

Sirpa Tiainen

**MÄÄRÄRAHASEURANTA JA -RAPOR-
TOINTI JOUKKOYKSIKÖTASOLLA
KARJALAN LENNOSTOSSA**

Opinnäytetyö

Tradenomi (AMK)

Liiketalous

2022



**Kaakkois-Suomen
ammattikorkeakoulu**

Tutkintonimike	Tradenomi (AMK)
Tekijä/Tekijät	Sirpa Tiainen
Työn nimi	Määrärahaseuranta ja -raportointi joukkoyksiköittäin Karjalan lennostossa
Toimeksiantaja	Puolustusvoimat / Karjalan lennosto
Vuosi	2022
Sivut	44 sivua, liitteitä 1 sivu
Työn ohjaaja(t)	Mailis Kervinen, Maarit Holopainen

TIIVISTELMÄ

Määrärahaseuranta ja -raportointi Karjalan lennostossa on manuaalisesti toteutettavaa, kuukausittain tehtävää työtä, jossa tiedot kerätään eri järjestelmistä ja kootaan yhteen Excel-taulukkoon. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli löytää käytännönläheisiä toimintatapoja määrärahaseurantaan ja budjetointiin, jotka helpottavat joukko-osaston johtoa ja määrärahanhaltijoita luomaan ajantasainen kuva määrärahatilanteesta ja siten helpottamaan päätöksentekoa ja toiminnan kehittämistä.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää määrärahanhaltijoiden budjetoinnin onnistumista ja määrärahaseurannan oikeellisuutta. Päättökysymyksiksi asetettiin 1) Millainen määräraharaportointi kertoo joukkoyksiköille olennaisen määrärahatilanteen nykytilasta? 2) Kuinka määräraharaportointi tulee toteuttaa? Alatutkimuskysymyksiksi asetettiin 1) Miten helpottaa määrärahanhaltijoiden ymmärtämystä määrärahojen riittävyydestä ja nykytilanteesta? Millaista taustatietoa tai lisäkoulutusta tarvitaan ymmärtämään numeroiden taustalla olevat asiat? 2) Kuinka julkisten hankintojen hankintaprosessi toteutuu joukkoyksikössä? 3) Tukeeko nykyinen määrärahaseurantatapa hankintojen toteutumisesta?

Tutkimus toteutettiin tapaustutkimuksena, jossa käytettiin tutkimusmenetelmänä laadullista tutkimusmenetelmää. Tutkimusaineisto hankittiin teemahaastatteluin haastattelemalla joukkoyksiköiden määrärahoista vastuullisia henkilöitä.

Tutkimusaineistosta nousseista tuloksista havaittiin, että varsinaista lisäkoulutusta talousasioihin ei tarvita. Käytännön hankintakoulutusta olisi kuitenkin syytä harkita. Nykymuodossaan määrärahaseurantatapa ja -taulukot ovat käyttökelpoisia jatkossakin, mutta seurannan tapaa voitaisiin yksinkertaistaa. Hankintaprosessin toimivuudessa havaittiin hitautta ja joustamattomuutta.

Tutkimuksen tuloksina ja johtopäätösinä ehdotetaan kehittämissuhteena määrärahaseurannan yksinkertaistamisena tapaa, jossa yhden joukkoyksikön tasolla seurattaisiin kahta erillistä kohdetta: lisäpalkkaa ja hankintoja. Toisena kehittämissuhteena esitetään erillisten taloussektorin ja joukkoyksikön välisen pienimuotoisen rahapalaveriin valmistautumisen tilannekatsausta.

Asiasanat: määräraha, talousarvio, budjetointi, seuranta, raportointi

Degree	Bachelor of Business Administration
Author (authors)	Sirpa Tiainen
Thesis title	Appropriations monitoring and reporting in the units of Karelia Air Command
Commissioned by	Finnish Defence Forces / Karelia Air Command
Time	2022
Pages	44 pages, 1 page of appendices
Supervisor	Mailis Kervinen, Maarit Holopainen

ABSTRACT

The process of appropriations monitoring and reporting in Karelia Air Command of the Finnish Defence Forces is manual work where data is collected monthly from different information systems and gathered into one Excel table. The purpose of this thesis was to find practical modes of action for appropriations monitoring and budgeting to create an up-to-date picture of appropriations and thereby facilitate decision-making.

The objective of the thesis was to investigate budgeting success and appropriations monitoring correctness. The main research questions were 1) What does appropriations reporting tell about current situation of appropriations for different units 2) How should appropriations reporting be conducted? Sub-research questions were 1) How to ease the appropriations holders' understanding of sufficiency and current situation of the appropriations? What kind of background understanding or additional education is needed to understand concepts behind the numbers? 2) How is public procurement process carried out in units? 3) Does current appropriations monitoring support the realization of procurement?

The research was conducted as a case study where qualitative research method was used. Research material was collected with semi-structured interviews among people responsible of appropriations in the units.

Results showed that no additional education or training is needed, however training about public procurements should be considered. Appropriations monitoring tools were considered useful, but methods could be simplified. Also, procurement process was perceived as slow and inflexible. As a conclusion, ways of simplifying appropriations monitoring and a situation review course were suggested.

Keywords: appropriation, budget, budgeting, monitoring, reporting

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	5
2	BUDJETTI-, TALOUSARVIO- TAI MÄÄRÄRAHASUUNNITTELU	6
2.1	Budjetti ja budjetointi.....	7
2.2	Budjetointiprosessi.....	10
3	MÄÄRÄRAHASEURANTA JA -RAPORTOINTI.....	14
3.1	Budjetin/määrärahan seuranta.....	14
3.2	Määräraharaportointi	19
4	TOIMEKSIANTAJAN KUVAUS.....	23
4.1	Toimeksiantaja, sen toiminta ja toimintaympäristö.....	23
4.2	Toiminnan vertailua käsiteperustassa esitettyyn teoriatietoon	24
5	TUTKIMUSMENETELMÄ JA TUTKIMUSAINESTO	26
5.1	Laadullisen tutkimuksen periaatteet.....	26
5.2	Puolistrukturoitu haastattelu (teemahaastattelu).....	27
5.3	Empiirisen tutkimusaineiston hankinta	29
5.4	Empiirisen tutkimusaineiston analysointi	31
6	TUTKIMUKSEN TULOKSET	32
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITTÄMISEHDOTUKSET	36
7.1	Johtopäätökset ja kehittämissuhteet	37
7.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi.....	38
8	LOPUKSI	41

LÄHTEET

LIITTEET

Liite 1. Teemahaastatteluiden kysymykset

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön toimeksiantajana on Puolustusvoimat ja sen joukko-osasto Karjalan lennosto ja työn aiheena on määrärahaseuranta ja -raportointi joukkoyksikkötasolla Karjalan lennostossa. Valtion budjetin monimutkainen rakenne heijastuu myös Puolustusvoimien talouden suunnitteluun ja luonnollisesti joukko-osastotasolle. Karjalan lennostossa pidetään tärkeänä, että määrärahaseuranta olisi mahdollisimman ajantasaista ja että määrärahan haltijat pystyisivät suunnittelemaan seuraavan vuoden budjetointia ja toimintaa reaaliaikaisella tiedolla.

Työn tarkoituksena on löytää käytännönläheisiä toimintatapoja määrärahaseurantaan ja budjetointiin, jotka helpottavat joukko-osaston johtoa ja määrärahanhaltijoita luomaan ajantasainen kuva määrärahatilanteesta ja siten helpottamaan päätöksentekoa ja toiminnan kehittämistä. Työn tavoitteena on selvittää määrärahaseurannan budjetoinnin onnistumista ja määrärahaseurannan oikeellisuutta. Tarkoituksena on kehittää ja luoda yksinkertainen toimintatapa, jolla määrärahaseurantaa tehdään kunkin tilivuoden aikana ja samanaikaisesti helpottaa tämänhetkisen tilanteen selvittämistä ja budjetointia seuraavalle vuodelle. Tämä työ keskittyy joukko-osastotasolle Karjalan lennoston ja sen joukkoyksiköihin. Työn ulkopuolelle rajataan valtiollinen ja puolustusvoimallinen budjetointi ja määrärahaseuranta.

Opinnäytetyön päätutkimusongelma on seuraava:

- Millainen määräraharaportointi kertoo joukkoyksiköille olennaisen määrärahatilanteen nykytilasta? Kuinka määräraharaportointi tulee toteuttaa?

Tutkimuksen alatutkimusongelmia ovat seuraavat:

- Miten helpottaa määrärahanhaltijoiden ymmärtämystä määrärahojen riittävydestä ja nykytilanteesta? Millaista taustatietoa tai lisäkoulutusta tarvitaan ymmärtämään numeroiden taustalla olevat asiat?
- Kuinka julkisten hankintojen hankintaprosessi toteutuu joukkoyksikössä ja tukeeko nykyinen määrärahaseurantatapa hankintojen toteutumista?

Tämän työn tutkimuksellinen lähestymistapa on tapaustutkimus. Tämä menetelmä sopii työn tarkoitukseen, koska kyseessä on yksittäisen joukko-osaston käytännönläheinen tutkimustapaus, johon haetaan ratkaisuja ja ehdotuksia. Tutkimuksen tarkoituksena on ymmärtää taustalla olevaa tietämystä ja uskomusta, ja siten luoda kokonaiskuva tämän hetken tilanteesta. Empiiristä aineistoa on tarkoitus kerätä kvalitatiivisilla menetelmillä. Tarkoitukseen sopivat menetelmät ovat haastattelu, havainnointi ja ryhmäkeskustelu. Tarkoituksena on kerätä tietoa haastatteleamalla puolistrukturoituna Karjalan lennoston määrärahanhaltijoita ja selvittää, mitä tietoa he tarvitsisivat lisää, jotta tietämys rahatilanteesta paranisi. Joukko-osaston johtoa haastatellaan talousjohtamisen näkökulmasta.

Tämän työn teoriaosuudessa käsitellään budjettia ja talousarviota sekä budjetointia ja määrärahaseurantaa. Keskeisiä käsitteitä työssä on budjetti, joka on taloushallinnon termi suunnitelmalle, jossa muodostetaan toiminnallisten edellytysten rahallinen osuus seuraavalle suunniteltavalle ajanjaksolle. Toinen keskeinen käsite on budjetointi, joka taas terminä tarkoittaa prosessia, jossa budjetti laaditaan ottamalla huomioon pitkän aikavälin strategiset ja toiminnalliset tavoitteet ja suunnitelmat. Budjetointiprosessiin kuuluu myös budjetin toteutumisen seuranta. (Järvenpää ym. 2014, 235.)

Kolmas keskeinen käsite on määrärahakehys. Valtion virastossa budjetointi perustuu valtion vuosittain vahvistamaan menokehykseen ja sen myötä ministeriön ja viraston tekemään tulosopimukseen ja edelleen eduskunnan myöntämään vuosittaiseen määrärahaan. Organisaatiossa etukäteen suunnitellaan seuravan vuoden toiminta, tehtävät ja tavoitteet, tulosneuvotteluissa esitetään tarvittavat rahalliset resurssit näiden tehtävien hoitamiseen ja lopuksi myönnetyn määrärahan perusteella budjettiin suunnitellaan ne tehtävät, joihin myönnetty määräraha riittävät. (Raudasoja & Johansson 2009, 49–50.)

2 BUDJETTI-, TALOUSARVIO- TAI MÄÄRÄRAHASUUNNITTELU

Julkisen hallinnon organisaatioiden johtajien ja esihenkilöiden tulee tietää johtamiensa organisaatioiden kustannuksista ja taloudellisesta tilanteesta, vaikka talouden ja toiminnan päälinjaukset onkin tehty jo poliitikkojen toimesta ja näin myös tietynlainen vapaus päättää talouden suunnittelusta on vähäisempi kuin

yksityisellä sektorilla. Viime vuosina tosin nämä poliitikkojen raamipäätökset ovat käsittäneet entistä suurempia kokonaisuuksia, ei niinkään yksityiskohtaisia rahoitusmomentteja. Tästä on seurannut niin sanottu johdon tilivelvollisuus poliitikoille organisaation varojen käytöstä. (Raudasoja & Johansson 2009, 26–27.)

Julkisen organisaation varsinainen tehtävä tulee lainsäädännöstä, poliittiset päättäjät antavat taloudelliset rajat ja johdon tulee määrittää tehtävät ja toiminta niin, että pystytään tehokkaasti ja taloudellisesti toimimaan näiden taloudellisten raamien puitteissa. Muutokset suuriin linjoihin tapahtuvat hitaasti, joten on suunniteltava tehokkaasti ja eteenpäin katsoen. Julkisen hallinnon rahoitus tulee pääosin veroista ja muista asiakasmaksuista. (Raudasoja & Johansson 2009, 29–31.)

2.1 Budjetti ja budjetointi

Budjetti on taloushallinnon termi suunnitelmalle, jossa muodostetaan toiminnallisten edellytysten rahallinen osuus seuraavalle suunniteltavalle ajanjaksolle (Järvenpää ym. 2014, 235). Budjetti on toimintasuunnitelma, joka on tarkoitus toteuttaa tietyssä ajanjaksona. Budjetti on taloussopimus tavoitteista, joihin on sitouduttu. (Suomala ym. 2011, 177–178.)

Budjetointi on myös talouden suunnittelun yksi työkalu. Budjetin laatiminen ei ole kuitenkaan pakollista eikä siihen ole lainsäädäntöä. Organisaatio voi budjetin sijaan käyttää talouden suunnitteluun kirjanpidon raportteja. Kirjanpidon hyödyntämisessä on kuitenkin tietynlainen ajallinen ongelma, koska kirjanpidon raportit kertovat jo tapahtuneista asioista, ja siten informaatio saattaa olla yllätyksellistä eikä siihen enää voida vaikuttaa. (Syvänperä & Lindfors 2014, 9–10.)

Tyypillisesti budjetin seurantajakso on vuosi tai tilikausi, mutta budjetteja voidaan laatia myös lyhyemmille ajanjaksoille tai jonkin erityisen asian seurantaan varten, esimerkiksi investointi. Budjetin avulla luodaan ennuste tulevasta taloudellisesta tilanteesta, rahojen riittävydestä ja tuloksentekevyydestä. Budjetin ja budjetoinnin tehtävänä onkin toimia talousjohtamisen välineenä ja asettaa tavoitteita organisaatiolle. Anthony (1965) onkin määritellyt budjetoinnin

tärkeimmäksi tehtäväksi olla silta organisaation strategisen ja päivittäisen tekemisen välillä. Budjetoinnin yhteydessä on tarkasteltava sen hetkistä strategiaa, onko se aikaan ja tilanteeseen sopiva, jos ei, tulee se päivittää. Budjetin avulla voidaan myös tarkastella realistisesti, kuinka organisaation pitkän ajan strategiset tavoitteet saadaan toteutettua. (Pellinen 2017, 69–73.)

Valtiolla puhutaan tulosbudjetoinnista ja toimintamenomäärärahasta. Tulosbudjetoinnilla tarkoitetaan sitä, että sovitaan saavutettavista tulostavoitteista ja näiden tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavista voimavaroista. Toimintamenomäärärahaalla tarkoitetaan eduskunnan viraston käyttöön myöntämää kokonaisrahoitusta. Viraston talous on tasapainossa, jos se kykenee hoitamaan tehtävänsä ja saavuttamaan tulostavoitteensa ylittämättä määrärahojaan. (Raudasoja & Johansson 2009, 32–36.)

Valtion virastot sopivat oman ministeriönsä kanssa tulossopimuksen edellisen vuoden loka-marraskuussa. Riippuen virastosta saatetaan tulossopimusta täydentää toimintasuunnitelmalla tai tulossuunnitelmalla. Viraston strategialla ja talousarviosuunnittelulla on kiinteä yhteys. Talousarvion valmisteluvaiheessa tutkitaan edellisen vuoden toteumaa ja tulevan vuoden ennustetta ja arvioidaan mistä voidaan määrärahaa vähentää ja mihin tulee lisätä. Tässä vaiheessa pohditaan myös strategisten kehittämishankkeiden ja viraston operatiivisen toiminnan rahoituksen suhdetta. Organisaation ylin johto päättää strategiasta ja antaa ohjeet alemmille organisaatiotasolle toimintasuunnitteluun ja budjetointiin. (Raudasoja & Johansson 2009, 44–47.)

Julkisen hallinnon budjetista käytetään myös nimitystä talousarvio, ja se on asiakirja, jota laadittaessa käytetään poliittista valtaa, josta lopullisen päätöksen tekee eduskunta (Luomala & Puumala 2010, 12–13). Julkisessa hallinnossa seuraavan kauden budjetin laadinnassa käytetään hyväksi edellisen kauden budjetin toteutumista ja mahdollisia poikkeamia (Raudasoja & Johansson 2009, 53).

Budjetti on tulojen ja menojen laskelma jollekin tietylle ajanjaksolle. Koska kaikkia tuloja ja menoja ei varmuudella voida etukäteen tietää, ei talousarviota voida pitää ennusteena, ehkä ennustearviona siitä, mihin organisaatio haluaisi

varansa käyttää. (Luomala & Puumala 2010, 15.) Pääasiassa määräraha-
hykset päätetään kunkin hallituskauden alussa neljän vuoden välein, mutta
budjettiraamit tarkistetaan vuosittain (Luomala & Puumala 2010, 18).

Valtion budjettimenojen katosta eli kehyksestä päättää hallitus kunkin nelivuo-
tisvaalikauden alussa. Vuosittain maaliskuussa hallitus tarkistaa kehyk-
sen määrärahat hallinnonaloittain ja tekee tarvittavia päivityksiä julkisen talou-
den suunnitelmassa määrärahoihin johtuen kustannustason, hintojen tai ke-
hyskohdennusten muutoksista. Valtion budjetin eli talousarvion laadinta aloite-
taan tuon suunnitelman valmistumisen jälkeen. Seuraavaksi budjettiriihessä
hallitus neuvottelee talousarvioesityksestä ja lopuksi eduskunta hyväksyy seu-
raavan vuoden budjetin. (Valtiontalouden kehykset ja budjetti s.a.)

Valtion virastossa budjetointi perustuu valtion vuosittain vahvistamaan meno-
kehykseen ja sen myötä ministeriön ja viraston tekemään tulossopimukseen ja
edelleen eduskunnan myöntämään vuosittaiseen määrärahaan. Organisaat-
iossa etukäteen suunnitellaan seuravan vuoden toiminta, tehtävät ja tavoit-
teet, tulosneuvotteluissa esitetään tarvittavat rahalliset resurssit näiden tehtä-
vien hoitamiseen ja lopuksi myönnetyn määrärahan perusteella budjettiin
suunnitellaan ne tehtävät, joihin myönnetyt määrärahat riittävät. Useamman
vuoden käsittävä taloussuunnitelma ja vuosibudjetti on niin sanottu viraston
toimintasuunnitelman euromääräinen muoto, jossa määritellään organisaation
ja sen osien vastuut ja voimavarat. Jos vastuut muuttuvat, muuttuu myös bud-
jetti, jos taas budjetti radikaalisti muuttuu, täytyy myös toimintaa muuttaa.
(Raudasoja & Johansson 2009, 49–50.)

Budjettia laadittaessa organisaation tulee ottaa huomioon paljon erilaisia toi-
mintaansa vaikuttavia asioita. Tällaisia ovat mahdolliset tulevat lainsäädäntö-
muutokset, viranomaismuutokset, rahoitusmarkkinoiden muutokset, raaka-ai-
neiden hinnan muutokset, kuluttajahintojen muutokset, henkilöstön resurs-
sointi, tuotantokapasiteetin huomiointi, raaka-aineiden ja valmistus tuotteiden va-
rastointi, logistiset muutokset, maailman poliittinen tilanne, teknologian kehitty-
misen mukanaan tuomat muutokset, mahdolliset uudet kilpailijat tai poistuvat
kilpailijat. (Syvänperä & Lindfors 2014, 11–12.)

2.2 Budjetointiprosessi

Budjetin laadinta ja seuranta on suunnitelmallinen ja ohjeistettu prosessi, johon liittyy kiinteästi pitkäaikaissuunnittelu ja strateginen tavoitteiden määrittely. Budjetoinnissa konkretisoituvat organisaation lyhyen aikavälin tavoitteet ja suunnitelmat. Budjetointia käytetään pitkän aikavälin strategian toteuttamisen ja operatiivisen toiminnan ohjaamisen työkaluna. Tässä tapauksessa budjetoinnilla asetetaan tavoitteita ja viestitään niitä organisaatiolle, suunnitellaan resurssit, kehitetään, tehostetaan ja koordinoidaan eri toimintoja, jaetaan ja delegoidaan vastuita, ohjataan kannattavuutta ja maksuvalmiutta, mitataan johdon suoriutumista, kannustetaan ja motivoidaan henkilöstöä sekä varmistetaan toiminnan jatkuvuutta. Budjetointiprosessin aikana saattaa ilmetä myös korjaavia toimenpiteitä, jolloin organisaation strategiaa joudutaan muuttamaan. (Järvenpää ym. 2014, 234–236.)

Budjetointitapoja on useita, esimerkiksi kiinteä budjetti, joustava budjetti ja jatkuva eli rullaava budjetti. Kiinteä budjetti sopii organisaatioihin, jotka toimivat stabiilissa ja hitaasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Kiinteä budjetti laaditaan kerralla koko seuraavaksi suunnittelujaksoksi, yleensä vuodeksi, eikä sitä juuri muuteta. Joustavassa budjettitavassa laaditaan useita toisistaan eroavia budjetteja vaikeimmin ennustettavan tekijän mukaan. Jatkuva eli rullaava budjetti edustaa budjettitapaa, joka sopii jatkuvassa, hektisessä toimintaympäristössä toimivaan organisaatioon. Tässä budjetointitavassa tarkennetaan budjettisuunnitelmaa esimerkiksi kvartaaleittain tai jopa kuukausittain. (Pellinen 2017, 73.) Liukuvaa budjettia käytetään yrityksissä, joissa on kausittain vaihtuva toiminta-aste (Syvänperä & Lindfors 2014, 15).

Kohteen mukaan eroteltavia budjetointimuotoja on vastuualue-, kululaji-, ohjelma-, toiminto- tai prosessibudjetit. Budjetin lähtökohdan mukaisia budjettimuotoja on muutos- tai nollapohjabudjetit. Tulosbudjetti on voittoa tavoittelevien yritysten yksi budjetointimuoto, kun taas määrärahabudjetointi julkisen sektorin organisaatioiden budjettimuoto. (Pellinen 2017, 73–74.)

Budjettia voidaan rakentaa usealla eri menetelmällä, esimerkiksi ylhäältä alas autoritäärisesti tai vastaavasti alhaalta ylös demokraattisella menetelmällä.

Näiden kahden välimuotona on yhteistyömenetelmä. Autoritäärisessä menetelmässä budjettiperusteet ja toiminnan tavoitteet tulevat johdolta. Demokraattisessa menetelmässä budjetti voidaan laatia tulosityksikkökohtaisesti vastuhenkilöiden laatimien alabudjettien avulla. Tällöin johto kokoaa alabudjetit yhteen varsinaiseksi budjetiksi. Yhteistyömenetelmässä budjetin tavoitteet asetetaan yhdessä johdon ja alaorganisaatioiden kanssa, mutta varsinainen budjetti laaditaan alaorganisaatioissa. (Järvenpää ym. 2014, 242–244.)

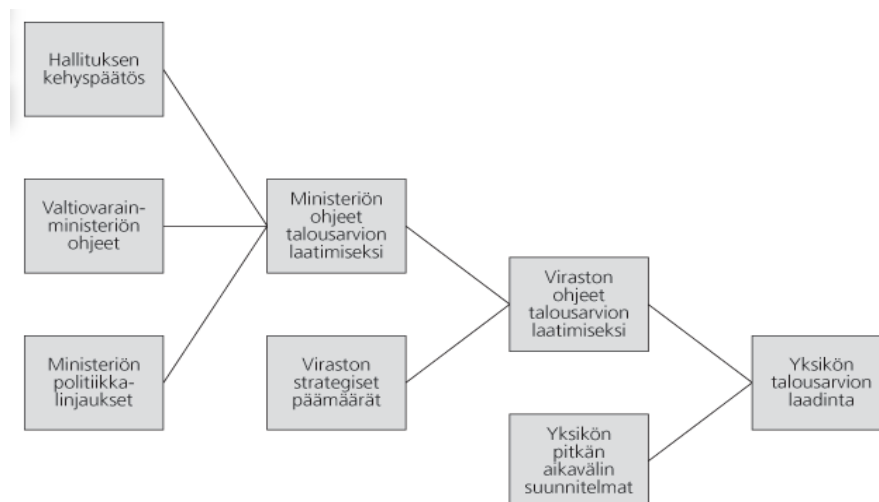
Pellinen (2017) nimeää kirjassaan yhteistyömenetelmän vuorovaikutteiseksi tai osallistuvaksi budjetoinniksi. Autoritäärisessä menetelmässä budjetointi tapahtuu nopeasti ja tehokkaasti, mutta koska organisaatio ei saa osallistua, jää alaorganisaation tietämys ja kokemus käyttämättä ja ylhäältä annetut tavoitteet saattavat tuntua kaukaisilta ja epärealistisilta. Demokraattisessa menetelmässä on taas päinvastoin. Alempien organisaatioiden osaaminen, tietämys ja sitoutuminen näkyy budjetoinnin perusteissa. Tässä tosin helposti syyllistytään varman päälle budjetointiin ja siten saatetaan budjetoida ”ilmaa” varmuuden vuoksi ja omaa toimintaa ei uskalleta haastaa. (Pellinen 2017, 75.)

Demokraattista menetelmää voidaan kutsua myös kehys- tai raamibudjetoinniksi, jossa euromääräiset kehykset tai raamit annetaan ylemmältä tasolta alempien tasojen suunniteltavaksi. Valtion hallinnossa käytetään periaatteessa tätä menetelmää, jotta pysytään hallitusohjelmassa sovitussa menokehyksissä. Operatiivinen suunnittelu tehdään aliorganisaatioissa näiden annettujen raamien puitteissa. (Raudasoja & Johansson 2009, 51–52.)

Budjetointityö aloitetaan normaalisti osabudjettien laatimisesta. Osabudjetit voivat esimerkiksi olla myynti-, osto-, tuotanto-, henkilöstö- ja investointibudjetit. Osabudjetit kootaan kokoomabudjetteihin, joita ovat tulos- ja kassabudjetti sekä tase-ennuste. Tulosbudjetti kootaan osabudjeteista ja tulosbudjetin perusteella laaditaan kassabudjetti. Tämän jälkeen voidaan laatia tase-ennuste kassabudjetin ja osabudjettien avulla. (Syvänperä & Lindfors 2014, 18–19.)

Osabudjeteista ja pääbudjeteista käytetään myös nimityksiä alabudjetti ja pääbudjetti. Julkisen sektorin pääbudjetit ovat lähes samoja kuin yrityksissäkin, mutta myynnin ja markkinoinnin sekä valmistuksen alabudjetit puuttuvat. (Järvenpää ym. 2014, 241.)

Käytännössä hallituksen kullekin hallinnonaloille antaman budjettiraamit määrittävät taloudelliset resurssit, joiden rajoissa hallinnonalojen on suunniteltava toimintansa ja investointinsa. Julkisessa hallinnossa budjetti onkin juuri suunnittelun ei niinkään johtamisen väline. (Luomala & Puumala 2010, 22.)



Kuva 1. Valtion viraston talousarvion hyväksymispolku (Raudasoja & Johansson 2009, 60)

Kuvassa 1 Raudasoja ja Johansson (2009, 60) kuvaavat valtion viraston toimintayksikön talousarvion laadinta- ja hyväksymispolkua.

Kaikki valtion virastot rakentavat oman talousohjauksensa ja -vastuunsa, yhtä yhteistä valtion viraston ohjausmallia ei ole. Talusjohtaminen ja -vastuut tulee järjestää taloudellisuuteen kannustaviksi. Esihenkilöille ei saa syntyä vaikutelmaa, että heidän organisaatioilleen myönnetyt määrärahat tulee kaikki kuluttaa vuoden loppuun mennessä, vaan että pyritään toimimaan kustannustehokkaasti. (Raudasoja & Johansson 2009, 58–59.)

Pääperiaatteiltaan julkishallinnolla on kiinteä talousarvio olettaen, että budjetit on laadittu realistisesti ja huolellisesti. Talousarviota voidaan kuitenkin muuttaa myös toimintavuoden aikana, mikäli toimintaympäristössä on tapahtunut suuria muutoksia. Yleensä tällaiset muutokset ovat lähtöisin jostakin maailman tai valtakunnan tasoisesta muutoksesta, ei niinkään viraston sisäisestä muutoksesta. Virasto voi esittää itselleen lisämäärärahaa, vaikkakin sitä on melko vaikea saada. Määrärahan siirto joltain viraston toiselta toiminnolta lisämäärärahaa tarvitsevalle toiminnolle on helpompi tapa muuttaa talousarviota. Tämän vuoksi ajantasainen talouden seuranta kalenterivuoden aikana on tärkeää.

Kaikkea myönnettyä määrärahaa ei ole pakko käyttää. (Raudasoja & Johansson 2009, 65–67.)

Yrityksen tai julkisen hallinnon organisaation johtoryhmä ohjaa ja johtaa talouden ja toiminnan vuosisuunnittelua. Organisaation johtoryhmän vuosikelloon on suunnitteluvaiheessa sisällytettävä budjetin suunnittelun ja seurannan tarkastuspisteet. Suositeltavaa on, että talouden seuranta tehdään kuukausitasolla, jos ei johtoryhmätasolla, niin ainakin esimiestasolla. Johtoryhmätasolla tulee tarkastella organisaation taloudellista tilanne etenkin silloin kun suuriin poikkeamiin tarvitaan syy-seuraustarkastelua ja korjaavista toimenpiteistä päättämistä. (Raudasoja & Johansson 2009, 172–174.)

Organisaation sisäisiä ohjeita ja määräyksiä tulee säännöllisesti perehdyttää, jotta uudetkin organisaation jäsenet tietävät taloudellisen vastuunsa ja valtuutuksensa. Valtion virastoja koskevia taloushallinnon säännöstöä ovat oman viraston ohjeet, taloussääntö ja työjärjestys, oman ministeriön ohjeet, valtiokonttorin määräykset ja ohjeet, valtiovarainministeriön määräykset ja ohjeet, maksuperustelaki ja -asetus, laki ja asetus valtion talousarviosta. Näistä alempien organisaatioiden esimiesten tulee hallita omaa virastoa koskevat ohjeet, taloussääntö ja työjärjestys. Muut ohjeet ovat talousjohdon vastuulla. Valtion virastot noudattavat lakia ja -asetusta valtion talousarviosta, ei kirjanpitolakia. (Raudasoja & Johansson 2009, 175–179.)

Julkisessa hallinnossa käytössä oleva määrärahabudjetointi on käytännössä tietyn määrärahan jakamista etukäteen esitellyn määrärahatarpeen mukaisesti. Valtion hallinnossa perinteisesti käytettiin määrärahabudjetoinnin rinnalla myös kululajibudjetointia, mutta nykyisin käytetään vielä lisäksi vastuualuebudjetointia. Organisaatiolle myönnetty määräraha jaetaan vastuualueittain alemmille organisaatioille ja kirjataan kululajeittain. (Pellinen 2017, 74.) Valtiohallinto on siirtynyt joustavasta budjetoinnista kokonaisbudjetointiin (Luomala & Puumala 2010, 19).

Julkisen hallinnon budjetointiprosessin vaiheita ovat talousarvion valmistelu, talousarvion hyväksyminen, talousarvion toimeenpano ja lopuksi tulee arviointi ja tilintarkastus. Ajallisesti tähän valmistelusta hyväksymiseen kuluu vuosi.

Luonnollisesti edellisen vuoden tulokset vaikuttavat seuraavan kauden suunnitteluun. Valtion talousarvion valmistelu aloitetaan jo joulukuussa, jolloin valtiovarainministeriölle toimitetaan ministeriöiden talous- ja toimintasuunnitelmat sekä ehdotukset budjetista. Maaliskuussa hallitus tekee päätökset talousarvion määrärahaehyksistä. Toukokuussa ministeriöt esittävät valtiovarainministeriölle talousarvioehdotuksensa. Heinä-elokuussa valtiovarainministeriö käsittelee ministeriöiden ehdotukset ja neuvottelee ministeriöiden kanssa ja tässä yhteydessä on hallituksen talousarviokäsittely eli budjettiriihi. Syyskuussa hallitus tuo talousarvioehdotuksensa eduskunnan käsittelyyn. Joulukuussa eduskunnan täysistunnossa talousarvio hyväksytään seuraavalle vuodelle. (Evans 2006, 16–18.)

3 MÄÄRÄRAHASEURANTA JA -RAPORTOINTI

Neilimo ja Tenhunen (2020) käyttävät kirjassaan sisäinen laskentatoimi -termistä synonyymeja johdon laskentatoimi ja operatiivinen laskentatoimi. Ulkoisen laskentatoimen odotetaan tuottavan omistajia varten tuloslaskentaa ja johdon laskentatoimen odotetaan tuottavan yrityksen johdolle päätöksentekoa avustavaa tietoa. Johdon laskentatoimi tuottaa raportteja, jotka auttavat budjetoinnissa, kustannus-, hinnoittelu- ja investointilaskelmissa sekä tulosityksikkölaskelmissa. Näillä raporteilla tarkastellaan suunnitelmien toteutumista ja mahdollisten eroavaisuuksien syitä. Johdon laskentatoimelle ei ole lakisääteisiä vaatimuksia, vaan tarpeet määrittyvät yrityksen omista näkökulmista. (Neilimo & Tenhunen 2020, 17–18.)

Sisäinen talousviestintä on johdon laskentatoimen viestinnällinen näkökulma, ja sen tarkoitus on tukea kannattavaa kasvua, arvon tuottamista, tuloksen tekemistä ja jatkuvaa parantamista. Tällaista viestintää ovat säännöllisesti tuotettavat raportit ja tilanteen mukaan tuotettavat raportit mutta myös kommunikoinnin yhteydessä välitettävä informaatio. (Partanen 2007, 19–21.)

3.1 Budjetin/määrärahan seuranta

Yrityksen johdon on itse määriteltävä tiedon tarpeet ja tasot, joita se tarvitsee ja myös informoitava se laskentatoimen raportteja tuottavalle taholle. Johto tarvitsee päätöksentekoa varten pelkistettyjä, alustavasti analysoituja, yksinkertaisia ja ajantasaisia raportteja. (Neilimo & Tenhunen 2020, 20–21.)

Budjettiin laadittujen tavoitteiden toteutumista seurataan raportoinnin avulla. Tilinpäätöksen laatimista ja raportointia määrittelee kirjanpitolaki ja muu lainsäädäntö, mutta budjetin seuranta ja raportointia varten ei ole varsinaista lainsäädäntöä tai muita määräyksiä. Organisaatio voi itse päättää ja määrittellä, miten, millä tarkkuudella ja millä ajanjaksolla haluaa talouden toteutumista seurata. Mitä tarkempaa ja ajankohtaisempaa seuranta organisaatiossa toteutetaan, sitä nopeammin voidaan reagoida ja tehdä korjaavia toimenpiteitä. (Syvänperä & Lindfors 2014, 9.)

Strateginen johtaminen liittyy taloushallinnon raportointiin kiinteästi suunnittelun, toteuttamisen, seurannan ja suunnitelmien päivittämisen muodossa. Budjetti on eräs toiminnan suunnitelman väline. Suunnitelmat toimeenpannaan johdon toimenpitein ja näiden suunnitelmien valvonta ja seuranta toteutetaan tarkkailuraporttien avulla. Tarkkailuraporttien perusteella tehtyjen havaintojen ja eroavaisuuksien korjaamiseksi tehdään tarkennuksia suunnitelmiin. Neilimo ja Tenhunen (2020) nimeävätkin tämän kierron kehäksi, jossa toistuvat vaiheet suunnitelmien laadinnasta, toimeenpanosta, toteuman vertailusta, korjauksista ja suunnitelmien päivittämisestä. Näiden vaiheiden ajantasaista ja riittävän yksinkertaista raportointia varten tarvitaan yrityksen ja organisaation tarpeisiin sopiva tietojärjestelmä, joka sisältää toiminnanohjausjärjestelmän. (Neilimo & Tenhunen 2020, 77.)

Valtion kirjanpidon tehtävistä tärkein on talousarvion toteutumisen seuranta. Talousarviokirjanpidossa seurataan valtion budjettiin kirjattuja tuloja ja määrärahojen käyttöä. Tämä ohjaa myös seuraavien vuosien määrärahojen budjetoitintia. (Raudasoja & Johansson 2009, 181–182.)

Talousarvion ja tulostavoitteiden toteutumisesta kukin hallinnonala raportoi toimintakertomuksessaan, jonka eduskunta saa toukokuussa. Näin eduskunta valvoo talousarvion toteutumista. Valtion taloudenpitoa ja talousarvion toteutumista seurataan valtion tilintarkastajien ja riippumattoman Valtiontalouden tarkastusviraston taholta. (Evans 2006, 16–18.)

Eduskunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto sekä ulkopuolisista tahoista esimerkiksi kansainväliset järjestöt ja luottoluokittajat arvioivat Suomen valtion ta-

loutta eli hallituksen talouspolitiikan toteumaa. Eri tahot tarkastavat valtion talouden toteumaa eri näkökulmista: eduskunnan tarkastusvaliokunta hallituksen vuosikertomuksesta ja valtionalouden tarkastusvirasto toimintakertomuksesta ja eduskunnan tilintarkastajien tilintarkastuskertomuksista. (Valtiontalouden arviointi ja valvonta s.a.)

Julkisessa hallinnossa seuraavan kauden budjetin laadinnassa käytetään hyväksi edellisen kauden budjetin toteutumista ja mahdollisia poikkeamia ja luonnollisesti edellisen kauden tilinpäätöstä (Raudasoja & Johansson 2009, 53). Seuraavan kauden (vuoden) budjetin hyväksymisen ja tietojen syöttämisen talouden seurantajärjestelmään jälkeen sovitaan, kuinka budjetin toteumatietoja seurataan. Päätetään tarkastelun ajankohdista, toteumaraporttien toimittamisesta, mahdollisten poikkeamien käsittelystä sekä tarvittaessa korjaavista toimenpiteistä. Huolellinen seuranta ja poikkeamien analysointi ja raportointi helpottaa myös seuraavan budjettikierroksen suunnittelua. (Syvänpää & Lindfors 2014, 67.)

Talouden seurannalla tai valvonnalla tarkoitetaan sitä, että on valittu jokin tapa, jolla seurataan suunnitellun toteutumista ja tavoitteiden saavuttamista. Nykypäivänä näitä seurantaraportteja tuotetaan käytössä olevista toiminnanohjausjärjestelmistä tai erillisistä taloushallinnon ohjelmistoista. Suunnitelmat syötetään järjestelmiin samalla tarkkuudella kuin budjetitkin on tehty, yleensä kuukausittain, ja näin ollen myös seuranta tehdään samalla tarkkuudella. Budjetoitua verrataan toteumaan, ja jos tuloksena on suuria poikkeamia, täytyy niihin reagoida korjaavilla toimenpiteillä. Ennakoiva valvonta tarkoittaa sitä, että esimerkiksi jo kuluvan kuukauden aikana ennakoidaan, että kuukauden lopussa on tulossa suuria poikkeavuuksia ja pyritään niihin reagoimaan jo ennen kuukauden päättymistä. (Syvänpää & Lindfors 2014, 76.)

Taloudellista voittoa tavoittelevissa yrityksissä budjettiseurantaa tehdään tulosbudjettien ja kassabudjettien avulla. Lisäksi yrityksillä saattaa olla raportointijärjestelmä, joka tuottaa erillisiä sisäisiä raportteja yksityiskohtaisten osabudjettien seurantaan varten. Tulosbudjettien seurantaan varten raportit saadaan kirjanpidon toteumaraporttina, joka onkin käytettävissä heti kuukauden vaihtuessa. Kassabudjetin seurantaan varten saatetaan kirjanpidosta, reskont-

rasta ja pankkitilitiedoista siirtää tietoja erillisiin raporttipohjiin esimerkiksi Excel-taulukkaan, jos ei ole käytössä erillistä kassanhallintaohjelmaa. Kassava-rojen seuranta on luonteeltaan hieman erilaista kuin varsinaisen budjetin seuranta. Yrityksen on tiedettävä oma maksukykynsä tiheämmällä syklillä kuin vain kuukausittain. Budjettierojen syyt ja seuraukset tulee analysoida, jotta korjaaviin toimenpiteisiin ryhdytään riittävän ajoissa. (Syvänperä & Lindfors 2014, 79–87.)

Organisaation pienin toimintayksikkö tai vastuualue kustannustenseurannan osalta on kustannuspaikka. Jos toimintolaskenta on käytössä, voi toiminto olla pienin seurattava yksikkö. Kustannuspaikoittain voidaan budjettiseurantaa toteuttaa vertaamalla budjetoituja tavoitteita toteutuneisiin kustannuksiin. Kustannuspaikasta on vastuussa aina jokin henkilö, jolla on syvälinen tietämys toiminnasta ja sen aiheuttamista kustannuksista. Kustannuspaikkakohtaisia kustannuksia seurataan säännöllisesti, yleensä kuukausittain ja verrataan budjettiin. (Järvenpää ym. 2014, 90–97.)

Organisaatiossa voi olla myös erillisiä osastoja tai kustannuspaikkoja, joille laaditaan omat budjetit ja joiden budjetteja halutaan seurata omilla raporteilla. Yleisesti on myös erillisiä projekteja, joiden taloutta halutaan seurata oman budjetin ja sen seurannan osalta. Tällaisten projektien seuranta-ajanjaksona voi olla koko projektin aika, jolloin varsinaisen taloushallinnon raporttien osalta on etukäteen päätettävä miltä osin projektien tulot ja menot otetaan mukaan. Projektien osalta saattaa olla mielekäästä seurata vain kuluja, kuten esimerkiksi julkisen hallinnon projekteissa tehdään. Perinteistä budjetointimenetelmää on kritisoitu vanhentuneeksi ja jähmeäksi. Toimintaympäristö, jossa yritykset ja organisaatiot nykyisin toimivat, on muuttunut hektiseksi ja vaikeasti ennakoitavaksi, ja tähän muuttuvaan ympäristöön vuosittainen budjetointi on hidas menetelmä. Tähän muuttuvaan ympäristöön ja budjetoinnin perusajatukseen on jollain tavalla yritysten ja organisaatioiden sopeutettava toimintansa. (Syvänperä & Lindfors 2014, 90–92.)

Olemassa olevan ja tulevaisuudessa edelleen kehitettävän tekoälyn avulla pitäisi julkisen talouden budjetointiin ja sen seurantaan saada tehokkuutta ja läpinäkyvyyttä. Karkeasti julkinen sektori budjetoit tulot ja menot, yleensä loppu-

tulos on miinusmerkkinen, ja valtio kattaa tämän erotuksen velanotolla. Hallinnonaloja kehoitetaan säästämään sen sijaan, että oikeasti perehdyttäisiin tulojen ja menojen taustalla olevaan epäsuhtaan ja näin löydetäisiin toiminnan tehostamisen juurisyitä. Tekoälyä tulisi tehokkaasti hyödyntää tiedon käsittelyyn ja näin niin sanotulta käsityöltä säästyy resursseja päätöksenteon valmisteluun ja prosessien tehostamiseen. (Åkerberg 2017, 88–91.)

Digitalisaatio tulee muuttamaan myös tällaista tietotyötä monella tapaa: robotit syöttävät taloushallinnon tietoja, hakevat tietoa, tuottavat raportteja ja kykenevät yhdistelemään eri järjestelmien tietoja. Näin ajantasaisen raporttien tuottaminen nopeutuu huomattavasti ja taloushallinnon henkilöiden työpanos siirtyy analysointiin ja kehittämiseen, väistämättä syntyy myös kustannussäästöjä. Myös julkisen hallinnon on kyettävä tähän digitalisaation tuomaan muutokseen. Yritysten ja organisaatioiden taloushallinnon henkilöstön on opittava käyttämään näiden uusien työvälineiden ominaisuuksia. (Neilimo & Tenhunen 2020, 24–27.)

Tekoälyä budjetoinnissa tullaan tulevaisuudessa todennäköisesti hyödyntämään muun muassa budjetteihin tarvittavan tiedon kasaamisessa, ennusteiden laatimisessa ja toteumaraporttien automaattisessa luomisessa. Nykyisin organisaatioissa käytetään paljon Excel-taulukoita taloushallinnon raportoinnissa. Todennäköisesti näistä taulukoista luovutaan ja tekoäly hoitaa nämä rutiinit. Budjetoinnin ei pitäisi tuolloin vielä paljon aikaa ja resursseja. Taloushallinnon asiantuntijat voivat keskittyä tuottamaan muulle organisaatiolle helposti ymmärrettävää tietoa lukujen ja ennusteiden takaa. Ymmärrys taas lisää motivaatiota päästä strategiisiin tavoitteisiin. (Åkerberg 2017, 162–163.)

Taloushallinnon käsitteistön kouluttaminen ja raportoinnin avaaminen omalle organisaatiolle helpottaa operatiivisen organisaation tekemään tarvittavia strategisia ratkaisuja. Tulevaisuuden tietojärjestelmien integrointimahdollisuudet todennäköisesti auttavat myös tiedon hyödyntämistä eri järjestelmien kesken, ei tarvita enää manuaalista tiedonsiirtoa, ja myös paikkasidonnaisuus tietojen hyödyntämiseen poistuu. Järjestelmiin voidaan kirjautua internetin kautta missä vain. (Åkerberg 2017, 165.)

Lasse Oulasvirta (2002) pohdiskelee artikkelissaan valtion määrärahaseurannan problematiikkaa siirtyvien määrärahojen ja siten myös hankinnan ajoittamisen kannustavuutta liian aikaiseen hankintaan. Jos valtion talousarviossa tiettyyn asiaan myönnettyä määrärahaa on käyttämättä tai se on sidottu esimerkiksi hankintaan, joka toteutuu vasta seuraavalla kaudella, siirtyy käyttämätön määräraha seuraavalle vuodelle ja tietyllä tavalla vääristää sitten seuraavan vuoden määrärahan seuranta. Hankinnoissa taas saattaa käydä niin, että pyritään tekemään hankintoja liian aikaisin, kun huomataan, että määrärahaa on käyttämättä ja on pelkona, että seuraavalle vuodelle kyseistä hankintaa varten ei ehkä saadakaan määrärahaa. Näin seuranta vääristää se, että hankinta on tehty edellisen vuoden määrärahasta, mutta toiminnassa se käytetään vastan seuraavalla kaudella.

Edellä mainittu ongelma tulee ottaa huomioon myös määrärahaseurannassa ja siksi määrärahaseurantaa tulisi tehdä niin oikea-aikaisesti kuin mahdollista. Nykyisillä tietojärjestelmillä on melko vaivatonta seurata määrärahan käyttöä raportoinnin avulla. Tietojärjestelmät myös mahdollistavat sen, että voidaan verrata rinnakkain useampaa vuotta. Määrärahan seuranta mahdollistuu myös aivan alaorganisaatiotasolle ja siten vastuuhenkilöiden käsitys budjetin laadinnan toteutumisesta ja onnistumisesta paranee. Organisaatiossa on etukäteen sovittava mitä asioita kukin seuraa ja millä tarkkuudella, ja siitä, kuinka kokonaisuutta raportoidaan ja yhdistetään. Johdolle on luonnollisesti myös selvitettävä, kuinka myönnetyn määrärahan tasolla on pystytty johdon määrittämät tehtävät hoitamaan. (Järvenpää ym. 2014, 252.)

3.2 Määräraharaportointi

Taloushallinnon tuottama informaatio tulee olla ymmärrettävää ja sellaista, että sen perusteella voidaan tehdä päätöksiä tulevasta. Raportteja tulee tuottaa merkityksellisistä ja tarvittavista asioista. Koska taloushallinnon järjestelmät sisältävät valtavat määrät tietoa ja dataa, on taloudellista ja tehokasta tuottaa päätöksenteon tueksi oleellista, luotettavaa ja ajantasaista informaatiota. Taloushallinnon tuottaman informaation perusteella tehdään merkittäviäkin toimintaan liittyviä päätöksiä, kuten esimerkiksi investoinnit, henkilöstön rekrytoinnit, asiakashankinta, tuotevalikoima, markkinointi, toimittajavalinnat, palkitseminen, strategian laadinta tai muutokset, tuotannon prosessit sekä

kannattavuuteen ja vastuullisuuteen liittyvät päätökset. Päätöksenteon haasteet liittyvät usein siihen, miten taloushallinnon informaatiota osataan tulkita ja yhdistää tulkinta muun informaation ja intuition kanssa. Taloushallinnon tuottama informaatio voi olla laadullista tai määrällistä, se voi perustua tulevaisuuteen tai menneisyyteen, se voi kertoa suoraan rahallisen määrän tai vain suhdeluvun. Objektiivinen informaatio perustuu esimerkiksi kirjanpitoon, kun taas subjektiivinen informaatio sisältää myös tiedon tuottajan vaikuttamista. Näiden erilaisten näkökulmien vuoksi taloushallinnon informaatiotarve tulisi suunnitella tapauskohtaisesti yhteistyössä tiedon tarvitsijoiden ja tuottajien kanssa. (Järvenpää ym. 2014, 35–43.)

Organisaation määräraharaportointi on suunniteltava ja rakennettava niin, että niistä selviää selkeästi, ovatko asetetut tavoitteet toteutuneet. Lähes kaikki nykyiset taloushallinnon tietojärjestelmät mahdollistavat budjetin syöttämisen järjestelmiin ja siten vertailu budjetin ja toteutuneen kirjanpidon välillä on automaattista ja samalla saadaan vertailu edellisiin kausiin. (Syvänperä & Lindfors 2014, 12–13.)

Raportoinnilla ei sinänsä ole merkitystä, jos raportoinnin tuloksiin ei tarvittaessa reagoida. Organisaation johto saattaa edellyttää taloushallinnon raportoinnilta, että luvut edellisen kuukauden toteumasta on saatava heti kuukauden vaihduttua, mutta jos noita lukuja tarkastellaan ja niihin reagoidaan vasta kuukauden kuluttua, on jo kuukausi ilman toimenpiteitä mennyt ikään kuin hukkaan. Organisaation olisi hyvä rakentaa päätöksentekonsa niin, että raportointiprosessi tarjoaa tehokkaasti tarkasteltavan kauden talousluvut ja siten johto pystyy mahdollisimman nopeasti päättämään korjaavista toimenpiteistä. (Åkerberg 2017, 82–85.)

Ohjelmistojen runsaasta raportointisisällöstä tulee valita organisaatiolle parhaimmat ja hyödyllisimmät sekä raportointimalleista sellaiset, jotka parhaiten palvelevat yritystä ja sen tarvitsemaa tietoa. Raportoinnin sisällöissä on oleellista, että budjetoituja asioita voidaan myös seurata toteutumina ja että raportoinnin tarkkuus on samalla tasolla kuin budjetointi. Tässä yhteydessä tulee pohtia ja valita ne talouden tunnusluvut, joita mahdollisesti halutaan seurata. Raportoinnissa otetaan huomioon se organisaation taso, joka raporteja tulkitsee. Johto yleensä tarkastelee raporteja eri näkökulmasta kuin esimerkiksi

asiantuntijataso. Raporttien tarkoituksena ei ole etsiä syyllisiä vaan pyrkiä kehittämään yritystä parempaan suuntaan. (Syvänperä & Lindfors 2014, 76–78.)

Mitä reaaliaikaisempaa taloushallinnon raportointia organisaatio toteuttaa, sitä parempi tilannetietous organisaation johdolla on suunnitelmien toteutuksesta ja organisaation taloudellisesta tilanteesta. Taloushallinnon raporttien tulisi olla automaattisia ja eri organisaatiotasolle suunnattuja ja siten myös eri tarkoitukseen saatavilla koko ajan. Edelleen on paljon yrityksiä ja julkisen hallinnon organisaatioita, joissa yksinkertaiseenkin raportointiin tehdään paljon manuaalista käsityötä, siirretään tietoja järjestelmistä toisiin ja lähetetään raportteja manuaalisesti. Tällaisen raportoinnin luotettavuus kärsii, vie paljon resursseja ja on hidasta. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 186.)

Raportointi jaetaan kohderyhmän mukaan kahteen eri luokkaan, ulkoiseen ja sisäiseen raportointiin. Ulkoinen raportointi sisältää tilinpäätös- ja viranomaisraportoinnin. Sisäinen raportointi voidaan vielä jakaa kolmeen osa-alueeseen: talous- ja tulosraportointi, talousohjauksen raportointi ja liiketoimintatiedon hallinta ja analysointi. Staattiset raportit ovat vakioituja raporttimuotoja, joissa muuttuu vain joku yksittäinen tekijä, esimerkiksi raportointikuukausi. Ulkoisen raportoinnin raportit ovat staattisia raportteja, kirjanpitoon liittyviä aikasidonnaisia raportteja, joita säätelee lait ja asetukset. Sisäisen raportoinnin raportit ovat dynaamisia raportteja ja enemmän tarvelähtöisiä, joissa halutaan muodostaa raportteja oman tarpeen mukaan, esimerkiksi myyntiraportti tuoteryhmittäin. Dynaamiset raportit ovat luonteeltaan liiketoimintalähtöisiä, vapaa- muotoisia, poikkeamat esille tuovia ja lähes reaaliaikaisia, ja niissä yhdistyvät eri lähteistä tulevat tiedot. Sisäistä raportointia tulee kehittää yhdessä kaikkien organisaatioiden kanssa tarveperusteisesti. Kaikilla organisaatioiden tasoille tulee antaa pääsy tarvittavaan tietoon, hierarkiatasoja ei tule rakentaa liian kiinteiksi, jolloin järjestelmien ja raporttien hyödyntäminen toteutuu koko organisaatiossa. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 187–193.)

Ulkoisen ja sisäisen raportoinnin lisäksi raportoinnin päälajeja ovat taloudellinen, ei-rahamääräinen, rutiini- ja ad hoc -raportointi. Ei rahamääräiset raportit kertovat organisaation eri toimintojen tehokkuudesta ja strategian toteutumisen suunnista. Rutiiniraporttien laatimisesta tiheydestä on sovittu etukäteen,

esimerkiksi kuukausittain tai kvartaaleittain. Kertaluonteiset raportit tai projekti-raportit ovat niin sanottuja ad hoc -raportteja. Raporttien käsittelystä ja analysoinnista sovitaan etukäteen, usein johtoryhmissä. Itse rutiininomainen raporttien tuottaminen ei ole itsetarkoitus, vaan poikkeamia pitää analysoida ja korjaavista toimenpiteistä tulee päättää ja vielä täytäntöön vastuuhenkilöiden toimesta. (Järvenpää ym. 2014, 301–324.)

Vuosittain huhtikuussa eduskunta saa hallitukselta vuosikertomuksen, jossa raportoidaan valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä hallituksen toiminnasta. Vuosikertomukseen sisältyy myös valtion tilinpäätös ja eri ministeriöiden tuloksellisuuskuvaukset. Helmikuun loppuun mennessä ministeriöt ja laitokset eli kirjanpitoyksiköt laativat tilinpäätöksen, johon sisältyy toimintakertomus, talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma sekä tase ja liitetiedot. Valtion virastojen ja laitosten sisäisellä valvonnalla ja sisäisellä tarkastuksella varmistetaan siitä, että virastojen ja laitosten taloudellinen toiminta on laillisesti ja tuloksellisesti toimitettu ja, että näiden hallinnassa olevat varat ja omaisuus on turvattu. Sisäisellä tarkastuksella varmistetaan sisäisen valvonnan asianmukaisuus ja riittävyys. (Johdatus valtion taloushallintoon s.a.)

Monissa yrityksissä ja organisaatioissa budjetoidaan ja ennustetaan edelleen Excel-taulukkoita hyödyntäen. ”*Excelin suurin hyöty ja samalla riski on sen joustavuus.*” Kuka tahansa taloushallinnon henkilöstöstä pystyy syöttämään ja muokkaamaan lukuja taulukkoon, mutta varsinainen muutostenhallinta puuttuu, kaavoihin saattaa jäädä virheitä ja päällekkäisten muutosten vuoksi kaikki tiedot eivät tallennu. Nämä mahdolliset puutteet tukevat erillisen budjetointijärjestelmän käyttöönottoa. Budjetointijärjestelmässä voidaan koneoppimisen avulla käyttää ennustamista varten jo olemassa olevaa suurta määrää dataa ja siten ennusteiden ajantasaisuus ja luotettavuus parantuu. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 203–206.)

Tulevaisuuden taloushallinnon raportointiin tulee mullistavia muutoksia robotiikan, tekoälyn ja koneoppimisen lisääntymisen myötä. Osittain muutoksia on jo tapahtunut. Helppokäyttöisyys, käyttäjäystävällisyys ja grafiikkaominaisuudet lisäävät raportoinnin hyödyntämistä. Raporttien avulla ennustaminen on en-

tistä helpompaa ja muutoksia toimintaan voidaan tehdä jo ennen kuin itse toteuma on tapahtunut. Vertailu edellisiin ajanjaksoihin ja poikkeamiin korostuu. Tällaisissa älykkäissä järjestelmissä eri tahot, käyttäjät, voivat itse hakea samoista tietovarastoista omaan osa-alueeseensa liittyviä raportteja ja analyseja. Raportointia voidaan toteuttaa myös ilman paikkasidonnaisuutta, esimerkiksi raportointitietoa voi hakea mobiilisovelluksilla. Valtavien tietomäärien käsittelyä ja analysointia toteutetaan tekoälyn avulla ja ihmisen tekemää analysointityötä voidaan hyödyntää toisaalla. (Kaarlejärvi & Salminen 2018, 189–192.)

4 TOIMEKSIANTAJAN KUVAUS

Tutkimustyön toimeksiantajana on puolustusvoimat ja ilmavoimien puolustushaaraan kuuluva hallintoyksikkö Karjalan lennosto. Tässä luvussa käsitellään puolustusvoimien ja ilmavoimien tehtäviä sekä Karjalan lennoston sijoittumista puolustusvoimien organisaatiossa sekä Karjalan lennoston talouden suunnittelua ja määrärahan seurannan raportointia.

4.1 Toimeksiantaja, sen toiminta ja toimintaympäristö

Puolustusvoimat on hallinnollisesti puolustusministeriön alainen viranomainen. Puolustusvoimien tehtävät, toimivalta, organisaatio, hallinto, henkilöstö ja sotilaskäskyasioiden päätöksentekovalta säädetään laissa puolustusvoimista (Laki puolustusvoimista 551/2007). Puolustusvoimien tehtävät ovat: Suomen sotilaallinen puolustaminen, muiden viranomaisten tukeminen, osallistuminen kansainvälisen avun antamiseen ja osallistuminen kansainväliseen sotilaalliseen kriisinhallintaan (Puolustusvoimat s.a.).

Ilmavoimien päätehtävänä on Suomen alueellisen koskemattomuuden valvonta ja turvaaminen. Puolustusvoimien päätehtävien mukaisesti myös ilmavoimat osallistuu virka-aputehtäviin ja kansainväliseen kriisinhallintaan. Vuosittain ilmavoimissa suorittaa varusmiespalveluksensa noin 1300 varusmiestä. Puolustushaarana ilmavoimat työllistää noin 2000 henkilöä. Ilmavoimiin kuuluu neljä joukko-osastoa: Lapin lennosto Rovaniemellä, Satakunnan lennosto Pirkkalassa, Karjalan lennosto Rissalassa ja Ilmasotakoulu Tikkakoskella. Henkilöstömäärältään Karjalan lennosto on suurin joukko-osasto ilmavoimissa. Ilmavoimien esikunta sijaitsee Tikkakoskella. (Puolustusvoimat s.a.)

Karjalan lennosto on ilmavoimien puolustushaaraan kuuluva joukko-osasto, joka sijaitsee Rissalassa, Siilinjärven kunnassa. Karjalan lennostossa työskentelee noin 500 henkilöä ja varuskunnassa suorittaa varusmiespalvelustaan n. 250 varusmiestä vuosittain. Ilmavoimien komentajana toimii tällä hetkellä (1.6.2022 alkaen) kenraalimajuri Juha-Pekka Keränen ja Karjalan lennoston komentajana eversti Aki Puustinen (Puolustusvoimat s.a.).

Karjalan lennoston organisaation muodostavat esikunta, 7.pääjohtokeskus, hävittäjälentolaivue 31, lentotekniikkalaivue, viestitekniikkakeskus, huoltokeskus ja suojausyksikkö. Kaikki Karjalan lennostossa palvelustaan suorittavat varusmiehet kuuluvat suojausyksikköön. Hävittäjälentolaivueeseen kuuluu neljä laivuetta. (Puolustusvoimat s.a.)

4.2 Toiminnan vertailua käsiteperustassa esitettyyn teorian tietoon

Puolustusministeriön talousarvioehdotus vuodelle 2022 oli 5101 milj €. Talousarvioehdotus jakautuu kolmeen osaan: sotilaalliseen maanpuolustukseen, sotilaalliseen kriisinhallintaan ja puolustusministeriön muihin menoihin. (Puolustusministeriö s.a.) Helmikuussa 2022 Venäjä hyökkäsi Ukrainaan ja tämän seurauksena ulkopoliittinen ja sotilaallinen toimintaympäristö muuttui radikaalisti. Vaikka Suomeen ei kohdistu sotilaallista uhkaa, on puolustusvoimat säädellyt valmiuttaan ja nostanut turvallisuustasoaan. Nämä toimet aiheuttavat luonnollisesti myös lisämenoja. Valtion lisätalousarvioissa onkin myönnetty puolustusministeriön hallinnonalalle lisärahoitusta. (Puolustusvoimat s.a.)

Puolustusvoimien talouden määrittelee valtion budjetti ja puolustusvoimien lakisääteiset tehtävät. Vuosittaiset budjettiriihipäätökset asettavat rajat puolustusministeriön ja puolustusvoimien toiminnalle. Puolustusministeriö ja pääesikunta päättää määräraha-kehukset puolustushaaroille ja pääesikunnan alaisille laitoksille. Puolustushaaraesikunnat määrittelevät puolestaan määräraha-kehukset joukko-osastoilleen. Valtion lisätalousarviokeskusteluissa voidaan hakemuksesta myös puolustusvoimille myöntää lisämäärärahaa kesken toimintavuoden.

Karjalan lennostossa määrärahasuunnittelu tapahtuu pääpiirteissään siten, että kuluvan kauden syksyllä aloitetaan seuraavan kauden määrärahasuunnittelu eli budjetointi. Kuullaan joukkoyksiköitä, heidän toiveitaan ja tarpeitaan ja suunnitellaan joukkoyksiköittäin määräraha-kehitys seuraavalle vuodelle perustuen ilmavoimien myöntämään joukko-osastokehykseen. Määräraha-kehityksen suunnittelun rinnalla tehdään seuraavan vuoden hankintasuunnitelma. Hankintasuunnitelma rakentuu rinnan määrärahasuunnitelman kanssa. Lopullinen määräraha-kehitys toimintavuodelle vahvistetaan toimeenpanoasiakirjalla, jonka lennoston komentaja allekirjoittaa.

Puolustusvoimien taloushallintoa ohjaa ja johtaa pääesikunnan suunnitteluosasto, ilmavoimien taloushallintoa johtaa ilmavoimien esikunnan suunnitteluosasto ja Karjalan lennoston taloushallintoa ohjaa esikuntaan sijoittuva operatiivisen osaston taloussektori. Taloussektoria johtaa taluspäällikkö, alaisinaan TRSS-suunnittelija, taloussihteeri ja hankintasihteeri.

Karjalan lennostossa määrärahaseurantaa toteutetaan kuukausittain. Määrärahaseurannan toteuma jakaantuu kahteen osaan, varsinaisiin palkkoihin ja muihin toimintamäärärahoihin. Määrärahaseuranta toteutetaan Excel-taulukoin kokoamalla tiedot määrärahasuunnitelmasta, kirjanpidosta ja hankintasuunnitelman toteumaraportista. Toimintakäskyn mukaisesti niin sanottu rahapalaveri järjestetään kaksi kertaa vuodessa. Tässä palaverissa tarkastellaan kuluvaan hetkeen toteutuneet kulut ja loppukauden ennuste. Palaverin tarkoituksena on selvittää, onko toimintameno-kehitys toteutunut suunnitellulla tavalla vai tarvitaanko mahdollisesti loppukaudelle uudelleenkohdistuksia tai toimintamenojen lisätarpeita. Uudelleenkohdistuksia varten voidaan tehdä sisäisiä määrärahan uudelleenkohdistuksia ja hankintasuunnitelmarivien muutoksia.

Puolustusvoimat raportoi taloudestaan kaksi kertaa vuodessa. Tulosraportti (TURA) laaditaan puolivälissä toimintavuotta ja on luonteeltaan poikkeamaraaportti eli raportoidaan poikkeamat sekä toiminnasta että määrärahojen käytöstä verrattuna suunnitelmaan. Vuosiraportti (VURA) laaditaan vuodenvaihteessa ja on luonteeltaan kuluneen toimintavuoden toimintakertomus. Näitä suuria raportteja varten joukko-osastot raportoivat puolustushaaralle ja puolustushaarat pääesikunnalle, joka laatii puolustusvoimallisen raportin. Tähän

vuosiraporttiin sisältyy myös henkilöstötilinpäätös. Tiedottaminen näistä raporteista tapahtuu pääesikunnan kautta, eivätkä hallintoyksiköt itsenäisesti tiedota talouden asioista lainkaan julkisuuteen.

5 TUTKIMUSMENETELMÄ JA TUTKIMUSAINEISTO

Laadullinen ja määrällinen tutkimusmenetelmä eroavat toisistaan pääosin siinä, että laadullinen tutkimus ei yleistä asioita niin kuin määrällinen tutkimus pyrkii tekemään. Laadullinen tutkimus perustuu sanalliseen kerättävään tietoon, löydökseen, kun taas määrällinen tutkimus perustuu otokseen, joka on puhtaasti numeraalista tietoa. Jorma Kananen (2014, 16–17) käyttää kirjassaan termiä ilmiö. Hän kiteyttää laadullisen tutkimuksen ytimeksi kysymyksen ”Mistä ilmiöstä on kyse?”. Laadullisessa tutkimuksessa ei hänen mukaansa kyetä esittämään yksityiskohtaisia kysymyksiä tai jos tutkimuksessa kyettäisiin esittämään yksityiskohtaisia kysymyksiä, olisi kyseessä kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä. Laadullista tutkimusmenetelmää käytetään silloin, kun halutaan luoda uutta teoriaa. (Kananen 2014, 18–25.)

Tämän työn tutkimuksellinen lähestymistapa on tapaustutkimus. Tämä menetelmä sopii työn tarkoitukseen, koska kyseessä on yksittäisen joukko-osaston käytännönläheinen tutkimustapaus, johon haetaan ratkaisuja ja ehdotuksia. Tutkimuksen tarkoituksena on syvällisesti ymmärtää taustalla olevaa tietämystä ja uskomusta ja siten luoda kokonaiskuva tämän hetken tilanteesta.

5.1 Laadullisen tutkimuksen periaatteet

Laadulliselle tutkimukselle on luonteenomaista, että tutkimusaineistoa kerätään nimenomaan ihmisiltä heidän luonnollisessa ympäristössään ja että tutkija itse on suuressa roolissa aineiston keräämisessä ja kontekstin ymmärtämisessä. Tutkijan omalla kiinnostuksella ja vuorovaikutuksella on suuri merkitys. (Kananen 2014, 19.) Laadullisen tutkimuksen raportointi on kuvailevaa, tuskin lainkaan numeerista. Tutkija henkilökohtaisesti osallistuu näkökulman muodostumiseen ja sallii oman persoonallisuutensa ja tunteidensa vaikuttaa tutkimukseen. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 23–24.)

Hanna Vilkka (2021, 119) mainitsee myös laadullisen tutkimusmenetelmän tunnusmerkiksi ilmiön. Hänen mukaansa laadullisessa tutkimusmenetelmässä

korostuu kolme tutkimuskohteen näkökulmaa: konteksti, ilmiön intentio ja prosessi. Kontekstilla tässä tarkoitetaan sitä, että kuvataan, miten tutkittava asia asettuu esiintymis- tai toimintaympäristöönsä ja millaisessa tutkimustilanteessa aineistoa kerättiin. Intentiolla tarkoitetaan sitä, että tutkija tutkiessaan tekee havaintoja tutkittavan ilmaisuun ja tekemiseen liittyviä motiiveja, kuinka tutkittava suhtautuu esimerkiksi haastattelun kysymyksiin. Prosessilla Vilkka tarkoittaa teoksessaan esimerkiksi sitä, että jos tutkimus kestää ajallisesti kauan, saattaa sekä tutkittavan tai itse tutkijan käsitykset muuttua jo tiedon lisääntymisen vuoksi tai ympärillä tapahtuvien muutosten vuoksi. (Vilkka 2021, 120–122.)

Laadullisessa tutkimuksessa on monia aineistonkeruumenetelmiä. Primäärisiä tiedonkeruumenetelmiä ovat haastattelut (lomakehaastattelu, teemahaastattelu, avoin haastattelu (syvähaastattelu)), ryhmähaastattelut tai -keskustelut, havainnointi, benchmarking, kun taas sekundäärisiä on esimerkiksi dokumenttianalyysi. (Kananen 2014, 64–66.) Laadullisen tutkimuksen tutkimusaineistona voidaan käyttää esimerkiksi esineitä, ihmisten puhetta, monenlaisia kuvia ja tekstiaineistoja kuten kuvanauhoja, mediatuotteita, dokumenttiaineistoja, päiväkirjoja, kirjeitä, elämäkertoja, kirjoitelmia, kouluaineistoja, sanomalehtiä, aikakausi- ja ammattilehtiä, arkistoja, mainoksia ja valokuvia. (Vilkka 2021, 122.)

5.2 Puolistrukturoitu haastattelu (teemahaastattelu)

Haastattelu on monipuolinen empiirisen tiedon keruumenetelmä ja se soveltuu erilaisiin tarkoituksiin. Haastattelun osapuolet kokevat tilanteen yleensä miellyttäväksi ja tietävät etukäteen mitä haastattelutilanteessa on odotettavissa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 11.) Haastattelu on sosiaalinen vuorovaikutustilanne, jossa haastateltavalta kysytään hänen omia mielipiteitään haastattelun aiheesta (Hirsjärvi & Hurme 2008, 41). Haastattelu on kuten mikä tahansa kahden ihmisen välinen keskustelu, mutta tutkija on etukäteen miettinyt kysymykset, teemat ja aiheet, joista keskustellaan (Kananen 2014, 70). Tavallisesta small talk -keskustelusta haastattelu eroaa siinä, että haastattelussa on tarkoitus kerätä tietoa ennalta suunniteltuun aiheeseen liittyen (Hirsjärvi & Hurme 2008, 42). Tutkimuksen tavoite ohjaa tutkimushaastattelua. Arkikeskustelusta tutkimushaastattelu eroaa siinä, että osapuolilla on eri roolit, haastattelijalla on

kysyjä, tiedon etsijä, ja haastateltava on vastaaja, tiedon antaja. (Ruusuvuori & Tiittula 2017, 46–47.) Haastattelija pyrkii saavuttamaan haastateltavan luottamuksen kertomalla rehellisesti mitä varten haastattelua tehdään, pitää saamansa tiedot luottamuksellisina ja suojaa haastateltaviensa anonymiteetin. Haastattelijan on myös oltava kiinnostunut haastateltavastaan ja tämän kertomista tiedoista. Luottamusta rakennetaan osoittamalla empatiaa haastateltavan huoliin ja hänen mahdollisesti kertomiin ikäviin asioihin. (Ruusuvuori & Tiittula 2017, 65–68.)

Haastattelu on hyvin joustava tiedonkeruumenetelmä. Tutkimuksen aiheita ja haastattelukysymysten järjestystä ja muotoa voidaan vaihtaa haastattelun edetessä ja haastateltavan vastausten perusteella voidaan tehdä ennalta suunnittelemattomia tarkentavia kysymyksiä. Haastattelusta sovitaan aina etukäteen, joten jos joku kieltäytyy, voidaan tilalle pyytää toinen haastateltava ja siten voidaan varmistua aineiston saamisesta. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 36.) Toinen asia, jonka haastattelija on etukäteen miettinyt, on se, että hän on valinnut haastateltavan, sillä perusteella, että olettaa tämän tietävän tutkittavasta asiasta jotain merkityksellistä. Voidaankin sanoa, että haastattelija ja haastateltava puhuvat samaa kieltä, kun haastattelija tietää teoriasta ja haastateltava itse ilmiöstä. (Puusa 2020, 106.)

Harkinnanvarainen näyte teemahaastattelun yhteydessä tarkoittaa sitä, että laadullisessa tutkimuksessa valitaan tutkimukseen pieni määrä haastateltavia, joiden oletetaan ennestään tietävän tutkittavasta asiasta. Ei ole olemassa tarkkaa numeerista määrää riittävästä haastateltavien määrästä, tutkijan tulee itse päättää ja osoittaa, mikä on riittävä määrä tutkimusaineistoa perustuen tutkimusongelmaan ja tutkimuksen tavoitteisiin, jotta tutkimus on uskottava. (Vilka 2021, 151.)

Vaikka teemahaastattelussa kysymykset laaditaan etukäteen ja samat kysymykset esitetään kaikille haastateltaville samassa järjestyksessä ja samalla tavoin, on puolistrukturoidun haastattelun lomassa kuitenkin mahdollista esittää ennakoimattomia kysymyksiä pohjautuen haastateltavan aiempiin vastauksiin. Tämä vapaamuotoisuus on teemahaastattelulle tyypillistä. Haastateltavaa rohkaistaan puhumaan vapaasti aiheesta, pyrkien kuitenkin pitämään haastattelijan vaikutus haastattelun kulkuun mahdollisimman pienenä. (Puusa

2020, 106–107.) Hirsjärven ja Hurmeen teoksessa (2008) todetaan, että puolistrukturoidun haastattelun kysymysten järjestystä ja sanamuotoa voidaan muuttaa eri haastateltavien välillä.

Teemahaastattelussa kysytyjen kysymysten muotoilu on keskeisessä osassa. Esitetyt kysymykset tulisivat alkaa kysymyssanoilla miten, miksi, millainen ja mitä. Kysymyksissä tulisi välttää sellaista muotoilua, joihin vastaaja vastaisi kyllä tai ei. Kysymysten määrän sijaan pitää kiinnittää huomiota kysymysten laatuun, kysymysten pitäisi rohkaista vastaajaa kuvaamaan, vertailemaan ja kertomaan tutkittavasta ilmiöstä. (Vilka 2021, 128–129.)

Tutkimuksessa tulisi käyttää kolmenlaisia kysymyksiä: tutkimuskysymyksiä, haastattelukysymyksiä ja aineistolle tehtäviä kysymyksiä. Tutkimuskysymysten avulla jäsennetään itse tutkimusta, haastattelukysymykset ovat eri kysymyksiä kuin tutkimuskysymykset ja aineistolle tehtävillä kysymyksillä taas vastataan tutkimusaineiston perusteella tutkimuskysymyksiin. Haastateltavilta halutaan kuulla kertomuksia, kun kysymyssanana on *kerrotko*. Haastateltavien kuvauksia pyritään saamaan kysymyssanalla *millainen*. Haastateltavien selityksiä saadaan kysymyssanalla *miksi*. Tarkkaa tarvittavaa kysymysten määrää on mahdotonta etukäteen sanoa, koska tutkimukset, haastateltavat ja haastattelutilanteet ovat niin erilaisia, mutta haastattelijan on hyvä tehdä varakysymyksiä vähäpuheisia haastateltavia varten. (Hyvärinen 2017, 24–30.)

5.3 Empiirisen tutkimusaineiston hankinta

Haastattelut toteutettiin keväällä 2022 Karjalan lennoston omissa tiloissa, neuvottelutilassa tai yksittäisessä työhuoneessa, jossa oli käytettävissä tietoverkkoon kytketty tietokone. Haastattelujen tukena käytettiin olemassa olevia budjetointi- ja määrärahasurantataulukoita.

Haastateltaviksi pyydettiin kuuden Karjalan lennoston joukkoyksikön edustajaa. Nämä haastateltaviksi kutsutut ovat joukkoyksikkönsä päällikön, komentajan tai johtajan niin sanottu kakkosmies, joiden tehtävänkuvaan kuuluu oman joukkoyksikkönsä taloudellisen tilanteen seuranta. Joukkoyksikön määrärahanhaltija (nykyisin käytetään termiä menonhyväksyjä) on joukkoyksikön päällikkö, joka on yksikkönsä johtaja, komentaja tai päällikkö. Joukkoyksikön niin

sanottu kakkosmies toimii joukkoyksikön päällikön apuna ja sijaisena. Haastatteluun pyydettiin myös lennoston johtoon kuuluva henkilö.

Haastateltaviksi valittiin henkilöitä, joilla on vaihteleva kokemus taloudellisen tilanteen seurannasta, osalla varsin pitkä kokemus, osalla lyhyempi kokemus. Haastattelukutsuun vastasi myöntävästi viisi joukkoyksikön henkilöä ja lennoston johtoon kuuluva henkilö, mutta toimintaympäristön äkillisen muutoksen vuoksi johdon haastatteluun ei löytynyt sopivaa ajankohtaa. Tutkimussuunnitelmaa tehtäessä oli tarkoitus myös haastatella jonkin toisen joukko-osaston TRSS-suunnittelijaa (talouden ja resurssien suunnittelu ja seuranta) ja selvittää budjetoinnin ja määrärahaseurannan toimintaa ja tapaa, mutta tutkimuksen edetessä tästä luovuttiin, koska huomattiin tutkimusongelman koskettavan niin läheisesti vain omaa joukko-osastoa.

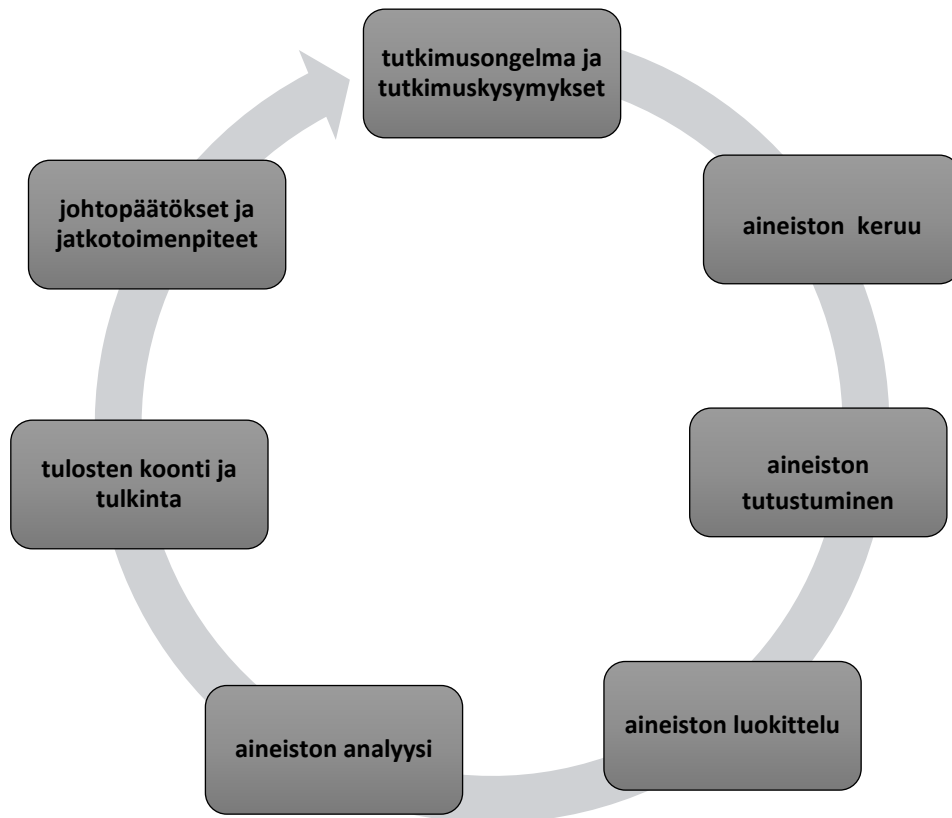
Haastateltavia pyydettiin haastateltaviksi sähköpostitse. Sähköpostikutsussa kerrottiin, että haastateltavien henkilöllisyys, työtehtävä tai joukkoyksikkö ei käy ilmi tutkimusraportissa millään tavalla. Haastateltaville ei lähetetty kysymyslomaketta etukäteen tutustuttavaksi. Kaikissa haastatteluissa oli käytössä samat kysymykset. Haastateltavan kokemuksesta ja nykyisestä tehtävästä riippuen kaikkia kysymyksiä ei esitetty jokaiselle haastateltavalle. Myös kysymysten järjestys vaihteli haastattelujen edetessä. Haastattelujen aluksi haastateltaville kerrottiin, että haastattelut tallennetaan, mutta tallenteet tuhoetaan heti kun opinnäytetyö on lopullisesti hyväksytty.

Haastattelujen tunnelma oli erittäin hyvä, rauhallinen, innostunut ja rakentava. Kaikki haastateltavat kokivat tärkeäksi tutkimusaiheeseen paneutumisen ja aiheen kehittämisen. Keskusteltavaa syntyi runsaasti ja kehitysehdotuksia löytyi. Haastattelujen aikana keskustelu hieman rönsyili laajemmallekin alueelle, koska tutkijan perehtyminen lennoston toimintaan oli hieman kesken koronapandemian aiheuttamien rajoitusten ja keväällä tapahtuneen toimintaympäristön muutoksen aiheuttaman tilanteen vuoksi. Haastattelutilanteet toimivat tutkijalle erittäin hyvänä perehtymishetkenä joukkoyksiköiden toimintaan ja taloustilanteeseen, sekä erinomaisena tutustumismahdollisuutena haastateltaviin.

5.4 Empiirisen tutkimusaineiston analysointi

Haastattelut tallennetaan ja tutkimusaineiston keräämisen jälkeen alkaa varsinainen tutkiminen. Tallennetut haastattelut litteroidaan tekstiksi, kategorioidaan ja aloitetaan tutkimustulosten analysointi. (Vilka 2021, 137.) Analyysillä pyritään kuvailemaan, tulkitsemaan ja ymmärtämään tutkittavaa asiaa tai ilmiötä. Analyysitapoja ovat aineistolähtöinen analyysi, teoriasidonnainen analyysi ja teorialähtöinen analyysi. Eri analyysitavat ottavat kantaa tutkimuksen teoriaohjautuvuuteen. Aluksi aineiston analysoidaan aineistolähtöisesti, mutta jatkoanalyysin perustuminen teoriaan korostuu. Teoriasidonnaisessa analyysitavassa yhdistyy aineistolähtöisyys ja aiempi teoria. Teorialähtöisessä analyysissä puolestaan teoria ohjaa aineiston käsittelyä. (Puusa 2020, 151.)

Vilka (2021, 163–171) kuvailee aineistolähtöisen sisällönanalyysin käytännössä alkavan siitä, että tutkija pyrkii löytämään keräämästään aineistosta olennaisen ja poistamaan epäolennaisen, hänen mukaansa tämä on aineiston pelkistämistä. Tällaista tiivistämistä tai pilkkomista ohjaa tutkimusongelma ja sen ratkaisemiseen pyrkivät tutkimuskysymykset. Seuraavaksi aineisto ryhmitellään uudelleen kokonaisuudeksi sen mukaan mitä aineistosta haetaan. Tätä ryhmittelyä voidaan tehdä sanojen tai lauseiden perusteella. Ryhmät nimitetään yläkäsitteillä sisällön perusteella ja näiden ryhmittelyjen perusteella tulkitaan aineistosta nousevia tuloksia.



Kuva 2. Analyysin vaiheet (mukaellen Ruusu vuori ym. 2010, 12)

Kuvan 2 mukaisesti aineisto kerättiin tutkimusongelman ja tutkimuskysymysten asettamisen jälkeen. Aineisto kerättiin kasvotusten tehtävillä haastatteluilla, aineistoon tutustuttiin kuuntelemalla ja litteroimalla pääpiirteittäin haastattelut, aineisto luokiteltiin ensin alaluokkiin ja sitten ryhmiteltiin yläluokkiin. Tässä vaiheessa haastatteluaineisto kuunneltiin osittain uudestaan oikein asetellun luokituksen varmistamiseksi. Seuraavaksi aineistoa analysoitiin tutkimalla, vastasiko aineisto tutkimuskysymyksiin ja tutkimusongelmaan, koottiin tulokset ja tehtiin johtopäätökset ja toimenpidesuosituksia.

6 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tässä luvussa esitellään haastatteluissa esiin nousseita asioita ja haastattelujen tuloksia. Pääpiirteittäin haastattelun tulokset jaettiin kolmeen yläluokkaan: TRSS-prosessi (talouden ja resurssien suunnittelu ja seuranta), määräraha-seuranta ja -raportointi sekä hankinnat. Haastateltavien vastauksia on esitetty lyhennettyinä yläluokittain laatikkokuvassa.

TRSS-prosessin tuntemus, koulutus ja lisäkoulutuksen tarve

- Esiupseerikurssilla käytiin TRSS-kelloa ja TRSS-tuotteita
- Ei juuri ole taloushallinnon koulutusta
- Käytännön työssä on tullut jonkin verran tutuksi
- uusimuotoisella esiupseerikurssilla ei mahdu TRSS-opastus ohjelmaan
- varsinaisesta taloushallinnosta ei tarvitse lisäkoulutusta
- tehtävänhoitajien vaihtuvuus noin kahden vuoden välein ei mahdollista syvällistä osaamista

Kuva 3. Haastateltavien mielipiteitä saamastaan taloushallinnon koulutuksesta

Haastateltavien perehtyneisyys TRSS-prosessiin (talouden ja resurssien suunnittelu ja seuranta) ja TRSS-tuotteisiin perustui selkeästi esiupseerikurssin tarjoamaan koulutukseen. Varsinkin niin sanotun vanhanmuotoisen esiupseerikurssin koulutustarjontaan. Aiemmin esiupseerikurssi kesti noin vuoden, mutta nykyisin esiupseerikurssi on tiivistetty noin puoleen vuoteen. Haastateltavien vastauksista heijastui huoli, ettei nykyisin ehditä koulutuksessa paneutua talouden aiheisiin.

Osa haastatelluista ei tunnistanut saaneensa juurikaan taloushallinnon koulutusta, vaan osaaminen on hankittu työkokemuksen myötä. Lisäkoulutukseen ei kuitenkaan nähty tarvetta. Haastattelujen ohessa tuli esiin vahvasti se, että varsinkin upseereiden tehtävän vaihtuminen kahden vuoden välein ei anna ai-
hetta perehtyä TRSS-prosessiin (talouden ja resurssien suunnittelu ja seuranta) taloushallinnon osalta.

Määrärahasuunnittelu ja -seuranta

- syksyn suunnittelutilaisuus on nyky muodossaan riittävä
- määrärahojen seuranta voisi tulkita yhdessä talussektorin kanssa omissa palavereissa
- käytettyjen rahojen ja vielä käytettävissä olevien rahojen tilanne selvitettävä ennen niin sanottua rahapalaveria
- suunnittelutaulukot ovat nyky muodossaan selkeät ja riittävän yksinkertaiset
- suunnittelussa on hyvä jako lisäpalkat ja hankinnat
- lisäpalkoista pitäisi saada tarkempaa tietoa siitä, milloin ne ovat syntyneet, missä osastolla ne ovat syntyneet
- määräraharaportoinnista ei tarvita erillistä lähetettävää raporttia

Kuva 4. Haastateltavien ajatuksia määrärahasuunnittelusta ja -seurannasta

Nykyiset määrärahan seuranta- ja suunnittelutaulukot koettiin hyviksi ja riittäviksi. Sekä suunnittelun että seurannan osalta toivottiin yksinkertaisempaa jakoa. Haastateltavat kokivat, että kustannusten jako vain lisäpalkkoihin ja hankintoihin riittäisi, sillä käytettyä määrärahaa ei tarvitsisi seurata euron tarkkuudella. Siinä tapauksessa, jos käytetyn määrärahan määrä näyttää siltä, että se ei riitä koko vuodelle, on tarpeen selvittää mistä se johtuu. Lisäpalkkojen osalta näissä tapauksissa toivottiin talussektorin apua selvittämisessä, missä esimerkiksi lentueessa tai osastolla, tai missä lisäpalkkojen maksujaksossa on kulunut rahaa ennakoitua enemmän.

Määrärahasuunnittelussa, hankintojen osalta, toivottiin, että määrärahakehystä jaettaessa joukkoyksikkö saisi vuoden aikana itse päättää mihin hankintarahansa käyttää. Tämä lisäisi suunnitteluun väljyyttä toimintavuoden aikana, ja äkillisiin tarpeisiin olisi nopeampaa reagoida.

Yhteisenä toiveena haastatteluvastauksista nousi, että olisi hyvä pitää pieni- muotoisia joukkoyksikön ja talussektorin omia ”rahapalavereja”, varsinkin juuri ennen kaksi kertaa vuodessa pidettäviä lennostollisia ”rahapalavereja”. Lennostollisissa rahapalavereissa tarkastellaan mennyttä toimintavuotta ja vielä jäljellä olevaa toimintavuotta. Näissä palavereissa päätetään myös niin

sanottujen toimintamenojen uudelleenkohdistusten mahdollisuutta. Jos jossakin toiminnossa on säästymässä toimintamäärärahaa, tai vastaavasti jos jossakin on lisämäärärahan tarvetta, päätetään rahapalaverissa näistä määrärahasiirroista ja hankintasuunnitelman muutoksista. Joukkoyksiköt toivoivat, että valmistautumisessa näihin lennostollisiin rahapalavereihin, olisi hyvä käydä perusteellisemmin senhetkinen tilanne läpi ja heidän olisi helpompi perustella tilannetta.

Syksyisin järjestettävä suunnittelutilaisuus nykymuodossaan oli haastateltavien mielestä toimiva. Lennoston seuraavan vuoden toimintasuunnittelun kanssa määrärahasuunnitelma syntyy luontevasti samassa yhteydessä.

Lennoston ulkopuolelta tulevista määrärahan käyttöoikeuksista ei joukkoyksiköillä ollut kovin selkeää kuvaa. Puolustusvoimallisista käyttöoikeuksista tiedettiin, mutta esimerkiksi puolustushaaratasoisista käyttöoikeuksista ei ollut tietoa. Tähän toivottiin jonkinlaista informaatiokeinoa.

Hankintaprosessi, hankintojen suunnittelu ja seuranta

- hankintaprosessi on jäykkä
- edellisenä vuonna suunnitellusta on helppo pitää kiinni, mutta pikatilanteita varten systeemi on hidas
- hankinnoista pidetään omassa joukkoyksikössä kirjaa, halua olisi seurata tarkemminkin
- rahaa hankintoihin on niin vähän, ettei niistä ole tarve seurata kovin tarkasti
- hankintojen liian tarkka erittely tekee suunnittelusta vaikeaa, pitäisi olla seurannassa vain yksi seurattava kohde – hankinnat
- ostoskäräysten tekijöille enemmän käytännön koulutusta
- pitkäaikaisia ja suurehkoja investointeja ei tahdo saada kuuluville niukoilla kehyksillä, eikä ole oikein äänitorvea ylempiin esikuntiin

Kuva 5. Haastateltavien näkemyksiä hankintojen suunnittelusta ja seurannasta

Hankinnoista pidetään joukkoyksiköissä omaa seurantaa, mutta siellä ei käytetä SAP-tuotannonohjausjärjestelmän niin sanottua SBO-raporttia HANKSU-

toteuma. Joukkoyksiköt käyttävät seurantaan omia Excel-taulukkoja. Joukkoyksiköissä, joissa hankintarahaa on vähän käytössä, eivät toteuta systemaattista seurantaa.

Haastateltavien mielestä julkisten hankintojen tekeminen on varsin säänneltyä ja hankintaprosessia pidettiin melko jäykkänä. Edellisenä vuonna tehdyn suunnitelman muuttaminen on hidasta ja työlästä. Hankintasuunnitelman ulkopuolisia hankintoja ja niihin tarvittavaa määrärahaa on melko vaikeaa toteuttaa. Pääosin rikkoutumisten korjaamiseen löytyy lennostosta rahaa, mutta äkkitilanteiden mukanaan tuomien uusien hankintojen toteuttaminen kestää kauan.

Hankintojen toteuttamiseen käytettävään ostoskärkytoiminnallisuuteen haastateltavat toivoivat lisää käytännönläheistä koulutusta. Sähköisesti tehtävien ostoskärkyjen tekemisen myötä myös paperilla tehtävien hankintaehdotusten postittaminen ja arkistointi vähenisi. Suurempiin, enemmän rahaa vaativiin investointeihin, nousi haastattelujen yhteydessä esiin ongelmaksi se, että ei ole oikein tiedossa tahoa, jonka kautta suurempia hankintoja päästäisiin esittämään ja toisaalta etsimään rahoitusta.

Hankintojen suunnittelu on haastateltavien mielestä suhteellisen helppoa. Haastattelujen perusteella joukkoyksiköt haluaisivat toteuttaa hankintojaan itsenäisemmin niin, että heille myönnettäisiin hankintoja varten määräraha, ja he saisivat itse päättää mitä hankintoja toteuttavat. Hankintoihin toteutuneista kustannuksista raportoinnissa joukkoyksiköille riittäisi euromäärä, paljonko on toteutunut, ja paljonko on vielä jäljellä.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITTÄMISEHDOTUKSET

Tutkimuksen teoriaperustaan verrattuna haastatteluissa kerätyllä haastatteluaineistolla löydettiin vastauksia tutkimuksen lähtökohtana olleisiin tutkimuskysymyksiin. Haastatteluaineistosta nousi esille myös kehittämissuhteita. Haastatteluaineistoa ja tutkimustuloksia analysoitaessa ja johtopäätöksiä pohdittaessa arvioitiin myös tutkimuksen luotettavuutta.

7.1 Johtopäätökset ja kehittämissuositukset

TRSS-prosessin (talouden ja resurssien suunnittelu ja seuranta) tuntemus on upseerien osalta varsin hyvin tiedossa. Tämä tuntemus on suurelta osin hankittu käytännön työn kautta, koska kovin syvällisesti ei sotakouluissa tähän osa-alueeseen paneuduta. Upseerien urakierto vaatii, että tehtävät vaihtuvat varsin usein kahden vuoden kuluttua. TRSS-prosessissa pitkäjänteinen määrärahojen suunnittelu ja seuranta edellyttäisi, että tehtävässä, jossa vastataan lennostollisesta TRSS-prosessista, olisi sama henkilö vähintään 3 vuotta tai kauemminkin. (Kuva 3.) Åkerberg (2017, 165) toteaa teoksessaan, että taloushallinnon käsitteistön kouluttaminen ja raportoinnin avaaminen omalle organisaatiolle helpottaa strategisten ja operatiivisten päätösten tekemistä.

Karjalan lennostossa nykyisin käytössä olevat määrärahan suunnittelu- ja seurantaraportit ovat riittävät ja käyttökelpoiset. Jatkossa määrärahan seurantaraportteja voisi yksinkertaistaa niin, että joukkoyksiköittäin hankintoja seurataan vain yhtenä kokonaisuutena, yhdellä kokonaissummalla, otsikolla Hankinnat ja toisena seurattavana kokonaisuutena olisi lisäpalkat. Lisäpalkkojen toteuman seuranta pitää tarkentaa niin, että lisäpalkkoja seurataan erillisessä taulukossa joukkoyksiköittäin kuukausittain ja harjoituksittain. Talussektori voi oman, tarkemman määrärahasuranta-aulukon avulla pitää yksityiskohtaisempaa seuranta-aulukkoa yllä kuukausitasolla. Näin joukkoyksikön tarpeen mukaan on nopeaa kysyä tarkempaa tietoa hankinnoistaan. (Kuva 4.) Taloushallinnon tuottama informaatio tulee olla ymmärrettävää ja sellaista, että sen perusteella voidaan tehdä kestäviä päätöksiä (Järvenpää ym. 2014, 35–45). Syvänperä ja Lindfors (2014, 12–13) puolestaan toteavat, että organisaation määräraharaportointi tulee rakentaa niin, että tietoa käsitteleville selkeästi selviää, onko asetetut tavoitteet saavutettu.

Määrärahasuunnittelun osalta voisi harkita tai kokeilla muuttaa suunnittelutaulukko kahdelle välilehdelle niin, että toisella välilehdellä on lisäpalkat ja toisella hankinnat yksityiskohtaisemmin, hankintasuunnitelmariveittäin. Nykyistä käytäntöä syksyn suunnittelutilaisuudesta ei ole syytä muuttaa. (Kuva 4.)

Joukkoyksiköiden valmistautumiseen niin sanottuun rahapalaveriin, otettaisiin käyttöön pienimuotoiset tilannekatsaukset joukkoyksiköiden ja talussektorin

kanssa. Tilannekatsauksessa käytäisiin läpi joukkoyksikön sen hetkinen taloudellinen tilanne toteutuneiden ja vielä toteutumattomien hankintojen osalta, lisäpalkkojen kehittymisen tilanne ja yleinen rahatilanne joukkoyksikölle myönnetyn kehityksen osalta. Tilannekatsauksen yhteydessä kirjataan myös perusteet, joilla rahapalaverissa muutosesityksiä perustellaan komentajalle tai esikuntapäällikölle. (Kuva 4.) Määrärahan toteuman seurannan raportointiin ei ole erillistä lainsäädäntöä, vaan organisaatio voi itse päättää ja määrittää miten seuranta toteutetaan (Syvänperä & Lindfors 2014, 9). Organisaation tulisi rakentaa päätöksentekonsa niin, että raportointiprosessin tuloksena saataisiin helposti ja ymmärrettävästi tarkasteltavat talousluvut ja organisaation johto pystyy päättämään tarvittavista korjaustoimenpiteistä (Åkerberg 2017, 82–85).

Joukkoyksikön hankintoihin tulee suunnitella käytännönläheistä lisäkoulutusta lähinnä ostoskärryjen tekemiseen. Hankintojen toteutumisen seurantaan pitäisi ottaa käyttöön yhteinen seurantatapa tai -taulukko talussektorin kanssa, jota tarkasteltaisiin vähintään kvartaaleittain. Näin joukkoyksiköiden oma seuranta tulisi synkronoitua talussektorin seurannan kanssa. Raportoinnissa tulee huomioida organisaation taso, joka raporteja lukee ja tulkitsee (Syvänperä & Lindfors 2014, 76–78). Joukko-osastona Karjalan lennoston pitäisi suunnitella kanava, jolla ylempiin esikuntiin saataisiin kuuluville toiveet ja tarpeet investoinneista, joita ei varsinaisella toimintamäärärahalta voida toteuttaa. (Kuva 5.) Raportoinnissa tulee huomioida organisaation taso, joka raporteja lukee ja tulkitsee

7.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Kvantitatiivisen tutkimuksen luotettavuuden arviointiin on olemassa vakiintunut kriteeristö, mutta laadullisessa tutkimuksessa ei tällaista yksiselitteistä ohjetta ole. Tutkija periaatteessa itse päättää kuinka hänen työnsä luotettavuusarviointinsa toteutuu. Luotettavuusarvioinnin kysymykset tulisi ottaa tarkasteluun jo tutkimustyön suunnitteluvaiheessa. (Kananen 2014, 145.) Luotettavuuden arviointia kuvataan uskottavuudella, luotettavuudella ja eettisyydellä. Luotettavuuden arvioinnilla tutkija osoittaa päätyneensä tutkimusongelmansa ratkaisussa ja tutkimustuloksiansa perusteluissa käyttäneensä tutkimukseensa so-

pivia menetelmiä ja lähestymistapoja. Tämän lisäksi tutkijan tulee raportoinnillaan vakuuttaa oma ammattitaitonsa tutkimuksen tekemiseksi. (Puusa & Juuti 2020, 175.)

Uskottavuus. Uskottavuus laadullisen tutkimuksen luotettavuuskriteerinä edellyttää, että tutkijan on kyettävä osoittamaan tutkimuksensa lopputuleman tulevan aineistostaan (Kananen 2014, 148). Puusa (2020, 181) toteaa tutkimuksen uskottavuuden kuvaavan sitä, uskovatko tutkimusraporttia lukevat tuloksien olevan totta. Vilka (2020, 197) kirjoittaa teoksessaan:

”Tutkijan on pystyttävä kuvaamaan ja perustelevaan tutkimustekstissään, mistä valintojen joukosta valinta on tehty, mitä nämä ratkaisut ovat olleet ja miten hän on lopullisiin ratkaisuihinsa päätenyt, sekä arvioimaan ratkaisujensa tarkoituksenmukaisuutta tai toimivuutta tavoitteiden kannalta.”

Haastattelujen yksityiskohtaiset ja itse ongelmaan pureutuvat haastattelukysymykset ja niihin saadut rehelliset vastaukset sekä näistä vastauksista johdetut johtopäätökset osoittavat tutkimuksen uskottavuuden.

Arvioitavuus. Analyysin arvioitavuus luotettavuuskriteerinä tarkoittaa sitä, että teksti on kirjoitettu siten, että lukija näkee tekstin läpi tutkijan päättelyn ja pystyy tarvittaessa kritisoimaan sitä. **Toistettavuus** luotettavuuden kriteerinä puolestaan tarkoittaa teoreettisella tasolla sitä, että lukija tulisi päätyä tekstiä lukiessaan samaan lopputulokseen kuin tutkija. Tässä tapauksessa tutkimuksessa tulee tarkasti avata käytetyt periaatteet ja tutkimusprosessin kulku. (Aaltio & Puusa 2020, 178.)

Arvioitavuuden ja toistettavuuden osalta tätä tutkimusta voidaan pitää luotettavana. Tutkimuksen kulku, tulokset ja johtopäätökset ovat hyvin käytännöllisellä tasolla avattu ja esitetty.

Siirrettävyys. Siirrettävyys laadullisessa tutkimuksessa tarkoittaa sitä, voisivatko saadut tutkimustulokset toimia toisessa tutkimusympäristössä tai kontekstissa ja voitaisiinko samaa aihetta tutkia myös siellä. Siirrettävyydessä ei

kuitenkaan ole kyse samasta yleistettävyydestä kuin määrällisessä tutkimuksessa. (Aaltio & Puusa 2020, 178–181.) Tutkimuksen edetessä päätettiin, ettei toisten ilmavoimien TRSS-suunnittelijoita haastateltaisi, vaikka alun perin oli tarkoitus. Tutkimuksen edetessä arveltiin, että tämä tutkimus on niin Karjalan lennoston omaan toimintaan keskittyvä, ettei muiden lennostojen haastattelut tuo lisäarvoa tutkimukselle. Siirrettävyyden näkökulmasta tämä olisi ehkä ollut kannattavaa.

Varmuus. Tutkimuksen varmuus kuvaa tutkijan kykyä asettaa tutkimusongelma ja tutkimuksen kohde sekä vastata siihen oikealla kysymysten asettelulla ja oikealla haastateltavien joukolla. Tutkimuksen aluksi tutkimuskohteen valintaan vaikuttaa suuresti tutkijan omat asenteet ja motivaatio, mutta tutkimuksen edetessä tutkijan oppiessa ilmiöstä lisää, tutkijan oma ennakkokäsitys eliminoiduu. (Puusa 2020, 181–184.) Varmuudessa on kyse myös siitä, pystyykö tutkija puolueettomasti käsittelemään tutkimustuloksia. Vaikuttaako esimerkiksi tutkijan ikä, sukupuoli, tausta, asema tai ideologia siihen, kuinka hän tulkitsee saamiaan vastauksia. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 160.) Tutkija työskentelee päivittäin Karjalan lennoston budjetoinnin ja määrärahanseurannan parissa ja on hyvin todennäköistä, että tämän tutkimuksen tuloksiin vaikuttaa tutkijan omat asenteet ja motivaatio. Tutkijan oma näkökulma tutkimusongelmaan vaikuttaa myös tutkimustuloksen käsittelyyn. Johdon haastattelun toteutuminen olisi tutkimuksen varmuuden osalta tuonut vielä syvempää sisältöä.

Vahvistuvuus. Vahvistuvuudesta puhutaan silloin, kun tutkimustulosten tulokinnalle saadaan tukea toisaalla tehdyistä, samoista aiheista tai ilmiöistä tehdyistä tutkimuksista. (Eskola & Suoranta 1998, 212). Tähän luotettavuuden kriteeriin ei tutkimuksen aikana löytynyt vastaavuutta.

Eettisyys. Eettisyydellä tieteellisessä tutkimuksessa tarkoitetaan sitä, että kaikissa tutkimusvaiheissa on noudatettu eettisiä periaatteita. Tutkimusmenetelmien ja analyysitapojen tulee täyttää eettisyyden kriteerit, tutkimuksesta tulee olla hyötyä tutkimuskohteille, tutkimus ei saa aiheuttaa minkäänlaista haittaa tutkimukseen liittyville. (Puusa & Juuti 2020, 175.)

Tutkimusetiikka eli hyvän tieteellisen käytännön noudattaminen tarkoittaa yleisesti sovittujen sääntöjen noudattamista tutkimukseen liittyvien tutkimuskohdeiden, kollegoiden, toimeksiantajien, rahoittajien ja yleisön suhteen. Eettisyyteen kuuluu myös hyväksytyt tutkimus- ja tiedonhankintamenetelmät sekä tutkimustuloksille asetettujen vaatimusten täytyminen. Eettisyys vaatii tutkijalta rehellisyyttä ja vilpittömyyttä suhteessa toisiin tutkijoihin ja tutkimuksiin ja näiden saavutuksiin - esimerkiksi lähdeviittauksin, ”Annetaan kunnia sille, jolle se kuuluu” -ajatusta noudattaen. (Vilkkä 2021, 41–53.)

Tähän tutkimukseen osallistuneet pystyivät hyvin avoimesti kertomaan oman joukkoyksikkönsä tilanteesta määrärahasuunnittelun ja – seurannan osalta. Haastateltavat antoivat hyvin palautetta ja kehitysehdotuksia siitä, kuinka heidän kannaltaan talouden suunnittelua ja seurantaa voisi toteuttaa. He pystyivät myös rehellisesti kertomaan mikä tällä hetkellä on turhaa. Taulukoiden ”taakse” katsominen toi heille myös paljon uutta tietoa.

8 LOPUKSI

Opinnäytetyön tekijä työskentelee Karjalan lennostossa TRSS-suunnittelijana (talouden ja resurssien suunnittelu ja seuranta) ja opinnäytetyön aihe liittyy päivittäiseen työhön. Tutkimuksen tekohetkellä opinnäytetyön tekijän perehtyminen oli vielä kesken, mutta tutkimuksen tekeminen edisti tätä perehtymistä suuresti. Pyrkimyksessä saada luotua sellaiset haastattelukysymykset, joiden avulla saataisiin vastaukset tutkimusongelmiin, oli tutkijan välttämätöntä perehtyä lennoston määrärahakehysten ja määrärahatoteumien taustalla oleviin asioihin. Lisäksi eri joukkoyksiköiden edustajia haastatellessa tuli perehdytystä joukkoyksiköiden toimintaan, tämä perehtyminen jatkuu vielä edelleen.

Haastateltavien joukossa oli juuri tehtävää vaihtaneita ja haastatteluhetkellä parin kuukauden päästä vaihtavia. Myös heidän uuden tai tulevan tehtävänsä kannalta saatiin aikaan perehdytystä taloussektorin suunnalta, molemminpuolista hyötyä. Uuteen tehtävään siirtyville saatiin myös pohdintaan kehitysjatatuksia, kuinka tätä talouden seurantaa voisi joukkoyksikössä kehittää ja parantaa.

Tämän tutkimuksen tutkimusongelmaan saatiin haastattelujen avulla vastauksia. Toisten joukko-osastojen edustajien ja lennoston johdon haastattelulla olisi saatu vielä kattavampi käsitys siitä, mitä tehdään tällä hetkellä hyvin ja missä olisi kehitettävää. Julkisten hankintojen tekeminen itse joukkoyksikössä pitäisi saada helpommaksi. Olisi hyvä tutkia, auttaisiko syvällisempi kouluttaminen, talussektorin suurempi rooli hankintojen tukemisessa tai olisiko hankintaprosessia jotenkin mahdollista keventää.

Tutkimuksen tekeminen prosessina sujui kohtuullisen hyvin. Joukko-osastossa toteutettu koronakohortointi ja maailman turvallisuusympäristössä tapahtunut muutos aiheutti viivettä haastattelujen toteuttamisessa ja loppuraportin kirjoittamisessa. Lennoston henkilökunnan koronakohortointi tarkoitti käytännössä sitä, että palkattu henkilöstö oli jaettu kohortteihin, ryhmiin, jotka olivat vuorotellen lähityössä ja etätyössä. Tämä tarkoitti sitä, että toisessa kohortissa olevien kanssa ei tavattu lainkaan. Tämä hieman hankaloitti haastattelujen toteuttamista. Turvallisuusympäristön muutos puolestaan aiheutti työtehtävien lisääntymistä ja sen myötä kiireellisempien asioiden priorisointia. Kokonaisuudessaan itse tutkimusprosessi sujui hyvin ja aikataulussa.

LÄHTEET

Aaltio, I. & Puusa, A. 2020. Mitä laadullisen tutkimuksen arvioinnissa tulisi ottaa huomioon. Teoksessa: Puusa, A. & Juuti, P. (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät Helsinki: Gaudeamus, 177–188.

Eskola, J. & Suoranta, J. 2008. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Evans, J. (toim.) 2006. Hyvä budjetti – tasa-arvoisen talousarvion käsikirja. Helsinki: Suomen UNIFEM.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Hyvärinen, M. 2017. Haastattelun maailma. Teoksessa: Hyvärinen, M. & Nikander, P. & Ruusuvuori, J. (toim.) Tutkimushaastattelun käsikirja. Tampere: Vastapaino, 11–45.

Johdatus valtion taloushallintoon. Valtiovarainministeriö. PDF-dokumentti. Saatavissa: <https://vm.fi/documents/10623/307577/Johdatus+valtion+talous-hallintoon/1fcc011e-59b0-4ad3-9ab5-1fa1a35903b8/Johdatus+valtion+talous-hallintoon.pdf?t=1487575131000> [viitattu 12.3.2022].

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2014. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2.–3. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kaarlejärvi, S. & Salminen, T. 2018. Älykäs taloushallinto: automaation aika. Helsinki: Alma Talent.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Laki puolustusvoimista 11.5.2007/551.

Luomala, A. & Puumala, T. 2010. Budjetti – julkinen salaisuus vai salainen julkisuus? Helsinki: Kunnallisan alan kehittämissätiö.

Neilimo, K. & Tenhunen, M-L. 2020. Johdon laskentatointa ammattilaisille. Beau Bassin: Globe Edit.

Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum.

Pellinen, J. 2017. Talusjohtaminen. 2. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Puolustusministeriö s.a. Puolustusmenojen jakauma. PDF-dokumentti. Saatavissa: https://www.defmin.fi/files/5213/TAE_2022_puolustusmenojen_jakauma_27.9.2021.pdf [viitattu 1.10.2022].

Puolustusvoimat s.a. Tietoa meistä. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://puolustusvoimat.fi/tietoa-meista> [viitattu 29.5.2022].

Puolustusvoimat s.a. Ukrainan tilanteen vaikutus puolustusvoimiin. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://puolustusvoimat.fi/ukrainan-tilanne> [viitattu 12.10.2022]

Puusa, A. 2020. Haastattelutyypit ja niiden metodiset ominaisuudet. Teoksessa: Puusa, A. & Juuti, P. (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Helsinki: Gaudeamus, 103–117.

Puusa, A. 2020. Näkökulmia laadullisen aineiston analyysiin. Teoksessa: Puusa, A. & Juuti, P. (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Helsinki: Gaudeamus, 145–156.

Puusa, A. & Juuti, P. (toim.) Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät. Helsinki: Gaudeamus, 175.

Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishalinnossa. Helsinki: WSOYpro Oy.

Ruusuvuori, J & Nikander, P. & Hyvärinen, M. 2010. Haastattelun analyysin vaiheet. Teoksessa: Ruusuvuori, J & Nikander, P. & Hyvärinen, M. (toim.) Haastattelun analyysi. Tampere: Vastapaino, 9–36.

Ruusuvuori, J. & Tiittula, L. 2017. Tutkimushaastattelu ja vuorovaikutus. Teoksessa: Hyvärinen, M. & Nikander, P. & Ruusuvuori, J. (toim.) Tutkimushaastattelun käsikirja. Tampere: Vastapaino, 46–83.

Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita.

Syvänperä, O. & Lindfors, H. 2014. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. 4. uudistettu painos. Helsinki: Helsingin seudun kauppamari.

Tuomi, J & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällön analyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Tammi.

Valtiontalouden arviointi ja valvonta s.a. Valtiovarainministeriö. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://vm.fi/valtiontalouden-arviointi-ja-valvonta> [viitattu 13.3.2022].

Valtiontalouden kehukset ja budjetti s.a. Valtiovarainministeriö. WWW-dokumentti. Saatavissa: <https://vm.fi/talouspolitiikka/valtiontalouden-kehukset-ja-budjetti> [viitattu 13.3.2022].

Vilka, H. 2021. Tutki ja kehitä. 5. päivitetty painos. Jyväskylä: PS-kustannus

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

Opinnäytetyön teemahaastatteluiden kysymykset

Kuvailenko yksikkönne suunnitteluprosessia budjetoinnin näkökulmasta? Entä määrärahojen seurantaprosessista?

Meidän excel-taulukkomme määrarahaseurannasta, kertoisitko mitä se sinulle kertoo? Tunnetko määrarahakehityksen myöntämisprosessin?

Millaisella tarkkuudella määrärahan käyttöä tulisi mielestäsi teidän joukkoyksikkönne osalta seurata? Mitä haluaisitte määrarahaseurannan teille kertoavan?

Millaisella syklillä määrärahan seurantatietoja haluaisitte raportoitavan, kuukausittain, kvartaaleittain? Millainen raportointi ja analysointi teille olisi tarpeellista, taulukoilla sähköpostitse, skype-palavereilla tai ehkä läsnäolopalavereilla?

Kuinka haluaisitte kehittää määrärahojen ja toiminnan suunnittelun prosessia? Miten meidän tämänhetkisiä seurantataulukoita tulisi kehittää?

Minkälainen prosessi teidän yksikössänne on hankintojen suunnittelu? Kuinka nykyisenmuotoinen hankintasuunnitelmataulukot teidän mielestänne toimivat? Miten annetut aikataulumääreet on onnistuneet? Miten hankintojen toteumaa teillä seurataan?

Kuinka paljon olet saanut koulutusta tai perehdytystä TRSS-prosessiin? Millaista koulutusta tai perehdytystä haluaisit tai tarvitseisit?