

JULKISEN HALLINNON TALOUDELLINEN OSAAMINEN

Millaista taloushallinnollista osaamista julkisessa
hallinnossa tarvitaan?

Tarja Lehtinen

Opinnäytetyö
Maaliskuu 2010

Palveluliiketoiminnan koulutusohjelma, ylempi AMK





Tekijä(t) LEHTINEN Tarja	Julkaisun laji Opinnäytetyö	Päivämäärä 28.03.2010
	Sivumäärä 168	Julkaisun kieli Suomi
	Luottamuksellisuus	Verkojulkaisulupa myönnetty (X)
Työn nimi JULKISEN HALLINNON TALOUDELLINEN OSAAMINEN Millaista taloushallinnollista osaamista julkisessa hallinnossa tarvitaan?		
Koulutusohjelma Palveluliiketoiminnan koulutusohjelma, ylempi AMK		
Työn ohjaaja(t) MERTANEN, Enni ja MÄNTYSAARI, Anne		
Toimeksiantaja(t)		
Tiivistelmä <p>Opinnäytetyön tavoitteena oli kartoittaa ja kuvailla julkisessa hallinnossa työskentelevien toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöiden taloushallinnollista osaamista, heidän kokemuksiaan ja kehittämistarpeitaan muun muassa talousarvioprosessissa ja esimerkiksi Kuntalain mukaisten toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisessa ja mittaamisessa.</p> <p>Tiedonkeruun menetelmänä käytettiin teema- eli puolistrukturoitua haastattelua ja kysymykset jaettiin neljään teema-alueeseen opinnäytetyön teoriaviitekehyksen mukaan a) visio, strategia ja toiminnan tarkoitus b) talousarvion laadinta c) talousarvion seuranta eli talousarviotarkkailu ja d) julkisen hallinnon taloushallinnollinen osaaminen. Aineistoa tarkasteltiin teoriaviitekehyksen ja tutkimustehtävän kannalta ja tutkimuksen tulokset käsiteltiin teorialähtöisenä sisällön analysointina. Tutkimukseen haastateltiin julkisen hallinnon organisaatioiden ylintä johtoa, taloushallinnon ammattilaisia sekä toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöitä, yhteensä 13 henkilöä. Haastattelut toteutettiin syys-joulukuussa 2009.</p> <p>Tutkimuksen keskeisten tulosten mukaan julkisen hallinnon taloushallinnollista osaamista voidaan parantaa ja kehittää avoimuudella, tiedon siirrolla sekä luomalla yhtenäiset tavoitemittarit. Mittarit voivat olla esimerkiksi tasapainotetun BCS-mittariston kaltaisia. Lisäksi osaamista tulisi kehittää niin, että strategiatyöskentelystä, organisaatiokeskustelusta ja johdon laskentatoimen hyödyntämisestä tulisi päivittäisiä työkaluja vastuuhenkilöille. Organisaatioiden tulisi myös panostaa sisäisten koulutus- tai valmennusjärjestelmien luomiseen ja ylläpitoon.</p> <p>Tutkimuksen mukaan asenne taloushallinnollisiin tehtäviin ja taloudellinen sitoutuminen olivat parantuneet viime vuosien aikana.</p>		
Avainsanat (asiasanat) Julkinen hallinto, julkinen talous, talousarviot, tavoitteet		
Muut tiedot		



Author(s) LEHTINEN, Tarja	Type of publication Master's Thesis	Date 28.03.2010
	Pages 168	Language
	Confidential	Permission for web publication (X)
Title ECONOMIC KNOWLEDGE IN PUBLIC ADMINISTRATION What kind of economic knowledge is required in public administration?		
Degree Programme Master`s Degree Programme in Hospitality Management		
Tutor(s) MERTANEN, Enni and MÄNTYSAARI, Anne		
Assigned by		
Abstract The aim of the thesis was to chart and describe the economic knowledge, experiences and development needs of employees working in public administration. The budget process, setting and measuring the functional and financial objectives, as stated in the municipal legislation, were examined. The method for collecting the data was a theme, i.e. semi-structured interview, and the questions were divided into four categories according to the theoretical frame of reference of the thesis. The categories were a) vision, strategy and the purpose of operations b) drafting the budget c) the budget follow-up i.e. budget monitoring and d) economic knowledge in public administration. The data were examined on the grounds of the theory context and the research question, and the results were processed as a theory-based content analysis. The top managers, financial management professionals, as well as function and profit unit professionals were interviewed, 13 persons altogether. The interviews were conducted between September and December, in 2009. On the basis of the study results it can be concluded that the economic knowledge of the employees working in public administration can be ameliorated and advanced by transparency, transfer of information and by building comprehensive target indicators. The indicators can be, for instance, balanced BCS indicators. Furthermore, the knowledge should be improved in such ways that utilizing strategic working, organization discussions and the management accounting would become daily tools for the persons in charge. The organizations should also invest in starting and maintaining in-house training and coaching systems. The results of the study indicate that the attitude towards financial management duties and financial commitment had improved in recent years.		
Keywords Public administration, public economy, budget, objectives		
Miscellaneous		

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO.....	4
2 JULKINEN TALOUS, JULKINEN HALLINTO JA SEN TEHTÄVÄT	6
2.1 Julkinen talous	7
2.2 Julkisen hallinnon tehtävät ja julkiset palvelut.....	13
3 TALOUSHALLINNON KULTTUURIT	17
3.1 Taloushallinnon käsitteet	18
3.2 Julkisen hallinnon talousviestintä	22
3.3 Strategia ja laskentatoimi.....	30
3.4 Kameraalinen talouskulttuuri.....	36
3.5 Tulokulttuuri, -yksikköorganisointi ja -yksikkötyypit sekä laskentatoimi	37
3.6 New Public Management	40
3.7 Strateginen kustannusjohtaminen.....	43
3.8 Tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard	45
3.9 Talousarvioprosessi	48
3.10 Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet.....	55
4 TUTKIMUSONGELMAT- JA TEHTÄVÄT	59
4.1 Tutkimusaineistot ja -menetelmät	62
4.2 Haastattelututkimus ja aineiston hankinta.....	65
4.3 Puolistrukturoitu- eli teemahaastattelu	68
4.4 Aineiston analysointi ja tulkinta	69
4.5 Tutkimuksen eettisyys ja luotettavuus.....	70
4.6 Tutkimuskysymykset.....	73
4.7 Teorialähtöinen sisällönanalyysi	77
5 TUTKIMUKSEN TULOKSET	78
5.1 Taloushallinnollinen osaaminen ja sen kehittäminen	79
5.2 Vastuuhenkilöiden käsitys tehtäviensä vaikeudesta	88
5.3 Strategian tuntemus ja organisaatiokeskustelu.....	90

5.4 Taloushallinnon käsitteet	97
5.4.1 Johdon laskentatoimi ja lainsäädännön ohjausvaikutus.....	98
5.4.2 Tuloksellisuus ja vaikuttavuustavoite	101
5.4.3 Tuottavuus, taloudellisuus, kannattavuus, vaikuttavuus ja tilinpäätökseen tutustuminen	104
5.5 Talousarvion laadinta ja talousarvio johtamisen välineenä	107
5.6 Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet, sitoutuminen ja motivaatio ...	119
5.7 Tavoitteiden seuranta, reagointi ja analysointi	130
6 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET	142
6.1 Strategialla ja talousarviolla johtaminen.....	143
6.2 Laaja-alainen osaaminen.....	145
6.3 Kehittämisen näkökulma.....	148
6.4 Keskeiset tulokset.....	153
LÄHTEET	155
LIITTEET	161
Liite 1. Kysymykset ylemmälle johdolle ja talous-.....	161
hallinnon ammattilaisille	161
Liite 2. Kysymykset toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöille.....	162
Liite 3. Selitä lyhyesti seuraavat taloushallinnon käsitteet:	164

KUVIOT

KUVIO 1. Laskentatoimen roolimallit.....	29
KUVIO 2. Taloushallinnon informaation kriittiset menestystekijät.....	33
KUVIO 3. Tasapainotettu onnistumisstrategia.....	48
KUVIO 4. Toiminnan ja talouden suunnittelun perusmalli.	50
KUVIO 5. Osallistava talousarvioprosessi	149

TAULUKOT

TAULUKKO 1. Yritystoiminnan ja julkisen hallinnon erot.....	16
TAULUKKO 2. Yleisen ja johdon laskentatoimen tietojärjestelmien erot.....	27
TAULUKKO 3. Kuntajohtaminen 2015 - suunta, sisältö ja välineet	35
TAULUKKO 4. New Public Management opilliset komponentit.....	42
TAULUKKO 5. Talousarvion tehtävät.....	52
TAULUKKO 6. Haastatellut 2 ryhmää ja niistä käytettävä ryhmänimitys.....	74
TAULUKKO 7. Taloushallinnon käsitteet.....	105
TAULUKKO 8. Motivaation parantaminen ja lisääminen	126
TAULUKKO 9. Tutkimuksen johtopäätökset.....	148

1 JOHDANTO

Kuntalain mukaan kunnan tulee pyrkiä edistämään asukkaidensa hyvinvointia ja kestäväää kehitystä alueellaan. Itsehallintonsa nojalla kunta hoitaa itselleen ottamansa ja sille laissa säädetyt tehtävät. Julkisten tehtävien lisäksi kunta voi sopimuksen nojalla hoitaa muitakin tehtäviä. Laissa säädetyt tehtävät kunta voi hoitaa joko itse, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa tai hankkimalla palvelut muilta palvelujen tuottajilta. (Kuntalaki 17.3.1995/365, § 1-2.)

Kari I. Leväisen (2004) mukaan kuntien tehtävänä on järjestää tehokkaasti ja taloudellisesti peruspalvelut kuntalaisille heidän tarpeensa mukaan. Kunnan tehtävänä ovat erityistoimialaan kuuluvat lakisääteiset tehtävät sekä vapaaehtoiset yleiseen toimialaan kuuluvat tehtävät. Kunnan toimialaan ei kuulu kaupalliseen tai taloudelliseen voittoon suuntaava elinkeinonharjoittaminen. (Leväinen 2004, 4.)

Kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet hyväksytään talousarviossa ja -suunnitelmassa, joka on laadittava siten, että tehtävien hoitamiseen tarvittavat edellytykset turvataan. Talousarvioon, jonka on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen, on otettava toiminnallisten tavoitteiden vaatimat määrärahat sekä osoitettava, miten rahoitustarve katetaan. Kunnan toiminnassa ja talouden hoidossa on noudatettava valtuuston hyväksymään talousarviota. (Kuntalaki 17.3.1995/365, § 65.)

Syksyllä 2008 taloudelliset ennustelaitokset arvioivat, että kansantuottemme kasvaa vuodelle 2009 noin 1–2 prosenttia, mutta syksyllä 2009 ennusteet olivat kääntyneet miinukselle ja olivat -4,5 – -7prosenttia. Vuodelle 2010 ennusteet vaihtelevat miinus yhdestä plus 2,5 prosenttiin. (Suomen Kuntaliitto 2009d.)

Julkisen hallinnon toimintaan kohdistetaan yhä enemmän tuloksellisen toiminnan vaatimuksia. Tuloksellisuus koostuu taloudellisuudesta, tuottavuudesta ja vaikuttavuudesta. Julkisen hallinnon yksiköissä toimivien vastuuhenkilöiden tulisi hallita perusteet taloushallinnollisissa tehtävissään, muun muassa talous-

arvion laadinnassa, seurannassa ja toteutumisessa. Vaatimuksia vastuuhenkilöiden osaamiselle asettavat muuttuva ja julkistakin hallintoa koskeva kilpailutilanne, kireä kuntatalous, sisäisten ja ulkoisten asiakkaitten vaatimukset ja tarpeet palvelutuottajaa kohtaan sekä muuttuvat johtamisjärjestelmät.

Julkisen hallintoyksikön taloudellisena päämääränä ja tavoitteena katsotaan olevan sille annettujen tehtävien hoitaminen minimikustannuksilla. Tämä edellyttää operationaaliseen muotoon saatettuja tuotostavoitteita, koska saavutetut tulokset ovat vain näin määriteltävissä tehtävien suorittamisen tai eri tehtävien vaatimien taloudellisten uhrausten osalta. Suunnitteluprosessin eri vaiheissa hallintoyksikkö voi itse vaikuttaa sille asetettaviin tavoitteisiin, sillä vaikka tehtävät ovat ”annettuja” se ei vähennä niiden operationaalista määrittelytarvetta. Hallintoyksikkö voi tehdä aloitteita, jotka tähtäävät korkeampiin päämääriin kuin tavanomaisten tehtävien suorittaminen mahdollisimman alhaisilla yksikkökustannuksilla. Yksikön taloudellisena päämääränä tulisikin kustannusten minimoinnin sijasta olla hyödyn maksimoiminen. (Pitkänen 1969, 121–122.)

Tämän opinnäytetyön tutkimustehtävänä oli kartoittaa ja kuvailla julkisessa hallinnossa työskentelevien toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöiden taloushallinnollista osaamista ja heidän omia kokemuksiaan ja kehittämistarpeitaan taloushallinnollisten tehtävien, kuten talousarvion tavoitteiden ja niiden mittareiden laadinnassa sekä määrärahojen asettamisessa ja talouden toteutumisen seurannassa. Tutkimuksen haastatteluryhmäksi valittiin organisaation ylempää johtoon kuuluvia, taloushallinnon ammattilaisia sekä toiminta- tai tulosityksikötason vastuuhenkilöitä. Haastateltavat organisaatiot valittiin niin, että niissä tuli noudattaa kuntalakia, ja henkilöt valittiin työkokemuksensa perusteella tietyillä virkanimikkeillä ja -vastuilla sekä oman kiinnostukseni, kokemukseni ja ammattitaitoni perusteella.

Tutkimuksen tavoitteena oli kuvata taloushallinnollista osaamista, mahdollista osaamisen lisäämistarvetta ja osaamisen kehittämistä. Opinnäytetyön tuloksena toivoin syntyvän myös julkisen hallinnon käyttöön soveltuvan yksinkertaistetun kuvauksen talousarvioprosessista.

2 JULKINEN TALOUS, JULKINEN HALLINTO JA SEN TEHTÄVÄT

Kuntataloudesta määrätään muun muassa seuraavaa Kuntalain luvun 8

Kunnan talous 65 pykälän (Kuntalaki 17.3.1995/365.)mukaan:

”Talousarvio ja -suunnitelma

Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio. Sen hyväksymisen yhteydessä valtuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnittelukausi). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi.

Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan.

Talousarvioon otetaan toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Määräraha ja tuloarvio voidaan ottaa brutto- tai nettomääräisenä. Talousarviossa on käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. (Kuntalaki 17.3.1995/365.)

Yleisen suomalaisen asiasanasto YSA:n mukaan julkisesta sektorista, julkishallinnosta tai kunnallishallinnosta puhuttaessa oikea termi on julkinen hallinto. Julkinen-sana viittaa kollektiiviseen ominaisuuteen vastakohtana yksityiselle. Julkisen hallinnon organisaatiot ovat joko poliittisia tai hallinnollisia. Poliittisilla organisaatioilla on nimensä mukaisesti poliittiset tehtävät ja vastaavasti hallinnollisia ovat viranomais-, palvelu- ja kehittämisorganisaatiot. (YSA 28.2.2008; Kivistö 2006.)

Kunnalliselta toiminnalta edellytetään oikeusturvan ja yhteiskunnallisten päämäärien lisäksi taloudellisuutta ja tehokkuutta, asiakaslähtöisyyttä ja joustavuutta sekä muita hyvän palvelun ominaisuuksia. Palveluperiaate edellyttää neuvontaa, tiedottamista, kuntalaisen vaikutusmahdollisuuksia itseään koskeviin päätöksiin, asioiden nopeaa käsittelyä ja joustavaa hallintokäytäntöä. (Näsi, Hokkanen & Latvanen 2001, 14.)

Julkinen hallinto on dualistinen, eli se jakautuu hallinnon suhteen toisaalta viranhaltijoihin ja toisaalta poliittisiin päättäjiin. Kuntaa voidaan tarkastella juridisena oikeushenkilönä, poliittisena kansalaisyhteisönä tai palveluja tuot-

tavana ja rahoittavana yksikkönä. Kunnan tulojen keräämisen tarkoitus on toiminnan rahoitus, ja kunta poikkeaaakin yrityksistä palveluja tuottavana yksikkönä erityisesti tulojen hankkimisen ja omistuksen suhteen. Kunnan ja yrityksen keskeisenä erona voidaan pitää rahoitustavan erilaisuutta; kunnan verorahoitusta ja yrityksen markkinarahoitusta. (Näsi ym. 2001, 14; Myllyntaus 2002, 10, 15.)

2.1 Julkinen talous

Julkisen talouden muodostavat valtio, kunnat ja kuntayhtymät, seurakunnat ja sosiaaliturvarahastot, kuten Kela ja työttömyyskassat. Julkinen talous on näiden edellä mainittujen yhteisöjen menojen, tulojen, varojen ja velkojen hoitamista. Ominaista näille yhteisöille on niiden varojen kerääminen veroina tai muina vastaavina maksuina ja tuotettujen palvelujen näennäinen ilmaisuus. (Pöllä & Etelälahti 2002, 18–19.)

Julkisten hallinto-organisaatioiden erityispiirteitä on, että niiden tuotoksia ei tuoteta myytäväksi markkinoilla eli päämäärät ja tuotokset ovat vaikeasti määriteltävissä, mitattavissa ja niistä puuttuu markkinainformaatio. Lisäksi niissä on vahva poliittinen vaikutus ja ne ovat ainutlaatuisten odotusten kohteena muun muassa tasapuolisuuden, julkisuuden ja informaation, tilivelvollisuuden, tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden suhteen. (Kivistö 2006.)

Elinvoimaisen ja toimintakykyisen kunnan menetystekijöitä ovat muun muassa veropohja eli verotettavat tulot / asukas ja yhteisöverotulo / asukas; veroprosentti ja tuloverotuksen riittävyys sekä kunnan strateginen kehittäminen huomioiden muun muassa globalisaatio. Kuntien palvelujen ja tulojen ennakointi ovat keskeiset välineet varauduttaessa tulevaisuuteen. (Suomen Kuntaliitto 2006, 10.)

Muun muassa väestön ikääntymisestä aiheutuvien haasteiden vuoksi sekä yksityisellä että julkisella sektorilla tulee tehostaa toimintoja. Julkiset palvelut ovat ensisijaisesti kuntien verovaroilla järjestämiä palveluja. Julkisilla palveluilla ei ole niin sanottua markkinahintaa, minkä vuoksi niiden tuottavuuden mittaaminen on haasteellista. Mittaamisen ongelmana on käsitteistön puut-

tuminen, eli palvelujen kustannuksia, määrää, laatua tai vaikuttavuutta mittaamaan ei ole selkeitä käsitteitä. Tuottavuudella tarkoitetaan tietyillä panoksilla saatuja palvelusuoritteiden määrää tai palveluilla aikaansaattavia vaikutuksia. (Kangasharju 2008, 3.)

Julkinen hallinto toimii edelleen suunnitelmatalouden ehdoilla. Yksityisessä yrityksessä sen osien ja sitä ohjaavan kokonaisuuden välimatka on lyhyt ja tuloslaskelmasta riippuvainen johto saa siitä jatkuvasti muutosvirikkeitä. Julkisessa hallinnossa välimatka asiakkaisiin ja rahoittajiin on sitä vastoin pitkä ja esimiesten paljous suodattaa tehokkuusvastuun olemattomiin. Markkinamekanismien siirtäminen julkiseen hallintoon on osittain mahdotonta ja siksi onkin parempi kiinnittää huomiota tehokkuuden pääparametreihin eli arvoon ja tuottavuuteen. Vertailuoppeja soveltamalla saadaan vertailutietoa ratkaisevien kriteerien analysointiin. (Karlöf 2004, 30–32.)

Julkisen hallinnon suoritetuotannon rahoitus tapahtuu pääosin verovaroilla ja suoritteet luovutetaan asiakkaille pääosin vastikkeettomina tai tuotantokustannuksia alhaisempaan hintaan eikä yritystalouden liiketaloudellista kannattavuuskäsitettä voida käyttää. Kannattavuuden sijasta puhutaankin tuloksellisuudesta, jota laskentatoimen pitää siis edistää. Tuloksellisuuden alakäsitteitä ovat tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus. Suoritteella tarkoitetaan tuotettua tavaraa, tuotetta tai palvelua, joka luovutetaan asiakkaalle. Suorite voi olla oppitunti tai terveyskeskuksen hoitopäivä. Palvelukokonaisuus taas koostuu useista suoritteista eli esimerkiksi peruskoulun oppimäärän saamisesta tai tietyn hoitoprosessin läpikäynnistä. Siivoustoimessa suorite on asiakkaalle tehty siivoustyötunti, ylläpitosiivouskerta tai esimerkiksi erillisenä kokonaisuutena sovittu ikkunoiden pesu. Suoritetuotannolla tarkoitetaan palvelu- ja tehtäväkokonaisuutta siihen liittyvine osineen. (Wallin 1990, 8; Kangasharju 2008, 15; Zerovero 2009.)

Valtionosuuden kuntakohtaiset määräytymisperusteet ja talousarvion määrärahakäytännöt ovat mekanismeja, jotka ohjaavat verorahoituksen kohdentamista kunnan tehtäväkohtaisiin menoihin. Kuntalaissa verotulojen kohdentaminen toteutuu tavoitteiden ja määrärahojen avulla niin, että talousarviossa on

oltava määrärahat tavoitteiden toteuttamiseen ja talousarviossa on osoitettava määrärahojen rahoitus. (Myllyntaus 2002, 15–16.)

Kuntalain pykälässä 65 korostetaan tavoitteiden asettamista ja asetettujen tavoitteiden toteutumisen seuraamisen merkitystä talouden ohjauksessa ja liittämässä talousarvion määrärahoihin ja tuloarvioihin. Talousarvioon tulee ottaa toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat, ja siinä tulee osoittaa, kuinka syntynyt rahoitustarve katetaan. Talousarvio ja -suunnitelma ovat kunnan toiminta-alueita ja -yksiköitä sekä henkilöstöä sitovia, ja samalla ne ovat toiminnan valvonnan välineitä. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio- ja suunnitelma 2000, 7.)

Yksityisen yrityksen toiminnan tavoitteena pidetään mahdollisimman hyvän taloudellisen tuloksen saavuttamista. Vastaavasti julkisen hallinnon edellytetään tavoittelevan toiminnassaan mahdollisimman hyvää tuloksellisuutta.

Määrätietoinen toiminta edellyttää toiminnan tavoitteiden asettamista ja motivointia niiden saavuttamiseksi. Motivointi puolestaan edellyttää tavoitteiden kvantifiointia, niiden operationaaliseksi saattamista. (Pitkänen 1969, 177–178.)

Kunnallisten organisaatioiden tulee tehdä oikeita asioita eli niiden toimintojen on oltava mahdollisimman tehokkaita. Organisaatioiden panoksia voidaan mitata menoina ja kustannuksina, mutta panoksilla saatujen tuotosten määrittäminen on vaikea. Toimintayksiköiden taloudellisuuden, tuottavuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden mittaaminen ei sinällään anna tarvittavaa informaatioita muuten kuin vertaamalla toimintaa vastaavien yksiköiden toimintaan. (Näsi ym. 2001, 18–19.)

Julkisen hallinnon kiinnostuminen toimintansa tehokkuuden parantamisesta johtuu muun muassa siitä, että

- tuloksiin kiinnitetään enemmän huomiota kaikkialla maailmassa
- yrittämistä pidetään edistyksen moottorina
- budjettirajoitukset vaativat käyttämään verovaroja säästeliäästi
- yhteiskunnan eri osat katsovat toimivansa kilpailunpiirissä

- sääntelyn purkaminen, kilpailuun siirtyminen ja yksityistäminen lisäävät dynaamisuutta.

Meklin (2002, 82) jakaa tuloksellisuuden viiteen osaan:

- sisäinen tehokkuus ja ulkoinen tehokkuus
- suoritetehtokkuus ja tulostehokkuus
- tekninen tehokkuus ja allokativinen tehokkuus
- tuottavuus ja/tai taloudellisuus, vaikuttavuus, kustannusvaikuttavuus ja palvelukyky
- taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus.

Yksinkertaistettuna tuloksellisuus on suoritteiden tuottamista mahdollisimman pienin panoksin niin, että suoritteet kohdistuvat yhteiskuntaan ja kansalaisiin toivottujen tavoitteiden ja tarpeiden mukaisesti. Kunnissa pitkään jatkunut heikko taloudellinen tilanne ja julkisen sektorin uudet johtamisjärjestelmät ovat johtaneet siihen, että kuntien organisaatiot ovat muuttuneet hierarkkisista organisaatioista taloudellisesti itsenäisempien yksiköiden muodostamiksi konserneiksi. (Kallio, Martikainen, Meklin & Oulasvirta 2005, 7.)

Valtion ja kuntien talouden kiristyessä keskustellaan siitä, millä perusteella ja miten julkisessa taloudessa säästetään. Yhtenä tapana on käytetty yksityistämistä, joka ei välttämättä pienennä julkisia menoja vaan menot voivat kiertää takaisin julkisen vallan maksettavaksi. Toisena keinona on käytetty kilpailuttamista ja kolmantena toimintojen supistamista. Juustohöylä-menetelmällä otetaan kaikesta toiminnasta pois määräosuus. Kohdennetuilla leikkauksilla pakotetaan pohtimaan arvovalintoja ja priorisoimaan toimintaa niin, että rahaa käytetään oikeissa paikoissa oikealla tavalla. Kohdennetut leikkaukset ja kilpailuttaminen liittyvät tehokkuuden kasvattamiseen. Sen toinen puoli on tuottavuuden lisääminen. Henkilöstön koulutuksella, uusilla toimintatavoilla ja työrutiinien muuttamisella voidaan lisätä palvelutuotantoa ilman lisäkustannuksia. (Arajärvi 2003, 102–103.)

Oman vastuuyksikön toimintakulujen ja -tulojen rakenteen muodostumisen ja koonnin ymmärtäminen ja talousarvion toteutumisen jatkuva seuraaminen

kirjanpito-ohjelmiston avulla auttavat priorisoimaan ja tehostamaan oman toiminta- tai tulosyksikön toimintaa. Seuraan säännöllisesti viikoittain ja vuoden toiminnallisesta ajankohdasta riippuen päivittäin talousarvion toteutumista ja pyrimme yksikkömme esimiesten kanssa sitten sopeuttamaan toimintaamme saatujen kulutustietojen perusteella, esimerkiksi sijaisjärjestelyissä, kalustohankinnoissa ja koulutusjärjestelyissä.

Vuoden 2008 lopulla alkanut kansantalouden hiipuminen ja jyrkkä alamäki ovat johtaneet siihen, että vuosien 2009 ja 2010 kokonaistuotannon luvut ovat miinusmerkkisiä. Näin 15 vuotta jatkunut kasvu, jolloin esimerkiksi julkisia palveluja on voitu lisätä, on päättymässä. Vielä vuonna 2008 annetut ennusteet olivat keskipitkällä aikavälillä kasvusuuntaisia. Kuntapalveluiden pelastusohjelman mukaan tilanne muuttui vuonna 2009 nopeasti ja dramaattisesti niin, että verotulot painuivat 2–3 prosenttia miinukselle vuoteen 2008 verrattuna. Vastaavasti kuntien menot pysyivät korkealla eli noin viiden prosentin kasvussa, mikä tarkoittaa noin 1 500 miljoonaa euroa. Ennustettujen verotulojen ja toimintamenojen erotus tulee olemaan 2 miljardia euroa. (Suomen Kuntaliitto 2009a.)

Kuntien tilinpäätöksiä koskevien tietojen mukaan kuntatalouden tilanne on parantunut jossain määrin, minkä katsotaan johtuvan kuntien verotulojen ja valtionosuuksien vahvasta kasvusta. Toisaalta myös menojen kasvu on jatkunut nopeana. Vuosikatteeltaan negatiivisia kuntia arvioidaan olevan 49, kun vastaava luku vuonna 2006 oli 79 kuntaa. Kokonaisuutena vuosikatteen arvioidaan paranevan kaikissa kuntien kokoluokissa, mutta selvää on, että matala vuosikate on erityisesti pienten kuntien ongelma. Hyvästä talouskehityksestä huolimatta kuntataloudessa on merkittäviä haasteita, ja palvelujen kysynnän kasvu, vanhusväestön määrän lisääntyminen ja palvelutuotannon, erityisesti palkkakustannusten, kustannuskehitys edellyttävät jatkuvaa pohdintaa palvelurakenteista ja palvelutuotannon tehokkuudesta. (Seinäjoen kaupunki 2008, 10.) Edellä oleva teksti Seinäjoen kaupungin tasekirjasta 2007 on kirjoitettu kevättalvella 2008, ja tämänhetkisen tiedon valossa voidaan todeta, että moni asia julkisen hallinnon taloudessa on nopeasti muuttunut. Viimeisimmät uutiset, maaliskuussa 2010, kertovat prosentin lisäsäästötavoitteesta/ toiminta- tai tulosyksikkö.

Syksyn 2008 aikana kuntien taloudellinen tilanne kääntyi siis nopeasti kohti syvää taantumaa. Yhdysvalloista alkunsa saanut lama koetteli valtion ja kuntien taloutta niin, että varmasti monet kunnat joutuivat avaamaan vuoden 2009 talousarvionsa talousarviovuoden aikana, muun muassa yhteisöverotuottojen romahtamisen vuoksi. Samoin vuoden 2010 talousarviota uskoakseni ”avattiin”, hiottiin, tasapainotettiin ja karsittiin useassa julkisen hallinnon organisaatiossa pitkälle syksyyn 2009.

Kansainvälinen rahoituskriisi on iskenyt siis myös Suomeen, ja viennin voimakas väheneminen on johtanut talouden lamaan. Tässä tilanteessa on tärkeää, että kotimarkkinoiden elinvoima taataan. Kunnat vastaavat yli 60-prosenttisesti julkisesta kulutuksesta ja yli puolista julkisista investoinneista, minkä vuoksi julkista kulutusta ja investointeja on ehdottoman tärkeä tukea. 2000-luvulla valtion rahoitus kuntapalvelujen tuottamisesta on ollut noin viidennes. Verrattuna valtion talouden kehitykseen kuntien kokonaismenojen kehitys suhteessa kansantuotteen kehitykseen on ollut vakaampaa. Kuntien menoista valtaosa muodostuu kulutusmenoista, joita ovat palkat ja muut henkilöstökustannukset sekä tavaroiden ja palveluiden osto muilta sektoreilta. Kokonaisuutena tarkastellen kuntatalous on keskimääräisesti parantunut viime vuosina, minkä katsotaan johtuvan verotulojen voimakkaasta kasvusta. Alueelliset erot ovat kuitenkin suuret ja vientiteollisuudesta riippuvaiset kunnat ovat kaikkein tiukimmilla, koska niiden yhteisöverotuotot romahtavat. (Suomen Kuntaliitto 2009b, 1-4.)

Voimakas menokehitys on kuntien ongelmana verotulojen alenemisen ohella. Sosiaali- ja terveystaloudessa erityistä menojen kasvupainetta aiheuttaa ikääntyminen. Voimassa oleva palkkaratkaisu on voimassa vuoden 2010 alkupuolelle, ja se on kallis, kuten muidenkin työmarkkinasektorien sopimukset. Tulojen ja menojen välinen ristiriita on kärjistymässä, ja se aiheuttaa kuntien tuloveroprosenttien korotuspaineita, varsinkin jos heikko talouskehitys pitkittyy. Samalla kunnat ryhtyvät toimenpiteisiin menojen kasvun hillitsemiseksi, ja työvoimavaltaisella kunta-alalla tämä merkitsee väistämättä henkilöstömenosäästöjä. (Suomen Kuntaliitto 2009b, 4.)

Seinäjoen kaupunginhallitus käsitteli 20.4.2009 kaupungin talouden kehittämistoimikunnan esitystä talousarvion tasapainottamisesta. Rahoitusjohtaja

Aaro Honkolan mukaan kyse oli maltillisesta säästöohjelmasta, joka ei näy palveluissa eikä kaupunkilaisten elämässä. Hallintokunnille asetettu prosentin säästötavoite oli saatu puristettua käytännössä 0,7 prosenttiin. Kaupungin kokonaismenot ovat 370 miljoonaa euroa, joten kyse oli pienistä säästöistä yksiköittäin ja suuressa organisaatiossa voidaan toimintaa tehostaa ilman, että palvelut kärsivät. Kaupunginjohtaja Rasinmäen mukaan säästöt kohdistettiin toimintamenoihin, joiden kasvuksi oli talousarvion laadinnassa varattu 9 prosenttia. Tehdyn säästöohjelman jälkeenkin menot kasvoivat 8 prosenttia, mutta palvelut hoidetaan. Kaupungin yhteisöverotuotoksi oli kuluvalle vuodelle budjetoitu 15,3 miljoonaa euroa, ja maaliskuussa arvioitiin sen laskevan 7 miljoonaa euroa. Valtion tuloutettua ylimääräistä yhteisöverotuloa 3,2 miljoonaa euroa säästöpainet vähenevät. Kaupungin säästötoimenpiteet eivät kohdistu-neet henkilöstöön. (Hunnakko 2009.)

Suomen hallitus on 16.4.2009 päättänyt esittää eduskunnalle, että kuntien osuutta yhteisöverosta korotetaan 10 prosenttiyksikköä. Ennen korotusta kuntien osuus on 22,03 prosenttia ja korotuksen jälkeen siis 32,03 prosenttia. Euromääräinen lisäys olisi vuosina 2009–2010 noin 380 miljoonaa euroa ja vuonna 2011 noin 420 miljoonaa euroa. Vastaavasti valtion osuus vähenisi 76,22 prosentista 65,22 prosenttiin. (Kaukopuro-Klemetti 2009.)

2.2 Julkisen hallinnon tehtävät ja julkiset palvelut

Osittain byrokraattisenkin hyvinvointiyhteiskunnan oletetaan olevan kaunis, vanha ja pyrkivän kohti yhteistä hyvää ja suurta henkistä asennetta. Henkisen hyvän lisäksi vaaditaan aineellisia edellytyksiä eli kunnossa olevaa kansantaloutta ja julkista taloutta. Hyvinvointiyhteiskuntaa kannatetaan laajasti ja vaikka sitä sopeutetaan karsimalla turhia rönsyjä, samanaikaisesti halutaan palvelujen saatavuutta ja laatua parantaa sekä etuuksien tasoja nostaa. (Arajärvi 2003, 9–10.)

Kuntalain mukaan kunnan tehtävänä on edistää asukkaidensa hyvinvointia tuottamalla kuntalaisille peruspalvelut joko kunnan omana toimintana tai kunnan järjestämänä. Peruspalveluiden lisäksi kunnan tulee edistää kestävää kehitystä säilyttämällä palvelutoiminnassaan sekä maan- ja luonnonvarojen käytössä ekologisen ympäristön elinkelpoisuus sukupolvesta toiseen. Ekologi-

sen kehityksen edellytyksenä voidaan pitää myös sosiaalista ja taloudellista kestävästä kehitystä kuntayhteisössä. (Myllyntaus 2002, 11.)

Toimeentuloturva on juridinen ja samalla yhteiskunnallinen ilmiö. Periaatteessa toimeentulon järjestäminen on oman elämän hallintaan kuuluvana yksilön ja perheen oma asia. Perustuslain 18. pykälää voidaan pitää juridisena lähtökohdana. Sen mukaan jokaisella on oikeus hankkia toimeentulonsa valitsemallaan työllä, ammatilla tai elinkeinolla ja julkisen vallan tulee tukea tätä yksilön tavoitetta. Lain 19. pykälän mukaan julkisen vallan on turvattava perustoimeentulo työttömyyden, sairauden, työkyvyttömyyden ja vanhuuden aikana, samoin lapsen syntymän ja huoltajan menetyksen perusteella. Lain mukaan julkisen vallan on turvattava jokaiselle riittävät sosiaali- ja terveyspalvelut. Muita perusoikeuksiamme ovat muun muassa yhdenvertaisuus ja syrjintäkielto, henkilökohtainen vapaus, mahdollisuus vaikuttaa itseään koskemaan päätöksentekoon ja koskemattomuus. (Suomen perustuslaki 11.6.1997/731; Arajärvi 2002, 1-2.)

Suomalaisessa hyvinvointiyhteiskunnassa julkisella hallinnolla on edelleen keskeinen palvelujen tuottamisen, ylläpidon ja rahoituksen rooli. Hyvinvointimallimme on institutionaalinen ja perusteellinen, verovaroin ylläpidetty ja samalla tavalla kaikkiin kansalaisiin kohdistuva. Tavallaan hyvinvointivaltion idea on vastoin markkinoita. Hyvinvointivaltion tarkoitus on rajoittaa markkinoiden vaikutusta julkisiin palveluihin ja hyvinvoinnin perusteisiin. Periaatteena on, että hyvinvointivaltio suojelee kansalaisiaan markkinoiden horjuttavilta vaikutuksilta. Yksityisen sektorin reaktioita ei ole käytetty mittamaan tehokkuutta eikä hintatietoisuutta julkisissa palveluissa tai niiden hallinnollisissa muodoissa. (Salminen & Viinamäki 2000, 9.)

Kapea-alaisesti tulkiten peruspalveluja ovat perustuslaista johdettavissa olevat taloudelliset, sosiaaliset ja sivistykselliset perusoikeudet. Laajemman tulkin mukaan peruspalveluja ovat kaikki palvelut, joiden järjestämisestä on säädetty laissa. Valtion ja kuntien tehtäväjako määräytyy siten, että perusoikeuksien lainsäädännöstä ja tulonsiirrosta vastaa valtio ja kunnat vastaavat peruspalvelujen järjestämisestä ja tuottamisesta asukkailleen. Lakisääteiseen

toimintaan kunnalla on harkintavalta toiminnan laajuuden ja varattavien resurssien suhteen. (Myllyntaus 2002, 11–12.)

Hyvinvointivaltiota on esitetty hyvän yhteiskunnan käsitteen synonyyminä. Sen ajatellaan takaavan tietyn turvallisuuden ja elintason; minimitason ravitsemuksessa, asumisessa, terveydenhuollossa, koulutuksessa ja tuloissa. Sen ytimeenä on pidetty sosiaalista kansalaisuutta ja siihen liittyviä oikeuksia. Negatiivisena ominaisuutena hyvinvointivaltioon liitetään tavallisesti kontrollointi, holhous ja kurinpito. Sosiaalipolitiikkaa ei pidä samaistaa hyvinvointivaltioon, vaan se on välttämätön osa sitä. Hyvinvointivaltio on sidoksissa taloudellisiin, sivistyksellisiin, sosiaalisiin ja ympäristöä koskeviin oikeuksiin ja se luo yrityksille ja elinkeinoelämälle edellytykset tuottavaan ja taloudelliseen toimintaan. (Arajärvi 2002, 22–23.)

Suomen ja pohjoismaiden keskeinen tunnusmerkki on julkisilla verovaroilla tuotetut kunnalliset palvelut, joiden ideana on nimenomaan se, että ne tuotetaan julkisilla verovaroilla, joskin niitä voidaan rahoittaa myös käyttäjämaksuilla. Merkittävä osa hyvinvointiyhteiskunnan palveluista on sellaisia, että ne ovat toteutettavissa vain julkisen vallan tuottamina tai sen rahoittamana. Taloudellisesti palveluiden suurtuotanto on kustannustehokasta. Tämä lainalaisuus pätee sekä koulutuksen, terveydenhuollon että teknisten palvelujen tuottamisessa. (Arajärvi 2003, 64–66.)

Perustuslaillisia subjektiivisia oikeuksia ovat välttämätön toimeentulo ja huolenpito terveys- ja sosiaalipalveluissa sekä maksuton perusopetus. Kunnan on talousarviossaan osoitettava riittävät resurssit subjektiivisiin oikeuksiin kuuluvien palveluiden järjestämiseen. Itsehallintoonsa perustuen kunnat voivat ottaa edellisten lisäksi tehtäväkseen oman harkintansa mukaisia tehtäviä. Kunnan yleistä toimialaa eli harkinnanvaraisten palveluiden järjestämisen laajuudesta ei ole päätetty lainsäädännössä. (Myllyntaus 2002, 12.)

Kuntien tehtävänä on tuottaa julkiset palvelut niin, että niiden voidaan olettaa olevan oikeusturvan, yhteiskunnallisten päämäärien, taloudellisuuden ja tehokkuuden edellytysten mukaisia. Lisäksi julkisten palveluiden tulee täyttää hyvän palvelun kriteerit asiakaslähtöisinä, joutuisina ja yleistä palveluperiaa-

tetta noudattavia eli viranomaisilta edellytetään neuvontaa, tiedottamista, kuntalaisen vaikutusmahdollisuuksia itseään koskevissa päätöksissä sekä asioiden nopeaa käsittelyä ja yleistä joustavaa hallintokäytäntöä. (Näsi ym. 2001, 14.)

Yritystoiminnan tavoitteena ja perusajatuksena on kannattavan liiketoiminnan harjoittaminen palveluja tai tuotteita tuottamalla niin, että asiakas valitsisi ko. yrityksen tarpeensa tyydyttämiseen. Asiakkaalla on päätösvalta ja vapaus valita. Julkisen hallinnon tarkoituksena on vastaavasti turvata kaikille kansalaisille peruspalvelut, joihin kaikilla on samanlainen käyttöoikeus. Kansalaisille on tiettyjä velvollisuuksia ja oikeuksia, joista he eivät voi itse päättää. Tällaisia ovat muun muassa oppivelvollisuus, verotus, poliisi, ja oikeuslaitos. Kansalaiset eivät voi myöskään valita tai päättää näiden palveluiden tuottajasta vaan julkinen hallinto tekee valinnat kansalaisten puolesta. Julkisen hallinnon toiminta onkin niin sanottua toimeksiantotaloudellista toimintaa ja sen keskeiset kriteerit ovat tehokkuus ja laadukkuus. Yritystoiminta ja julkisen hallinnon toiminta eroavat toisistaan muun muassa rahoituksen, kilpailun ja valinnan vapauden näkökulmista, taulukko 1. (Määttä ym. 2000, 27–29.)

TAULUKKO 1. Yritystoiminnan ja julkisen hallinnon erot.
(Mukaiillen Määttä ym.2000, 29.)

OMINAISUUS	YRITYS	JULKINEN HALLINTO
PERUSTEHTÄVÄ	Tuotteiden ja palvelujen myynti tulojen ja voittojen saamiseksi	Yht.kunnallisten tehtävien hoitaminen, julkisten palvelujen tuottaminen ja järjestäminen
TULOSVASTUU TILIVELVOLLISUUS	Osakkeen omistajille	Poliittisille päättäjille, välittömästi kuntalaisille, yrityksille, yhteisöille
ONNISTUMISEN KRITEERI	Kannattavuus, pääoman tuotto	Tuloksellisuus, vaikuttavuus, taloudellisuus, tuottavuus
ASIAKAS	Oma valinta käyttääkö	Anonyymi objekti, käyttää itse tai valinta tehdään puolesta
RAHOITUS	Asiakkaan maksamat ja yrityksen tulot	Verot ja osin palvelumaksut

Julkisista palveluista, palvelutason parantamisesta ja yleisesti palvelukulttuurista alettiin puhua 1980-luvulla niin, että julkinen talous ymmärrettiin palvelujen tuottamisena. Eräät tutkijat pitävät tuotannollista näkökantaa liian suppeana ja heidän näkemyksensä mukaan oleellisinta on vaikuttaminen yhteiskuntaan ohjaamisen, sääntelyn, tulonsiirtojen ja perusstruktuurin luomisen avulla. (Meklin 2002, 24.)

Julkisilla palveluilla tarkoitetaan niitä julkisen sektorin organisaatioiden toimintoja ja tuotoksia, jotka on tarkoitettu yhteisöille, kansalaisille ja muille asukkaille. Julkinen toiminta voidaan jakaa

- perinteisiin julkisiin tehtäviin, esim. sisäinen ja ulkoinen turvallisuus
- julkisen hallinnon asiakaspalvelutehtäviin, esimerkiksi lupa-asiat
- infrastruktuuri- eli perusrakentamistehtäviin, esimerkiksi tiet ja liikenne
- hyvinvointipalvelutehtäviin, esimerkiksi sosiaalipalvelut.

Julkisiin palveluihin liittyviä piirteitä ovat muun muassa yhteiskuntapoliittisuus ja poliittinen ohjaus, yhteiskunnallinen tavoitteellisuus, valtakunnallinen ohjaus sekä pääosin yhdenvertaisuus kaikille kansalaisille. (Haatainen 2006.)

Kansalaismielipide ja kunnat, Ilmapuntari 2006 -tutkimus testasi kuntalaisten halua ilmaisiin kunnallisiin palveluihin. Kyselyn tulos hätkähdytti ainakin kuntajohtajat. Kyselyn mukaan 75 prosenttia kansalaisista oli sitä mieltä, että kansalaisilla tulee olla oikeus ilmaisiin tai lähes ilmaisiin kunnallisiin palveluihin huolimatta siitä, mitä niiden tuottaminen tulee maksamaan. (Kansalaismielipide ja kunnat, Ilmapuntari 2006, 25–26.)

3 TALOUSHALLINNON KULTTUURIT

Julkisessa hallinnossa laaditaan vuosittain talousarvio ja -suunnitelma.

Talousarvio on yhtä kalenterivuotta koskeva ja vastaavasti taloussuunnitelma on vähintään kolme kalenterivuotta kestävä jakso, jossa po. talousarviovuosi on ensimmäinen. Kuntalain pykälä 65 määrittelee talousarviota ja -suunnitel-

maa koskevat määräykset ja käsittelyt, muun muassa toiminnallista ja taloudellisista tavoitteista, edellisten edellyttämistä määrärahoista ja talousarvion noudattamisesta. (Kuntalaki 17.3.1995/365, § 65.)

3.1 Taloushallinnon käsitteet

Talouden ja taloushallinnon käsitteet liittyvät kiinteästi koko organisaation toimintaan ja niiden ymmärtäminen organisaation kaikilla tasoilla olisi välttämätöntä. Kaikki organisaation eri tasot törmäävät taloushallinnollisiin asioihin ja lähes jokainen vaikuttaa, ja mielestäni voi vaikuttaa, siihen omalta osaltaan. Aiemmin julkisessa hallinnossa elettiin hyvin kameraalisessa taloushallinnossa niin, etteivät muut kuin taloustoimiston henkilöt tunteneet käsitteistöä lainkaan. Yritystaloudessa käytetyt talouskäsitteet ovat kokemukseni mukaan edelleen melko vieraita julkisessa hallinnossa työskenteleville eivätkä yksiköiden vastuuhenkilöt, esimerkiksi tilinpäätöstietoja kerätessään, joudu käsitteistön kanssa tekemisiin. Esimerkiksi tuloksellisuuden elementeistä (Saranpää 3.10.2006) eli tuottavuudesta, taloudellisuudesta, kannattavuudesta, rahoituksen riittävydestä, vakavaraisuudesta, kasvusta ja laadusta vain osa on julkisessa hallinnossa käytössä olevia käsitteitä.

Talousarvio on yrityksen tai organisaation johdon laatima suunnitelma kannattavuuden varmistamisesta eli se on laskelma, jossa euromääräisenä ilmaistaan toimintasuunnitelma. Talousarvio on *tavoitelaskelma*, jossa tavoitteena on mahdollisimman hyvä tulos ja sillä asetetaan selkeät toiminnalliset ja toteutettavat tavoitteet. Yrityksen laskentajärjestelmien on tuettava talousarvion laadintaa. Talousarviomenetelmällä tarkoitetaan tapaa, jolla talousarvio-prosessi on organisoitu, esimerkiksi tulosityksikköjen itsenäinen talousarvio-prosessi tai autoritäärinen johdon määräämä prosessi. *Talousarviotarkkailun* tavoitteena on selvittää eroja talousarviovarausten ja toteutuvan todellisen tilanteen välillä. Tavoitteena on selvittää, mitkä ovat varausten ja toteutuman välisten erojen syyt. Pelkkien talousarviolukujen vertailu ei sinällään riitä, vaan voidakseen analysoida erojen syitä ja korjata toimintaansa, organisaation on tunnettava toimintaympäristönsä hyvin. Tarkoituksena on tuottaa sellaista tietoa, että siihen pystytään reagoimaan nopeasti ja arvioimaan toimintaa uudelleen. (Eskola & Mäntysaari 2006, 88–90.)

Talousarvion ja -suunnitelman laadintaan liittyviä käsitteitä ovat vuotuis-, tasapaino-, täydellisyys-, brutto- ja nettoperiaatteet sekä yhtenäisyys ja julkisuus. *Vuotuisperiaatteella* tarkoitetaan yhden varainhoitovuoden meno- ja tuloarviota. *Tasapainoperiaatteena* menot katetaan tuloilla ja kunnan maksuvalmius on riittävä. *Täydellisyysperiaatteen* mukaan talousarvioon on otettava käytettävät rahat ja rahan lähteet kokonaisuudessaan. *Bruttoperiaatteella* tarkoitetaan, että tulot ja menot ovat talousarviossa bruttomääräisinä niin, että menoja ei vähennetä tuloista. *Nettoperiaate* on, että valtuusto päättää tulojen ja menojen erotuksen määrärahana tai tuloarviona. *Yhtenäisyysperiaatteen* mukaan valtuusto päättää talousarviosta ja -suunnitelmasta yhtenä kokonaisuutena samassa käsittelyssä ja talousarvio on *julkinen* asiakirja, johon kaikilla halukkailla on oikeus tutustua. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 10–11.)

Oma tulosityksikkömme Siivoustoimen tulosityksikkö on yksi Tilapalveluiden tulosalueen viidestä tulosityksiköstä ja tulosityksikkömme toimii nettoperiaatteella eli meillä pitää olla niin sanoakseni viivan alla nolla. Käytännössä se tarkoittaa sitä, että Siivoustoimi on laskenut suoritehinnan, joka pitää sisällään kaikki syntyvät kulumme ja laskutamme tehtyjen suoritteiden mukaisesti ne asiakkaitamme. Siivoustoimessa suorite on yksi työtunti.

Jokaisen yrityksen on toimittava siten, että se on *kannattava* yritys eli, että sen tulos on positiivinen. Tuottoja on saatava niin, että niillä kyetään kattamaan menot eli kannattavuus on yksinkertaistettuna *tuotot miinus kustannukset*. Yrityksen on toimittava myös *taloudellisesti* eli niin, että tuotteet tai palvelut kyetään tuottamaan mahdollisimman alhaisin kustannuksin tai vastaavasti pienin kustannuksin päästään mahdollisimman suureen tuotantoon. Taloudellisuus on kannattavuuden edellytys. *Vakavaraisuus* on oman ja vieraan pääoman suhde ja sitä kuvataan omanpääoman-, ja vieraanpääoman- sekä velkaantumisasteilla. (Eskola ym. 2006, 8–9.)

Tuottavuus kuvaa sitä, kuinka hyvin panokset on hyödynnetty tuotannossa eli miten vähäisellä panostuksella saavutetaan suuri tuottavuus. *Taloushallinto* on yrityksen johtoa tukeva palvelutoiminto, ja sen tehtävänä on tuottaa tietoa johtamisen tueksi, tukea yrityksen prosesseja ja huolehtia talousosaamisesta

organisaatiossa. *Yleinen laskentatoimi* eli ulkoinen laskentatoimi on tietojen rekisteröimistä ja informaation tuottamista yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille. *Johdon laskentatoimi* eli sisäinen laskentatoimi avustaa johtoa yrityksen tai organisaation liiketoiminnan suunnittelussa, ohjaamisessa ja valvontaa koskevissa päätöksissä. Laskelmien *hyväksikäytettävyys* korostuu johdon laskentatoimessa, ja hyväksikäyttölaskelmat jaotellaan niiden käyttötarkoituksen mukaan suunnittelu-, tarkkailu- ja informaatiolaskelmiin. Suunnittelussa hyödynnetään *vaihtoehtolaskelmia*, joilla vertaillaan eri toimintavaihtoehtoja. Tavoitteiden suunnittelussa käytetään *tavoitelaskelmia* ja niistä tavallisin on talousarvio. *Tarkkailulaskelmilla* seurataan esimerkiksi kannattavuus- ja tuotavuustavoitteiden toteutumista. (Eskola ym. 2006, 8–9.)

Strategisilla tavoitteilla tarkoitetaan toimintayksikön toimintaan liittyviä tavoitteita, jotka ovat tavallisesti linjassa koko organisaation kuten esimerkiksi kunnan strategisten tavoitteiden kanssa. Seinäjoella valtuusto vahvistaa kaupungin strategiat ja ne alenevat linjaorganisaatiossa tulosalue ja -yksikkötasolle. Strategisten tavoitteiden saavuttaminen on välttämätöntä organisaation vision toteutumisen kannalta. Seinäjoen kaupunginhallitus ja -valtuusto jatkoivat vuonna 2008 aloitetun tulevaisuusstrategian valmistelua. (Ilkka 16.4.2009).

Tekniikkakeskuksen johtoryhmämuistioissa (Mikkonen Pekka, 11.3.2009 § 11 ja 1.4.2009 § 7.) kaupunkistrategiaa on sivuttu maininnoilla lausuntopyynnöistä. Oman tulosalueen sisällä emme ole perehtyneet laadittavaan strategiaan. Olen kritisoinut tätä menettelytapaa, joka mielestäni kuvaa oletettua suhtautumista asiaan eli strategiatyö kuuluu vain organisaation ylimmälle johdolle eli saamme valmiin tuotoksen ylhäältä käsin. Siivoustoimen tulosityksikön perustettiin kevään 2009 aikana työryhmä, joka aloitti yksikön strategia-suunnittelun ja työstämisen, ja joka pohjautuu kaupungin strategioihin.

Vaikuttavuudella tarkoitetaan suoritteilla eli tuotteilla, esimerkiksi kouluruokannos; palveluilla, esimerkiksi ylläpitosisivous; palveluprosesseilla tai palvelujärjestelmillä aikaan saatuja vaikutuksia asiakkaitten tarpeisiin. *Vaikuttavuustavoite* on tehtäväkohtainen palvelutoiminnan tavoite ja siinä näkökulmana on palvelun välitön vaikutus sen käyttäjään. Vaikuttavuustavoite määrittelee

aikaansaadun muutoksen asiakkaan tarpeissa tai palvelun laadun, sen saavutettavuuden, riittävyyden ja kohdennettavuuden.

Kuntalain 13. pykälän mukaan valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista. Lain 65. pykälän mukaan valtuusto hyväksyy talousarvion ja -suunnitelman teon yhteydessä kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Pykälän 69 mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumisesta ja pykälässä 71 tarkastuslautakunta velvoitetaan arvioimaan, ovatko asetetut tavoitteet toteutuneet. (Tuohimäki 2006.)

Kuntalain mukaisesti tilikaudesta, joka on kalenterivuosi, on laadittava *tilinpäätös*. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase liitetietoineen sekä toiminnallisten tavoitteiden toteutumisvertailu sekä toimintakertomus. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 8.) Seinäjoen kaupungin organisaatioista nämä kootaan tasekirjaan siten, että yksiköt tekevät tilinpäätösasiakirjoihin raportin määrärahoista eli tuloista ja menoista sekä toimintakertomuksen asetettujen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta. Tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase kootaan tasekirjaan yhtenä kokonaisuutena koko kaupungin osalta.

Monissa kunnissa on tehty *kuntastrategia*, jolla linjataan kunnan tulevien vuosien toimintaa ja ns. tahtotilaa. Usein strategiat sisältävät muun muassa talousvisioita, elinkeinopolitiikkaa tai yhdyskuntarakentamista korostavia asioita. Toiminnalliset tavoitteet esitellään tavallisesti kunnan talousarviossa ja Suomen Kuntaliitto on antanut niiden muodosta suosituksensa vuonna 1998. Suosituksen mukaan *valtuustotason toiminnallinen tavoite* on valtuuston talousarviossa tehtäväkohtaisesti asettama määrärahan käyttötarkoitus, palvelutuotannon määrää, laatua tai toiminnan kehittämissuuntaa koskeva tavoite. Toiminnallinen tavoite voidaan asettaa määrä-, taloudellisuus-, laatu- tai ympäristötavoitteina sen mukaisesti, mistä tehtävästä on kyse ja mikä on siihen nähden tarkoituksenmukaista. Tavoitteet johdetaan toiminta-ajatuksesta ja ne asetetaan tunnuslukuina, mikäli se on toiminnalle ominaista. Valtuusto voi päättää talousarvion yhteydessä siitä, mitkä tavoitteet ovat sitovia. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2002, 8–11)

Tuloksellisuuden arviointi on osa kuntaorganisaation toimintaa ja sen arviointia sekä talouden ohjausta. Seinäjoen kaupunki tekee tilinpäätöksensä ja tasekirjan edellisen vuoden toiminnasta ja taloudesta aina kevättalven aikana. Vuonna 2009 maaliskuun valtuustokokouksessa käsiteltiin vuoden 2008 toteutuneet tavoitteet ja talousarvio. Juuri päättyneen vuoden 2009 tilinpäätös siihen liittyvine työvaiheineen on vielä käynnissä ja esimerkiksi Siivoustoimen osalta tilinpäätöstä tehtiin vasta helmikuun puolella. Tasekirjaan eli tilinpäätökseen jokainen tulosityksikkö tekee raportin taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisesta ja toteutumisesta verrattuna talousarvion laadinnassa asettamiinsa tavoitteisiin. Tämän tulisi olla tuloksellisuuden arviointia, joskin lukiessa tasekirjassa olevia toiminnan arviointeja, niistä on nähtävissä pinnallisuutta ja vuosittain samojen tavoitteiden toistoa. Mielestäni tavoitteiden asettamiseen ja määrittelyyn talousarvion laadinnassa ei paneuduta riittävästi, niihin ei ole käytettävissä mittareita ja niiden seuranta talousarviovuonna on osin puutteellista.

Seinäjoen kaupungin Tasekirjaan 2008 tutustumalla saa mielikuvan niistä organisaatioista, joilla oli mittareita, ja jotka paneutuivat tavoitteiden asettamiseen talousarvion laadinnan yhteydessä. Hyviä esimerkkejä olivat Seinäjoen lukion helposti mitattavissa ja vertailtavissa olevat tavoitteet ja niiden toteutuminen. Samoin sosiaali- ja terveyskeskuksen hallinnon alalla laaditut toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet olivat selkeitä ja mitattavia sekä niiden poikkeamat perusteltiin hyvin. Tasekirja 2009 valmistuu tai on jakelussa yksikköihin vasta pitkällä kevättä 2010 eli se ei valmistunut tämän opinnäytetyön puitteissa. (Seinäjoen kaupunki 2008.)

3.2 Julkisen hallinnon talousviestintä

Kuntatalouden laskentatoimi on perinteisesti ollut talousarvion laatimiseen ja toteuttamisen valvontaan liittyvää toimintaa hallinnollisen kirjanpidon avulla. Tämän päivän odotukset julkisen hallinnon laskentatoimeen ovat kuitenkin muuttuneet.

Kunnallisen laskentatoimen tehtävänä on kerätä toiminta- tai tulosityksikön toimintaa kuvaavia määriä ja arvoja sekä tuottaa edellä olevien avulla infor-

maatiota johdolle ja muille sidosryhmille päätöksenteon ja toiminnan valvonnan tueksi. Vuonna 1997 kuntalaki muutti kuntien kirjanpitoa niin, että kunnan kirjanpitovelvollisuudessa, kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tuli noudattaa kirjanpitolakia. Merkittävimpiä aiheutuneita muutoksia olivat esimerkiksi menon ja tulon käsittemuutokset, sisäisten ja ulkoisten taloustapahtumien erottelu, tilien päättäminen tuloslaskelmaan ja taseeseen sekä rahoituslaskelman laatiminen. Kirjanpituudistusta valmistellut työryhmä piti ongelmana, että kunnallisessa laskentatoimessa jako ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen ei ole niin selkeää kuin yksityisellä toimialalla. Perusteluina kirjanpituudistukselle pidettiin muun muassa sitä, että liikekirjanpito antaa taloudesta oikeamman kuvan, osoittaa taloudellisen tuloksen ja rahoitustarpeen, parantaa vertailtavuutta sekä yhtenäistää eri kuntien kirjanpitoikäytäntöjä. (Kallio ym. 2005, 42–44.)

Laskentatoimi on taloushallinnon työkalu ja apuväline, jonka avulla kerätään, rekisteröidään, yhdistetään ja analysoidaan tietoa yrityksen tai organisaation taloudesta. Laskentatoimi jaetaan informaatioperusteisesti kahteen eli *yleiseen* laskentatoimeen ja *johdon* laskentatoimeen. Yleinen laskentatoimi tuottaa yrityksestä tai organisaatiosta tietoa muun muassa ulkoisille sidosryhmille kuten sijoittajille tai rahoittajille, ja tuotettua tietoa kutsutaan liikekirjanpidoksi. Johdon laskentatoimi tuottaa tietoa yrityksen johdolle toiminnan suunnittelun ja päätöksenteon tueksi esimerkiksi talousarvioiden, kustannusanalyysien ja erilaisten kustannuslaskelmien muodossa. (Eskola ym. 2007, 8.)

Johdon laskentatoimi on lisäarvoa tuottavaa ja kehittämisen prosesseja tukevaa suunnittelu-, ohjaus- ja mittaustoimintaa ja se perustuu ei-rahamääräisiin ja rahamääräisiin informaatiojärjestelmiin. Kun johdon laskentatoimintaa käsitellään viestinnällisestä näkökulmasta, puhutaan sisäisestä talousviestinnästä, jonka tarkoituksena on tukea tuloksen tekemistä, jatkuvaa parantamista ja kannattavaa kasvua. (Partanen 2007, 19.)

Laskentatoimi jaetaan perinteisesti kahdeksi eli ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Jaon tarkoituksena on korostaa laskentatoimen eri alueiden tuottaman tiedon kohderyhmiä. Strateginen laskentatoimi luetaan tavallisesti kuuluvaksi sisäiseen laskentatoimeen, mutta se voidaan perustellusti ottaa

näiden perinteisten jakojen rinnalle kolmanneksi pääalueeksi. Esimerkiksi tiedon normiperustana ovat tilannekohtaiset säännöt, kohderyhmänä strategisia päätöksiä tekevät henkilöt ja laskennan kohteena tuotteet, asiakkaat, jakelukanavat ja niin edelleen. (Puolamäki 2007, 58–59.)

Eskola ja Mäntysaari (2007) kirjoittavat, että yrityksen toiminta muodostuu prosesseista. Niissä yritys yhdistelee hankkimiansa tuotannontekijöitä, kuten esimerkiksi raaka-aineita, työvoimaa, pääomia ja laitteita. Näin aikaansaatuja suoritteita yritys myy asiakkailleen. Yrityksen taloushallinnon tehtävänä on tukea yritystä prosesseissa sekä tuottaa yrityksen taloudesta tietoa. Toimiakseen tehokkaasti ja kannattavasti yrityksellä on oltava riittävästi taloudellista osaamista ja taloushallinnon tehtävänä on huolehtia tästä tiedosta ja osaamisesta. (Eskola ym. 2007, 7.)

Laskentatoiminta tarvitaan yrityksessä tai organisaatiossa rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtäviin. Rekisteröintitehtävissä kerätään yrityksen toimintaa kuvaavia arvo- ja määrälukuja, hyväksikäyttötehtävissä vastaavasti laaditaan raportteja ja laskelmia yrityksestä kerätyn aineiston perusteella. Yleinen laskentatoimi tuottaa tietoa yrityksen voitonjakoa ja ulkopuolista informaatiota varten kirjanpidon rekisteröimistä tiedoista eli sen voidaan sanoa olevan historian tietoa. Operatiivinen laskentatoimi sitä vastoin tuottaa johdolle tietoa ja laskelmia päätöksenteon perustaksi niin, että sen päätehtävänä on esimerkiksi vaihtoehto- ja tavoitelaskelmien perusteella muodostaa perustaa yrityksen tulevaisuuteen tähtäävän suunnittelun avustamiseksi. (Jyrkkiö & Riistama 2000, 23–27.)

Organisaatiossa tai yrityksessä, jossa on perinteisesti käytetty vain ulkoisen laskentatoimen tuottamaa minimi-informaatiota, laskentatoimen kehittäminen lähtee tavallisesti liikkeelle pakottavasta tarpeesta. Tällaisen tarpeen voi aiheuttaa toiminnan kasvu, delegoinnin tuoma tilivelvollisuus, tuote- tai asiakaspohjan laajeneminen. Joskus laskentatoimen kehittämistarpeeseen herätään kannattavuuskriisissä, jonka analysointiin ja ratkaisemiseen eivät ulkoisesta laskentatoimesta saatavat raportit ja informaatio riitä. (Puolamäki 2007, 60.)

Yleinen laskentatoimi on organisaation taloustietojen keräys- ja informaatiojärjestelmä, jonka tuottamaa tietoa käytetään tilinpäätökseen ja se on normioh-

jattua. Yleinen laskentatoimi perustuu lainsäädäntöön ja hyväksytyihin toimintatapoihin, ja sitä koskevat säädökset löytyvät kirjanpitolaista ja -asetuksesta. Näiden lisäksi on huomioitava muun muassa vero-, osakeyhtiö- ja laki elinkeinotulon verotuksesta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33; Eskola ym. 2007, 8.)

Operatiivinen laskentatoimi on suunnitelmallista toimintaa ja sen tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä organisaation tai yrityksen toimintoja kuvaavia arvo- ja määrälukuja. Näiden pohjalta laaditaan laskelmia ja raportoidaan ne johdolle johtamisen avustamiseksi ja toiminnan kannattavuuden edistämiseksi. Oleellista on, että laskentatoimi edistää kannattavuutta ja avustaa johtoa tuottamalla tietoa sen käyttöön rekisteröimällä ja hyväksi käyttämällä tuotettua tietoa. (Wallin 1990, 7–8.)

Johdon laskentatoimi on organisaation johtoa avustava tietojärjestelmä, jonka ydintehtävä on siinä, että siitä saatavat kirjanpidon tiedot ovat käytettävissä johdon päätöksenteon tueksi ja tuloksellisuuden arviointiin. Johdon laskentatoimi tukee toiminnan ohjaamista, motivoi suorituksiin sekä ylläpitää ja luo arvoja, jotta organisaation strategiset, taktiset ja operatiiviset tavoitteet ja päämäärät tavoitetaan. Se on lisäarvoa tuottavaa ja kehittymistä tukevaa suunnittelu-, ohjaus- ja mittaustoimintaa, joka perustuu rahamääräisiin ja ei rahamääräisiin järjestelmiin. (Näsi ym. 2001, 16–17; Partanen 2007, 404.)

Julkisessa hallinnossa toiminnan ohjaus tapahtuu toisaalta virkamiesten ja toisaalta poliittisten päätöksentekijöiden toimesta eli ohjaus on dualistista. Dualistiseksi voidaan kuvata myös talousohjausta ja yksikön toiminnan ohjausta. Kahtiajako voi synnyttää vastakkainasettelua ja toimintojen eriytymistä toisistaan niin, että vallan nähdään siirtyneen virkamiehille ja, että taloudellisia seikkoja painotetaan toiminnan ja kuntalaisten edun sijasta. Johdon laskentatoimi voi vahvistaa virkamiesjohdon päätöksentekoa ja vallankäyttöä, koska virkamiehet sekä tuottavat laskentatoimen informaation, että käyttävät harjaantuneesti tuotettua informaatiota. Toisaalta laskentatoimi korostaa taloudellisten tekijöiden merkitystä päätöksenteossa. (Näsi ym. 2001, 46–47.)

Puolamäki (2007) korostaa, että sisäisen eli johdon laskentatoimen perustamisessa tai kehittämisessä ei pidä väheksyä sen imagollista merkitystä. Modernit laskentatoimet osoittavat, että yrityksen tai organisaation johto seuraa aikaansa ja on ammattitaitoista. Toisaalta laskentatoimen kehittämiseen ehkä painostavat myös ulkoiset tahot kuten rahoittajat, asiakkaat tai viranomaiset. Laskentatoiminta tulee kuitenkin kehittää yrityksen tai organisaation omista tarpeista lähteviksi ja samalla tulee ennakoida lisääntyviä ohjaustarpeita. (Puolamäki 2007, 60.)

Sisäisen eli johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa toiminnan ohjaimiseksi tarvittavaa tietoa. Sen on tuotettava tietoa niistä asioista, joiden perusteella julkisessa hallinnossa tai sen tulosyksiköissä tehdään toiminnan suunnasta ja resurssien allokointia koskevia päätöksiä. Taloushallinnon Adecotietohallintojärjestelmästäamme saamme toteutumamaraportit talousarvion toteutumisesta. Koen jonkin verran ongelmalliseksi sen, että tilitapahtumat kirjautuvat viiveellä raportteihin. Itse seuraan säännöllisesti, viikoittain, ja toiminnallisesta ajankohdasta riippuen useamminkin, toteutumamaraportteja.

Taulukossa 2 jaotellaan yleisen ja johdon laskentatoimen eroavaisuuksia tiedon tuottamisen ja käytettävyyden näkökannoilta.

TAULUKKO 2. Yleisen ja johdon laskentatoimen tietojärjestelmien erot. (Mukaillen Neilimo ym. 2005.)

	YLEINEN LASKENTATOIMI	JOHDON LASKENTATOIMI
TIEDON NORMI- SIDONNAISUUS	Yleinen normisidon- naisuus tavanomais- ta (kirjanpitolaki- ja asetus, verolait)	Ei yleistä normisidon- naisuutta, organisaatio- kohtaiset säännöt
LASKENNAN KOHDE	Juridinen identiteetti, organisaatio laskenta- yksikkönä, organisaatio kokonaisuutena	Organisaatio, tulosityksikkö ja suorite, organisaatio tai sen osa
TIEDON ARVOPERUSTE	Hankintahintaisuus eli realisoituneet hinnat yleisiä	Hankintahintaisuus tai laskennalliset hinnat
TIEDON AIKA- SUUNTAUTUMINEN	Menneisyystieto	Menneisyystieto ja tulevaisuustieto esillä laskelmissa

Operatiiviset johtamisopit ja strateginen johtaminen ovat lisänneet laskenta-
toimelle asetettuja tavoitteita tiedon tuottamisesta. Ulkoinen eli yleinen
laskentatoimi on tavallisesti reaktiivista eli toimintaprosessia seuraa raha-
prosessi, jota laskentatoimi kuvaa viiveellä ” takaikkunasta katsoen tapah-
tuvana”. Johdon laskentatoimen tehtävä on sitä vastoin proaktiivinen eli
tuotetun informaation on kuvattava tulevaa tilaa sisäisistä lähtökohdista. Joh-
don laskentatoimen tehtävänä on toimia organisaatiossa tapahtuvan vuoro-

vaikutuksen pohjana. Tämän tarkoituksen toteutumiseksi informaatio on esitettävä siinä muodossa ja sellaisena, että kohderyhmän on se helppo ymmärtää. Koska informaation käyttäjät ovat yleensä muita kuin laskentatoimen ammattilaisia, kirjanpito- ja verolain käsitteistöä sisältävät raportit eivät ole ymmärrettäviä. Yleistaloudellinen käsitteistö sitä vastoin on melko hyvin levinnyt organisaatioihin. (Puolamäki 2007, 58–59.)

Laskentatoimen positiivinen rooli johdon työvälineenä on auttaa tuotannon tehokkuuden, taloudellisuuden ja kannattavuuden suunnittelussa ja valvonnassa. Negatiivinen rooli taas on tehtyjen päätösten selittely ja perustelu jälkikäteen sekä vastuun siirtäminen päätösten epäonnistuessa.

Kustannuslaskenta ja johdon laskentatoimi on yleensäkin useimmissa julkisen hallinnon organisaatioissa vielä ”lapsenkengissä”. Kustannuslaskennan ja ajan tasalla olevan laskentainformaation puute sitten esitetäänkin usein minkä tahansa ongelman tai epäkohdan syyksi.

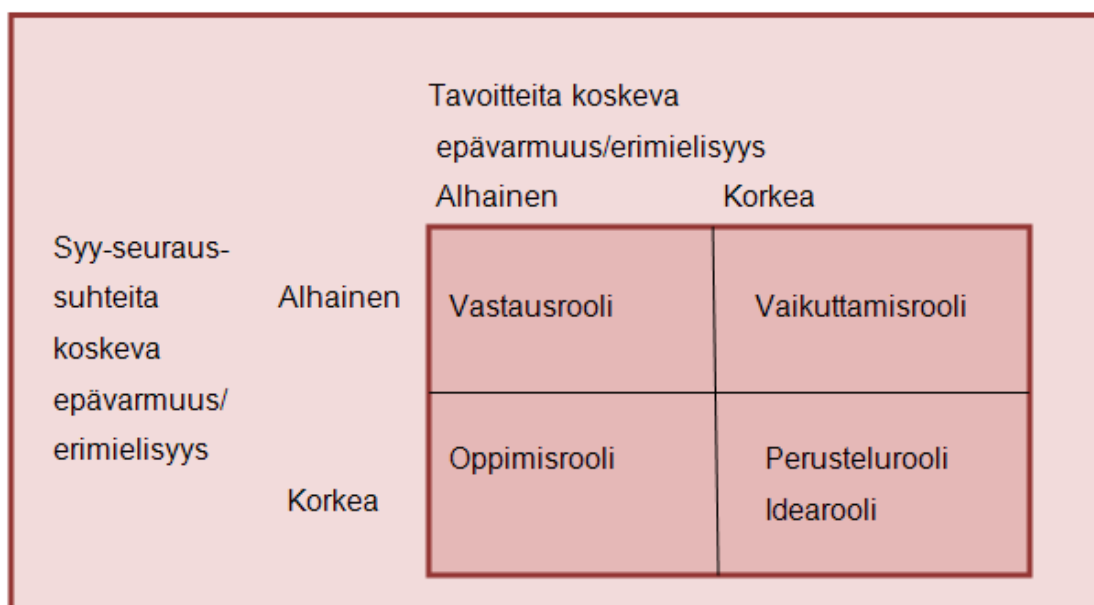
Motiivina laskentatoimen kehittämiseksi voivat olla muun muassa yksikön modernisuus, sen etevyys tai menestyksen osoittaminen. (Näsi ym. 2001, 20.)

Talusojohtamisen kehityspolkuja -tutkimuksessa kuntien talusojohtajilta kysyttiin heidän käsitystään laskentatoimen tuottaman informaation merkityksestä. Tärkeimpänä pidettiin budjetin toteutumiseen liittyvää informaatiota (97,8 prosenttia), seuraavaksi budjetin laadintaan liittyvää informaatiota (95,6 prosenttia) ja kolmanneksi tärkeimpänä pidettiin hallinnon ja palvelujen kustannusten tarkkailuun liittyvää tietoa. Vähäisin (26,1 prosentin) merkitys talusojohtajien mukaan oli varastojen arvon selvittämiseen liittyvillä tiedoilla. (Kallio ym. 2005, 63–64.)

Laskentatoimen tulisi kustannuslaskennan kehittämisen lisäksi tuottaa lisäarvoa prosessijohtamiseen mittaamalla ja raportoimalla muun muassa laatua, tehokkuutta ja nopeutta sekä henkilöstöä, ja oppimista koskevia tunnuslukuja niin, että laskentatoimen ammattilaiset voisivat antaa uusia kehitysnäkemyksiä prosesseihin. Prosessijohtamishankkeet ja yleinen kehittämistoiminta voivat saada alkunsa suoritusmittaristoista, joiden tarkoituksena on ongelmien rat-

kaisu ja toimintatehokkuuden parantaminen. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 83.)

Taloudellinen ja laskennallinen informaatio ovat monille neutraalia ja objektiivista kuvausta yrityksen tai organisaation tuloksesta tai taloudellisesta asemasta. Talousinformaation ajatellaan olevan tosiasioihin perustuvaa rahamääräistä laskentaa päätöksenteon tueksi. Sen oletetaan olevan faktaa, luotettavaa, objektiivista, täsmällistä, olennaista, varmistettua, johdonmukaista, uskottavaa ja vertailtavaa. Sisäisessä ja ulkoisessa laskentatoimessa laskelmien laadinnassa on oleellista se, mihin tarkoitukseen laskelmat tulevat ja kuinka mittaus-, laajuus-, arvostus-, jaksotus- ja kohdistamisongelmat on huomioitu. Laskentatoimen luonteen, sen käyttötarkoituksen ja laskentatilanteen erilaiset roolit ovat kuviosta 1. (Partanen 2007, 32–36.)



KUVIO 1. Laskentatoimen roolimallit. (Mukaiillen Partanen 2007, 34)

Vastausroolissa laskentatoimi osoittaa kannattavimman ratkaisun päätöksentekijälle. Edellytyksenä on, että tilanne on melko selkeä ja, että laskelmassa saadaan erilaisten vaihtoehtojen kannattavuus yksiselitteisesti esille. *Oppimisroolissa* laskentatoimi toimii silloin, kun päätöksentekijä ei pysty määrittämään eri vaihtoehtojen suhteita toisiinsa, vaan käyttää laskentatoimintaa järjestämään päätöstilannetta ja ymmärtämään eri asioiden kokonaistaloudellisia vaikutuksia. Tyypillisiä oppimisrooleja ovat esimerkiksi investointilaskelmien herkkyyksianalyysit, simulaatiot ja rullaavan ennusteen määrittämisessä

ennustemenetelmien käyttö. Laskentatoimen *vaikuttamisrooli* sekoitetaan usein päätöksenteossa vastausrooliin. Talousarvion laadinnassa yrityksen johto tavoittelee helpommin saavutettavissa olevia tavoitteita talousarviopelaamisella laskelmia hyväksikäyttäen eli vaikuttamalla päätöksentekoon. *Perustelurooli* laskelmilla on silloin, kun päätöksenteon jälkeen niitä perustellaan tehtävillä laskelmilla. *Idearoolissa* laskentatoimi on silloin, kun sen avulla huomataan kehittämiskohteita tai tunnistetaan uusia mahdollisuuksia, joita yritys tai organisaatio voisi hyödyntää. (Partanen 2007, 32–36.)

Laskentainformaation tehtävänä on antaa realistinen kuva siitä, missä organisaatio on ja mihin suuntaa sen tulisi mennä. Olennaisimmaksi haasteeksi on muodostumassa monimutkaisuuden hallinta. Aiempaa enemmän laskentointia käytetään erilaisten uusien *what – if*-analyysien tukena ja keskustelun synnyttäjänä. Yhtenäistämällä toimintatapoja, standardisoimalla prosesseja ja vakioimalla tuotteita pyritään vähentämään organisaation sisäistä monimutkaisuutta, joka aiheutuu muuttuvista toimintaympäristöstä ja markkinatilanteesta. Perinteinen talousraportointi ei tue monimutkaisuuden hallintaa, siksi taloushallinnossa tulee panostaa erilaisiin tilannekohtaisiin analyyseihin niin, että talousviestintä tukisi paremmin päätöksentekoa. (Partanen 2007, 36–37.)

3.3 Strategia ja laskentatoimi

Strategisen johdon laskentatoimien keskeiset haasteet ovat strategisten päätösten ja prosessien laatimiseen liittyen taloudellisen tiedon tuottaminen ja sen analysointi. Strategioiden seuranta ja valvonta sekä tulostietouden syventäminen ovat oleellisia asioita johdon laskentatoimessa. Perinteinen taloushallinto on tukenut strategian implementoinnin seuranta ja valitun liiketoimintamallin menestymistä. Tulevaisuudessa taloushallinnon odotetaan haastavan ja kyseenalaistavan strategioita. Strategisen tahdon ja tulostietoisuuden konkretisointi edellyttää taloushallinnon kehittämistä, raportointikäytäntöjen uudistamista ja liiketoiminnallisen suhtautumisen vahvistamista. Haasteena ja kehitystrendinä sisäiselle talousviestinnälle ovat muun muassa kokonaisvaltainen talousjohtaminen, verkostoituvan liiketoiminnan tukeminen, taloushallintoorganisaation uudistaminen sekä yrityksen tai organisaation ulkoympäristön analysointi. (Partanen 2007, 400.)

Strategian tarkoitus on luoda kilpailijoista erottamalla keinot organisaation päämäärien ja tavoitteiden toteuttamiseen. Strategisena ytimenä on kilpailijoista eroavien toimintojen kehittäminen, samanlaisten prosessien tekeminen eri tavalla ja näiden yhdistäminen yhtenäiseksi kokonaisuudeksi, jota kilpailijoiden on vaikea jäljitellä. Keskeisenä tehtävänä laadittaessa kestäväää kilpailuetua tuottavaa strategiaa, organisaation johdon on ennakoitava toimialansa muutoksia, ja kyettävä luomaan kilpailijoitaan parempaa tulosta aikaansaavat toimintokokonaisuudet. Strategian perustana on aina valintojen tekeminen ja sen määrittäminen, mitä ei tehdä. Hyvin laadittu strategia ei kuitenkaan toimi ilman tehokasta taloushallinnollista ohjausta ja toimintaa. Jokaisen organisaation tulee toimia kustannustehokkaasti, parantaa tuottavuuttaan ja prosessien läpimenoaikoja sekä panostaa toimintavarmuuteen, laatuun ja asiakaspalveluprosesseihin. Toiminnan sisäisten vahvuuksien ja heikkouksien sekä ympäristön uhkien ja mahdollisuuksien löytämiseksi edellytetään ydinosaamisen tunnistamista, kehittämistä ja puolustamista. (Partanen 2007, 364–366.)

Strategian muodostamista voidaan tukea merkittäväällä tavalla taloushallinnon eri työvälineillä ja uusilla laskentainnovaatioilla. Talousviestintä tulisi integroida strategiaprosesseihin. Strategisten toimintamallien luomisessa johdon laskentatoimi innovatiivisine työvälineineen on tärkeässä asemassa. Johdon laskentatoimen tehtävä on organisaation tai yrityksen tulokunnon ja taloudellisen aseman osoittaminen, ja sen tulisi myös tuottaa tietoa kilpailijoiden vastaavista toimintaedellytyksistä. Parhaimmillaan taloushallinnon eri työvälineet ja uudet laskentainnovaatiot tukevat strategiantyöskentelyä. Strategisiin päätöksiin tarvitaan tietoa muun muassa asiakkaisiin liittyvistä muutoksista, markkinaolosuhteista, teknologian kehityksestä, kilpailijoiden strategisista liikkeistä sekä toimintaympäristössä tapahtuvista muutoksista. Nämä tiedot eivät ole perinteisen johdon laskentatoimen tuottamaa tietoa, ja sen johdosta taloushallinnon tulisi verkostoitua organisaation eri vastuualueista vastaavien henkilöiden kanssa. Tämän seurauksena taloushallinnolla olisi kattavampi näkemys markkinakehityksestä, joka puolestaan vaikuttaisi esimerkiksi reagointikykyyn ja käsitykseen menestymisedellytyksistä. (Partanen 2007, 368–370.)

Taloushallinnolta edellytetään yhä enemmän strategisten linjausten kyseenalaistamista ja haastamista. Monet yritykset toimivat asettamalla samantyyppi-

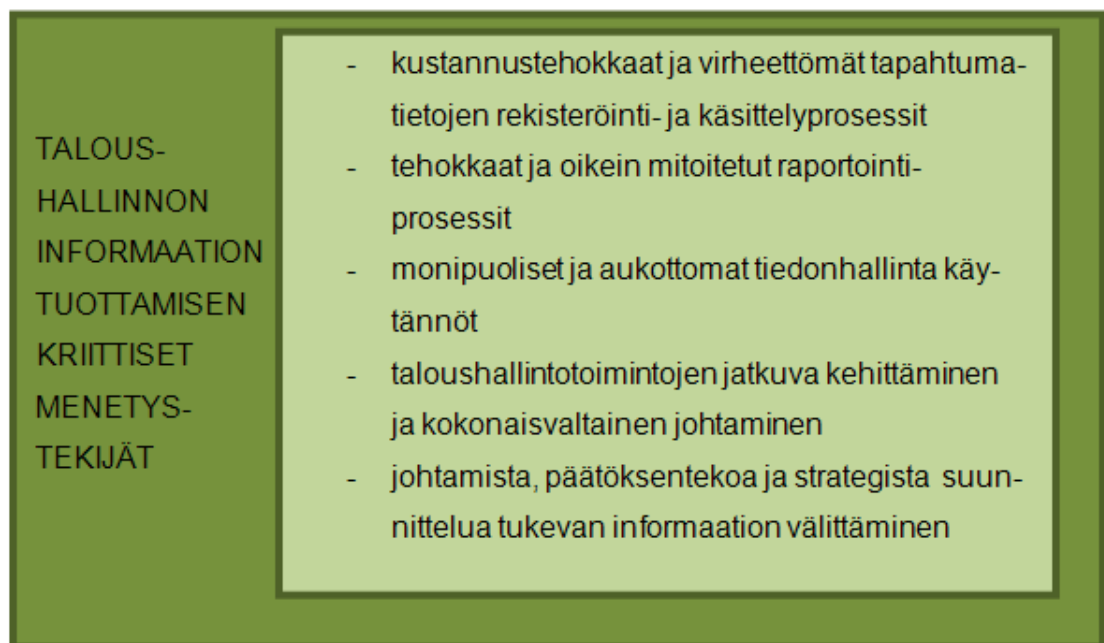
siä tavoitteita, ja toisensa jäljittelyn seurauksena saman toimialan yritysten strategiat ja toiminnot muistuttavat paljon toisiaan. Ulkopuolelta tuleva haastaja saa merkittävän edun, jos se pystyy luomaan uudentyyppisen toimintamallin muuttamalla toimialan perinteistä luonnetta, laajuutta tai sääntöjä. Taloushallinnon tekemä kyseenalaistaminen voi olla tällaisten uusien potentiaalisten toimintojen tunnistamista ja niiden taloudellisten edellytysten analysointia. Kyseenalaistaminen voi toimia myös oman organisaation toimintojen kehittäjänä. (Partanen 2007, 370.)

Kuntalain mukaisesti kunnat joutuvat tekemään taloussuunnitelman, johon kuuluvat myös toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Näiden pohjaksi kunnat laativat tavoitteellisia strategioita, jotka ovat tavallisesta pitkän aikavälin tavoitteita. Päästrategia sisältää kunnan toiminnallisen kokonaisuuden ja osastrategiat voidaan rajata tarkastelemaan jotakin toiminnan osaa, esimerkiksi palvelukeskusta. Riippumatta strategian laajuudesta, se on aina suunnitelma, jonka mukaan kunta järjestää toimintansa ja sen muutokset suhteessa käytettäviin voimavaroihin. Suomen Kuntaliiton strategiat vuosille 2009–2012 ovat muun muassa kuntajohtaminen ja kuntalaisen vaikutusmahdollisuudet, PARAS-uudistus, terve kuntatalous sekä henkilöstön saatavuus ja osaaminen. (Suomen Kuntaliitto 2009c.)

Seinäjoen kaupungin strategioita vuosille 2009–2016 ovat muun muassa kaupunkina kehittyminen, uudistuvat palvelurakenteet, osaaminen ja innovaatiot, talouden hallinta ja ennakoiva johtaminen. Talousvision strategisia tavoitteita ovat verotulojen tasapainoista kasvua tukeva väestö- ja työpaikkakehitys, kaupunkikonsernin johtamisjärjestelmän tehostaminen sekä riittävä vuosikate, jolla turvataan kaupungin kasvun ja kehityksen edellyttämät investoinnit. Strategiset toimenpiteet talousvision toteutumiselle ovat muun muassa keskimääräistä alempi käyttötalousmenojen kasvu, mikä sinällään edellyttää palveluvision toimenpiteiden toteutumista. Palveluvision strategisia valintoja ovat muun muassa kaupungin palvelutuotannosta vastaavien yksiköiden ja henkilöstön toimintaedellytyksien tukeminen, työhyvinvoinnin ja asiantuntijuuden vahvistuminen, palvelujen järjestämisen ja tuottamisen strategian laatiminen, aitojen palvelumarkkinoiden syntyminen edistäminen sekä palvelujen paremman saatavuuden huomioiminen niiden järjestämisessä ja tuottamisessa. (Seinä-

joen kaupunki 2009c). Seinäjoen kaupungin strategioista tulisi tehdä alenevasti Tekniikkakeskuksen palvelukeskuksen, Tilapalveluiden tulosalueen ja Siivoustoimen tulosityksikön strategiat. Palveluvision strategiat korostavat ja ohjaavat toimintaamme, samoin niiden kautta seuraavalle tasolle menevä talousvision toteuttaminen.

Kaupunginjohtaja ja talouden kehittämisryhmä perustivat lokakuussa 2009 kaikkiaan 13 työryhmää kehittämään palvelutuotannosta vastaavien yksiköiden toimintaedellytyksiä. Tavoitteiksi asetettiin muun muassa palvelua tuottavien organisaatioiden ja niiden toimintaperiaatteiden yhdistämisiä. Siivoustoimen ja Ruokapalvelukeskuksen kehittämisryhmä on yksi perustetuista työryhmistä. Kehittämistyöhön liittyy isoja ratkaistavia asioita kuten samanarvoisten ja vertailtavien toimintatapojen luominen työmäärälaskelmissa, lisä- ja ylitöissä sekä palveluiden hinnoittelussa. Tulosityksiköiden mahdollinen organisoiminen eri palvelukeskukseen kuin ne nykyisin ovat, tulee olemaan haasteellista. Siivoustoimi kuuluu Tekniikkakeskuksen ja Ruokapalvelukeskus Kaupunginkanslian palvelukeskuksiin.



KUVIO 2. Taloushallinnon informaation kriittiset menestystekijät. (Mukaiillen Partanen 2007, 380.)

Taloushallinnon informaation kriittisiin menestystekijöihin, kuvio 2, ja johdon laskentatoimen informaation kehittämiseen liittyen olemme käyneet talous-

hallinnon ammattilaisten kanssa kehittämiskeskusteluja Adeco-taloushallinnon ohjelmistostamme saatavista kustannusraporteista. Vuoden 2010 alusta liityimme yhdeksi Siivoustoimen tulosityksiköksi Sosiaali- ja terveyskeskuksen Terveystuon, Vanhustyön ja Sosiaalityön tulosalueiden laitoshuoltajapalveluiden kanssa. Tulosityksikössämme on nyt noin 165 laitoshuoltajaa ja lähes yhtä monta asiakaskohdetta koko kaupunkialueella. Aiemmin Siivoustoimen yksikössä oli henkilöstöä noin 115. Vastuualueemme kasvoisi merkittävästi ja se lisäsi haasteita myös taloushallinnon raportoinnissa. Toivonkin, että saisimme talousviestinnän ja -raportoinnin toimivaksi, meitä hyödyttäväksi ja että, Partasen (2007) esittämät menestystekijät toteutuisivat. Onnekseni taloushallinnostamme löytyy sekä tukea että kehittämisenäkemyksiä tarpeisiimme. Olen kiitollinen näistä kehittämissuunnitelmista ja yhteistyöstä. Tekemällä itse kustannusraportteja samalla kaavalla, kehittämissuunnitelmat ja erilaisista raportoinneista saatava hyöty ovat tervetullutta uudistusta ja talousviestinnän kehittämistä tulosityksikössämme.

Yrityksissä johdon keskeisimmät tehtävät liittyvät yrityksen toiminnan suunnittelun, toiminnan toteuttamiseen ja toiminnalla aikaansaatuisten tulosten valvontaan. Suunnittelutehtävillä ymmärretään yrityksen päämäärien ja tavoitteiden määrittelyä, tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavien toimenpiteiden suunnittelua ja niihin vaadittavien resurssien arviointia. Toiminnan toteuttaminen on suunnitelmien toteuttamista kohti asetettuja päämääriä ja tavoitteita. Tulosten valvonnassa verrataan toteutuneita tuloksia asetettuihin tavoitteisiin ja analysoidaan mahdollisia eroja. Erojen analysoinnissa tulee kiinnittää huomiota syihin ja toimenpiteiden suunnitteluun niin, että asetettuihin tavoitteisiin vastaisuudessa päästäisiin. (Neilimo ym. 2005, 10.)

Julkisessa hallinnossa virkamieskuntaan kuuluvan ”pääjohtajan” eli kunnanjohtajan avaintehtäviä ovat strateginen johtaminen ja edunvalvonta kunnanhallituksen alaisuudessa niin, että kunnanjohtaja johtaa kunnan hallintoa, taloudenhoitoa ja muuta toimintaa sekä toimii kunnan eri sektoreitten johtajista koostuvan johtoryhmän puheenjohtajana. Kunnanjohtajan tehtävänä on johtaa kuntaa niin, että valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet saavutetaan ja, että kunnanhallituksen ja sen jaostojen tekemät päätökset toimeen pannaan. Lisäksi kunnanjohtajan tulee muun muassa seurata lautakun-

tien sekä tulosalueiden toimintaa, ja tehdä kunnanhallitukselle tarpeelliseksi katsomiaan lautakuntien ja tulosalueiden toimintaa ja niiden kehittämistä tarkoittavia esityksiä. Kunnanjohtaja toimii kunnanhallituksessa esittelijänä. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman laadinnasta ja raportoinnista sekä niihin liittyvien tehtävien valmistelusta, neuvonnasta ja täytäntöönpanosta vastaa kunnan taloushallinnollinen yksikkö rahoitusjohtajan johdolla. (Seinäjoen kaupunki 2009a; Vantaan kaupunki 2009.)

Kuntajohtaminen 2015- suunta, sisältö ja välineet taulukon 3, (Suomen Kuntaliitto 2008) mukaan julkisen hallinnon johtamisen tulisi muuttua avoimemmaksi, avarakatseisemmaksi, arvioivammaksi ja ennakoivammaksi.

TAULUKKO 3. Kuntajohtaminen 2015 - suunta, sisältö ja välineet. (Mukaillen Suomen Kuntaliitto 2008.)

PERINTEINEN HALLITUSTYÖSKENTELY	STRATEGINEN HALLITUSTYÖSKENTELY
Nykyhetken toimintaympäristöön keskittyvä	Tulevaisuuden toimintaympäristöön suuntautuva
Lyhyen aikavälin asioihin paneutuva	Strategiatyöhön ja ennakointiin panostava
Yksittäisiin asioihin paneutuva	Keskeisiin painopisteisiin suuntautuva
Perinteisiä työtapoja käyttävä	Monipuolisia työtapoja käyttävä
Poliittisten ryhmien eroja korostava	Yhdistäviä ja täydentäviä tekijöitä painottava
Kuntaorganisaation sisäisiin asioihin keskittyvä	Myös sidosryhmäsuhteita korostava
Muutosvastarintaa ylläpitävä	Muutosjohtamiseen keskittyvä
Oman toiminnan arviointi satunnaista	Oman toiminnan arviointi säännöllistä ja tietoa käytetään toiminnan suuntaamiseen

Kokemukseni mukaan ja seurattuani jo vuosikymmeniä julkisen hallinnon viranhaltijoiden vastuita ja velvollisuuksia vertaisin kunnanjohtajaa yritysjohdajaan, kunnan rahoituksesta ja taloushallinnosta vastaavaa viranhaltijaa yrityksen rahoitusjohtajaan ja kunnanhallitusta yrityksen hallitukseen. Vertailua

tai samaistamista tehtäessä tulee kuitenkin muistaa, että esimerkiksi Seinäjoen kaupungilla on henkilöstöä noin 3700 henkilöä ja kaupungin talousarvion loppusumma on noin 401,1 miljoonaa euroa eli kyse on suuresta yrityksestä. Lisäksi on huomioitava, että kunnallinen organisaatio on dualistinen eli se jakautuu hallinnon suhteen viranhaltijoihin ja poliittisiin päättäjiin.

3.4 Kameraalinen talouskulttuuri

Julkisessa hallinnossa on 1990-luvulla koettu suuria taloushallinnollisten suuntausten muutoksia, joista voidaan puhua jopa kulttuurimuutoksina. Perinteisestä kameraalisesta talouskulttuurista on siirrytty tulokulttuuriin. (Meklin 2002, 13.)

Kameraalisessa talouskulttuurissa talous oli kaukainen ja hajanainen, vaikka siinä oli paljon päivittäisiä tuttuja termejä ja käsitteitä. Kameraaliset käytännöt muodostuivat siten, että julkisen talouden hoito kehittyi käytäntöjen kautta eivätkä teoreettiset ajatusrakenteet ohjanneet taloudenhoiton ratkaisuja. Uusia asioita ratkaistiin siinä tilanteessa tarkoituksenmukaisella tavalla ilman johdonmukaisuutta ja yhtenäisyyttä. Talous järjestettiin hallinnon eikä itse talouden ehdoilla, jolloin keskeiseksi nousivat valvonta ja menolajitarkkailu, yksityiskohtiin kiinnitettiin kokonaistaloudellisuutta enemmän huomiota.

Kameraaliseen talouskulttuuriin liittyi myös tyypillisenä piirre siitä, että toimintayksikköjen ei tarvinnut vastata taloudesta kokonaisuutena samalla tavalla kuin yritystaloudessa vastataan. Vastuu oli lähinnä rahan käyttämisestä lakien ja talousarvioiden mukaisesti eikä vastuuta siitä, mitä rahalla oli saatu aikaan. Talous ja toimintayksikön tai organisaation toiminta nähtiin erillisinä toisistaan niin, että taloudenhoito oli talousihmisten tehtävänä ja talouteen liittyvistä asioista toiminnan suorittajan ei tarvinnut välittää, ja päinvastoin. (Meklin 2002, 13–14.)

Kameraalinen kulttuuri oli käytännön tarpeista muodostunut eikä taloutta siinä mietitty kokonaisuutena esimerkiksi olemassa olevien mallien mukaan. Toimintatavat valittiin sen hetkiselällä tarkoituksenmukaisimmalla tavalla ilman, että

olisi tarkasteltu kokonaisuutta. Rahaa käytettiin lakien eikä niillä saatavien aikaansaannosten mukaan. (Kilkki 2007.)

Toimiessani 1980- luvulla siivouspäällikkönä isohkossa organisaatiossa, talousarvion teko oli pääasiallisesti edellisen vuoden määrärahojen korottamista ohjeistetulla prosentilla. Muistaakseni ainoa määräraha, jossa mietittiin toiminnan vaikutuksia sen tarpeeseen, oli kalustomääräraha eli sitä varattaessa tehtiin toiminnallista suunnittelua koneiden määrän lisäämisestä. Talousarvion toteutumisen seuranta oli olematonta ja sen tarkoituksena oli ainoastaan varmistaa, että määrärahat tulivat käytettyä vuoden loppuun mennessä.

3.5 Tulokulttuuri, -yksikköorganisointi ja -yksikkötyypit sekä laskentatoimi

Bergstrand (1995) kirjoittaa, että teollistumisen alkuaikoina suuryrityksiin luotiin funktionaalisia organisaatioita, joiden tavoitteena oli varmistaa työntekijöiden keskinäisen yhteistyön hyödyt sekä työnjako. Yrityksiin perustettiin tuotekehitys-, tuotanto-, markkinointi- ja hallintoyksiköjä. Eri yksiköiden erillään olosta johtuen työntekijöitä oli vaikea motivoida muulla kuin laadulla ja tuotantomäärillä, koska erillään toisistaan oli vaikea hahmottaa mistä kokonaisuus ja tulos syntyivät. Tulostavoitteen käsityksestä saattoi olla seurauksena tarpeettoman korkea laatua ja suuria tuotantomääriä. Seuraavassa kehitysvaiheessa funktionaalinen organisaatio jaettiin divisiooniin, joita johdettiin tavoiteohjauksen periaatteilla. Jokaisella divisioonalla oli oma tulos, josta tietoisuus kohotti henkilöstön työntuottavuutta ja motivaatiota. (Bergstrand 1995, 17.)

1970- luvulla poliittisten päättäjien kiinnostuessa yrityksistä ja niiden tavoitteista, niissä yhdistettiin funktionaalinen ja divisionaalinen johtaminen matriisiorganisaatioksi, joissa päätöksentekoon osallistuvat useat johtajatasot. Toisaalta vastuiden selkeyttäminen oli vaikeaa, koska prosessiin osallistui usean vastualueen ja -tason päättäjiä. Tulokäsitettä käytetään yhteiskunnan eri sektoreilla hyvinkin erilaisissa merkityksissä. Markkinataloudessa yrityksillä voi olla liiketoiminnallisia tuloksia, toiminnallisia tuloksia tai tukituloksia. Tulos niillä osoittaa lisäarvoa, jonka yritys on aikaansaanut. Julkishallinnossa tulokäsite on vakiintunut kuvaamaan organisaation aikaansaannoksia eli suoritteita ja niiden vaikutuksia. Maksuttomassa toiminnassa tuloksellisuus jaetaan kahteen

pääosaan, joita yleisesti kuvataan kahdella kysymyksellä. Kysymykset ovat ”Tehdäänkö asioita oikein?” ja ”Tehdäänkö oikeita asioita?”. (Meklin 2002, 80–86.)

Organisaatioiden jako matriisiorganisoinnista tulosityksikköjakoon oli tietoinen päätös, jolla luovuttiin koko prosessin samanaikaisesta valvonnasta. Jokainen tulosityksikkö vastasi omasta osastaan koko prosessiin liittyvänä osana niin, että yrityksen sisällä oli monta yritystä. (Bergstrand 1995, 18–19.)

Toimintaympäristöjen muutokset ja erityisesti kilpailun lisääntyminen pakotti yritykset nopeuttamaan päätöksentekoaan ja tekemään siitä joustavampaa. Oli hyödyllistä hajauttaa päätöksentekoa niihin toimintoihin ja organisaation osiin, jotka olivat välittömästi kosketuksissa markkinoiden kanssa. Näin myös asiakaslähtöinen toimintamalli toteutettiin yrityksissä ja ylimmän johdon tehtäväksi jäi strateginen yleisjohtaminen. Tulosityksikkö voi olla emoyhtiön tytäryhtiö, organisaation sisäinen tuotanto-osasto tai esimerkiksi keskushallinnon kehityksyksikkö. Toiminnaltaan tulosityksiköt ovat hyvin itsenäisiä organisaatioyksiköitä ja niillä on suhteellisen laaja päätösvalta oman yksikkönsä toimintaan liittyvissä asioissa. Tulosityksikköorganisoinnilla yritysorganisaatioista on haluttu rakentaa joustavampia, nopeampia ja asiantuntevampia toiminta- ja päätöksentekoyksiköitä. (Neilimo ym. 2005, 253–254.)

Jos yksittäisen yksikön tulosvastuun on määrä olla muutakin kuin tyhjiä sanoja, on tärkeää määrittää yksiköt ja niiden johtajien vastualueet niin, että jokaisen toimen valtuudet vastaavat siihen liittyvää vastuuta (Bergstrand 1995, 20).

Valtuuksien lisäämisen ohella on tärkeää säännöllisesti seurata valtuuksilla saatuja vastuita. Julkisessa hallinnossa oli mielestäni alkuvaiheessa vaikeutena eritoten valtuuksien jakaminen. Organisaation jakautuessa tulosityksiköihin, ylimmän johdon tehtävänä oli määritellä koko organisaation toimintaa sekä yksiköiden laatu- ja taloudellisuustavoitteita koskevat suunnat ja päämäärät. Yksi osa tulosityksikön vastuuhenkilön tehtävistämme tässä kokonaisuudessa on talousarvioprosessi, joka on yksiköiden tulosbudjetointia aikaisemman kustannuslajibudjetoinnin sijaan.

Tulosityksikköajattelu on mahdollistanut eri organisaatioyksiköiden ja niiden toimintojen tuloksen tarkemman laskemisen sekä yksikön sitoman pääoman hallinnan. Tulosityksikkö voidaan määritellä itsenäiseksi toiminnalliseksi organisaatioyksiköksi niin, että sillä on ylimmän johdon kanssa yhteisesti sovitut omat tulostavoitteensa, tulosbudjettinsa, toimintavapautensa ja päätöksentekovaltansa. (Neilimo ym. 2005, 254.)

Kuten yrityksissä myös julkisessa hallinnossa toimivien virkamiesten ja vastuuhenkilöiden johtamiseen liittyvät keskeiset tehtävät ovat mielestäni täysin yhtenevät yritysjohton tehtävien ja vastuiden kanssa. Tulosityksiköittäminen on lähentänyt päätöksentekoa niin, että henkilöstö kokee voivansa paremmin osallistua päätöksentekoon, ja että he ovat tietoisia päätöksistä. Tulosityksiköittäminen on henkilökohtaistanut työtä ja sille asetettuja tavoitteita merkittävästi. Uskon, että sisäinen yrittäjäyys on kasvanut tulosityksiköittämisestä johtuen.

Tulosityksikkö tyypit ovat:

Investment center- tulosityksikköön kohdistetaan taseeseen kuuluvia tuotannon tekijä- ja pääomaresursseja, joten yksiköllä on tulosbudjetti ja oma virallinen tai laskennallinen tase.

Profit center-tulosityksiköt ovat yleisin tulosityksikkömuoto. Niillä on tavallisesti tulosbudjettiohjaus, niiden tavoitteet ovat katetavoitteita tai toiminnan tulostavoitteita.

Cost center- tulosityksiköt ovat yrityksen tai organisaation sisäisiä palveluyksiköitä, jotka eivät tuota tuotteita tai palveluja ulkopuolisille markkinoille. Niiden tavoitteet liittyvät oman palvelutuotannon tehokkaaseen kustannushallintaan niin, että niiden tuotteet tai palvelut ovat ulkopuolisiin palveluihin verrattuna kilpailukykyisiä. (Neilimo ym. 2005, 257–258.)

Omassa kuntaorganisaatiossamme Seinäjoen kaupungilla tulosityksiköt ovat *Cost center*- yksiköitä laajennettuna siten, että myymme palvelutuotantoa jonkin verran ulkoisille asiakkaille.

Tulosjohdetussa vastuuyksikössä laskentatoimen tehtävänä on tuottaa tulostavoitteiden mukaisia toteutumatietoja sekä avustaa tulostavoitteiden asettamisessa antamalla lähtötiedot. Laskentatoimi tuottaa tulostietoja ja niiden ohella sellaisia avustavia laskelmia, joita tarvitaan esimerkiksi investointipäätösten tai hinnoittelun tekemisessä, toimeenpanemisessa ja seurannassa. Tulostavoitteiden asettamisessa on tärkeää, että käytettävissä on riittävät, luotettavat ja vertailukelpoiset laskentatoimen lähtötiedot. Liiketoiminnan tuloksella tarkoitetaan ensisijaisesti liiketaloudellista kannattavuutta eli tuottojen ja kustannusten erotusta tai erotuksen suhdetta pääomaan. Budjettirahoitteisessa julkisen hallinnon toiminnassa tuloksella tarkoitetaan tuloksellisuutta eli vaikuttavuutta, taloudellisuutta ja tuottavuutta. Tähän luetaan kuuluvaksi myös resurssien käytön huomioiminen. (Valtiovarainministeriö 1991, 7–8; 10–11.)

3.6 New Public Management

Perinteinen kunnallispoliittinen talouden ohjaus on ollut valtion säännösohjauksen, kunnan itsehallinnollisen ja demokraattisen päätöksenteon järjestelmä. Tälle järjestelmälle oli ominaista, että uudet tai korjaavat säännökset annettiin joidenkin havaittujen epäkohtien korjaamiseen eikä niiden ehkäisemiseen. Kunnallislait sisälsivät säädöksiä muun muassa kunnan talousarviosista, verotuksesta, rahastoista ja lainanotosta. Kuntien laskentatoimen sääntely ja ohjeistus olivat hyvin vähäiset. Julkisen hallinnon ongelmana on pidetty sääntöohjausta, voimakasta organisaatiohierarkiaa ja tehtävien mukaista työnjakoa, prosessien sisäisen yhteistyön puutetta, strategioiden ja niiden johtamisen puutteita sekä kilpailuoppien ja -välineiden puutetta. Edellä oleviin ei ole ollut tarvetta, koska toimintoja on pyöritetty vanhojen sääntöjen ja vastuiden mukaisesti. (Myllyntaus 2002, 22.; Näsi ym. 2001, 22.)

Uusi julkinen hallinto New Public Management korostaa laskentatoimen roolia päätöksenteossa ja kuntatalouden siirtyminen kirjanpitolainsäädännön mukaiseen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportteihin on ollut julkisen hallinnon kulmakiviä. Julkisen hallinnon toimintaperiaatteita on pyritty lähentämään yksityisen organisaation periaatteisiin. Samalla painopistettä on siirretty tulosten ja aikaansaannosten seuraamiseen prosessien tarkkailun sijasta. (Näsi ym. 2001, 23.)

Julkista hallintoa alettiin voimakkaasti uudistaa 1990-luvulla, ja uudistamisen paineita lisäsi se, että julkinen sektori oli saanut kasvaa 1980-luvun loppuun saakka ilman, että autonomian ajalta periytyviä hallintorakennetta ja -kulttuuria olisi juurikaan uudistettu. Edellinen 1990-luvun talouslama pakotti ja antoi syyn julkisen hallinnon uudistuksille. New Public management'iin kuuluvia tavoitteita ovat muun muassa kustannusvaikuttavuuden lisääminen, asiakaslähtöisyyden korostaminen, palvelutuotannon hajauttaminen vastaan keskittäminen ja markkinamekanismien, esimerkiksi kilpailuttamisen, hyödyntäminen. Julkisen hallinnon konkreettisia uudistuksia ovat olleet muun muassa tulosohejaukseen ja nettobudjetointiin siirtyminen, toimintojen ulkoistaminen, aluehallinnon keventäminen, virastojen liikelaitostaminen tai niiden yhtiöittäminen ja yksityistäminen sekä valtion uusi palkkausjärjestelmä. (Lähdesmäki 2003, 16–19 ja 2006).

Leena Eräsaari (2006) kritisoi NPM- johtamisjärjestelmää kuvaamalla, että sen kuvitellaan ratkaisevan kaikki julkisen hallinnon pulmat. Panostamalla johtamiseen, kilpailuttamiseen, kumppanuuteen ja verkostoihin sekä tietotekniikkaan, saadaan muka parempaa palvelua ja tuhlaaminen loppuu. NPM:n peruseriaate on, että yksityinen palvelu on julkista palvelua parempaa ja yksityisen palvelun oletetaan perustuvan esimerkiksi joustavuuteen. Kuitenkin julkisen hallinnon toimintaa koskevat erilaiset säädökset, muun muassa hankintojen kilpailuttamisessa, kuin yksityistä toimijaa. Eräsaari väittää, että NPM on oikeudettomuutta sanan varsinaisessa merkityksessä. (Eräsaari 2006.)

Taulukossa 4 on kuvattu julkisen hallinnon perinteinen toimintatapa tai -malli ja yleiset perustelut, millä tätä toimintatapaa on puolustettu. Taulukossa on myös kuvattu tätä perinteistä johtamista korvaava uusi NPM -julkisen johtamisen toimintamalli, sen merkitys organisaation johtamiselle, ja sen vaikutukset ja seuraukset sisäiselle johdon laskentatoimelle.

TAULUKKO 4. New Public Management opilliset komponentit. (Mukaillen Hood 1991, 96; Näsi ym. 2001, 25.)

PERINTEINEN MALLI/ TOIMINTATAPA	TAVALLINEN, TYYPILINEN PERUSTELU	KORVAAVA MALLI	TOIMINNALLINEN MERKITYS	SEURAUKSET/VAIKUTUKSET LASKENTA-TOIMEEN
------------------------------------	-------------------------------------	----------------	----------------------------	--

Julkisen hallinnon ominaisuus

Julkisen hallinnon yhtenäinen tuotanto	Helposti hallittava yksikkö, maksajan/ tilaajan ja tuotannon erillään pitäminen estää tuhlausta	Yhtenäinen ja kattava julkinen hallinto estää ali- ja ylilyönnit, sitoutuminen vastuullisempaa	Vapaa kilpailu, yksityinen palvelutuotanto ja työllistyminen, siirtää toimintamuutokset taloushallintoon	Lisää kustannus- tai tulosyksiköitä
Kilpailukykyisiä sopimuksia lisää, sisäiset markkina- ja hintasopimukset	Kilpailu on keino alentaa kustannuksia ja parantaa laatua, sopimus on keino määritellä tehokkuus	Määrittelemättömät työsuhteet, rajaamaton ja avoin palkkio, toimintakulujen leikkaaminen, yhdistetty hankinta, palkkio ja tuotanto	Erot yksityisen ja julkisen palvelun palvelutuotannon ja työvoiman tehokkuudessa	Vaatimus ymmärtää kustannusrakennetta ja kustannuksia, kustannustiedon luotettavuus ja yhteismitallisuus
Vaatimus yksityisen sektorin johtamismallien käyttöönottamisesta	Tarve käyttää ja soveltaa yksityisen sektorin johtamismalleja julkisessa hallinnossa	Varmistetaan palkkaus säännöt, tilaaja-tuottajamallin mukainen keskitetty henkilöstörakenne, henkilökohtainen ura	Palkan ja henkilökohtaisen osaamisen yhdistäminen, työntekijän oikeus tulospalkkaan	Yksityisen sektorin toimintatapojen omaksuminen ja käyttöönotto

Säännöt vastaan harkintavalta

Lisää painoarvoa käytännön johtamiselle	Vastuullisuus edellyttää selvää toimeksiantoa ja vallan keskittämistä, keskitettyä johtoa	Tärkeää toimintaohjeitten ja sääntöjen noudattaminen, ei vallan jakaminen	Lisää vapautta ja harkinnanvaraisuutta	Lisää taloushallinnon tietoa vastuulliselle johdolle, menettelytapojen ja rajojen laajentaminen
---	---	---	--	---

3.7 Strateginen kustannusjohtaminen

Strateginen ohjaus tarkoittaa sitä, että organisaatio löytää toimintansa oikeat tavoitteet ja linjat sekä pyrkii toimimaan jatkuvasti niiden mukaisesti. Avainhenkilöillä tulisi olla riittävästi vapauttaa toteuttaa luovuuttaan ja innovaatioitaan. Toisaalta heillä tulisi olla selvät toimintasäännöillä ja -ohjeilla määritellyt rajat, jotka suuntaavat ja ohjaavat organisaation hyväksyttävää tekemistä. Johdon motivaation ja innovatiivisuuden lisäksi heiltä vaaditaan sitoutumista, vastuuta ja tilivelvollisuutta. Kokeiluihin kannustaminen ei saa olla irrallaan tuottavuuden ja tehokkuuden parantamisesta. Strateginen ohjaus on dynaamisten prosessien toteuttamista niin, että strategiat muodostuvat suunnitelmallisen toiminnan ja toiminnassa esiin tulevan strategian yhteisvaikutuksena. Strategisen ohjauksen tarkoituksena on organisaation fokuksen kirkastaminen, innovatiivisuuden kehittäminen, selkeiden tavoitteiden asettaminen ja niihin tukeminen, uusien mahdollisuuksien etsiminen, toiminnan pelisääntöjen luominen sekä status quon haastaminen. (Partanen 2007, 94–95.)

Strategisen kustannusjohtamisen ero perinteiseen kustannusjohtamiseen on siinä, että se käsittelee koko yrityksen tai organisaation arvoketjun kustannusten hallintaa. Strategisella kustannusjohtamisella pyritään ohjaamaan organisaation kokonaisvaltaista kustannustietoutta pyrkien asiakaslähtöisyyden jatkuvaan kehittymiseen. Kustannusjohtamisessa on kyse kustannusten hallinnasta ja kustannustiedon hyödyntämisestä toiminnan ohjaamisessa, seurannassa ja päätöksenteossa. Kustannusjohtamista voidaan pitää johtamisfilosofiana ja sitä voidaan tukea toimintojohtamisen ja prosessijohtamisen avulla. Organisaation kokonaisvaltaisen kustannustietoisuuden asema on liiketoimintaympäristöjen muutoksen myötä vahvistunut. (Järvenpää ym. 2001, 61.)

Kustannusjohtamisessa korostuu kustannusten hallinta, ja sen tavoitteena on systemaattinen kustannusten alentaminen ja samanaikaisesti organisaation strategisen aseman vahvistaminen. Strateginen kustannusten hallinta on jatkuvaa pitkän tähtäimen toimintaa ja erityisesti sillä on merkitystä yrityksissä,

joissa tavoitteena on kilpailijaa alempien kustannusten saavuttaminen sekä yleisellä tasolla kustannusten alentaminen. Kustannusten hallinnan ohella erilaiset aikaan sidotut tekijät kuten toiminnan laatu, nopeus, oikea-aikaisuus ja innovatiivisuus ovat merkittäviä. Oleellista on huomata, että moderni kustannusjohtaminen perustuu asiakaslähtöiselle toimintatavalle. Toiminnan kehittämisen kulmakivinä ovat edelleen sisäisten prosessien jatkuva kehittäminen, radikaali parantaminen ja verkostoituminen. (Järvenpää ym. 2001, 62–63.)

Karlöf (2004) kirjoittaa, että kuvittelemme aina elävämme ajassa, jossa muutokset tapahtuvat nopeammin kuin muina ajanjaksoina. Monet tekijät viittaavat siihen, että muutokset etenevät nopeammin kuin aiemmin. Tämän Karlöf näkee johtuvan useista eri asioista, kuten suunnitelmatalouden laskusta ja tuhosta, IT:n ja Internetin kasvusta sekä sääntelyn purkamisesta ja suojassa toimineiden alojen joutumisesta kilpailun piiriin. Kylmä sota ei ollut ainoastaan aseellista kilpavarustelua vaan myös kahden talousjärjestelmän eli markkina- ja suunnitelmatalouden kilpailua. Suunnitelmataloudet romahtivat, koska ne eivät antaneet ihmisille yksilönvapautta, henkistä hyvinvointia, eteenpäin pääsyä ja menestyksen tunnetta. Tämä yhteiskunnallinen vallankumous oli tärkeä tehokkuuskäsitteiden kannalta. Markkina- ja suunnitelmatalouden välinen ero tehokkuudessa ei johdu siitä, onko organisaatio kunnallinen, valtiollinen tai kapitalistinen. Tehokkuus riippuu analyttisesti tarkasteltuna vapaudesta valita eri vaihtoehtojen välillä. Valtaosaa organisoidusta toiminnasta harjoitetaan suunnitelmatalouden teesien mukaisesti. (Karlöf 2004, 21–24.)

Suunnitelmatalous on kuin huomaamatta levinnyt laajasti eri yrityksiin ja organisaatioihin niin, että vain harvat toimenhaltijat saavat omista tuloslaskelmistaan selviä merkkejä, jotka pakottaisivat heidät seuraamaan toiminnan tehokkuutta. Tehottomuus ilmenee liian suurina kustannuksina tai liian pieninä tuotoina. Julkisella sektorilla laatua ei verrata laadun tuottamiseen ja toimittamisesta aiheutuviin kustannuksiin, koska asiakkaan arvot jätetään huomioimatta. Tämä johtuu siitä, että julkisen hallinnon suunnitelmatalouden mukaisissa oloissa hinnoista päättävät poliitikot eivätkä asiakkaat. (Karlöf 2004, 24–28.)

Julkisella tuotannolla on kaksi pääpiirrettä. Ensimmäinen on monopolitilanne eli asiakkaalla ei ole valinnanvapautta julkisissa palveluissa. Vaihtoehtojen puuttuminen lisää tarvetta tehdä vertailuanalyyseja muun muassa tehokkuudesta. Toinen pääpiirre julkisessa tuotannossa on se, etteivät kansalaiset ota kantaa arvoon, eli kansalaisilla ei ole mahdollisuutta verrata saatua arvoa aiheutuneisiin kustannuksiin. Tämä johtaa resurssien epätaloudelliseen käyttöön sekä ilmaisten tai liian halpojen hyödykkeiden tuhlaamiseen. (Karlöf 2004, 29.)

Strategisen ohjauksen tavoitteena on määrittää suuntaa, johon yritys tai organisaatio on menossa ja samalla, mitkä ovat organisaation toiminnan kehittämisen suurimmat uhat. Kriittisten menestystekijöiden lisäksi tulee jatkuvasti korottaa organisaation strategisia epävarmuuksia. Liiketoimintatiedon tuottamisessa tavoitteena on lisätä tietoa markkinaolosuhteista sekä asiakkaiden ja kilpailijoiden toimintamuutoksista niin, että yrityksen tai organisaation kilpailukyvyyn ylläpito on mahdollista. Suositeltava periaate liiketoimintatiedon tuottamisessa on, että ”ajattelet suuria, aloitat pienestä ja levität käytännöt nopeasti ja tehokkaasti.” (Partanen 2007, 133.)

3.8 Tasapainotettu mittaristo Balanced Scorecard

BSC eli tasapainotetun mittariston mallin on kehittänyt kaksi yhdysvaltalaisista professoria 90-luvun alussa strategian ohjauksen välineeksi, eli mittariston avulla oli tarkoitus saada konkretisoitua mitä yrityksen tai organisaation strategia tai visiossa olivat käytännössä. Mittaristoa rakennettaessa pitäisi pohtia sitä, kuinka asetetut tavoitteet todellisuudessa saavutetaan ja mittariston tulisi auttaa vision ja strategian ymmärtämisessä eli mistä niissä todella on kyse. Näin abstraktien termien tulisi konkretisoitua toiminnaksi. Mittaristo on kehittynyt organisaation johdon seurantajärjestelmästä enemmän strategian soveltamisen välineeksi. (Rasila, 2005; Vopla, 2010.)

Tasapainotetun mittariston kehittäjät, Kaplan ja Norton, olivat sitä mieltä, että sitä mitä ei voi mitata, ei voi myöskään johtaa. Yrityksissä onnistumista oli

aina mitattu taloudellisilla mittareilla ja tuloksilla. Kaplan ja Norton kritisoivat talouspainotteista tapaa mitata ja johtaa yrityksiä. Heidän perusteensa oli, että kilpailuympäristössä yrityksen johtaminen ei voinut toimia pelkästään taloudellisen informaation perusteella. Toimintaa pitäisi mitata useilta eri näkökulmilta, joista talous oli yksi. Balanced Scorecardin alkuperäinen idea oli laajentaa ja täydentää historiatietoon perustuvaa talouslähtöistä mittaustapaa. (Määttä ym. 2000, 22–23.)

Tasapainotetun mittariston tarkoitus oli, että yrityksen tai organisaation toiminta-ajatuksista, visiosta ja strategiasta saadaan koko toimintaa ohjaavien mittareiden kokonaisuus, joilla tavoitellaan suorituskyvyn parantamista sekä strategian toimivuuden, tavoitteiden ja mitattavuuden varmistamista. Mittariston tarkoituksena ei ole kontrolloida organisaation toimintaa vaan lisätä yhteistyötä, kommunikointia ja kehittämistä. (Vopla, 2010.)

Toiminta-ajatus on lyhyt sanallinen määritelmä joka kertoo siitä miksi organisaatio tai sen yksikkö on olemassa. Organisaation *arvot* kertovat sen, kuinka toiminta-ajatus toteutetaan eli arvot kuvaavat organisaation asennetta, käytösmalleja ja luonnetta. *Visio* taas määrittelee lyhyen ja pitkän aika välin tavoitteet. (Kaplan & Norton 2009, 57–59.)

Balanced Scorecard mittaristossa mitattavia osa-alueita on 4 ja niitä kutsutaan näkökulmiksi. Näkökulmat ovat

- taloudellinen näkökulma
- asiakasnäkökulma
- sisäisten prosessien näkökulma
- oppimisen ja kasvun näkökulma

Mittarit tulee asettaa näkökulmien sisällä niin, että jokaiseen tulisi noin 5-10 tavoitetta. Näkökulmat voivat eri organisaatioissa olla hiukan erinäköiset ja -laiset riippuen kunkin organisaation painopistealueista. Nimensä mukaisesti tarkoituksena on tasapaino eri mitattavien asioiden välillä eli keskenään tulisi olla

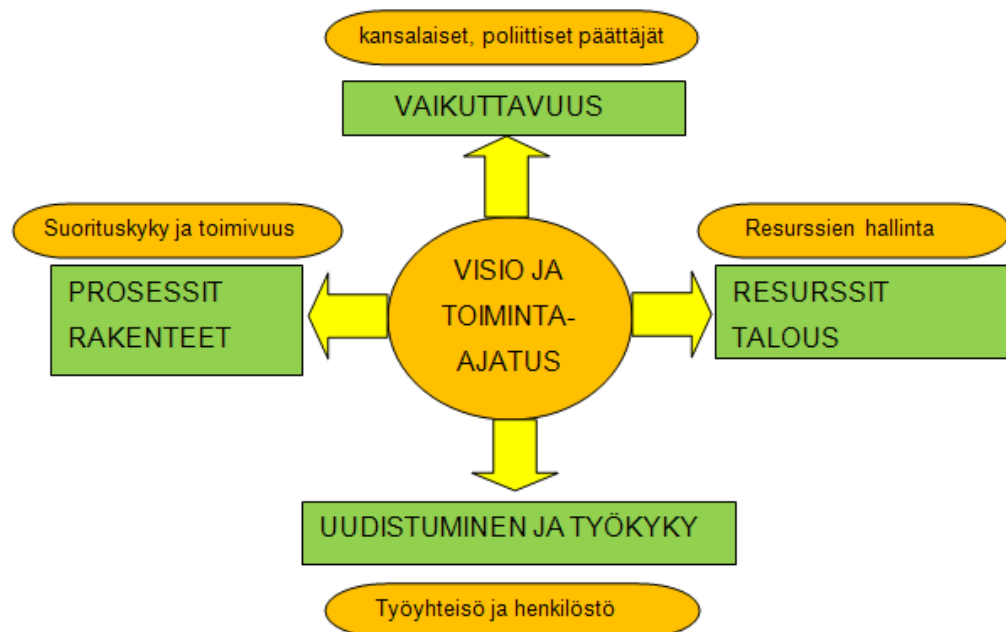
- rahamääräiset / ei-rahamääräiset mittarit
- tulomittarit / ennakoivat mittarit
- lyhyen / pitkän tähtäyksen tavoitteet
- ulkoiset / sisäiset mittarit
- helposti / vaikeasti mitattavat asiat

Tasapainotetussa mittaristossa tulee korostaa nimenomaan ei-taloudellisten mittareiden merkitystä ja niiden osuuden tulisi olla noin 80 prosenttia. (Rasila, 2005; Vopla, 2010)

Tasapainotetusta mittaristosta on kehitetty erityisesti julkisen hallinnon käyttöön sovellutus, joka on tasapainotettu onnistumisen strategia. Erona tasapainotetun mittariston ja tasapainotetun onnistumisstrategian välillä ovat visio ja toiminta-ajatus. Onnistumisstrategiassa kriteerit ja menestystekijät syntyvät tulomatriisin kautta ja näkökulmat poikkeavat tasapainotetun mittariston näkökulmista. Onnistumisstrategiassa taustalla ovat julkisen hallinnon tuloksellisuuskäsitteet sekä laatu ja henkilöstön työkyky. Tasapainotetun onnistumisstrategian näkökulmat ovat a) vaikuttavuus, b) resurssit ja talous c) uudistuminen ja työkyky sekä d) resurssit ja rakenteet. Poliittisten päättäjien, kuntalaisten ja asiakkaitten näkökulmasta tulisi keskittyä asiakas- ja yhteiskunnalliseen *vaikuttavuuteen*. Yhteiskunnallisessa vaikuttavuudessa on kyse yhteiskuntavastuuseen perustuvien tavoitteiden saavuttamisesta ja kuntalaisten tai asiakkaiden vaikuttavuustavoitteessa heidän tarpeidensa tyydyttämisestä. *Resurssien ja talouden* näkökulmasta tulee hyödyntää käytettävissä olevia voimavaroja taloudellisesti, tuottavasti ja kustannustehokkaasti. Prosessien ja rakenteiden suorituskyky ja niiden toimivuus määrittelevät sen, kuinka vaikuttavuus-, taloudellisuus- ja tuottavuustavoitteet saavutetaan. Työyhteisön ja henkilöstön näkökulmasta pyritään varmistamaan yksilön, työyhteisön ja organisaation *uudistuminen* sekä psyykinen ja fyysinen *työkyky*. Tasapainotetun onnistumisstrategian lähtökohtina ovat organisaation toiminta-ajatus ja visio. Kriittiset menestystekijät määrittävät mitä näiden saavuttaminen edellyttää eri näkökulmista katsottuna. Näiden kriittisten menestystekijöiden tulisi olla sellaisia, että ne ovat organisaatiolle strategisesti tärkeitä ja, että niihin voidaan omalla toi-

minnalla vaikuttaa. Menestystekijöille määritellään kriteerit ja lyhyen aikavälin tavoitteet. Nämä voivat olla sekä laadullisia että määrällisiä. (Kopla, 2010.)

Julkisen hallinnon strategiatyöskentely on tavallisesti organisaation päästrategian luomista ja sen laatii organisaation ylin johto. Tätä päästrategiaa jokaisen tulosyksikön pitäisi toteuttaa niin, että se alenisi vielä esimerkiksi tiimeihin ja yksilöihin. Tasapainotettu onnistumisstrategia, kuvio 3, perustuu tähän samaan ajatukseen, jossa strategisten tavoitteiden linkitys ja viesti menevät koko organisaation läpi aina yksittäiseen henkilöön saakka. Syvässä ja moniportaisessa organisaatiossa tämä on iso haaste. (Määttä ym.2000, 135–136.)



KUVIO 3. Tasapainotettu onnistumisstrategia. (Mukaillen Määttä ym.2000, 53)

3.9 Talousarvioprosessi

Kuntalain 8. luvun 65. pykälän mukaan kunnanvaltuustojen on ennen vuoden loppumista hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio sekä taloussuunnitelma vähintään kolmeksi seuraavaksi vuodeksi, joista talousarviovuosi on ensimmäinen. Talousarvio ja -suunnitelma ovat laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan toiminnalliset ja taloudelliset ta-

voitteet, niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. (Kuntalaki 17.3.1995/365).

Kunnallishallinnossa valtuusto päättää juridisesti talousarviosta, mutta käytännössä sen muotoutumiseen vaikuttavat monet muutkin tekijät riippuen siitä kuinka vahva valtuuston asema on, ja kuinka osallistavaa talouspolitiikkaa kunnassa noudatetaan. Kunnanhallituksen ja johtavien virkamiesten ohella valmisteluun voivat vaikuttaa osaltaan henkilöstö, eri painostusryhmät sekä kuntalaiset. (Kallio ym. 2005, 19.)

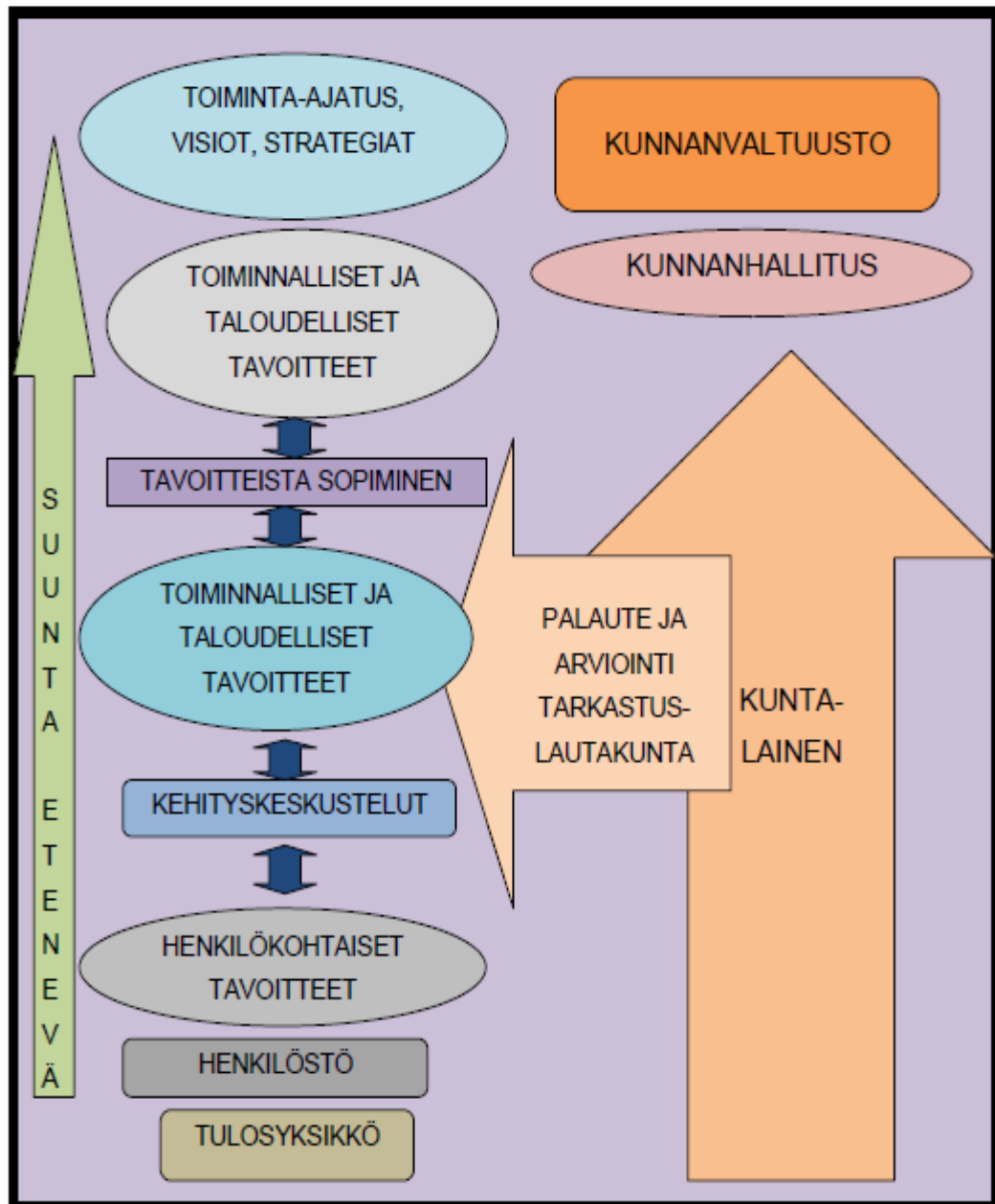
”Kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Siihen tehtävistä muutoksista päättää valtuusto” (Kuntalaki 17.3.1995/365.)

Kunnan talousarvion valmistelun perustana on valtuustoseminaari, jossa valtuusto hyväksyy kunnan toiminta-ajatuksen, vision, keskeiset päämäärät ja strategiat, ja niiden saavuttamiseen tarvittavat edellytykset sekä painopistealueet. Lähtökohtana on nykytilan arviointi ja analysointi, heikkojen ja vahvojen signaalien tunnistaminen, aiempien tavoitteiden toteutuminen ja arviointi sekä käytettävien resurssien arviointi. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 11.)

Strategiasuunnitelman, meneillään olevan vuoden taloussuunnitelman, edellisten tilinpäätösten ja valtuuston linjausten perusteella laaditaan toimitil- tai tehtäväkohtaiset määrärahaehykset, joiden mukaan nämä valmistelevat yksikkönsä talousarvio- ja taloussuunnitelmaesityksensä kunnanhallitukselle edelleen kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimista varten. Tarvittaessa hallitus tai kunnan taloushallinto neuvottelevat ehdotuksen sopeuttamisesta kokonaistalouden kehyksiin. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 12.)

Talousarvio on yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma, jossa määritellään aktiviteetit, resurssit, vastuut ja vastuuhenkilöt sekä aikataulu. Se sisältää tavallisesti tavoiteosan, resurssi- ja toimintasuunnitelmaosan sekä taloudellisen tulososan. Talousarvion laadinta ja käyttö edellyttää organisaatiossa kes-

kustelua yrityksen ja tulosyksiköiden toiminnoista, tavoitteista, tavoitteiden ja toiminta-aktiviteettien valinnasta ja niihin sitoutumisesta, niiden toteuttamisesta sekä viimeisenä tavoitteiden ja toteutumien erojen analysoinnista. (Neilimo ym. 2005, 232.) Talousarvioprosessi eri suunnittelu- ja päätösvaiheineen on kuvattu kuviossa 4.



KUVIO 4. Toiminnan ja talouden suunnittelun perusmalli. (Mukaillen Tuohimäki Juha seminaari 1.12.2000.)

Talousarvion laadintaan liittyvästä kritisoinnista huolimatta se on edelleen yritysten ja organisaatioiden toiminnan ohjauksen ja suunnittelun keskeinen

työkalu. Yleisesti on vallalla ajattelumalli, että toiminta on suunnitelmallisempaa, tavoitteellisempaa ja paremmin ennustettavissa vuosittain laadittavan talousarvion ja -suunnitelman avulla, ja talousarvio tukee toiminnan suunnittelua määrittämällä päämäärät ja tavoitteet. Sen yhteydessä myös määritellään, mitä tulevaisuudessa tulee todennäköisesti tapahtumaan ja mitä odotetaan tapahtuvaksi. Talousarvion tarkoituksena on ennustaa tulevaa kehitystä, paljastaa toiminnan ongelmakohtia ja linjata toiminnan yleiset raamit talousarviokaudelle, määritellä tulojen ja menojen suuruusluokat, ohjata päätöksentekoa, asettaa tavoitteet, motivoida johtoa ja henkilöstöä saavuttamaan asetetut tavoitteet. (Partanen 2007, 157.)

Kuntaorganisaation talousarvio koostuu kahdesta osasta eli *käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta* sekä *investointi- ja rahoitusosasta*. Käyttötalouden osan suunnitelmat ohjaavat kunnan toimintaa niin, että käyttötalouden osassa valtuusto asettaa tehtäväkohtaiset tavoitteet ja osoittaa niiden edellyttämät tuloarviot ja määrärahat. Tuloarviot ja määrärahat voidaan asettaa tehtävä-, vastuuyksikkö- tai toimintokohtaisesti. Investointiosassa ovat talousarviovuoden ja suunnitteluvuosien investointisuunnitelmat, joille valtuusto hyväksyy kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot. Investoinnin määrärahat voidaan jakaa eri vuosille, mikäli esimerkiksi koulukiinteistön rakentaminen ajoittuu useammalle eri vuodelle. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 14–26.)

Määrärahojen merkitys toiminnan ohjauksessa on näin vähentynyt ja on siirtynyt tavoiteohjaukseen, mikä aiheuttaa toiminnan seurannalle ja valvonnalle uudenlaiset haasteet ja vaatimukset. Kuntien talousjohtajista enemmistö oli sitä mieltä, että kuntien kirjanpituudistus oli tarpeellinen ja ongelmat sen käyttöönotossa johtuivat vain puutteellisesta ohjeistuksesta ja kiireestä. (Kallio ym. 2005, 7–8.)

Suomen kunnissa rajut muutosprosessit alkoivat 1980-luvulla vapaakuntakokeilusta, jossa kunnille annettiin vapaus päättää omasta organisoinnistaan ja toimintansa järjestämisestä. Seuraava muutos oli kuntalain uudistus, jossa

kuntien budjetointi, laskentatoimi ja kirjanpito uudistettiin noudattamaan lähemmin yksityisen sektorin käytäntöjä. Muutoksen seurauksena kuntien talousarvioissa on siirrytty tarkasta menolajibudjetoinnista kehysbudjetointiin. Talousarvion laajat tehtävät, tavoitteet ja sen merkitykset ovat taulukossa 5.

TAULUKKO 5. Talousarvion tehtävät. (Mukaiillen Bergstrand 1994, 93–94.)

TALOUSARVION TEHTÄVÄT JA TAVOITTEET	-	syntyy koko organisaation toimintaa koskeva suunnitelma tulevalle vuodelle
	-	asetetaan eri tulosyksiköille tavoitteet, joiden mukaisesti ne hajautetusti ja ilman yksityiskohtaista ohjausta toimivat
	-	lisää kommunikointia ja koordinoitua eri yksiköiden ja toimijoiden kesken, jolloin organisaation tarpeet tulevat laajemmin ymmärretyksi
	-	saadaan pohjatietoja budjettivuoden seurantaan ja ohjausta varten
	-	seurannan yhteydessä halutaan tavallisesti laatia tulosennusteita
	-	erityistilanteissa budjetoinnin avulla voidaan tähdentää priorisointia ja resurssijakoa
	-	saadaan suorituksille selkeät tavoitteet, joita esimerkiksi henkilöstö voi seurata
	-	luonteva delegoinnin ja vastuualuejaon keino, tiedetään kenellä on vastuu esim. budjetin poikkeamista
	-	kannustejärjestelmä, jolla yritykset palkitsevat henkilöstöä, jonka myötävaikutuksella budjetoidut tavoitteet ylittyvät tai budjetoidut kustannukset alittuvat

Talousarviolla on eri yrityksissä ja organisaatioissa sekä niiden eri tilanteissa erilainen painoarvo. Talouden ohjauksessa on kuitenkin tärkeää korostaa eri tulosyksiköiden tavoitteita ja tehdä tavoitteiden asetannassa selvät erot yksiköiden välillä. Mikäli budjetointi ymmärretään vain vuositaso-rahamittaiseksi

lomakkeiden mekaaniseksi täyttämiseksi sekä budjetoitujen ja toteutuneiden määrien tarkkailuksi, siitä ei ole hyötyä johtamisessa. Jos budjetointi taas on organisaatiokeskustelua tavoitteista ja resursseista, tavoitteisiin sitoutumisesta ja motivoitumisesta sekä saavutettujen tulosten ja tavoitteeksi asetettujen tulosten arviointia ja mittaamista, budjetointia voidaan pitää merkittävänä johtamisvälineenä. (Neilimo ym. 2005, 233.)

Tuntiessani omat vahvuuteni ja heikkouteni talousarvion valmistelussa, esimerkiksi suoritehintalaskennassa, toivoisin nimenomaan Neilimon kuvaaman kaltaista organisaatiokeskustelua sekä tukea talousarvion laadinnassa ja toteutumisen seurannassa. Uskon, että kuvatus kaltaiset keskustelut ja seurannat esimerkiksi neljännesvuosittain motivoisivat vastuuhenkilöitä eritavalla tavoitteiden toteutumiseen kuin nykyinen puolivuositteittain tehtävä lausunto senhetkisestä talousarvion toteutumasta. Se käsittääkseni ymmärretään varattujen määrärahojen riittävyyden seurannaksi eikä niinkään asetettujen toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen seurannaksi.

Valtuustoseminaarit ovat saaneet alkunsa 1990-luvun lamavuosina, jolloin kunnissa alettiin järjestää valtuustolle seminaareja, joissa käytiin arvokeskusteluja ja priorisoitiin kunnallispalvelujen arvoa ja järjestämistä. Kuntien talousjohtajien mukaan valtuustoseminaarien järjestämisellä haluttiin lisätä luottamushenkilöiden panosta ja myös heidän sitoutumista talousarvioraameihin myöhemmässä vaiheessa. Osallistumisen ja budjettikielen oppimisen katsottiin myös kehittävän koko organisaation talousarviokulttuuria. Valtuustoseminaarin merkitys on pääasiallisesti luoda strategiset meno- ja rahoituslinjaukset tarkemmille tehtäväkohtaisille kehyksille, jotka valtuusto antaa lautakunnille seminaarin jälkeen. (Kallio ym. 2005, 23–24.)

Talousarvio ja -suunnitelma ovat tärkeimmät toiminnan ja talouden ohjausvälineet valtuustolle. Kunnallishallinnossa valtuuston rooli talousarvioprosessissa on koettu ongelmalliseksi, koska valtuusto tulee mukaan talousarvion laadintaan liian myöhäisessä vaiheessa. Talousarvion keskeinen merkitys taloussuunnittelussa ja päätöksenteossa huomioiden on perusteltua, että

valtuusto kytkeytyy mukaan mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Näin senkin johdosta, että vaikuttaminen on sen vaikeampaa mitä pidemmälle valmistelu on edennyt. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 8; Kallio ym. 2005, 23.)

Talousarvion laadinnan alkuvaiheessa tehty kehys on koko valmisteluprosessia ohjaava päätös. Lautakunnalla on oman esityksensä pohjana valtuuston ja talousjohdon antama kehys. Pysyminen annetussa kehyksessä helpottaa myöhempää mahdollista tasapainotusta ja samalla se korostaa valtuuston päätösvaltaa. Lautakunta vastaavasti antaa kehymen toimielimille, vastuualueille tai -tehtäville, tavallisesti nettokehymenä eli tulojen ja menojen erotuksena. Tutkimuksen mukaan kehysbudjetoinnissa on menty jopa liian pitkälle. Toisaalta pikkutarkkaan määräraha-kohtaiseen ohjaukseen ei haluta palata. Valtuustojen strateginen päätöksenteko halutaan säilyttää ja tähän päätöksentekoon liittyvien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettaminen puuttumatta toiminnalliseen toteuttamiseen. (Kallio ym. 2005, 31.)

Julkisen hallinnon talousarviokehityksessä merkittävä muutos on ollut yksityiskohtaisuuden väheneminen ja kehysbudjetointiin siirtyminen. Kallion ym. (2005, 31–32) mukaan kehysbudjetointi ei ole enää lisääntynyt vuoden 1996 jälkeen eli siitä voidaan päätellä, että yksityiskohtaisuus on vähentynyt ja kehysmäisyys vakiintunut. Nettobudjetointi on merkittävästi lisääntynyt vuoden 1996 tutkimuksen jälkeen niin, että vuonna 2003 kaikissa tai osassa tehtäviä nettobudjetointia noudatti 70 % tutkimukseen osallistuneista kunnista. Lisääntyminen osoittaa, että valtaa ja vastuuta on hajautettu valtuustosta toimielimille ja niissä edelleen viranhaltijoille. Nettobudjetointi lisää määrärahan käyttäjien vapauttaa ja joustavaa toimintaa. Se voi myös kiinnittää huomion tulopuoleen ja kannustaa maksutulojen hankintaan. Huonona puolena nettobudjetoinnissa voidaan nähdä valtuuston vallan väheneminen ja sen siirtyminen määrärahan käyttäjille. Vain valtuuston päättämä netto sitoo toimintayksikköä tai toimintoa. Toisaalta nettobudjetointi voi olla riski, kun arvioidut toiminnan tulot eivät toteudukaan ja toimintaa tulisi supistaa, mikäli valtuusto ei myönnä talousarviovuoden aikana lisämäärärahaa. (Kallio ym. 2005, 31–32.)

3.10 Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet

Kuntaorganisaation talousarvion käyttötalousosassa esitetään tehtäville asetetut tavoitteet, jotka johdetaan yksikön toiminta-ajatuksesta. Tavoitteet voidaan asettaa määrällisinä, laadullisina, taloudellisina, vaikuttavuustavoitteina tai vastaavina riippuen tehtävien ominaisuuksista. Tavoitteet voivat olla tunnuslukuja, numerotavoitteita tai sanallisesti määriteltyjä kuitenkin niin, että niiden toteutumista voidaan arvioida ja, että ne ovat linjassa koko kuntaorganisaation tavoitteiden ja kunnan strategioiden kanssa. Kuntaliitto on antanut jo vuonna 1998 suosituksensa, jossa määritellään toiminnallinen tavoite laatu- ja määrätavoitteena, taloudellinen tavoite sekä taloudellisuustavoite sekä ympäristötavoite. (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 2000, 21–22; Suomen Kuntaliitto 2002.)

Tulosityksikön tehtävät ja toiminnan tarkoitus ovat varmasti kaikille yksikkönsä talousarvioehdotusta laativille vastuuhenkilöille selkeät, mutta toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa esimerkiksi valtakunnallisilla vertailuluvuilla tai määritellyillä laatu- ja määrätavoitteilla, esimerkiksi asiakastytyvyydellä, on suuria eroja yksiköiden kesken. Voiko toiminnallinen tavoite olla esimerkiksi palvelutuotteiden määrän kasvu, jos lähtökohtana on, ettei palveluja voida hankkia muualta kuin omasta organisaatiosta? Mielestäni sosiaali- ja terveyskeskus ja sivistyskeskus hallitsevat tavoitteiden asettamisen ja niiden seuraamisen raportoinnin parhaiten.

Kallion, Martikaisen, Meklinin ja Oulasvirran (2005) tekemän tutkimuksen mukaan kunnissa on enenevästi siirrytty kehys- ja nettobudjetointiin. Valtuustoilta budjettivaltaa on siirretty alaspäin, mutta toisaalta valtuustot asettavat toiminnallisia tavoitteita kehysmäärärahoille. Toiminnallisten tavoitteiden ja määrärahojen toisiinsa kytkennässä ja asettamisessa on edelleen ongelmia. Valtuustojen budjettivallan kannalta budjettiohjauksen ja -kontrollin ratkaiseminen tyydyttävällä tavalla on oleellista ja siinä on edelleen kehitettävää. Tämä johtopäätös on samansuuntainen sekä vuoden 1999 tutkimuksen

että vuoden 2003 tutkimuksen tulosten mukaan eli merkittävää kehitystä ei ole tapahtunut. (Kallio ym. 2005, 8.)

Julkisessa hallinnossa on 1990-luvulla siirrytty tavoite- ja tulosohjausmalliin. Kuntalain 65. pykälä edellyttää sitovien toiminnallisten tavoitteiden asettamista ja määrärahojen varaamista niiden perusteella. Lain tarkoitus on, että näistä tavoitteista tulee kyetä laskemaan niiden saavuttamisen edellyttämät resurssit ja rahan tarve. Laskentatoimen tulisi tuottaa tämä tarvittava informaatio yhdessä toimintayksikön kanssa. (Kallio ym. 2005, 33.)

Sitovien tavoitteiden määrittelyssä ja määrässä on suuria kuntakohtaisia eroja, koska sitovuuden määrittely aiheuttaa ongelmia. Kuntalain mukaisesti tästä tulisi olla hyvin yksiselitteinen määrittely talousarviossa. Tavoitteiden sitovuus edellyttää talousarvion toteuttamiselta ja sen raportoinnilta enemmän kuin jos tavoitteet ymmärretään vain ohjeellisiksi. Sitovien tavoitteiden tulkintaongelmat aiheuttavat sen, että valtuuston budjettivallankäyttö sekä talousarvion toteutumisen seuranta, sen raportointi ja tarkastuslautakunnan arviointi vaikeutuvat. (Kallio ym. 2005, 34.)

Tavoitteiden toteutumista tulee kuntalain mukaan seurata systemaattisesti niin, että toiminnasta ja taloudesta vastaava viranhaltija valmistelee hyvissä ajoin talousarvion muutosasiat kunnanhallituksen kautta valtuustolle. Talousarvion toteutumatarkkailun avulla tarkkaillaan tavoitteiden toteutumista ja syntyviä eroja, sekä analysoidaan syntyneiden erojen syitä. Tarkkailun perimmäisenä tarkoituksena on ohjata yrityksen tai organisaation toimintoja niin, että talousarviotavoitteet pystytään mahdollisimman hyvin saavuttamaan. Mikäli tarkkailussa havaitaan merkittäviä eroja tavoitteiden ja toteutumien välillä, tulisi korjaaviin toimenpiteisiin ryhtyä mahdollisimman nopeasti. (Kallio ym. 2005, 35; Neilimo ym. 2005, 244.)

Valtuusto valitsee tarkastuslautakunnan toimikaudekseen ja lautakunnan tehtävänä on hallinnon ja talouden tarkastaminen. Se valmistelee valtuuston käsittelyyn ja päätettäväksi menevät hallintoa ja talouden tarkastusta koskevat

asiat sekä arvioi, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. (Kuntalaki 17.3.1995/365, 9. luku § 71.)

Talousjohtamisen kehityspolkuja - tutkimuksessa Kallio ym. (2005) kirjoittavat, että tarkastuslautakunnan rooli, arvostus ja tarkastuskertomuksen merkitys vaihtelevat eri kunnissa. Tämän he näkevät johtuvat tarkastuslautakunnan myöhäisestä mukaanotosta kuntalakiin sekä tavoitteiden asettamiseen liittyvistä ongelmista. (Kallio ym. 2005, 21.)

Kuntien toiminnan ja päätösten lainmukaisuutta tarkastavat ammattimaiset tilintarkastajat. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on valtuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen arvioinnin ohella korostunut toiminnan tarkoituksenmukaisuuden ja mielekkyyden arviointi. Tarkastuslautakunnan hyötyä saadaan lisättyä, jos lautakunta uusia ideoita ja näkökulmia esiintuomalla saa syntymään kehittävää keskustelua, ja näin menetellen tavoitteiden asettaminen ja toimintojen itsearviointi parantuvat. Tarkastuskulttuuri on hitaasti muuttumassa arviointikulttuuriksi. Kokonaisvastuu kunnan tilintarkastuksesta on tarkastuslautakunnalla ja vastaavasti ammattitarkastuksen pakollisuus on lisännyt tilintarkastuksen tehokkuutta, laatua ja asiantuntevuutta.

Kunnallishallinnossa tilivuosi on kalenterivuosi ja seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä päättyneestä vuodesta on laadittava tilinpäätös ensin tilintarkastajien tarkastettavaksi ja sen jälkeen valtuuston käsittelyyn. Tilinpäätöksessä tulee olla tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma liitteineen sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksessä tulee olla riittävät ja oikeat tiedot toiminnan tuloksista ja taloudellisesta asemasta. (Kuntalaki 17.3.1995/365, 8.luku § 68.)

Kuntalain (Kuntalaki 17.3.1995/365) 8. luvun 69. pykälän mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta. Lakisääteisen tilinpäätösraportoinnin avulla yritys tai organisaatio voi analysoida toimintansa tehokkuutta ja

kannattavuutta, joskin on huomioitava, että tilinpäätös koskee aina mennyttä aikaa. Raportteja analysoivat myös yrityksen sidosryhmät kuten rahoittajat tai julkisessa hallinnossa kunnalliset luottamushenkilöt. (Eskola ym. 2007, 137.)

Yrityksen tai organisaation vakavaraisuuden ja jokapäiväisen toiminnan tehokkuuden arvioimiseksi tilinpäätösraporteista voidaan laskea erilaisia tunnuslukuja. Tunnusluvut voivat kuvata esimerkiksi yrityksen rahoituksellista tilaa, vakavaraisuutta ja kannattavuutta. Tunnuslukuja käytettäessä kannattaa keskittyä muutamaa lukuihin niin, ettei analyysistä tule liian monimutkainen tai ristiriitainen. Tunnuslukujen tavoitteenahan on paljastaa osa-alueet, jotka kaipaavat erityishuomioita ja joita tulee analysoida tarkemmin. (Eskola ym. 2007, 137–138.)

Mielestäni julkisen hallinnon tulos- ja toimintayksiköiden tulisi laatia paremmin mitattavissa sekä vertailtavissa olevia tunnuslukuja. Ongelmallisena näen kyseessä olevien mittareiden laadinnassa ja käytössä, että on kuntakohtaisia eroja siinä, mitä menoeriä otetaan mukaan esimerkiksi suoritehintoihin eli luvut eivät ole välttämättä suoraan vertailukelpoisia keskenään.

Seinäjoen kaupunginhallitus antoi toukokuussa 2009 talousarvion 2010 ja taloussuunnitelman 2011–2013 laadintaohjeet palvelukeskuksille, tulosalueille ja -yksiköille. Yleisen taloudellisen kehityksen katsauksessa todetaan, että asukasluvun voimakas kasvaminen on merkinnyt tulopohjan vahvistumista, mutta se edellyttää myös hyvien palvelujen rakentamista yhä suuremmalle joukolle. Investointien rahoittaminen ja toteuttaminen aiheuttavatkin tästä syystä merkittävimmät haasteet suunnitelmavuosille. Kuntaliiton valmisteleman ”Kuntapalvelujen pelastusohjelman” mukaan kuntien valtionosuusprosenttia tulee korottaa jo vuoden 2009 aikana, henkilöstömenoissa tulee pidättäytyä uusien virkojen ja toimien perustamisessa ja määräaikaisten palvelusuhteiden jatkamisessa tulee käyttää harkintaa. Kuntien tuottavuuden toimintaedellytysten parantamiseksi tulee käynnistää ”*tuottavuuden esteet*”- projekti, jossa käydään läpi kuntahallintoon liittyvä normisto, sen kehitys- ja muutostar-

peet tavoitteena velvoitteiden ja resurssien välisen ristiriidan lieventäminen. (Seinäjoen kaupunki 2009b.)

Radio Suomen uutiset 5.9.2009 kello 11 kertoivat, että eduskunnan puhemies Sauli Niinistö vaatii suunnitelmaa julkisen sektorin talouden tasapainottamiseksi. Niinistön mukaan Suomessa ei keskustella riittävästi julkisen sektorin kasvavista ongelmista. Puhemiehen mukaan julkisen sektorin taloudelliset vaikeudet ovat vasta kärjistymässä, kun taas yksityinen sektori näkee jo piristymisen merkkejä. (*Radio Suomi Yle uutiset 5.9.2009*)

Tämän opinnäytetyön johdosta olen paneutunut julkisen hallinnon taloushallintoon useiden mielenkiintoisten lähteiden kautta. Parasta antia ovat olleet Partasen Talousviestintä, Kallion ja kumppaneiden Talousjohtamisen polkuja, muutamat laskentatoimen lähteet sekä Suomen Kuntaliiton nettisivut. Opinnäytteen tekemisen myötä olen saanut erittäin paljon tietoa haastatteluorganisaatioista.

4 TUTKIMUSONGELMAT- JA TEHTÄVÄT

Toimittuani lähes kolmekymmentä vuotta julkisessa hallinnossa eri organisaatioiden palveluksessa koen, ettei taloushallinnollinen, esimerkiksi toiminnan tavoitteiden asettamiseen vaadittava, ammattitaitoni ja osaamiseni ole riittävällä tasolla. Työurani aikana olen toiminut esimiestehtävissä eri vastuutasoilla ja tällä hetkellä olen tulosityksikön vastuuhenkilö. Omien taloushallintotehtävien osaamiseni puutteellisuudesta johtuen olin kiinnostunut kartoittamaan ja kuvailemaan yleisemmin julkisessa hallinnossa työskentelevien toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöiden taloushallinnollisten tehtävien osaamisen kehittämistarpeita. Tämän vuoksi opinnäytetyön johtajatus oli julkisessa hallinnossa työskentelevien vastuuhenkilöiden taloushallinnollisen osaamisen kartoittaminen, sen kuvaaminen ja näiden kautta tehtävät päätelmät siitä, onko osaaminen riittävällä tasolla tehtäviin ja vastui-

siin nähden. Erityisesti kiinnostukseni liittyi taloudellisten tavoitteiden asettamiseen talousarvioprosessin alussa ja niiden toteutumisen seurantaan talousarviovuoden aikana.

Julkisen hallinnon taloushallinnon osaamiseen, tavoitteiden asettamiseen, johdon laskentatoimeen ja kaikkiaan julkisen hallinnon palvelutuotantoon kohdistuvat tuloksellisuusvaatimukset sekä kuntatalouden ahdinko asettavat mielestäni kovia tavoitteita ja vaatimuksia toiminta- tai tulosityksiköiden vastuukäyttäjille näiden osa-alueiden hallinnassa. Perinteisesti myös julkisessa hallinnossa viranhaltijoiden pätevyysvaatimuksena ovat olleet alan ammatilliset vaatimukset, eivät niinkään taloushallinnon osaamista tukevat osaamisvaatimukset.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ongelma voi muuttua tutkimuksen edetessä ja tästä syystä usein halutaankin puhua tutkimustehtävästä eikä niinkään ongelmasta. Ettei tutkimus jäisi aineiston luokittelun tasolle, on kuitenkin oltava selkeä kysymysten asettelu tutkittavasta tehtävästä. Tutkimuksella täytyy olla johtoajatus, joka voidaan kiteyttää myös pääongelmaksi. Pääongelma on yleisluontoinen kysymys, josta koko tutkimustehtävä hahmottuu ja josta se koostuu. Osa- tai alaongelmiin saadut vastaukset mahdollistavat vastaamisen pääongelmaan. Pääongelman analysointi ja täsmentäminen johtavat siihen, että tutkimustehtävälle syntyy osaongelmia. Ongelmat voivat jakautua hienojakoisemmin vielä osaongelman alaongelmiin. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 122–124.)

Tutkimuksella on aina oltava joku tarkoitus tai tehtävä ja se ohjaa tutkimusstrategian valinnassa. Tutkimusstrategiaa määriteltäessä voidaan esittää seuraavat kysymykset:

- mikä on tutkimusongelman muoto, onko se vaihtelevia ilmentymiä vai sosiaalisia ilmiöitä?
- vaatiiko tutkimusongelma käyttäytymisen tai toimintojen kontrollia vai kuvaako se luonnollista ilmiötä?

- onko tutkimuksen ilmiö nykyaikaa vai menneisyyttä?

Tutkimuspiirteitä voivat olla kartoittava, selittävä, kuvaileva ja ennustava tutkimus. Tiettyyn tutkimukseen voi sisältyä useampia tarkoituksia, ja tutkimuksen edetessä tarkoitus voi myös muuttua. (Hirsjärvi ym. 2007, 133–135.)

Opinnäytetyössäni tutkimusstrategia oli tapaustutkimus eli kohteena oleva joukko oli rajattu julkisen hallinnon vastuuhenkilöihin. Rajasin julkisen hallinnon siten, että tutkittavissa organisaatioissa tuli noudattaa kuntalakea. Kiinnostukseni kohteena olivat julkisen hallinnon taloushallinnon prosessit eli strategia, talousarvion laadinta ja sen toteutumisen seuranta ja raportointi, sekä toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettaminen ja niiden toteutumisen seuranta. Tutkimuksen tavoitteena oli kuvata ilmiötä taloushallinnollisesta osaamisesta ja mahdollisesta osaamistarpeen lisäämisestä ja kehittämisestä. Lisäksi asetin tavoitteekseni mallintaa kuvauksen talousarvioprosessista esimerkiksi Juha Tuohimäen (2000) perusmallin mukaisesti.

Opinnäytetyön tutkimuksen tuloksena toivoin saavani vastauksen siihen kokevatko julkisessa hallinnossa työskentelevät yksikköjen vastuuhenkilöt tarvitsevansa lisäkoulutusta tai -tietoa taloushallinnollisiin tehtäviinsä, kuten talousarvion laadinta- ja seurantaprosessiin. Lisäksi halusin saada selville, oliko tarvetta yleisesti kehittää talousarvioprosessia, esimerkiksi organisaatio-keskustelun kautta. Olin kiinnostunut myös siitä, kuinka vastuuhenkilöt suhtautuvat taloushallinnollisiin vastuisiinsa.

Tutkimusaineiston päätin kerätä julkisen hallinnon organisaatioiden ylemmän johdon eli esimerkiksi johtoryhmäläisten, toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöiden esimiesten, taloushallinnon ammattilaisten, esimerkiksi talous-suunnittelijoiden sekä vastuuyksiköiden viranhaltijoiden itsensä kertomina, kuvaamina ja määrittelemänä. Menetelmäksi valitsin teemahaastattelun. Tässä tapaustutkimuksessa haastatellut henkilöt valittiin omaan työkokemukseeni ja organisaatioiden hallinnollisen tuntemukseni perusteella. Perusteluna henkilövalinnoille oli siis minun oma kokemusperäinen tietoni tehtävä- ja vastuu-alueista perustuen julkisen hallinnon organisaatioiden tuntemukseen sekä

haastateltavien virkanimikkeisiin sekä käsitykseni, että valitut olivat työtehtäviensä kannalta oikeita henkilöitä antamaan vastauksia tutkimusongelmaani. Haastattelupyynnöjä tehdessäni tämä käsitykseni varmistui ja haastattelin tutkimusongelmaani nähden oikeita henkilöitä.

Tutkimuksen ollessa laadullinen tutkimus, hypoteeseja ei ole muotoiltu etukäteen vaan ne muotoutuivat vähitellen tutkimuksen ja analyysin edetessä kuten Alasuutari (1995, 268–270) kirjoittaa teoksessa Laadullinen tutkimus. Laadullinen tutkimus on oleellisilta osiltaan hypoteesien testaamista kuitenkin niin, että ne muotoutuvat sitä mukaa kun kohde tulee tutuksi ja tutkija löytää mielekästä kysymistä. Hypoteeseja voi pyrkiä testaamaan esittämällä niitä informanteille kysymyksinä, jotka muotoillaan välillisesti niin, että ne antavat lisävalaistusta pohdittavaan ilmiöön. Laadullista tutkimusta voi sanoa jatkuvaksi päätöksentekotilanteeksi tai ongelmanratkaisusarjaksi niin, että tutkimusongelma ei ole täsmällisesti ilmaistuna tutkimuksen alussa vaan se täsmentyy koko ajan. Tutkimuksessa voi olla johtoaajatuksia, johtolankoja tai työhypoteeseja, joiden mukaan tutkimukseen liittyviä ratkaisuja tehdään. Nämä johtolangat muuttuvat ja mahdollisesti vaihtuvat käytännön kokemuksen myötä. (Aaltola & Valli 2007, 71.)

Teemahaastattelussani toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöille esittämäni kysymykset jaettiin neljään eri teema-alueeseen teoriaviitekehukseen nojautuen: a) visio, strategia ja toiminnan tarkoitus, b) talousarvion laadinta, c) talousarvion seuranta eli talousarviotarkkailu ja d) julkisen hallinnon taloushallinnon osaaminen.

4.1 Tutkimusaineistot ja -menetelmät

Laadullisesta tutkimuksesta käytetään myös nimeä kvalitatiivinen tai ihmistieteellinen tutkimus. Laadullisen tutkimuksen ymmärretään olevan pehmeä, ymmärtävä ja tulkinnallinen. Merkittävää laadullisen tutkimuksen tekemisessä on se, että esimerkiksi opinnäytetyön tekijän tulee ymmärtää mitä hän tutkii ja mistä raportoi kirjoittaessaan ja analysoidessaan tutkimustaan. Opinnäytetyöni

laadullinen tutkimus tutkii julkisen hallinnon toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöiden taloushallinnollista osaamista ja tähän tutkimukseen liittyen olen mielestäni perusteellisesti, monipuolisesti ja laajasti tutustunut tutkimus-aiheeseen. Minulle ominaisempaa olisi ollut tehdä kvantitatiivinen tutkimus selkeine kysymyksineen ja yksiselitteisine vastauksineen. Olen saivartelija ja pelkäsin sen vaikeuttavan ja teettävän kohtuuttomasti työtä haastattelututkimukseni onnistumiseksi. Tutkimusongelmani kannalta puolistrukturoitu eli teemahaastattelu oli kuitenkin toimivampi, ja enemmän tietoa tuottava kuin strukturoitu lomakehaastattelu, ja niin päädyin valitsemaan sen.

Laadulliselle tutkimukselle on ominaista, että siinä kerätään aineistoa, joka mahdollistaa mahdollisimman monenlaiset tarkastelun näkökulmat. Näkökulmaa tulee voida vapaasti muuttaa niin, ettei aineisto koostuisi vain yhden näkökannan mukaisena. Kvalitatiiviselle aineistolle on ominaista sen ilmaissullinen rikkaus, monitasoisuus ja kompleksisuus. Lomakeaineisto koostuu ilmiötä koskevista mittaustuloksista kun taas laadullisen tutkimuksen aineisto koostuu näytteistä ja se on itsessään pala tutkittavaa maailmaa. (Alasuutari 1995, 83–87.)

Laadullisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen, johon sisältyy ajatus, että todellisuus on moninainen eikä sitä voi pirstoa mielivaltaisesti osiin. Tapahtumat ovat monisuuntaisia suhteita ja ne muovaavat samanaikaisesti toisiaan. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkitaan kohdetta kokonaisvaltaisesti, ja arvomme muovaavat sitä, miten pyrimme ymmärtämään tutkimiamme ilmiöitä. Tutkija ja se mitä tutkittavasta ongelmasta etukäteen tiedetään, kietoutuvat yhteen niin, että perinteistä objektiivisuutta on lähes mahdoton saavuttaa. Tuloksena voidaankin saada vain ehdollisia selityksiä johonkin aikaan, paikkaan tai esimerkiksi yhteisöön rajoittuen. Kvalitatiivinen tutkimus pikemminkin löytää tai paljastaa tosiasioita kuin todentaa olemassa olevia totuuksia tai väittämiä. (Hirsjärvi ym. 2007, 157.)

Laadullisessa tutkimuksessa ohjaavat teoriat tai viitekehykset ovat merkittävässä roolissa, koska ne muodostavat keskeisen käsitteistön ja niiden välisen

suhteen. Viitekehys muodostaa sen mitä tutkittavasti aiheesta ennakolta tiedetään sekä tutkimusta ohjaavat metodit. Laadullista tutkimusta pidetään empiirisenä, koska siinä lähde- ja tutkimusaineistoon kuuluvat henkilöt häivytetään yksilöinä. Tutkijan tulee pitää huoli siitä, ettei yksittäisiä henkilöitä voida tunnistaa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 17–21.)

Kvalitatiivinen tutkimus ei ole yhdenlainen hanke, vaan siihen sisältyy joukko moninaisia tutkimuksia. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei ole yhtä tapaa kuinka siinä tyypillisimmillään menetellään tai edetään. Jokainen kertomus on todellinen tapaus, joka edustaa sellaisenaan laadullista tutkimusta, ja monia kertomuksia kuulemalla voi saada laaja-alaisen näkemyksen asiasta. (Hirsjärvi ym. 2007, 150.) Opinnäytetyöni tutkimuksessa kuuntelin Hirsjärven (2007) mukaisesti 13 kertomusta, joita kaikkia voin pitää omina todellisina tapauksina. Kuuntelemalla nämä kertomukset tai tarinat, sain hyvin laajaa ja kattavaa näkemystä tutkimusongelmastani. Pidän merkittävänä myös haastateltujen asiantuntijuutta teoriaviitekehykseeni ja tutkimusongelmaani nähden.

Kvalitatiiviselle tutkimukselle on tyypillistä, että se on kokonaisvaltaista tiedon hankintaa luonnollisessa ja todellisessa tilanteessa. Tutkimuksessa käytetään ihmisiä tiedon keruun välineinä, tutkittava joukko on tarkoituksellisesta harkiten valittu ja tutkija havainnoi sekä keskustelee tutkittavien kanssa. Tutkijan tarkoituksena on paljastaa odottamattomia seikkoja, ja sen vuoksi tavoitteena ei ole teorian tai hypoteesin testaaminen, vaan aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu. Tutkimussuunnitelma muotoutuu tutkimuksen edetessä joustavasti, olosuhteiden mukaisesti ja jokaista tapausta käsitellään ainutlaatuisena ja aineisto tulkitaan sen mukaisesti. Merkittävää on, että tutkimus muotoutuu sen edetessä, ja sitä mikä on tärkeää, ei päätä tutkija. Prosessikuvauksissa tutkimuksen eteneminen kuvataan usein peräkkäisinä ja loogisesti etenevinä osina. Laadullisessa tutkimuksessa kuitenkin ongelman asettelu tai tutkimustehtävän määrittely, aineiston keruu, sen analysointi ja raportointi lomittuvat monella tavalla koko ajan toisiinsa. (Hirsjärvi ym. 2007, 160; Alasuutari 1995, 252.)

Laadullista tutkimusta voidaan sanoa prosessiksi. Laadullisessa tutkimuksessa aineistonkeruuväline on inhimillinen eli tutkija itse. Näin aineistoon liittyvät näkökulmat ja tulkinnat kehittyvät tutkijan tietoisuudessa tutkimusprosessin edetessä, ja kyse on tutkimustoiminnan ymmärtämisestä oppimistapahtumana. Prosessiksi sitä voidaan kutsua myös siitä syystä, että tutkimuksen etenemisen eri vaiheet eivät ole jäsennettävissä etukäteen vaan ne muotoutuvat vähitellen tutkimuksen edetessä. Laadullista tutkimusprosessia voi luonnehtia myös tutkijan oppimisprosessiksi, jossa koko tutkimuksen ajan pyritään lisäämään tutkijan tietoisuutta tarkasteltavana olevasta ilmiöstä ja sitä ohjaavista tekijöistä. (Aaltola ym. 2007, 70; 76.)

Itselleni tämä opinnäytetyö ja siinä oleva tapaustutkimus olivat haasteellinen oppimisprosessi. Haastattelupyynnöiden tekeminen, puhelimitse tai käymällä paikan päällä tapaamassa ja varaamassa valitsemiani henkilöitä, oli jo oppimisprosessi. Haastattelupyynnöjä varten tein kirjalliset lyhennelmät sekä opinnäytetyöni teoriaviitekehuksesta että tutkimusongelmastani. Näin varmistin, että kerroin puhelimitse tai kasvotusten, jokaisessa haastattelupyynnössä samat asiat. Oma tietoisuus tutkittavasta ilmiöstä myös lisääntyi koko ajan.

Tutkimukseen valituille henkilöille esittämäni tutkimuskysymykset olivat oman osaamiseni ja taloushallinnollisten tehtävieni kulmakiviä. Esittämällä nämä kysymykset valituille henkilöille, toivoin saavani tarvitsemaani osaamista, uutta tietoa sekä kehittäväni omaa toimintatapaani. Toivoin, että oman osaamiseni lisäksi voisin hyödyntää tutkimuksen tuloksena mahdollisesti syntyviä kehittämis ehdotuksia. Tavoitteekseni asetin myös, että kykenisin mallintamaan talousarvioprosessin Tuohimäen (2000) tapaan ja esittelemään sen ainakin omassa organisaatiossani. Oman osaamiseni lisääminen ja koko prosessin kehittäminen olivat motiivinani tämän tutkimuksen tekemiselle.

4.2 Haastattelututkimus ja aineiston hankinta

Aineisto laadullisessa tutkimuksessa kerätään joko haastattelulla, kyselyllä, havainnoilla tai tiedolla, joka perustuu erilaisiin dokumentteihin. Näitä mene-

telmiä voidaan käyttää yksittäin tai rinnakkain vaihtoehtoisesti yhdistellen tai toisiaan täydentäen. Yhteiskunta- ja käyttäytymistieteissä tutkimushaastattelu on käytetyimpiä menetelmiä, koska joustavana menetelmänä se soveltuu monenlaisiin tarkoituksiin lähes kaikkialla ja sillä saadaan syvällistä tietoa. Metodina se koetaan yleensä miellyttävänä ja haastattelu perustuu kielelliseen vuorovaikutukseen. Haastattelu on keskustelutilanne, jossa yksi henkilö puhuu ja toinen kuuntelee. (Tuomi ym. 2002, 73.; Hirsjärvi & Hurme 2000, 11–12.)

Haastattelututkimuksen teossa merkittävänä pidetään haastattelijan neutraaliutta eli haastattelijan tulisi minimoida oma osuutensa niin, että hän on puolueeton, ei osoita omaa mielipidettään, ei heittäydy väittelemään eikä hämmästelemään. Neutraaliudessa on helppo pitäytyä, mikäli haastateltava saadaan houkutelua vastaamaan laajasti tai hän vastaa lisäkysymyksiin pidempään ja tarkemmin. Toisaalta mikäli haastateltava vastaa vain tarkasti kuhunkin esitettyyn kysymykseen eikä kerro enempää, haastattelijalla voi olla pakotettu johdattelemaan puhujaa eteenpäin esittämällä oletuksia hyväksyttäväksi tai hylättäväksi. Ruusuvuori ja Tiittula (2005) kirjoittavat, että neutraalius voi olla tavoiteltu pyrkimys, mutta kyse on kuitenkin vuorovaikutustilanteesta eikä toinen voi yksin päättää jäävänsä passiiviseksi kuulijaksi. Haastateltava voi ottaa roolin, jossa hän houkuttelee haastattelijaa lisäkysymyksiin ja uteluun. Haastateltava voi myös odottaa asiantuntevaa neuvoa tai kokemukseen perustuvaa tietoa haastattelijalta oman näkemyksensä tueksi. Kysymysten muotoiluun tulee kiinnittää erityisesti huomioita niin, että haastattelijan vaikutus vastauksiin voidaan minimoida ja kysymykset voidaan esittää samanlaisina eri tilanteissa. (Ruusuvuori & Tiittula 2005, 44–47, 51.)

Haastattelun etuna voidaan pitää menetelmän joustavuutta. Haastattelun aikana on mahdollista toistaa kysymys, selventää sanottua, oikaista väärinkäsityksiä ja käydä keskustelua haastateltavan kanssa. Samoin haastattelun etuna voidaan pitää sitä, että haastattelijalla toimii samalla havainnoijana eli sen lisäksi *mitä* sanottiin, voidaan merkitä muistiin *miten* se sanottiin. (Tuomi ym. 2002, 75–76.)

Eräiden tutkimusten perusteella neutraalisuudesta tulisi luopua. Näin esimerkiksi silloin, kun tutkitaan auktoriteettiasemassa olevia tai mikäli haastattelijan ja haastateltavan välinen sosiaalinen etäisyys on suuri kulttuuri-, ikä- tai sukupuolieroista johtuen. Voidaan todeta, että haastattelijan kanssa samanlaisia ihmisiä on helppo käsitellä. Tutkimusta varten liian läheisiä ja tuttuja ihmisiä ei pitäisi haastatella, koska tutkija voi reagoida ennakolta ystävien puheisiin, välttää tyhmiä kysymyksiä tai olla liian hienotunteinen. Erityisen hankalaa voi olla haastattelun tekeminen omalla työpaikalla. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 112.)

Koskisen & kumppaneiden kannanoton mukaisesti luovuin joissakin haastattelutilanteissa omasta neutraalisuudestani ja elin haastattelutilanteissa mukana. Koskisen & kumppaneitten ohjetta noudatin myös siinä, että en haastatellut liian tuttuja ja läheisiä henkilöitä.

Hirsjärvi ym. (2000) kirjoittavat menestyksellisen ja onnistuneen haastattelun muotoutuvan

- toiminnasta ja kontakteista eli hyvistä ja säännöllisistä yhteyksistä tutkimuskenttään ja omiin kollegoihin
- konvergenssista eli yhden tai useamman toiminnan tai kiinnostuksen kohteen sitomisesta yhteen
- intuitiosta eli tunteesta, että työ on tärkeä, ajankohtainen ja oikea
- teoriasta eli pyrkimyksestä teoreettiseen ymmärrykseen
- arkielämän arvoista eli ongelmat syntyvät käytännössä ja johtavat selviin ja hyödyllisiin ideoihin. (Hirsjärvi ym. 2000,13.)

Haastattelutyypit jaetaan kolmeen:

Strukturoitu haastattelu viittaa survey-haastatteluun, jossa määrätään kysymykset, niiden esittämisjärjestys ja monesti myös vastausvaihtoehdot on annettu valmiiksi;

Puolistrukturoitu haastattelu, jota kutsutaan myös teemahaastatteluksi ja se sallii paljon vapauksia haastateltavalle. Tutkija määrää kysymykset, mutta

tutkittava voi vastata niihin omin sanoin ja ehdottaa lisäkysymyksiä, lisäksi kysymysjärjestyksestä voidaan myös poiketa;

Syvähaastattelu minimoi tutkijan vaikutuksen haastattelutilanteeseen. Puh-
taimmillaan syvähaastattelu on sellaista, että tutkijalla on mielenkiinto jotakin
aihetta kohtaan, josta hän keskustelee haastateltavan kanssa. Haastateltava
vastaa omin sanoin ja määrittelee kysymykset vastaamaan omaa tapaansa
ajatella. Tutkija keskittyy ymmärtämiseen ja tukee vapaasti etenevää ajatuk-
senjuoksua. Syvähaastattelu on menetelmänä harvinainen liiketaloustietees-
sä. (Koskinen ym. 2005, 105.)

4.3 Puolistrukturoitu- eli teemahaastattelu

Koskisen, Alasuutarin ja Peltosen (2005, 108) mukaan teemahaastattelu on
yksinkertaisin ja inhimillisin vuorovaikutuksen muoto sen muodostuessa
tutkijan esittämistä kysymyksistä ja haastateltavan tarinoivista vastauksista.
Tutkijan tulee terävöittää itselleen, että hänen tehtävänsä on esittää kysymyk-
siä ja kuunnella vastauksia eikä kiistellä haastateltavan kanssa. Näillä ohjeilla
tutkijan on vaikea epäonnistua. (Koskinen ym. 2005, 108.)

Teemahaastattelussa kysymykset ovat avoimia eli haastateltava vastaa omin
sanoin. Suljetuilla kysymyksillä kysytään vain faktatietoja kuten ikää tai
sukupuolta. Suuri määrä kysymyksiä sekoittaa tutkijan helposti. Näin ollen,
koska haastattelu tavanomaisesti kestää 1–2 tuntia, oikea määrä kysymyksiä
vaihtelee 5–12 kysymykseen. (Koskinen ym. 2005, 109.)

Teemahaastattelussa kysymykset on hyvä jaotella kolmeen luokkaan. Ensim-
mäisessä ovat ns. lämmittelykysymykset kuten ”kertoisitteko omasta työ-
kokemuksestanne?”. Tämän jälkeen jatketaan noin esittämällä noin 7–8
sisällöllistä kysymystä. Lopuksi esitetään pari lopettelukysymystä. Tällaisia
voivat olla esim. ”Onko mielestänne jotakin oleellista unohtunut tai jäänyt
kysymättä?”. Laajoja vastauksia edellyttävät kysymykset kannattaa sijoittaa
keskivaiheille niin, että niiden vastaamiseen on varmasti riittävästi aikaa.
(Koskinen ym. 2005, 110.)

Haastattelun teemarunko antaa haastattelulle hahmon ja toisaalta varmistaa, että kaikki sujuu mahdollisimman luontevasti. Nämä kaksi funktiota voivat olla ristiriidassa keskenään. Varsinkin kokematon haastattelija haluaisi esittää mahdollisimman paljon kysymyksiä niin, ettei unohtaisi mitään. Tämä puolestaan voi johtaa siihen, että oleellinen jää kysymättä. Runko estää kiirehtimästä asioitten edelle, kun osapuolet näkevät logiikan etenemisestä eikä kaikkea tarvitse kertoa ensimmäisessä vastauksessa. (Koskinen ym. 2005, 109.)

Teemahaastattelussa edetään tiettyjen etukäteen määriteltyjen keskeisten teemojen ja niihin liittyvien tarkempien kysymysten mukaisesti niin, että pyritään saamaan merkitykselliset vastaukset tutkimuksen tarkoituksen tai tutkimustehtävän mukaisesti. Valitut teemat perustuvat tutkimuksen viitekehykseen eli siihen mitä ilmiöstä jo tiedetään. (Tuomi ym. 2002, 77–78.) Näin menettelin tässä opinnäytetyöni tapaustutkimuksessa ja teemahaastattelussa eli teemat valittiin ja ryhmiteltiin teoriaviitekehyksen mukaisesti. Teemat muotoutuivat jonkin verran opinnäytetyön teoriaviitekehyksen kirjoittamisen edessä. Kansan- ja kuntatalouden voimakas alamäki vaikutti kysymysasetteluun ja kireä kuntatalous heijastui voimakkaasti useissa haastatteluissa.

4.4 Aineiston analysointi ja tulkinta

Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara (2007) kirjoittavat, että tutkimuksen ydinasia on aineiston analyysi, tulkinta ja johtopäätösten teko, joihin tähdätään tutkimusta aloitettaessa. Analyysivaiheessa selviää, millaisia vastauksia tutkija saa, ja samalla voi selvittää, miten ongelmat olisi oikeastaan pitänyt asettaa. (Hirsjärvi ym. 2007, 216.)

Laadullisessa tutkimuksessa aineistoa käsitellään ja analysoidaan kokonaisuutena, ja se vaatii tilastollisesta tutkimuksesta poiketen absoluuttisuutta, koska tilastolliset todennäköisyydet eivät kelpaa vertailutiedoksi. Laadullisen tutkimuksen analyysi koostuu kahdesta vaiheesta, jotka ovat havaintojen pelkistäminen ja arvoituksen ratkaiseminen. Ensimmäisessä vaiheessa aineistoa tarkastellaan teoreettis-metodologisesta näkökulmasta niin, että kiinnitetään

huomiota siihen, mikä on teoreettisen viitekehyksen ja kysymyksen asettelun kannalta oleellista. Aineistoa karsimalla ja yhdistämällä se pelkistetään oleellisiksi havainnoiksi. Toisen vaiheen arvoituksen ratkaiseminen tarkoittaa sitä, että tuotettujen ja käytettävissä olevien tietojen perusteella tehdään merkitystulkinta tutkittavasta ilmiöstä. Tätä vaihetta voidaan myös nimittää rakennekokonaisuuden muodostamiseksi. Haastatteluun liittyy aina monia ongelmia kuten tietojen, käsitysten, uskomusten, merkitysten ja arvojen tutkiminen. Haastattelua on kokeiltava ja harjoiteltava käytännössä niin, että osataan päätellä sopiiko se tutkimusmenetelmäksi. Haastattelu on aina konteksti- ja tilansidonnaista ja sen tuloksiin sisältyy aina tulkintaa ja tulosten yleistettävyyttä on tarkkaan harkittava. (Alasuutari 1995, 38–45.; Hirsjärvi ym. 2000, 12.)

Laadullista tutkimusta tekevä joutuu moneen ja jyrkkään ylämäkeen. Ensimmäinen ylämäki on tutkimuksen hahmottaminen ja toinen aineiston kerääminen, esim. haastattelun tekeminen. Kolmas ylämäki on aineiston purkaminen nauhoilta eli litteroiminen. Vaikka purkaminen on tylsää ja työlästä, se kannattaa tehdä huolella ja purkaa nauhoitukset kerralla kokonaan. Kovin ylämäki on kuitenkin aineiston analysointi. Aloittelevan tutkijan tulisi osata edes yksi tie aineiston analyysiin ja siitä valmiiseen tuotokseen. Aineistosta ei nouse yhtään tulosta eivätkä analysointiohjelmat ratkaise tilannetta samoin kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan on aktiivisesti työstettävä aineistosta analyysinsä ja tulkintansa. (Aaltola ym. 2007, 159–160.)

Uskoin Aaltolaa (2007) ja purin haastattelunauhat tunnollisesti sanasta saan. Litteroidessani haastattelunauhoja tein myös merkintöjä haastattelujen tunnelmista ja sävyistä. Muutamat ”lohkaisut”, samoin kuin eräät sanonnat, ovat jääneet elävästi mieleeni.

4.5 Tutkimuksen eettisyys ja luotettavuus

Ihmistieteissä joudutaan eettisten kysymysten äärelle jokaisessa tutkimusvaiheessa. Näin on jopa silloin kun tutkimus tehdään dokumenttiaineiston perusteella. Haastattelussa oltaessa suorassa kontaktissa tutkittaviin, eettisiä

ongelmia on useanlaisia. Hirsjärvi ym. (2000, 20) listaavat eettiset kysymykset tutkimuksessa seitsemään eri tutkimusvaiheeseen:

1. Tarkoitus

Tutkimuksen tarkoitusta tulee tarkastella siitä näkökulmasta, miten se parantaa tutkittavana olevaa inhimillistä tilannetta.

2. Suunnitelma

Suunnitelman eettisenä sisältönä on saada tutkittavana olevien henkilöitten suostumus, taata luottamuksellisuus ja harkita mahdolliset aiheutuvat seuraukset tutkittaville henkilöille.

3. Haastattelutilanne

Tutkittavien antamien tietojen luottamuksellisuus selvitetään ja huomioidaan, mitä haastattelutilanne voi aiheuttaa tutkittavalle.

4. Purkaminen

Luottamuksellisuus korostuu uudelleen, samoin kysymys siitä, miten uskollisesti kirjallinen purkaminen eli litterointi noudattaa tutkittavien suullisia lausumia.

5. Analyysi

Eettiset ongelmat analyysissa koskevat sitä, miten syvällisesti ja kriittisesti haastattelut voidaan analysoida ja voivatko tutkittavat sanoa, miten heidän lauseitaan on tulkittu.

6. Todentaminen

Tutkijan eettisenä velvollisuutena on esittää tutkittavilta saatua tietoa, joka on niin varmaa ja todennettua kuin mahdollista.

7. Raportointi

Haastattelujen raportoinnissa tulee huomioida luottamuksellisuus sekä julkaistun raportin aiheuttamat seuraukset haastatelluille tai heidän sidosryhmilleen.

Tärkeimpiä eettisiä periaatteita ovat tutkittavan informointiin perustuva suostumus, luottamuksellisuus, seuraukset ja yksityisyys. Tutkijat miettivät usein sitä, kuinka paljon tutkimuksen tavoitteista ja yksityiskohtaisista menettelytavoista tulisi kertoa tutkittaville. Rajan veto liiallisen informaation ja oleellisen tiedon välillä on vaikeaa ja periaatteena tulisikin olla, että tutkittavat antavat suostumuksensa asianmukaisen informaation perusteella niin, että he hyväk-

syvät tutkimuksen tai kieltäytyvät osallistumasta siihen sen tiedon varassa, joka koskee tutkimuksen luonnetta ja tarkoitusta. (Hirsjärvi ym. 2000, 20.)

Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuudesta keskusteltaessa esiin nousevat kysymykset totuudesta ja objektiivisesta tiedosta. Konsensukseen perustuva totuus on yhteisymmärryksessä luotu totuus ja pragmaattinen totuus tulevat tiedon käytännön seurauksista. Laadullinen tutkimus on totta näiden totuus-teorioiden näkökulmasta. Laadullisessa tutkimuksessa on syytä erottaa toisistaan havaintojen luotettavuus ja niiden puolueettomuus. (Tuomi ym. 2002, 132.)

Empiiristä tutkimusta tehtäessä esitetään yleisesti kriittisiä kysymyksiä ja käsitteitä aineiston koosta. Monien teoriaviitteiden mukaan aineiston koolla ei ole ratkaisevaa merkitystä vaan merkityksellisempää on tulkintojen syvyys ja niiden kestävyys. Yleisenä havaintona voidaan pitää, että aineistot ovat kooltaan vähäisempiä kuin kvantitatiivisissa tutkimuksissa. Laadullisissa tutkimuksissa ei ole tavoitteena tilastollinen yleistettävyyys vaan niissä pyritään kuvaamaan ilmiöitä tai tapahtumia, ymmärtämään tiettyä toimintaa tai antamaan teoreettinen tulkinta jollekin ilmiölle. Näin ollen tärkeintä on, että henkilöt, joilta tietoja kerätään, tietävät tutkittavasta asiasta mahdollisimman paljon. (Tuomi ym. 2002, 87–88.)

Laadullisessa tutkimuksessa on tarkoituksenmukaisesti korostettava tutkimusasetelmia koskevaa rajaamisen välttämättömyyttä, koska kyse on mielekkään ja selkeästi rajatun ongelmanasettelun löytymisestä. Kaikkea, mitä tutkimusta tehtäessä on nähty tai kuultu ja kaikkea kerättyä aineistoa ei kannata sisällyttää varsinaiseen tutkimusraporttiin. Rajaamisessa on kyse myös tulkinnallisesta rajauksesta. Tutkijan intressit ja omat tarkastelunäkökulmat vaikuttavat aineiston keruuseen ja sen luonteeseen. Laadullinen aineisto ei sellaisenaan kuvaa todellisuutta vaan todellisuus välittyy tulkinnallisten prismojen ja perspektiivien välityksellä. (Aaltola ym. 2007, 73.)

Hirsjärvi ym. (2007) kirjoittavat eräiden tutkijoiden päätyneen johtopäätökseen, että kvalitatiivisesta tapaustutkimuksissa kaikki ihmistä ja kulttuuria koskevat kuvaukset ovat ainutlaatuisia eikä kahta samanlaista tapausta ole. Näin ollen perinteiset luotettavuuden ja pätevyyden arvioinnit eivät voi tulla kyseeseen. Kaiken tutkimuksen luotettavuutta ja pätevyyttä on kuitenkin jollakin tavalla arvioitava. Ydinasioita laadullisessa tutkimuksessa ovat henkilöiden, paikkojen ja tapahtumien kuvaukset sekä näiden kuvausten ja niihin liittyvien selitysten yhteensopivuus. Luotettavuutta lisää tutkijan tarkka selostus tutkimuksen toteuttamisesta sekä aineiston analysoinnissa tehty aineiston luokittelu. (Hirsjärvi ym. 2007, 226–227.)

Alasuutarin (1995) mukaan purettua haastatteluaineistoa tarkastellaan faktanäkökulmasta, joka on muunnelma empirismistä. Tässä näkökulmassa toisistaan erotetaan maailma ja siitä esitetyt väitteet. Toinen tyypillinen ominaisuus on se, että pohditaan saadun informaation totuudenmukaisuutta tai haastatellun rehellisyyttä. Kolmas tunnusomainen piirre faktanäkökulmalle on käytännöllinen ja arkiajattelun mukainen käsitys todellisuudesta, jonka tutkija haluaa tavoittaa haastatteluja tehdessään. (Alasuutari 1995, 90–91.)

4.6 Tutkimuskysymykset

Opinnäytetyöni aiheeseen liittyen kuntalain pykälät 13, 65, 69 ja 71 olivat osa viitekehystä. Näin ollen opinnäytetyöni tutkimus kohdistui kuntalakiin nojaavia organisaatioihin, eikä esimerkiksi seurakuntiin, joissa tulee noudattaa ensisijaisesti muun muassa kirkkolakia. (Kirkkolaki 26.11.1993/1054). Opinnäytetyössä käytettiin puolistrukturoitua haastattelua eli teemahaastattelua. Haastateltaville esitettävät kysymykset oli laadittu etukäteen, ja koska haastateltavat oli jaettu kahdenlaisiksi vastaajiksi, myös kysymykset laadittiin vastaajinäkökulmien mukaisesti kahdentyyppisiksi. Haastattelussa esitetyt kysymykset ovat liitteissä 1 ja 2. Toiminta- ja tulosityksiköiden vastuuhenkilöitä pyydettiin haastattelun yhteydessä kirjallisesti määrittelemään käsitteet *tuottavuus*, *taloudellisuus*, *kannattavuus* ja *vaikuttavuus*, liite 3.

Tutkimuksessa kysymysten teemat valittiin opinnäytetyön suunnitelmavaiheessa eli teemavalinnat tehtiin tutkijan kiinnostuksen ja työkokemuksen perusteella. Teemoiksi ja teoriapohjaksi valittiin julkisessa hallinnossa työskenteleviin toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöihin ja heidän työtehtäviinsä liittyviin taloushallinnon prosesseihin eli talousarvion laadintaan ja toteutumisen seurantaan, raportointiin sekä toiminnallisten tavoitteiden asettamiseen ja toteutumisen seurantaan liittyviä teemoja sekä julkisen hallinnon taloushallintoa yleisesti käsittelevä teemaosuus. Tutkimuksen tavoitteena oli kuvata ilmiötä näin rajatusta taloushallinnon osaamisesta ja mahdollisesta tarpeesta lisätä ja kehittää osaamista esimerkiksi talousarvioprosessiin liittyen.

Haastateltavat jaettiin kahdeksi ryhmäksi eli kahdentyyppisiksi vastaajiksi. Jako perustui haastateltujen työtehtäviin, toimenkuviin ja vastuisiin sekä tähän tutkimusongelmaan ja -tehtävään. Tutkimuksen tulosten esittelyä, yhteenve-toa ja pohdintaan suunnitellessani mietin esittämistapoja, eli miten erottelen haastattelut ja nimitän haastateltuja ryhmiä. Päädyn taulukossa 6 esitettyihin ryhmänimityksiin ja lainausmerkintöihin. On kuitenkin korostettava, että vaikka toista ryhmää nimitetään johdoksi, tähän haastatteluryhmään kuuluvat myös taloushallinnon ammattilaiset.

TAULUKKO 6. Haastatellut 2 ryhmää ja niistä käytettävä ryhmänimitys.

JOHTO	VASTUUHENKILÖT
<ul style="list-style-type: none"> – organisaatioiden ylempään johtoon kuuluvia, esimerkiksi talous- tai toimialajohtajia, keskusjohtajia tms. – taloushallinnon ammattilaisia, esimerkiksi taloussihteereitä tai – suunnittelijoita – 15 kysymystä – suorat lainaukset (Y) 	<ul style="list-style-type: none"> – organisaatioiden toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöitä, esimerkiksi ammatillisia päälliköitä tai johtajia tms. – 34 kysymystä – suorat lainaukset (V)

Ylempää johtoon kuuluvat haastateltavat viranhaltijat toimivat organisaatioidensa ylemmällä päättävällä vastuutasolla eli olivat mielestäni vastuussa ison organisaation taloudesta, ja tai joiden alaisina toimii useita toiminta- tai tulosalueita ja -yksiköjä. Taloushallinnon ammattilaiset olivat sellaisia viranhaltijoita, jotka ohjeistavat, opastavat ja kokoavat esimerkiksi tietyn toimialan tai koko organisaation talousarvioprosessia. Toisessa ryhmässä haastatellut toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöt valittiin oman organisaatiotuntemukseni perusteella ja he toimivat yksikköjensä vastuuhenkilöinä. Monilla organisaatioilla olivat hyvin kattavat verkkosivut, joiden kautta oikeat haastateltavat vastuuhenkilöt löytyivät organisaatiokaavioista virkanimikkeiden perusteella.

Ensimmäisiä haastattelupyynnöjä tehdessäni kävi selväksi, että haastateltavat edellyttäisivät, että haastatteluorganisaatiot ja -henkilöt pysyisivät tunnistamattomina opinnäytetyössäni eli organisaatioita eikä niissä haastateltavia henkilöitä paljasteta esimerkiksi virkanimikkeiden kautta. Tähän edellytykseen suostuin helposti, koska maantieteellisesti en voinut tehdä haastatteluja ”koko Suomen alueella” satojen kilometrien säteellä ja näin ollen tutkimukseen osallistuneet organisaatiot olisivat virkanimikkeiden perusteella olleet helpohko tunnistaa. Haastattelumatkoista kertyi kilometrejä kuitenkin runsaasti, koska halusin tarkoituksellisesti etäisyyttä pysymällä poissa tutuista organisaatioista. Tein haastattelut viidessä julkisen hallinnon organisaatiossa, niissä kahdeksalla toimialalla ja haastattelin yhteensä 13 henkilöä. Haastateltavien työkokemus kyseisissä organisaatioissa vaihteli runsaasta vuodesta useaan vuosikymmeneen. Muutamat haastateltavista olivat vaihtaneet julkisesta hallinnosta toiseen muutamien viime vuosien aikana mikä mielestäni sinällään vahvistaa tutkimukseni tuloksia.

Tässä tutkimuksessa haastattelukysymyksiä oli siis kahdenlaisia, toiselle vastaajaryhmälle niitä oli 15 ja toiselle 34, eli huomattavasti enemmän kuin Koskinen ym. (2005) ohjeistavat. Haastattelut kestivät ajallisesti 20 minuutista vajaaseen kahteen tuntiin. Mielestäni haastattelujen ajalliseen pituuteen vaikuttivat ennen kaikkea haastateltavan vastaustapa eli osa haastatelluista vastasi suoraan ja lyhyesti muutamien sanojen esitettyyn kysymykseen ja osan

kanssa keskustelimme laajemminkin kysymysaiheeseen liittyvistä asioista ja käytännöistä kyseisessä organisaatiossa.

Opinnäytetyössäni halusin saada esille uutta tietoa ja näkökulmaa kohderyhmän henkilöiden taloushallinnollisesta osaamisesta, minkä johdosta menetelmäksi valittiin puolistrukturoitu eli teemahaastattelu. Haastattelutilanteissa menetelmä toimi hyvin. Osa kysymyksistäni oli kuitenkin liian rajattuja ja yksityiskohtaisia. Tämä johti siihen, että yhdessä vastauksessa saatettiin vastata useampaan kysymykseen. Muutamissa haastatteluissa otin tutkijanvapauden ja muutin vähän kysymysmuotoja. Pidin tärkeänä saada oikeanlaista tietoa ja otin vapauden soveltaa kysymyksiä. Pääsääntöisesti kuitenkin pitäydyin suunnitellussa. Joissakin vastauksissa myös pyysin lisätarkennuksia tai selityksiä haastatellun puheeseen. Kokonaisuutena saamani vastaukset ja pitkätkin keskustelumme, antoivat mielestäni oikeaa kokemusperäistä tietoa tutkittavaan aiheeseeni nähden.

Haastattelut sujuivat pääosin luontevasti. Eräät haastattelutilaisuudet olivat tunnelmaltaan virallisia. Tähän vaikutti alussa oma kokemattomuuteni haastattelijana. Kokonaisuudessaan onnistumisen tunteeseeni vaikutti paljon se, että koin koko ajan opinnäytetyöni aiheen sekä haastatteluni tärkeiksi ja merkittäviksi. Tätä tunnetta lisäsi erityisesti se, että varatessani haastateltavia ja haastattelu-aikoja, opinnäytetyöni sai paria poikkeusta lukuun ottamatta erittäin positiivisen ja kiinnostuneen vastaanoton. Haastattelupyynnöjä tehdessäni kerroin lyhyesti opiskeluni sisältöä sekä opinnäytetyöni tavoitteesta. Opinnäytetyöni teoriaviitekehystä oltiin kiinnostuneita, samoin tutkimukseni mahdollisista johtopäätöksistä ja tuloksista. Kävimme jo ajanvarausvaiheessa antoisia keskusteluja muun muassa talousarvioprosessista ja julkisen hallinnon henkilöstön taloudellisesta osaamisesta. Kaikki haastattelupyynnöt eivät toki, esimerkiksi aikataulusyistä, sopineet ehdottamilleni henkilöille.

Teemahaastattelut suoritettiin 15.9.–22.12.2009 välisenä aikana. Sinällään ennalta haastatteluihin per haastateltava suunnittelemani ja varaamani aika-tarve oli melko realistinen. Haastattelujen pitkäksi venyneeseen aikajaksoon

vaikutti työntäyteinen syksy. Haastattelupyynnötä tehdessäni syksyn, varmasti koko maan ja julkisen hallinnon taloudellinen tilanne uudelleen tehtävine talousarvioineen vaikutti siihen, että haastateltavat olivat hyvin kiireisiä, ja haastatteluihin varattavaa aikaa tunnista kahteen ei tahtonut löytyä kalentereista pari viikkoa lyhyemmällä varausajalla. Oma kalenterini ja mahdollisuuteni olla poissa töistä haastatteluja tekemässä, vaikuttivat huomattavasti varaustiheyteen. Koko tämän ajanjakson haastattelujen ollessa kesken, olin kuitenkin niin sanotusti opinnäytetyöni ”päällä” tehden litterointeja ja käyden läpi teoriaviitettä. Ajastin työ- ja opiskeluaikani sekä vaatimukseni mielestäni realistisesti.

4.7 Teorialähtöinen sisällönanalyysi

Nauhoitin haastattelut pienellä, halvalla ja helppokäyttöisellä sanelimella, jossa kyllä aluksi tarvittiin jopa insinööriisautta. Lisäksi tein joitakin muistiinpanoja haastattelujen aikana, lähinnä ne olivat haastateltavan puheessa ilmenneitä korostettuja avainsanoja tai -asioita. Kuunnellessani nauhoja uudelleen litteroinnin yhteydessä ja sen jälkeenkin niitä vielä kuunnellessani, huomasin erilaiset tunnelmat ja sävyt haastateltavien vastauksissa. Erityisesti jokin tokaisu on jäänyt elävästi mieleeni haastattelun tunnelmakuvana.

Haastattelujen jälkeen tutustuin ja kertaisin jokaisen haastatteluaineiston niin, että mahdollisimman pian, tavallisesti saman päivän iltana, kuuntelin nauhoituksen kertaalleen läpi, ja tein muistiinpanoja muun muassa haastatteluun liittyvistä havainnoista. Tämän jälkeen purin nauhat eli litteroin ne sanatarkasti. Litterointi oli erittäin paljoa aikaa vievää, jonkun haastateltavan puhe- ja vastaustyylit olivat selkeät ja melkein suoraan kirjoitettavissa. Toisten puhetta taas piti kelata edestakaisin, että sain varmasti kaiken puheen sanatarkasti talteen.

Sovin haastattelut niin, että ehdin kuunnella, litteroida ja tehdä muistiinpanot haastatteluista aina ennen seuraavaa. Näin sain paremman ja eriytetymmän kuvan jokaisesta haastattelusta. Myös Hirsjärvi (2009, 267) ohjeistaa toimimaan tällä tavalla niin, että tutkija kirjaa koko tutkimusprosessin ajan muistiin omia ajatuksiaan, huomioitaan, tulkintoja, haastatteluihin liittyviä havaintojaan

sekä omia tuntemuksiaan. Kun kaikki haastattelut oli tehty, kuunneltu kertaalleen, kuunneltu ja litteroitu, aloitin alusta eli kuuntelin aikajärjestyksessä jokaisen haastattelun ja samalla tein litterointeihin merkintöjä huomionarvoisista ja käytettävistä tuloksista muuttamalla fonttiväriä ja -kokoja. Tulostetuissa litteroinneissa sain suoraan ryhmiteltyinä käytettävää tutkimusmateriaalia. Tämän jälkeen aloin ryhmitellä ja teemoittaa haastatteluja.

Haastattelumateriaalia kertyi kaikkiaan noin 11,5 tuntia nauhoitettua puhetta ja 200 sivua litteroitua tekstiä. Enimmillään yhdestä haastattelusta kertyi litteroitua puhetta 33 sivua ja vähimmillään 7. Suoritettuani haastatteluja 4–5 kappaletta, minulla oli tunne, että haluaisin tehdä haastatteluja paljon alkuperäistä, noin 12–14 kappaletta, suunnitelmaani enemmän. Innostuin, koska haastattelupyynnöt ja haastattelut olivat erittäin opettavaisia, sain hyvän vastaanoton opinnäytetyölleni, ja tärkeää materiaalia sekä opinnäytetyöhöni että omaan virkatehtävääni. Ohjaajan ennustuksen mukaan kävi niin, että mitä useampi haastattelu oli takana, sen selvemmin tiesin mitä haastateltavilta olisi pitänyt kysyä. Eli haastattelujen lopussa tutkija tietää mitä pitäisi tutkimusongelmaan nähden kysyä. Kun olin tehnyt 10 haastattelua aloin huomaamaan, etten oikeastaan saanut enää uutta tietoa haastateltavilta ja niinpä lopetin haastattelut, kun niitä oli tehty 13. Kaikki alussa suunnittelemani organisaatiotyypit ja viranhaltijatasot erilaisilta toimialoilta tulivat haastatelluiksi, eli en lopettanut haastatteluja kesken. Mutta alkuvaiheen innostunut ”en lopeta koskaan” -tunne kyllä hiipui.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Opinnäytetyön tutkimushaastattelut, joissa menetelmänä oli puolistrukturoitu eli teemahaastattelu, tehtiin siis viidessä organisaatiossa ja niissä yhteensä kahdeksalla toimialalla. Haastateltavia henkilöitä oli 13, joista osa oli organisaation ylempää johtoon kuuluvia viranhaltijoita tai taloushallinnon ammattilaisia ja osa toiminta- tai tulosyksiköiden vastuhenkilöitä.

Tutkimusten tulosten esittelyssä päädyin Alasuutarin (1995) mukaiseen ilmaisuun rikkauteen, eli tutkimukseni tulosten raportoinnissa on paljon suoria lauseita haastatteluista. Niistä, ainakin osasta, välittyy myös haastattelutilanteeseen ja tutkimusongelmaani liittyvää tunnelmaa, mikä sinällään on rikkaus. Yksi raportointiin liittyvä valintani oli kirjoittaa haastattelukysymykset näkyviin tutkimustuloksiin. Arvelin sen helpottavan lukijalle kysymysten ja vastausten hahmottamista. Jokaisen esittämäni kysymyksen vastauksia ei löydy yksilöitynä tämän tyyppisesti. Näin on siksi, että osa kysymyksistäni liittyi kiinteästi toiseen ja niihin saatiin yhteinen vastaus. Samoin eräät, esimerkiksi tausta- tai yleistiedot olivat sen kaltaisia, että niiden vastaukset ovat kyllä tuloksissa, mutteivät erikseen merkittyinä.

5.1 Taloushallinnollinen osaaminen ja sen kehittäminen

Yhtä lukuun ottamatta kaikilla haastatelluilla vastuuhenkilöillä oli korkeakoulututkinto ja usealla sen lisäksi paljon lisätutkintoja tai -koulutuksia. Muutamilla vastaajista oli parhaillaan menossa jatko-opiskeluja tai ainakin jo tarkkoja suunnitelmia niistä. Itse olen mietiskellyt seuraavaa tavoitettani, joka liittyy henkilöstöjohtamiseen ja tasapainotettuun mittaristoon. Näihin suunnitelmiini voi vaikuttaa se, saanko opinnäytetyöni tuloksia vietyä eteenpäin esimerkiksi omassa organisaatiossamme. Tavoitteenani se tietenkin on.

Vastuuhenkilöillä oli siis koulutustensa puolesta tietoa, pätevyyttä ja osaamista ammatillisten työtehtäviensä hoitamiseen. Heidän työtehtävistään merkittäviä ovat ammatillisten tehtävien ohella taloushallinnolliset tehtävät ja sen johdosta olin kiinnostunut heidän taloushallinnollisesta osaamisestaan.

Kysymys johdolle: Minkälaista taloushallinnon osaamista toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöt mielestäsi tarvitsevat?

Kysyttäessä johtoon kuuluvilta vastaajilta vastuuhenkilöiden osaamista sain hyvin laajoja kuvauksia osaamistarpeesta, mutta myös pohdiskeluja vastuu-

seen suhtautumisesta ja taloudellisuuteen liittyvästä asenteesta. Vastausten yhteydessä keskustelimme muutamien kanssa sisäisestä yrittäjyydestä.

Yksi johdon haastateltu oli sitä mieltä, että vastuuhenkilöiden tulisi ymmärtää tuloslaskelman ja taseen erät sekä mistä ne muodostuvat. Kolmen vastaajaan mukaan tarvittiin melko laajaa osaamista, ja he sanoivat lähes samoilla sanoilla, että tarkka talouden hoitaminen oli samaa kuin kodin talouden tai oman yrityksen hoitaminen eli että osaa, tietää ja tunnistaa sen, mikä synnyttää kustannuksia.

Enemmän sellaista, että hahmottaa näitä kokonaisuuksia ja pystyy seuraamaan, että mitenkä talous kehittyy. Ei mitään kirjanpitotaitoja eikä sen tyyppistä. Ihan maalaisjärki riittää.(Y)

Jonkinlainen käsitys siitä, että mikä sen kustannuksen oikeasti synnyttää eli kun ympäristö muuttuu, tilanteet muuttuu, palvelukäytännöt muuttuu. Että osaako he reagoida siihen. Että tällaisia rakenteita muutetaan ikään kuin automatic eikä sitten niin, että joku tulee sanomaan, että nyt teidän pitää leikata.(Y)

Lähes kaikki johtoon kuuluvista vastaajat olivat samoilla linjoilla siinä, että vastuuhenkilöillä piti olla kyky hahmottaa kokonaisuuksia, heidän piti tietää, mistä ja kuinka kustannukset syntyivät sekä mitkä olivat toiminnan tuotot. Talousarviovuoden aikana talousarvion toteutumisen seuranta, siihen reagointia ja ennakointia eli varautumista pidettiin tärkeinä. Lisäksi korostettiin taloudellista ajattelutapaa ja kustannustehokasta toimintaa. Vastuuhenkilöiden tulisi ottaa kokonaisvastuu oman yksikön toiminnasta ja hallita sen prosesseista muun muassa talousarvioprosessi.

...mutta taloushallinnon osaamista – niin kyllä niitä lukuja sinne osataan laittaa, mutta onko se kokonaisuus ihan oikeasti kaikilla hanskassa? Että mä en tiedä onko se sitten osaamisen puutetta vai haluamisen puutetta – kumpaa se on?(Y)

Pari pitkän työuran julkisen hallinnon ylemmässä johdossa tehneistä vastaajista kertoi aiemmin vallalla olleesta toimintakulttuurista, jossa taloustoimisto hoiti budjetit ja sen rahapuolen ja palveluyksiköt muun eli niin sanotun ydin-toiminnan. Taloushallinnolliset tehtävät ja vastuut oli nähty ja pidetty erillisinä

itse toiminnasta. Vastaajien kokemukset olivat hyvin Meklinin (2002) kirjaan Valtion taloudenperusteet kuvaaman kameraalisen talouskulttuurin mukaisia, eli rahat ja toiminta olivat erillään toisistaan. Silloin vastuuhenkilöt eivät tarvinneetkaan taloushallinnollista osaamista toisin kuin nyt.

”Julkisessa hallinnossa tulisi jättää rönsyt pois eli keskittyä olennaiseen sekä tehtävissä, että raha käytössä”, vastasi eräs johtoon kuuluva. Talousarvion laadinnan tuli lähteä annetuista ohjeista, muun muassa raamista niin, että toiminnan suunnittelu, tavoitteet ja määrärahaesitykset lähtisivät toiminta- tai tulosityksikoista organisaatiossa alhaalta ylöspäin eikä niin, että organisaation ylhäältä sanottiin ja määrättiin, kuinka piti toimia. Osa johtoon kuuluvista korosti näin talousarviokuria. Osaamista olisi se, että talousarvioehdotuksen laadinnassa määrärahat asetettaisiin heti annetun raamin puitteissa eikä ajateltaisi, että *”me tarvitsemme kaikki nämä asiat”* ja että jonkun muun tehtävänä oli karsia talousarvioehdotuksia.

Että tämän tyylistä, niin kuin, kokonaisvastuuta peräänkuuluttaisin ja se on enemmänkin tällainen asennekysymys sitten. Toiminta- tai tulosityksikköjen vastuuhenkilöt eivät aina ajattele euroja, mutta koska heille on annettu vastuu päätöksenteosta niin kyllä se tarkoittaa sitä, että vastuu niistä euroista tulee siinä sivussa ja silloin niitä pitää jollakin tavalla ymmärtää.(Y)

Pienistä puroista tulee suuret joet eli se vaikuttaa siihen millainen taloudellinen tulos firmalla tulee ja minkälainen tällä organisaatiolla tulee. Kuinka ne pienet tulosityksiköt toimivat?(Y)

Useat johdon vastaajista kertoivat, ja vähän korostivatkin, että vastuuhenkilöiden taloushallinnollisessa osaamisessa sekä siihen suhtautumisessa oli eroja. Toisissa toiminta- tai tulosityksiköissä seurattiin, reagoitiin ja analysoitiin hyvinkin tarkasti talousarvion toteutumista tekemällä itse tai pyytämällä taloushallinnosta raportteja ja vertailuja talousarvion toteutumisesta. Eräs vastaajista korosti, että yhteistyö taloushallinnon kanssa oli tärkeää. Taloussihteeriksi kannatti valita henkilö, johon voi luottaa ja jonka kanssa yhteistyö sujui.

Kysymys vastuuhenkilöille:

Mitä taloushallinnon koulutusta haluaisit lisää?

Haastatteluja litteroidessani ja lukiessani huomasin, että lisäkoulutustarpeet olisivat helppoja ja edullisia toteuttaa sekä ongelmat yksinkertaisesti ratkaistavissa. Ennakkokäsityksistäni poiketen vastuuhenkilöt eivät sanoneet tarvitsevana tai haluavansa laskentatoimen teoriaan liittyvää koulutusta, vaan selkeästi tarvittiin ja haluttiin oman organisaation toimintatapoihin ja -sääntöihin liittyvää sisäistä koulutusta ja tiedottamista.

Sanotaan, että oman organisaation ja pääorganisaation taloushallinnosta ja näistä. Niin siitä se voisi olla. Ja se voisi olla ihan sisäistä koulutusta, että ei sen tarvitse olla mistään haettua, että me voitaisiin miettiä ja kehittää näitä asioita.(V)

Yksi vastuuhenkilöistä vastasi, että taloushallinnollisia asioita ja päätöksiä tulisi jalkauttaa organisaatioissa alaspäin. Se lisäisi vastuuttamista, mikä puolestaan lisäisi motivaatiota ja innostusta talousasioihin. Näin henkilöstö kokisi, ettei taloushallinto ole harvainvaltaa, muutamien ihmisten ja päättäjien hommaa. Taloushallinto olisi tärkeää mieltää osaksi koko toimintaa eikä niin, että se oli vain kirjanpitoa ja palkanmaksua.

Pari vastuuhenkilöistä sanoi haluavansa toiminnan hinnoitteluun liittyvää koulutusta. Esimerkiksi palvelu- tai suoritehinnan laskemisen yhteydessä tai tarjouslaskennassa he kokivat tarvitsevana lisäkoulutusta. Lähinnä heille oli ongelmallista yksittäiseen hintaan mukaan otettavien kustannuserien määrittely. Toisaalta toinen mietiskeli, ettei vastuuhenkilön tarvitse yksin tätäkään osa-aluetta hallita vaan taloussihteereiltä piti osata pyytää apua ja neuvoa. Kaikkea ei tarvinnut osata ratkaista itse yksin.

Eräs vastuuhenkilö kertoi vievänsä yksikkönsä talousarvion toteutumisen seurannan useita kertoja vuodessa päättäjien tiedoksi. Vastuuhenkilö kertoi sen lisäävän hänen omaa varmuuttaan ja myös päättäjien luottamusta yksikön toimintaan, koska se oli avointa ja poliitikot tiesivät missä mentiin. Tämä toimintatapa, että talousasioista keskusteltiin talousarviovuoden aikana, oli myös päättäjien tahto. Vastuuhenkilö katsoi toimintatapansa edistävän sitä, että ongelmatilanteissa asioita myös vietäisiin eteenpäin eli viranhaltijat saisivat myös hyödyn avoimesta ja säännöllisestä tiedottamisesta poliitikoille.

Enempi kuitenkin niitten asioiden kans kuin numeroitten kans. Mutta kyllä varmaan ihan tuollainen yleinen kirjanpidon ja taloushallinnon perusselventäminen niin se voisi olla paikallaan omassa organisaatiossa. Ei mitään kirjanpidon koulutusta vaan meidän organisaation toimintatavat, niin niitä voisi avata ja perustella ja kehittää. (V)

Yhdelle haastatelluista vastuuhenkilöistä esitin viimeisen kysymyksen erilaisena kuin muille. Menettelin näin, koska siihen mennessä saamani vastaukset ja haastateltavan aiemmat vastuualueet ja tehtävät muun muassa taloushallinnossa, houkuttivat siihen. Kysyin haastateltavalta, millaista taloushallinnollista kehittämistä hänen organisaationsa tarvitsisi. Vastaus oli hyvin selkeä ja yksiselitteinen: tiedonkulkua, avoimuutta ja ajan tasalla pitämistä. Pääasias-
sa vastaus koski talousarvioprosessia, mikä johtui varmasti sen ajankohtaisuudesta haastattelua tehdessäni. Kehittämisehdotukset olivat muun muassa oman vastuuyksikön taloushenkilöstön ottamista mukaan organisaation talousarvio- ja strategiaproessiin. Henkilöstön osallistuminen ja avoin tiedottaminen edesauttaisivat henkilöstön sitoutumista ja asennoitumista yhteisiin tavoitteisiin. Nyt pääorganisaation tavoitteet jäävät irrallisiksi ja kauas toiminta- ja tulosityksiköistä, koska vain organisaation ylin johto ja osa keskijohdosta tiesivät esimerkiksi talousarvioprosessin vaiheista.

Prosessina sanotaan, että voisihan se vähän mielekkäämpikin olla mutta en mä nyt tiedä sitten, kun puhutaan kuitenkin niin isosta organisaatiosta että ei kaikkea voi toivoa. Pitää vain ajatella että näin se nyt on. (V)

Ottaen huomioon kysymykseen saamani vastaukset sekä haastattelujen ilmapiirin ja sävyn, näissä vastauksessa mielestäni korostui vastuuhenkilöiden halu olla itse mukana, esimerkiksi strategiatyöskentelyssä, ja ottaa myös oman organisaation henkilöstöä mukaan taloushallinnollisten asioiden valmisteluun, päätöksentekoon ja seurantaan. Henkilöstön uskottiin olevan kiinnostunut näistä asioista. Yksi vastuuhenkilöistä totesi, että tuntuu tyhmältä vastata kiinnostuneelle henkilöstölle, ettei itsekään tiedä, missä mennään.

Kysymys johdolle:

Kuinka vastuuhenkilöiden osaamista tulisi kehittää?

Eräs johtoon kuuluva vastasi, että varmasti vastuuhenkilöt itse tiedostivat, jos heidän osaamisessaan oli puutteita. Vastaajalle nämä puutteet eivät ole yhteistyössä tulleet ilmi. Tämän arveltiin osaltaan johtuvan siitä, että yksiköt tekivät kiinteästi yhteistyötä taloushallinnon ammattilaisten kanssa. Vastaaja kuitenkin uskoi, että vastuuhenkilöt olivat hyvin kiinnostuneita pääsemään talousarvion lukuihin sisälle, eli ymmärtämään sen rakennetta paremmin. Talousarvio oli prosessina haasteellinen, ja siinä oli ongelmiansakin ennen kuin se lopulta saatiin oikeanlaisena kokoon. Näissäkin vastauksissa ja käymismissämme keskusteluissa korostuivat haastatteluhetkellä meneillään olleet vuoden 2010 talousarvioehdotusten karsinnat.

Että sellaista just mitä tuossa sanoin. Niin sellaista ajattelua, että tämä on niin kuin oma yritys, että pitää miettiä sitä taloudenkin näkökulmasta niitä asioita, että sellaista koulutusta lisää. (Y)

Yllä lainatun johtoon kuuluvan kanssa keskustelimme sisäisestä yrittäjyydestä, ja hän oli sitä mieltä, että tavallaan juuri sellaista ajattelumallia kaivattiin nyt julkisen hallinnon taloudellisesti kireässä tilanteessa. Vastuuhenkilöiden ja lähiesimiesten ajatusmallin tulisi muuttua lama-aikana niin, että nyt pitää pärjätä vähemmällä ja kaikki kantaisivat vastuunsa siitä yhteisesti. Ylempään johtoon kuuluvat olivat niin sanotusti puun ja kuoren välissä, koska oli pidettävä omien toimialojensa puolta, kun koko kakkua jaettiin. Toisaalta piti ymmärtää laajoja linjoja ja koko julkisen hallinnon etua.

Eräs johtoon kuuluva piti tärkeänä, että vastuuhenkilö ottaisi rutiiniksi menokehityksen seurannan ja seuraisi talousraportteja säännöllisesti. Myös yksityiskohtainen tutustuminen lukujen eli tilien sisältöön, eli miten tuloja ja menoja kirjattiin eri tilille, oli tärkeää. Projektityössä talouden seuranta vielä korostui.

Sanotaan näin, että joka viikko toteutumat, sitten niiden sisällöt kerran kuussa. Se olisi riittävä ja hyvä tapa. Ja sitten se, että ilmoittaa, jos on ongelmia niin pitää tietysti ilmoittaa sitten heti. (Y)

Että ihan oikeasti olisi aikaa ja varattaisiin aikaa tavallaan sille kehittämiseksi ja sitä kautta sitten sille talouden suunnittelulle ja pidolle. Sillä tavalla tietysti se sitoutuminenkin on parempaa kun siihen paneudutaan ja otetaan tosissaan se. (Y)

Yksi johtoon kuuluva kertoi heidän organisaatiossaan sisäisenä koulutuksena järjestettävistä vastuuhenkilöille tarkoitetuista koulutuksista. Siihen yhtenä osana kuuluivat taloushallinto ja talousarvioprosessi. Koulutus oli saanut hyvän vastaanoton. Koulutukseen myös niin sanotusti ehdittiin istumaan ja osallistumaan, ja taloushallinnollisen osuuden määrää siinä oli toivottu lisättäväksi.

Tarvetta koetaan olevan ja selvästi niin kuin näyttäis ja kiinnostusta on siihen, että se ei ole niin kuin meidän puolelta ajateltu, että meidän mielestä olisi tarvetta. Vaan ne jotka oikeasti tekee sitä työtä, on itse ilmaissut näissä vastauksissaan, että tällaiseen on halukkuutta ja toivetta.(Y)

Johdon haastatellun yhtenä kehittämiseideana oli intranettiin tehtävä esimiestyön työkalupakki eli sellainen tietopankki, josta yhdestä osoitteesta esimies tai vastuuhenkilö voisi hakea ajan tasalla olevia vastauksia erilaisiin työssä eteen tuleviin ongelmiin. Haastateltu korosti, että pakin tulisi olla heidän organisaatioonsa ja heidän toimintavoillaan laadittu. Keskustellessamme vastuuhenkilöiden osaamisesta ja vastuusta taloushallinnollisissa asioissa haastateltu sanoi, että kehitettävää toki vielä oli, mutta selvästi näkyi myös se, että kehittämiseen oltiin halukkaita. Toiminnan organisointi haluttiin pitää nykyisen kaltaisena eli valta haluttiin pitää toiminta- tai tulosalueilla ja siitä linjaorganisaatiossa toiminta- tai tulosityksiköissä kuten toiminta- ja hallintosääntö nyt määräisivät. Ja vallalla sai myös vastuuta. Koska vastuuhenkilöt eivät ole ekonomeja, organisaation pitäisi luoda selkeät toimintaohjeet, jotka tiedon lisäksi pitäisivät vielä mielenkiinnonkin yllä talousasioihin.

Sanoisin, että ihan hyvään suuntaan ollaan menossa, mutta kyllä meillä tekemistä on vielä paljon tässä asiassa.(Y)

Eräs johtoon kuuluva pohti, että hänen mielestään vastuuhenkilöiden osaaminen sinällään oli oikealla tasolla ja riittävää, mutta organisaatiossa pitäisi olla enemmän heidän omaan toimintaansa liittyviä yhteisiä tilaisuuksia, yhteistä keskustelua ja linjaamista, ei niinkään koulutusta. Johtoon kuuluva haastateltu kertoi tarkoittavansa sellaisia tilaisuuksia, joissa käytäisiin organisaation yhteisiä asioita läpi niin, että sen kautta vaikkapa asetetut tavoitteet olisivat enemmän yhteismitallisia.

Kyllä se on aika kirjava se, jos talousarviokirjasta lukee – tai saati sitten niistä tilinpäätöksistä niin, joissa on todettu niin - joku on todennut että tavoite on saavutettu. Jollakin on, että suunnilleen saavutettu ja joillakin ihan tarkkoja miten se on saavutettu.(Y)

Toisen johtoon kuuluvan haastatellun kanta oli, että jokainen vastuhenkilö hallitsi oman toimialansa hyvin ja sillä tavalla osasi asiansa. Hänen mielestään kyse ei ollut osaamattomuudesta vaan paremminkin siitä, että tavoitteisiin ei ollut niin paneuduttu eikä niitä pidetty tärkeinä. Tähän osaltaan vaikutti myös se, että resurssit olivat niukat eikä liikkumavaraa kuitenkaan esimerkiksi toiminnan kehittämiseen ollut. Tilanteeseen vaikutti myös dualismi, eli isommissa kehittämisohjelmuksissa ja muutoksissa voitiin törmätä poliittiseen päätöksentekoon eli kehittämistä voitiin myös jarruttaa.

Niin, nykytila pitää säilyttää ja nykyiset rakenteet pitää säilyttää. Ja koko ajan pitää tulla siihen päälle lisää ja uutta. Se on mun mielestä se perusongelma.(Y)

Eräässä organisaatiossa taloushallinnon ammattilaisten ja vastuhenkilöiden yhteistyötä pidettiin erittäin mielekkäänä ja rakentavana. Vastuhenkilöt olivat aktiivisia ja kiinnostuneita taloushallinnon asioista sekä halukkaita oppimaan niitä. Yhteistyön rikkautena pidettiin myös sitä, että toisella osapuolella oli taloushallinnon osaaminen ja toisella toiminnan ammatillinen osaaminen. Toiminnan ammatillinen osaaja kiinnitti huomioita asioihin, jotka taloushallinnon ammattilainen näki täysin toisessa valossa ja päinvastoin. Yhteisissä palaverissa asioiden pohdintaa kasvatusten sekä talouden että toiminnan kannalta pidettiin erittäin hyvänä. Osaamista korostettiin olevan, ja se oli myös kehittynyt hyvään suuntaan vuosien kuluessa.

Haastattelun loppuun keskustelin yhden johtoon kuuluvan haastatellun kanssa pitkään monenlaisista taloushallinnon osaamisista. Keskustelimme muun muassa tavoitteiden asettamisesta ja niihin laadittavista mittareista, joiden laadinta on vaikeaa. Olimme molemmat törmänneet mittareiden vertailukelvottomuuteen. Julkisen hallinnon eri toimialoilla, esimerkiksi teknisellä sektorilla, oli monenlaisia valtakunnallisiakin vertailulukuja ja mittareita. Usein niissä

kuitenkin törmättiin siihen, että niiden taustaluvut sisältävät eri asioita eri organisaatioissa. Olimme samaa mieltä siitä, että parasta vertailua oli oman yksikön toiminnan ja sen kehittämisen vertailu eri vuosina. Taloudellisten tavoitteiden asettamisessa ja mittaamisessa piti ottaa huomioon eri toimialojen toiminnan tarkoitus, eli kaikkia ihmisille tuotettavia palveluja ei voitu mitata metrimitalla eikä kiloina. Laadulliset mittarit olivat vielä paljon vaikeampia asettaa kuin määrälliset mittarit ja myös niillä mittaaminen oli vaikeaa.

Taloushallinnolliseen osaamiseen saamiini laajoihin ja hyviä kehittämisedotuksia sisältäneisiin vastauksiin ja keskusteluihin liittyen yhtenä asiana korostettiin, että yhteystyö vastuuhenkilöiden ja organisaation taloushallinnon kesken oli ensiarvoisen tärkeää. Samoin säännölliset neuvottelut ja yhteydenpito taloushallinnollisissa asioissa omaan esimieheen olivat tärkeitä.

Ja oikeastaan se mitä pitäis kehittää on taloudellinen ajattelutapa ja laskentapuolen osaaminen. Taloudellinen ajattelutapa pitää sisällensä aika paljon. Talouslaskenta puolen asioita ja taloudellisuutta, säästäväisyys on vähän tylsä sana mutta taloudellisuus.(Y)

Haastattelujen perusteella päättelin, että ainakin osa johtoon kuuluvista ajattelijoista, että taloudellinen toiminta- ja ajattelutapa polveutuvat ylhäältä esimiehen suhtautumisesta ja viesteistä alaspäin. Pitämällä taloushallinnollisia asioita esillä ja käsittelemällä niitä yhteisissä palavereissa lähiesimiesten kanssa tietämys ja sitoutuminen lisääntyivät. Haastattelujeni perusteella myös vastuuhenkilöt olivat samaa mieltä. Vastuuhenkilöiden omien yksiköidensä tunteista pitäisi hyödyntää ja arvostaa sitä.

Yhteenvetona vastuuhenkilöiden taloushallinnolliseen osaamiseen, ajatteluun ja niiden kehittämiseen liittyvistä vastauksista voidaan todeta, että vastuuhenkilöt haluaisivat vähäisessä määrin laskentatoimen koulutusta palvelujen hinnoitteluun. Enemmänkin haluttiin avoimuutta ja omien organisaatioiden toimintatapoihin, päätöksentekoon ja esimerkiksi talousarvioprosessiin liittyvää sisäistä tiedottamista, koulutusta ja osallistumista. Eräässä organisaatiossa järjestettiin sen omiin toimintasääntöihin ja -tapoihin sekä muun muassa

talous- ja henkilöstöhallintoon, työturvallisuuteen, hankintasääntöön ja muihin tämän kaltaisiin sisäisiin pelisääntöihin liittyvää keskijohdolle ja vastuuhenkilöille tarkoitettua sisäistä valmennusta. Vastuuhenkilöt tuntuivat arvostavan ja odottavan juuri sen tyyppistä koulutusta. Molempien haastateltujen ryhmien vastausten perusteella voidaan todeta, että vastuuhenkilöille ei kaivattu eivätkä he itse kokeneet tarvitsevansa varsinaista taloushallinnollista koulutusta, kuten kirjanpitoa. Paremminkin tarvittiin ja haluttiin taloudellista ajattelutapaa, organisaation toimintaan liittyvää sisäistä koulutusta, tiedottamista, avoimuutta ja osallistumista.

5.2 Vastuuhenkilöiden käsitys tehtäviensä vaikeudesta

Kysymys vastuuhenkilöille:

Mitkä tehtävät taloushallinnollisista tehtävistäsi ja vastuistasi ovat mielestäsi vaikeimmat?

Yksi vastuuhenkilö vastasi lyhyen ytimekkääksi, että vaikeinta oli talousarvio. Se oli sellainen koetinkivi aina, sen täsmääminen ja kaikki siihen liittyvä. Muita lyhyesti vastattuja taloushallintoon liittyviä haasteita olivat muun muassa las-kentatoimi sinällään käsitteenäkin sekä investoinnit.

Eräs vastuuhenkilö kertoi oman toiminta-alansa luonteesta johtuvasta mittaa-misen vaikeudesta eli toiminnan luonne oli eräänlaista hyvinvointipalvelua tuottavaa ja hyvin abstraktia määriteltäväksi määrämittareilla. Vastuuhenkilö kuvaili, että heidän toimialallaan laatua ja mittareita oli kehitetty vuosia ja niitä kehitettiin edelleen. Mittaamisen tulisi olla enemmänkin laadullista kuin mää-rällistä toiminnan luonne ja vaikuttavuus huomioiden. Heidän alallaan toimin-nan vaikuttavuuden arviointi oli hyvin pitkäjänteistä, vuosien päähän ulottuvien tulosten arviointia. Lisäksi haastateltu korosti talousarvion merkitystä niin, että talousarvion tulisi palautua laadun mittaamiseen, ja sitä kautta vastuuhenkilöt voisivat saada puhtia ja pontta seuraavan vuoden toiminnan suunnitteluun ja valmisteluun. Haastatellun mielestä talousarvioprosessi ei nyt tukenut tämän

tyyppistä toiminnan suunnittelua ja arviointia. Jatkuvana haasteena oli, miten parannat laatua ja miten pystyt paremmin mittaamaan talousarvion toteutumista ja sitä mitä sillä oli saavutettu.

Toisaalta se olisi hyvä työntekijöitten ja itsensä motivoinnin kannalta, että pystyttäisiin edes itse sanomaan, että koska on tehnyt hyvää jälkeä, mikä on laadukasta ja mitä se laadukas työ on, onko se määrää vai miten sitä arvioidaan.(V)

Toiminnan tuottaessa abstraktia hyvinvointipalvelua, missä mittarit eivät voineet olla kappaleita, metrejä tai massoja, haastateltavan mielestä huomio pitäisi kiinnittää toiminnan lopputulokseen. Hän pohti myös ongelman laajuutta, eli todennäköisesti monella muulla oli samanlaisia ongelmia mittareiden asettamisessa. Tavoitteiden asettamisen ja laadun mittaamisen vaikeudesta huolimatta talousarvioprosessi oli vastaajan mielestä mukavaa työtä ja ehkä myös hallinnollisista töistä helpointa. Hän koki taloushallinnolliset tehtävät ja -vas- tuut mieluisina.

Eikä ne kollegatkaan ole sitä tiennyt, kyllä mä olen sitä monta kertaa. Ei sitä ole kukaan täydellisesti ratkaissut, että on siitä erinäköisiä versioita ja niitä yhdistelemällä saa sellaisen kohtalaisen mutta ei vielääkään riittävän hyvän. Se on haaste.(V)

Eräs vastuhenkilö pohti taloushallinnon tehtävien vaikeutta eri taloudellisten suhdanteiden aikana, eli ovatko haasteet kovempia taloudellisesti hyvänä aikana vai nyt laman keskellä? Hän päätyi pohdinnassaan siihen, että se oli oikeastaan kummallakin tavalla. Toisaalta huono taloudellinen tilanne korosti taloudellista vastuuta. Kyseinen toimiala oli vastaajan mielestä aina toiminut hyvin kustannustehokkaasti. Suoritteiden oli pitänyt aina olla nettohinnoitel- tuja, yksikön toimintaa oli pitänyt muuttaa ja sopeuttaa taloudellisen tilanteen mukaan. Tähän oli vaikuttanut osittain myös se, että toimialalla oli perinteisesti ollut käytettävissä muiden saman alan toimijoiden vertailutietoja, joiden perus- teella toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta oli voitu vertailla.

Yksi vastuhenkilö mietti taloushallinnollisten tehtävien viemää työaika. Talousarvioprosessi alkoi keväällä huhti–toukokuussa ja kesti marras–joulu-

kuulle. Toisaalta vastuuhenkilön vastuista ja tehtävistä merkittävin osa olivat taloushallinnon tehtävät eli periaatteessa työ koostui niistä.

Se ajan vienti niin sitähan tämä työ on. Siihen tätä omaa työtä ja johtamista pitää peilata, että tuota mitkä ne tavoitteet on ja, että se prosessi pysyy hallinnassa. Että en mä sitä näe, että se mikään aikasyöppö olisi vaan se kuuluu tähän työhön.(V)

Tavoitteiden toteutumisen seurannan ja siitä tehtävä raportoinnin eräät vastuuhenkilöt kokivat turhauttavaksi. Tämä tuli esiin niissä organisaatioissa, joissa kyseinen toteutumisaraportointi korkeimmalle päättävälle elimelle eli esimerkiksi valtuustolle tehtiin vain harvoin. Talousarvioprosessiin ja sen vaiheisiin, muun muassa määrärahojen leikkaamiseen laadintaprosessin aikana, otettiin muutamissa haastatteluissa kantaa. Tähän vaikutti varmasti haastattelujen ajankohta, syksy 2009, jolloin lähes kaikissa julkisen hallinnon organisaatioissa yritettiin saada talousarvion niin sanotusti päitä yhteen, eli tuloja ja menoja tasapainoon. Kokonaisuutena taloushallinnollisista tehtävistä vaikeimpina pidettiin talousarvioprosessiin liittyviä tehtäviä, kuten tavoitemittareiden laatimista.

5.3 Strategian tuntemus ja organisaatiokeskustelu

Julkisen hallinnon organisaatiot laativat strategian linjaamaan tulevien vuosien toimintaa ja tahtotilaa. Tällaisia ovat esimerkiksi organisaation ylimmällä tasolla tehtävät kuntastrategiat, joiden tulisi linjassa alentua toiminta- tai tulosalueja yksikkötasolle toimintalinjauksiksi. Kuntaliiton ohjeiden mukaan talousarvion valmistelun perustana olivat muun muassa toiminta-ajatus, visio ja strategiat sekä niistä aiheutuvat edellytykset ja painopisteet.

Kuntatalouden pelastusohjelma (Suomen Kuntaliitto 2010) kantaa huolta muun muassa kuntien voimakkaasti kasvaneesta menokehityksestä ja korostaa menojen kasvun hillitsemisen tärkeyttä. Mielestäni yksi keino menojen kasvun hillitsemisessä olisi toiminnan suunnittelu, tavoitteiden asettaminen ja resursointi eli toiminnan strateginen ohjaus, ydintehtäviin panostaminen ja tarkka talouden seuranta.

Kysymykset vastuuhenkilöille:

Mikä on pääorganisaationne strategia? Miten hyvin tunnet sen? Miten päästrategianne käsitellään organisaatiossanne alaspäin? Miten päästrategia alenee organisaatiossa alaspäin yksikkönne strategiaksi?

Vastuuhenkilöiden haastattelujen yhtenä teema-alueena oli organisaation strategian, vision ja toiminnan tarkoituksen tuntemus. Tutkijana minua kiinnosti millaisia toimintatapoja muissa organisaatioissa ja yksiköissä oli strategian jalkauttamiseksi alaspäin käytännön toimintamalliksi ja talousarvion suunnittelun lähtökohdaksi. Omalla tulosalueellamme ei ole yhteistä strategiatyöskentelyä.

Yrityksen, tai tässä tutkimustapauksessa julkisen hallinnon organisaatioiden, ylimmän johdon tulisi kokoontua vähintään kerran vuodessa arvioimaan ja päivittämään strategiaa. Se voidaan tehdä esimerkiksi SWOT- analyysin avulla arvioimalla menestystekijöitä ja uhkia, käymällä läpi toiminta-ajatukset, arvot ja visiot. (Kaplan & Norton 2009, 88.) Eräissä haastatteluorganisaatiossa tällainen vuosittainen strategiatyöskentely olikin tapana ja siitä saatiin toiminta- tai tulosityksiköille myös kirjallista tietoa.

Kaikki haastatellut vastuuhenkilöt tunsivat suuret linjaukset pääorganisaationsa strategiasta ja pari heistä myös osallistui organisaationsa strategiaseminaareihin. Toiminta- tai tulosityksiköillä oli myös omia päästrategiasta johdettuja yksikkö- tai osastrategioita. Yksi haastatelluista kiteytti päästrategian linjaamisen oman toiminta- tai tulosityksikön strategiaksi niin, että talousarvion laadinnassa ja toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa oli viisautta, että se tuki pääorganisaation strategiaa. Niillä asioilla ja määrärahoilla oli paremmat läpimenon mahdollisuudet, kun voitiin vedota päättäjiin, että tämä oli strategiassa toimialan tai -yksikön tehtäväksi määrätty ja yksikkö toteutti sitä.

Eräs haastateltu vastuuhenkilö kertoi, kuinka heidän yksikkönsä toiminta nojasi pääorganisaation strategiaan niin, että he omalla toiminnallaan toteuttivat

osaa päästrategiasta, yhtymäkohtia oli paljon ja kaikessa otettiin huomioon, että toiminta olisi linjassa päästrategian kanssa. Tämän toiminta- tai tulosityksikön seuraavan vuoden talousarvion tavoitteet oli tehty ja asetettu niin, että niillä oli selvät yhtymäkohdat ja samat linjat päästrategian kanssa. Yksikössä oli pohdittu oman toiminnan strategiset painopisteet ja toiminnan kehittämistä niiden kautta. Yksikössä pidettiin korostetusti esillä pääorganisaation strategiaa talousarvion tavoitteiden asettamisessa ja sen alenemista yksikköön niin, että yksikön toiminnalla oli selkeä tehtävä. He omalta osaltaan loivat perustaa pääorganisaation kehittämiseksi ja strategialle. Vastuuhenkilö kertoi, että esimerkiksi henkilöstöpalavereissa he pitivät korostetusti strategiaa näin esillä. Strategian tuntemus ja siihen sitoutuminen osana yksikön toimintaa olivat kohentuneet huomattavasti.

Eräs vastuuhenkilö kertoi organisaation päästrategian olevan yksi hänen työkaluistaan.

Löytyy kyllä heti tuosta eli käsikassarana se on. Ja meidän sitten niin kuin nämä visiot, suunnitelmat ne niin kuin kulkee käsi kädessä näiden pääorganisaation strategioitten kanssa. Että kyllä sen hyvin tunnen ja se on hyvin paljon koko ajan esillä.(V)

Osassa haastatteluorganisaatioita päästrategiaa käsiteltiin esimerkiksi johtokunta-, johtoryhmä- tai lautakuntatason päättävien elinten kokouksissa, joissa vastuuhenkilöitä oli myös mukana. Vastaavasti parissa organisaatiossa vastaajat kertoivat strategiatuntemuksensa olevan oman aktiivisuuden varassa eli niissä strategiaprosessi katkesi organisaation ylätasolle eikä sitä käsitelty systemaattisesti esimerkiksi toiminta- tai tulosalueilla tai -yksiköissä. Toinen heistä pohti omaa virka-asemaansa ja totesi olevansa ilmeisesti hierarkiassa liian alhaisella tasolla osallistumaan organisaation strategiatyöskentelyyn.

Strategian käsittelyssä ja sen tuntemisessa oli positiivisena ilmiönä, että pari haastatelluista pääsi osallistumaan strategiaseminaareihin. Loputkin haastatelluista olivat itse aktiivisia hakemaan tietoa ja linjaamaan yksikkönsä toimintaa organisaationsa päästrategian kanssa samansuuntaisesti. Eräässä

organisaatioissa strategiaan liittyvistä asioista tiedotettiin toiminta- tai tulosityksikköihin säännöllisesti ja asiaa pidettiin niin sanotusti esillä koko ajan. Jossakin yksikössä strategiakirjat ja -tiedotteet pidettiin näkyvällä paikalla esillä koko henkilöstön saatavilla, ja niihin kehoitettiin tutustumaan aina välillä. Ainakin osassa organisaatioita toiminta- tai tulosityksikön vastuuhenkilöt järjestivät henkilöstölle yhteisiä tilaisuuksia, joissa strategiaa käsiteltiin. Vastuuhenkilöt myös pyysivät omia esimiehiään kertomaan vuosittain järjestettävän strategiaseminaarin tuloksista.

On käyty läpi oman esimiehen toimesta yhteisissä palavereissa ja muutenkin. Ja sitten miellä on erilaisia suunnittelupäiviä ja koulutuspäiviä. (V)

Kyllä mä uskon, että muihinkin toiminta- tai tulosityksikköihin tulee, koska mulle tulee joka vuosi se strategiaseminaarikirjanen ja yleensä mä sen käyn läpi kyllä. Ja oma esimiehenikin sitten käy näitä yhteisiä asioita läpi. (V)

Pääorganisaatioiden strategiatyöskentelyssä oli siis eroja. Toisissa se oli työkaluna ja esillä olevana ohjenuorana lähes kaikessa toiminnassa koko ajan. Toisissa organisaatioissa strategiatyöskentelyyn eri organisaatiotasolla osallistutettiin ja osallistuttiin, toisissa se oli vain ylimmän johdon työkalu. Jossakin organisaatiossa se oli kirja, joka postitetaan kaikille sen jälkeen kun se on laadittu. Yhtenä kysymyksenä strategiaan liittyen olisi pitänyt tarkentavasti kysyä vastuuhenkilöihin henkilökohtaisen sitoutumisen tasoa organisaation strategiaan. Siitä sain käsitystä kuitenkin vastausten sävyistä. Selvästi oli havaittavissa, että vastuuhenkilöt olivat halukkaita osallistumaan strategiatyöskentelyyn pääorganisaatiotasolla ja hakivat itse aktiivisesti tietoa.

Organisaatiokeskustelu muun muassa seuraavan vuoden tavoitteista, määrärahoista ja resursseista ennen talousarvioprosessin alkamista ohjaisi talousarvioehdotusta laativaa vastuuhenkilöä niin, että hän olisi tietoinen organisaation visioista ja tavoitteista omalta osaltaan niin, että hänen esimiehensä ohjaisi talousarvioprosessia. Sekä johtoon kuuluvilta että vastuuhenkilöiltä kysyttiin, kävivätkö he tai käytiinkö heillä organisaatiokeskustelua? Halusin kartoittaa ja

kuvailla siitä, kokevatko eri organisaatiotasot ohjauksen ja yhteistyön eritavalta.

Kysymys johdolle:

Käyttekö talousarvion laadinnan yhteydessä organisaatiokeskustelua esimerkiksi tavoitteista, resursseista ja niihin sitoutumisesta toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöiden kanssa?

Johtoon kuuluvat kertoivat, että heidän organisaatioissaan panostettiin keskusteluihin ja yhteistyöhön talousarvion laadinnan yhteydessä. Ainoastaan yksi haastatelluista kertoi, ettei heillä oikeastaan käyty sellaista ohjaavaa keskustelua vaan ohjeet toimitettiin kirjallisina ennen talousarvioprosessin alkamista. Eräs toinen taas kertoi ohjaavan keskustelun olevan jatkuvampaa.

Kyllä sitä keskustelua käydään koko ajan yhteistyössä johtoryhmän kanssa. Kyllähän mä koko ajan olen tietoinen siitä, että mitä siellä tapahtuu. Että sellaista ei tule, että yhtäkkiä siellä olisi esityksenä joku uus juttu mistä mä en tietäisi mitään. Että kyllä sitä keskustelua käydään koko vuosi ja talousarvion kanssa ollaan tekemisissä.(Y)

Erityisen kiinnostunut ja ilahtunut olin erään johtoon kuuluvan vastaajan kertoessa hänen omasta toimintatavastaan muissakin taloushallinnollisissa asioissa, ei vain talousarvion laadinnassa. Heillä oli vakiintunut tapa käsitellä hänen vastuualueelle kuuluvien yksiköiden talousarvioiden toteutumisia talousarviovuoden aikana yhteisessä palaverissa kuukausittain. Näissä palavereissa oli tavallisesti mukana myös taloussihteri. Yhteisissä palavereissa keskustelu oli virallisempaa ja muodollisempaa. Niiden lisäksi haastateltu kävi omien toiminta- tai tulosityksiköidensä vastuuhenkilöiden kanssa henkilökohtaisia keskusteluja, ja hän kertoi roolinsa olevan lähinnä neuvonantajan roolin.

Tai sitten istutaan ja jutellaan, että ehkä se epävirallinen puoli on tärkeämpi eli että toiminta- tai tulosaluejohtaja ja toiminta- tai tulosityksikön vastuuhenkilöt keskustelee vuorovaikutteisesti mikä on tarpeen. Tämä on tärkeä rooli ja sitten yhteisissä palavereissa ikään kuin vahvistetaan ne sovitut asiat.(Y)

Tämän haastatellun mielestä talousarvion teko sinällään ei ollut vastuuhenkilöille vaikeaa, koska käytännöt olivat hyvät ja vakiintuneet, muutoksien aikana laadinta oli aina vaikeampaa.

Eräs johdon haastateltavista kertoi, ettei heillä oikeastaan ennen talousarvio-prosessia käyty erikseen sitouttamiskeskustelua vaan toisaalta sitä keskustelua käytiin koko talousarviovuoden aikana. Organisaation ollessa suuri, siellä tapahtui koko ajan toimintamuutoksia niin, että esimerkiksi talousarviototeutuman seuranta ja siitä raportointi olivat hyvin säännöllisiä organisaation ylätasolla ja sieltä se aleni toiminta- ja tulosalueille ja -yksikköihin. Toisen johtoon kuuluvan haastatellun mukaan heillä oli tapana keväällä, ennen talousarvio-prosessin alkamista, pitää yhteinen suunnittelukokous, jossa olivat mukana taloushallinnon ammattilaisena taloussuunnittelija, toiminta- tai tulosalueen päällikkö sekä vastuuhenkilöt.

Eräässä organisaatioissa organisaatiokeskustelut korostuivat talousarvion valmistelun yhteydessä varsinkin tiukassa taloudellisessa tilanteessa. Yksi johdon haastateltava kertoi, että suunnittelu oli kovaa ja siihen osaltaan vaikutti myös se, että julkisella hallinnolla oli takana melko hyviä vuosia.

On ollut hyvät vuodet, että on voinut kehittää kaikenlaista uutta. Ja nyt sitten taas onkin tavallaan sellainen stoppi päällä, että pitää miettiä, että mihin meillä on varaa. Niin se on aika kova pudotus sitten toisaalta. Ja hyväksyä se, että talousarviosta ihan oikeasti karsitaan ja oikeasti siihen pitää sitoutua.(Y)

Johtoon kuuluva haastateltu kertoi, että heidän organisaatiossa keskustelua kyllä käytiin ja suunnitelmia tehtiin, mutta koska talousarvioraamit olivat tiukat, niin käytännössä liikkuma- tai suunnitteluvaraa ei juuri ollut. Eli keskustelut eivät sinällään johtaneet mihinkään. Kaikesta huolimatta johtoryhmissä käytiin kuitenkin paljon keskustelua varsinkin toimintojen uudelleen suuntaamisesta, resursseista ja niiden kohdentamisesta. Tärkein suunnittelu kohdistui henkilöstöresurssiin, koska toiminta oli työvoimavaltaista ja sen johdosta henkilöstömenot olivat suuret.

Kysymys vastuuhenkilöille:

Käyttökö talousarvion laadinnan yhteydessä esimiehesi kanssa organisaatiokeskustelua tavoitteista ja niihin sitoutumisesta?

Paria vastuuhenkilöä lukuun ottamatta, muut kertoivat, että he käyvät ennen talousarvioprosessin alkamista esimiehensä kanssa ohjaavaa keskustelua muun muassa tavoitteista, resursseista ja euroista. Haastattelujen perusteella keskustelut olivat hyvin eritasoisia organisaatioista ja henkilöistä riippuen, mutta keskusteluja käytiin myös vastuuhenkilöiden mielestä. Haastateltu, joka ei ollut aiemmin tämän kaltaisia keskusteluja käynyt aavisteli, että tähän olisi tulossa muutos esimiehen vaihtumisen jälkeen. Yksi haastateltu vastuuhenkilö kertoi myös itse panostavansa vuoropuheluun esimiehensä kanssa.

Varsinkin, jos on karsintavelvoitteita, niin silloin me käydään semmoinen. Vähän keskustellaan, että mikä vaikuttaa mihinkin, että suin päin ei leikattaisi. (V)

Haastateltu kertoi myös laittavansa aina talousarvioehdotuksensa liitteeksi esimiehelleen ”sellaisen aa-nelosen” perusteluja ja tarkennuksia mitä milläkin määrärahalta tai toiminnan muutoksella tavoiteltiin.

Erään yksikön vastuuhenkilö kertoi, että sekä hän että henkilöstö kyllä ymmärsivät, että oli taloudellisesti tiukkaa ja talousarvioehdotuksen piti olla tasapainossa. He kokivat kuitenkin turhauttavana sen, että he käyttivät paljon aikaa miettimällä toimintaa ja laatimalla omia tavoitteitaan päästrategian kautta ja jälkikäteen saivat tiedon karsitusta talousarviosta. Ymmärsin, että henkilöstö olisi halunnut toiminnan asiantuntijana olla mukana talousarvioehdotuksen käsittelyn loppuvaiheissakin, siis mahdollisissa karsinnoissa, ennen lopullista poliittista päätöksentekoa.

Yksi vastuuhenkilöistä totesi, että organisaatiokeskustelu oli hienosti sanottu. Hän itse kävi omassa vastuuyksikössään keskustelua alaistensa eli lähiesimiesten kanssa tavoitteista ja resursseista. Tällainen keskustelu oli oikeastaan jatkuvaakin eikä liittynyt yksinomaan talousarvionlaadintaprosessiin.

Oman esimiehensä kanssa vastuuhenkilö ei kuitenkaan käynyt tämän tyyppisiä keskusteluja.

Ei, ei käy. Sieltä tuli määräys, että se 3 % lisää vähennetään ja se oli siinä se keskustelu.(V)

Joo, ei siitä keskusteltu sen enempää.(V)

Vastaavasti toinen vastuuhenkilö kertoi käyvänsä organisaatiokeskustelua esimiehensä kanssa omasta mielestään tiheään ja riittävästi. Esimies piti kaikille vastuualueelleen kuuluville vastuuhenkilöille suunnittelukokouksen talousarvion laadinnasta. Vastuuhenkilö kertoi itse olevansa omaan esimieheensä aktiivisesti puhelinyhteydessä talousarvion laadintaprosessin aikana. Haastatellun mielestä talousasioista keskusteltiin heidän organisaatiossaan paljon.

Tein havainnon, että vastuuhenkilöllä ja johdolla oli mahdollisesti hyvin erilainen näkemys ja odotukset yhteistyöstä ja ohjaavasta keskustelusta. Eräs vastuuhenkilö mietti, että todennäköisesti organisaation johdolla oli sellainen käsitys, että he tiedottivat asioista hyvin ja toiminta oli avointa. Yksikössä kuitenkin koettiin, että asioita tapahtui vastuuhenkilöitten tietämättä ja sitoutuminen niihin saattoi sen johdosta olla vaikeaa.

Kyllähän asioita tapahtuu aika paljon meidän tietämättä, että ei meiltä kysytä niistä muutoksista mitä tehdään eli siinä käytetään valtaa.(V)

5.4 Taloushallinnon käsitteet

Vastuuhenkilöiden kysymysten yhtenä teema-alueena oli laajemmin julkisen hallinnon taloushallinnollinen osaaminen. Tämän teeman kysymyksillä halusin saada vastuuhenkilöiden käsitystä ja mielipidettä julkisesta hallinnosta ja sen tehtävistä.

Kysymys vastuuhenkilöille:

Mitkä ovat mielestäsi julkisen hallinnon tehtävät?

Toiset vastaajista pohtivat julkisen hallinnon tehtäviä hyvinkin laajasti monelta näkökannalta ja toiset vastaajat taas luettelivat tehtävät lyhyesti ja ytimekkäästi. Eräs vastuuhenkilöistä määritteli julkisen hallinnon tehtävät niin, että hyvinvointi kuuluu kaikille ja että virkamiesten tehtävänä oli katsoa kokonaisuutta niin, ”että vauvasta vaariin mennään elinkaari läpi”. Erään haastatellun mielestä julkisen hallinnon oli toimittava niin, että kunnan asukas oli tyytyväinen ja kuntalaisille tuotettiin kustannustehokkaita palveluja, jotka eivät olleet yli- eivätkä alimitoitettuja, ja että ne olivat tasapuolisia. Muita vastauksia olivat esim. terveyden edistäminen, peruspalvelujen turvaaminen ja lainsäädäntöön liittyvien palvelujen tuottaminen.

Yksi haastatelluista vastuuhenkilöistä pohti mielestäni hyvin laajalta näkökannalta julkisten palvelujen kokonaisuutta ja sitä, missä oli raja yksilön, vanhempien, yhteiskunnan ja viranomaisten välillä.

Mutta sitten taas tällaisten koulutuksen, terveydenhoidon ja kulttuurin ja ympäristön, niin siinä on tehtävää kylliksi. Pitää myöskin miettiä, että kaikki ei voi olla ja se kuitenkin perustuu yksilön vapauteen ja yksilön vastuuseen.(V)

5.4.1 Johdon laskentatoimi ja lainsäädännön ohjausvaikutus

Johdon laskentatoimi on organisaation johdon päätöksentekoa avustavaa laskentaa. Siitä käytetään myös nimitystä operatiivinen tai sisäinen laskentatoimi. Julkisen hallinnon organisaatioissa muun muassa talousarvion laadinta, toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettaminen ja niiden toteutumisen seuranta sekä siihen reagointi ja näihin edellä oleviin liittyvät raportoinnit kuuluvat johdon laskentatoimeen.

Kysymykset vastuuhenkilöille:

Mitä informaatiota saat johdon laskentatoimesta? Mihin johdon laskentatoimen informaatiota on tarkoitus käyttää?

Kysymyksellä haluttiin osaltaan testata haastateltavien taloudellisten käsitteiden tuntemusta. Vain yksi haastatelluista kertoi kyseisestä laskentatoimesta ja siitä saatavista raporteista. Eli käsitteenä johdon laskentatoimi oli outo, mutta käymiemme keskustelujen perusteella sen sisältö ja tarkoitus kyllä tunnettiin. Sana *johdo* johdatti yhden haastatelluista kertomaan sitoutumisesta, yhteistyöstä tai sen puutteesta oman esimiehen ja organisaation ylimmän johdon kanssa.

Yhden vastuuhenkilön kanssa keskustelimme tarkemmin, mitä johdon laskentatoimi oli, millaisia raportteja, ja analyysseja he saivat ja tekivät. Joko taloushallinnon toimesta tai itse laatimalla raportteja ja vertailuja saatiin kyllä hyvin, ja vastuuhenkilö korosti niiden merkitystä jokapäiväisessä toiminnan ohjaamisessa. Keskustelimme myös organisaation toimintakulttuurista taloushallinnollisten asioiden valmistelussa ja päätöksenteossa, joka ainakin sivuaa johdon laskentatointa.

Monenlaista käyrää ja pykälää siellä on. Ja sitten toiminta- tai tulosalueen palaverissa niitä käydään läpi. (V)

Miksi ei esimerkiksi talousarviosta luovuteta aikaisemmin tietoa tai laajemmalle sitä tietoa?(V)

Voisihan sitä olla aktiivisempi ja tietysti toisinkin päin eli että kerrotaisiin niistä. Se on varmasti sitä politiikkaa ja se ei ole varmasti helppoa ja sitten ne ovat poliittisia päätöksiä eli ne eivät ole johtajastakaan kiinni aina.(V)

Kysymykseen liittyvissä keskusteluissa selvisi, että kaikki hyödynsivät, ja kuten eräiden muiden kysymysten vastauksissa tuleekin esiin, raportteja otettiin pääosin säännöllisesti ja niitä myös analysoitiin. Käsite ”*Johdon laskentatoimi*” vain oli outo eikä sitä käytetty organisaatioiden puhekielessä.

Kysymykset vastuuhenkilöille:

Miten lainsäädäntö ohjaa toimintaanne? Mitkä lait toimintaanne ohjaavat?

Miten kuntalaki ohjaa toimintaanne?

Kuntalain muutamit eri pykälät ohjaavat ja säätelevät julkisen hallinnon talousarvioprosessia, ennen kaikkea pykälä 65 (Kuntalaki 17.3.1995/365). Tämän johdosta halusin testata, tunsivatko vastuuhenkilöt kuntalain taloushallinnollisen ohjaavuuden.

Haastatellut vastuuhenkilöt olivat monilta eri toimialoilta ja näin ollen monet eri lait ohjasivat kyseisten yksiköiden toimintaa. Yhteisenä lainsäädäntönä kaikille taisivat olla ainakin työaikalaki (Työaikalaki 9.8.1996/605) ja työturvallisuuslaki (Työturvallisuuslaki 23.8.2002/738). Vastuuhenkilöt osasivat luetella oman toimialansa lainsäädäntöä ja tunsivat sitä mielestäni hyvin. Useat vastaajista tunsivat kuntalain (Kuntalaki 17.3.1995/365) sisältöä, sen talousarviopykälät ja niistä tulevat määräykset muun muassa tavoitteiden ja varattavien määrärahojen osalta. Eli heidän vastauksistaan tuli esille laista tuleva ohjaus päätöksentekoon ja prosesseihin. Yksi haastatelluista johdatteli ajatusketjun kunta-laista kuntiin, kuntapäätäjiin ja oman organisaationsa päätöksentekoon ja siinä kunnan ohjausrooliin. Kokonaisuudessa kuntalain julkista hallintoa ohjaava rooli tunnettiin mielestäni yllättävän hyvin. Vain yksi haastatelluista ei osannut sanoa, että laista löytyisi jotakin heihin viittaavaa. Haastatteluissa korostettiin myös kuntien itsehallintoa ja valtiolta tulevan ohjauksen vähäisyyttä 1970- ja 1980-lukuihin verrattuna.

Kunnilla on vastuu tietyistä palveluista ja niiden järjestämisestä. Ja toisaalta, että hoksataan tämä itsehallinnollinen asema eli aika paljosta asioita kunta voi itse päättää, kuinka me organisoidutaan ja kuinka päätöksenteko tapahtuu.(V)

Mä näen sen toiminnan rakentamisen lakina, että me tiedetään kuinka toimitaan.(V)

Yhdessä haastattelussa vastuuhenkilö pohti strategian ja kuntalain yhteistä ohjaavaa vaikutusta, koska valtiolta tulevaa ohjeistusta oli viime vuosina vähennetty. Näin ollen toiminnan ohjauksessa organisaation strategian merkitys oli hyvin tärkeä.

Luohan se kuitenkin sellaisen selkärangan, että kun valtio antaa aika vapaat kädet sisällöllisesti, niin jostainhan me halutaan hakea se, että mitä meidän toiminnalta alueellisesti ja paikallisesti halutaan.(V)

Vastuuhenkilö kertoi myös hallintolaista (Hallintolaki 6.6.2003/434) sekä hyvästä hallintotavasta ja niiden vaikutuksesta. Keskustelumme rönsyili organisaation johto- ja toimintasääntöihin, ja niiden ohjausvaikutukseen.

Toiminta pitää olla hyvän hallintotavan mukaista. Ja kuntalakihan tulee tavallaan hallinto- ja johtosäännöillä sinne meidän ohjeeksi ja ohjaa sitten konkreettisesti sitä meidän toimintaa ja päätöksentekoa ja näin. (V)

Julkisen hallinnon toiminta- tai tulosityksiköitä ohjaavat monet muutkin lait kuin kuntalaki. Eräs vastuuhenkilö totesi, että isossa julkisen hallinnon organisaatiossa piti tuntea ja noudattaa monia lakeja. Onneksi vastuuhenkilöiden tukena ja apuna oli asiantuntijayksiköitä, muun muassa henkilöstöosasto, joissa asiantuntijat auttoivat ja neuvoivat käytännön asioissa.

5.4.2 Tuloksellisuus ja vaikuttavuustavoite

Kysymys vastuuhenkilöille:

Tuloksellisuus koostuu tuottavuudesta, taloudellisuudesta ja vaikuttavuudesta. Määrittele lyhyesti mitä toiminta- tai tulosityksiköllesi merkitsevät tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus?

Tähän kysymykseen sain laajoja vastauksia ja niiden yhteydessä kävimme antoisia ja mielenkiintoisia keskusteluja haastateltujen kanssa. Eräs vastuuhenkilöstä vastasi, että määritelmät löytyivät heidän toiminnallisista, taloudellisista ja laadullisista mittareistaan. Kuitenkin niin, että yhtä tärkeää piti olla asiakkaan palaute. Samoin henkilökunnan palaute, tulevaisuuden ideat, ja kehittämiskohteet sekä niiden toteutuminen olivat osa tuloksellisuutta.

Kyllä meidän palvelut pitää olla ajantasaisia ja vetovoimaisia eikä meillä ole mitään pakkoa kenellekään eikä me pystytä juuri pakolla kenenkään elämään puuttumaan tai muuttamaan, mutta meiltä haetaan apua ja meille tullaan vapaaehtoisesti. (V)

Yllä olevaan lainaukseen vastuuhenkilö vielä jatkoi, että tuossa se varmasti oli ja sitten siihen lisäksi vielä tuottavuus ja vaikuttavuus. Yksiköllä oli käytettävissä

sä palvelujen käyttäjien kohderyhmän laatimia mittareita palvelun vaikuttavuudesta ja käytöstä. Tuottavuuden määrittelyyn liittyen keskustelimme työn ja työkohteiden kierrosta ja siitä saaduista hyvistä kokemuksista. Niiden ansiosta työ nähtiin hiukan toisin. Toisen työntekijän työtä ja työtapaa arvostettiin ja oli tiin halukkaampia kehittämään myös omia työtapoja. Haastatellun mukaan nyt taloudellisesti tiukkana aikana työn ja työkohteiden kierrolla oli saatu uusia taloudellisia toimintatapoja ja – ideoita.

Se on tärkeää ja me ollaan päästy hyvään matkaan siinä. Se on kaikki sitä vaikuttavuutta ja tuottavuutta. Se on myös hyvää työn arviointia ja toisen työn arviointia samalla.(V)

Toinen vastuuhenkilö kertoi yksittäisin sanoin, mitä nämä käsitteet heidän toiminnassaan tarkoittivat. Kaikki määritelmät tulivat helposti ja olivat selvästi tuttuja.

Sitten tämä taloudellisuus, niin tuota se on sitä, että nämä meidän järjestämät palvelut olisivat tällaisia valtakunnankin näkökannalta nähden niin tällaisia keskiluokkaisia.(V)

Ja sitten ne rahat, että ne riittää. Eli merkitsee, että me ei ylitetä, tai jos on ylityksiä, niin se tiedostetaan ja sillä on taustalla joku, jotta on pakko ylittää tai saatava rahaa jostain.(V)

Erään yksikön vastuuhenkilö vastasi, että määritelmät olivat heille hyvin tärkeitä. Hänen mielestään ne olivat itse asiassa koko heidän toimintansa edellytys. Toimialalla oli paljon kilpailua ja vastuuhenkilön mielestä tuloksellisuuden mittaaminen ja vertaaminen muihin alan toimijoihin olivat ensiarvoisen tärkeää, vaikka ehkä organisaation ylempi johto ei ollut kiinnostunut näistä mittareista. Kahden muunkin organisaation vastuuhenkilöt olivat hyvin samoilla linjoilla eli toimintaa pyrittiin kehittämään koko ajan ja sen vaikuttavuutta arvioitiin, tuloksia mitattiin, kehittämiskohteita ja painopistealueita mietittiin säännöllisesti ja tämä ohjasi toimintaa.

Kysymys vastuuhenkilöille:

Miten olette määritelleet toiminta- tai tulosyksikkönne vaikuttavuustavoitteen?

Palvelujen vaikuttavuudella tarkoitetaan esimerkiksi asiakkaan saamaa hyötyä tai lisäarvoa palvelun käyttämisestä. Vaikuttavuutta voisi kuvata myös tarpeentyydyttämiseksi tai puutteen poistamiseksi. Yksi vastuuhenkilö kertoi yksikkönsä vaikuttavuustavoitteesta esimerkillä syksyn 2009 tilanteesta. Yksiköllä oli ollut käytössään jo useita vuosia monia erilaisia vaikuttavuustavoitteita ja -mittareita. Toimiala oli sen kaltainen, että siellä oli käytettävissään paljon valtakunnallisia vertailulukuja. Alalla lähes 90 prosenttia kustannuksista muodostui henkilöstökuluista. Yksikkö menestyi hyvin näissä valtakunnallisissa vertailuissa ja toimintaa voitiin pitää kilpailukykyisenä. Organisaation ylin johto oli kuitenkin ilmoittanut kaikille toiminta- tai tulosityksiköille samansuuruisen karsintaprosentin talousarviovalmisteluun vuodelle 2010.

Ja me ollaan sentäs, me ollaan niin kuin tehty jo sen asian eteen paljon eli kehitetty tätä toimintaa. Ja meillä, jos ajatellaan tuota vaikuttavuutta, niin meillä on kaikki tehokkuusluvut käytössä ja mä niitä esittelenkin säännöllisesti päättäjille, mutta niin kuin nyt tuntuu, että onko siitä ollut mitään hyötyä, jos mä esittelen niitä.(V)

Että kuitenkin sitten samanlainen höylä on meillä kuin jollakin muullakin, joka ei esittele mitään vaikuttavuuslukuja eikä mitään tehokkuuslukuja.(V)

Yllä olevan esimerkin puitteissa palvelun vaikuttavuuteen varmasti vaikuttaa eritavalla, jos karsinta tehdään henkilöstöstä, tai jos siirretään uuden kuormauton hankintaa vuodelle, ja ajeltiin vielä vuosi vanhalla. Haastattelua litteroimessani mietin poliittisten päättäjien tietämystä ja osaamista eli eri toimialojen tehtävien ja tunnuslukujen tuntemista niin, että esimerkiksi taloudellisuustavoitteet asetettaisiin niiden mukaisesti.

Eräessä toiminta- tai tulosityksikössä vaikuttavuustavoitetta ei ollut määritelty erillisenä tavoitteena vaan se sisältyi ja oli kirjattu toiminnallisiin tavoitteisiin, yksikön perustehtäviin sekä yksikön esimiesten tehtäväkuvauksiin. Eräs toinen haastatelluista vastasi, että vaikuttavuus sisältyi heidän yksikkönsä toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin. He olivat asettaneet määrätavoitteissa tiettyjä painopistealueita ja kehittämistavoitteita, joiden kautta vaikuttavuus toteutui. Yksikkö tarjosi julkisia palveluja kuntalaisille ja heidän tavoitteenaan oli pitää palvelutarjonta mahdollisimman monipuolisena ja kysyntää

vastaavana niin, että palvelujen käyttäjien toiminnallisuus ja osallisuus lisääntyisivät. Pääorganisaation strategian mukaisesti palvelujen käyttäjien hyvinvoinnin koheneminen oli yksikön toiminnan vaikuttavuutta ja sen tarkoitus.

Näitä me mitataan ja seurataan, mutta aivan suoranaista meillä ei vaikuttavuusseuranta ole vaan se tulee osittain laatukriteereistä mutta myöskin näistä määrällisistä mittauksissa.(V)

Eräs haastateltu vastuhenkilö kertoi, että heillä vaikuttavuutta seurattiin säännöllisesti oman toiminnan arviointijärjestelmän kautta. Itseraportointia ja -arviointia oltiin parhaillaan kehittämässä tämän suuntaisesti. Toimialalla yleensäkin arviointi ja itsearviointi olivat normaaleja työkaluja. Haastatteluorganisaatioissa ei talousarvion tavoitteiden laadinnan yhteydessä asetettu erikseen varsinaisia vaikuttavuustavoitteita, mutta kaikki haastatellut määrittivät todella hyvin oman toiminta- tai tulosityksikkönsä vaikuttavuuden ja osasivat kertoa siitä käytännön esimerkein.

5.4.3 Tuottavuus, taloudellisuus, kannattavuus, vaikuttavuus ja tilinpäätökseen tutustuminen

Vastuhenkilöitä pyydettiin kirjallisesti määrittelemään 4 taloushallinnon käsitettä. Taulukossa 7 määritelmät ovat vapaasti omin sanoin määriteltyinä. Kokonaisuutena voin todeta, että taloushallinnon käsite tuloksellisuus sekä taulukkoon 7 kootut käsitteet olivat hyvin hallussa. Ne osattiin määritellä hyvin ja niihin löydettiin myös mittareita.

TAULUKKO 7. Taloushallinnon käsitteet

TUOTTAVUUS	<ul style="list-style-type: none"> - Tulos tehtävästä työstä - m² / tunti - Sairauslomia/ henkilö - Asiakastyytyväisyys - Kustannustietoiset palvelut - Edulliset palvelut - Määrä / yksikkö, tuotanto/ yksikkö - Resurssit+tavoitteet+toiminnan laatu - Sijoitetulle rahalle saatu vastike
TALOUDELLISUUS	<ul style="list-style-type: none"> - Toiminnan järkevää ja taloudellista hoitoa - Tarkoituksenmukainen palvelu - Kustannustietoisuus - Kustannustietoinen toiminta - Palvelun edullinen hoitaminen - Tehokkuus, tavoitteet toteutuneet hyvin - Tulot ja menot tasapainossa - Kustannusten harkittu minimointi / aikaansaannos
KANNATTAVUUS	<ul style="list-style-type: none"> - Tulot kattavat menot - Kilpailukyky - Työhyvinvointi - Toiminta määrärahojen puitteissa - Tulot/menot tasapainossa - Yrittäjä elää tuloillaan - Toiminnan lopputulos hyvä suhteessa panokseen ja resursseihin - Hyöty, kokemukset vastaavat asetettuja tavoitteita kohtuullisin kustannuksin TA:n puitteissa
VAIKUTTAVUUS	<ul style="list-style-type: none"> - Terveiden edistäminen - Hyvänolon tuottaminen - Asukasta kohden kustannustietoinen palvelu - Työhyvinvointi - Tuotetut palvelut / Työn näkyvyys - Tavoiteltu muutos tai lopputulos - Näkyvyys, muutos yksilössä tai ympäristössä - Arvioinnin ja palautteen avulla saatu tieto toiminnalle asetettujen tavoitteiden toteutumisesta - Tyytyväiset kuntalaiset

Kysymys vastuuhenkilöille:

Miten tutustut organisaatiosi tasekirjaan eli toimintakertomukseen, määrärahojen toteutumiseen ja tilinpäätöslaskelmiin niiden valmistuttua?

Kaikki vastuuhenkilöt kävivät tietenkin oman vastuuyksikkönsä ja -aluetason tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, tai millä nimellä se eri organisaatioissa olikin, läpi. Joissakin organisaatioissa tilinpäätöstä käsiteltiin myös henkilöstön kanssa yhteisissä palavereissa.

Ihan hyvin ja mielenkiinnolla ja kerron ne myös tässä työnjohdossa eteenpäin, jotta kuinka meillä on mennyt.(V)

Muiden toiminta- tai tulosalueiden ja -yksiköiden tilinpäätöksiin tai toimintakertomuksiin vastuuhenkilöt kertoivat tutustuvansa vain pääpiirteittäin. Pääorganisaation taseet ynnä muut käytiin lukemassa lähinnä päälukuihin ja suuruusluokkiin tutustumisen tasoisesti.

Vähän se on siinä, että ei ole tullut seurattua muuta kuin ehkä jossakin tällä lailla satunnaisesti. (V)

Jaa, ja kyllä mä selaan läpitte mutta lähinnä sitä, että millä tasolla mennään, että olisivat niin kuin yhteismitallisia jollakin lailla.(V)

Yllä lainattu vastuuhenkilö kertoi tutustuvansa koko organisaation tilinpäätökseen ja taloudelliseen tilanteeseen lähinnä ”aktiivinen kuntalainen”- tasoisesti. Eräs toinen kertoi, että silloin kun talousarvioehdotuksen laadinnan yhteydessä muutettiin toimintatapaa ja alettiin laatia sanallisia tavoitteita, hän oli alkuvuosina tutustunut muiden yksiköiden asetettujen tavoitteiden ja niiden toteutumisen vertailuun. Vastuuhenkilö kommentoi, että se oli aika vaikeaa ja kirjavaa. Eräs vastuuhenkilö vastasi tutustuvansa oman yksikkönsä kaltaisten palvelutuotannon toiminta- tai tulosyksiköiden tilinpäätöksiin. Toinen haastateltu vastasi, että hän käy niitä kyllä läpi sillä tavalla yleisellä tasolla, muttei perehdy niihin sen tarkemmin. Kolmas kertoi, ettei hänen tapanaan ole säännöllisesti lukea muiden osuuksia kuin aivan satunnaisesti.

Mutta kyllähän sanotaan suuruusluokat, on hyvä tietää missä taseessa mennään ja edes vähän jotakin tunnuslukuja, mutta en seuraa.(V)

Eräs vastuuhenkilöistä kertoi, että häntä kiinnosti omien ja toiminnaltaan samankaltaisten yksikköjen tilinpäätösluvut, mutta ennen kaikkea koko organisaatiotasolla esimerkiksi tietyt kaikkia koskevat määrärahat kuten koulutusmäärärahat.

5.5 Talousarvion laadinta ja talousarvio johtamisen välineenä

Haastatteluryhmiltä kysyttiin talousarvioprosessin vaihteita, eli mitä talousarvion laadintaan kuului ja miten sen laadittiin. Tällä kysymyksellä halusin saada selville, mitä muuta laadintaan luettiin kuuluvaksi kuin määrärahat. Haastattelujen aikana kaikissa organisaatioissa oli seuraavan vuoden talousarvioehdotus viimeistelyvaiheessa, monissa oli menossa talousarvioehdotusten karsintakierros eli tasapainottaminen. Se vaikutti joidenkin haastateltujen vastauksiin ja niiden tyyliin. Tarkasti ottaen olisi tietenkin pitänyt kysyä talousarvioehdotuksesta, koska toiminta- tai tulosityksiköiden tekemä talousarviohan oli vasta talousarvioehdotus ylemmälle johdolle ja päättäjille.

Kaikissa haastatelluissa organisaatioissa taloushallinnosta lähetettiin laadintaohjeet talousarvion tekoa varten. Haastatellut taloushallinnon ammattilaiset kertoivat pääpiirteittäin millaisia ohjeet olivat ja kuinka he ohjasivat ja neuvosivat vastuuhenkilöitä laadinnan aikana. Osittain oli ollut havaittavissa, että kaikki eivät lue saatuja ohjeita. Osa teki vanhasta muistista ja muutamat kysyivät ohjeet joka tapauksessa aina puhelimitse.

Kysymykset johdolle:

Mitä talousarvion laadintaan kuuluu? Miten talousarvio laaditaan?

Johdon haastattelujen perustella selvisi, että laadintaohjeiden lisäksi vastuuhenkilöt saivat taloushallinnosta valmiit talousarviopohjat. Näihin pohjiin oli tavallisesti syötetty edellinen tilinpäätös ja kuluvan talousarviovuoden sen hetkinen toteutuma vertailutiedoksi. Joissakin organisaatioissa pohjissa olivat

valmiina myös henkilöstökulut ja niiden osalta vastuuhenkilön tehtävänä oli vain tarkistaa mahdolliset henkilöstömäärän muutokset.

Eräs johtoon kuuluneista haastateltavista vastasi lyhyesti ja ytimekkäästi, että talousarvion laadintaa kuului laadullisten ja määrällisten tavoitteiden asettaminen sekä määrärahat eli eurot. Eräs toinen johdon haastatelluista korosti tavoitteiden ja toiminnan suunnittelua niin, että talousarvion laadinnan piti lähteä nimenomaan siitä. Hänen mielestään ei voi olla muuta keinoa lähteä tekemään talousarviota, jos ei tiedetä mitä seuraavana vuonna aiotaan tehdä ja mihin tarvitaan rahaa.

Se toiminta pitää suunnitella, mitä aiotaan niinku seuraavana vuonna tehdä ja millä tavalla toimia? Ja siitä lähdetään sitä budjettia sitten työstämään.(Y)

Lähdetään aina tavoitteiden kautta, oikeastaan lukujen kautta ei saisi lähteä.(Y)

Muuan johtoon kuuluva haastateltu kertoi, että talousarvion laadintaan kuului tavoitteiden asettaminen, mutta se jäi hänen mielestään vähemmälle eli enemmän keskityttiin numeropuoleen eli rahamääräiseen osaan. Toiminnan arviointi ja suunnittelu jäivät todennäköisesti vähemmälle. Eri yksiköissä oli eritasoista osaamista aivan laidasta laitaan ja erilaisia tapoja talousarvioehdotuksen laadintaan, mutta kokonaisuudessa numeropuoleen keskityttiin liikaa. Tavoitteiden asettaminen, prosessien läpikäyminen ja tuotteistaminen olivat varmasti jääneet vähemmälle.

Lähes kaikki johtoon kuuluvat painottivat, vähän eri sanoin, tavoitteiden asettamisen tärkeyttä. Talousarvion laadinnan tulisi lähteä niistä, vaikka joissakin organisaatioissa tavoitteiden asettaminen ja määrärahavaraukset eivät aikataulullisesti kulkeneet rinnakkain. Myös talousarvion ja -suunnitelman kokonaisuuden suunnittelua korostettiin eli toiminta- ja tulosityksiköissä keskityttiin nyt liikaa vain yhden eli seuraavan vuoden suunnitteluun eikä kaikkiin kolmeen taloussuunnitelmavuoteen. Ainoastaan investoinneissa muutkin suunnitelmavuodet huomioitiin.

*Eli osaamista tarvitaan monessakin suhteessa, mutta onhan meillä pitkän linjan työntekijöitä, että sillä lailla on hanskassa tavallaan se homma mutta kyllä suunnitelmallisuutta pitäisi olla enemmän ihan selkeästi kyllä.(Y)
Ongelmana on sitten tietenkin se, että uskalletaanko suunnitella sellaisia toiminnallisia muutoksia ja nähdäänkö niitä muutoksia sinne eteenpäin.(Y)*

Yllä olevaan pohdintaan liittyen johtoon kuuluva haastateltava mietti, että moni saattoi tehdä talousarvion vanhan kaavan mukaan laittamalla sinne samoja lukuja. Näin siitä huolimatta, että näköpiirissä olisi seuraavien kolmen vuoden aikana tiettyjä muutoksia ja nämä pitäisi pystyä ennakoimaan. Tässä ennakoinnissa oli kehitettävää, mutta haastateltavan käsityksen mukaan heidän organisaatiossaan tilanne oli kyllä parantunut koko ajan vuosien myötä. Talousarvion laadintaan liittyvästä osaamisesta ja vastuullisuudessa kertoessaan yksi johtoon kuuluva painotti myös yksikön vastuuhenkilön esimiehen vastuuta toiminta- tai tulosalueen talousarvioraamin pitävyydessä niin, ettei esimerkiksi raamin ylitystä vieritty vastuuyksiköiden syyksi.

Eli te ette voi myöskään toimia niin, että esitätte valtuustolle, että kyllä me mutta kun ei ne. Ettei ne suostu. Koska se on teillä nyt se ja teitä myöskin arvioidaan sen mukaan kuinka te teette sen.(Y)

Jos hallitus sanoo raamit ja te tuotte sinne kovin paljon ylimitoitettuja budjetteja, niin kyllähän hallitus mittaa silloin myös teidän johtamistapaa siinä.(Y)

Yllä oleva lainaus koski johdon haastatellun kuvausta kuinka talousarvion määrätty raami ja laadinta piti mennä linjaorganisaatiossa eri toiminta- tai tulosyksiköistä koko toiminta- tai tulosalueen läpi. Haastateltu korosti, että jos raamia ei noudatettu ja päättäjät joutuisivat sen johdosta tekemään karsintaa, niin se ei välttämättä kohdistuisi oikeaan paikkaan. Jos poliittisten päättäjien tekemä karsinta tapahtuisi organisaatiossa toiminta- tai tulosaluetasolla, niin se karsinta olisi päättäjien helppo tehdä yksilöimättä, kuinka se koko toiminta- tai tulosalueen sisällä toteutettaisiin. Haastateltu kertoi, että jos karsintoja tehdään, niin ne pitäisi pystyä suoraan kohdistamaan toiminta- tai tulosalueen yksikkötasolle saakka. Tällainen menettely työllisti taloushallintoa paljon, mutta toisaalta sen nähtiin lisäävät kustannustietoutta. Näin karsinnatkin kohdistuisivat oikein.

Sitten, jos palveluyksikössä palvelujen kysynnässä tulee muutoksia, vähentymistä tai lisääntymistä, niin siihen pitää reagoida. Vähenevä kysyntä merkitsee sitä, että vähennetään esimerkiksi tiettyjä määrärahoja.(Y)

Eräs johtoon kuuluneista haastatelluista kertoi, että käytännössä talousarvion laadinta meni niin, että tutkittiin kuluvan vuoden talousarviota ja katsottiin, oliko toiminnassa tulossa joitakin muutoksia, jotka sitten otettiin huomioon.

Vaikka periaatteessa pitäisi lähteä enemmän siitä, että katsotaan niitä tavoitteita ja sitten suunnataan resursseja sen mukaan. Tosiasia on se, että vanhan pohjalta tehdään.(Y)

Ja se ei johdu mun mielestä ihmisistä vaan se johtuu tästä järjestelmästä ja meidän taloustilanteesta, ainakin mikä nyt on, niin ja julkisessa hallinnossa melkein aina.(Y)

Johtoon kuuluva haastateltu pohti talousarvion laadintaan liittyvien tavoitteiden asettamista myös siltä kannalta, että varmasti isommat asiat ja esimerkiksi toiminnan linjaukset mietittiin etukäteen ja niihin panostettiin suunnittelussa. Ja ennen kaikkea tähän vaikutti taloudellinen tilanne ja olemassa olevat käytännöt. Toisaalta talousarvion laadintapaperitkin tulivat niin, että siinä oli edellinen vuosi rinnalla niin, että niihin määrärahoihin verrattiin. Samoin päätöksenteon yhteydessä organisaation ylin johto tuntui vertaavan tehtyä talousarvioehdotusta kuluvan vuoden lukuihin eikä huomioitu niinkään toiminnassa tulevien mahdollisten muutosten vaikutusta.

Useissa julkisen hallinnon organisaatioista talousarvioprosessi alkoi kevätkesällä ja loppuvuodesta marras–joulukuussa talousarvioehdotukset olivat saatu päätöksiksi ja talousarviokirjoiksi eli seuraavan vuoden talousarvioksi. Toisissa organisaatioissa toimintamuutokset olivat nopeita niin, että talousarviovuoden alkaessa, toiminta voi olla jo toisen tyyppistä kuin silloin kun prosessi edellisenä keväällä alkoi.

Kun tähän aikaan vuodesta tehdään budjetti, niin voi olla, että puolen vuoden päästä ympäristö on muuttunut jo. Eli silloin kun eletään, ei enää

pitäisikään elää sen hyväksytyin budjetin mukaan, vaan pitäisi tehdä jo muutoksi. Eikä odottaa taas seuraavaa budjettia, jossa ne vasta tehdään.(Y)

Yhdessä haastattelussa keskustelimme johtoon kuuluvan vastaajan kanssa pitkäänkin siitä, kuinka talousarvioehdotuksissa vuosittain poikkeuksetta esitettiin kasvua esimerkiksi henkilöstön osalta. Uusia toimia ja virkoja esitettiin, vaikka tiedettiin, että palvelutuotanto ei tulisi kasvamaan. Onkohan tällainen virkapaketien tekeminen vanha jäännös julkisessa hallinnossa 1970- ja 1980-luvuilta?

Siinä näkyy selvästi se, että yksiköt jotka tekee esityksiä, niin esitetään aina nyt kaikkea mitä on saatavilla suurin piirtein. Että siellä ei realismi ole kuitenkaan kovin pitkälle mennyt.(Y)

Toiminnallisissa ja taloudellisissa tavoitteissa samoin kuin määrärahaesityksissä johdon vastaajat näkivät olevan jonkin verran sellaista suhtautumista, ettei niitä uskalleta asettaa kovin tiukoiksi. Ehkä pelättiin seurauksia, jos asetettuihin toiminnallisiin tavoitteisiin ei päästy, tai jos määrärahat eivät riittäneet.

Vähän näyttäisi siltä, että ne jotka tänä vuonna ovat saaneet säästettyä rahoja budjetissa, eivät ensi vuodelle uskalla tiputtaa sitä omaa budjettiaan vastaavasti, koska he ajattelevat, että sitten jos mennään yli, niin se on vaarallista.(Y)

Mutta mä sanon, että yhtä vaarallista on jäädä alle kovin paljon koska sekin kertoo huonosta johtamisesta eli ei ole osattu asettaa sitä budjettia ja euroja oikealle tasolle, tuotanto ehkä on ja kaikki muut mutta ei rahat.(Y)

Meneillään olevan kireän talouden aikana, kun määrärahaesitykset eivät saaneet kasvaa kuin joissakin esimerkiksi työehtosopimukseen liittyvissä korotuskohdissa, talousarvioehdotuksen laadintaa pidettiin sinällään melko helppona.

Ensi vuodellekin se on siinä mielessä helppo tehdä tuota numero-osaa, että mekin otettiin vanha pohja ja lyötiin sinne tai tehtiin muutokset vain niihin kohtiin, joihin tuli jotakin oleellista muutosta, koska kasvua ei saanut olla.(Y)

Kysymys vastuuhenkilöille:

Miten talousarvionne laaditaan?

Yksi vastuuhenkilöistä kertoi, että hän aloittaa talousarvioprosessin huhti–toukokuussa. Tarkemmin pohdittuna haastateltu totesi, että hänellä oli seuraava talousarvioehdotus suunnitteilla ja esillä kyllä jatkuvastikin. Suurempia linjoja, ja esimerkiksi investointeja kerättiin ympäri vuoden. Samoin henkilöstön kanssa mietittiin painopisteitä yhteisissä kehittämispalavereissa koko vuoden ajan.

Eräs vastuuhenkilöistä kertoi aloittavansa talousarvion laadinnan vertaamalla edellistä tilinpäätöstä ja kuluvan vuoden toteutumaa ja käyvänsä ne läpi tili tililtä. He miettivät lähiesimiesten kanssa kaikki mahdolliset tiedossa olevat toimintaan liittyvät muutokset ja niiden vaikutukset määrärahoihin. Haastateltu kertoi tämän toimintatavan, tarkasti tili tililtä, olevan heidän yksikössään normaali toimintatapa talousarvion laadinnassa, eikä se liittynyt vain nykyiseen tiukkaan taloustilanteeseen.

Ja aivan korvaamaton apu on tämä taloussihteeri, joka meillä nyt on. Että tosi hyvä on hänen kanssaan tehdä yhteistyötä. ja hän hallitsee ne sen laskentatoimen ja kirjanpidon, mitä meidän ei tarvitsekaan osata. (V)

Vastuuhenkilö kertoi heidän organisaatiossaan talousarviovuoden aikana tapahtuvista suurista ja melko nopeistakin toiminnan muutoksista, pääasiassa supistuksista, ja niiden ennakoinnin osaamisesta talousarvion laadinnassa. Työvoimavaltaisessa toiminnassa tällaiset muutokset vaativat nopeaa reagoimista, koska sisäinenkin asiakas ei maksa palvelusta, jota ei enää tarvitse.

Ja se on jatkuvaa, ihan jatkuvaa. Katsotaan aina, kun sairaslomakin tulee. Että vaikka me ollaan tarkasti täällä laitettu niin, että jokaisella on ne määrätyt tehtävät. Niin silti me katsotaan aina, että menisikö tämä päivä näin. Kyllä, joka kohdassa ollaan tarkkana kyllä.(V)

Toinen vastuuhenkilö kertoi heidän uudehkosta toimintatavastaan, jossa he ensin käyvät tiettyjen vastuullisten henkilöiden kanssa tavoitteet ja kehittämishankkeet huolellisesti läpi ja kirjaavat ne näkyville tavoitteiksi. Hän kertoi korostavansa tätä menettelytapaa yksikössään, koska vain kirjaamalla tavoitteet näkyviksi, niistä saatiin perusteet määrärahatarpeille. Henkilöstön oli alussa ollut hieman hankalaa sitoutua tähän toimintatapaan, mutta vähitellen se oli sisäistetty ja toimintakulttuuri oli muuttunut tavoitteiden asettamisen suuntaan.

Haastateltu korosti asetettujen toiminnallisten tavoitteiden ja niihin tarvittavien määrärahojen suhdetta niin, että kerätyn asiakaspalautteen ja toiminnan arviointien kautta tulleiden puutteiden ja kehittämistarpeiden kirjaaminen tavoitteiksi, ja niiden vaatiman määrärahan esittäminen talousarvioon edesauttoivat tavoitteiden ja määrärahojen toteutumista.

Sitten kun aina julkisessa hallinnossa näitä karsintoja tulee, niin sitten meillä oli myöskin pohja niihin karsintapaineisiin vastata sillä samalla. Eli meillä oli se perustelu olemassa, että mistä lähdetään karsimaan.(V)

Toimintatavan arveltiin olevan myös poliittisille päättäjille melko haasteellisen. Karsintaa tehdessään sen vaikutukset, ja mihin ne kohdistuivat, olivat päättäjille näkyvissä. Eräs vastuuhenkilö suhtautui talousarvion määrärahapuoleen vähän skeptisesti. Useita vuosia organisaation pääasiallinen suuntaus ja laadintaohje olivat olleet, että kustannukset eivät saaneet kasvaa ja vain sopimusten mukaiset palkkojen korotukset voitiin huomioida.

Eihän siihen ole pitkään aikaan tarvinnut muuta kuin katsoa paljonko sallitaan palkkojen nousevan, muihinhan on nollalinjaa syötetty.(V)

Useinhan se on nyt ollut raamibudjetointia. Painopisteitten kautta sitä yritetään sitä toimintaa kehittää, ei niinkään pysty talousarviota kasvattamaan.(V)

Julkisen hallinnon taloudellinen ahdinko kuului monissa haastatteluissa. Lähes jokainen vastuuhenkilö kertoi, että heidän organisaatiossaan oli tiukka raamibudjetointiohje. Esimerkiksi yhdessä organisaatiossa oli talousarvioprosessin alkaessa tullut ohje, että seuraavan vuoden sisäisiä hintoja ei saanut korottaa, vaikka kasvavat palkkakustannukset edellyttäisivät sitä. Tämä oli aiheuttanut sen, että vastuuhenkilö eli palvelun tuottaja oli käynyt sisäisten asiakkaiden kanssa neuvotteluja toiminnan ja suoritteiden supistamisesta tai palvelun laadun heikentämisestä.

Vastuuhenkilö kertoi heidän yksikkönä toimintatavasta, jossa kaikki esimiehet otettiin mukaan talousarvion laadintaan toiminnan ja painopisteiden suunnittelun kautta eräänlaisissa kehittämispalavereissa. Henkilöstö oli hyvin halu-

kasta ja kiinnostunutta taloushallinnon asioista ja tavoitteista. Vastuuhenkilö oli myös havainnut, että näin henkilöstö sitoutui paremmin ja toisaalta ymmärsi koko prosessin suuruuden. Samoin koko sen hallinnollisen ja poliittisen päätöksenteon tietäminen auttoi kokonaisuuden ymmärtämisessä.

Menossa olleeseen talousarvioehdotuksen karsintaan liittyen haastateltavista parikin pohti toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamista, ja määrärahojen karsintaa. Vastuuhenkilö kritisoi sitä, että esimerkiksi viimeisin laadintaohje oli ollut nolla prosenttia kasvua ja palkkoihin +X %. Toiminnalliset tavoitteet laadittiin erillisinä pari kuukautta määrärahaehdotusten jälkeen ja niistä ei keskusteltu koko prosessin aikana. Kun vastuuhenkilöiden tekemiä talousarvioehdotuksia karsittiin, heidän asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet säilyivät alkuperäisinä. Tavoitteita ei asetettu uudelleen karsittujen määrärahojen mukaisiksi.

Sitten vielä mikä on tyypillistä julkisessa hallinnossa on se, että tavoitteet sitten yksikössä kirjataan ja ne menee siellä kirjoissa eteenpäin. Mutta rahoja karsitaan välillä ja tavoitteet pysyvät samana. Sehän on vähän sellainen nurinkurinen.(V)

Yllä olevasta lainauksesta löytyi uskoakseni osasy, jos julkisen hallinnon talousarvioprosessiin sitoutumisessa oli puutteita, ainakin tavoitteiden asettamisen osalta. Niillä ei koettu ehkä olevan todellista merkitystä. Toisaalta joissakin organisaatioissa kuulemma tavoitteiden asettaminen aloitettiin vasta syksyllä, kun määrärahakarsinnat oli suoritettu. Sekään ei tuntunut oikealta toimintatavalta - ”tässä rahat – mitä tällä teette” -tyyliin.

Molempien haastatteluryhmien jäsenet tunnistivat talousarvioprosessin kokonaisuuden eli kaikissa haastatteluissa tuli esiin myös toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisen tärkeys määrärahojen ohella. Haastatellut vastuuhenkilöt olivat mielestäni täysin niin sanoakseni asiansa päällä ja sitoutuneet talousarvion laadintaan. Karsinnat ja uusintakierroksetkin saivat myötätuntoa ja ne kyllä käsitettiin. Myös organisaatioiden ylemmän johdon ja poliitikojen roolit ymmärrettiin.

Motiivinani kysyä molemmilta ryhmiltä talousarvion käyttämistä johtamisvälineenä oli saada esiin mahdollisesti erilaisia näkökantoja eri vastuutason haastatelluilta.

Kysymys johdolle:

Millainen johtamisen väline talousarvionne on?

Paria haastateltua lukuun ottamatta, kaikki johtoon kuuluvat olivat hyvin yhtä mieltä siitä, että heidän organisaatioissaan talousarvio oli hyvä johtamisen väline, ja että heillä sitä myös käytettiin niin. Talousarvion merkitystä johtamisen välineenä korostettiin muun muassa toiminnan raamien asettamisen näkökulmasta, säännöllisen seurannan, sitouttamisen ja palautteen antamisen kannalta. Kahden kanta oli vähän varovaisempi ottamaan kantaa talousarvioon suoranaisena johtamisen välineenä.

Mikäli talousarviota käytetään johtamisen välineenä, sen vaatimustason pitäisi kuitenkin olla realistinen. Eräs johdon haastatelluista kertoi viestittäneensä poliittisille päättäjille, että säästötavoitteiden tulisi olla realistisia niin, että ne olivat saavutettavissa. Jos päättäjät asettivat säästötavoitteeksi esimerkiksi 2 % ja johtoon kuuluvat ohjeistivat sen organisaatioissa alaspäin, niin yksiköt voivat käyttää oman toimintansa tuntemusta ja ammattitaito hyväkseen. Yksiköt pystyivät itse suunnittelemaan toimintansa niin, että tavoite saavutettaisiin ja toiminta turvattaisiin. Näin ollen yksikössä myös sitouduttaisiin asetettuun säästötavoitteeseen.

Jos X sanoo, että leikatkaa 10 %, niin kaikki näkee, että se ei ole mahdollista. Ja sitten loppuu se viimeinenkin into eli ajatellaan, että mitä väliä sillä on.(Y)

Johtoon kuuluva haastateltu kuvasi talousarviolla ohjaamisen olevan nuoralla tanssimista. Talousarviolla voitiin ohjata toimintaa, mutta vaatimusten piti olla realistisia, jos sillä haluttiin saada ohjausvaikutus organisaatiossa alas saakka. Hän myös korosti, että toiminta- tai tulosityksikön piti saada itse suunnitella

toimintamuutoksensa ja säästökeinonsa talousarvion karsinta- tai säästöta-voitteissa. Toiminnan ja prosessien tuntemus olivat yksiköissä ja siellä toimivat tiesivät, kuinka korjaustoimenpiteet kohdennettaisiin oikeisiin kohtiin. Toisaalta haastateltu mietti myös julkisen hallinnon dualismia.

Poliitikoille pitää saada se luottamus, että ne luottaa siihen täällä tehdään. Mutta jos täällä alempana ei tehdä mitään, niin sitten se johtaa siihen, että käytetään punakynää ja se tehdään ylätasolla. Ja sitten se sitoutuminen siihen budjettiin ja kustannuksiin heikkenee kyllä aika rajusti.(Y)

Kysymykseen liittyen keskustelimme parin johtoon kuuluneen haastateltavan kanssa melko laajasti siitä, kuinka talousarviota voitiin käyttää johtamisen välineenä. Toinen heistä kertoi olevansa erittäin kiinnostunut taloushallinnon asioista, vaikka organisaatiossa oli erikseen taloushallinnollinen johto ja sen ammattilaiset. Hän kertoi käyttävänsä talousarviota johtamisen välineenä niin, että hän seurasi hyvin tarkasti sen toteutumista, mihin rahaa oli käytetty, ja hän kertoi myös antavansa siihen liittyvää palautetta alaisilleen.

Eli kyllä se määrää aika paljon. Ei läheskään kaikkea, mutta kyllä mä käytän sitä välineenä.(Y)

Mun mielestä se on aika tiukka ohje siihen johtamiseen. Sen kans pitää...se sanelee ne säännöt minkä mukaan pelataan.(Y)

Talousarvion toteutuman säännöllinen seuranta, johtoryhmissä tai vastaavissa, tuntui olevan muutamissa organisaatiossa toimintatapana. Johtoryhmistä tai vastaavista tiedot menivät yksikköjen vastuuhenkilöille ja heidän kauttaan henkilöstölle. Eräs johtoon kuulunut haastateltu mietiskeli johtamista talousarvion kautta niin, että talousarvion merkitys korostui jopa liikaa ainakin laadinta-prosessin aikana. Sukupuolisia erojakin hän oli ollut havaitsevinaan eli naiset sitoutuivat, ja noudattivat tarkemmin asetettuja tavoitteita ja määrärahoja talousarviovuoden aikana.

Joo, täällä kyllä huomaa, että se reagointi on erittäin voimakasta. Jos tulee kritiikkiä hallinnosta, että johonkin täytyy puuttua, niin siihen puututaan, oli se meidän yksikössä akuutti tai ei. (Y)

Yhdessä haastattelussa keskustelimme johtoon kuuluvan kanssa siitä, että isoissa toiminta- tai tulosyksiköissä talousarvio oli hyvä johtamisen väline niin, että talousarviovuoden alussa ei pitäisi raportoinneissa mennä liian yksityiskohtaiselle tasolle vaan piti ymmärtää myös niin sanottujen isojen lukujen matematiikka. Tällä haastateltu tarkoitti muun muassa kuukausijakautumaa ja kulutuspiikkejä talousarviovuoden aikana eli kuukaudet eivät olleet samanlaisia. Haastateltu kertoi itse seuraavansa säännöllisesti toiminta- tai tulosalueensa yksikköjen toteutumารaportteja.

Koska talousarvio asettaa toiminnalliset raamit, eräs johtoon kuuluvista vastaajista piti sitä merkittävänä johtamisen välineenä. Talousarvioehdotuksessa määrärahojen ohella asetettiin toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Vaikka vaikuttaisi siltä, ettei tavoitteisiin paneuduttu riittävästi, niin todellisuudessa ne kuitenkin, ainakin pidemmällä aikajänteellä, ohjasivat toimintaa ja sen kehittämistä. Usein ne osoittautuvat käyttökelpoisiksi ja niitä seurattiin. Keskustelimme asetettujen tavoitteiden toteutumisen seurannasta koko organisaatiossa. Vaikutti siltä, että vain määrärahojen riittävyttä seurattiin ja näin ollen pohdin talousarvion käyttöä johtamisen välineenä pelkän rahan kautta.

Kysymys vastuuhenkilölle:

Miten talousarviota käytetään johtamisen välineenä?

Tietysti johtamisvälineenä niin, että se tulee suoraan sieltä annettuna. Että siinä ei ole sitä keskustelumahdollisuutta. Eli sehän on sitten hyvin autoritääristä, kun se tulee sieltä ja sillä sipuli. Se on sellaista johtamista se. (V)

Eikö sitä tavallaan käytetä kun ajattelee, että se on siinä joka päivittäisessä toiminnassa mukana. Niin kyllä sitä käytetään. (V)

Yllä lainattu vastuuhenkilö kertoi sitten tarkemmin, kuinka hän omassa yksikössään itse käytti talousarviota johtamisen välineenä muun muassa käymällä sitä lähiesimiesten kanssa läpi. He keskustelivat ja suunnittelivat toimintaa, sen toteuttamista, painopisteiden muuttamista ja niin edelleen esimerkiksi karsintojen jälkeen. Haastateltu täydensi vielä vastaustaan niin, että kun määrätyt

tavoitteet oli kirjattu talousarvion tavoitteisiin, talousarviossa oli niiden perusteella määrärahat ja toimintaa toteutettiin niiden mukaan, niin kyllä se oli johtamisen ohjaamista.

Eräs vastuuhenkilöistä korosti, että kun heillä lähiesimiehet olivat mukana laadintaprosessissa toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisessa, niin he sitoutuivat tavoitteilla saatuihin määrärahoihin ja ne ohjasivat toimintaa ja johtamista.

Se olis tosi hyvä tavoite, jos me saataisiin, siis henkilöstön ja johtamisen kannalta, olisi hyvä jos me saataisiin se talousarvion valmistelu niin, että se olisi se johtamisen väline. (V)

Vastuuhenkilö kertoi ajattelevansa, että jos talousarviovalmistelu ja -päättökenteko etenisi niin, että siinä saisi olla mukana koko prosessin ajan, niin se ohjaisi paremmin johtamista. Heidän yksikössään talousarvion määrärahoja oli jaettu lähiesimiestasolle toiminta-alueittain tai -kohteittain. Vastuuhenkilö piti tätä toimintatapaa hyvänä ja tasapuolisena. Se myös vastuutti lähiesimiehiä määrärahojen riittävyteen ja auttoi ymmärtämään rahan rajallisuuden. Toisaalta hän koki, että vastuuhenkilöt olivat myös niin sanotusti puun ja kuoren välissä rahalla ohjaamisessa.

Kyllä sitä käytetään johtamisvälineenä. Ja katsotaan, että kuinka joku toiminta lopetetaan tai jos on kysymys investoinnista, niin valitettavasti se on lyötävä seis ja odotettava seuraavan vuoden rahoja. (V)

Toiminnan ohjaaminen ja johtaminen talousarvion kautta edellyttivät haastattelemillani toimialoilla reagointia muun muassa henkilöstön, investointien ja palvelun tai toiminnan laajuuden kautta. Vastuuhenkilöt näkivät talousarvion johtamisen välineenä ainakin osittain toisin kuin ylempään johtoon kuuluvat ja taloushallinnon ammattilaiset. Vastuuhenkilöt korostivat omaa ja henkilöstön osallistumisen tärkeyttä. Haastattelussa he myös pohtivat asiaa syvällisemmin.

5.6 Toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet, sitoutuminen ja motivaatio

Kysymyksen asettelu toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisesta oli huono ja haastatteluvastausten käsittely vaikeaa, koska vastuuhenkilöiden vastauksissa sekoittuivat yhteen sekä toiminnalliset että taloudelliset tavoitteet ja määrärahat.

Kysymykset vastuuhenkilöille:

Mitkä ovat yksikkönne toiminnalliset tavoitteet? Kuinka ne on määritelty?

Mitkä ovat yksikkönne taloudelliset tavoitteet? Kuinka ne on määritelty?

Miten niitä mitataan? Käytättekö vertailutietoja muista julkisen hallinnon organisaatioista? Millaisia vertailutietoja käytätte ja ovatko ne valtakunnallisia?

Haastatteluorganisaatiot ja niiden toiminta- tai tulosityksiköt olivat monilta eri toimialoilta. Joillakin toimialoilla oli haastateltujen mukaan valtakunnallisia ammatillisia verkostoja ja vertailutietoja, joiden mukaan mittareita voitiin asettaa. Niiden hyödyntäminen oli kuitenkin vaihtelevaa.

Talousarvioehdotuksen laadinnan yhteydessä asetettavista tavoitteista käytettiin eri organisaatioissa vähän eri nimityksiä, mutta ne tehtiin kaikissa organisaatioissa, ja haastatellut vastuuhenkilöt kertoivat myös seuraavansa niiden toteutumista talousarviovuoden aikana. Tilinpäätöksessä yksiköt vertasivat asetettuja tavoitteita toteutuneisiin, mutta pääosin tämä vertaaminen tuntui kuitenkin kohdistuvan määrärahoihin, ei niinkään sanallisiin tavoitteisiin. Toiminnallisia tavoitteita oli haastatelluissa toiminta- tai tulosityksiköissä määritelty organisaation päästrategian, yksikön oman strategian ja toiminnan kuvaamisen kautta. Tavoitteiden asettaminen oli tietenkin myös hyvin toimialakohtaista.

Että pitää olla toimintasuunnitelma, että mitä niin kuin tulevaisuudessa. Jos tietää, että pitää tehdä jotakin, että muutoksia on tulossa ja näin, niin ne pitää laittaa sinne toimintasuunnitelmaan ja sen mukaan sitten siihen budjettiin ne vaikuttaa.(V)

Eräs vastuhenkilö kertoi, että heidän yksikkönsä toiminnallisia tavoitteita ei suoranaisesti ohjaa laki vaan heidän tekemänsä strategia. Yksikön strategia oli linjassa organisaation päästrategian kanssa ja tavoitteet tulivat sitä kautta olemalla yhtenäisiä. Toisaalta toiminnallisia tavoitteita asettivat myös toimialan toiminta- ja kehittämissuunnitelmat.

Mutta kyllä me yritetään tavoitteet tehdä omista lähtökohdista ja aikalailla paikallisesti. (V)

Yllä lainattu vastuhenkilö kertoi, että määrä- ja laatuavoitteiden sekä taloudellisten tavoitteiden asettamisessa käytetään enemmän sellaista tarkkaa nippeli tietoa, mutta toiminnan tavoitteet olivat enemmän sellaisia isoja, laajoja lauseita ja suuria linjoja. ”Ne on meidän omia ja siinä on meidän omaa väriä vähäsen”.

Yhden vastuhenkilön kanssa keskustelimme heidän laatuavokirjastaan ja sen vaikutuksista asetettaviin toiminnallisiin, laadullisiin ja myös taloudellisiin tavoitteisiin. Toiminnan luonne huomioiden laatuavoitteet ja toiminnan vaikutavuus kuntalaisille olivat vastuhenkilön mielestä merkittävimmät tavoitteet toiminnan ohjauksessa. Tämä vastuhenkilö myös kertoi, että sekä toiminnallisten että taloudellisten tavoitteiden seuranta, ja vertailutiedot olivat lähteneet vuosikymmeniä sitten siitä, että hän oli tuoreena virkamiehenä ryhtynyt keräämään omaa tietopankkia kyseisistä luvuista. Näin heillä oli nyt aiempien vuosien vertailutietoja esimerkiksi käytetyistä työtunneista ja tarvikkeista suhteessa palvelutuotantoon.

Toiminnallisten tavoitteiden asettamiseen liittyi myös niin sanotussa rajapinnassa olevia tehtäviä ja vastuita. Eräät haastatelluista toiminta- tai tulosyksiköistä toimivat sellaisella toimialalla, että heidän toimintansa ja palveluiden käyttäjät linkittyivät myös muille julkisen hallinnon toimialoille eli yhteisiä tehtäviä ja tavoitteita oli paljon. Nämä tavoitteet, niiden määrittely, mittaaminen ja toteutuman vertailu asettivat haasteita vastuhenkilöille. Erilaiset projektit ja kehittämishankkeet aikaansaivat omat systeeminsä.

Yhdessä organisaatiossa oli tarkka sisäinen toimintaohjelma ja -seuranta toiminnallisten, taloudellisten ja laadullisten tavoitteiden asettamisessa ja seurannassa. Vastuuhenkilö kertoi, että siihen sisältyivät edellä mainittujen lisäksi muun muassa toimialaan liittyvät tehokkuusluvut, vaikuttavuustavoitteet, työturvallisuus, työtyytyväisyys- sekä asiakastytyväisyyskyselyt ja henkilöstötilinpäätös. Muun muassa työ- ja asiakastytyväisyysmittareita voitiin käyttää toiminnallisina tavoitteina talousarvioehdotuksen laadinnassa. Eräs toinen vastuuhenkilö kiteytti heidän toiminnallisten tavoitteiden olevan sellaisia, että hyväksytyssä talousarviossa pysyttiin ja toiminta sopeutettiin sen sisälle. Toisena tärkeänä taloudellisuuteen kuuluvana tavoitteena hän piti heidän tuottamiensa palvelujen käyttöastetta eli kuinka hyvin he saavuttivat kohderyhmänsä. Talousarvion menopuoli, tulopuoli ja käyttöaste olivat heidän talousfaktansa. Niihin liittyi säännöllinen talousarvion seuranta.

Eräs haastateltu vastuuhenkilö totesi, että taloudelliset ja toiminnalliset tavoitteet olivat sidotut toisiinsa hyvin tiukasti niin, että talousarviossa oli pysyttävä ja sen mukaan toiminta oli sopeutettava ja järjestettävä. Talouden toteutumista seurattiin koko ajan ja toimintaa myös muutettiin tarvittaessa. Haastatelluista kaksi yksikköä toimi nettoyksikköinä eli tuotanto, palvelutoiminta ja suoritteet laskutettiin asiakkaalta todellisten kustannusten mukaisesti ja kustannusten kasvaessa toimintaa joko sopeutettiin asiakkaan kanssa yhteistyössä tai suoritehintaa korotettiin.

Vastuuhenkilö, jonka toiminta- tai tulosityksikkö toimi nettoperiaatteella, kertoi heidän toimintatavoistaan yksityiskohtaisemmin, koska olin kiinnostunut heidän palveluhintansa muodostumisesta ja sen sisällöstä. Haastateltu kertoi, että heillä seurattiin kulujen ja tuottojen kertymää tarkasti ja reaaliaikaisesti. Mikäli tuottoja ei kertynyt kuluja vastaavaksi, palveluhintaa jouduttiin tarkistamaan ja korottamaan kesken talousarviovuoden. Toimialalta oli melko usein sanomalehdissä artikkeleja, joissa oli sekä laatuun että kustannuksiin liittyviä vertailuja. Keskustelimme siitä, miten harhauttaviksi ja virheellisiksi kokemuksemme perusteella tiesimme nämä vertailut. Ammattilaisille esimerkiksi jo palvelujen hinnanerot sinällään antoivat viitettä niiden vertailukelpoisuudesta.

Toisinaan tällaiset virheelliset vertailutiedot aiheuttivat katkeruuttakin, koska poliittiset päättäjät saattoivat innostua näistä vertailutiedoista ja ammattilaiset tiesivät asioiden todellisuuden.

Meidän ei voittoa tarvitse tuottaa, mutta meidän pitää peittää omat kulumme. Ja meidän talossa tosi tarkasti kaikki nämä sisäiset kulut laskutetaan, siinä on kyllä ihan kaikki. Henkilöstömäärän mukaan vyörytetään.(V)

Eräät vastuuhenkilöt kertoivat valtakunnallisista ammatillisista tilaisuuksista, joissa alaan liittyviä vertailulukuja käsiteltiin. Niitä pystyttiin hyödyntämään oman toiminnan tavoitteiden asettamisessa ja vertaamisessa. Vastaavasti joku haastatelluista kertoi antaneensa omalle ammatilliselle keskusjärjestöleen palautetta siitä, ettei heidän toimialallaan ollut käytettävissä valtakunnallisia vertailutietoja.

Tämä johtuu varmasti siitä, että lainsäädäntö määrittelee sen tehtävän hyvin väljästi ja sillä on haluttu sillä lailla pitää tämä yksikköjen erilaisuus ja paikallisuus kunniansaan eli ei ole lähdetty sellaisia muotteja tekemäänkään. (V)

Asetettujen sekä toiminnallisten että taloudellisten tavoitteiden mittaaminen oli eri toimialoilla eriasteista. Joitakin julkisen hallinnon toimialaan kuuluvia tehtäviä voitiin mitata kiloissa, metreissä tai suoritusten määrinä. Toiset toimialat olivat ei-konkreettisia esimerkiksi hyvinvointipalvelujen tuottajia. Tämän johdosta niiden vaikuttavuus, toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet olivat vaikeasti mitattavia. Erään haastatellun vastuuhenkilön kanssa keskustelimme heidän toimintansa vaikuttavuudesta ja taloudellisuudesta. Ne voivat tuottaa tulosta vuosikausien kuluttua, kenties.

Ajatellaan jotakin vaikuttavuusmittaria, niin ei pystytä mittaamaan metri- mitalla niin kuin jotakin tuota kun tietä tehdään. Että se on niin erilaista.(V)

Vastuuhenkilöt seurasivat kertomansa mukaan säännöllisesti taloudellisten tavoitteiden, pääasiassa määrärahojen toteutumista. Toisissa organisaatioissa tavoitteiden toteutumisesta raportoitiin poliittisille päättäjille useamman kerran vuodessa, eräissä jopa kahden kuukauden välein. Toiminta- tai tulosalueen sisällä johtoryhmissä, tai muissa vastaavissa, esimiehen johdolla tapahtuvissa

raportoinneissa, seurannoissa ja analysoinneissa oli eroja. Seinäjoen kaupungilla toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan valtuustolle talousarviovuoden kesäkuun lopun tilanteesta ja toisen kerran tilinpäätöksen toimintakertomuksessa eli kaksi kertaa vuodessa.

Vaikka toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden mittaamiseen oli vain vähän mitattavia mittareita, vastuuhenkilöt uskoivat poliittisten päättäjiin olleen niihin tyytyväisiä. Ainakaan niihin ei ollut puututtu esimerkiksi tarkastuslautakunnissa. Voidaankin sanoa, että kaikki nämä haastatellut vastuuhenkilöt seurasivat ammattialansa mittareita ja vertasivat toimintaansa niihin. Talousarvioehdotukseen tehtävien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisessa käytettiin muun muassa aiempien vuosien toteutumatietoja, toimialan valtakunnallisia vertailutietoja, omaan tietopankkiin kerättyjä tietoja, organisaation taloushallinnon tietoja ja nettokustannuksia. Seinäjoen kaupungin tarkastuslautakunta on puuttunut mittareiden vähyyteen ja analysoinnin puuttumiseen.

Kysymys johdolle:

Miten toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin sitoudutaan?

Kysymyksen esittäminen aiheutti runsasta ja antoisaa keskustelua lähes kaikkien johtoon kuuluvien kanssa. Oikeastaan kaikkien ensimmäiset kommentit kysymykseeni olivat, että sitoutuminen vaihtelee. Oli sellaisia talousarvion ja tavoitteiden laatijoita, jotka miettivät ja asettivat mittareita sanallisissa tavoitteissa hyvinkin tarkasti, sitoutuivat niihin ja noudattivat tai ainakin pyrkivät niihin talousarviovuoden aikana. Ja vastaavasti oli toisen ääreläidän osajia tai ei-sitoutujia.

Kyllä tämän uran aikana on nähnyt sen toisenkin puolen eli ne on vain sanoja, jotka kirjoitetaan paperille ja sitten ne unohtuu.(Y)

Kiinnostavana näkökulmana yhdessä johtoon kuuluvan haastattelussa tuli esille alempien vastuutasojen esimiesten eli lähiesimiesten sitoutuminen eli

ongelmia riitti, vaikka vastuuhenkilöt sinällään sitoutuivat ja noudattivat talousarviota. Toisin sanoen talousarvion laadinnasta ja toteutumisesta vastaava vastuuhenkilötaso sitoutui kyllä, mutta kaikki lähiesimiehet eivät. Tähän ongelmaan oli organisaatiossa tartuttu niin, että toiminta- tai tulosityksiköissä sekä niiden toimipaikkojen lähiesimiesten kanssa oli käyty ohjauskeskusteluja periaatteellisista ja teknisistä talousarvioasioista. Keskusteluissa oli tullut jonkin verran ilmi osaamattomuudesta johtuvia asioita. Organisaatiossa oli tarkoitus puuttua tähän opastamalla ja neuvomalla henkilöstöä niin, että lähiesimiehet tulisivat tietoisiksi, ja osaisivat lukea ja tulkita talousraportteja, reagoida talousarvion toteutumiseen sekä ymmärtää ja sitoutua paremmin määrärahoihin.

Me ollaan käyty läpi, että mikä on talousarvio, mitä se tarkoittaa jos jostakin on mennyt enemmän ja jostakin vähemmän. Ja tällaiset kuviot ja siitä on tullut ihan hyvää palautetta. Ei lähiesimiehet ole saaneet sellaiseen koulutusta, että pitäisi ihan oikeasti katsoa, että riittääkö rahat niin kuin näihin kaikkiin asioihin.(Y)

Opastamalla ja lisäämällä talousarvioon liittyvää osaamista, kyseisen organisaation esimiehiä sitoutettiin noudattamaan talousarvion määrärahoja ja ohjeita myös sillä perusteella, etteivät he voineet enää vedota osaamattomuuteen. Lähiesimiesten osaamisen ja vastuuttamisen ohella myös vastuuhenkilöiltä vaadittiin enemmän. Ylempään johtoon kuuluva haastateltu mietti, että varmaan monissa julkisen hallinnon organisaatioissa oli eletty niin kutsutussa lintukodissa niin, että haettiin lisämäärärahaa ja saatiin sitä. Nyt tässä organisaatiossa oli tiukasti tartuttu tähän menettelytapaan ja sillä uskottiin olevan vaikutuksia. Ylemmän johdon järjestämistä neuvotteluista ja opastamisesta oli kuulunut hyvää palautetta ja vastaavaa odotettiin kuulemma lisää. Kuulostipa hyvältä.

Vaikka ei voi meitä yritykseen missään tilanteessa verratakaan niin kyllä meillä sieltä oppimista on niissä asioissa, että sitä talousajattelua pitää siinä rinnalla olla koko ajan.(Y)

Mikäli organisaation ylimmältä johdolta tuli kesken vuoden esimerkiksi hankintakielto, toiset noudattivat sitä kirjaimellisesti ja toiset eivät. Eli vastuullisuudessa ja sitoutumisessa oli eroja. Kysymyksen yhteydessä keskustelim-

me parin johtoon kuuluvan kanssa sitoutumisen tasosta ja sen lisäämismahdollisuuksista. Ajattelutavoista - ”*tämä ei ole mun omaa*”, ”*joku muu tuhlaa ne kuitenkin*” tai ”*tänne tehdään joku turha halli ja siihen riittää rahaa*” - pitäisi päästä eroon, mutta ratkaisua tämän ajattelutavan muuttamiseen emme keksineet.

Että vaikka laivaa ei käännetä yhdessä yössä ja yhdessä vuodessakaan. Mutta tavallaan, että opetetaan siihen, niin se on kans yksi tärkeä asia sitä työtä.(Y)

Erään johdon haastattelun mukaan heidän organisaatiossa asetettuihin tavoitteisiin sitouduttiin hyvin, niitä seurattiin säännöllisesti ja toiminnassa suoriuduttiin asetettuja tavoitteita paremmin.

Tällä alalla on kyllä suhteellisen hyvä taloudellinen näkemys kaikilla ja sellainen kustannustietoisuus. Yhteiskunnan varoja kuitenkin käytetään ja nehan maksaa veroissa jokainen.(Y)

Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden noudattamisessa korostui sama sitoutuminen ja vastuullisuus kuin koko talousarvioprosessissa. Mikäli vastuhenkilöt olivat itse mukana tavoitteiden asettamisessa, niihin sitouduttiin. Ison organisaation ylätavoitteisiin sitoutumisen arveltiin olevan ehkä heikompaa, koska ne koettiin etäisiksi eikä niiden laadinnassa ja toteutumisen seurannassa oltu mukana. Yksikköjen itse asettamiin ja heidän omaa toimintaansa ja taloutensa koskeviin tavoitteisiin sitouduttiin sitä vastoin hyvin. Johtoon kuuluvien vastauksissa korostui asetettujen tavoitteiden realistisuus, eli jos tavoite oli jonkun muun asettama ja liian kova, niin siihen ei edes yritetty päästä. Ehkä ajateltiin, ettei siihen voida päästä, ja siihen oli turha tuhlata energiaansa.

Johtoon kuuluva vastaaja mietti tavoitteisiin sitoutumista myös siltä kannalta, että heidän toimialaan kuuluvilla toiminta- tai vastuuyksiköillä oli keskenään voimakas vertailutilanne ja se aiheutti närääkin tavoitteisiin sitoutumisessa. Toiset saavuttivat tavoitteensa paremmin ja toiset huonommin. Hyvin suoriutuneet esittivät kritiikkiä siitä, miksi toisten ei tarvinnut ponnistella samalla tavalla tavoitteiden saavuttamiseksi kuin he itse tekivät.

Miksi meiltä vaaditaan niin ja niillähän on noin negatiivinen ja miksi meidän pitää vielä enemmän yrittää tehdä tulosta kun heillä on jo miinusta (Y)

Monet johtoon kuuluvista toivat haastatteluissa esiin, että toiminnallisten ja laadullisten tavoitteiden merkityksen oli tärkeämpiä kuin taloudellisten tavoitteiden merkitys.

Kysymys johdolle:

Miten sitoutumista voidaan mielestäsi motivoida?

Tähän kysymykseen johtoon kuuluvien vastaukset olivat hyvin yhden suuntaiset: motivaatio voi lisääntyä vain olemalla alusta saakka prosessissa mukana. Toki muitakin motivointikeinoja löydettiin, taulukko 8.

TAULUKKO 8. Motivaation parantaminen ja lisääminen

SITOUTUMISEN MOTIVAATIO VOI PARANTUA / LISÄÄNTYÄ:

- Osallistuminen strategia- ja talousarvioprosessiin
- Päästrategian tuntemus > yksikön osastrategia
- Strategian ja talousarvion synergia
- Luottamus ja ammattitaidon kunnioitus
- Yhteistyö yksiköiden kesken
- Yhteistyö taloushallinnon kanssa
- Tasapuolisuus, sama vaatimustaso
- Samanarvoiset mittarit (esim. BSC)
- Palkitseminen ja kannustaminen
- Realistinen raami ja tavoitteet
- Johdon tuki ja kiinnostus
- Säännöllinen seuranta, myös esimiehen kanssa
- Raportoinnin ja seurannan avoimuus palavereissa

Yhdessä haastattelussa kysyin johtoon kuuluvalta, kuinka koko iso organisaatio saataisiin tiukkana taloudellisena aikana puhaltamaan yhteen hiileen. Haastateltu vastasi kysymykseen: *"Voi kun vaikee, vaikee"*. Toiminnan prosessien läpikäyminen tai suoriteperusteinen talousarvio voisivat auttaa ymmärtämään suurta kokonaisuutta. Toimintatavan pitäisi lähteä organisaation ylimmästä johdosta niin, että henkilöstö näkisi kaikkien toimivan samansuuntaisesti. *"Kyllä henkilöstö huomaa"*. Ehkä koskaan ei päästä yhteisten

tavoitteiden asettamiseen ja niihin pyrkimiseen, mutta ennen kaikkea ajattelutavan tulisi muuttua.

Kysymys johdolle:

Millaista osaamista vastuuhenkilöillä on taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden asettamisen?

Kysyessäni vastuuhenkilöiden osaamista tavoitteiden asettamisessa, eräs johtoon kuuluvista vastasi, että vastuuhenkilöt valittiin virkoihin ammatillisten pätevyyksien perusteella, eli oleellisinta oli toimialaan sinällään liittyvä osaaminen. Vastaaja korosti taloussihteerin ja taloushallinnon ammattilaisten hyödyntämisen merkitystä etenkin uuden vastuuhenkilön tullessa organisaatioon. Uuden vastuuhenkilön kannattaisi hakea apua ja neuvoa sellaisilta ammatilaisilta, joilla oli talouden tietämystä ja tehdä heidän kanssaan yhteistyötä. Osaamisen nähtiin kyllä sitten kehittyvän kunhan raporteja, mittareita ja muita taloushallinnon asioita käytiin yhdessä läpi.

Eräässä haastattelussa tuli esiin, että edelleen oli vanha toimintakulttuuri niin, että talousarvioehdotukseen laitettiin varmuuden vuoksi ”tarpeeksi” määrärahoja. Ajateltiin, että rahaa jäi silti riittävästi, kun karsintaa kuitenkin aina tehtiin. Toiset yksiköt taas laittoivat määrärahaehdotuksensa kerralla kohdalleen realistisina. Ajattelin joskus törmänneeni tämän kaltaiseen ajatuksen juoksuun meilläkin.

Eräs johtoon kuuluva oli sitä mieltä, että vastuuhenkilöillä oli kyllä näkemystä. He ymmärsivät, etteivät kokonaisuus - koko kakku - voinut kasvaa eli kun kokonaisraamit asetettiin, niin ne kyllä hyväksyttiin. Mutta sitten jossakin käytiin yksiköiden kesken kisaa siitä, kuka sai kakusta isomman palan.

Eräässä organisaatiossa oltiin hyvinkin tarkkoina esimerkiksi hankintojen ja hintojen suhteen.

Täällä ei tarvitse onneksi kovin kovasti pelätä sitä sellaista hussoota eli nämä on tottuneet elämään niin tarkasti. Se on hyvä ja se on helppo johtajan puolesta, mutta johtaja saa olla koko ajan tietenkin tarkkaavainen, ettei asiassa höllennetä otetta. (Y)

Keskustellessamme tavoitteiden asettamisen osaamisesta ja niiden mitattavuudesta, eräs johtoon kuuluva pohti vuosittain tapahtuvia rakenteellisia muutoksia. Eri vuosien kesken ei saatu vertailutietoja omista yksiköistä, koska muutos oli ollut pysyvää. Toisaalta toimiala oli sellainen, että sillä olisi käytettävissään paljon valtakunnallisia mittareita.

Sanotaan niin, että nämä kaikki osaa täällä ihan hyvin asettaa tavoitteet kun ne tulee useimmiten muualta nämä päätavoitteet. Ja sitten nämä laadulliset tavoitteet, täällä on erittäin hyviä yksiköitä niissäkin. (Y)

Pari johtoon kuuluvista haastatelluista pohti tavoitteiden asettamiseen liittyvää vaikeutta myös siltä kannalta, että yksiköiden toiminnat olivat niin erilaisia ja mittareiden asettaminen oli kovin eritasoista. Toisilla toimialoilla oli useita valtakunnallisia mittareita ja vertailutietoja. Joillakin toimialoilla oli omia epävirallisia verkostoja, esimerkiksi omalla toimialallani on sekä virallisia vertailutiedostoja että epävirallisempia puhelinkierroksia tiettyjen organisaatioiden kesken. Eräs johtoon kuuluva vastaavasti kertoi, että heidän organisaatiossa oli voimakkaasti panostettu vastuuhenkilöiden osaamisen lisäämiseen. Heillä oli sisäinen koulutusjärjestelmä, jossa käytiin läpi organisaation omiin muun muassa hallintosäätöihin, hankintaohjeisiin, erilaisiin muihin toimintatapoihin ja esimerkiksi taloushallintoon ja -arvioprosessiin liittyviä asioita.

Kyllähän se tietysti vaihtelee, mutta kyllä meidän puolella aika hyvin osataan. Että kun suurimmalla osalla toimialueista on aika hyvin saatavissa kaiken näköisiä vertailutietoja ja mittareita. (Y)

Yhdessä haastattelussa keskustelimme johtoon kuuluvan vastaajan kanssa kysymysten muodossa siitä, millaista osaamista vastuuhenkilöillä oli tavoitteiden asettamiseen. Osattiinko niitä asettaa? Uskallettiinko niitä asettaa? Oliko aikaa asettaa tavoitteita? Tästä ajatusketjusta syntyi mielenkiintoinen ja mieleeni painunut ajatustenvaihto. Keskustelimme muun muassa siitä, miksi vastuuhenkilöt pyrkivät pääsemään tavoitteiden asettamisessa mahdollisim-

man vähällä, siitä mistä aita on matalin – tyylillä. Oliko tavoitteiden asettamisesta ja niiden mitattavuudesta tehty liian monimutkainen ja vaikea asia? Senkö vuoksi se koettiin välttämättömänä pahana? Helposti sorruttiin edellisen vuoden tavoitteiden kopiointiin.

Niin ja meneekö se niin, että ruvetaan laittamaan vaan sellaisia konkreettisia asioita tänne mitkä pystytään mittaamaan, mikä ei ole se tarkoitus.(Y)

Kysymykseen liittyvästä kokonaisuudesta sain sellaisen käsityksen ja tein johtopäätöksen, että ylempään johtoon kuuluvien käsityksen mukaan osamista kyllä oli, mutta monet toimintaan vaikuttavat asiat vaikeuttivat tavoitteiden asettamista ja mittaamista. Toimialueet olivat kovin erilaisia. Joillakin toiminta oli selvästi mitattavissa määrämilla, toiset taas olivat laadulliseen mittaamiseen liittyviä toimialoja. Teemaan liittyen lisäkoulutusta tarvittaisiin ehkä sekä asenteellisella että teknisellä puolella. Pääsääntöisesti vastuuhenkilöillä oli kyllä tahtoa onnistua. Julkisen hallinnon tiukassa taloudellisessa tilanteessa tavoitteiden asettaminen ja niihin sitoutuminen korostuivat. Ajatusmallia pitäisi muuttaa niin, että tavoitteet esimerkiksi toiminnan kehittämisessä, henkilöstöresursseissa ja määrärahoissa olisivat realistiset. Organisaatioiden kesken nähtiin myös olevan eroja, toisissa oli totuttu hyvinäkin aikoina tiukkaan talousohjaukseen ja ohjeita oli totuttu noudattamaan. Toisissa taas ohjeista piittaamatta esitettiin uusia virkoja ajatuksella, että poliitikot saivat päättää ja karsia. Eräs haastateltu pohti eroja edellisen työntäjäorganisaationsa toimintatapoihin.

Jos sanotaan, että virkoja ja toimia ei saa perustaa, mitään uutta niin kuin tällaista ei saa – niin sitä niin kuin uskottiin.(Y)

Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamiseen, niihin sitoutumiseen ja motivaatioon liittyen tässä yhteydessä olisi pitänyt ottaa esille New Public Management - johtamisopit tai Balanced Scorecard -mittaristojen tuntemus ja käytettävyys kyseisissä organisaatioissa.

5.7 Tavoitteiden seuranta, reagointi ja analysointi

Haastatteluryhmiltä kysyttiin, kuinka vastuuhenkilöt seurasivat talousarvion toteutumista toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden ja määrärahojen kautta. Tällä kysymyksellä halusin saada selville, oliko johdolla erilainen näkemys vastuuhenkilöiden toteutuman seurannan aktiivisuudesta kuin heillä itsellään.

Kysymykset johdolle:

Kuinka toiminnallisten tavoitteiden toteutumista seurataan? Kuinka taloudellisten tavoitteiden toteutumista seurataan?

Johtoon kuuluvien käsitysten mukaan vastuuhenkilöt ottivat säännöllisesti talousraportteja. Vastuuhenkilöt siis seurasivat, heidän näkemyksensä mukaan, määrärahoja melko tiivisti. Toisaalta sanallisten tavoitteiden toteutumisen seuranta jäi vähemmälle. Joku arveli sen johtuvan jo edellä kuvatusta tavoitteiden asettamisen ja mitattavuuden vaikeudesta. Eräillä vastuuhenkilöillä oli sellainen tapa, että he pyysivät organisaationsa taloushallinnolta kyseiset raportit, toiset säännöllisesti usein ja toiset harvemmin. Yksi johtoon kuuluva kertoi, kuinka vastuuhenkilöt toimivat ja ottivat häneen tarvittaessa yhteyttä.

Joka kuukausi katsotaan ja raportoidaan, jos siellä on jotakin ihmeellistä niin omalle esimiehelle. Jos ei he keksi keskenään, että mitä tehdään niin sitten mulle ja taloushallinnolle tieto siitä, että mihinkä toimenpiteisiin ryhtytään.(Y)

Tavoitteiden seurannan uskottiin olevan melko helppoa sellaisissa toiminta- tai tulosyksiköissä, joissa toiminta oli suoriteperusteista. Niiden seuraamisen ja toteutuman vertailun nähtiin olevan selkeää. Kun organisaatiossa oli panostettu vastuuhenkilöiden kouluttamiseen mainituissa teemoissa, oli ollut myös nähtävissä aktiivisuuden lisääntyneen tavoitteiden seurannassa. Eräs haastelluista pohti ongelmallisena sitä, että taloushallinnon raportit eivät ole kovin reaaliaikaisia eli niissä olisi teknisesti parannettavaa.

Parissa haastatteluorganisaatioissa taloushallinnon ylin johto tai esimerkiksi taloussuunnittelijat seurasivat talousarviovuoden aikana ainakin toiminta- tai

tulosaluetasoisesti määrärahojen toteutumista. Harmikseni en huomannut kysyä tätä kaikissa organisaatioissa. En myöskään tullut kysyneeksi mahdollista reagointia johdon tai taloushallinnon ammattilaisten toimesta.

Johtoon kuuluva haastateltu kertoi, kuinka heillä oli parasta aikaa menossa pohdinta henkilöstön palkitsemisesta hyvästä taloudellisesta tuloksesta. Organisaatiossa oli talousarviovuoden aikana asetettu tiukkoja taloudellisia tavoitteita. Marraskuussa oli alkanut näyttää siltä, että tavoitteet saavutettaisiin. Hyvästä tuloksesta pitäisi myös kiittää ja palkita sen aikaansaamiseen osallistunutta henkilöstöä. Siten myös osoitettaisiin henkilöstölle, että oli tehty oikeanlaisia asioita ja nyt siitä saisi palkinnon. Asetettuihin tavoitteisiin sitoutuminen ja niiden toteutuminen olivat päässeet vähän yllättämän myös haastatellun, sillä selvästi toimintakulttuurit olivat nopeasti kehittyneet taloudellisempaan suuntaan.

Kysymällä kuinka talousarvion asetettujen tavoitteiden toteutumiseen ja mahdollisiin muutoksiin, esimerkiksi uhkaaviin määrärahaylityksiin, reagoitiin, halusin saada selville oliko ryhmien välillä näkemyseroa reagoinnista. Kysyin yksityiskohtaisemmin vastuuhenkilöiltä myös toteutumatietojen analysointia ja miten heidän mielestään talousseurantaa tulisi tehdä.

Kysymykset vastuuhenkilöille:

Kerro kuinka seuraat talousarvion toteutumista?

Jokainen vastuuhenkilö kertoi seuraavansa tarkasti ja säännöllisesti talousarvion määrärahojen toteutumista ja riittävyttä. Omille esimiehille tai poliittisille päättäjille raportoinneissa oli toiminta- tai tulosalue ja organisaatiokohtaisia eroja. Kahdessa toiminta- tai tulosityksikössä vastuuhenkilöt esittelivät talousarvion toteutumista kahden kuukauden välein poliittisille päättäjille lautakunnan tai vastaavan päättäjätason kokouksissa.

Eräs vastuuhenkilö kertoi tulostavansa vähintään kerran kuukaudessa talousraportin tarkempaa tarkastelua varten. Lisäksi hän kävi useita kertoja

kuukaudessa seuraamassa ainakin heidän niin sanotun päämäärärahansa toteutumista. Organisaatiossa oli myös tapana, että toiminta- tai tulosalueen palaverissa, joissa oli useiden yksiköiden vastuuhenkilöitä, käsiteltiin heidän esimiehensä johdolla talousarviota, ja määrärahojen toteutumista sekä yksiköittäin että toiminta- tai tulosalueen kokonaisuutta. Näissä palaverissa, joita pidettiin vähintään 4 kertaa vuodessa, oli mukana myös taloushallinnon ammattilainen. Toiminta- tai tulosyksikön vastuuhenkilöstä tämä oli pelkästään myönteistä. Yhteisillä tilaisuuksilla esimies osoitti arvostavansa, luottavansa ja olevansa kiinnostunut toiminta- tai tulosalueensa vastuuhenkilöiden työstä sekä olevansa heidän käytettävissään apua ja neuvoa tarvittaessa. Uskon, että tämä kyseinen esimies oli käytettävissä myös tukea tarvittaessa.

Haastattelujen yhteydessä keskustelimme joidenkin vastuuhenkilöiden kanssa siitä, kuinka usein talouden toteutumaraportteja käsiteltiin päättävällä tasolla. Yhteinen näkemyksemme oli, että kaksi kertaa vuodessa on liian harvoin.

Kyllä mä sanon, että puolivuositain - niin siinä jää paljon sattuman varaan.(V)

Julkisen hallinnon tiukka taloudellinen tilanne ja määrärahojen niukkuus aiheuttivat sen, että talousarvion toteutuman seuranta oli tehtävä koko ajan. Erään vastuuhenkilön mukaan siihen oli heillä myös voitava reagoida äkkijarrutuksella, mikäli määrärahat uhkasivat ylittyä. Hän kertoi esimerkkinä, että jonkun laitteen yllättävä rikkoutuminen sekoitti heidän suunniteltua toimintaansa ja vaikutti moneen eri toimintoon. Toinen vastuuhenkilö kertoi, että hän ja yksikön lähiesimiehet seurasivat henkilöstömäärää ja -käyttöä, palkkakustannuksia ja toteutuvia suoritteita säännöllisesti. Heillä kaikkien oli myös reagoida uhkaaviin ylityksiin välittömästi.

Kysymykset johdolle:

Miten toteutumamuutoksiin reagoidaan? Miten poikkeamatietoja analysoidaan? Milloin vastuuhenkilöt reagoivat toteutumamuutoksiin?

Määrärahaylityksiin, tai niiden uhkaamiseen talousarviovuoden aikana, oli ainakin osittain ruvettu suhtautumaan menneitä vuosikymmeniä vastuullisemmin. Johtoon kuuluvat kertoivat, että kyllä vastuuhenkilöt reagoivat ylityksiin, he ottivat taloushallinnon ammattilaisiin ja esimieheensä yhteyttä paremmin ja aikaisemmassa vaiheessa kuin aiemmin. Toimintakulttuuri oli selvästi muuttunut. Toisaalta haastatellut myös kertoivat, että joskus reagointiin vaikutti sen suuruus tai muu merkittävyys ja toki myös vastuuhenkilöiden reagoineissa oli eroja.

Sitten jos se ylitys on suuri, niin sitten siitä toiminta- tai tulosityksikön vastuuhenkilön pitää ilmoittaa mulle ja minä ilmoitan sitten taloushallintoon johtajalle, että tällainen ylitys on tulossa.(Y)

Kyllä mä olen tehnyt ja se pitääkin tehdä koska se on kunnallislain mukaan niin, että sä olet vastuussa siitä mitä sä teet. Et sä voi vain hyväksyä sitä ylitystä tällaisenään vaikka se olisi ihan selväkin.(Y)

Kyllähän niihin, jos katsotaan, että ne on sellaiset, että niillä on jotain ratkaisevaa merkitystä, niin kyllä niihin sitten reagoidaan heti. Niin, ja sitten miettään, että mitä sille asialle voi tehdä. Mutta tällaiset laadulliset niin ne tahoo sitten vähän jäädä.(Y)

Yllä lainattu haastateltu kertoi, että mikäli laadullisia tavoitteita ei saavutettu, niin ne kuitenkin jäivät sinne taustalle elämään ja yksiköissä mietittiin niiden saavuttamista sitten pidemmällä aikavälillä, ja usein ne myös toteutuivat niin.

Eräs johtoon kuuluva kertoi, että aiemmin heidän talousarviot olivat ylittyneet aika paljon. Käytännössä se oli tarkoittanut sitä, että poliittiset päättäjät olivat sitten hyväksyneet ja niin sanotusti siunanneet ylitykset. Kulttuurin muututtua vastuuhenkilöt katsoivat ja seurasivat tarkemmin määrärahojen riittävyttä ja reagoivat uhkaaviin ylityksiin. Ison organisaation eri toimialoilla oli kuitenkin eroja toimintatavoissa. Organisaatiossa talousarvion vastuutaso oli aluetasolla eli toiminta- tai tulosaluetasolla ja siihen kuului useita vastuuyksiköitä. Toisilla alueilla pitäydyttiin aluetason sitovuudessa ja toisilla alueilla pidettiin kiinni vastuuyksiköiden määrärahoista. Toisilla toimialoilla siirrettiin määrärahoja tulosityksiköstä toiseen ja toisilla taas ei. Haastateltu kertoi pohtineensa, mikä

viesti näihin toimintatapoihin liittyi ja saaneensa myös palautetta siitä, että määrärahoissa vastuuyksiköittäin mennään liian tarkalla tasolla. Organisaatiossa kannatettiin suurempia päälinjoja melko yleisesti. Toinenkin johtoon kuuluva vastaaja mietti kysymykseeni liittyen samaan tapaan toiminta- tai tulosaluetason ja -yksikkötason vastuuta määrärahojen riittävydessä.

Eli kyllä sen pitäisi mennä pääorganisaation tasolla plus miinus nolaksi ja sehän on se tarkoitus, että siellä toiminta- tai tulosalueen sisällä ne voivat katsoa toisiansa. Että, jos jossakin menee huomattavasti yli niin joku toinen sitten säästää.(Y)

Mietin, kuinka hyvin tällainen yhteisvastuullisuus toimi käytännössä? Järkevä ja oikea toimintatapa tietenkin, mutta osattiinko ajatella yhteistä hyvää tai esimerkiksi kuntalaisen etua? Oliko niin, että julkisessa hallinnossa ymmärrettiin yhteisvastuullisuus toiminnan taloudellisuuden, verorahojen järkevän käytön ja toiminnan ohjaaminen talouden kautta?

Kyllä se mun tavoite on nyt, että sitä ihan oikeasti seurataan joka kuukausi ja siitä raportoidaan. Ja siihen reagoidaan, jos tulee niitä tilanteita, että määrärahat on menossa yli ja näin.(Y)

Eräs johtoon kuuluvista haastatelluista kertoi, kuinka heidän toimialallaan raportointi ja niihin reagointi etenivät lähiesimiehiltä yksiköiden vastuuhenkilöille ja lopulta hänelle. Heillä oli systemaattinen, kattava seuranta ja uhkaaviin ylityksiin reagoitiin ajoissa. Hän korosti myös sitä, että alusta saakka oikeat ja todellisen tarpeen mukaiset määrärahaehdotukset olivat paras lähtökohta. Näin niistä ei jouduttu ylhäältä tulevalla päätöksellä karsimaan, jos vastuuhenkilöt asettivat ne heti reaalitasolle. Haastateltu kertoi, ettei hänkään ollut halukas talousarviovuoden aikana kuulemaan yksiköistään jatkuvaa valitusta väärin leikatuista määrärahoista ja niiden riittämättömyydestä. Haastatelluissa käymiemme keskustelujen perusteella ajattelin, että toiminnallisten tavoitteiden asettamisessa ja niiden toteutumisen raportoinnissa oli varmasti myös toimialakohtaisia eroja. Toisilla toimialoilla toiminnan raportointi, sen eräänlainen mittaaminen ja esimerkiksi itsearviointi olivat tavallisia työkaluja, ja ehkä siksi eroavaisuuksia oli nähtävissä muun muassa tilinpäätöksen

toimintakertomuksissa. Joku kertoi, että asiaan oli heillä kiinnitetty huomioita myös tarkastuslautakunnassa. Mittareiden asettamisessa ja niiden tasapuolisuudessa auttaisi varmasti esimerkiksi BSC eli tasapainotetun mittariston käyttöönotto koko organisaatiossa, kuten esimerkiksi Oulun seutukunnassa (Oulun seudun seutustrategia 2006) on tehty.

Ollessani joskus viime vuosituhannella tarkastuslautakunnan kokouksessa kuultavana, kerroin yksikkömme sen hetkisistä taloustavoitteista ja kuinka hyvin olimme niihin päässeet. Silloinen revisorimme sanoi, että oli helppo saavuttaa tavoitteet, kun ne oli saanut itse itselleen asettaa. Totta sekin. Näiden haastattelujen yhteydessä parikin haastateltua mietti, että olivatko heidän yksikköjensä tavoitteet liian helposti saavutettavissa, ja eikö niitä uskallettu asettaa korkeammalle niin, että niihin päästäkseen pitäisi ponnistella?

Lähes kaikki johtoon kuuluvat sanoivat, että vastuuhenkilöiltä odotettiin tietynlaista toiminnan sopeuttamista ja muutoksiin reagointia koko ajan. Julkisen hallinnon palvelutuotannossa tapahtui koko ajan isoja muutoksia sekä tuotantoa vähentävästi, että sitä lisäävästi. Yksi haastateltu korosti, että toimintaa piti osata sopeuttaa muutoksiin ja esimerkiksi henkilöstön käytössä piti reagoida muuttuviin tarpeisiin. Vastuuhenkilöiltä perättiin tämänkaltaista toimintaa ja vastuullisuutta käytännön työjärjestelyissä. Muutos oli pysyvää.

Mä en tiedä eikö se tule esimiehille mieleen siinä arjessa, että näinkin voisi toimia vai odotetaanko sitä kehotusta ylempää? Kyllä mä olen toiveikas sen suhteen, että jotain muutosta tapahtuu ensi vuonnakin, että sitä ihan oikeasti seurataan ja siihen reagoidaan.(Y)

Eräs johtoon kuuluneista haastatelluista kertoi, että heidän organisaatiossaan oli tarkkoja määrärahojen seuraajia, jotka myös reagoivat tarvittaessa. Toiset olivat niin tunnollisia, että ottivat heti yhteyttä taloushallintoon ja pyysivät asiantuntijoilta apua ongelmiinsa. Sitten oli sellaisia yksiköitä, joiden ylitykset tulivat esiin vuoden vaihteessa tilinpäätöksen valmistelun alkaessa.

Me yritetään koko ajan hakea, että miten me saataisiin tämä vuoropuhelu niin, että näiden tietojen analysointi, eurojen ja toisaalta toiminnan, saataisiin siihen. (Y)

Kaikkien haastattelemieni johtoon kuuluvien organisaatioissa talousarvion määrärahojen ylityksiin reagoitiin, toisissa heti ja toisissa viiveellä tai pakosta. Kaikissa kuitenkin analysoitiin ylityksiä. Toisissa organisaatioissa sekin tapahtui heti talousarviovuoden aikana, kun raporteista huomattiin mahdollisen ylityksen uhkaavan. Jossakin reagoitiin tapahtui silloin, kun ylityksiä piti perustella esimerkiksi poliittisille päättäjille. Ajantasaiset taloushallinnon raportit eli johdon laskentatoimen tuottaman tiedon hyväksikäyttäminen ja säännöllinen seuranta mahdollistivat reagoinnin, ja niin sanotun korjausliikkeen talousarviovuoden aikana.

Niitä on hyvin helppo seurata, tuottoja ja tavoitteiden seuranta. No kyllä ne niitä analysoi, mutta tuota ja se on tietysti niitten tehtävä. Ja sitten tuota munkin tehtävä. (Y)

Meillä ei ole sellaista systemaattista analysointia vielä olemassa ja tämä aiheutuu siitä, että meillä ei ole tällaista johdon tietojärjestelmää, josta nämä perustiedot tulisivat valmiina. (Y)

Johdon laskentatoimen tietojärjestelmien puute, käytössä olevien järjestelmien raporttien puutteellisuus ja hitaus aiheuttivat lisätyötä raporttien laadinnassa ja hyödyntämisessä. Johtoon kuuluva haastateltu mietti, että kannattaako historiatiedon puitteissa reagoida, kun tilanne voi olla jo aivan toinen? Tavoitteena olisi saada sellainen järjestelmä, jossa tiedot olisivat tuoreita ja syntyisivät järjestelmissä automaattisesti. Näin saataisiin käytettyä aika analysointiin tiedon keruun ja raporttien teon sijaista.

Silloin siitä saataisiin tällainen joustava ja nopea, mutta se tarkoittaa sitä, että perustiedot pitäisi tulla automatic ja sitten joku käyttäisi siihen analysointiin aikaa. (Y)

Nyt meillä menee se siihen, että kootaan eri tietojärjestelmistä manuaalisesti tai enemmän tai vähemmän muokataan eli niitä ei saada samaan paikkaan helposti. (Y)

Kuntalaki määrää talousarvion laadintaan liittyvistä määrärahavarouksista ja tavoitteiden asettamisesta, samoin laki määrää tilinpäätökseen liittyvät vaiheet. Kuntalakia tutkiessani en löytänyt lakitekstistä määräystä esimerkiksi kunnanvaltuustolle tehtävistä väliraporteista. Omassa organisaatiossamme teemme kyseisen raportin kesäkuun lopussa ja toisen kalenterivuoden lopussa tilinpäätökseen. Joissakin haastattelemissani organisaatioissa väliraportointeja tehtiin jopa kahden tai kolmen kuukauden välein, ainakin lautakuntatasoisesti. Keskustelimme joidenkin ylempään johtoon ja taloushallinnon ammattilaisiin kuuluvien haastateltavien kanssa näistä toimintatapaeroista. Ne haastateltavat, joiden organisaatioissa väliraportteja tehtiin useita, hämmästelivät kuinka vain kaksi kertaa vuodessa tehtävien raporttien perustella voitiin korjata toimintaa ja minkä perusteella poliittiset päättäjät voivat reagoida talousarviovuoden aikana?

Kysymykset vastuuhenkilöille:

Miten reagoit talousarvion toteutumatietoihin? Analysoitteko mahdollisia eroja? Kenen kanssa analysointi tapahtuu? Miten analysointi tapahtuu? Miten tavoitteiden toteutumista pitäisi mielestäsi seurata?

Vastuuhenkilöt kertoivat siis seuraavansa talousarvion määrärahojen toteutumista säännöllisesti koko vuoden ajan. Yhdessä organisaatioita myös vastuuhenkilön esimies osallistui seurantaan aktiivisesti. Kaikki haastatellut kertoivat myös reagoivansa toteutumatietoihin.

Kyllä täällä on sellainen tavoitteena, että budjetti pysyy raamissaan. Tai sanotaan, että 95–105 % eli siihen paneudutaan ja se näkyy se paneutuminen. Ja se on tietoista toimintaa se seuraaminen eli, että se ei ole sattumaa. Eli toteutuma ei ole sattuma.(V)

Eräs vastuuhenkilö kertoi, että kyllä heillä piti reagoida heti niin, että sitä määrärahaa, joka uhkasi loppua, ei enää käytetty ja toimintaa tai esimerkiksi hankintoja sopeutettiin sen mukaan. Toinen nettoyksikössä toimiva vastuuhenkilö kertoi, että mikäli heillä alkoi näyttää siltä, että tulot eivät kata menoja,

heidän piti aloittaa hinnankorotusneuvottelut palvelujen käyttäjien kanssa. Toinen vaihtoehto oli karsia toimintaa ja palveluja.

No ne käydään läpi sitten näissä meidän kehittämiskokouksissa täällä tai viikkokokouksissakin se voi olla.(V)

Viikoittain pidetään sellaista keskustelua yllä, että mihin tarvitaan sijaista ja mihin ei tarvita sijaista, ja millä lailla vois järjestää jonkun asian. Se on aika sellaista koko aikaista seuranta.(V)

Kaikkien haastateltujen vastuuhenkilöiden mukaan heillä seurattiin talousarvion määrärahojen toteutumista säännöllisesti ja toteutumatietoihin myös reagoitiin. Haastattelujen mukaan reagoinnit olivat konkreettisia eli toimintaa muutettiin, ja palvelu- tai suoritehintoja korotettiin. Ainoastaan yhdessä haastattelussa mainittiin sana lisätalousarvio, sekin lähinnä yhtenä talousarvio-prosessiin liittyvänä loppuvaiheena. Ainakin tähän haastateltuun vastuuhenkilöryhmään ja heidän tapansa seurata ja sitoutua talousarvion toteutumiseen heidän organisaatioiden ylin johto voisi olla hyvin tyytyväinen.

Vastuuhenkilöt kertoivat analysoivansa toteutumamuutoksia hyvinkin yksityiskohtaisesti. Yhdessä toiminta- tai tulosityksikössä kustannuksia seurattiin sekä toiminta- tai palvelukohteittain että lähiesimieskohtaisesti. Lähiesimiesalueittain ja toiminta- tai palvelukohteittain rinnakkain seurattiin ja verrattiin esimerkiksi henkilöstökuluja ja poissaolotilastoja. Näitä myös analysoitiin tarkasti. Lähiesimiehet olivat keskenään tottuneet kohdekohtaiseen vertailuun, seurantaan ja analysointiin.

Mikäli kyseessä oli suurempi uhkaava määrärahaylitys, yksi vastuuhenkilö kertoi ottavansa yhteyttä omaan esimieheensä ja he analysoivat yhdessä poikkeamaa. Ainoastaan tämä yksi vastaaja kertoi, että myös hänen esimiehensä osallistui tähän analysointiin. Kuvasio tämä vastuuhenkilöiden itseenäisyyttä ja vastuuta vai yksinäisyyttä ja tuen puutetta?

Joo, kyllä omaan esimiehen ensiksi. Kyllä mulla on tiukka ja selkeä se linja, että ensin mä otan yhteyttä omaan esimieheeni. Että hän tietää missä

mennään ja sitten vasta tuota yhdessä sovitaan, kuinka tästä eteenpäin. Että en kyllä hyppää hänen ylitseen koskaan. Se on mun mielestä oikea järjestys.(V)

Vastuuhenkilö, jonka organisaatiossa oli aiemmin kuvaamani sisäinen toimintaohjelma ja seurantajärjestelmä ja -kirjaus kertoi, että hänen mielestään se oli organisaation ja vastuuyksikkötason sisällä hyvä ja riittäväkin seurantajärjestelmä. He saivat sieltä monenlaista tietoa muun muassa tuottavuudesta, taloudesta ja henkilöstöstä. Vastuuhenkilö kaipasikin parannusta ennen kaikkea linjaorganisaatiossa oman esimiehensä kiinnostukseen heidän yksikön toimintaa ja taloutta kohtaan.

Hän nyt ei ole ollut kauheasti edes kiinnostunut siitä, että vain mitä se lopputulos on. Niin se on kiinnostanut, muttei sitten se toiminnan seuraaminen ollenkaan ole aiheuttanut mitään kiinnostusta.(V)

Tämä sisäisen palvelutuotannon vastuuyksikössä toimiva henkilö mietti, voisiko toiminnan uudelleen organisoituminen, esimerkiksi liittymällä yhteen jonkin toisen toimintayksikön kanssa, parantaa heidän yksikkönsä asemaa? Julkisen hallinnon aloilla oli sellaisia tuotannon aloja, joilla ei ollut minkäänlaisia vertailu- eikä tehokkuuslukuja, tai sitten ne saattoivat olla 1970-luvulta. Vastuuhenkilö pohti esimerkkinä eräitä heidän omaan toimintaan läheisesti liittyviä toimialoja, jossa oli totuttu tekemään vertailuja ainakin jonkin verran. Yksinäisenä tuotannon yksikkönä, jossa ylempi esimies ei ollut kiinnostunut toiminnasta, saattoi tulla helposti niin sanotusti pyyhityksi kartalta.

Ja jos kukaan ei ole kiinnostunut niin kuin nyt huomasi, että X-toimesta/hallinnossa ei kukaan ole kiinnostunut, miten me ollaan kehitetty tätä palvelua niin mitä sitten olla siinäkin porukassa vaan.(V)

Eräs vastuuhenkilö vastasi kysymykseeni niin, ettei hän osaa kertoa mitään yksittäistä parannuskohtaa seurantaan. Mutta säännöllisesti pitää seurata sekä menoja, tuloja että palvelusuoritteita tai -tuotteita ja olla tarkkana. Haastateltu piti tätä niin itsestään selvyytenä, tavallisena ja jokapäiväisenä asiana, ettei huomannut sitä minään erillistehtävänä.

Eräässä haastattelussa keskustelimme vastuuhenkilön kanssa ison organisaation kokonaisuudesta, ja kaikkien toiminta- tai tulosalueiden ja -yksiköiden vastuullisuudesta määrärahojen riittävyteen ja jopa kuntalain asettamaan velvoitteeseen talousarvion sitovuudesta. Vastuuhenkilö kertoi tietynlaisesta katkeruudesta, koska hän itse oli tarkka siitä, että talousarviossa pysyttiin ja hän seurasi määrärahojen riittävyttä koko talousarviovuoden ajan. Nykyinen raportointijärjestelmä oli hänen mielestään muodollisuus, koska sellainen seuraamisen taso ei riitä toiminnan arvioimiseen ja muuttamiseen.

Niin, ja katkera siitä, että sitten tietää, että on yksiköitä joissa menee ja paukkuu yli. Joskus tuntuu, että en mä tiedä, että piittaako ne edes siitä? Ne vaan antaa mennä. (V)

Haastattelua tehdessäni yritin tässä kohtaa pysyä nahoissani, niin samantaiset olivat omat tunteeni ja kokemukseni. Tutkijan neuraalisuus (Ruusuvuori ym. 2005) oli koetuksella.

Siinä mielessä tietenkin, että olisiko sellainen ylhäältä ohjattu tiukempi seurantajärjestelmä tasapuolisempi eri yksikköjä kohtaan, että se ikään kuin pakolla saatais toimimaan. (V)

Toisaalta tämä haastateltu vastuuhenkilö ei kaivannut omaan yksikköönsä tiheämpää ylätason talousarviotarkkailua, koska hän seurasi sitä nytkin säännöllisesti ja noudatti tarkasti talousarvion sitovuutta. Hän mietti, pitäisikö tällaista seurantaa olla ylhäältä käsin enemmän niin, että toiminta- tai tulosalueen vastuuhenkilö seuraisi tasapuolisesti kaikkia alueensa yksiköitä, ja vaatisi kaikilta samaa sitoutuvuutta. Ja toisaalta ylitysten analysoinnissa oli suuria eroja yksiköiden välillä.

Nythän ei analysoida vaan nyt selitetään. Selitys löytyy aina, mutta sellainen analyysi ja analysointi, ja kuinka perusteltu se ylitys on, niin ei sitä pohdita eikä verrata kuinka perusteltu tämä tai tämä ylitys oli vaan. (V)

Ja julkisessa hallinnossa annetaan korkeintaan vaan nuhteet ja sitten sanotaan, että no ens kerralla sitten paremmin (V)

Eräs vastuhenkilö kertoi, että esimerkiksi heidän toimintansa oli laadullista. Sen johdosta se oli määrinä ja metreinä huonosti mitattavaa. Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden lisäksi pitäisi pystyä seuraamaan ja mittaamaan myös palvelun vaikuttavuutta ja siitä pitäisikin asettaa yksi tavoite toiminnallisten ja taloudellisten rinnalle.

Yksi vastuhenkilöistä kertoi karsinnan probleemasta, joka ehkä korostui syksyllä 2009 menossa olevien karsintakierrosten johdosta. Vastaajan mielestä myös tavoitepaperi pitäisi palauttaa ja tehdä uudelleen karsittujen määrärahojen mukaisiksi. Hän koki, että jos mennään tarkempaan mittaamiseen, niin jossain vaiheessa myös tavoitteet pitäisi tarkistaa samalle tasolle. Aiemmin toisen kysymyksen yhteydessä eräs toinen vastuhenkilö oli ottanut saman ongelmatikan esille.

Se on ikuinen keskustelu, että me odotetaan laadullisia ja määrällisiä tavoitteita ja niihin sitoutumista. Ne kyllä päättäjät mielellään allekirjoittaa, suit sait, mutta sitten sen jälkeen ruvetaan käymään talousarviokarsintaa.(V)

Kyllä mun mielestä siinä mielessä, että ketkä sitä toimintaa pyörittää ja rahoja esittää, niin niitä pitäisi myöskin kuunnella, että samalla rahalla samoihin tavoitteisiin niin - tai vähemmällä rahalla samoihin tavoitteisiin niin ei välttämättä pääse ja se ei kyllä ole tekijöitten vika.(V)

Talousarvion seurantaan tai talousarviotarkkailuun liittyvän teeman tämän viimeinen kysymyksen vastaukset ja keskustelut kuvasivat varmasti syksyn 2009 tunteja. Vastuhenkilöt tiesivät jo kasvavista talouspaineista ja odotetussa olevasta tiukasta talousarviovuodesta 2010. Näiden haastattelujen aikana tiedotusvälineissä oli uutisia useista julkisen hallinnon organisaatioista ja niiden talousarvioiden tasapainottamisyryksistä ja -keinoista. Uutiset olivat sekä paikallisia että valtakunnallisia. Vastuulliset ja talousarvioon sitoutuneet vastuhenkilöt seurasivat mitä tuleman pitää.

6 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Kuntaliiton julkaiseman ” Kuntapalvelujen pelastusohjelma 2010–2013” mukaan talouden tasapaino ja kustannusten kasvun hillintä edellyttää erityisesti henkilöstömenojen hallintaa. Mahdolliset henkilöstömenojen korotukset tulee kompensoida henkilöstösäästöillä. Kunta-alan tuottavuutta ja tehokkuutta tulee kehittää kaikin tavoin. Tämä tulee olemaan vaikea haaste, koska hoiva- ja hoitoalan palvelujen tarve kasvaa koko ajan. Tuottavuutta voidaan nostaa kuntarakenteita, palvelujen järjestämistä ja toimeenpanemista kehittämällä, muun muassa tietotekniikan hyödyntämistä ja itsepalvelua tulee lisätä. Henkilöstömenojen hallinnalla ja tuottavuuden edistämällä voidaan alentaa toimintamenoja yhdellä prosenttiyksiköllä ilman, että palvelujen laadusta tai niiden saatavuudesta joudutaan merkittävästi vähentämään. Toimintojen määrälliseen tai laadulliseen kehittämiseen ei nähdä olevan tulevana vuosina mahdollisuutta. (Suomen Kuntaliitto 2010). Kuntaliiton toimitusjohtaja Mäki-Lohiluoma (2010) on ylittänyt uutiskynnyksen ottamalla esiin päivähoidon rajoittamisen. Tilastokeskuksen julkaisun mukaan kuntien toimintamenot kasvoivat viime vuonna 5 prosenttia edellisestä vuodesta. Toimintamenoista suurin yksittäinen menoerä olivat palkat, ja ne kasvoivat 2 prosenttia, palvelujen ostot kasvoivat 10 prosenttia, ja vastaavasti tarvikkeiden ostot vähenivät 8 prosenttia. (Mäki-Lohiluoma 2010, Tilastokeskus, 2010.)

Kiristyneen kuntatalouden ajankohtaisuudesta ja talouden tasapainottamisesta johtuen sain paljon tietoa julkisen hallinnon vastuuhenkilöiden taloushallinnollisesta osaamisesta ja tämän osaamisen kehittämistarpeista. Kuntatalouden kireys varmasti lisäsi ja edelleen lisää osaamistarvetta. Opiskeluni ja opinnäytetyöprosessini aikana kuntatalous oli tehnyt syöksyn alas, ja kuntatalouden tilanne oli aivan toinen kuin aloittaessani tämän työn vuonna 2008. Tutkimusongelmani painopisteet mielestäni muuttuivat työn loppua kohden.

Tuomen ym. (2002) ja Hirsjärven ym. (2009) mukaan laadullisessa tutkimuksessa ei ole tavoitteena yleistettävyyttä vaan siinä kuvataan ilmiötä tai tapahtu-

maa. Tämän vuoksi on tärkeää, että tutkimukseen osallistuvat haastateltavat tietävät kyseisestä asiasta mahdollisimman paljon. Laadullinen tutkimus löytää tai paljastaa tosiasioita eikä todista totuuksia tai väittämiä. Mielestäni kaikki haastattelemani henkilöt olivat tutkimusongelmani parhaita asiantuntijoita ja tiesivät siitä erittäin paljon.

6.1 Strategialla ja talousarviolla johtaminen

Kuntalain mukaan kunnat tekevät talousarvion ja -suunnitelman, joihin tulee laatia toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet määrärahojen lisäksi. Kuntaliiton ohjeen mukaan niiden laadinnassa käytetään apuna ja ohjenuorana kuntastrategiaa, joka voi jakautua myös osastrategioiksi eri toimialoille.

Strategisella kustannusjohtamisella ohjataan organisaation kustannustietoutta asiakaslähtöisesti jatkuvan kehittämisen kautta. (Järvenpää 2001, 16) Siinä on kyse kustannusten hallinnasta ja muun muassa johdon laskentatoimen hyödyntämisestä ohjauksessa, seurannassa ja päätöksenteossa. Strategisella ohjauksella tarkoitetaan keinoja, joilla organisaatio löytää omat oikeat tavoitteensa ja linjansa sekä pyrkii koko toiminnassaan suuntautumaan ja kehittymään niiden mukaisesti. Vastuuhenkilöillä tulisi olla riittävästi vapautta, mutta myös vastuuta ja esimerkiksi toimintasäännöillä ohjatut rajat strategian linjausten mukaiseen toimintaan. Tarkoituksenahan olisi Partasen (2007) mukaan muun muassa fokuksen kirkastaminen, innovaatioiden kehittäminen ja mahdollisuuksien etsiminen. Osallistumalla strategiatyöskentelyyn vastuuhenkilöt olisivat mukana julkisen hallinnon laadun ja tuloksellisuuden kehittämisessä sekä kilpailukyvyn parantamisessa.

Tutkimukseni perusteella strategiatyöskentelyssä, siihen osallistumisessa ja sen tuntemisessa oli paljon organisaatiokohtaisia eroja. Eräissä organisaatioissa toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöt osallistuivat strategiapäiville tai -seminaareihin, ja heistä osa oli mukana organisaation niin kutsutun päästrategian laadinnassa. Eräissä toisissa organisaatioissa strategiatyön tulokset esiteltiin ja pidettiin niin sanottuina työkaluina näkyvillä. Jossakin organi-

saatiossa strategiatyö oli sitä vastoin jäänyt kaukaiseksi eivätkä toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöt osallistuneet siihen lainkaan. Niissä strategian tuntemus ja sen käyttö toiminta- tai tulosityksikön toiminnan ohjausvälineenä olivat oman aktiivisuuden varassa.

En tiedä onko se sitten strategian tekoa vai enemmän se on tällaisia toimenpideohjelmia tai sen tyyppisiä mitä lautakunnissa tehdään. Mutta siellä käydään yksikkötasolla aika hyvääkin keskustelua siitä miten toimintaa pitää suunnata ja muuta. (Y)

Ja kun ne saa sitten vielä siirrettyä tähän vuosittaiseen talousarvion laadintaprosessiin, niin sitten tämä on aika hyvä systeemi.(Y)

Käsitykset organisaatioiden sisällä käytävistä ohjaavista organisaatiokeskusteluista poikkesivat ylempään johtoon kuuluvien, taloushallinnon ammattilaisten ja vastuuhenkilöiden vastauksissa. Haastattelujen perusteella voin päätellä, että keskustelukäytännöt ja niiden ymmärtäminen olivat ehkä kaukana toisistaan. Toisissa organisaatioissa niitä käytiin talousarviovuodenkin aikana säännöllisesti ja toisissa ei koskaan. Kuitenkin tämän kysymyksen vastaukset jäivät mielestäni paljon plussan puolelle, eli enemmän ja useammin organisaatiokeskusteluja käytiin kuin oltiin käymättä. Eräessä organisaatiossa johdon panostus oli mielestäni erimerkillistä taloushallinnollisten asioiden ja osaamisen korostamista ja arvostamista.

Ylempään johtoon kuuluvat sekä taloushallinnon ammattilaiset pitivät talousarviota hyvänä johtamisen välineenä ja heidän mielestään sitä myös käytettiin niin. He perustelivat kantaansa muun muassa sillä, että vastuuhenkilöistä useimmat seurasivat talousarvion toteutumista säännöllisesti. Sitä myös käsiteltiin melko usein muutamissa organisaatioissa esimerkiksi johtoryhmä- tai lautakuntatasolla. Eräs ylempään johtoon kuuluvista korosti, että vastuuhenkilöiden piti saada itsensä osallistua esimerkiksi talousarvioehdotuksen tasapainottamiseen. Lisäksi raamin ja tasapainottamisen tulisi olla realistisia, näin talousarvio toimisi johtamisen välineenä ja siihen sitouduttaisiin. Vastuuhenkilöiden haastatteluissa korostui sama osallistumisen tärkeys ja sitä kautta pro-

sessin ymmärtäminen ja talousarviokuri. Ylhäältä käskytettynä se tuntui val-lankäytöltä.

6.2 Laaja-alainen osaaminen

Taloushallinnollisessa osaamisessa organisaatioiden johtoon kuuluvat kai-pasivat vastuuhenkilöiltä muun muassa kokonaisuuksien ymmärtämistä, raamisidonnaisuuden noudattamista, kokonaisvastuuta yksikkönsä toimin-nasta ja määrärahojen riittävydestä sekä tietoa ja hahmottamiskykyä kus-tannusten syntymisestä. Lisäksi talousarviovuoden aikana toteutumisen seu-rantaa, analysointia ja reagointia eli ennakkointia pidettiin tärkeinä. Eräs vas-tuuhenkilö totesi haastattelun lopuksi: *”Pitää olla tuulen yläpuolella”*. Tarken-nusta pyytäessäni hänkin korosti nimenomaan ennakkointia ja varautumista.

Niin, ettei joku asia tule syliin, että ei tule niin kuin yö ja päivä eroa, vaan sulla on se pieni hämärä hetki ollut olemassa ja olet edellä ennen kuin se tulee se valoisuus. (V)

Myös sisäinen yrittäjäyys tuli esiin haastatteluissa. Osaamista ja vastuunottoa verrattiin oman talouden hoitamiseen. Varsinaisia kirjanpito- tai muita senkaltaisia talouslaskennan taitoja ei niinkään kaivattu. Ainoastaan yksi johtoon kuulunut mainitsi pitävänsä tärkeänä tuloslaskelman ja taseen lukujen tarkkaa ymmärtämistä. Eräs johtoon kuulunut haastateltu painotti, että vastuuhenkilöillä oli osaamista ja tahtoa onnistua, sanallisiin tavoitteisiin ei vain paneuduttu riittävästi. Tämän hän näki johtuvan julkisen hallinnon järjestel-mistä ja dualismista sekä muun muassa tiukasta raamibudjetoinnista, joka ei antanut mahdollisuutta kehittää olemassa olevaa tai luoda uutta toimintaa.

Kysyttäessä toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöiltä heidän omaa tar-vettaan taloushallinnon lisäkoulutukseen, tai kuinka heidän osaamistaan tulisi kehittää, yllätyksekseni koulutustarpeet olivat oikeastaan pelkästään oman or-ganisaation toimintatapoihin ja -käytäntöihin liittyviä, lähinnä sisäisiä koulutus-, tiedotus- ja keskustelutilaisuuksia. Vastuuhenkilöt halusivat olla mukana ja osallistua esimerkiksi talousarvioprosessin eri vaiheisiin. Ainoastaan pari vastuuhenkilöistä halusi laskentateknistä koulutusta, muut toiveet voisi lyhy-

käisesti tulkita kohdistuvan oman organisaation sisäisten prosessien osamiseen ja niiden avoimuuteen. Ylempään johtoon kuuluvat sekä taloushallinnon ammattilaiset olivat samoilla linjoilla eli organisaation omiin käytäntöihin, toimintasääntöihin ja -ohjeisiin liittyviä sisäisiä tilaisuuksia tarvittaisiin, ei niinkään varsinaista organisaation ulkopuolelta tulevaa koulutusta.

Ylempään johtoon kuuluvat, taloushallinnon ammattilaiset ja vastuuhenkilöt itsekin painottivat siis omaa osallistumista, osaamisen arvostamista ja sen hyödyntämistä muun muassa talouden tasapainottamisessa. Eräs ylempään johtoon kuulunut haastateltu käytti hienosti vastuuhenkilöiden osaamisesta termiä *ammattitaidon kunnioitus*. Vastuuhenkilöt osasivat ja tunsivat yksikkönsä toiminnan ja osasivat kohdentaa esimerkiksi säästötavoitteet oikein. Taloushallinnon tulisi olla yksi osa vastuuhenkilön jokapäiväistä työtä eikä sitä pitäisi kokea erillisenä velvollisuutena.

Puolamäen (2007) mukaan yleinen taloushallinnollinen käsitteistö on levinnyt organisaatioihin ja hänen näkökantansa onkin, että laskentatoimen informaation pitää olla hyödynnettävässä muodossa. Tämän tutkimuksen mukaan johdon laskentatoimi oli käsitteenä vieras eikä sitä käytetty organisaatioiden arkikielessä. Sen tarkoituksen ja siitä saatavan informaation kaikki, osa vähäisen avustuksen jälkeen, kyllä tunnistivat. Käsitteet tuloksellisuus, taloudellisuus, kannattavuus ja vaikuttavuus osattiin kyllä määritellä erittäin hyvin omaan toimialaan liittyen ja niiltä kuvattiin myös mittareilla, mikä oli minulle tutkijana positiivinen yllätys.

Lainsäädännön ohjausvaikutus julkisen hallinnon toiminnassa tunnistettiin hyvin. Kaikki vastuuhenkilöt osasivat luetella useita lakeja, jotka ohjasivat heidän toimintaansa. Julkisen hallinnon tehtävistä keskustelimme erään vastuuhenkilön haastattelussa Arajärven (2002) ajatusten suuntaisesti niin, että hyvinvointi kuuluu kaikille, mutta sen negatiivisena puolena voitiin kokea kontrollointia, holhousta ja kurinpitoa. Vastuuhenkilöt määrittivät hyvin julkisen hallinnon tehtävät ja myös pohtivat niiden rajaamista sekä muun muassa yksilön vapautta ja vastuuta.

Ennako-oletukseni oli, ettei Kuntalain 13. pykälän (Kuntalaki 17.3.1995/365) edellyttämiin toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden laadintaan ja asettamisen paljonkaan panostettu. Tutkimukseni perusteella toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöt kuitenkin asettivat ja miettivät toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita, muun muassa päästrategian kautta, talousarvion laadinnan yhteydessä hyvin eikä niiden merkitystä väheksytty. Osalla oli käytettävissä omia vertailulukuja ja mittareita, osalla taas toimialaan liittyen valtakunnallisia mittareita. Sanallisten tavoitteiden toteutumisen seuraaminen jäi kuitenkin määrärahojen seuraamista vähemmälle. Olin yllätynyt siitä, kuinka tavoitteita mietittiin ja asetettiin talousarvion määrärahojen ohella. Vastuuhenkilöt suhtautuivat osin kriittisesti tavoitteiden ja määrärahojen keskinäiseen irrallisuuteen ja eriaikaisuuteen. Kritiikki onkin hyvin aiheellista esimerkiksi Järvenpään ja kumppaneiden (2001) sekä Partasen (2007) strategisen kustannusjohtamisen viitekehyksen mukaan. Tämän ohella itse koen miinuksena yhteisen mittariston ja sitovuuden puutteen, mielestäni näiden kehittämiseen tulisikin organisaatioissa nyt panostaa.

Valkeisen (2007) artikkelin mukaan tasapainotettu mittaristo BSC on käytössä suuremmissa kunnissa ja kuntayhtymissä. Käyttäjien tavoitteena on saada muun muassa mittariston avulla strategiaa tukeva tietojärjestelmä. Suomen Kuntaliiton verkkosivuilta löytyy useita esimerkkejä kuinka BSC-mittaristoa on käytetty toiminnan kehittämisen työkaluna, esimerkiksi henkilöstöstrategian luomisessa. Haastattelujen perusteella vastuuhenkilöiden mielestä heidän taloushallinnollisissa tehtävissään vaikeita olivat juuri näiden toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettaminen ja niiden mittareiden laatiminen. Eräässä organisaatiossa keskustelimme siitä, ovatko nykyiset mittaristot liian vaikeita tai tieteellisesti määriteltyjä sanoja? Tasapainotetun mittariston kehittäjien mukaan ensin piti osata mitata, että voi johtaa. Tasapainotetussa mittaristossa ovat taloudellinen, asiakas-, prosessi- ja kehityksen näkökulmat. Näiden näkökulmien avulla korostetaan ei-taloudellisia mittareita, kuten asiakas- ja henkilöstötyytyväisyyttä ja henkilöstön osaamista. Nämä toimisivat erinomaisesti henkilöstövaltaisen organisaatiomme mittaristona. (Valkeinen 2007).

Opinnäytetyön tutkimushaastatteluissa en kysynyt tasapainotettuun mittaristoon tai tasapainotettuun onnistumisstrategiaan liittyviä kokemuksia tai ylipäättäen niiden käyttöä haastatteluorganisaatioissa. Tämä oli selvä puute, jonka havaitsin haastattelujen loputtua. Opinnäytetyön tulosten ja niistä syntyvien kehittämis ehdotusten kannalta olisi ollut tärkeää keskustella tasapainotetusta mittaristosta ja sen käytettävyydestä tavoitteiden asettamisessa ja mittareiden luomisessa. Opinnäytetyöni loppuvaiheessa eli pohtiessani tutkimuksen tuloksia, sytyin BSC:lle ja seuraavaksi aion paneutua siihen tarkemmin.

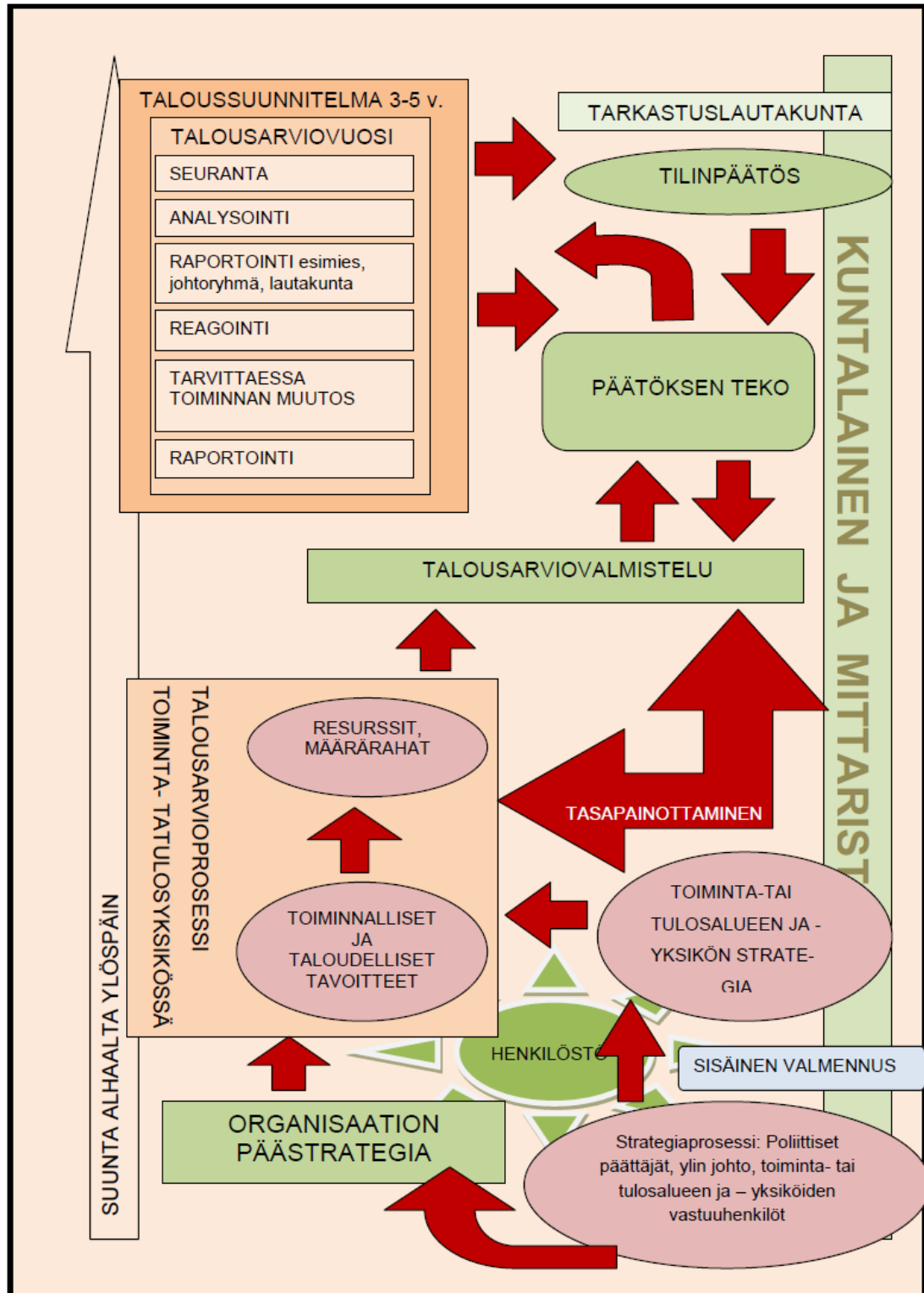
Kokosin tutkimuksesta tekemäni johtopäätökset SWOT- taulukkoon, taulukko 9. SWOT- analyysi on yksinkertainen ja selkeä tapa esittää nykyiset vahvuudet (S) ja heikkoudet (W) sekä tulevaisuuden mahdollisuudet (O) ja uhat (T). (SWOT- analyysi 2010).

TAULUKKO 9. Tutkimuksen johtopäätökset

<p>VAHVUUDET</p> <ul style="list-style-type: none"> - sitoutuminen - ammattitaito - halu osallistua - koetaan tärkeäksi - korkea motivaatio - uskollisuus 	<p>HEIKKOUEDET</p> <ul style="list-style-type: none"> - yhtenäisten johtamisjärjestelmien puute - yhtenäisen mittariston puute - raportointijärjestelmien puute - strategiatyöskentelyyn osallistumattomuus - isoissa organisaatioissa osat hukkuvat - määrärahapainotteinen
<p>MAHDOLLISUUDET</p> <ul style="list-style-type: none"> - reagoinnin nopeus - sitoutuminen - tavoitteiden asettaminen, seuranta ja reagointi - halu kehittää, motivaatio - ammattitaito ja asiantun- tijuus 	<p>UHAT</p> <ul style="list-style-type: none"> - kiristynvä taloustilanne - sitoutumattomuus - reagoinnin hitaus - ulkopuolisuus

6.3 Kehittämisen näkökulma

Osallistava talousarvioprosessi kuviossa 5, on tämän opinnäytetyön haastattelujen tuloksena syntynyt kehittämis ehdotukseni ja näkemykseni julkisen hallinnon talousarvioprosessin vaiheista.



KUVIO 5. Osallistava talousarvioprosessi

Johtopäätösteni mukaan talousarvioprosessin tulisi alkaa organisaation päästrategian laadinnasta. Avainasia olisi, että vastuuhenkilöt osallistuisivat laadintaan, ja että vastuuyksiköille laadittaisiin osastrategiat linjassa päästrategiaan. Perustelen tätä kantaani sillä, että yksiköiden vastuuhenkilöiden laatimat talousarvioehdotukset ovat osa pääorganisaation talousarviota ja sen perustana on strategia. Tämän johdosta vastuuhenkilöiden pitäisi osallistua strategiatyöskentelyyn.

Mallissani talousarvion laadintaprosessiin kuuluisivat muun muassa organisaatiokeskustelu esimiehen kanssa talousarviovuosittain, eli keskustelu toiminnan kehittämisestä, tavoitteiden tarkistamisesta ja resursoinnista. Lisäksi prosessiin kuuluisivat johtamisjärjestelmät, toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden mittarit, kehityskeskustelut ja sisäinen valmennus. Tällä sisäisellä valmennuksella tarkoitan organisaation sisäisiä, esimerkiksi toimintatapoihin ja -sääntöihin, henkilöstön työhyvinvointiin ja kehittämisen, hankintoihin, talousarvioraamiin ja talouden tasapainottamiseen, liittyviä omia tilaisuuksia.

Luotujen strategioiden ja visioiden kautta toiminta- tai tulosalueet ja -yksiköt laatisivat talousarvioehdotuksensa toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet niin, että niiden perusteella varattaisiin resurssit ja määrärahat. Mikäli talousarvioehdotuksien määrärahoja tasapainotettaisiin, tulisi myös sanallisia tavoitteita tarkistaa. Toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöt ovat oman toimialansa parhaita asiantuntijoita ja tasapainottaminen tulisi suorittaa vastuuyksikkötasolla. Tähän liittyen mieleeni on varmasti pysyvästi jäänyt erään ylempään johtoon kuuluneen haastatellun puhe ammattitaidon ja osaamisen kunnioittamisesta sekä siitä, että poliittiset päättäjät pitää saada luottamaan, että vastuulliset henkilöt ovat oikeat näitä karsintoja tekemään. Mikäli tasapainottamista jouduttaisiin tekemään, talousarvioehdotus tulisi palauttaa vastuuyksikköön sen tekemistä varten.

Talousarviovuoden aikana toiminta- tai tulosityksiköissä tulisi seurata säännöllisesti talousarvion, sekä tavoitteiden että määrärahojen toteutumista. Niiden analysointi, raportointi organisaatiossa ylöspäin, reagointi, toiminnan muutos

ja taas jatkuva raportointi, reagointi ja niin edelleen, pitäisi olla säännöllistä ja jatkuvaa koko talousarviovuoden ajan. Kuten eräs vastuuhenkilö haastattelussa kertoikin: *”tämän tulee olla jatkuva, ihan jatkuvaa”*. Taloudellisen raportoinnin vähintäänkin omalle esimiehelle sekä esimerkiksi johtoryhmälle tai -kunnalle tai lautakunnalle tulisi olla säännöllistä ja useita kertoja vuodessa tapahtuvaa. Erään haastatellun mukaisesti ajattelen, että pari kertaa vuodessa tehtävä raportointi ei riitä, tai ehkä riittääkin valtuustotasolla, mutta se pelkästään ei sitouta vastuuhenkilöitä. Mielestäni harva raportointiväli voi lisätä välinpitämätöntä suhtautumista tai reagointia lykätään muiden tärkeiden tehtävien varjolla. Reagointiin ja analysointiin tulisi kiinnittää enemmän huomiota. Tilinpäätöksen toimintakertomuksessa tulisi selkeästi raportoida asetetuista ja toteutuneista tavoitteista sekä analysoida mahdollisia eroja ja niiden syitä.

Talousarvioprosessin ytimessä tulisi koko ajan olla henkilöstö, kuntalaiset ja poliittinen päätöksenteko sekä tarkastuslautakunta. Niiden huomioiminen, ja esimerkiksi henkilöstön ottaminen mukaan suunnittelutyöhön, olisivat välttämätöntä koko prosessissa. Toiminta- tai tulosityksikön vastuuhenkilön tulisi huomioida myös muun muassa kuntalaki ja julkisen hallinnon ydintehtävät.

Edellä olevaan talousarvioprosessin kehittämiseen liittyen pidän välttämättömänä yhteisen johtamisjärjestelmän ja tavoitemittariston luomista. Erinomaisesti tällaisena toiminnan arvioinnin mittaristona voisi toimia Balanced Scorecard – eli tasapainotettu mittaristo, jossa tulee korostaa myös muita kuin rahallisia mittareita. Opinnäytetyöni tässä loppuvaiheessa harmittelen, koska haastatteluissa tämä mittaristo ja sen tuntemus eivät tulleet esille.

Laihanen (2009, 15) kirjoittaa väitöskirjassaan, että tavoitteiden asettamisella ja mittareiden luomisella pyritään arvioimaan toteutunutta ja vertaamaan saavutettua tulosta asetettuihin tavoitteisiin. Näin myös pyritään osoittamaan toiminnan onnistumista sen tuloksellisuuden kautta. Tämä tukee johtamista sekä talouden ja hallinnon ohjausta. Arvioimalla ja mittaamalla myös virheistä voidaan oppia. Toisaalta tämä voi aiheuttaa sen, että keskitytään vain olennaisiksi tulkittuihin tavoitteisiin, esimerkiksi niihin joissa menestytään, ja niitä

kehitetään edelleen. Vastaavasti muut osa-alueet voivat jäädä tavoitteiden asettamisen ulkopuolelle. Mielestäni tällaisia taka-alalle jääviä tavoitteita ovat nyt muun muassa laatutavoitteet sekä asiakas- ja henkilöstötyytyväisyys. Tällä hetkellä keskitytään ehkä liikaa taloudellisten mittareiden asettamiseen.

Opinnäytetyön tutkimusten tulosten raportointi oli paikoitellen erityisen vaikeaa ja haasteellista. Näin oli muun muassa sen johdosta, että haastatteluorganisaatiot ja haastatellut henkilöt eivät saaneet paljastua. Eräät käymämme keskustelut jouduin tästä syystä jättämään tutkimustuloksista pois. Ne ovat kuitenkin omissa muistiinpanoissani, ja näin voin hyödyntää myös niistä saamaani tietoa. Organisaatioiden tunnistamattomuus aiheutti myös sen, että tulosten raportoinneissa jouduin käyttämään epätarkkoja ilmaisuja esimerkiksi päätöksiä tekevistä hallintojärjestelmistä. Toisena haasteena tutkimuksen tulosten raportoinnissa olivat tutkimuskysymysten rajausta osassa teema-alueita eli kysymykset olivat liian yksityiskohtaisia. Tästä syystä haastatellut vastasivat useampaan kysymykseeni samalla kertaa ja tästä johtuen osa tutkimustuloksista puuroutui. Osa tutkimuskysymyksistä olisi pitänyt esittää samassa muodossa sekä johtoon kuuluville että vastuuhenkilöille.

Huolimatta haastatteluissa esiin tulleista kritiikeistä esimerkiksi talousarvio-prosessia kohtaan korostan, että kaikkien vastuuhenkilöiden haastattelujen perusteella he suhtautuivat työhönsä ja sen taloushallinnollisiin tehtäviin positiivisesti, mielestäni hyvin vastuullisesti, ja he halusivat olla niiden kehittämisessä mukana. Yhdessäkään haastattelussa en tuntenut, että tutkimukseni aihe olisi ollut vähäpätöinen tai haastatelluille sivuseikka. Päinvastoin, eli kuten aiemmin olen maininnutkin, haastattelupyyntöihini vastattiin positiivisella mielenkiinnolla ja opinnäytetyöni aiheineen sai hyvän vastaanoton.

Julkisen hallinnon kireä taloudellinen tilanne ja siitä aiheutuvat tasapainottamispainotteet kyllä ymmärrettiin, mutta niiden valmistelussa olisi haluttu olla enemmän mukana. Vastuuhenkilöt tarvitsevat luottamusta ja heidän ammattitaitonsa kunnioittamista esimerkiksi talousarvion tasapainottamisessa. Paljon on kuitenkin myös heidän omissa käsissään eli nähdäkseni heidän pitää olla

aktiivisia osallistujia strategia- ja talousarvioprosesseissa, sekä raportoinnissa että reagoinnissa.

6.4 Keskeiset tulokset

Opinnäytetyöni keskeisinä tuloksina ovat:

AVOIMUUS JA TIEDON SIIRTO

Koko taloushallinnolliselta tehtäväkokonaisuudelta ja kaikilta siihen osallistuvilta osapuolilta haluttiin avoimuutta. Mielenkiintoista oli, että sekä johdon- että vastuuhenkilöryhmän haastattelut olivat yhtä mieltä tästä ja *avoimuus* tuli esiin lähes kaikissa kolmessatoista haastattelussa. Sisäisiä tiedotus-, koulutus- ja neuvottelutilaisuuksia tuntuivat tarvitsevan ja ehdottavan niin ikään molemmat haastatteluryhmät. Keskeinen tulos on niin ikään *tiedon siirto* eli vastuuhenkilöiden tulisi olla mukana esimerkiksi strategian ja talousarvion laadinnassa. Samoin henkilöstö tulisi ottaa mukaan suunnittelu- ja kehittämistehtäviin.

MITTARISTOT

Toiminnallisten -, taloudellisten-, laadullisten- ja vaikuttavuustavoitteiden asettamiseen ja mittaamiseen tulisi luoda yhtenäiset käytännöt pääorganisaatiosta alaspäin. Korostan tasapainotetun *mittariston* tai *tasapainotetun onnistumismittariston* käyttöönottoa. Julkisen hallinnon ja kuntien tiukka taloudellinen tilanne pakottavat organisaatiot kehittämään toimintansa tuloksellisuutta ja sen mittaamista. Uudessa Kunnallisessa yleisessä virka- ja työehtosopimuksessa tuloksellisuus on 1.9.2010 alkaen paikallisen 0,7 prosentin suuruisen järjestelyerän jakoperusteena. Tällä tuloksellisuusrahalla pyritään parantamaan kuntien ja kuntayhtymien palvelutuotannon tuloksellisuutta sekä hillitsemään menojen kasvua. Koko henkilöstöllä tulee olla mahdollisuus osallistua tuloksellisuushankkeisiin. Kuntatyönantaja ja pääsopijajärjestöt antavat tästä tarkemmat ohjeet maaliskuun puolella välissä. (Kunnallinen työmarkkinalaitos 2010.) Varmasti tässäkin asiassa törmätään mittariston luomiseen.

ASENNE ON MUUTTUNUT

Haastatteluissa tuli selvästi esiin, kuinka julkisessa hallinnossa työskentelevien vastuuhenkilöiden asenne ja suhtautuminen taloushallinnollisiin tehtäviin, vastuisiin, talousarvion sitovuuteen ja tavoitteiden asettamiseen oli muuttunut. Nyt ne koettiin tärkeäksi osaksi työtehtäviä, niihin sitouduttiin, niitä seurattiin ja analysoitiin aiempaa paremmin. Vastuullisuus oli selvästi kasvanut.

Ainakin nyt tuntuu siltä, että tänä vuonna meillä se henki on ollut, että kun kerran on sanottu, että budjetti ei saa ylittyä, niin kyllä siihen aika hyvin on sitouduttu.(Y)

Jos olisit ollut 2 vuotta sitten tässä samassa tilanteessa, niin näitä ei olisi ollut juuri mitään näitä mitä oikeasti nyt on. Silloin mä olisin sanonut, että kukaan ei välitä mistään budjetin suhteen ja näin. Se on enemmän niin kuin halusta eli että organisaatio haluaa ja ryhtyy toimenpiteisiin niin kyllä se jollakin aika välillä alkaa vaikuttamaan.(Y)

Asennemuutosta oli ollut havaittavissa parin viime vuoden ajan. Tähän ovat vaikuttaneet muun muassa organisaatioissa käynnistetyt hankkeet taloushallinnon prosesseista, sisäinen koulutus ja tiedotus, sekä osaltaan julkisen hallinnon huono taloustilanne. Olisi mielenkiintoista saada tämä tieto julkisen hallinnon asennemuutoksesta myös laajemmin tietoisuuteen.

Tämän opinnäytetyön tuloksena syntyneet kehittämissuositukset ja keskeiset tulokset ovat toivottavasti käyttökelpoisia kehittämistyökaluja omassa organisaatiossamme. Seinäjoen kaupungin tarkastuslautakuntahan on kiinnittänyt huomioita muun muassa asetettujen tavoitteiden sisältöön ja määrään, niiden analysoinnin sekä vertailutiedon puutteeseen. Tavoitteenani on, että opinnäytetyölläni ainakin organisaatiokeskustelu sekä strategia- ja talousarvioprosessien kehittäminen saisivat yksikössämme kimmokkeen. Näin osaltamme vastaisimme tarkastuslautakunnan asettamiin tavoitteisiin prosessin ja mittaristojen kehittämisessä.

LÄHTEET

- Aaltola, J. & Valli, R. Toim. 2007. Ikkunoita tutkimusmetodeihin II. Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin. Uudistettu painos. Jyväskylä: PS-kustannus.
- Alasuutari, P. 1995. Laadullinen tutkimus. 3. uudistettu painos. Tampere: Vastapaino.
- Arajärvi, P. 2002. Toimeentuloturvan oikeellisuus. Toimeentuloturvaa koskevan lainsäädännön suhde perustuslakiin, erityisesti perisoikeuksiin, ihmisoikeuksiin ja yhteisöoikeuteen. Sosiaali- ja terveysturvan tutkimuksia 68. Akateeminen väitöskirja. Helsinki: Kansaneläkelaitos.
- Arajärvi, P. 2003. Paremminvointiyhteiskunta. Polemia- sarjan julkaisu nro 48. Helsinki: Kunnallisan alan kehittämissätiö.
- Bergstrand, J. 1994. Tehokas talouden ohjaus. Ekonomia-sarjaa. Juva: WSOY
- Eräsaari, L. 2006. New Public Management on julkista koskevien vääryyksien isä. Teoksessa *Vääräyyskirja*. Toimittaneet Helne ja Laatu. Helsinki: Kelan tutkimusosasto 2006, 87–202. Viitattu 13.4.2009. <http://www.leenaerasaari.fi/texts/vaaryys.pdf>
- Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Menestys. Kannattavuuden hallinnan perusteet. Helsinki: Otava.
- Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2007. Talousosaamisen perusteet. Helsinki: WSOY.
- Haatainen, J. HM, assistentti. 2006. Suomen julkinen hallintojärjestelmä ja EU:n hallinto. Luentomateriaali 17.3.2006. Luennon järjestäjänä Tampereen yliopiston täydennyskoulutuskeskus, Johtamistieteiden laitos.
- Hallintolaki 6.6.2003/434. Viitattu 27.2.2010. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2003/20030434>
- Hirsjärvi, S & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13., osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.
- Hood, C. 1995. The "New Public Management" in the 1980s: Variations on the Theme. *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 20. No 2/3.

Hunnakko, P. 16.4.2009. Seinäjoki pitää kiinni prosentin säästötavoitteesta. Sanomalehti Ilkka. Seinäjoki: I- Mediat Oy.

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2000. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Porvoo: WSOY.

Järvenpää, Partanen & Tuomela. 2001. Moderni taloushallinto- haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita.

Kangasharju, A. 2008. Tuottavuus osana tuloksellisuutta. Kuntaliiton verkkojulkaisu Helsinki 2008. Viitattu 1.2.2010.

[Http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p081211113117W.pdf](http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p081211113117W.pdf)

Kansalaismielipide ja kunnat, Ilmapuntari 2006. Polemia- sarjan julkaisu nro 66. Vammala: Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Kallio, O., Martikainen, J-P., Meklin, P & Oulasvirta, L. 2005 Talusjohtamisen polkuja. Tutkimus kuntien talusjohtamisesta 1996–2003. KuntaSuomi 2004-tutkimuksia nro 53. Acta nro 175. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kaplan, R. S. & Norton, D.P. 2009. Strategiaverkko. Helsinki: Talentum.

Karlöf, B. 2004. Tehokas johtaminen. Yritystalouden kaivattu ydin. Helsinki: Edita.

Kaukopuro-Klemetti, H. 2009. Hallitus esitti lisäystä kuntien osuuteen yhteisöveron tuotosta. Kunnat.net. Julkaissut: Hanna Kaukopuro-Klemetti 16.4.2009 Viitattu 18.4.2009.

http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;60;41305;145509;148701;149112&voucher=365E85AE-065C-45C1-B1EC-E2C3B32F0D3D

Kilkki, S. Assistentti. 2007. Julkisen johtamisen taloudellinen perusta. Luentomateriaali 26.4.2007. Luennon järjestäjänä Vaasan yliopisto.

Kirkkolaki 26.11.1993/1054. Finlex. Viitattu 27.2.2010.

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931054>

Kivistö, J. HM, tutkija. 2006. Suomen julkinen hallintojärjestelmä ja EU:n hallinto. Luentomateriaali 10.3.2006. Luennon järjestäjänä Tampereen yliopiston täydennyskoulutuskeskus, Johtamistieteiden laitos.

Koskinen, I., Alasuutari, P & Peltonen, T. 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere: Vastapaino.

Kunnallinen työmarkkinalaitos. 2010. Kunnallinen yleinen virka- ja työehtosopimus. Viitattu 14.3.2010.

http://www.kuntatyonantajat.fi/modules/page/show_page~id~F2E9EC801DCF45A38E1C32DF5210C0A1~tabletarget~data_1~MENU_2_activeclicked~C01

[2AE7214D942A5BCEC012DBCED5AB3~MENU_2_open~true~pid~578ADA88F3A24ABE9F16D748636C3D06~layout~kt2006.asp](#)

Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio- ja suunnitelma. Suositus. 2000. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kuntalaki 17.3.1995/365. Finlex. Viitattu 7.3.2009.
[Http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365](http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365)

Laihanen, A-L. 2009. Ajopuusta asiantuntijaksi – luottamushenkilöarvioinnin merkitys kunnan johtamisessa ja päätöksenteossa. Väitöskirja. Lappeenrantaan tekninen yliopisto. Acta Universitatis Lappeenrantaensis 339. Viitattu 28.2.2010.

<https://oa.doria.fi/bitstream/handle/10024/44016/isbn9789522147271.pdf>

Leväinen, K.I. 2004. Kuntien palvelukonsepti – tee itse, yhdessä tai ulkoista. Kiinteistöopin ja talousoikeuden julkaisuja C73. Teknillinen korkeakoulu, maanmittausosasto, kiinteistöopin laboratorio. Espoo 2004. Viitattu 27.2.2010.
[Http://www.tkk.fi/Yksikot/Kiinteisto/julkaisut/verkkojulkaisut/julkaisuC73.pdf](http://www.tkk.fi/Yksikot/Kiinteisto/julkaisut/verkkojulkaisut/julkaisuC73.pdf)

Lähdesmäki, K. 2003. New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen. Väitöskirja. Vaasan Yliopisto. Acta Wasaensis No 113, Hallintotiede. Viitattu 13.4.2009. http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_952-476-004-5.pdf

Lähdesmäki, K. 2006. New Public management julkisen sektorin uudet johtamisopit. Työ ja organisaatiososiologia, 13.11.2006. Viitattu 13.4.2009.
http://www.uta.fi/~tero.mamia/opetus/luennot/ts_9.pdf

Meklin, P. 2002. Valtiontalouden perusteet. Hallinnon kehittämiskeskus. Helsinki: Edita.

Mikkonen, P. 2009. 11.3.2009. Seinäjoen kaupunki. Tekniikkakeskuksen johtoryhmämuistio § 11.

Mikkonen, P. 2009. 1.4.2009. Seinäjoen kaupunki. Tekniikkakeskuksen johtoryhmämuistio § 7.

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

Mäki-Lohiluoma, K-P. 2010. Kuntien tehtävä päätöksiä palveluiden karsimisesta. 25.2.2010. Kuntalehti 18,4/2010. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Määttä, S. & Ojala, T. 2000. Tasapainoisen onnistumisen haaste. Johtaminen julkiselle sektorilla ja Balanced Scorecard. 3. painos. Hallinnon kehittämiskeskus. Valtiovarainministeriö. Helsinki: Edita.

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

Näsi, S., Hokkanen, A. & Latvanen, J. 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Oulun seudun seutu strategia 2007–2010 ehdotus. Seutuvaltuusto 21.6.2006. Oulun kaupunki. Viitattu 13.3.2010.
<http://www.ouka.fi/seutu/pdf/Seustrategiaehdotus2006.pdf>

Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Economica-kirjasarjan julkaisu nro 40. Jyväskylä: Talentum.

Pitkänen, E. 1969. Tuotostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa. Helsinki: Kauppakorkeakoulu.

Puolamäki, E. 2007. Strateginen johdon laskentatoimi. Kasvuyrityksen liiketoiminnan ohjausmenetelmät. Helsinki: Tietosanomat.

Pöllä, K. & Etelälahti, P. 2002. Valtion uudistunut taloushallinto, budjetointilaskentatoimi- tarkastus. Ekonomia- sarja. Porvoo: Suomen Ekonomiliitto ja WSOY

Radio Suomi Yle uutiset 5.9.2009 klo 11 Puhemies Sauli Niinistön haastattelu. Viitattu 5.9.2009. <http://areena.yle.fi/audio/401167>

Rasila, H. 2005. BalancedScorecard - Rakenna ja sovelta tehokkaasti. TALENTUM, Helsinki 2005. Viitattu 18.2.2010.
<http://www.rta.tkk.fi/Kurssit/250/BALANCED%20SCORECARD.pdf>

Ruusuvuori, J. & Tiittula, L. 2005. Haastattelu. Tutkimus, tilanteet ja vuorovaikutus. Tampere: Vastapaino.

Saranpää, T. Sadanpäämies-yhtiöt Sadanpäämies consultiin Suomen kuntapalvelut. Luentomateriaali 3.10.2006. Luennon järjestäjänä Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Salminen A. & Viinamäki O-P. 2000. Market Orientation in the Finnish Public Sector. From Public Agency to Privatised Company. Ministry of finance. University of Vaasa. Helsinki: Edita.

Seinäjoen kaupunki. 2008. Tasekirja 2007. Seinäjoen kaupunki, taloushallinto.

Seinäjoen kaupunki. 2009a. Kaupunginhallituksen johtosääntö. Seinäjoen kaupunki, kaupunginhallitus. Viitattu 2.9.2009.
http://www.seinajoki.fi/hallinto/johtosaanto/kaupunginhallituksen_johtosaanto.html

Seinäjoen kaupunki. 2009b. Talousarvio 2010 Laadintaohjeet. Seinäjoen kaupunki, taloushallinto.

Seinäjoen kaupunki. 2009c. Seinäjoen kaupunki strategia 2009–2016. Seinäjoen kaupunki, kaupungin valtuusto. Viitattu 12.7.2009.
<http://www.seinajoki.fi/hallinto/.julkaisut.html/30092.pdf>

Suomen Kuntaliitto. 2002. Valtuustotason tavoitteet ja niiden arviointi kunnissa Yhdyskunta, tekniikka ja ympäristö -yksikön toimialalla. Suomen Kuntaliitto 14.2.2002. Viitattu 8.1.2010.
http://www.kunnat.net/k_htmlimport.asp?path=1;161;83767;83768;83769&url=http://apps.kunnat.net/sc/google/GHUstBUb.html

Suomen Kuntaliitto. 2006. Kunnat ja palvelut murroksessa. Kunta- ja palvelurakennemuutoksen johtaminen. Efeko, Priimus Paino Oy, Lohja 2006. Viitattu 25.2.2008.
http://www.kunnat.net/k_htmlimport.asp?path=1;161;83767;83768;83769&url=http://apps.kunnat.net/sc/google/GHDQPljC.html

Suomen Kuntaliitto. 2008. Kuntajohtaminen 2015 – suunta, sisältö ja välineet. Suomen Kuntaliiton verkkojulkaisu. Viitattu 18.4.2009.
http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;63;375;132839;141909;141910

Suomen Kuntaliitto. 2009a. Kuntataloustiedote 1/2009. Kunnat.net. Viitattu 8.3.2009.
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93750;11869

Suomen Kuntaliitto. 2009b. Kuntapalvelujen pelastusohjelma 11.2.2009. Kunnat.net. Viitattu 18.4.2009.
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;55264;122868;146705;151050

Suomen Kuntaliitto. 2009c. Tämä on tärkeää meille, strategia 2009–2012. Kunnat.net. 2009. Viitattu 12.7.2009
http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;55264;122868;147048

Suomen Kuntaliitto. 2009d. Kuntataloustiedote 4/2009. Kunnat.net. Viitattu 28.2.2008 ja 1.1.2010.
[Http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93750;11869](http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93750;11869)

Suomen Kuntaliitto. 2010. Kuntapalvelujen pelastusohjelma 2010–2013. Kunnat.net. Viitattu 27.2.2010
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;55264;122868;146705;159319

Suomen perustuslaki 11.6.1999/731. Viitattu 18.4.2009.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731>

SWOT- analyysi. 2010. Viitattu 28.2.2010. <http://fi.wikipedia.org/wiki/SWOT-analyysi>

Tilastokeskus 2010. Kuntien toimintamenot kasvoivat viisi prosenttia vuonna 2009. viitattu 27.2.2010. http://www.stat.fi/til/ktn/2009/04/ktn_2009_04_2010-02-26_tie_001_fi.html

Tuohimäki, J. Audiator-kehittämispalvelut Oy. Kuntalain mukainen tavoitteiden asettaminen ja arviointi. Suositus arvioinnista kuntien valtuustoille - seminaari 1.12.2006. Viitattu 2.12.2008 ja 8.1.2010.

http://www.kunnat.net/k_htmlimport.asp?path=1;161;83767;83768;83769&url=http://apps.kunnat.net/sc/google/GHJG4QMO.html

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Työaikalaki 9.8.1996/605. Viitattu 28.2.2010
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19960605>

Työturvallisuuslaki 23.8.2002/738. Viitattu 28.2.2010
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2002/20020738>

Valkeinen, T. 2007. BSC-malli yleisimmin käytössä suurissa kunnissa. Verkkoartikkeli. Suomen kuntaliitto. Viitattu 10.3.2010.
http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;66354;66364;119715

Valtiovarainministeriö. 1991. Laskentatoimi ja tulosjohtaminen. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Vantaan kaupunki. 2009. Rahoitusjohtajan tehtävät. Viitattu 1.9.2009
www.vantaa.fi/i_liitetiedosto.as

Vopla, 2010. Verkko-opetuksen laadunhallinta ja laatu palvelu. Viitattu 18.2.2010.
<http://www.vopla.fi/bsc/>

Wallin, J. 1990. Tulosjohtamista ja tulosbudjetointia tukeva laskentatoimi. Valtionkonttori. Helsinki: Valtion painatuskeskus

Zerovero.com. Termit. Viitattu 8.3.2009.
<http://www.zerovero.com/kphelp/Termit.html#suorite>.

YSA Yleinen suomalainen sanasto. Viitattu 28.2.2008.
[Http://vesa.lib.helsinki.fi/ysa/index.html](http://vesa.lib.helsinki.fi/ysa/index.html)

LIITTEET

Liite 1. Kysymykset ylemmälle johdolle ja taloushallinnon ammattilaisille

1. Minkälaista taloushallinnon osaamista toiminta- tai tulosityksiköiden vastuuhenkilöt mielestäsi tarvitsevat?
2. Mitä talousarvion laadintaan kuuluu?
3. Miten talousarvio laaditaan?
4. Käyttekö talousarvion laadinnan yhteydessä organisaatiokeskustelua esim. tavoitteista, resursseista ja niihin sitoutumisesta tulosityksikköjen vastuuhenkilöitten kanssa?
5. Millainen johtamisen väline talousarvionne on?
6. Miten toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin sitoudutaan?
7. Miten sitoutumista voidaan mielestäsi motivoida?
8. Millaista osaamista vastuuhenkilöillä on taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden asettamiseen?
9. Millaista osaamista vastuuhenkilöt mahdollisesti tarvitsisivat lisää?
10. Kuinka toiminnallisten tavoitteiden toteutumista seurataan?
11. Kuinka taloudellisten tavoitteiden toteutumista seurataan?
12. Miten toteutumamuutoksiin reagoidaan?
13. Miten poikkeamatietoja analysoidaan?
14. Milloin vastuuhenkilöt reagoivat toteutumamuutoksiin?
15. Kuinka vastuuhenkilöiden osaamista tulisi kehittää?

Liite 2. Kysymykset toiminta- tai tulosyksiköiden vastuuhenkilöille

1. VISIO, STRATEGIA JA TOIMINNAN TARKOITUS

- 1.1 Mikä on pääorganisaationne strategian?
- 1.2 Miten hyvin tunnet sen?
- 1.3 Miten päästrategianne käsitellään organisaatiossa ylhäältä alas?
- 1.4 Miten päästrategianne alenee organisaatiossa alaspäin yksikkönne strategiaksi?
- 1.5 Miten olette määritelleet toiminta- tai tulosyksikkönne vaikuttavuustavoitteen?
- 1.6 Miten lainsäädäntö ohjaa toimintaanne?
- 1.7 Mitkä lait toimintaanne ohjaavat?
- 1.8 Miten kuntalaki ohjaa toimintaanne?

2. TALOUSARVION LAADINTA

- 2.1 Mitkä ovat yksikkönne toiminnalliset tavoitteenne?
- 2.2 Kuinka ne on määritely?
- 2.3 Mitkä ovat yksikkönne taloudelliset tavoitteet?
- 2.4 Kuinka ne on määritely?
- 2.5 Miten niitä mitataan?
- 2.6 Käytättekö vertailutietoja muista julkisen hallinnon organisaatioista?
- 2.7 Millaisia vertailutietoja käytätte ja ovatko ne valtakunnallisia?
- 2.8 Miten talousarvionne laaditaan?
- 2.9 Käyttekö talousarvion laadinnan yhteydessä esimiehesi kanssa organisaatiokeskustelua tavoitteista ja niihin sitoutumisesta?
- 2.10 Miten talousarviota käytetään johtamisvälineenä?

3. TALOUSARVION SEURANTA ELI TALOUSARVIOTARKKAILU

- 3.1 Kerro kuinka seuraat talousarvion toteutumista?
- 3.2 Miten reagoit talousarvion toteutumatietoihin?

- 3.3 Analysoittekö mahdollisia eroja?
- 3.4 Kenen kanssa analysointi tapahtuu?
- 3.5 Miten analysointi tapahtuu?
- 3.6 Miten tavoitteiden toteutumista pitäisi mielestäsi seurata?

4. JULKISEN HALLINNON TALOUSHALLINNOLLINEN OSAAMINEN

- 4.1 Mitkä ovat mielestäsi julkisen hallinnon tehtävät?
- 4.2 Mitä informaatiota saat johdon laskentatoimesta?
- 4.3 Mihin johdon laskentatoimen informaatiota on tarkoitus käyttää?
- 4.4 Tuloksellisuus koostuu tuottavuudesta, taloudellisuudesta ja vaikuttavuudesta. Määrittele lyhyesti mitä toimintayksiköllesi merkitsevät tuottavuus, taloudellisuus ja vaikuttavuus.
- 4.5 Miten tutustut organisaatiosi tasekirjaan eli toimintakertomukseen, määrärahojen toteutumiseen ja tilinpäätöslaskelmiin niiden valmistuttua?
- 4.6 Miten ne vaikuttavat seuraavan talousarvioehdotuksesi laadintaan?
- 4.7 Mikä koulutuksesi on?
- 4.8 Entä mitä lisäkoulutusta olet hankkinut?
- 4.9 Mitkä tehtävät taloushallinnollisissa tehtävissäsi ja vastuissasi ovat mielestäsi vaikeimmat?
- 4.10 Mitä taloushallinnon koulutusta haluaisit lisää?

Liite 3. Selitä lyhyesti seuraavat taloushallinnon käsitteet:

TUOTTAVUUS

TALOUDELLISUUS

KANNATTAVUUS

VAIKUTTAVUUS

