38
3.6	Investointiosa	40
3.7	Rahoitusosio	40
4	UUDEN BUDJETOINTITYÖKALUN KEHITTÄMINEN	42
4.1	Vanhan budjetointityökalun heikkouksia	42

4.2	Tavoitteet uudelle budjetointityökalulle	43
4.3	Toimittaja-yhteistyön merkitys uuden työvälineen käyttöönotossa	44
4.4	Uusi organisaatio ja sen haasteet budjetoinnille	44
4.5	Carean uusi taloussuunnittelu-malli	47
4.5.1	Kustannusten lajittelu: muuttuvat ja kiinteät	47
4.5.2	Seurantatasot	50
4.5.3	Budjetoinnin vastuuhenkilöt	50
4.5.4	Uusi budjetointityökalu	51
4.5.5	Budjetoinnissa käytettävät pohjaluvut ja vertailuluvut	52
4.5.6	Budjetointiprosessin eteneminen	52
5	TULOKSET JA NIIDEN ARVIOINTI	57
5.1	Työn keskeiset tulokset	57
5.2	Tulosten arviointi	58
5.3	Jatkotoimenpiteet ja suositukset	59
6	YHTEENVETO	62

## KUVAT

Kuva 1	Taloussuunnitelman tavoiteluokitus ja tavoitteista päättäminen
Kuva 2	Talousarviosuunnitelma
Kuva 3	Laskentatoimi yrityksen sidosryhmien informaatiolähteenä
Kuva 4	Yrityksen ohjausprosessi
Kuva 5	Johtamisprosessin osa-alueet
Kuva 6	Carean historia 1989-2011
Kuva 7	Vanhan budjetointityökalun henkilöstöbudjetointi pohja
Kuva 8	Erikoissairaanhoidon vastuualueen, keskussairaalan käyttösuunnitelma 2016
Kuva 9	Kuntayhtymä ilman liikelaitoksia investointiosa talousarvio v.2016
Kuva 10	Kuntayhtymän rahoituslaskelma talousarvio v.2016
Kuva 11	Carean organisaatio 1.1.2017
Kuva 12	Erikoissairaanhoidon vastuualue ja vastuuyksiköt 1.1.2017
Kuva 13	Uusi kirurgian avohoito-palvelutuotannon budjetointinäkyvä v.2017
Kuva 14	Uusi henkilöstöbudjetoinnin pohja
Kuva 15	Uusi kulujen budjetointipohja

## TAULUKOT

Taulukko 1	Ohjeistus hallinnollisten kustannusten vyörytysperusteiksi
Taulukko 2	Kymenlaakson keskussairaalan palvelutuotannon budjetti

## 1 JOHDANTO

### 1.1 Työn tausta

Budjetointiin käytetään vuosittain merkittävä määrä asiantuntijoiden aikaa sekä yksityisissä että julkisissa organisaatioissa, joten ei ole merkityksetöntä, että miten työkalut tukevat tätä prosessia. Pertti Åkerberg (2006, 36) on esittänyt laskelman, että Suomessa käytetään budjetointiin 250 miljoonan euroa joka vuosi. Jokaisen organisaation tulisi miettiä, että saadaanko tälle panostukselle vastinetta ja käyttääkö johto rajallista aikaansa oikeiden asioiden käsittelyyn.

Julkinen terveydenhuolto on suurien muutosten edessä, koska Suomen talouden tilanne ja väestön ikääntyminen luovat paineita kustannusten kasvun hillitsemiseen. Julkinen terveydenhuolto on pitkään ollut myös hyvin suojattu toimialue ja siihen eivät ole vaikuttaneet toisten sairaanhoitopiirien tai yksityisten palveluntuottajien kilpailu kovinkaan paljon. Vuoden 2014 alusta kansalaisten valinnanvapaus kasvoi myös erikoissairaanhoidon osalta ja jatkossa kansalainen voi itse päättää missä hän haluaa tulla hoidetuksi. Samaan aikaan sairaanhoitopiirien omistajat, kunnat, kamppailevat taloudellisten ongelmien kanssa, joten taloussuunnittelun kehittämiseksi tulee varmasti olemaan tarvetta.

Vuoden 2020 alusta lähtien sosiaali - ja terveydenhuolto asiat siirtyvät maakuntien hoidettavaksi, millä pyritään saavuttamaan 3 miljoonien säästöt. Terveydenhuolto siirtyy tämän muutoksen myötä kokonaan pois kuntien vastuulta. Todennäköisesti muutokset ovat suurimmat mitä on ollut sen jälkeen, kun suomalainen terveydenhuolto järjestelmä perustettiin. Tämän johdosta taloussuunnittelun merkitys tulee entisestään kasvamaan, jotta kustannusten ja tulojen kehittymistä pystytään paremmin ennakoimaan ja sitä kautta ohjaamaan taloutta.

Pertti Åkerberg (2017, 25) vertaa Suomen julkista sektoria Singaporeen, koska väkimäärä on vastaava. Vuonna 2014 Suomen asukaskohtainen kansantulo oli 40,420 dollaria ja Singaporessa 80,270 dollaria. Åkerbergin mukaan tämän huikkeen eron syynä on talouden ohjaamisen osaaminen valtionhallinnossa ja kyky hyödyntää tätä osaamista. Åkerberg (Åkerberg 2017, 25) toteaa edelleen, että Ruotsissa on osataan käsitellä määrärahoja pitkäjänteisemmin, mikä muiden

hyötyjen ohella saattaa mahdollistaa myös suuremmat EU-avustuksen hankkeisiin. Hänen mielestään ohjauksen kehittämällä Suomessa alkaa olla jo enemmän kuin kiire.

Erikoissairaanhoidolaissa (1.12.1989/1062) on säädetty, että jokaisen kunnan on kuuluttava sairaanhoitopiirin kuntayhtymään varmistaakseen kuntalaisen tarvitseman erikoissairaanhoidon terveydenhuollon mukaisesti.

Julkisen sektorin budjetointia ei ole tutkittu kovin paljon, koska sitä ei ole koettu kovin kiinnostavaksi alueeksi. Tuija Rajala ja Jari Tammi (2015, 19) ovat tehneet Kunnallisan tutkimussäätiölle tutkimuksen, jossa he ovat tutkineet kuntien budjetointia muutосkierteessä. Heidän mukaansa budjetoinnin uudistaminen on keskeinen osa julkisen sektorin reformeja.

Nonaka ja Takeuchi ovat kuvanneet tiedon luomisen tilaa Ba-käsitteellä, jossa ihmiset luovat uutta tietoa, sekä kehittävät ja jakavat sitä, jolloin organisaation tietopääoman voidaan katsoa kasvavan. (Jalonen, 2014, 20) Hyvä ja toimiva budjetointityökalu voi olla myös osa organisaation tietojohdamisen keino, koska budjetoinnin yhteydessä eri ammattiryhmien edustajat keskustelevat keskenään ja selvittävät yhdessä mitä lukujen taustalla on. Ei ole siis merkityksetöntä millainen budjetointityökalu organisaatiossa on käytössä.

## 1.2 Tavoitteet ja rajaukset

Tämän työn tavoitteena on tarkastella sitä, miten kuntayhtymän budjetointityökalua voidaan kehittää, jotta budjetoinnin laatiminen kävisi nopeammin ja helpommin ja asiantuntijoiden budjetointiin käyttämää aikaa saataisiin vähennettyä.

Tutkimuskysymykset ovat:

Miten budjetointiprosessia voidaan automatisoida?

Miten palvelutuotannon budjetoinnin uusi työkalu tukee toiminnan suunnittelua keskussairaalan sisäisissä palveluyksiköissä?

Miten budjetoinnin työkalu tukee päivittäistä johtamista?

Työ keskittyy sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymän budjetointityökalun kehittämiseen. Tässä työssä ei oteta kantaa taloussuunnittelu- prosessiin tai



strategiseen suunnitteluun eikä siihen millä tavalla budjetointiprosessia tehdään. Budjetointi työkalun kehittämisessä jätetään ulkopuolelle myös sisäisten erien laskennan automatisointi, sillä sen käsittelyä ei saatu uuteen työkaluun rakennettua.

### 1.3 Tutkimuksen toteutus

Tämä tutkimus on luonteeltaan sekä tapaustutkimus että konstrukttiivinen tutkimus. Työssä tarkastellaan Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymän vanhaa budjetointityökalua ja luodaan uusi budjetointityökalu. Tutkimus tehtiin perehtymällä budjetointiin liittyvään kirjallisuuteen sekä hyödyntäen omaa tietämystä budjetointiin ja kuntayhtymän taloussuunnitteluun liittyvistä asioista. Uuden työkalun kehittäminen pohjautui vanhan työkalun heikkouksien ja vahvuuksien tarkasteluun. Ensin tarkasteltiin vanhan budjetointityökalun toimivuutta ja sen jälkeen asetettiin tavoitteet uudelle budjetointityökalulle.

Uutta budjetointityökalua kehitettiin pääosin talousosastolla havaittujen kehittämiskohteiden pohjalta, mutta myös budjetoijille annettiin mahdollisuus esittää toiveita työkalun kehittämiseksi. Näitä toiveita tuli muutamia ja ne pyrittiin ottamaan huomioon. Osa kehittämiskohteista jäi vielä toteutumatta, sillä työkalun käyttöönotto viivästyi teknisten ongelmien ja uuden organisaation tuomien haasteiden johdosta.

Uudella budjetointityökalulla aloitettiin budjetointi heinäkuussa 2017, joten budjetointityökaluun tuotiin vertailuluvuiksi alkuvuoden kuuden kuukauden toteuma, edellisen vuoden koko vuoden toteuma ja näiden pohjalta laskettiin kustannuspaikkakohtaisesti pohjaluvut palvelutuotannolle, kulu- ja tuottobudjeteille sekä henkilöstön HTK1 luvuille.

Toisaalta budjetointityökalun kehittämisessä otettiin huomioon uuden budjetointityökalun toimintoja, joilla voidaan helpottaa budjetoijan työtä.

## 1.4 Raportin rakenne

Työn toisessa luvussa käydään läpi taloussuunnittelun ja budjetoinnin roolia organisaatiossa, kuntayhtymän taloussuunnittelua ja näihin liittyviä käsitteitä. Tässä luvussa käydään läpi myös muuttuvien ja kiinteiden kustannusten luokittelua, koska niiden ymmärtäminen avaa mahdollisuuksia tehdä automatiikkaa budjetoinnin pohjaksi tuotaviin pohjalukuihin. Toisessa luvussa tarkastellaan myös kuntaliiton suosituksia tuotteistukselle, koska toteuman kustannusseuranta tehdään aina samoilla kustannusten ohjaussäännöillä kuin budjetti, joten budjetin laadintavaiheessa on hyvä ottaa huomioon nämä tarpeet. Luvussa käsitellään myös budjetointityökalun käyttöönottoon liittyvä tietoteknisiä haasteita.

Kolmannessa luvussa käydään läpi vanhan budjetointityökalun käyttöä ja sen tietosisältöä. Vanhan budjetointityökalun heikkoudet käydään läpi neljännessä luvussa, jossa kuvataan mitä tavoitteita on asetettu uudelle budjetointityökalulle.

Neljännessä luvussa kuvataan aluksi vanhan budjetointityökalun heikkouksia ja asetetaan tavoitteita uudelle budjetointityökalulle. Luvussa esitellään vuoden 2017 alusta voimaan tullutta uutta organisaatiota ja sen mukanaan tuomia haasteita budjetoinnille. Lopuksi luvussa kuvataan uusi taloussuunnittelu-mallin ja sen periaatteet.

Viidennessä luvussa kuvataan työn tuloksia ja arvioidaan miten hyvin saavutettiin uudelle budjetointityökalulle asetetut tavoitteet.

## 2 TALOUSSUUNNITTELUN JA BUDJETOINNIN ROOLI ORGANISAATIOISSA JA KÄSITTEITÄ

### 2.1 Avainkäsitteitä

#### 2.1.1 Kuntayhtymä

Vuoden 1993 alusta voimaan tulleen kunnallislain osittaisuudistuksella kuntainliitot muuttuivat kuntayhtymiksi ja samalla kuntien yhteistoimintaa koskevia säännöksiä väljennettiin. Muutoksen taustalla oli tarve lisätä jäsenkuntien päätösvaltaa ja lisätä hallinnon järjestämisen vapautta ja joustavuutta. Kuntayhtymien hoidettavana voi olla sekä kuntien vapaaehtoisia että lakisääteisiä tehtäviä. Kuntayhtymä on jäsenkunnista erillinen, itsenäinen julkisoikeudellinen oikeushenkilö, jolla voi olla nimissään oikeuksia ja velvollisuuksia. Vuonna 1994 Suomessa oli 272 kuntayhtymää. ( Hallipelto 1995, 51).

Myllyntauksen (2002, 10) mukaan kuntayhtymä on jäsenkuntien muodostama yhteistyöelin määrätyn tehtävän tai tehtävien suorittamiseen ja kuntayhtymällä on kunnista poiketen omistajien sijoittamaan pääomaa, joka jakaantuu jäsenkuntaosuuksiin. Kuntayhtymän erityispiirteitä ovat seuraavat seikat:

- Pyrkiminen nollatulokseen
- Toiminnan sitominen perussopimukseen
- Jäsenkuntien täydellinen vastuu kuntayhtymän velasta
- Yksikköhinta-rahoitus ammatillisen koulutuksen kuntayhtymissä

Kuntalain mukaan kuntayhtymälle on hyväksyttävä talousarvio ja kolmea tai useampaa vuotta koskeva taloussuunnitelma. Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Taloussuunnitelmalla on keskeinen merkitys kuntayhtymän kokonaistalouden tasapainottamisessa. (Hallipelto 1995, 56).

Suomessa kansalaisen kotikunta on vastuussa julkisten sosiaali- ja terveystalouksien järjestämisestä. Erikoissairaanhoidossa ja kehitysvammaisten erityishuollossa kuntien on kuuluttava kuntayhtymään, joka vastaa palvelujen järjestämisestä yhdessä kuntien kanssa. Kuntayhtymä vastaa ensihoitopalveluiden ja kiireellisen hoidon järjestämisestä sekä sinne lähetettyjen potilaiden hoidosta.

### 2.1.2 Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

Kuntalain koskevia säännöksiä sovelletaan myös kuntayhtymässä, joten sen talousarvio ja -suunnitelma on laadittava kuntalain 110.2 pykälän tarkoittamalla tavalla siten, että edellytykset kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan. Kuntayhtymän talousarvioasetelma koostuu käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta. Samaa rakennetta käytetään taloussuunnitelmassa ja tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailussa. Yhdestä tehtäväkokonaisuudesta muodostuvasta kuntayhtymästä ei käyttötalousosaa lainkaan laadita. Talousarviossa ja -suunnitelmassa tulee osoittaa riittävät resurssit asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan. Suunnitelmien tulee turvata tehtävien hoitaminen. Toisaalta suunnitelmien on oltava realistisia siten, että kuntayhtymän talouden tasapaino voidaan säilyttää tai saavuttaa suunnittelukaudella. Talousarvio ja -suunnitelma sitovat toimielimiä ja henkilöstöä ja ovat samalla näiden ohjauksen ja valvonnan välineitä. Talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää kunnassa valtuusto ja kuntayhtymässä valtuusto tai yhtymäkokous.

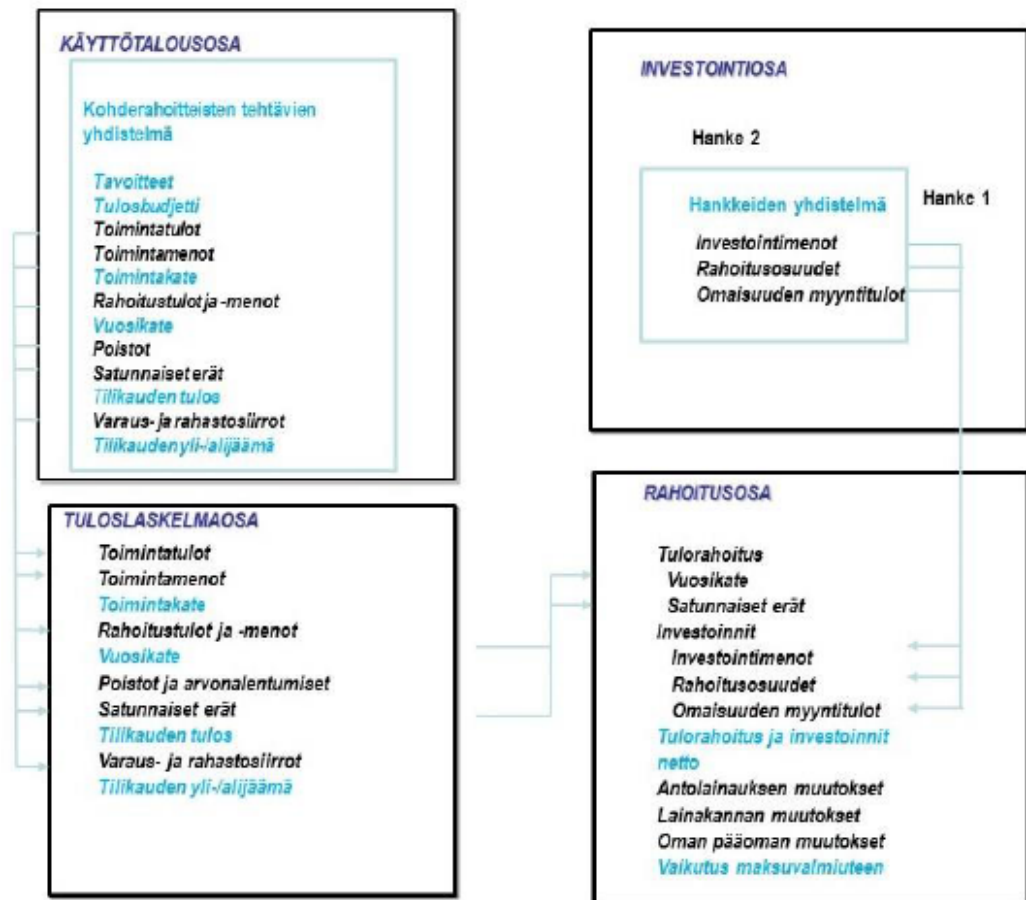
Toiminnallinen tavoite liittyy nimensä mukaisesti toimintaprosessin ohjaamiseen ja taloudellisilla tavoitteilla ohjataan kunnan/kuntayhtymän tulo- ja pääomarahoitusta sekä resurssien jakoa. Toiminnalliset tavoitteet esitetään ja niihin osoitetaan tarvittavat voimavarat talousarvion ja -suunnitelman käyttötalous- ja investointiosissa.

Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin osoitetuilla voimavaroilla. Määräraha tai siinä pysyminen tai lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen eivät itsessään ole kuntalain tarkoittamia tavoitteita. Tavoitteita voidaan luokitella eri tavoin. Tässä suosituksessa sovelletaan luokitusta, jonka perusteina ovat toiminnan kohde ja päätöstaso. Toiminnan kohdeluokkia on kolme ja päätöstasoja kaksi, jotka on esitetty kuvassa 1.

KOHDELUOKITUS: MIHIN TAVOITE KOHDISTUU?			
Päätöstaso: Kuka tavoitteesta päättää?	Kunnan tai tehtäväalueen asemaa, aluetta, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet	Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet	Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet
Strategiset tavoitteet • Valtuusto • Lautakunta	• Visiot • Palvelustrategiat • Tuloperusteita koskevat tavoitteet • Talouden tasapaino-tavoitteet • Maapoliittikatavoitteet	• Palvelutaso- ja palvelukykytavoitteet • Priorisointitavoitteet	• Uus- ja laajennus-investointitavoitteet • Sijoitustavoitteet tytäryhteisöihin • Henkilöstöpoliittiset tavoitteet
Operatiiviset tavoitteet • Johtokunta • Toimialajohto		• Asiakastytyväisyyss-tavoitteet	• Tuotanto- ja järjestämis-prosessia koskevat tavoitteet • Korvausinvestointeja koskevat tavoitteet

Kuva 1. Taloussuunnitelman tavoiteluokitus ja tavoitteista päättäminen kuntayhtymässä (Kuntaliitto, 2008, 88)

Kuntayhtymän talousarvion ja –suunnitelman eri osien keskinäiset yhteydet esitetään kuvassa 2. Toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan käyttötalouden, investointien, tuloslaskelman ja rahoituksen avulla. Käyttötaloussosassa asetetaan palvelutavoitteet ja suunnitellaan niiden järjestämisen tarvitsemat menot ja tulot. Investointiosassa suunnitellaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kuten kaluston, rakennusten, kiinteiden rakenteiden hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmaosa kertoo tulo-rahoituksen riittävyyden käyttömenoihin ja poistoihin. Rahan lähteet ja käyttö kuvataan rahoitusosassa. (JHS 199 Kuntien kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma, 76)



Kuva 2 Kuntayhtymän talousarvion ja –suunnitelman rakenne (JHS 199 Kuntien kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma,76).

Valtuustoon nähden sitova erä on tilikauden tulos. Jos taseyksikkö budjetoitilinpäätössiirtoeriä, ne ovat myös valtuustoon nähden sitovia. Toimielimeen nähden sitoviksi eriksi voidaan asettaa tilikauden tuloksen lisäksi muitakin tulosbudjetin eriä. Jos taseyksiköllä on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteissa vastaavat nimikkeet sitoviksi kuin koko taseyksikön tulosbudjetissa.

Muun taseyksikön investointibudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat investointimenot ja -tulot. Valtuusto voi osoittaa investointiin määrärahan myös hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti. Määräraha varataan taseyksikön investointiin vastaavalla tavalla kuin muussakin kunnan budjettisidonnaisessa tehtävässä.

Investointisuunnitelmassa esitetään hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti hankkeen kustannusarvio ja sen jaksottaminen talousarviovuodelle ja muille suunnitteluvuosille. Jos kyse on jo käynnistyneestä investointihankkeesta, esitetään myös toteutunut hankintameno edellisvuosilta ja arvio kuluvan vuoden hankintamenosta. Kahdelle tai useammalle vuodelle jaksottuvassa hankkeessa valtuusto hyväksyy hankintamenon kustannusarvion. Perusteluissa voidaan erikseen todeta mahdollisuus tarkistaa jaksotusta uudelleenbudjetoinnilla talousarviomuutoksin tai vastaisissa taloussuunnitelmissa.

Hankkeeseen tehty investointivaraus ei vähennä varattavaa määrärahaa vaan investoinnit budjetoidaan koko kustannusarvion määrästä tai nettobudjetoinnissa määrästä, josta rahoitusosuus on vähennetty. Investointien menot ja tulot budjetoidaan ensisijaisesti bruttoperusteisesti. Investointimenon ja siihen saadun rahoitusosuuden nettottaminen on kuitenkin mahdollista. Investointimenon ja omaisuuden myynnin luovutustulon nettottaminen voi tulla kyseeseen vain, jos niiden välillä on välitön riippuvuus.

Tuloarviona investointiosaan budjetoidaan hankkeeseen kohdistuva rahoitusosuus ja omaisuuden myynti. Rahoitusosuus voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tulona sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan syntyvän. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti budjetoidaan investointiosaan koko arvioidun myyntihinnan määrästä. Arvioitu myyntivoitto merkitään taseyksikön tulosbudjettiin tuloarviona muihin tuloihin tai satunnaisiin tuloihin.

Sekä tulos- että investointibudjettiin tulona budjetoitu myyntivoitto oikaistaan rahoitusbudjetin tulo-rahoituksen oikaisuierissä. Jos myyntivoitto tai -tappio käsitellään poistojen oikaisuna, ei oikaisua kunnan rahoitusosassa tehdä. Investointimenon ja omaisuuden myyntitulon sitovuus voidaan asettaa nettomääräisenä, jos omaisuuden luovutus liittyy investointihankkeeseen. Sitovuusmäärittelystä riippumatta investointibudjetin menot ja tulot esitetään bruttomääräisinä.

Kirjanpidollisesti ja laskennallisesti eriytetyt taseyksiköt poikkeavat toisistaan rahoitusbudjetin sisällön ja sitovuuden osalta. Kirjanpidollisen taseyksikön

rahoitusbudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat rahoituksen rahavirtaan sisältyvät antolainauksen, ottolainauksen ja oman pääoman muutosten erät. Sitovuus voidaan asettaa joko brutto- tai nettomääräisenä.

Laskennallisella taseyksiköllä ei ole käytössään omia rahatilejä eikä yhdistiliä kunnan keskuskassaa vastaan. Näin ollen sille ei muodostu rahoitusvelkaa kunnalle eikä rahoitussaamista kunnalta. Muun taseyksikön talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto niiden erien osalta, jotka talousarviossa on asetettu sitoviksi valtuustoon nähden. Muilta osin muun taseyksikön talousarvion tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosien muuttamisesta päättää taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin. Muun taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin vastaa taseyksikön toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset taseyksikön tehtävien hoitamiseen turvataan (Kuntal 65.2 §).

Taseyksikön tulojen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulorahoituksella tulee kattaa myös investoinnit siltä osin, kuin niitä ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei taseyksikön toimintaa voi suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi.

Taseyksikön talouden tasapainottamisessa ja kertyneen alijäämän kattamisessa noudatetaan soveltuvin osin kuntalain kuntaa koskevia säännöksiä. Vaikka tasapainosäännös viime kädessä sitoo vain kuntaa kokonaisuutena, on perusteltua, että myös taseyksikön taloussuunnitelmassa noudatetaan kuntalain 65 §:n mukaista menettelyä. Tämän mukaisesti taseyksikön, jonka talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää, on laadittava tasapainossa oleva tai ylijäämäinen taloussuunnitelma enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena.

Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (toimenpideohjelma), joilla kattamaton alijäämä katetaan. Toimenpideohjelma liitetään osaksi kunnan toimenpideohjelmaa, jos sellainen koko kunnan osalta laaditaan. Kuntayhtymää ja sen muuta taseyksikköä alijäämän kattamista koskevat kuntalain 65.3 §:n



säännökset eivät koske. Kuntayhtymän taseyksikön talousarvio ja -suunnitelma on kuitenkin laadittava kuntalain 65.2 §:n tarkoittamalla tavalla siten, että edellytykset kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan. Käytännössä tämä tarkoittaa vastaavaa talouden tasapainovaatimuksen noudattamista kuin kunnan muussa taseyksikössä. (Kuntaliitto, 87)

### 2.1.3 Budjetointi ja taloussuunnittelu

Budjetti ja taloussuunnittelu-termejä käytetään arkikielessä kuvaamaan usein samaa asiaa ja myös tässä opinnäytetyössä käytetään molempia termejä tarkoittaen samaa asiaa. Julkisissa organisaatioissa kuten kunnissa ja kuntayhtymissä käytetään budjetointiprosessista enemmän termiä talousarvion laadintaprosessi, kun taas yksityisellä puolella puhutaan selkeämmin budjetointiprosessista.

Budjetista on aikoinaan puhuttu ensisijaisesti valtion tai kunnan rahoituksen suunnittelun yhteydessä ja tällöin budjetilla on tarkoitettu usein arviota julkisen talouden rahan käytöstä ja tulojen hankinnasta tulevana budjettivuonna. Yritysmailmassa budjetti ei ole pelkkä arvio eikä ennuste vaan se on myös aktiivinen toimintasuunnitelma, joka on laadittu tavoitesuunnitelman muotoon. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 226)

Kuntaliiton julkaisemassa kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille annetaan ohjeita kustannusperusteiseen budjetointiin, joten tämäkin puoltanee sitä, että myös kuntayhtymän kohdalla voidaan puhua budjetointiprosessista, kun käsitellään palvelutuotannon, henkilöstön ja muiden toimintakulujen tai – tuottojen perusteella tapahtuvaa talousarvion laadintaa.

### 2.1.4 Kustannus- kulu-käsitteet

Käsitteitä kulu ja kustannus käytetään sen mukaan, että käsitelläänkö ulkoisen vai sisäisen laskennan tapahtumia. Kulu on kirjanpidossa käytetty termi niille menoille, jotka on kirjattu kulloisellekin tarkastelujaksolle. Kustannus- käsitettä käytetään,

kun puhutaan sisäisen laskennan tapahtumista. Sisäisen laskennan tapahtumat voivat olla joko toteutuneita, ennusteita tai budjetoituja.

Kulut voidaan luokitella sen mukaan mistä ne aiheutuvat:

- Aineet ja tarvikkeet
- Henkilöstökulut
- Palvelujen ostot
- Rahoituskulut
- Vuokrat
- Poistot

#### 2.1.5 Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Kustannukset voidaan jakaa muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin sen mukaan miten ne käyttäytyvät toiminta-asteen eli volyymin muuttuessa. Muuttuvat kustannukset reagoivat aina toiminta-asteen muuttuessa, mutta kiinteisiin toiminta-asteen muutos ei vaikuta välittömästi. Muuttuvia kustannuksia voivat olla esimerkiksi tuotteen valmistuskustannukset tai myytävien tuotteiden hankintakustannukset. Kiinteitä kustannuksia voivat olla markkinoinnin, hallinnon tai tietotekniikan kustannukset. Pitkällä aikavälillä kaikki kustannukset kuitenkin muuttuvat, toiset hitaammin ja toiset nopeammin.

Sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymässä toiminta-astetta ja volyymeja tarkastellaan toimintayksiköissä enemmän potilastietojärjestelmä Efficasta saatavien käynti-, hoitopäivä- tai hoitajaksojen perusteella. Sen lisäksi palvelutuotantoa tarkastellaan virallisissa raporteissa laskutettujen suoritteiden pohjalta. Budjetoinnissa käytetään pohjalukuina kuluvan ja edellisen vuoden kumulatiivisia laskutettuja avohoitokäyntejä ja vuodeosastohoitajaksoja tai hoitopäiviä. Avohoitokäynnit voivat olla joko tyypiltään hyvin monenlaisia esim. ensikäyntejä, uusintakäyntejä, sarjahoitokäyntejä. Budjetoinnissa käytettävät hoitajakset ovat osastohoidosta syntyviä DRG- jaksoja. Hengityshalvauspotilaiden osalta seurataan ja budjetoidaan hoitopäiviä. Sosiaalipalveluissa ja psykiatriassa budjetoidaan avohoitokäyntejä tai DRG- jaksoja.

Neilimo ja Uusi-Rauvan mukaan (2005, 56) muuttuvina kustannuksia on järkevää käsitellä muuttuvina kustannuksina vain niitä kustannuksia, joiden riippuvuus toiminta-asteesta on riittävän selvä esimerkiksi kauppaliikkeen muuttuvia kustannuksia ovat myytävien tavaroiden hankintamenot. Heidän mukaansa tyypillisiä teollisen yrityksen muuttuvia kustannuksia ovat:

- raaka-aineet, osto-osat ja puolivalmisteet, jotka käytetty valmistettaviin tuotteisiin
- ostetut alihankintapalvelut, jotka on ostettu tuotantotoimintaan
- valmistuksen palkkakustannukset sivukuluineen
- tuotantoon liittyvät apupalkat kuten kuljetus, lajittelu, kuormaus jne.
- energian kulutusmaksut
- osittain koneiden, laitteiden, työkalujen ja kaluston ylläpito.

Joissain kustannuslajiryhmässä voi olla sekä kiinteitä että muuttuvia osia kuten esimerkiksi sähkökustannuksissa, joissa on kiinteää perusmaksua ja osa kulutukseen perustuvaa käyttömaksua. ( Neilimo & Uusi-Rauva, 2012, 56)

Neilimo & Uusi-Rauvan (2012, 56 ) mukaan kiinteät kustannukset eivät riipu toiminta-asteen muutoksesta vaan kapasiteetin muutoksista. Tyypillisiä kiinteitä kustannuksia on heidän mukaansa seuraavat kustannuslajit:

- koneiden ja laitteiden sitoman pääoman korot ja poistot
- tila- ym.vuokrat
- lämmitys ja siivous
- sähkön perusmaksut
- yritysjohton ja toimihenkilöiden palkkakustannukset sivukuluineen
- hallinto-, edustus-, atk-, ja toimistotarvikekustannukset.

Jaottelu muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin ei aina kuvaa koko totuutta ja joskus jaottelu voi olla jopa harhaanjohtava. Tulkintaan voivat vaikuttaa yrityksen tuotantotyyppin laji, tarkasteltavan ajanjakson pituus ja tarkastelu-näkökulma. Mitä mekaanisempaa ja automatisoidumpaa valmistustoiminta on, sitä huonommin työpalkat liikkuvat tuotantomäärän suhteessa. Tällaisessa tapauksessa ainoa keino vaikuttaa ns. muuttuviin kustannuksiin on pysäyttää tuotanto joksikin aikaa.

Toisaalta muuttuva vai kiinteä kustannus- luokittelua voidaan tarkastella ajanjakson tai toimintoperusteisen kustannuslaskennan kautta. Riittävän lyhyellä

ajanjaksolla kaikki kustannukset voidaan katsoa kiinteiksi, koska työntekijöillä on irtisanomisajat ja ostotilaukset on voitu tehdä. Toisaalta toimintoperusteinen kustannuslaskenta korostaa sitä, että lähes kaikki kustannukset ovat muuttuvia jonkin tekijän suhteen. Esimerkiksi vuokrat luokitellaan yleensä kiinteiksi kustannuksiksi, mutta yksikköä kohden vuokrat ovat kuitenkin muuttuvia ts. mitä enemmän tuotteita tehdään, sitä alhaisemmat ovat vuokrakustannukset yhtä tuotetta kohden. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 57)

#### 2.1.6 Kuntaliiton suositukset tuotteistukselle

Tässä yhteydessä tarkastellaan muutamia kuntaliiton suosituksia tuotteistukselle, koska budjetointi ohjaa myös seuraavan vuoden seuranta ja raportoinnin pitäisi osaltaan tukea tuotteistukseen tarvittavien tietojen saamista. Nämä ohjeet vaikuttavat myös siihen miten virallisia tuottavuustietoja ilmoitetaan tilinpäätös-tilastoissa Stakesille.

Julkisten tuottajien toiminta on yleensä voittoa tavoittelematonta, mutta niiden on silti pystyttävä kattamaan hankkimillaan tuloilla palvelujen kaikki kustannukset. Ilman tämän periaatteen seuraamista ei voida olettaa, että kiinteiden ja muuttuvien tuotantopanosten optimaalinen tuottavuus toteutuisi (Aaltonen, 2007, 59).

Kuntaliitto on antanut suosituksia koskien erikoissairaanhoidon tuotteistusjärjestelmän rakennetta ja sisältöä sekä kustannusten kohdistamisesta. Kustannusten kohdistamisessa tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta ja kohdistamisessa voidaan soveltaa vastuualue- ja toimintolaskentaa.

Päivystystoiminnan kustannukset pitää pystyä laskemaan ja raportoimaan erikseen ja kustannukset sisällytetään tuotettujen palvelujen hintoihin käyttämällä kerrointa, joka kattaa päivystyksestä johtuvat lisäkustannukset.

Potilaskohtaisessa kustannuslaskennassa laskentakohteen kokonaiskustannukset tulee jakaa välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Kustannukset tulee kohdistaa potilaan mahdollisimman kattavasti potilaan palvelutapahtumille, enintään 20 % tulisi vyöryttää.

Valtakunnallisesti sovitaan ne erikoissairaanhoidon tehtäväksi annetut tai annettavat palvelut, jotka rahoitetaan muutoin kuin palveluhintojen välityksellä. Muut palvelut rahoitetaan erikseen tuotteistettuna ja hinnoiteltuna. Sairaanhoidopiireillä on alueellisia, osin myös valtakunnallisia velvoitteita ja vertailtavuuden vuoksi ne tulee eriyttää palvelutuotteiden laskutuksesta ja laskuttaa erikseen tuotteistettuna tai kapitaatioperusteisesti esim. ensihoito, potilasvahinkomaksut, myrkytystietokeskuksen toiminta, alueellisesti tuotettavat kehittämis- ja koordinaatio-, tieto-, ja tilastointipalvelut, keskeisten kansansairauksien ja tapaturmien ehkäisyyn ja sekundaaripreventioon liittyvä toiminta rekistereineen. Opetuksen ja tutkimuksen kustannuksia ei saa vyöryttää sairaanhoidollisten palveluiden hintoihin.

Laitteista kohdennetaan potilaskohtaisessa ja suoritelaskennassa ainoastaan kalliit laitekustannukset ja muut laitekustannukset vyörytetään. Laitekustannukset sisältävät laitteiden pääoma-huolto ja leasing-kustannukset.

Potilaan hoitoa varten ostettavat sisäiset ja ulkoiset palvelut esimerkiksi kuvantamis- ja laboratoriokustannukset kirjataan laskentakohteelle välittömiksi kustannuksiksi. Laboratorion, kuvantamisen ja patologian kustannukset kohdistetaan ensisijaisesti potilaaseen ja toissijaisesti päävastuuyksikölle hinnoiteltujen tutkimusten euromääräisen käytön suhteessa.

Lääkkeet kohdennetaan ensisijaisesti potilaaseen, toissijaisesti vastuuyksikölle apteekin määrittelemien ja hinnoittelemien palvelujen euromääräisen käytön suhteessa. Verivalmisteet ja erityisen kalliit tarvikkeet (yli 10.000 €) kohdistetaan erikseen.

Leikkaussalitoimenpiteiden tuotenimikkeistössä käytetään Pohjoismaisen toimenpideluokituksen (NCSP+) mukaisia koodeja ja nimiä. Elektiiviset -, päivystystoimenpiteet ja päiväkirurgiset toimenpiteet on käsiteltävä laskennassa erikseen ja niiden hinnat sisältävät tarvikkeet ja toimenpiteiden mahdollisesti vaatimat erityispalvelut kuten elinsiirtoihin liittyvät kuljetuspalvelut. Toimenpiteen peruskustannuksiin ei sisällytetä erityisen kalliita tarvikkeita vaan ne kirjataan potilaskohtaisesti. Laskennassa huomioitavista tarvikkeista on kohdennettava vähintään ne, joita käytetään tietyissä toimenpiteissä tai toimenpideryhmässä ja joiden osuus toimenpiteen kustannuksista on merkittävä ts. yli 20 %. Muut leikkaussalissa käytetyt tarvikkeet kuten ommelaineet, sidostarvikkeet voidaan

kohdistaa suoraan tai kohdistaa kaikille toimenpiteille välittömien kustannusten ja toimenpiteiden lukumäärän suhteessa.

Teho- ja valvontahoito kohdistetaan potilaalle teho- ja valvontayksikön käyttämän tuotteistuksen mukaisesti sisäisenä ostona, sillä teho- ja valvontahoito ei ole suoraan kuntalaskutettavaa palvelua, jollei tuottaja laskuta suoriteperusteisesti.

Työajan osalta tulee tarkistaa, että erikoisalalan palkat jakaantuvat oikein avo- ja vuodeosastohoidon ja muiden toimenpide- tai tutkimusyksiköiden kesken, jos käytetään hyödyksi nykyisten vastuuyksiköiden kustannuksia. Lääkärit voivat työskennellä useammalla erikoisalalla, joten palkkojen jakautuminen erikoisalojen kesken tulisi tarkistaa. Kirurgian ja anestesia- ja lääkehoitojen palkkojen kohdistaminen oikein tulee myös selvittää. Päivystyskorvausten osalta tulee tarkistaa, että kohdentuvatko päivystyskorvaukset niihin vastuuyksiköihin, joissa päivystysaikana tehdään työtä.

Välilliset palkkakustannukset muodostuvat siitä työajasta, jota ei voida kohdistaa suoraan potilashoittoon ja ne vyörytetään kohdennettujen henkilöstöressurssien suhteessa.

Aaltonen (2007, 81-82) esittää, että hallinnolliset palvelut olisivat tuotteistettu, jolloin ne voidaan kohdistaa laskentakohteille suoraan. Jollei niitä ole tuotteistettu, ne voidaan vyöryttää vastuuyksiköille taulukon 1 mukaan.

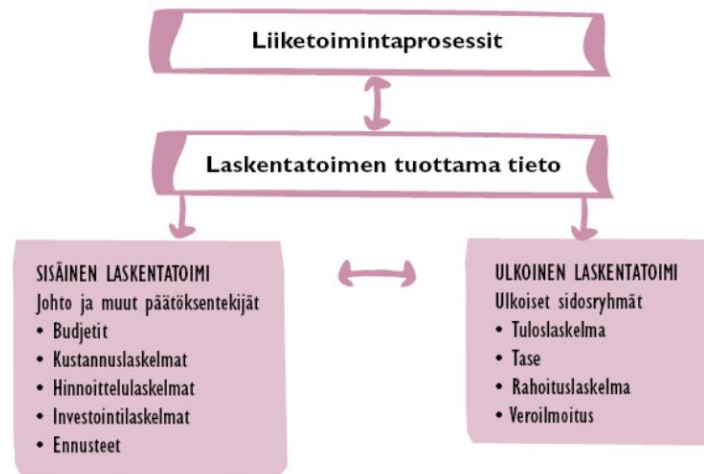
Taulukko 1 Ohjeistus hallinnollisten kustannusten vyörytysperusteiksi

Kohdistettava kustannus	Vyörytysperuste
<b>Yleishallinto</b>	toimintamenot
<b>Henkilöstöhallinto</b>	henkilöstön lukumäärä
<b>Potilastoimisto, konekirjoituskeskus</b>	avohoitokäynnit /hoitojaksot
<b>Työterveyshuolto</b>	henkilökunnan lukumäärä
<b>ICT-palvelut</b>	tuotteistettuina palveluina / atk-päätelaitteiden lukumäärä
<b>Materiaalihallinto</b>	varastojakelulistat/tilausten euromäärät
<b>Tekninen huolto</b>	ulkopuolisilta ostot :suora kohdistus/omat palvelut käytön suhteessa
<b>Kiinteistö/konehuolto</b>	ulkopuolisilta ostot :suora kohdistus/omat palvelut käytön suhteessa
<b>Vaatehuolto</b>	ostot/vastaanotetut pyykkikilot/käyttäjien lukumäärä
<b>Potilasruokahuolto</b>	potilasaterioiden/hoitopäivien lukumäärä henkilökunnan ateriasubventio vastuuyksikön henkilökunnan lukumäärän suhteessa
<b>Välinehuolto</b>	ostot/jakelujen lukumäärä
<b>Sosiaalityöntekijöiden, psykologien, fysioterapeuttien</b>	palvelujen käyttö/hoitojaksot/käynnit

(Aaltonen 2007, 81-82)

## 2.2 Laskentatoimen rooli organisaatioissa

Laskentatoimea voidaan ajatella myös taloudellisen tiedon informaatiojärjestelmänä, minkä tehtävänä on edesauttaa organisaatiota kehittymään ja menestymään. Tämän johdosta laskentatoimen keräämää ja kirjaamaa informaatiota tulee jalostaa käyttäjille helposti hyödynnettävään muotoon ja tämä tapahtuu parhaiten erilaisten raporttien muodossa. Näitä raportteja ovat esimerkiksi tilinpäätös, budjetit ja kustannuslaskelmat. Laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osaan sen mukaan ketkä laskentatoimen tuottamaa informaatiota ensisijaisesti käyttävät. (Jormakka ym., 2011,9)



Kuva 3 Laskentatoimi yrityksen sidosryhmien informaatiolähteenä (Jormakka et al, 2011, 9)

Ulkoinen laskentatoimi eli rahoittajan laskentatoimi palvelee ulkoisia sidosryhmiä ja se on tarkasti lailla säädeltyä. Ulkoisen laskentatoimen raportin käyttäjiä ovat esimerkiksi omistajat, lainanantajat, tavarantoimittajat, asiakkaat ja verottaja. Nämä sidosryhmät tarvitsevat informaatiota yrityksen taloudellisesta tilasta oman päätöksenteonsa tueksi. (Jormakka 2011, 9-10)

Sisäinen laskentatoimi palvelee johtoa ja muita päätöksentekijöitä ja sen tarkoituksena on tuottaa tietoa yrityksen omaan käyttöön päätöksenteon tueksi. Tuotettu informaatio poikkeaa merkittävästi ulkoisen laskentatoimen tuottamasta informaatiosta, koska se on vapaamuotoista ja vapaaehtoista eikä sitä ole säädetty lailla millään tavoin. Johdon laskentatoimen näkökulma suuntautuu myös vahvasti tulevaisuuteen. Sisäisellä laskentatoimella voi nähdä kolme tehtävää: kustannuslaskennan toteuttaminen, tavoite- ja tarkkailulaskelmien tuottaminen sekä vaihtoehtolaskelmien laskeminen. (Jormakka 2011, 9-11)

Johdon laskentatoimen raportointitiheys on nopea, koska raporttien ja niiden sisältämän tiedon tulee olla ajan tasalla silloin, kun sitä tarvitaan päätöksenteon tueksi. Raporttien lisäksi tarvitaan tunnuslukuja, joiden avulla voidaan arvioida toiminnan tehokkuutta ja laatia uusia ja parempia suunnitelmia (Jormakka 2011, 11)

Julkisen organisaation laskentatoimen rakenne on hyvin samanlainen kuin yritysten laskentatoimen rakenne. Julkisissa organisaatioissa sisäisen laskennan



käsitteet voivat olla hieman erilaiset, mutta ulkoisen laskennan terminologia on hyvin pitkälti samanlainen.

Professori Marko Järvenpään mukaan yksi keskeisistä muutoksista johdon laskentatoimen ja raportoinnin alalla tulee olemaan budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen kehittäminen ja tämä tulee koskemaan myös julkista sektoria. ( Järvenpää, 12.10.2017)

### 2.3 Suunnittelu osana ohjausjärjestelmää

Organisaation ohjausjärjestelmän osia ovat liiketoiminnan suunnittelu, raportointi ja mittaristot sekä erilaiset toteutusmenetelmät. Näiden pohjalta lähdetään toteuttamaan strategioita ja toimenpiteitä. Lisäksi suunnitelmat toimivat organisaation raportointijärjestelmissä vertailutietona. Ohjausjärjestelmä auttaa organisaatiota pääsemään tavoitteeseensa ja johdon tehtävänä on valita sopivat toimintamallit eri vaihtoehdoista ja asettaa tavoitteet sekä tehdä päätökset tarvittavista korjaustoimenpiteistä. (Alhola et al 2002, 248-249)

Organisaation ohjausjärjestelmää voidaan määritellä myös toiminnoittain esimerkiksi seuraavasti (Alhola et al 2002, 249):

- Tuotannon ohjaus
- Markkinoinnin ohjaus
- Materiaalitoimintojen ohjaus
- Henkilöstön ohjaus
- Rahoituksen ja talouden ohjaus

Monet eri sidosryhmät ja ulkoiset tekijät vaikuttavat organisaation ohjausjärjestelmään. Omistajat voivat asettaa tavoitteita pääoman tuotto-asteelle ja yhtiön arvonnousulle, mikä näkyy liikevaihdon kasvutavoitteessa ja kannattavuuden nousutavoitteessa. Toimittajien vaihtuminen ja tekniikan kehittyminen voivat tuoda tarvetta ohjausjärjestelmän muutoksille. Rahoittajista esimerkiksi pankit voivat asettaa kasvulle rajoitteita, jos tulorahoitus ei riitä kasvun rahoittamiseen. (Alhola et al 2002, 250)

Tärkeä osa yrityksen tai organisaation ohjausjärjestelmää on suunnittelu. Toimintaa suunnitellessa on hyvä ottaa huomioon myös muut ohjausjärjestelmän osa-alueet, jotta suunnitelmien toteutuminen varmistuisi ja kaikki oleelliset asiat tulisivat otettua mukaan.

Kasasen mukaan (Kasanen et al 1996,189) yksi organisaation johdon keskeisistä tehtäväalueista on toiminnan ohjaaminen ja siinä voidaan erottaa kaksi osavaihetta: suunnittelu ja valvonta. Ensimmäisen vaiheen suunnittelu on prosessi, jossa toiminnalle asetetaan tavoitteet ja jossa kehitetään toimintavaihtoehtoja ja valitaan näiden pohjalta keinot tavoitteiden saavuttamiseksi. Valvonta on sen sijaan prosessi, jossa selvitetään onko valitun toimintavaihtoehdon toteutus onnistunut ja asetetut tavoitteet saavutettu.

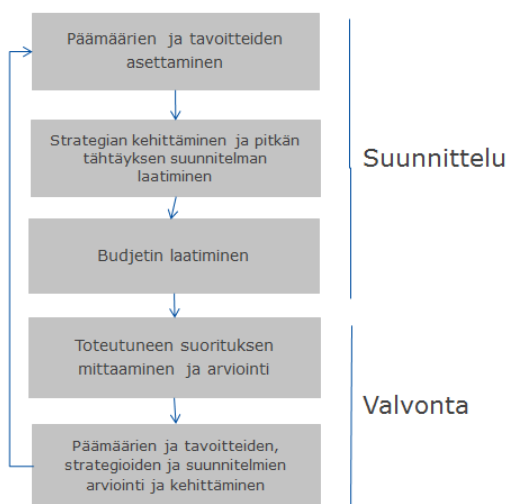
Yrityksen toiminnan ohjaamisessa keskeisiä kriteereitä ovat tuloksellisuus ja taloudellisuus, Tuloksellisuus kertoo tavoitteiden saavuttamisastetta ja taloudellisuutta arvioitaessa verrataan tuotosta uhrattuihin kustannuksiin ja mitä vähäisemmillä uhrauksilla tietty tuotos on saavutettua tai mitä suurempi tuotto on aikaansaatu tietyllä uhrauksella, sitä taloudellisempaa toiminta on ollut. (Kasanen et al 1996, 191-192)

Suunnittelu alkaa yrityksen ympäristöstä, jossa esim. omistajat luovat odotuksia ja asettavat tavoitteita organisaatiolle. Organisaation määritellyn tavoitteen pohjalta laaditaan suunnitelmia ja asetetaan tavoitteita eri osa-alueille. Suunnitelmien toteutumista tukevat erilaiset järjestelmät ja toimintatavat kuten palkkiojärjestelmä, informaatiojärjestelmä, kehitys-/tavoitekeskustelut, viestintä ja henkilöstön kehittäminen. Tähän kaikkeen liittyy oleellisena ja välttämättömänä osana suunnitelmien yhteydessä tavoitteille asetetut mittarit. (Alhola et al.2000, 248).

Yrityksen suunnittelu voidaan jakaa karkeasti kahteen osaan: strategia suunnitteluun ja budjettisuunnitteluun. Strategiasuunnittelu sisältää tavoitteiden asettamisen, strategioiden kehittämisen ja valinnan. Budjettisuunnittelun tehtävänä on muuntaa valittu strategiavaihtoehto lyhyen tähtäyksen toimintasuunnitelmaksi, jonka avulla strategia toteutetaan. Budjetti myös luo tärkeän vertailuperustan strategian toteutumisen seurannalle ja antaa tietoa poikkeamista toteutuneen ja suunnitellun suorituksen välillä mahdollisten toimenpiteiden pohjaksi.(Kasanen et al 1996, 191)

Toiminnan ohjaaminen on yksi organisaatioiden johdon keskeisistä tehtäväalueista ja sen tarkoituksena on varmistaa asetettujen tavoitteiden saavuttaminen. Johdon tehtävänä on saada organisaatio, sen jäsenet ja ryhmät toimimaan tavoitteiden mukaisesti. Toiminnan ohjaaminen jakaantuu kahteen vaiheeseen: suunnitteluun ja valvontaan. Suunnittelu on prosessi, jossa toiminnalle asetetaan tavoitteet ja niiden saavuttamiseksi kehitetään toimintavaihtoehtoja ja valitaan keinot. Valvonta on prosessi, jossa selvitetään miten valitun toimintavaihtoehdon toteutuminen on onnistunut ja tavoitteet saavutettu. (Kasanen 1996, 189)

Kuvassa 4 on esitetty yrityksen ohjausprosessi Kasanen et al:n mukaan.

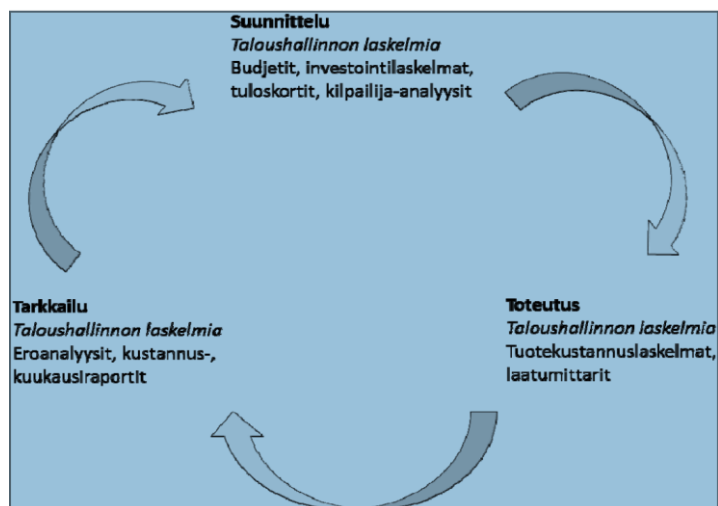


Kuva 4. Yrityksen ohjausprosessi (Kasanen et al 1996, 190)

Järvenpään mukaan (2010, 13) johtaminen on perinteisesti jaettu suunnitteluun, toteuttamiseen ja valvontaan. Suunnittelu on päämäärien ja tavoitteiden määrittelyä, toteuttaminen on suunnitelmien konkreettista toimeenpanemista ja toiminnan johtamista kohti tavoitteita, valvonta on toteutuneiden toimien seuranta ja analysointia. Valvonnassa, jota kutsutaan myös tarkkailuksi, analysoidaan syntyneiden poikkeamien syitä ja pyritään reagoimaan niihin. Yrityksen talousjohtamista voidaan tarkastella tästä johtamisprosessin kehässä.

Talousjohtamisen tehtävät voidaan jakaa myös suunnittelu-, toteuttamis- ja valvontatehtäviin. Suunnittelutehtävissä määritellään toiminnalle taloudelliset tavoitteet esim. budjettisuunnittelun muodossa. Toteuttamistehtävissä talousjohto toteuttaa suunnitelmat omissa tehtävissään esimerkiksi kehittämällä raportointi –

ja tietojärjestelmiä organisaatioitaan tavoitteiden edellyttämällä tavalla. Valvontatehtävässä talousjohto seuraa ja tarkkailee sitä miten suunnitelmat ja tavoitteet toteutuvat ja raportoi tuloslaskelman, taseen, kassavirran ja tuotekustannusten tapahtumat sekä analysoi poikkeamat ja niiden syyt. (Järvenpää et al 2010, 13-14)



Kuva 5. Johtamisprosessin osa-alueet (Järvenpää et al 2010, 13 )

Kuntayhtymissä suunnittelun rooli on hyvin samanlainen, vaikka terminologia on erilainen ja päätöksen teko-prosessi poikkeaa yritysten käytössä olevasta.

#### 2.4 Budjetti, budjetointi ja budjetointiprosessi

Yrityksen budjetti ja budjetointi voidaan ymmärtää monella eri tapaa. Joku näkee budjetin tulevaisuuden tavoitteellisena toimintasuunnitelmana ja joku toinen korostaa budjetin rahamittaisuutta ja budjettierien sitovuutta toiminta suunniteltaessa ja harjoitettaessa. Budjetti voidaan ymmärtää myös motivoinnin välineeksi tai tavaksi kuvata yrityksen kaikkia toimintoja integroidusti.

Yhteistä kaikille määritelmille on se, että budjetti ymmärretään yrityksen toiminnan apuvälineeksi ja sen tulee olla merkittäviltä osiltaan rahamittainen ja sen pitää luoda riittävän yksityiskohtainen kuvaus yrityksen toimintojen tavoitteista ja resursseista suunnittelu- ja toimintakaudelle. Budjetti myös antaa kokonaiskuvan yrityksen toiminnasta.

Budjettia voidaan tarkastella myös laajemmin budjetointina. Budjetoinnilla tarkoitetaan budjettien laatimista, tarpeellisten vaihtoehtojen etsimistä, vertailua ja toimintavaihtoehtojen valintaa. Laskentatekniikkaa tärkeämpää on inhimillinen johtamisprosessi. Ruotsalaisessa budjettikirjallisuudessa korostetaan budjetoinnin merkitystä yrityksen vuositason johtamisessa ja budjettisuunnittelu, budjettikäyttö ja budjettitarkkailu ovat silloin osa yrityksen johtamista.

Neilimo ja Uusi- Rauvan (2005 , 235) mukaan budjetti ja budjetointi voidaan määritellä seuraavasti:

#### Budjetti

- on yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma, jossa määritellään resurssit, aktiviteetit, aikataulut ja vastuuhenkilöt
- sisältää edullisimman taloudellisen tulostavoitteen budjettikaudelle
- on määritelty tietylle ajanjaksolle
- sisältää yleensä tavoiteosan, resurssi- ja toimintasuunnitelmaosan sekä taloudellisen tulososan.

Budjetointi on heidän mukaansa budjetin käyttöä yritysohjauksen apuvälineenä ja se on

- budjettien suunnittelua ja laatimista
- budjettien käyttöä yritystoiminnan ohjauksessa
- budjettien toteumatarkkailua, budjettien ja toteutuman erojen analysointia ja korjaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista

Budjettien laadinta ja käyttö edellyttävät, että organisaatiossa käydään keskusteluja yrityksen ja sen tulosyksiköiden tai toiminnon tavoitteista, tavoitteiden ja toiminta-aktiviteettien valinnasta, niihin sitoutumisesta, niiden toteuttamiseen pyrkimisestä sekä tavoitteiden ja toteutumien erojen analysointia. Näiden keskustelujen, budjetin laadinnan, käytön ja tarkkailun kautta budjetti vaikuttaa yrityksen koko toimintaan ja auttaa yritystä saavuttamaan tavoitteensa. ( Neilimo et al 2012, 230-232.)

Alhola et al (2002, -272) mukaan budjetti on yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma aktiviteetteineen, resursseineen sekä aikatauluineen ja vastuuhenkilöineen. Budjetti rakentuu heidän mielestään seuraavista osa-alueista:

- Ympäristön kuvaus ja analyysi sekä oletukset
- Tavoitteet
- Toimintasuunnitelma
- Taloudellinen tulos - osa eli budjettiluvut. (Alhola et al 2002, 272)

Neilimo & Uusi-Rauvan (2012, 235) mukaan budjetointi auttaa johtamisessa monella tavalla:

1. Budjetointi auttaa yrityksen tavoitteiden täsmentämisessä.
2. Budjetointi motivoi ihmisiä saavuttamaan tavoitteet. Sen avulla yrityksen resurssit kohdennetaan toiminnoille ja integroidaan eri toimintojen johtamista.
3. Budjetti täsmentää johtamisen vastuualueet ja selkeyttää organisaatiota.
4. Budjetoinnin avulla luodaan organisaatioon keskustelupintoja.
5. Budjetti on myös tärkeä informaation lähde ja sen puutealueiden tunnistaminen ohjaa tietojärjestelmien kehittämistä. (Neilimo ja Uusi-Rauva 2012, 235)

Budjetointi on prosessi, mikä tulee soveltua organisaation yksiköllisiin tarpeisiin ja se laadinnan tulee pohjautua toteumatietoon, trendeihin, toimialan olosuhteisiin sekä talouden yleiseen tilaan. Kuukausittaisen budjetin tekeminen antaa myös relevantimpaa vertailutietoa, kun toteumatietoa verrataan myöhemmin budjettilukuihin. Budjetoinnin yhteydessä ei pidä unohtaa investointi-budjetin tekemistä, koska niiden hankinnat ovat usein rahallisesti erittäin merkittäviä. Ne voivat olla jopa helpommin ennakoitavissa kuin muut menoerät, koska niissä ei ole niin montaa transaktiota kuin päivittäisissä toiminnoissa. (Smith ja Buckling 2000, 296-297).

Budjettia pidetään usein vain työpaperina, vaikka sen tarkoitus on toimia johdon työvälineenä. Tehdyt budjetit eivät koskaan ole täydellisiä eikä ole oikeaa tai väärää budjettia. Budjetoijien tulee tehdä parhaansa käytettävissä olevan tiedon pohjalta ja heidän tulee olla valmiita puolustamaan sitä, kun arvioidaan toimintojen onnistumista. Budjettieroavuuksien ymmärtäminen ja reagointi merkittäviin poikkeamiin toteuman ja budjetin välillä on yksi tärkeimmistä taloudellisista tehtävistä. (Smith ja Buckling 2000, 297).

## 2.5 Budjetoinnin tehtävät

Jyrkkiön ja Riistaman mukaan yrityksen budjettia ei ole syytä pitää vain suunnittelun laskentateknisenä apuvälineenä, sillä inhimilliset tekijät ovat budjetoinnissa heidän mukaansa tärkeämpiä kuin laskentatekniikka. Budjetoinnin onnistumiseen vaikuttaa oleellisesti se, miten tavoitteiden saavuttamisesta vastuussa olevat henkilöt hyväksyvät toiminnalle asetetut taloudelliset tavoitteet. (Jyrkkiö & Riistama, 226-227).

Budjetoinnilla on monta tehtävää. Ikäheimo et al mukaan budjetoinnilla on viisi tehtävää: suunnittelun apuväline, toiminnan koordinointi, viestintä, johdon motivointi, valvonnan väline ja johdon suorituskyvyn arviointi. (Ikäheimo et al 2011, 106)

Budjetoinnin perinteisin tehtävä on olla työväline lyhyen aikavälin toiminnan suunnittelua varten pitkän aikavälin suunnitelman antamisessa puitteissa. Tässä tehtävässä budjetointi on yksityiskohtaisempi suunnitelma kuin pitkän aikavälin suunnitelma ja mahdollistaa päivittäisen toiminnan toteuttamisen pitkän aikavälin tavoitteiden mukaisesti. Ilman budjettia yrityksen johdon olisi vaikea arvioida, missä määrin päivittäiset tehtävät vastaavat pitkän aikavälin suunnitelmaa ja toteuttavat sen tavoitteita. (Ikäheimo et al 2011, 106)

Budjetointi auttaa myös koordinoimaan yrityksen toimintaa, sillä sen avulla yrityksen osat yhdistetään ja sovitaan toimimaan saman yhteisen suunnitelman mukaan. Ilman budjetointia on yrityksen eri osien johtajien vaikea hahmottaa tavoitteita ja tehdä päätöksiä koko yrityksen näkökulmasta. Esimerkiksi ostopäällikkö saattaa suosia suuria hankintaeriä niiden edullisuuden vuoksi kun taas varastosta vastaava päällikkö pyrkii minimoimaan varastot, joita suuret hankintaerät kasvattavat. Budjetin avulla pystytään sovittamaan keskenään ristiriitaiset tavoitteet koko yrityksen tavoitteiden saavuttamiseksi. (Ikäheimo et al 2011, 106-107) .

Kolmas Ikäheimon ja muiden kirjoittajien mainitsemista budjetoinnin tehtävistä on viestintä, mikä mahdollistaa yrityksen tavoitteiden, toimintatapojen ja rajoitteiden kommunikoinnin yrityksen eri osien johtajille, jotka viestittävät ne alaisilleen. Organisaation jäsenten tulee olla tietoisia ja ymmärtää oma roolinsa ja vastuualueensa budjetin toteuttamisessa, jotta tehokas toiminta on mahdollista.

Usein budjetin laatimisen aikana tapahtuu jo kommunikointia ja asioiden sisäistämistä. (Ikäheimo et al 2011,107)

Budjetoinnin neljäntenä tavoitteena on vaikuttaa johdon käyttäytymiseen ja motivoida sitä toimimaan organisaation tavoitteiden mukaisesti. Tavoitetason tulee olla realistinen, jotta se motivoi tehokkaaseen suoritukseen. Huonosti laadittu budjetti voi aiheuttaa tehottomuutta ja ristiriitoja johtajien välille ja ylhäältä saneltu budjetti voidaan nähdä uhkana. Budjettiin sitoutuminen tapahtuu paremmin, jos organisaatio pääsee osallistumaan laajasti budjetin laadintaan (Ikäheimo et al 2011, 107)

Budjetoinnin viides tehtävä auttaa yrityksen johtajia ohjaamaan ja valvomaan toimintoja, joista he ovat vastuussa. Budjetin avulla on mahdollista verrata keskenään budjetoituja ja toteutuneita kustannuseriä ja päästä selville, että mitkä kustannuserät eivät vastaa suunnitelmaa ja vaativat huomioita tai toimenpiteitä. Poikkeamien avulla johto pystyy tunnistamaan toiminnan tehottomat kohdat ja niiden syyt, jolloin on mahdollista tehdä toimenpiteitä niiden korjaamiseksi. (Ikäheimo et al 2011,107)

Johdon suorituskyvyn arviointi on Ikäheimon ja muiden kirjoittajien mukaan budjetin kuudes tehtävä. Yrityksen johdon suorituskykyä mitataan usein vastuualueen budjetin toteutumisen asteen avulla ja siihen voidaan sitoa erilaisia palkkioita, jotka voivat muodostaa ison osan johdon palkasta. Palkkioiden avulla johdon sitoutumista budjettiin parannetaan ja motivoidaan budjetin toteuttamiseen. Budjetin toteutuminen antaa myös käsityksen omasta onnistumisesta tavoitteiden saavuttamisessa. (Ikäheimo et al 2011,107)

## 2.6 Budjetointiprosessi oppimisprosessina

Budjetointiprosessia voidaan pitää myös oppimisprosessina, jolla on merkitystä organisaation tuottavuuteen ja kilpailukykyyn. Vuosi vuodelta tekijät oppivat sen paremmin ja samalla myös budjetoinnin merkitys johtamisvälineenä kasvaa. Neillimo ja Uusi-Rauvan (2012, 235) mukaan budjetointi on sekä ihmisten että yrityksen talouden ja toiminnan johtamisväline ja tulosjohtamisen keskeinen instrumentti. Heidän mukaansa onnistunut budjetointi vaatii tuekseen hyvän



laskentajärjestelmän, osaavan taloushallinnon ja sopivat tunnusluvut mittaamaan budjettitavoitteiden toteutumista. Hyvää budjetointiin kuuluu myös se, että budjetointi on riittävän yksinkertaista. Monimutkaiset tietojärjestelmät ja byrokraattinen budjetointiorganisaatio voivat haitata tavoitteiden saavuttamista. Vastuuhenkilöiden kytkeminen budjetointiin ja aktiivinen budjetointiasenne ovat myös tärkeitä budjetoinnin onnistumiseksi. Samoin täsmällinen ja riittävän nopearytmisen seuranta, mikä edellyttää hyvin toimivaa laskentatoimen tietojärjestelmää, mahdollistaa reagoinnin syntyviin eroihin.

Sengen mukaan oppivalle organisaatiolle on tunnusomaista seuraavat asiat (1990, 5-1)

- Systeemiajattelu (system thinking), minkä mukaan kaikkien päätökset vaikuttavat muihin organisaation jäseniin ja liiketoiminta on joukko systeemejä
- Henkilökohtaiset osaamisalueet (personal mastery), joiden vaikutuksesta ihminen kirkastaa ja syventää omaa henkilökohtaista visiotaan, mikä auttaa kohdistamaan energian oikein ja näkemään asiat mahdollisimman objektiivisesti
- Ajatusmallit (mental models), jotka ovat syvällä olevia mielikuvia, yleistyksiä tai oletuksia sen pohjaksi miten ihminen hahmottaa maailmankuvansa ja kuinka hän toimii sen pohjalta
- Yhteinen visio (shared visio), mikä on eräs voimakkaimmista moottoreista inhimillisessä toiminnassa. Yhteinen visio ohjaa energian käytön oikeiden asioiden oppimiseen.
- Ryhmäoppiminen (learning organization), joka voi tapahtua dialogien ja yhdessä ajattelun kautta. Ryhmän taidot ja tiedot voivat ylittää ryhmän yksittäisten jäsenten taidot ja tiedot, jolloin ryhmä on enemmän kuin taitojensa summa.

Alholan mukaan strategiaproessi on mahdollisuus sekä yksilökohtaiseen että yksilötasoiseen oppimiseen ja ryhmäoppiminen on tärkeää, koska nykyaikaisessa organisaatioissa ryhmät, eivät yksilöt, ovat oppimisen perusyksikkö. (Alhola, s. 124)

Tuija Rajalan ja Jari Tammen mukaan (Rajala & Tammi 2014, 19) nyt ollaan kiinnostuneita siitä miten ”uuden julkisen hallinnan” oppien hengessä voidaan kannustaa asukkaita ja henkilöstöä osallistumaan kuntatalouden suunnitteluun.

Tällaisesta budjetoinnista voidaan käyttää heidän mukaansa nimeä osallistuva tai kannustava budjetointi. Rajalan ja Tammen mukaan julkisen sektorin toiminnassa on talouden näkökulmasta ajankohtaista myös se, että millaista yhteiskunnallisia vaikuttavuutta on saatu resurssien kohdentamisella.

Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymän talousjohtaja Helena Kinnusen mukaan yksi budjetoinnin tärkeistä rooleista on sen rooli oppimisprosessina. Budjetoijat oppivat miten kustannuseriin voi vaikuttaa, miten palvelutuotannon taso vaikuttaa kustannuksiin ja miten eri asiat käyttäytyvät johtamisessa. Helena Kinnunen toteaa myös, että budjetointi ja seuranta ovat toistensa peilikuvia ja budjetointi ei pääty vaan jatkuu seurannan muodossa. Budjetoinnin ei pitäisi siis olla kerran vuodessa tehtävä harjoitus vaan sen pitäisi olla rullaavaa ja vastuuhenkilöiden mielessä tulisi olla budjetoinnin elementit. Budjetointiprosessi oli aikaisemmin raskas prosessi, mikä heikensi sen kiinnostavuutta ja ei vastannut sen tarkoitusta. (Haastattelu 27.4.2017)

## 2.7 Tietotekniset haasteet budjetoinnissa

Granlund ja Malmi tuovat esille budjetointiin liittyviä tietotekniikan käyttöön liittyviä haasteita ja miten niitä voidaan ratkaista. Budjetit pitää saada koottua ja yhdistettyä tietyssä aikataulussa ja mahdollisimman pienellä ajankäytöllä. Organisaatiot ovat siirtymässä yhä enemmän myös ennusteiden laskentaa, mitä työtä tietotekniikan pitäisi myös tukea.

Isoissa organisaatioissa myös itse budjetointiprosessin hallinta voi olla joskus työlästä taloushallinto-organisaatiolle, joten myös siihen pitäisi budjetointiohjelmissa olla työkaluja, joilla seurataan budjetointiprosessin etenemistä. Toinen haaste on muuttuvat organisaatorakenteet, joten budjetointisovelluksen tulisi olla joustava ja helposti muutettavissa. Samoin tietojen tallennuksen ja raportoinnin pitäisi olla joustavaa, jotta budjetoija voi tarkastella tietoja eri aikaväleiltä ja eri tarkkuustasoilla. Samoin hyvässä budjetointi-/ennustejärjestelmässä tulisi olla mahdollisuus ”mitä jos ”-tyyppiseen tyyppiseen vaihtoehtojen tarkasteluun.

Kolmas haaste liittyy Granlundin ja Malmin mielestä siihen, että budjetoinnissa pitäisi olla läpinäkyvyyttä, jolloin ylin johto pääsisi tarvittaessa porautumaan

alemman tason budjetointiyksiköihin. Toisaalta käyttöoikeuksien hallinnan tulee olla helposti ylläpidettävää, sillä kaikki organisaation jäsenet eivät pääse näkemään kaikkia tietoja. (Granlund & Malmi 2004, 74-76)

Budjetoinnissa on myös toisenlaisia haasteita. Budjetointi keskittyy joidenkin mielestä liikaa taloudellisiin lukuihin ja organisaation sisäisiin budjettineuvotteluihin ja – politikointiin. Toisaalta budjetoinnissa kiinnitetään enemmän huomiota kustannusten nousuun kuin kustannusrakenteeseen ja tavoitteet asetetaan enemmän organisaation menneisyyteen verraten kuin asiakkaiden tarpeiden ja ulkoisten vertailukohtien perusteella. Lisäksi budjetointiprosessin tulisi tuottaa lisäarvoa organisaatiolle, koska johto käyttää siihen usein paljon aikaa. (Ikäheimonen, Lounasmeri, Walden 2005,177)

## 2.8 Taloussuunnittelun eri mallit

Taloussuunnittelussa on käytössä useita malleja riippuen hieman käyttötarkoituksesta ja suunnittelun aikajänteen pituudesta.

Strateginen suunnittelu on Alholan mukaan (Alhola et al 2002, 257) pitkän aikavälin suunnittelua ja se kohdistuu yrityksen toiminnan peruslähtökohtiin: liikeideaan, toiminta-ajatuksen, missioon, visioon, menestystekijöihin, tavoitteisiin ja niiden toteuttamiseen tähtääviin toimintalinjoihin eli strategioihin. Strategiat ovat keinoja, joilla voidaan saavuttaa haluttu tavoite. Strategiset suunnitelmat tehdään usein 5 vuodelle, mutta niitä voidaan tehdä myös pidemmälle aikajaksolle esimerkiksi metsäteollisuudessa. Pitkän aikavälin suunnittelu on sitä tärkeämpää, mitä investointivaltaisempaa toiminta on.

Strategiset suunnitelmat toimivat vuosisuunnitelmien eli budjettien pohjana. Strategisissa suunnitelmissa seuraava vuosi on suunniteltu usein tarkemmin ja siitä saadaan hyvä pohja vuosisuunnittelun avuksi. Strategisten suunnitelmien merkitys on yrityksen johtamiselle erityisen tärkeää tilanteessa, kun yritys ei tee budjetteja vaan pohjaa toimintansa juoksevaan ennustemenetelmään. Tällöin yrityksen tärkein suunnittelu on strateginen suunnittelu, joka on toiminnan perusta. (Alhola et al 2002, 258)

Taktinen suunnittelu on keskipitkän tähtäimen suunnittelua kahdeksi kolmeksi vuodeksi eteenpäin ja se täydentää strategista suunnittelua. Taktinen suunnittelu sopii hyvin nopeatempoiseen ja dynaamiseen liiketoimintaympäristöön, jossa toimintaympäristön eri tekijöiden vaikutuksia on vaikea ennustaa. (Alhola et al 2002, 258)

Vuosisuunnitelmat eli budjetit tehdään strategisten suunnitelmien pohjalta ja niiden avulla suunnitellaan toimintaa seuraavalle tilikaudelle. Budjetit tehdään vuosittain ja niitä tukevat kuukausittain tehtävät ”rullaavat” ennusteet seuraavalle 12 kuukaudelle tai tilikauden loppuun. Suunnitelmat tehdään sekä sanallisina että numeraalisina toimintasuunnitelmina ja numerot on johdettu sanallisten toimintasuunnitelmien kautta. (Alhola et al 2002, 272)

Toimintoperusteinen budjetointi yhdistyy toimintolaskennan ja – johtamisen käytäntöihin. Toimintoperusteinen budjetointi edellyttää organisaatiolta seuraavia asioita:

- toimintojen selvittämistä
- kustannusten kohdistamistekijöihin liittyvän informaation ylläpitämistä
- resurssien käytön kohdentamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toimintoketjuihin ja niiden välityksellä toimintoihin (Järvenpää 2010, 245)

Toimintoperusteinen budjetti laaditaan seuraavina vaiheina (Kaplan & Cooper 1998):

- myynnin ja tuotannon volyymin arviointi
- toimintojen suorittamistarpeen arviointi
- resurssitarpeen tunnistaminen
- tarpeellisten resurssien määrittäminen ja resurssien käytön kehittäminen

Toimintoperusteinen budjetointi voi vahvistaa asiakaslähtöisyyttä, koska toimintojen määrää arvioidaan asiakaskysynnän pohjalta. Arvoketjun ja toimintoketjujen pohdinta ja kehittäminen ovat toimintoperusteisessa budjetoinnissa osa taloudellisten tavoitteiden analysointia ja mitoittamista. Näin suunnittelussa arvioidaan myös kapasiteetin vaihtoehtoiset käyttötavat sekä resurssien ja toimintojen muutostarpeet. (Järvenpää, 2010, 245)

Rullaavan suunnittelun tavoitteena on lisätä joustavuutta budjettiohjaukseen ja vahvistaa budjetin suuntautumista tulevaisuuteen. Rullaavassa suunnittelussa toimintasuunnitelma on voimassa jatkuvasti esimerkiksi vuodeksi eteenpäin ja tavoitteita ja niiden taustalla olevia ennusteita tarkennetaan määrävälein olosuhteiden muuttuessa. Suunnitelma päivitetään säännöllisesti sovituin määrävälein siten, että lähin suunnittelujakso esimerkiksi kolme kuukautta on aina tarkemmin suunniteltu ja seuraavissa vuosineljänneksissä suunnittelu on karkeampaa.

Rullaava ennuste eroaa rullaavasta suunnittelusta siten, että rullaava suunnittelu on kokonaisvaltaisempaa kuin rullaava ennuste, joka voi keskittyä vain esimerkiksi tuottojen tai kustannusten ennustamiseen. Rullaava suunnittelu perustuu itsenäiseen joustavaan toiminnan suunnittelumalliin, jossa yrityksen taloussuunnittelua tehdään jatkuvasti päivittyvän, tavoitteellisen suunnitelman mukaisesti. (Järvenpää et al 2010, 250)

Alholan mukaan (Alhola et al 2002, 273) ”rullaavaan” 12 kuukauden tai pidemmän ajan ennustamiseen siirtyminen vaatii yritysten laskentajärjestelmiltä huomattavia laskentaominaisuuksia, jotta vältetään kuukausittaiselta raskaalta käsityöltä.

Joustava budjetointi- menetelmä pitää sisällään useita, peräkkäisiä budjetteja, jotka on tehty eri toiminnan volyymeille ts. jos toiminnan volyyymi muuttuu, niin budjettikin muuttuu. Joustava budjetointi edellyttää, että kustannukset on jaoteltu kiinteisiin ja muuttuviin, jotta toiminnan volyymin muutoksen vaikutus kustannuksiin voidaan laskea.

Joustavan budjetointi voitaisiin tehdä esimerkiksi 70,80, 90 ja 100 prosentin käyttöasteelle, jos yritys ennustaa toiminta-asteen painuvan alle 70 %. Jos toteuma toteutuukin esimerkiksi 83 % toiminta-asteella, niin budjettiluvut voidaan interpolaroida 70 ja 80 prosenteista johtaen ja tällöin toteumavertailu on vertailukelpoinen, kun toiminta-asteesta johtuva vaihtelu on eliminoitu luvuista pois. (Mott, 2005, 191)

Mott (2005, 192-193) kutsuu julkisen palvelusektorin budjetointiprosessia termillä PPBS (planning, programming and budgeting system) . Tälle toimintatavalle on tyypillistä, että tehdään vuoden pituisia kustannuspaikkakohtaisia budjetteja kuten yritysmaailmassakin, mutta se eroaa kahdella tapaa. Ensinnäkin, suunnitteluajanjakso on tässä mallissa pidempi kuin vain yksi vuosi ja toiseksi se

ylittää kustannuspaikkarajat. Malli siis keskittyy siihen, että miten resurssi hyödynnetään parhaalla mahdollisella tavalla, jotta voidaan saavuttaa tavoite esim. vanhustenhuolto. Kun tavoitteet on asetettu, ohjelmat määritellään siten, että tavoitteet voidaan saavuttaa ja vaihtoehtoisten ohjelmien kustannukset/hyödyt selvitetään. Valitut ohjelmat muodostavat pitkän tähtäimen suunnitelman useammalle vuodelle ja mahdollistavat johdolle paremman tehokkuuden arvioinnin kuin silloin, jos budjetit olisi lyöty lukkoon kustannuspaikoittain. (Mott 2005, 192-193)

Lisäys- budjetoinnilla tai inkrementaalaisella budjetoinnilla tarkoitetaan sitä, että budjetointi voi perustua edellisen vuoden lukuihin, jolloin toteutuneet luvut otetaan uuden budjetin pohjaksi. Tämän menetelmän huonona puoleena on se, että se ei kannusta uudenlaiseen ajatteluun ja voi vain vahvistaa ja jatkaa olemassa olevien tehottomia toimintatapoja. (Mott 2005, 187)

Budjetointi voi lähteä liikkeelle myös puhtaalta pöydältä jokaisella budjettikerralla, jolloin kaikkien yrityksen toimintojen osalta pohditaan sen tarpeellisuutta ja merkitystä tuottojen ja kulujen aikaansaamisessa. Tällöin puhutaan nollapohjabudjetoinnista ja yritysten budjetointimenetelmänä nollapohjabudjetointia harvoin käytetään. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 243)

## 2.9 Sitoutuminen budjettiin

Motivaatio tavoitteiden saavuttamiseksi on avainasemassa budjetin seurannassa. Päälliköt eivät ole sitoutuneita tavoitteiden saavuttamiseen, jos he eivät pääse osallistumaan itse kustannusten budjetointiin. Ihmisluonto on sellainen, että se voi johtaa päälliköitä paisuttamaan omia budjettejaan tai jättämään budjettiin löysää, jotta erot toteumassa olisivat aina suotuisia. Tämän johdosta budjettien tulisi sisältää realistisia tavoitteita, ei liian optimistisia tyydyttääkseen johtoa eikä liian kovia, jotta olisivat saavutettavissa olevia. (Mott 2005, 186-187)

Budjettiprosessia ohjaa usein talousosasto, koska heillä on pääsy tarvittavaan tietoon, mutta budjetit eivät ole pelkästään talousosaston työkalu. Budjetointi on johtamisen työkalu ja mielenkiinto sitä kohtaa vähenee, jollei sillä ole toimitusjohtajan ja muun johdon tukea. (Mott 2005, 187)

Budjettien toteuman seurannan tulee olla ajan tasalla. Tämä tarkoittaa sitä, että relevanttien toteumatietojen pitää olla riittävän nopeasti saatavilla, jotta mielenkiinto erojen ja niiden syiden selvittämiseen säilyy. (Mott 2005, 187)

## 2.10 Taloussuunnittelun seuranta

Taloussuunnitelmat pitävät sisällään yleensä myös aina jotain muutoksia ja ilman seurantaa ei voida tietää toteutuvatko tavoitteet. Usein raportoinnissa langetaan selittelyyn sen sijaa, että tehtäisiin oikeita johtopäätöksiä. Virkkunen et al:n mielestä selittely on turhanpäiväistä ja selitysvolvollinen käyttää paljon hyvää työaika selityksen laatimiseen ja esimiehellä kuluu työaika selityksen lukemiseen. Virkkunen et al:n mielestä selittelyssä keskitytään usein asioiden edistymisen kannalta epäolennaisuuksiin. Olennaista olisivat johtopäätökset ja niiden perusteella tehtävät toimenpiteet. ( Virkkunen ym., 185).

Kuntalain 68 §:n mukaan kunnan tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu. Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen muodostumisen lisäksi talousarvion sitovia eriä, jotka valtuusto on hyväksynyt käyttötaloussosassa toiminnoittain tai tehtävittäin, investointiosassa hankkeittain tai hankeryhmittäin sekä rahoitusosan ja tuloslaskelmaosan sitovia eriä. Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sekä tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista Toteutumisvertailu esitetään valtuustolle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio. Talousarvion toteutumista on hyvä seurata talousarviovuoden aikana esimerkiksi 3–4 kuukauden välein. (Kuntaliitto, 59-60)

### 3 VANHA BUDJETOINTITYÖKALU

#### 3.1 Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymän historia, organisaatio ja tehtävät

Kuntayhtymän virallinen nimi on Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä. Virallisen nimen rinnalla käytetään yleisesti nimeä Carea. Carea on palvelu- ja asiantuntijaorganisaatio, jossa työskentelee n. 2 100 ammattilaista yli 100 eri ammattinimikkeellä. Carean jäsenkuntia ovat Hamina, Kotka, Kouvola, Miehikkälä, Pyhtää ja Virolahti ja alueella asuu n. 173 000 kansalaista, joille palveluita tuotetaan.

Carean tehtävänä on vastata jäsenkuntien osoittamassa laajuudessa erikoissairaanhoidon ja kehitysvammaisten erityishuollon palveluista, edistää terveyden, toimintakyvyn ja sosiaalisen turvallisuuden huomioon ottamista sekä huolehtia muista kuntayhtymälle säädetyistä tehtävistä. Carean palvelut tuotetaan Kymenlaakson keskussairaalassa, Kymenlaakson psykiatrisessa sairaalassa ja sosiaalipalvelujen yksiköissä. Lisäksi kuntayhtymä ostaa terveydenhuollon palveluita sekä yksityisiltä että julkisilta toimijoilta.

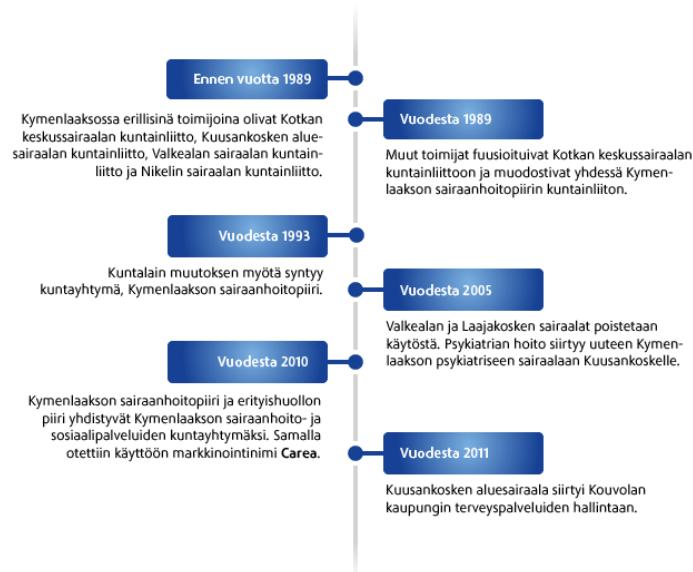
#### **Carean toimintaa ohjaa**

- vastuu erikoissairaanhoidosta ja erityishuollosta
- vastuu palvelujen laadusta ja tehokkuudesta
- vastuu palvelujen tuottamasta terveyshyödystä ja toimintakyvystä
- vastuu inhimillisyydestä ja oikeudenmukaisuudesta
- vastuu ihmisten itsemääräämisoikeudesta
- vastuu ihmisestä asiakkaana, potilaana, työntekijänä ja kansalaisena

Kuvassa 6 on esitetty lyhyesti Carean historia. Tulevaisuuden sote-muutokset voivat tuoda isoja muutoksia, kun sote-palveluita ja niihin liittyviä hallintopalveluita keskitetään maakunnan alle. Siinä yhteydessä tullaan miettimään todennäköisesti myös sitä millä työkaluilla maakunnan tasolla tehdään taloussuunnittelua ja budjetointia. Carean historia tulee päättymään nykymuodossaan vuoden 2018 aikana, jolloin sen tilalle tullaan perustamaan vapaaehtoinen kuntayhtymä, johon yhdistetään sekä perusterveydenhuolto, sosiaalipalvelut että erikoissairaanhoidon palvelujen kuntien kanssa.



## Carean historia



Kuva 6. Carean historia 1989-2011

(<http://www.carea.fi/fi/Tietoa%20Careasta/Kymenlaakson%20sairaanhoito-%20ja%20sosiaalipalvelujen%20kuntayhtym%C3%A4/>, [viitattu 7.12.2017] )

### 3.2 Budjetointikohteet

Kymenlaakson sosiaali -ja sairaanhoitopiirin budjetointiprosessin tärkeimmät työkalut ovat olleet vuoden 2017 budjetointiin asti Excel ja Cognos-planning. Cognos planning -sovellukseen on tallennettu kulut ja tulot parille summatason tilille ja henkilölukumäärät henkilöstö välilehdelle. Vertailulukuina Cognoksessa on ollut kuluvan vuoden kumulatiivinen toteuma, kuluvan vuoden budjetti ja edellisen vuoden budjetti ja edellisen vuoden koko vuoden toteuma.

Careassa oli käytössä erikoissairaanhoidossa erikoisalakohtaiset vastuuyksiköt sekä poliklinikka että vuodeosastohoidon kustannuspaikkoina, jolloin raportoinnista saatiin suoraan erikoisalan kokonaiskustannukset. Vastuualueen vastuuyksikköön kirjattiin erikoisalan välittömät erikoisalan kustannukset, jotka toimivat pohjana DRG- ja avohoito-tuotteiden hinnoittelu-laskentaa varten. Kustannus – ja tulo budjetit tehtiin kustannuspaikkatasolle, tiliryhmittäin. Palvelutuotanto budjetoitiin erikoisala-kohtaisesti ja tämän perusteella laskettiin excelissä manuaalisesti erikoisalan myyntituotot.

### 3.3 Palvelutuotanto

Keskussairaala, sosiaalipalvelut ja psykiatria ovat suunnitelleet palvelutuotantonsa erikoisaloittain. Erikoisaloittainen budjetointi perustuu kuluvan vuoden aikana toteutuneisiin DRG - ja avohoitotuotteiden laskutusmääriin ja erikoisalan vastuuhenkilöiden näkemykseen siitä miten palvelutuotanto tulee kehittymään. Taulukossa kaksi esitetty vuoden 2016 avohoitotuotteiden sekä DRG-tuotteiden palvelutuotannon suunnittelu erikoisaloittain keskussairaalan osalta. Taulukko esittää budjetoidut tuotteet erikoisaloittain ja tällä tasolla on seurattu myös toteutunutta laskutusta. Budjetoinnissa tämä on kuitenkin koettua liian karkeaksi tasoksi, jotta yksiköt voisivat suunnitella omat resurssitarpeensa.

Taulukko 2 Kymenlaakson keskussairaalan palvelutuotannon budjetti 2016 (Carea)

Kymenlaakson keskussairaala  
**Palvelutuotanto**

Avohoitokäynnit

	2014	Laskennall. ennuste 2015	M-% 2014/2015	Budjetti 2016	M % 2015/2015
Keskussairaala yhteensä	161 606	184 127	13,9 %	182 460	-0,9
Sisätaudit	28 874	30 500	5,6	30 000	-1,6
Kirurgia	23 453	22 700	-3,2	22 000	-3,1
Naistentaudit ja synnytykset	12 452	12 800	2,8	12 800	0,0
Lastentaudit	6 666	6 400	-4,0	6 300	-1,6
Silmätaudit	10 888	11 400	6,7	11 500	0,9
Korva-, nenä- ja kurkkutaudit	11 150	11 800	5,8	12 800	8,5
Hammas-, suu- ja leikasairaudet	2 515	2 400	-4,6	2 500	-4,2
Iho- ja sukupuolitaudit	5 834	5 700	-2,3	5 830	2,3
Syöpätaudit	6 175	6 800	10,1	7 240	6,5
Neurologia	3 633	3 600	-0,9	4 000	11,1
Lastenneurologia	2 177	2 300	5,6	2 250	-2,2
Keuhkosairaudet	3 643	3 900	7,1	3 700	-6,1
Fysioterapia	7 253	7 800	7,5	7 500	-3,8
Päivystys	17 431	35 800	105,4	34 000	-5,0
Päivystysosasto	3 666	4 227	15,3	4 300	1,7
Infektiosairaudet	291	300	3,1	240	-20,0
Leiko	3 077	2 900	-5,8	3 000	3,4
Hoitokeskus	12 630	12 800	1,3	12 500	-2,3

DRG-hoitajaksot

	2014	Laskennall. ennuste 2015	M-% 2014/2015	Budjetti 2016	M % 2015/2015
Keskussairaala yhteensä	18 686	17 800	-4,7 %	17 790	-0,1 %
Sisätaudit	3 525	3 200	-9,2	3 250	1,6
Kirurgia	6 550	5 800	-11,5	5 800	0,0
Naistentaudit ja synnytykset	2 131	2 100	-1,5	2 150	2,4
Lastentaudit	842	800	-5,0	840	5,0
Silmätaudit	1 879	2 200	17,1	2 000	-9,1
Korva, nenä ja kurkkutaudit	794	800	0,8	880	10,0
Hammas-, suu- ja leikasairaudet	180	200	25,0	180	-10,0
Syöpätaudit	788	700	-11,2	700	0,0
Neurologia	953	900	-5,6	950	5,6
Lastenneurologia	154	200	29,9	190	-5,0
Keuhkosairaudet	736	800	8,7	750	-6,3
Hoitokeskus	174	100	-42,5	100	0,0

### 3.4 Henkilöstöbudjetti

Vanhassa budjetointityökalussa henkilöstöbudjetoinnin vertailulukuna toimi kuluvan vuoden henkilöstö yhteensä- luku, mikä laskettiin palkanlaskennassa Excel-tiedostoon, minkä pääkäyttäjä siirsi budjetointityökaluun. Budjetoinnin vastuuhenkilöt hyödynsivät tätä lukua budjetoinnin pohjalukuna, kun he tallensivat seuraavan vuoden henkilöstön työpanoksen järjestelmään. Henkilöstö yhteensä luvusta oli jätetty pois alle 13 päivän työsuhteessa olevat henkilöt.

Alla olevassa kuvassa on esitetty vanhan budjetointityökalun henkilöstöbudjetin laadintapohja:

Rivit:	[2 AmmLuokat]		Sarakkeet:					
			[3 PalvLuonne]		[1 Henkilöstö]		[5 Palkkaversiot]	
			VAKINAINEN		MÄÄRÄAJKAINEN			
	KOKOAIKAINEN	OSA-AIKAINEN	KOKOAIKAINEN	OSA-AIKAINEN				
	TA-ESITYS 2016	TOT 15	TA-ESITYS 2016	TOT 15	TA-ESITYS 2016	TOT 15	TA-ESITYS 2016	TOT 15
- AMMATTILUOKAT		5,3		1,4				
00900 AMANUENSSI								
04560 APULAISYLILÄÄKÄRI								
71529 ARKISTOSIHTTEERI								
05880 ASENTAJA								
06470 ASKARTELUNOHJAAJA								
79779 ASUMISEN OHJAAJA								
74522 ASUMISPALVELUOHJAAJA								
79780 ASUMISPALVELUVASTAAVA								
79290 AUDIONOMI								
07470 AUTONKULJETTAJA								
73677 CONTROLLER								
80912 ENSIHOITAJA, KENTTÄOHITAJA								
10080 ERIKOISLÄÄKÄRI								
80327 ERIKOISSAIRAANHOIDON SIHTEI								
72983 ERIKOISTUVA LÄÄKÄRI								
10277 ERITYISLUOKAN OPETTAJA								
80328 ESH:N TEKSTINKÄSTTELLÄ								
10895 FYSIOTERAPEUTTI								
78445 FYSIOTERAPEUTTIOPIKELIÄ								
75312 HALLINTOASSISTENTTI								
11480 HAMMASHOITAJA								
11510 HAMMASLÄÄKÄRI								
75990 HANKINTA-ASiantuntija								
77930 HANKINTAKOORDINAATTORI								
12066 HENKILÖSTÖOHITAJA								
75816 HENKILÖSTÖKOORDINAATTORI								
60010 HOITAJA								
12940 HUOLTOMIES								
71886 HYGIENIAHOITAJA								
14040 JALKOJENHOITAJA								
74667 JOHDON ASSISTENTTI								
78730 JOHTAJAVILHOITAJA								

Kuva 7 Vanhan budjetointityökalun henkilöstöbudjetointi pohja (Carea)

### 3.5 Tuloslaskelma

Vanhassa budjetointityökalussa oli tuloslaskelma pohja, jota kautta saatiin sairaanhoitopiirin talousarvion tuloslaskelmaan tiedot. Kulut ja tulot tallennettiin manuaalisesti sovellukseen yksiköittäin, joten tuloslaskelma on saatu myös yksiköittäin.

Kustannuksia ei ole budjetoitu tilitasolla vaan ne budjetoitiin karkeammille tiliryhmä tasoille: aineet ja tarvikkeet, palvelujen ostot, vuokrat, rahoituskulut ja poistot. Toteuma-tiedot ovat tulleet yksittäisille tileille näkyviin. Esimerkiksi sosiaali- ja terveystalouden ostopien tiliryhmä pitää sisällään kaikki ulkopuolelta ostetut terveystaloudet kuten radiologia-, laboratorio ja asiantuntijapalveluiden ostot.

Kirjanpidon virallisten tilien lisäksi sairaanhoitopiirin budjetoinnissa on myös sisäisiä eriä, jotka lasketaan talousosaston toimesta sen jälkeen, kun kustannuspaikat ovat tehneet varsinaiset omat ulkoiset toimintakulunsa. Sisäisillä tileillä laskutetaan sekä sisäisten palveluyksiköiden toimintoja että hallinnon yleiskustannuksia. Näiden sisäisten erien laskeminen ja tietojen siirtyminen voivat yleensä kahdesta kolmeen päivään.

Esimerkiksi keskussairaalan sisäisiä veloituksia ovat tehohoitopalvelut, vuodeosastopalvelut, leikkauspalvelut ja konsultaatiopalvelut. Tehohoito ja vuodeosastopalvelujen sisäinen veloitus perustuu palvelutuotannon pohjalta arvioitujen vuodeosasto- ja tehohoitopäivien määrän. Budjetointivaiheessa nämä palvelut on arvioitu kumulatiivisen toteuman perusteella.

Hallinnon yleiskustannuksissa vyörytetään erikoisaloille toimisto-, hallinto-, ICT-, logistiikkapalveluita. Nämä yleiskustannukset on vyörytetty viimeisessä vaiheessa toimintakulujen suhteessa tai käyttäen kumulatiivisen toteuman suhdetta.

Sisäiset tilit tulivat näkymään kustannuspaikoille vasta siinä vaiheessa, kun budjetti oli saatu tehtyä, joten kustannuspaikkojen vastuuhenkilöt näkivät ne vasta myöhemmin joko seuraavan vuoden raportoinnin vertailuluvuissa tai erikseen ajetuissa raporteissa. Vanhasta budjetointityökalusta ei saatu mitään raporttia.

Budjetointityökalusta olevien tietojen pohjalta tehdään hallitukselle ja yhtymäkokoukselle esitettävä talousarvio. Oheisessa taulukossa on esitetty

hallitukselle esitetty tuloslaskelman muodossa käyttösuunnitelma keskussairaalan osalta.

## ERIKOISSAIRAANHOIDON VASTUUALUE

### Keskussairaalan käyttösuunnitelma 2016

	TA 2015	TOT ENNUSTE 2015	Enn tot-%	TA 2016	M-% enn15-ta16
<b>TOIMINTATUOTOT</b>					
Myyntituotot	115 612 699	117 400 000	101,5	117 313 972	-0,1
Maksutuotot	5 757 731	5 550 000	96,4	5 740 020	3,4
Tuet ja avustukset	0	50 000		0	-100,0
Muut toimintatuotot	109 792	15 000	13,7	20 000	33,3
<b>TOIMINTATUOTOT YHT</b>	<b>121 480 222</b>	<b>123 015 000</b>	<b>101,3</b>	<b>123 073 992</b>	<b>0,0</b>
<b>TOIMINTAKULUT</b>					
Henkilöstökulut	-46 734 323	-46 325 000	99,1	-47 283 140	2,1
Palkat	-35 949 479	-35 800 000	99,6	-36 512 077	2,0
Henkilöstösivukulut	-10 784 844	-10 525 000	97,6	-10 771 063	2,3
Palvelujen ostot	-31 213 857	-31 200 000	100,0	-30 997 693	-0,6
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-24 595 000	-25 300 000	102,9	-24 146 151	-4,6
Muut toimintakulut	-3 929 820	-3 815 000	97,1	-3 901 016	2,3
<b>TOIMINTAKULUT YHT</b>	<b>-106 473 000</b>	<b>-106 640 000</b>	<b>100,2</b>	<b>-106 328 000</b>	<b>-0,3</b>
<b>SISÄISET KUSTANNUSLAJIT</b>	<b>-12 858 796</b>	<b>-14 721 000</b>	<b>114,5</b>	<b>-14 215 526</b>	<b>-12,6</b>
<b>TOIMINTAKATE</b>	<b>2 148 426</b>	<b>1 654 000</b>		<b>2 530 466</b>	
<b>RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT</b>	<b>0</b>	<b>0</b>		<b>0</b>	
<b>POISTOT KÄYTTÖMAISUUDESTA</b>	<b>-534 000</b>	<b>-630 000</b>	<b>118,0</b>	<b>-700 400</b>	<b>11,2</b>
<b>TILIKAUDEN TULOS</b>	<b>1 614 426</b>	<b>1 024 000</b>		<b>1 830 066</b>	

Kuva 8 Erikoissairaanhoidon vastuualueen, keskussairaalan käyttösuunnitelma 2016 (Carea)

Vuoden aikana talousarvio-lukuihin voi tulla myös muutoksia, jolloin joko budjetointijärjestelmän tai raportointijärjestelmän tulee mahdollistaa muutosten lisääminen alkuperäiseen talousarvioon

### 3.6 Investointiosa

Vastuualueet ovat toimittaneet investointibudjettinsa talousjohtajalle, joka laatii niiden pohjalta koko kuntayhtymän investointibudjetin. Investointibudjettiin laitetaan vain hankinnat, joiden hankinta-arvo ylittää 10.000 €. Alle 10.000 €:n hankinnat tulee budjetoida toimintayksiköiden kulubudjettiin joko tarvikeostoihin tai palveluiden ostoihin.

#### TALOUSARVIO 2016

#### INVESTOINTIOSA

Kuntayhtymä ilman liikelaitoksia

	TP 2014	TA 2015	TA 2016	Ts 2017	Ts 2018
<b>AINEETTOMAT HYÖDYKKEET</b>					
Tulot	0	0	0	0	0
Menot	5 214	1 700 000	800 000	500 000	500 000
<b>Nettomeno</b>	<b>5 214</b>	<b>1 700 000</b>	<b>800 000</b>	<b>500 000</b>	<b>500 000</b>
<b>MAA- JA VESIALUEET</b>					
Tulot	0	0	0	0	0
Menot	0	0	0	0	0
<b>Nettomeno</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Keskeneräiset hankkeet</b>					
Tulot					
Menot	525 810				
<b>Nettomeno</b>	<b>525 810</b>				
<b>RAKENNUKSET</b>					
Tulot	111 865	0	1 387 000	0	0
Menot peruskorjaukset	2 569 198	1 500 000	1 200 000	1 000 000	600 000
Menot ARA-hankkeet			2 773 000		
<b>Nettomeno</b>	<b>2 457 333</b>	<b>1 500 000</b>	<b>5 360 000</b>	<b>1 000 000</b>	<b>600 000</b>
<b>KIINTEAT RAKENTEET JA LAIT</b>					
Tulot	0	0	0	0	0
Menot	542 503	0	0	0	0
<b>Nettomeno</b>	<b>542 503</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>KONEET JA KALUSTO</b>					
Tulot	0	0	0	0	0
Menot	333 951	500 000	1 700 000	2 200 000	2 600 000
<b>Nettomeno</b>	<b>333 951</b>	<b>500 000</b>	<b>1 700 000</b>	<b>2 200 000</b>	<b>2 600 000</b>
<b>OSAKKEET JA OSUUDET</b>					
Tulot	52 142	0	0	0	0
Menot	0	0	0	0	0
<b>Nettomeno</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>MUUT (liittymismaksut)</b>					
Menot	21 722				
<b>INVESTOINNIT YHT</b>					
Tulot	164 007	0	1 387 000	0	0
Menot	3 998 398	3 700 000	6 473 000	3 700 000	3 700 000
<b>Nettomeno</b>	<b>3 834 391</b>	<b>3 700 000</b>	<b>5 086 000</b>	<b>3 700 000</b>	<b>3 700 000</b>

Kuva 9 Kuntayhtymä ilman liikelaitoksia investointiosa talousarvio v.2016 (Carea)

### 3.7 Rahoitusosio

Talousjohtaja laatii koko sairaanhoitopiirin tasolla talousarvioon kuuluvan rahoitusosion tuloslaskelman perusteella. Investointien osalta hän saa tiedot vastuualueiden johtajilta, jotka ovat arvioineet seuraavan vuoden investointitarpeet. Tässä rahoitusosiossa esitetään toiminnan ja investointien rahavirrat sekä rahoituksen rahavirta ts. mistä raha tulee ja minne raha menee.

**Talousarvio 2016**  
**RAHOITUSLASKELMAOSA**

		TA 2016	TA 2017	TA 2018
<b>Toiminnan rahavirta</b>				
LIIKELYLÄÄMÄ (-ALUJÄÄMÄ)	+/-	0	0	0
Poistot ja arvonalentumiset	+	915 000	910 000	910 000
Rahoitustuotot ja -kulut	+ / -			
Satunnaiset erät	+ / -			
Muut tulo- ja menoerät	+ / -			
<b>Investointien rahavirta</b>				
Käyttöomaisuusinvestoinnit	-	-1 446 000	-924 500	-14 901 500
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+			
Käyttöomaisuuden myyntituotot	+			
<b>Toiminnan ja investointien rahavirta</b>				
		-531 000	-14 500	-13 991 500
<b>Rahoituksen rahavirta</b>				
		531 000	14 500	13 991 500
Kuntayht. saatujen pitkäaikaisten lainojen lisäys	+			
Muilta saatujen pitkäaikaisten lainojen lisäys	+			
Kuntayht. saatujen pitkäaikaisten lainojen vähennys	-			
Muilta saatujen pitkäaikaisten lainojen vähennys	-			
Kuntayht. saatujen lyhytaikaisten lainojen muutos	+ / -			
Muilta saatujen lyhytaikaisten lainojen muutos	+ / -			
<b>Oman pääoman muutokset</b>				
Peruspääoman muutos	+ / -			
Liittymismaksujen muutos	+ / -			
Ylijäämän siirto kuntayhtymälle	-			
<b>Muut maksuvalmiuden muutokset</b>				
Vaihto-omaisuuden muutos	+ / -			
Pitkäaikaisten saamisten muutos	+/-			
Lyhytaikaisten saamisten muutos	+ / -	531 000	14 500	13 991 500
Korottomat lyhytaik. velat, lisäys / vähennys	- / +			
<b>Rahavarojen muutos</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Kuva 10 Kuntayhtymän rahoituslaskelma talousarvio v.2016 (Carea)

## 4 UUDEN BUDJETOINTITYÖKALUN KEHITTÄMINEN

### 4.1 Vanhan budjetointityökalun heikkouksia

Ensimmäisenä vanhan budjetointityökalun heikkoutena voidaan mainita se, että se oli vain muutaman henkilön käytettävissä, joten luvut olivat aina vain muutaman henkilön takana. Tämän johdosta vastuuyksiköt eivät itse saaneet näkyviin omia budjettejaan vaan ne tulostettiin heille joko tiedostoon tai paperille. Järjestelmästä vastuuyksiköiden vetäjät näkivät tiedot vasta seuraavan vuoden raportoinnissa.

Toisena heikkoutena oli se, että vertailuluvut saatiin ulkopuolisen toimittajan laskelmina eikä Carea pystynyt niitä itse tuottamaan budjetointityökaluun vaan ne laskettiin ulkopuolisessa talouspalveluja tuottavassa organisaatiossa, jossa oli myös budjetointityökalun pääkäyttäjä.

Kolmantena heikkoutena voisi mainita sen, että yksiköiden välillä tehdyt siirrot tai Carea kokonaisuutena näkyivät vasta seuraavana päivänä, sillä tietyt tiedot päivittyivät vain yön aikana. Tämän johdosta budjetoinnin etenemistä sääteli järjestelmän päivityssykli.

Neljäntenä heikkoutena oli se, että budjetointityökaluun ei saatu budjetin laatimista varten valmiita pohjalukuja vaan kaikki luvut piti tallentaa manuaalisesti.

Viidentenä heikkoutena vanhassa työkalussa oli se, että siellä ei ollut budjetointipohjaa palvelutuotannolle laisinkaan vaan palvelutuotannon budjetointi tehtiin Exceleihin erikoisaloittain vastuuyksiköissä ja myyntituottojen laskenta tehtiin erikseen talousosastolla.

Kuudentena heikkoutena voi pitää edellä mainittua budjetointityökalun pääkäyttäjäjyyttä, mikä oli oman organisaation ulkopuolella. Tämä vaikutti siihen, että kaikki muutokset teetettiin ulkopuolella ja Carea ei pystynyt itse tekemään muutoksia esim. organisaatorakenteeseen.

Vanha budjetointityökalu ei myöskään tukenut budjetointiprosessin vaiheistamista eikä siinä ollut mahdollisuutta valvoa budjetoinnin edistymistä.



## 4.2 Tavoitteet uudelle budjetointityökalulle

Vanhan budjetointi työkalun heikkous on ollut sen hitaus ja keskitetty käyttö, joten uudelta budjetointi-ohjelmalta edellytetään helppokäyttöisyyttä, nopeampaa tietojen päivittymistä ja raportointia sekä Carean mahdollisuutta itse hallinnoida järjestelmää.

Uuden budjetointityökalun toivotaan myös tukevan taloussuunnittelun laadintaohjeissa mainittua suunnittelun työkulua. Ensimmäisenä asiakasprosessien vastuuyksiköiden tulee vahvistaa seuraavan vuoden palvelutuotannon taso erikoisaloittain, mikä toimii pohjana henkilöstöresurssien suunnittelulle. Palvelutuotannon suunnittelun tulee tuottaa kunnilta laskutettava tuotelaskutus ja henkilöstöresurssien tulee tuottaa palkkakustannukset.

Uuden budjetointityökalun tulee myös tukea kuukausikohtaista suunnittelua, mikä mahdollistaa paremman toteuman ja budjetin vertailun. Kuukausikohtaiset pohjaluvut tulisi laskea toimintayksikkö- tai erikoisalakohteisesti näin voidaan saada jokaiselle toimintayksikölle sen toimintaa kuvaava kausivaihtelu ja näin budjetointityökalu voi tukea yksiköiden resurssisuunnittelua.

Uudessa budjetointityökalussa tulee olla myös raportointimahdollisuus, jotta budjetoija voi heti nähdä oman vastuuyksikkönsä kokonaisuuden. Vuoden 2017 budjetointi tehtiin keskussairaalan osalta seuraaville vastuuyksiköille: medisiiniset erikoisalajat, operatiiviset erikoisalajat sekä päivystyksen erikoisalajat. Nämä vastuuyksiköt kuuluvat erikoissairaanhoidon vastuualueeseen, millä tasolla seurataan myös tulosta.

Talousjohtaja Helena Kinnusen mielestä uuden taloussuunnittelun tulee olla:

- yksinkertainen
  - laskentaa taustalla hyödyntävä
  - näkymät tulee olla loppukäyttäjän näkökulmasta tehty
  - uuden johtamisjärjestelmän palvelutuotannon suunnittelua tukeva.
- (Kinnunen 27.4.2017)

Kinnunen painottaa sitä, että tulovirta ja resurssointi perustuvat palvelutuotannon määriin, joten palvelutuotannon suunnitteluun tulee panostaa. Palvelutuotannon

muutokset heijastuvat myös mittareihin, joten suunnittelun tulee antaa luotettavaa pohjaa myös mittareiden suunnittelulle.

#### 4.3 Toimittaja-yhteistyön merkitys uuden työvälineen käyttöönotossa

Uuden työkalun kehittämisen yhteydessä havaittiin miten tärkeää on, että järjestelmän toimittaja ymmärtää myös taloussuunnittelu-prosessin toimintana ja toimialan. Uuden järjestelmän käyttöönotossa olisi myös tärkeää dokumentoida se mitä poikkeuksia prosessiin tai pohjalukujen käsittelyyn on tehty. Varsinkin tilanteessa, jossa organisaatio on muuttunut ja tarvitaan uudella tavalla laskettuja vertailulukuja, olisi tärkeää kirjata muutokset paperille.

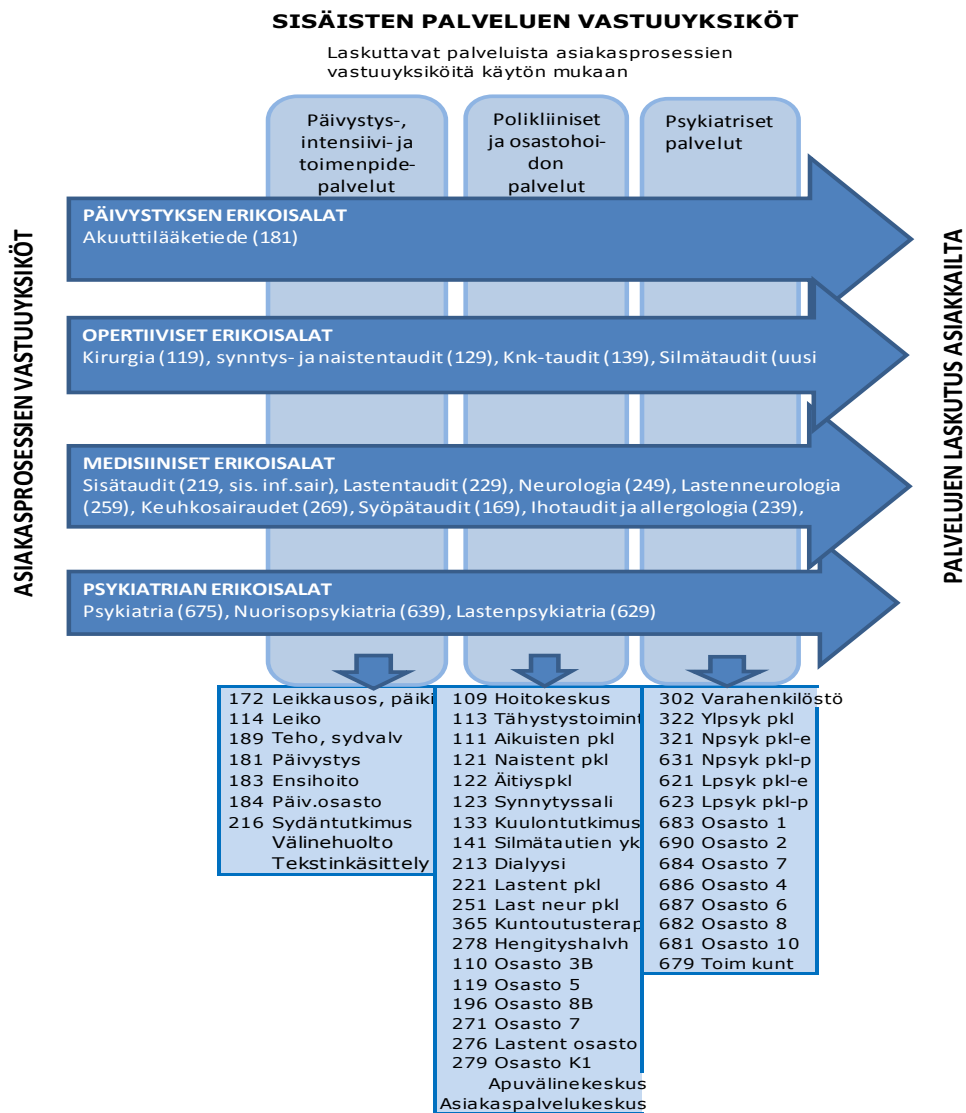
Ohjelmatoimittajan ja asiakkaan roolit testaamisessa ja lukujen oikeellisuuden varmistamisessa on hyvä käydä myös projektin alussa läpi. Tämä varmistaa sen, että myöhemmin ei tule epäselvyyksiä siitä kenen vastuulle asia kuului. Usein toimittajan puolelta kehittämistyöhön osallistuu ohjelman koodaajaa ja asiakkaan puolelta talouden asiantuntija, jolloin kommunikoinnissa ei välttämättä ole heti yhteisiä käsitteitä. Hyvän budjetointityökalun kehittämistä edellyttää myös sitä, että ohjelman toimittaja sisäistää asiakkaan taloussuunnittelu-prosessin ja siihen liittyvät käsitteet.

#### 4.4 Uusi organisaatio ja sen haasteet budjetoinnille

Budjetointityökalu tarvitsee aina tiedot seuraavan vuoden organisaatorakenteesta ja seurattavista kohteista, jotta budjetointityökalua voidaan alkaa laatimaan. Carean organisaatorakenteessa tapahtui isoja muutoksia vuodenvaihteessa 2106-2017, mikä asetti haasteita myös budjettityökalun määrittelyyn.

Carean organisaatio jaettiin kolmeen vastuualueeseen, jotka koostuivat vastuuyksiköistä. Vastuualueet ovat: erikoissairaanhoidon, sosiaalipalvelut ja konsernipalvelut. Erikoissairaanhoidon vastuualue on matriisi-organisaatio, mikä koostuu sisäisten palveluiden ja asiakasprosessien vastuuyksiköihin. Sisäisten palveluiden yksiköt tuottavat palveluita asiakasprosessien vastuuyksiköille ja





Kuva 12 Erikoissairaanhoidon vastuualue ja vastuuyksiköt 1.1.2017 (Carea)

Uutta johtamismallia tukevan laskentamallin ja suunnittelun haasteet syntyvät siitä, että kaikki tieto pitää saada kerättyä ja allokoitua asiakasprosessien vastuuyksiköille. Toisaalta uusi haaste syntyy myös siitä, että vanha tapa laskea DRG ja AVO-hoidon kustannuksia katoaa, kun erikoisala-kohtaiset avo ja vuodeosasto-hoidon kustannuspaikat katoavat ja kaikki kustannukset kohdistetaan vain erikoisalalle. Tällä on vaikutusta siihen miten erikoisalakohdaiset kustannukset ovat saatavissa ja miten ne pystytään raportoimaan tilastokeskukselle. Tämä asia tulee ottaa huomioon myös, kun suunnitellaan sisäisiä veloituksia.

Matriisi-mallinen johtamismalli tuo omat haasteensa myös kustannuslaskennalle ja suunnittelulle, sillä asiakas voi olla useamman vastuuyksikön asiakas ja käyttää eri toimintayksiköiden tuotteita.

Organisaation rakenne tuo haasteita myös automatisoinnin hyödyntämiselle, varsinkin sisäisten palveluyksiköiden osalta. Aikaisemmin jokaisella erikoisalalla oli oma poliklinikka myös kustannuspaikkana. Uudessa organisaatiossa poliklinikoita on yhdistetty ja esimerkiksi aikuisten poliklinikalle on yhdistetty seitsemän eri poliklinikan toiminnot ja kustannukset. Tämän johdosta erikoisaloilta saatavan palvelutuotannon hyödyntäminen esim. aikuisten poliklinikan kustannuslaskennan automatisoinnissa asettaa haasteita.

#### 4.5 Carean uusi taloussuunnittelu-malli

##### 4.5.1 Kustannusten lajittelu: muuttuvat ja kiinteät

Carean toiminnassa osa toimintakuluista voidaan lajitella selkeästi muuttuviin ja kiinteisiin sekä välittömiin että välillisiin. Joidenkin kustannuserien kohdalla luokittelu ei ole niin yksiselitteistä. Ulkopuoliset palvelujen ostot voivat olla joko kiinteitä ylläpitokuluja tai muuttuvia, käyttöön tai esim. rakennusten huoltoon liittyviä kuluja. Kustannusten lajittelua muuttuviin ja kiinteisiin voidaan hyödyntää taloussuunnittelun pohjalukujen laskennassa. Muuttuviin kustannuksiin voidaan ottaa huomioon palvelutuotannon muutokset ja niitä budjetoijan pitää miettiä tarkemmin. Kiinteät kulut sen sijaan eivät välttämättä muuta vuodesta toiseen, jollei toiminta-asteessa tai sopimuksissa tapahdu muutoksia, joten niiden osalta pohjalukujen tuottaminen voi pohjautua suoraan toteumaluvuista laskettuun ennusteeseen.

Henkilöstökulujen osalta seuraavat kululajit ovat sidottuja palvelutuotannon määrään ja sisältöön:

- Sijaisten ja varahenkilöstön palkat
- Työaikakorvaukset
- Ulkopuoliset palkkiot
- Muut henkilöstökulujen korjauserät

Palvelujen ostojen osalta seuraavat kululajit ovat sidottuja palvelutuotannon määrään ja sisältöön:

- Asiakaspalvelujen ostot
- Asiantuntijapalvelut
- Postipalvelut
- Puhtaanapitopalvelut (ei perus kiinteistö-siivous)
- Pesulapalveluista (ei henkilöstön vaatepesut)
- Välinehuoltopalvelut
- Potilaskuljetusmatkat ja muut kuljetuspalvelut
- Laboratoriopalvelut
- Radiologiapalvelut
- Leikkauspalvelut
- Muut tutkimus-, toimenpide- ja terapiapalvelut
- Vakuutukset, osin muuttuva, osa kiinteää

Aineiden ja tarvikkeiden osalta seuraavat kululajit ovat sidottuja palvelutuotannon määrään ja sisältöön:

- Elintarvikkeet
- Vaatteisto
- Hoitotarvikkeet, joista instrumentit ovat kiinteitä, muut muuttuvia
- Röntgen- ja laboriotarvikkeet
- Lääkinnällisen kuntoutuksen apuvälineet
- Muut kuntoutus- ja terapiatarvikkeet
- Lääkevalmisteet
- Tartuntatautilääkkeet
- Lääkkeelliset kaasut
- Verivalmisteet
- Muut apteekkivalmisteet
- Puhdistustarvikkeet, leikkaussaleihin & toimenpide-tiloihin kohdistuva
- Poltto- ja voiteluaineet
- Lämmitys ja sähkö, käytön osuus
- Irtaimiston kunnossapitotarvikkeet
- Muut huoltotarvikkeet

- Vuokrat, siltä osin kuin ovat käyttömäärään perustuvia

Kiinteitä henkilöstökuluja ovat sen sijaan

- Lääkäreiden palkat
- Vakinaisen hoitohenkilöstön palkat
- Muun vakinaisen henkilöstön palkat

Palveluiden ostoissa kiinteiksi kuluiksi voidaan luokitella:

- Toimisto-, pankki, muut hallintopalvelut
- Painatus, monistus, ilmoitukset,
- Telepalvelut
- Vakuutukset, osin muuttuva, osa kiinteää
- Puhtaanapitopalvelut
- Pesulapalvelut, osin muuttuvaa
- Rakennusten ja alueiden kunnossapitopalvelut
- Koneiden, laitteiden, instrumenttien ja kaluston kunnossapitopalvelut
- Majoitus ja ravitsemispalveluiden ostot siltä osin kuin koskee potilaita
- Virka-, ja virantoimitusmatkat ja päivystysmatkat (osin muuttuvaa)
- Henkilökunnan virkistyspalvelut
- Työterveyspalvelujen ostot
- Koulutuspalvelut
- Muut palvelut
- Aktivoidut palvelujen ostot

Aineiden ja tarvikkeiden osalta osa kuluista voidaan luokitella myös kiinteiksi:

- Toimistotarvikkeet ja kirjallisuus
- Vaatteisto ( henkilökuntaa koskeva)
- Lämmitys, sähkö ja vesi, kiinteä osuus
- Kalusto hankinnat
- Kiinteistön ja alueen kunnossapitotarvikkeet
- Muu materiaali ja henkilökunnan virkistystarvikkeet
- Käyttöomaisuuteen aktivoidut aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Rakennusten vuokrat
- Koneiden ja laitteiden vuokrat

- Muut vuokrat

Kulut voidaan luokitella suurimmaksi osaksi muuttuviin ja kiinteisiin, mutta tämän tuomia laskentamahdollisuuksia ei hyödynnetty vielä uuden budjetointityökalun pohjalukujen laskennassa.

#### 4.5.2 Seurantatasot

Carean organisaatorakenteessa tuloksen seuranta tapahtuu vastuualue-tasolla, joten vastuuyksiköt ja niihin kuuluvat toimintayksiköt eivät seuraa omia myyntituottojaan vaan ainoastaan toimintakulujen toteumista. Careassa on vuonna 2017 kolme vastuualuetta: erikoissairaanhoidon, konsernipalvelujen ja sosiaalipalvelujen vastuualueet, joille näytetään raportoinnissa tuloslaskelma kokonaisuudessaan. Vastuualueet koostuvat yhdestä tai useammasta vastuuyksiköstä, jotka edelleen koostuvat toimintayksiköistä. Vastuuyksiköt budjetoivat palvelutuotannon, henkilöstön HTK1-luvut sekä kulut, joihin he voivat vaikuttaa. Näitä kuluja ovat työaikakorvaukset, aineet ja tarvikkeet sekä palvelujen ostot. Palvelutuotannon kehityksen budjetointi ja seuranta tuleekin olemaan tärkeässä roolissa toimintayksiköille, koska sitä kautta tapahtuu välillisesti myös yksiköiden tulojen seuranta.

#### 4.5.3 Budjetoinnin vastuuhenkilöt

Talousarviosta vastaa konsernitasolla talousjohtaja, mutta budjetointi vastuu jakaantuu uudessa organisaatiossa kolmeen eri vastuualueeseen: konsernipalvelut, sosiaalipalvelut ja erikoissairaanhoido. Vastuualueiden vetäjät sopivat edelleen oman vastuualueensa vastuuyksiköiden kanssa siitä miten budjetointi tehdään ja kuka valvoo, että talousarviossa määritellyt tavoitteet täyttyvät. Edelleen vastuuyksiköt päättävät itse miten he järjestävät vastuuyksikkönsä kuuluvien toimintayksikön budjetoinnin.



#### 4.5.4 Uusi budjetointityökalu

Budjetointi tehdään hyödyntäen SAP- toiminannohjausjärjestelmästä raportointiympäristön kautta budjetointityökaluun tuotuja toteumatietoja. Budjetointityökalu näyttää budjetoijalle pohjaluvut suunnitelman pohjaksi, mutta vastuuhenkilön tulee käydä luvut läpi ja tallentaa tarpeelliset muutokset. Raportointijärjestelmän Suunnittelu-osiosta on linkki budjetointityökaluun ja budjetointityökalusta on linkki raportointijärjestelmään, jotta liikkuminen järjestelmien välillä olisi sujuvaa. Budjetointiprosessissa luvut päivittyvät 15 minuutin välein budjetointityökalusta raportointijärjestelmään, joten luvut lähes viiveettä samat raportoinnissa ja budjetointityökalussa.

Budjetointityökaluun on luotu kolme tallennuspohjaa budjetoijien käyttöön: palvelutuotanto, henkilöstö ja muut kulut.

Palvelutuotannon pohjiin tuodaan laskennallinen, kuukausikohtainen, tuotekohtainen ennuste erikoisala-kohtaisille toimintayksiköille. Ennuste lasketaan manuaalisesti raportointijärjestelmästä saatavien tietojen pohjalta. Eri erikoisaloilla voi olla käytössä samoja tuotteita, joten oikeiden pohjalukujen laskemisessa ei voi käyttää sääntöä, että yksi tuote on yhdellä erikoisalalla. Jokainen tuote on sidottava aina kuhunkin erikoisalaan, jotta tuote tulee mukaan laskentaan. Palvelutuotannon kuukausittaiset pohjaluvut ovat alkuvuoden osalta kuluvan vuoden toteuman mukaiset, mutta loppuvuoden kuukausille lasketaan ennusten kuluvan vuoden ja edellisen vuoden kumulatiivisen toteuman suhteen perusteella.

Tuotot ohjataan pääsääntöisesti asiakasprosessien vastuuyksiköiden alla oleville toimintayksiköille, jotka ovat erikoissairaanhoidossa Carean erikoisalat ja sosiaalipalveluissa toiminnan mukaiset toimintayksiköt. Tämä tulojen ohjaus vaikutti myös siihen, että myös edellisen vuoden vertailuluvut tuli saada ohjattua uudelle periaatteella oikeisiin toimintayksiköihin.

Henkilöstön budjetointipohjiin on tuotu laskennallinen HTK1- pohjaluku ammattiryhmittäin jokaiselle toimintayksikölle kuukausittain jaksotettuna. Pohjaluvuissa alkuvuosi on kuluvan vuoden toteuma ja loppuvuoden kuukausille on laskettu keskimääräinen arvo alkuvuoden toteumista.

Toimintakulujen ja tulojen budjettipohjaan on laitettu vain ne tiliryhmät, joille tallennetaan budjettilukuja. Näitä tiliryhmiä ovat: aineet ja tarvikkeet, palveluiden

ostot ja työaikakorvaukset. Tiliryhmä-tason budjetointi ohjaa budjetoijaa miettimään kulujen kehittymistä kokonaisuutena paremmin kuin silloin, jos budjetointi tehtäisiin yksittäisen tilin tasolla.

#### 4.5.5 Budjetoinnissa käytettävät pohjaluvut ja vertailuluvut

Budjetin laadinnassa hyödynnetään kuluvan vuoden toteutuneita lukuja siten, että talousarvion pohjaluvuksi lasketaan kuluvan vuoden ennuste. Ennuste huomioi kuluvan vuoden kumulatiivisen toteuman ja kuluvan vuoden loppuvuodelle ennuste korreloi edellisen vuoden saman ajanjakson toteutuneita lukuja verrattuna kuluvan vuoden kumulatiiviseen toteumaan.

Budjetti laaditaan kuukausitasolle ja tämän johdosta sovelluksiin on laitettu laskentakaavat, jotka tuottavat ehdotuksen kausittaiseksi jaksotukseksi. Myyntiutuottotilien osalta ehdotettu jaksotus pohjautuu edellisen vuoden kausitoteumaan, jollei budjetoija ole käynyt muuttamassa lukuja.

#### 4.5.6 Budjetointiprosessin eteneminen

Budjettilukujen tallennus ja käsittely järjestelmässä käynnistyy konsernin talousarvion laadintaohjeissa annetun aikataulun mukaisesti.

Ensimmäiseksi yksiköt suunnittelevat seuraavan vuoden palvelutuotannon, koska sen pohjalta syntyvät tuotot ja toisaalta se määrittelee tarvittavat resurssitarpeet. Palvelutuotanto suunnitellaan asiakasprosessien vastuuyksiköiden erikoisalakohtaisille toimintayksiköille. Aikaisemmin tulot ovat ohjautuneet avohoidon tai vuodeosasto- hoitajaksojen kustannuspaikoille, mutta vuonna 2017 kaikki palvelutuotannon tulot ohjataan erikoisala-kohtaiselle toimintayksikölle.

Palvelutuotannon budjetointi tapahtuu uudessa organisaatiossa tarkemmalla tuotetasolla kuin aikaisemmin. Palvelutuotanto suunnitellaan edelleen erikoisala-kohtaisesti avohoidon ja DRG-jakso-tuotteisiin. Vuonna 2016 Avo ja DRG-tuotteista budjetoitiin 20 euromääräisesti suurinta tuotetta tarkalla tasolla ja loput tuotteet yhdistettiin ryhmiin muut avo ja muut DRG-tuotteet. Vuoden 2017

suunnittelupohjiin tuotiin kaikki tuotteet, jotta suunnitteluun saadaan mukaan kaikki erikoisalot.

DRG- hoitajaksojen osalta sisäiset vastuuyksiköt tarvitsevat tiedot suunnitteluista hoitopäivistä, jotka on mahdollista laskea keskimääräinen hoitopäivä/DRG-jakso tietojen perusteella. Tätä laskentaa ei vielä ole saatu järjestelmään, mutta tiedot ovat olemassa. Sisäiset vastuuyksiköt käyttävät erikoisala-kohtaisia hoitopäivä tietoja omien resurssiensa suunnitteluun.

Palvelutuotannon pohjaluvut on jaksotettu alkuvuoden osalta kuluvan vuoden toteuman pohjalta ja loppuvuodelle on laskettu ennuste kuluvan vuoden ja edellisen vuoden toteumajaksotusta hyödyntäen. Tätä jaksotusta käyttäjä voi tarvittaessa myös käydä muuttamassa budjetointityökalussa. Alla olevassa kuvassa on esitetty kirurgian erikoisalan avohoidon palvelutuotannon budjetointinäköymä.

Status	Action	Cooperation	Export							
► Tuotteet 2017 (119 AVO Kirurgia) (119 Kirurgia)										
Tuote	Total	Key	201701	201702	201703	201704	201705	201706	201707	
▼ Toteuma	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR04 Lääkäri 30' LaajaR...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR03 Lääkäri 30' Rtg+la...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIRO Hoitopuhelu, erityis...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR01 Lääkäri 20' Ei tutki...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR21 Tmp vaativa, skop...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ORT20 Leikkausvalm.pak...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
LEI01 LEIKO 1 Presoitto...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR Hoitopuhelu	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
MON21 Haavanhoito 60...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ORT02 Lääkäri 30' Ensik...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR02 Lääkäri 20' Labr (p...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
KIR09 Haavanhoito 60' (...)	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
END50 Lyhytskopia, UJD...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
END53 Kolonoskopia (ta...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
MON22 Lääkehoito <30...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ORT03 Lääkäri 45' Magn...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
ORT01 Lääkäri 15' Jälkita...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
MON26 Potilaan valmist...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
MON23 Lääkehoito ad 8...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
MON24 Lääkehoito >80...	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
119 Kirurgia AVO muut	0.00	Kesku...	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

Kuva 13 Uusi kirurgian avohoito-palvelutuotannon budjetointinäköymä (Carea)

Palvelutuotannon budjetoinnin jälkeen aloitetaan henkilöstösuunnittelu, jossa suunnitellaan ne henkilöstöresurssit, joilla palvelutuotanto tullaan toteuttamaan. Päivystyksen erikoisalan osalta tulee huomioida, että budjetoinnissa otetaan huomioon päivystykseen kohdistuva työpanos. Tämä työpanos tulee siirtää muilta erikoisaloilta päivystyksen erikoisalalle.

Henkilöstöresurssit suunnitellaan todellisina työpanoksina eli HTK1-luvulla, josta on poistettu kaikki poissaolot. Tämän pohjalta on laskettu ennuste, mikä toimii suunnittelun pohjana budjetoinnissa.

Henkilöstösuunnittelu on mahdollista tehdä kuukausittain kuten palvelutuotanto, jotta esim. kesäloma-aikojen sulut tulevat näkymään kuluierissä. Pohjaluvuissa kausijaksotus on otettu jo valmiiksi huomioon kuluvan vuoden ja edellisen vuoden toteuman pohjalta.

Henkilöstösuunnittelun budjetointipohjissa on 14 eri ammattiryhmää, joille suunnittelu tehdään. Ryhmät on muodostettu sen mukaan miten henkilöiden palkat ohjautuvat kirjanpidon tileille ja toisaalta on pyritty saamaan ryhmät, joiden keskipalkoissa olisi mahdollisimman vähän hajontaa, jotta tarkkuustaso on riittävä siihen, että palkkakustannukset saadaan laskettua oikein.

Henkilöstökustannusten laskentaa varten on budjetointityökaluun tuotu ammattiryhmien keskipalkat sekä määritelty laskennallinen sivukulu-kerroin, mitä käytetään budjettivuoden budjetoinnissa. Sivukulu-prosentti voidaan muuttaa vuosittain ja keskipalkat voidaan tuoda järjestelmään uudelleen. Keskipalkoissa huomioidaan talousarvion laadintaohjeissa esitetyt muutokset.

Raportointijärjestelmästä budjetoijilla on mahdollisuus saada tarkempaa toteumatietoa HTK1-luvuista. Henkilöstöbudjetoinnin näkymä on esitetty kuvassa 14.

Tili	Total Key	201701	201702	201703	201704	201705	201706	201707
↳ Lääkärit	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Lääkärimäärä	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
▼ Hoitohenkilöstö	260,11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Johtajaylihoitaja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Ylihoitaja	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Hoitotyön esimiehet	9,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Hoitohenkilöstö	250,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Hoitohenkilöstömäärä	21,68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
▼ Tutkimushenkilöstö	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Johtava psykologi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Muut	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Tutkimushenkilöstömäärä	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
▼ Huoltohenkilöstö	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Huoltohenkilöstö	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Huoltohenkilöstömäärä	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
▼ Avustava henkilöstö	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Tutk. ja hoitoa avustava	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Avustava henkilöstö -mää...	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
▼ Hallinto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Hallintohenkilöstö	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- Hallintotyöntekijämäärä	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Kuva 14 Uusi henkilöstöbudjetoinnin pohja (Carea)

Muut henkilöstökustannusten tiliryhmässä olevat palkkakulut kuten ulkopuoliset palkkiot ja työaikakorvaukset ammattiryhmittäin budjetoidaan kulusuunnitelmapohjaan. Kulusuunnitelman budjetointipohjassa budjetoidaan tiliryhmätasolla myös aineet ja tarvikkeet sekä palvelujen ostot kuvassa 15 esitetyn mukaisesti.

► Budget 2018 v7 (Kulusuunnitelma)	
Suunnitteluliiit	T
- Toteuma	-43,25
- Lääkärit, työaikakorvauk...	(
- Tutkimushenkilöstö, työ...	(
- Hoitohenkilöstö, työaika...	(
- Hallinto- ja toimistohen...	-9,99
- Ulkopuoliset palkkiot	(
- KUEL-mak, palkkper	-2,96
- Palvelujen ostot	-20,00
- Aineet, tarvikkeet ja tava...	-10,28

Kuva 15 Uusi kulujen budjetointipohja

Päivystyksen erikoisan osalta tulee huolehtia siitä, että kaikki päivystystä tai ensihoitoa koskevat toimintakulut tulevat ohjattua päivystyksen erikoisan vastuuyksiköille.

Osa budjetoitavista kuluista on palvelutuotannon määrään sidottuja, joten niille voidaan rakentaa jatkossa laskentakaava, joka ottaa huomioon palvelutuotannon kehityksen. Tällaisia kuluja ovat ainakin lääkkeet, laboratorio ja kuvantamisen kustannukset sekä hoitotarvikkeet, jotka ovat suoraan potilaaseen kohdistettavia.

Lääkkeet ja hoitotarvikkeet kuuluvat aineisiin ja tarvikkeisiin. Laboratorio- ja kuvantamiskustannukset sisältyvät palvelujen ostoihin.

Muut liiketoiminnan kulut tulevat kuluvan vuoden ennusteen pohjalta ja muutokset niihin tehdään keskitetysti talousosaston toimesta. Muissa liiketoiminnan kuluissa suurin kustannuserä on vuokrat. Muut liiketoiminnan kulut budjetoidaan yksiköille talousosaston toimesta.

Poistot ja niihin liittyvät erät kuten myös sisäiset erät tuotetaan toimintayksiköille talousosaston toimesta. Sisäiset erät pitävät sisällään monenlaisia kustannuksia ja kustannusten jakamisessa on käytetty erilaisia jakoavaimia, joten niiden jakaminen toimintayksiköille on tehty aina manuaalisesti.

Sisäisten erien jakaminen toimintayksiköille edellyttäisi, että budjetointijärjestelmä osaisi jakaa tietyn kustannuspaikan kustannukset automaattisesti muille sen mukaan millainen jakosääntö tai jakoperuste järjestelmään annetaan.

Myyntituotto-budjetti syntyy pääosin palvelutuotannon lukujen kautta, mutta osa myyntituotoista on kiinteää sopimuslaskutusta esim. ensihoidon jäsenmaksu, joka budjetoidaan suoraan tilille esimerkiksi kustannuspaikoille 720 tai 183. Erikoisalakohtaisista palvelutuotannon taulukoista lasketaan tulot kertomalla tuotteen määrä tuotteen nykyisellä laskutushinnalla. Mahdolliset korotukset laitetaan järjestelmään erikseen laskentakaavoilla. Päivystyksellä ei ole tällä hetkellä käytössä omaa erikoisalaa, joten päivystyksen tuottojen ja palvelutuotannon budjetoimiseksi päivystyksen käytössä olevat PÄI-alkuiset laskutustuotteet on poimittava erikseen omaan budjetointipohjaan.

Tuloslaskelman tulo-tileillä on myös muita tilejä, joille kertyy tuloa ja joka pitää huomioida budjetoinnissa. Näiden osalta voidaan käyttää pääsääntöisesti kuluvan vuoden ennustelukua korjattuna tiedossa olevilla muutoksilla. Nämä muut tuotot tallennetaan keskitetysti talousosaston toimesta.

Tuloslaskelma ja käyttötalousosa syntyvät tällä hetkellä automaattisesti budjettijärjestelmään ja nämä palvelevat yksiköiden johtamista. Investointiosa ja rahoitusosa tehdään edelleen manuaalisesti, mutta jatkossa järjestelmä voisi tuottaa myös näiden laskelmien tiedot automaattisesti. Investointien osalta Careassa kehitetään sähköistä hankintaesitystä, joten jatkossa tulee miettiä, että saadaanko investointiosaan tarvittavat investointitiedot sieltä.

## 5 TULOKSET JA NIIDEN ARVIOINTI

### 5.1 Työn keskeiset tulokset

Ensimmäinen tutkimuskysymys oli, että miten budjetointiprosessia voidaan automatisoida. Automatisointi on mahdollista laskentasääntöjä tekemällä ja määrittelemällä riittävä tarkkuustaso eri budjetoinnin kohteille. Tämä keventää budjetoinnin tarvitsemaa työmäärää ja automatisoi muuttuvien kustannusten laskenta.

Budjettilukujen tuottamista voidaan automatisoida ja helpottaa tuomalla budjetointityökaluun seuraavan vuoden ennuste suunnittelun pohjaluvuksi. Tätä budjetoijan on helppo muokata, jos hän tietää, että toimintaa on tulossa muutoksia. Toisaalta jos toiminta jatkuu ennallaan eikä ole tulossa suurempia muutoksia ja laskettu ennuste näyttää oikealta, niin budjetoijan tehtävänä on vain hyväksyä ehdotettu suunnitelma.

Palvelutuotannon suunnittelua voidaan automatisoida myöhemmin siten, että hyödynnettäisiin Efficapotilastietojärjestelmässä olevia lähete- ja käynti tietoja, joiden pohjalta voidaan tehdä laskennallinen ennuste seuraavan vuoden poliklinikkakäyntien ja vuodeosasto-hoitajaksojen määrästä.

Kunnilta laskutettavien myyntitulojen laskenta tehdään nyt palvelutuotannon ja tuotehintojen pohjalta automaattisesti. Jatkossa automatiikkaa voisi lisätä myös maksutuottojen ja muiden tulojen laskentaan.

Toimintakulujen osalta voidaan automatisoinnin käyttöä lisätä suunnittelussa siten, että huomioidaan palvelutuotannossa tapahtuva muutos ja tätä tietoa hyödynnetään muuttuvien kulujen kuten aineiden ja tarvikkeiden sekä palveluostojen suunnittelussa. Aineiden ja tarvikkeiden isoimpien kuluerien kuten hoitotarvike- ja lääkehankinnoissa sekä palveluostojen laboratorio-, kuvantamisen kulujen budjetoinnissa. Jos erikoisalalan palvelutuotannon muutos (+/-) on yli 10 %, niin edellä mainittujen kuluerien kustannuksia tulisi nostaa jo tuotettaviin pohjalukuihin ko. korotus huomioiden.

Haasteeksi tässä automatisoinnissa tulee tällä organisaatorakenteella se, että esim. aikuisten poliklinikalle on yhdistetty useamman erikoisalalan hoitokustannuksia, joita on vaikea hyödyntää laskennassa.

Toinen tutkimuskysymys pyrki löytämään vastauksen siihen, että miten palvelutuotannon budjetoinnin uusi työkalu tukee toiminnan suunnittelua keskussairaalan sisäisissä palveluyksiköissä?

Sisäiset palveluyksiköt tarvitsevat oman toimintansa suunnittelua varten tietoa vuodeosaston hoitopäivistä ja poliklinikoiden erilaisista käyntityypeistä. Sisäisten palveluyksiköiden tarvitsemat hoitopäivät voidaan jatkossa laskea automaattisesti, jos budjetointityökaluun saadaan tuotua vuodeosastoilla syntyvien DRG-tuotteiden keskimääräiset hoitopäivät. Hoitopäivien lukumäärät erikoisaloittain auttaisivat sisäisiä palveluyksiköitä omien resurssien ja kulujen budjetoinnissa sekä antaisivat mahdollisuuden laskea automaattisesti vuodeosaston hoitopäivähinnan. Tätä laskentaa ei pystytty vielä uudessa budjetointityökalussa toteuttamaan.

Viimeisessä tutkimuskysymyksessä tarkasteltiin sitä miten uutta budjetoinnin työkalua voidaan hyödyntää päivittäisen johtamisen apuvälineenä. Uusi budjetoinnin työkalu toimii jatkossa paremmin päivittäisen johtamisen tukena, koska sinne on mahdollista tehdä kuukausikohtainen budjettisuunnitelma, mikä helpottaa kuukausittain tapahtuvaa toiminnan seurannan analysointia ja vertailutunnuslukujen laadintaa. Jos suunniteltujen avohoitokäynteihin voidaan yhdistää toteumatietoa erilaisista käyntityypeistä (ensikäynti, uusintakäynti, sarjakäynti) voidaan näiden pohjalta tuottaa tietoa poliklinikoiden resurssisuunnittelun tueksi.

Uuteen budjetointityökaluun on mahdollista myös tallentaa kommentteja, mitkä helpottavat myöhemmin seuranta ja budjettilukujen selvittämistä, jos toimintaan on budjetoitu muutoksia, jotka tulevat kesken budjettikauden.

## 5.2 Tulosten arviointi

Rajala ja Tammi (2015,98-99) toteavat kuntien budjetointia koskevassa selvityksessään, että budjetoinnissa pitäisi panostaa yhä enemmän tulevan kehityksen arviointiin ja lähivuosien toimenpiteiden vaikutusten arviointiin. Nyt kiinnostus on kohdistunut pääosin seuraavaan budjettivuoteen ja oletetaan lähivuosien kehityksen olevan hyvin samansuuntainen. Budjetointi edellyttää heidän mielestään nykyistä pidemmän aikavälin laskentaa ja asiayhteyksien



verbaalista kuvausta. Heidän mielestään kuntien budjetoinnissa on omaksuttu jo liiketalouden periaatteita ja hyödynnetty tulosajattelua päätyen kuitenkin raamibudjetointiin. Budjetoinnissa on noussut kuitenkin esille myös asiakkuus ja osallistuvan toiminnan näkökulmat. Jatkossa kuntien menoihin kohdistuu säästöjä, joten kuntien tulee miettiä, että minkä tasoisia lakisääteisiä palveluita kuntalaisille tarjotaan.

Carealle hyvin toimiva budjetoinnin työkalu tuo nopeutta, tarkkuutta ja vapauttaa asiantuntijoiden työaika. Käyttöönottamalla laskentasääntöjä, joiden avulla voidaan tuottaa suoraan joko muiden yksiköiden tarvitsemia tietoja tai tuottaa tiedot suoraan jo tuloslaskelmaan, voi tuoda merkittäviä hyötyjä myös päivittäisen johtamisen avuksi. Kustannuksista yli 50 % on henkilöstökustannuksia, joten tuottamalla tietoa henkilöstöressurssien suunnitteluun, voidaan myös tuottaa kustannushyötyä kuntayhtymälle.

### 5.3 Jatkotoimenpiteet ja suositukset

Tätä kirjoittaessa eletään aikaa, jolloin kuntayhtymien tulevaisuus tulee muuttumaan. Kun aloin tekemään tätä työtä, niin Suomen hallitus oli päättänyt, että vuoden 2019 alusta terveydenhuollon kuntayhtymät lopettavat toimintansa ja toiminta siirtyy perustettuihin maakuntiin ja valinnanvapaus tulee avaamaan kaikille kansalaisille mahdollisuuden valita mistä terveydenhoitopalvelunsa haluaa hankkia. Nyt eletään vuoden 2017 syksyä ja aikataulu on muuttunut siten, että kuntayhtymät tulevat todennäköisesti lakkaamaan vuoden 2020 alussa ja toiminnot siirtyvät maakuntien järjestettäväksi.

Julkisesti tuotettuna terveystaloudet eivät voi tuottaa voittoa, mutta niiden tulee tuottaa terveyshyötyä palvelujen käyttäjille. Sen johdosta olisi yhteiskunnallisesti merkityksellistä tutkia miten budjetointiprosessiin voitaisiin ottaa mukaan myös terveystalouksien vaikuttavuuden arviointi kustannus-vaikuttavuusanalyysia tai kustannus-hyötyanalyysia hyödyntäen.

Julkisuudessa on käyty keskustelua isojen julkisten rakennushankkeiden kustannussuunnittelun epäonnistumisesta kuten Espooseen rakennetun Länsimetron osalta, sillä kustannukset ovat tässä hankkeessa ylittyneet merkittävästi. Tällä hetkellä Suomessa on menossa paljon isoja julkisia rakennushankkeita kuten

uudet sairaalat Turkuun, Jyväskylään ja Kotkaan. Näiden isojen rakennushankkeiden osalta olisi mielenkiintoista selvittää, että miten hankkeiden kustannussuunnittelu ja -seuranta tapahtuu ja miten hyvin siinä onnistutaan.

Omaan kokemukseeni pohjautuen voin sanoa, että budjetointiprosessissa käytettävät työkalut ovat hyvin samanlaisia elintarvikkeita valmistavassa teollisuusyrityksessä, kemian yrityksessä, energiayhtiössä ja kuntayhtymässä. Kaikissa organisaatioissa haasteet ja budjetointiprosessi ovat samankaltaisia. Ero erilaisten toimialojen ja erikokoisten organisaatioiden välillä on pitkälti siinä, että millä tarkkuustasolla budjettiin tuodaan tuotettujen tuotteiden/palveluiden muuttuvat kustannukset ja miten niitä hyödynnetään. Mitä tarkempi tuotekustannuslaskenta on organisaatiossa käytössä, sitä tarkemmalla tasolla voidaan budjetoida muuttuvat kulut. Keskussairaalassa tällaisia kuluja voisivat olla lääkkeet, hoitotarvikkeet, laboratorio ja kuvantamis-tutkimukset. Kiinteät toiminnan kustannukset voidaan laskea myös budjetoinnissa silloin, jos organisaatiossa on käyty läpi toiminnot ja tehty toimintolaskentaa. Kiinteiden kustannusten budjetointi pystytään tekemään pitkälti myös kirjanpidon tilien tuottaman toteumatiedon pohjalta. Isoissa organisaatioissa kuten Careassa tarkka tuotetason kulujen budjetointi ei ole järkevää vaan riittävän oikeaan lopputulokseen päästään arvioimalla muuttuvien kulujen kehitys palvelutuotannon muutoksen ja yleisen kustannuskehityksen pohjalta.

Hoitohenkilökunnan resurssisuunnittelun avuksi voidaan järjestelmästä laskea vuodeosaston hoitajaksojen hoitopäivät sekä avohoitokäyntien eri käyntityypit. Tätä toimintoa ei ole vielä nyt kehitetyssä budjetointityökalussa, mutta se voidaan toteuttaa sen rinnalla toisessa sovelluksessa.

Uuteen budjetointityökaluun voidaan lisätä myöhemmin rahoitus- ja investointiosat, jotta saadaan koottua budjetointijärjestelmään kaikki talousarvion käsittelyyn liittyvät tiedot.

Sisäisten erien laskutuksia ei tässä yhteydessä käsitelty, vaikka ne ovat tärkeitä kokonaiskustannusten ymmärtämiseksi. Niiden osalta tulee jatkossa miettiä, että voidaanko niitä jollain tavalla yhdistää, jotta niiden laskennassa voidaan hyödyntää myös järjestelmän laskentatyökaluja.

Kuntayhtymän asiakkaana ovat omistajakunnat, jotka haluavat nähdä tuotteiden kustannusrakenteen, asiakassegmenttien kustannukset, joten ehkä tämä tuo

tarvetta miettiä miten tämä tieto yhdistetään budjetointiprosessiin. Asiakaskohtaista tietoa ei pystytä kuitenkaan laskemaan budjetointityökalulla. Asiakaskohtaisten kustannusten laskenta tulee tehdä joko raportointi- tai toiminnanohjausjärjestelmällä, josta laskutettavien tuotteiden tarvikekulut, palvelujen ostot ja muut liiketoiminnan kulu- tiedot siirretään budjetoinnin pohjaluvuiksi oikeille tiliryhmä-tasoille.

Marko Järvenpään (Laskentafoorumi 12.10.2017) mukaan Big Data- malli tulee tarjoamaan uusia mahdollisuuksia myös budjetoinnin kehittämiseen. Big Datan avulla voidaan saada budjetointiin ja ennustamiseen entistä tarkempaa tietoa eri tietolähteistä.

Tulevaisuudessa tekoäly ja robotiikka tulevat antamaan parempia mahdollisuuksia kehittää taloussuunnittelua entistä tehokkaammaksi ja budjetoijia paremmin palvelevaksi. Vastuu budjettiluvuista säilyy kuitenkin aina vastuuhenkilöillä, vaikka tekoäly ja robotiikka tuottaisivatkin valmiita budjettilukuja käytännössä tehtävän budjetoinnin tueksi.

## 6 YHTEENVETO

Budjetointi on tärkeä organisaation talousohjauksen työväline, joten sen kehittäminen tuo hyötyjä monella tapaa. Asiantuntijoiden työaikaa säästyy, kun budjetointia varten tuotetaan valmiiksi pohjalukuja. Järjestelmässä tapahtuvan laskennan hyödyntäminen mahdollistaa sen, että Exceleiden käyttö vähenee, suunnittelu nopeutuu ja laskennan tarkkuus paranee esim. kuukausijaksotuksissa, palvelutuotannon tulojen ja kulujen laskennassa.

Budjetoinnin roolia oppimisprosessina ei voi myöskään unohtaa, sillä budjetoinnissa käydään yleensä kaikki toiminnot läpi ja se edistää eri yksiköiden vuoropuhelua ja näin luo edellytyksiä toiminnan kehittämiseksi.

Budjetin rooli seurantavälineenä ja toiminnan päivittäisen suunnittelun apuvälineenä tulee tulevaisuudessa varmasti tärkeämmäksi, kun saadaan parempia kuukausikohtaisia budjettilukuja ja palvelutuotannon laskutustuotteet saadaan laskettua hoitopäiviksi ja eri käyntityypeiksi. Kuntayhtymän budjetoinnissa tulee kuitenkin aina ottaa huomioon Kuntaliiton yleiset ohjeistukset, joita täytyy noudattaa yhtymäkokoukselle esitettävän aineiston osalta.

Nyt syksyllä 2017 eletään mielenkiintoisia aikoja, koska suunnitteilla on merkittäviä muutoksia sosiaali- ja terveydenhuollon alalla. Vuoden 2020 alusta toiminnot siirtyvät maakuntien vastuulle ja toimintaa tulee ohjaamaan maakuntalaki, jossa määritellään juridiset raamit asiakirjoille ja tämä määrittelee varmaan myös sitä millä tavalla budjetointia tehdään ja raportoidaan.

Julkisuudessa on käyty keskustelua isojen julkisten rakennushankkeiden kustannussuunnittelun epäonnistumisesta kuten Espooseen rakennetun Länsimetron osalta, sillä kustannukset ovat tässä hankkeessa ylittyneet merkittävästi. Tällä hetkellä Suomessa on menossa paljon isoja julkisia rakennushankkeita kuten uudet sairaalat Turkuun, Jyväskylään, Kotkaan. Budjetointia tehdään myös hankekohtaisesti ja siinä tulisi ottaa samoja asioita huomioon kuin edellä on käsitelty.

Toisaalta sosiaali- ja terveystalouden keskittyessä nyt yhä suurempiin kokonaisuuksiin tarvitaan talouden ohjaukseen tehokkaita talouden seurannan ja suunnittelun työvälineitä, jotka taipuvat muuttuviin organisaatioihin ja erilaisiin tarpeisiin. Talouden suunnittelun työvälineen pitää muuntaa käyttäjänsä mukaan.

Sen tulisi tukea operatiivisen toiminnan suunnittelua ja seurantaan, mutta toisaalta sen tulisi antaa johdolle tietoa suunnitteluprosessin etenemisestä ja siitä ovatko suunnitelmat tavoitteen mukaisia.

Talousjohtaja Helena Kinnusen (27.4.2017) sanoin suunnittelu antaa suuntaa ja on ohjenuora tekijälle, jotta se toimii arkipäivän johtamisen tukena, joten hyvän budjetointityökalun pitäisi olla helposti yhdistettävissä operatiiviseen toimintaan. Arkipäivän johtamista auttaa, kun organisaation jäsenet näkevät millaisia tavoitteita ja suunnitelmia on seuraavalla budjettijaksolle tehty ja sen pohjalta voivat itse vaikuttaa tavoitteisiin pääsemiseen.

Tulevaisuuden suunta voi olla kehitys osallistuvaan budjetointiin, jossa myös asiakkaat osallistuvat itse budjetointiprosessiin. Tekoäly ja robotiikka tuovat tulevaisuudessa myös aivan uusia kehittämisen mahdollisuuksia taloussuunnitteluun, jolloin budjetoijasta tulee enemmän tietojen hyödyntäjä ja analysoija ja työaika vapautuu toiminnan kehittämiseen.

Hyvin toimiva ja muuttuviin organisaatorakenteisiin taipuva budjetointityökalu on mielestäni myös yksi organisaation tietojohdamisen työvälineistä, jolla tietoa sekä jaetaan että tallennetaan. Tämä tiedon jakaminen ja tallentaminen yhteiseen käyttöön kasvattaa organisaation tietopääoma, mikä on mielestäni yksi jokaisen menestyvän organisaation tukijaloista.

## LÄHTEET

Aaltonen, J. 2007. Erikoissairaanhoidon palvelujen tuotteistus Suomessa. Suomen kuntaliitto.

Ahola Jyrki.2003. Yrityksen strategiaprosessi. Lappeenrannan teknillinen yliopisto, Digipaino. S.235.ISBN 951-763-956-2

Alhola, K & Lauslahti S.2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. WSOY.2.painos, Porvoo, ISBN 951-0-23304-8.

Carea, sisäinen materiaali, 2017

Carea, 2017. Pöytäkirjat 2015 [Verkkodokumentti] .viitattu [12.11.2017].Saatavissa:

<http://www.carea.fi/fi/Tietoa%20Careasta/Kymenlaakson%20sairaanhoido-%20ja%20sosiaalipalvelujen%20kuntayhtymä/Pöytäkirjat/2015/12/18/158>

Carean historia. [Verkkodokumentti] viitattu 7.12.2017. Saatavissa:

<http://www.carea.fi/fi/Tietoa%20Careasta/Kymenlaakson%20sairaanhoido-%20ja%20sosiaalipalvelujen%20kuntayhtym%C3%A4/>

Hallipelto, Aatos, Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito, 1995.Ykkös-Offset Oy, Vaasa,ISBN 951-97296-07.

Ikäheimo Seppo, Laitinen Erkki K., Laitinen Teija, Puttonen Esa.2011. Laskentatoimi ja rahoitus.Multiprint Vaasa. ISBN 978-951-96324-3-8

Jalonen,H.2014.Mitä hiljainen tieto on ja voiko sitä johtaa ? Tietoasiantuntija 3/214. 20-22

Saatavilla:hhttp://www.researchgate.net/publication/268744450\_Mit\_hiljainen\_tieto\_on\_ ja\_ voiko\_si\_ johtaa. Viitattu 12.1.2017.

Jyrkkiö E. & Riistama V. ( 2000), Laskentatoimi päätöksenteon apuna, Werner Söderström Osakeyhtiö,18.-20.painos, 2008. ISBN 978-951-0-29876-3.

JHS 199 Kuntien kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma. Liite 1.Käsikirja. Versio 1.0. 26.10.2016. JUHTA-julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. [viitattu 7.12.2017] Saatavilla [http://docs.jhs-suositukset.fi/jhs-suositukset/JHS199\\_liite1/JHS199\\_liite1.pdf](http://docs.jhs-suositukset.fi/jhs-suositukset/JHS199_liite1/JHS199_liite1.pdf)

Jormakka Raija, Koivusalo Kaija, Lappalainen Jaana, Niskanen Mervi.2012. Laskentatoimi. Edita Prima.Helsinki.IBN 978-951-37-4908-8

Järvenpää Marko, Länsiluoto Aapo, Partanen Vesa, Pellinen Jukka. Talousohjaus ja kustannuslaskenta.2010. WSOYpro Oy.ISBN 978-951-0-35813-9.

Järvenpää Marko, Taloustiedolla johtaminen-taloustiedon hyödyntäminen ja controller-toiminnon rooli-esitys , Laskentafoorumi 12.10.2017, Helsinki

Kasanen Eero, Koskela Markku, Leppiniemi Jarmo, Puttonen Vesa, Virtanen Kalervo.1996. Laskentatoimen ja rahoituksen perustiedot. Ky-palvelu Oy.Keuruu. ISBN 951966629-6-0.

Kuntaliitto,2011. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Kuntaliiton paino. Helsinki. ISBN 978-952-213-733-3

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

Mott, Graham. 2005. Accounting for Non-Accountants, A manual for managers and students. Kogan Page Limited. Lontoo. ISBN 0-7494-4416-9

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E.2005.Johdon laskentatoimi.6-11.painos.Edita Prima.Helsinki.ISBN 978-951-37-4109-9

Rajala T & Tammi J, 2014. Tutkimus Budjetointia kuntien muutoskierteessä [verkkodokumentti].[Viitattu 8.12.2017] Saatavilla: <http://kaks.fi/wp-content/uploads/2014/08/Budjetointia-kuntien-muutoskierteess%C3%A4-.pdf>

Senge, P. M. 1990. The Fifth Discipline. The art and practice of the learning Organization. Random House. Lontoo.

Suorto A.(toim.),2008. Kuntatalous- monen muuttujan summa, Suomen kuntaliitto, Helsinki, ISBN 978-952-213-377-9

Smith, Bucklin & Associates, Inc, The Complete Guide to Nonprofit Management, John Wiley & Sons, Inc,United States of America, HD62.6.C66 2000, 658'.048-dc21

Virkkunen P., Voutilainen E., Laosmaa M., Salmimies P., 1986 . Tulosjohtaminen

Åkerberg, P, 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki, Talentum Media Oy. ISBN 952-14-0976-2

Åkerberg, P, 2017. Budjetointi 2020-luvulla, Helsinki, Alma Talent, ISBN 978-952-14-3159-3

## HAASTATTELUT

Kinnunen H., talousjohtaja, Carea, 27.4.2017