

Maarit Tuononen

**Sisäisen taloudellisen raportoinnin kehittäminen  
Räjähdelaitoksessa**

Opinnäytetyö

Syksy 2010

Liiketalouden yksikkö

Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma

Osaamisresurssien ja talouden johtaminen



## SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

### Opinnäytetyön tiivistelmä

Koulutusyksikkö: Liiketalouden yksikkö

Koulutusohjelma: Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma

Suuntautumisvaihtoehto: Osaamisresurssien ja talouden johtaminen

Tekijä: Maarit Tuononen

Työn nimi: Sisäisen taloudellisen raportoinnin kehittäminen Räjähdelaitoksessa

Ohjaaja: Aapo Länsiluoto

Vuosi: 2010

Sivumäärä: 115

Liitteiden lukumäärä: 2

---

Tämän tutkimustyön tarkoituksena oli tutkia, miten taloudellista sisäistä raportointia voitaisiin kohdeorganisaatiossa kehittää. Tavoitteina oli selvittää, mitä mieltä sisäisestä taloudellisesta raportoinnista oltiin, miten raportointia tulisi kehittää ja miten uudet raportointimallit toimivat käyttäjien mielestä.

Tutkimuksen kohdeorganisaatio oli puolustushallinnon alainen hallintoyksikkö, Räjähdelaitos, ja tutkimukseen osallistuivat Räjähdelaitoksen määrärahavastuussa olevat henkilöt. Tutkimuksen empiirisen aineiston kerääminen toteutettiin kvantitatiivisesti kahden strukturoidun kyselyn avulla. Kyselyt pohjautuivat pääasiassa Dollin ja Torkzadehin (1988) kehittämään kysymyssarjaan loppukäyttäjien tyytyväisyyden mittaamiseksi. Ensimmäiseen kyselyyn vastasi yhteensä 35 henkilöä vastausprosentin ollessa 97,2 % ja toiseen kyselyyn vastasi kaikkiaan 28 henkilöä, jolloin vastausprosentiksi muodostui 84,8 %.

Tutkimuksen alkukyselyn kokonaistulokset osoittivat kohderyhmän olevan kohtalaisen tyytyväisiä sen hetkiseen raportointiin. Alkukyselyn tulokset olivat kuitenkin johtoryhmään kuulumattomien osalta heikommat kuin johtoryhmään kuuluvien. Kehittämistyön tavoitteena olikin kehittää Räjähdelaitoksen raportointia myös tältä osin. Lisäksi raportointiin pyrittiin lisäämään taloudellista ennakoivaa informaatiota kuitenkin niin, että raportit pysyvät helppolukuisina, selkeinä ja nopeasti päivitettävänä.

Toinen kyselykierros järjestettiin kehittämistoimenpiteiden jälkeen, kun uudistetut raportit olivat olleet käytössä noin kahden kuukauden ajan. Loppukyselyyn vastanneiden keskiarvosanat nousivat alkukyselyyn verrattuna niin kokonaisuutena kuin vastaajaryhmittäinkin tarkasteltuna. Johtoryhmään kuulumattomien keskiarvosanat jäivät kuitenkin paikoittain edelleen hieman alhaisemmiksi, kuin johtoryhmään kuuluvien keskiarvosanat. Loppukyselyn tulosten perusteella kehittämissä onnistuttiin kuitenkin kaiken kaikkiaan hyvin ja tavoitteiden mukaisesti.

Avainsanat: johdon laskentatoimi, sisäinen raportointi, taloudellinen raportointi

## SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

## Thesis abstract

Faculty: Business School

Degree programme: Degree Programme in Entrepreneurship and Business Competence

Specialisation: Management of knowledge resources and finances

Author/s: Maarit Tuononen

Title of thesis: Development of internal financial reporting in the Explosives Centre

Supervisor: Aapo Lämsiluoto

Year: 2010

Number of pages: 115 Number of appendices: 2

---

The objectives of this study were to find out the end-users' opinions about the existing internal financial reports, how they should be improved and how the new improved reporting models work for the end-users.

The target organization of the study was an administrative unit of the Defence Administration, the Explosives Centre, and the study included the personnel responsible for the appropriations. The collation of empirical data was implemented by quantitative methods with two structured questionnaires. The questionnaires were based on a 12-item instrument developed by Doll and Torkzadeh (1988) that measures end-user satisfaction. In total, 35 people answered the first questionnaire (response rate 97,2 %) and the second questionnaire was answered by 28 people (response rate 84,8 %).

The overall results of the first survey showed that the target group was quite satisfied with the existing reporting. However, the results showed that the mean values of the people who were not members of the management group were lower than the mean values of the members of the management group. The objective was to develop reports to serve a wider target group. In addition, financial forecasting was pursued to add to the reports so that the reports would still be easy to read, clear and fast to update.

The second survey was arranged when the renewed reports had been in use for about two months. The results of the second survey were higher than those of the first one; although the results of the people who were not members of the management group were still somewhat lower than the results of the actual members. Altogether, the development work succeeded very well in accordance with the objectives.

Keywords: management accounting, internal reporting, financial reporting

## SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä.....	2
Thesis abstract .....	3
SISÄLTÖ.....	4
1 JOHDANTO.....	9
1.1 Tutkimuksen taustaa .....	9
1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaus.....	11
1.3 Tutkimusmenetelmä ja käytettävä aineisto.....	13
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	15
2 JOHDON LASKENTATOIMI .....	16
2.1 Johdon laskentatoimen rooli yrityksessä .....	16
2.1.1 Johdon laskentatoimen osa-alueet .....	20
2.1.2 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena .....	21
2.2 Budjettitarkkailu johdon apuvälineenä .....	25
2.2.1 Budjettitarkkailun sisältö ja tavoitteet .....	26
2.2.2 Budjetointi johdon interaktiivisen ohjauksen muotona.....	28
2.3 Talouden ennakointi johdon apuvälineenä .....	30
3 SISÄINEN JOHDON RAPORTOINTI JA TALOUDELLISEN INFORMAATION MERKITYS .....	33
3.1 Sisäinen raportointi osa johdon laskentatoimea .....	33
3.1.1 Sisäisen raportoinnin tehtävät.....	35
3.1.2 Johdon laskentatoimi ja sisäinen raportointi julkishallinnossa.....	37
3.2 Sisäisen raportoinnin ja raporttien kriteerit .....	41
3.3 Sisäisen raportoinnin ongelmakohdat .....	46
3.4 Yhteenveto sisäisestä raportoinnista.....	48
4 TUTKIMUSTYÖN KOHDEORGANISAATIO JA TUTKIMUS- MENETELMÄT .....	51
4.1 Puolustusvoimat ja Maavoimien Materiaalilaitos .....	51
4.2 Kohdeorganisaatio Räjähdelaitos.....	52
4.3 Räjähdelaitoksen talouden seuranta määrittävät ohjeistukset.....	53
4.4 Empiirisen aineiston keruumenetelmät.....	55

5	TALOUDEN JA HANKINTATOIMEN SISÄISEN RAPORTOINNIN NYKYTILA SEKÄ KEHITTÄMISTARPEET JA – TOIMENPITEET .....	59
5.1	Talouselämyksen raportointi ennen kehittämistoimenpiteitä .....	59
5.2	Alkukyselyn tuottamat tulokset ja kehittämistarpeet .....	60
5.2.1	Alkukyselyn taustamuuttujat.....	61
5.2.2	Alkukyselyn tulokset nykyisten raporttien käytöstä.....	63
5.2.3	Alkukyselyn tulokset tyytyväisyydestä nykyisiin raportteihin .....	68
5.2.4	Alkukyselyn perusteella havaitut kehittämistarpeet.....	75
5.3	Talouden ja hankintatoimen tilannekuvan seurannan kehittämiseksi tehdyt toimenpiteet.....	77
5.3.1	Kehittämispöytäkirjan eteneminen alkukyselyn jälkeen.....	77
5.3.2	Uusien raporttien sisältö.....	79
5.3.3	Seurantareporttien luotettavuus .....	83
6	TALOUDEN JA HANKINTATOIMEN SISÄINEN RAPORTOINTI KEHITTÄMISTOIMENPITEIDEN JÄLKEEN .....	85
6.1	Loppukyselyn tuottamat tulokset .....	85
6.1.1	Loppukyselyn taustamuuttujat.....	85
6.1.2	Loppukyselyn tulokset tyytyväisyydestä uudistettuihin raportteihin .....	87
6.2	Havaitut kehittämistoimenpiteiden vaikutukset.....	101
7	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	103
	LÄHTEET .....	109
	LIITTEET .....	115
	Liite 1. Kyselylomake I .....	115
	Liite 2. Kyselylomake II .....	115

## Kuvio- ja taulukkoluetelo

<b>Kuvio 1.</b> Valtionhallinnon tulosprisma (Johansson & Raudasoja 2009,128, Etelälahti ym. 2008, 120) .....	40
<b>Kuvio 2.</b> Kehittämistyön toteutus aikataulullisesti.....	56
<b>Kuvio 3.</b> Kyselyyn vastanneiden toimipiste prosentteina.....	62
<b>Kuvio 4.</b> Laitoksen johtoryhmään kuuluvien lukumäärä asemittain organisaatiossa.....	63
<b>Kuvio 5.</b> ”Talouden ja hankintatoimen tilannekuvan ennakointitieto olisi päätöksenteon kannalta tärkeää”. Vastausten lukumäärät. ....	67
<b>Kuvio 6.</b> Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen. ....	69
<b>Kuvio 7.</b> Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen.....	71
<b>Kuvio 8.</b> Raporttien nykytilaa mittaavien kysymysten keskiarvosanat asemittain organisaatiossa.....	73
<b>Kuvio 9.</b> Raporttien nykytilaa mittaavien kysymysten keskiarvosanat johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä.....	74
<b>Kuvio 10.</b> Työryhmän kokoontuminen, kyselyn tulosten esittelyn ja koulutusten ajankohdat. ....	78
<b>Kuvio 11.</b> Loppukyselyyn vastanneiden toimipiste prosentteina. ....	86

<b>Kuvio 12.</b> Laitoksen johtoryhmään kuuluvien lukumäärä asemittain organisaatiossa.....	87
<b>Kuvio 13.</b> Loppukyselyn keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen.....	89
<b>Kuvio 14.</b> Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot. ....	90
<b>Kuvio 15.</b> Keskiarvosanat tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen asemittain organisaatiossa. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot. ....	91
<b>Kuvio 16.</b> Keskiarvosanat tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.....	93
<b>Kuvio 17.</b> Loppukyselyn keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen.....	94
<b>Kuvio 18.</b> Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.....	95
<b>Kuvio 19.</b> Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen asemittain organisaatiossa. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot. ....	96
<b>Kuvio 20.</b> Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot. ....	98

<b>Taulukko 1.</b> Laskentatoimen systematiikka (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36; Vehmanen & Koskinen 1997, 29) .....	22
<b>Taulukko 2.</b> Johdon laskentatoimen sisäisiä raportteja ja erityispiirteitä. ....	49
<b>Taulukko 3.</b> Kyselyihin vastanneiden ja vastaamatta jättäneiden lukumäärät.....	58
<b>Taulukko 4.</b> Talousalan informaation pääasialliset lähteet.....	64
<b>Taulukko 5.</b> Talousalan informaation hyödyntäminen päätöksentekoon.....	65
<b>Taulukko 6.</b> Päätöksentekoon tarvittavat vertailuraporttimallit. ....	66
<b>Taulukko 7.</b> Kuinka usein pääsääntöisesti talouden ja hankinta-alan raportteja tarvitaan. ....	68
<b>Taulukko 8.</b> Toivoisin seuraavanlaisia talouden (ml. hankintatoimen) raportteja .	75
<b>Taulukko 9.</b> Mitä kehitettävää talousalan tuottamissa tilannekuvaraporteissa on? .....	75



# 1 JOHDANTO

Tässä tutkimuksessa käsitellään taloudellisen informaation merkitystä organisaation johdon näkökulmasta ja selvitetään tutkimuksen kohdeorganisaation taloudellisen raportoinnin kehittämistarpeita, joiden mukaisesti kohdeorganisaation sisäistä talouden ja hankintatoimen raportointia myös uudistetaan.

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Taloudellinen tieto on merkityksellistä yrityksen johdon toiminnan ja päätöksenteon tukena. Taloudellisen informaation sisäinen raportointi on vahvistanut merkitystään ulkoisen taloustiedon ja sen raportoinnin rinnalla. Yksi peruseroista näiden kahden välillä on se, että ulkoinen laskentatoimi tuottaa tietoa jo tapahtuneesta kehityksestä, kun taas johdon laskentatoimen ja raportoinnin tehtävä on suuntautua paljolti tulevaisuuteen. Johdolle suunnattu talousraportointi on liitoksissa yrityksen strategiseen ja operatiiviseen johtamiseen antaen osaltaan tarvittavaa taloudellista tietoa yrityksen johdon päätöksentekoon. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 163 - 164; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33.)

Voidakseen käyttää taloudellista tietoa johtamisensa tukena, on johtohenkilöstön saatava laskentajärjestelmien tuottama luotettava informaatio oikea-aikaisesti ja selkeässä ytimekkäässä muodossa. Sisäisen raportoinnin muodot ja tavat eivät ole siinä määrin säänneltyjä kuin ulkoisen raportoinnin, vaan se saa muotonsa yrityksen omista lähtökohdista ja tarpeista. Eroja raportoinnissa esiintyy esimerkiksi toimialaan, yrityksen kokoon ja myös organisaation intresseihin liittyen. Raportoinnin sisällölliset tarpeet vaihtelevat myös yrityksen sisällä esimerkiksi kohde-ryhmittäin. (Järvenpää ym. 2001, 164; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33 - 34.)

Taloudellisen tiedon merkitys yrityksen taloudellisessa menestyksessä on ollut esillä useissa tutkimuksissa. Cassar & Gibson (2008) tutkivat sisäisten taloudellisten raporttien ja yrityksen ennakkoinnin välisiä suhteita ja havaitsivat taloudellisella raportoinnilla olevan merkittävä yhteys yrityksen ennakkoinnin tarkkuuteen. Ennusteet ovat puolestaan olennaisena osana organisaation kasvuun, tuottavuuteen ja selviytymiseen vaikuttavissa päätöksissä. Muun muassa Chenhall & Langfield-Smith (1998) tutkivat jo aiemmin johdon laskentatoimen käytäntöjen hyötyjä organisaation toiminnassa, jonka tuloksiin peilaten Hyvönen (2005) on tehnyt vastaavanlaisen tutkimuksen koskien suomalaisia yrityksiä. Hyvösen tutkimuksessa ilmeni johdon laskentatoimen osa-alueiden, esimerkiksi budjetoinnin, tuottavan suuria hyötyjä yritysten toiminnan kannalta. Lisäksi muun muassa Davila & Forster (2005) ovat tutkineet johdon laskentatoimen vaikutusta nuorten yritysten menestymiseen. Tutkimuksen mukaan esimerkiksi suunnitelmallisen budjetoinnin ja sen seurannan omaksumisella oli positiivinen yhteys yrityksen nopeampaan kasvuun. (Cassar & Gibson 2008, 707 - 708, 732; Chenhall & Langfield-Smith 1998; Davila & Foster 2005, 23 – 25; Hyvönen 2005, 97 - 120.)

Valtionhallinnon johdon laskentatoimi voidaan nähdä hyvin samankaltaisena kuin yrityksen; tehtävänä on tuottaa johtamista tukevaa informaatiota, jossa suuri painoarvo on ennakoitavuudella. Kuitenkin julkisen organisaation toimintansa avuksi tarvitsemassa taloudellisessa tiedossa on tiettyjä ominaispiirteitä. Julkisen organisaation päätehtävä ei ole tuottaa tulosta, vaan suorittaa organisaatiolle säädetty perustehtävä hyvin ja samalla tuottaa yhteiskunnallista vaikuttavuutta. Vaikuttavuutta ei kuitenkaan voida tavoitella hinnalla millä hyvänsä ja siksi julkisen organisaation johtajien ja esimiesten tulisikin aina olla tietoisia vaikuttavuuden saavuttamisen kustannuksista. Julkisessa organisaatiossa toiminnan tehokkuutta mitataan sillä, millaisilla resurssipanoksilla asetetut toiminnalliset tulostavoitteet saavutetaan. Lisäksi, koska iso osa julkisista talouksista on budjetilla ohjattavia talouksia, korostuvat julkisen sektorin toimissa budjetin ja myönnettyjen määrärahojen merkitys. Talouden sisäinen raportointi julkisessa organisaatiossa tähtääkin tuottamaan informaatiota näistä näkökulmista. (Meklin 2002, 34; Etelälahti & Pöllä 2002, 245 - 247; Johansson & Raudasoja 2009, 21 - 27.)

Tämän tutkimuksen kohdeorganisaatio on valtionhallinnon alainen laitos. Tutkimuksen tavoitteena on julkishallinnon sisäisen raportoinnin erityispiirteet huomioon ottaen kehittää sisäistä talouden raportointia kohdeorganisaation johdon toiminnan tueksi. Näistä lähtökohdista tutkimuksen teoreettisessa osuudessa käsitellään sekä johdon laskentatoimeen että sisäiseen raportointiin liittyvää teoriaa. Sisäisen raportoinnin teorian yhteydessä tarkastellaan johdon laskentatoimea ja raportointia myös julkishallinnollisesta näkökulmasta.

Suomessa aikaisemmin tehtyjä aiheeseen, eli sisäisen raportoinnin kehittämiseen, liittyviä tutkielmia ovat muun muassa Mika Penttisen (2001) tutkimustyö ”Budjetointilaskentajärjestelmän uudistaminen ja raportoinnin kehittäminen” sekä Mira Sairasen (2007) tutkimustyö ”Johdon taloudellisen raportoinnin kehittäminen”. Aihetta sivuavat myös Miikka Aho (2003) tutkielmassaan ”Rullaavan ennustamisen kehittäminen” sekä Anne Jääsmaa (2006) tutkielmassaan ”Taloushallinnon laskentajärjestelmien tuottaman tiedon kehitystarpeet”. Laajempaan käsitteeseen, ”johdon laskentatoimeen”, liittyen on Suomessa tehty useampia aiheita sivuavia tutkielmia, esimerkiksi Markus Granlund & Kari Lukka (mm. 1997, 1998), Salme Näsi (mm. 2006) ja Erkki K. Laitinen (mm. 2009).

## **1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaus**

Tämän tutkimustyön kohdeorganisaatio Räjähdelaitos on Puolustusvoimien alainen julkishallinnon laitos. Räjähdelaitoksessa on 360 työntekijää ja laitos toimii neljällä eri paikkakunnalla.

Tutkimustyössä etsitään laitoksen talousalan tuottamien sisäisten raporttien kehittämismahdollisuuksia niin, että raporteista olisi hyötyä laitoksen johtoryhmän ja määrärahavastuussa olevien henkilöiden työskentelyssä. Talousalan tuottamien sisäisten raporttien kehittämisessä keskitytään organisaation julkishallinnolliseen luonteeseen liittyen budjettiraportointiin sekä ennakoivan tiedon tuottamiseen.

Tilaus kehittämistyölle on organisaation puolesta, sillä tutkimuksen kohdeorganisaation vuosittaisessa toimintakäskyssä on määritelty talous- ja hankintasektorin vuoden 2010 pääpainoksi sisäisen raportoinnin kehittäminen niin talouden kuin hankintatoimen osalta (Räjähdelaitoksen toimintakäsky 2010).

Tutkimustyön päätavoitteena on vastata seuraavaan kysymykseen:

- Miten Räjähdelaitoksen talouden ja hankintatoimen sisäistä raportointia voitaisiin kehittää paremmin johdon tarpeita vastaavaksi.

Tutkimustyön alatavoitteina on tutkia:

- Mitä mieltä nykyisistä taloushallinnon tuottamista talouden ja hankintatoimen raporteista ollaan,
- Missä määrin määrärahavastuussa oleva johtohenkilöstö hyödyntää kyseisiä raporteja työssään,
- Millaisia talouden ja hankintatoimen sisäisiä raporteja jatkossa tulisi tuottaa johdon toiminnan tueksi sekä
- Miten kehitellyt uudet raportointimallit toimivat käyttäjien kannalta katsottuna.

Tutkimuksessa toteutettavien kyselyiden avulla havainnoidaan myös, eroavatko yllä mainittuihin seikkoihin saatavat vastaukset laitoksen johtoryhmään ja johtoryhmään kuulumattomien välillä ja vastaavasti ylimmän ja keskijohdon välillä.

Tämän tutkimuksen yhteydessä tehtävällä alkukartoituksella on tavoitteena jäsenellä nykyisten talousalan tuottamien raporttien vastaavuutta tarpeisiin nähden, sekä sitä, millä tasolla nykyisten raporttien käyttö johdon toiminnassa on ja mitä mieltä nykyisistä raporteista yleisestikin ollaan. Kartoituksesta saatujen vastausten perusteella pyrkimyksenä on kehittää tarpeita vastaavia raporteja niin, että sektoreille vuodelle 2010 asetetut tavoitteet tulevat saavutettua. Tavoitteena on myös saada laitoksen sisäistä taloudellista raportointia kehitettyä jälkipainotteisesta raportoinnista ennakoivampaan raportointiin.

Tutkimustyössä keskitytään talous- ja hankintasektorin tuottamiin, rahallista tietoa sisältäviin raportteihin. Tutkimustyöstä on rajattu pois toiminnan raportointi, pääpaino raporttien kehittämisessä on taloudellisessa näkökulmassa. Toiminnan toteumaraportteja tuottavat jo laitoksen esikunnan muut osastot ja lisäksi talousala tuottaa henkilöstöalalle toiminnan raportteja liittyen muun muassa henkilöstön tuntijakaumaan ja – toteumaan sekä poissaoloihin. Taloudellisten raporttien kehittäminen rajataan edelleen budjetin seurantaan liittyviin raportteihin sekä isoimpien hankintojen seurantaan liittyviin raportteihin. Määrärahojen riittävyys, käyttö ja siirtyvät erät ja näin myös hankintojen oikea-aikaisuus ovat erityisen huomion kohteena laitoksen taloudellisessa seurannassa, joten tästä syystä raporttien kehittäminen keskittyy edellä mainittuihin osa-alueisiin.

Kehittämistyön tuloksena pyritään aikaansaamaan selkeät ja ytimekkäät raportit, jotka palvelevat kohderyhmää mahdollisimman tehokkaasti. Talouden ulkoisia raportteja ei tässä yhteydessä kehitetä, sillä kyseisillä raporteilla on puolustusvoimissa yhtenäiset mallit, joiden mukaisesti myös Räjähdelaitos raportoi ylemmille esikunnilleen, joiden vastuulla on tuottaa yhteiset ulkoiset raportit edelleen eteenpäin.

### **1.3 Tutkimusmenetelmä ja käytettävä aineisto**

Liiketaloustieteen tutkimusotteet jaetaan tavallisesti viiteen eri kategoriaan: nomoteettiseen, toiminta-analyttiseen, päätöksentekometodologiseen, käsite-analyttiseen ja konstruktiviseen tutkimusotteeseen. Tässä tutkimuksessa kysymyksessä on lähinnä konstruktivinen tutkimusote. Muun muassa Kasanen, Lukka & Siitonen (1993, 245 - 246) on määritellyt konstruktivisen tutkimusotteen reaali maailman ongelmia ratkaisemaan pyrkiväksi metodologiaksi, jonka tarkoituksena on tuottaa uusia ratkaisumalleja, konstruktioita. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on luoda sellaisia ratkaisuja, joiden avulla päästään tulevaisuudessa parempaan lopputulokseen.

Tutkimustyön teoreettisina lähteinä käytetään yrityksen laskentatoimeen, erityisesti johdon laskentatoimeen, sisäiseen raportointiin sekä julkishallinnon talouteen liittyvää aineistoa: kirjallisuutta ja tieteellisiä artikkeleja. Teoriaosuuden tarkoituksena on kirjallisuuden kautta selvittää, mikä merkitys yrityksen sisäisellä raportoinnilla on yrityksen johdolle, miten yritysjohto käyttää sisäistä raportointia työssään sekä mitkä ovat hyvän raportoinnin periaatteet ja sisältö.

Empiirinen tiedonhankinta toteutetaan kvantitatiivisena tutkimuksena. Lisäksi empiirisenä tiedon lähteenä käytetään kohdeorganisaation sisäisiä lähteitä, kuten ohjeistuksia ja käskyjä. Empiirisen osuuden tarkoituksena on selvittää kohdeorganisaation taloudellisen raportoinnin nykytilaa ja kartoittaa sitä, miten raportointia voitaisiin kehittää tai täydentää toimivammaksi.

Empiirinen tiedonhaku tapahtuu kvantitatiivisesti strukturoitujen kyselyjen avulla. Tutkimuksessa toteutetaan kaksi kyselykierrosta, joista ensimmäisen tavoitteena on selvittää, mitä mieltä organisaation ylin ja keskijohto ovat nykyisestä talussektorin tuottamista raporteista, mitä kehitettävää heidän mielestään raporteissa olisi ja mitä parannuksia voitaisiin jatkossa tehdä raportoinnin kehittämiseksi. Toinen strukturoitu kyselykierros järjestetään ensimmäisen kyselyn tulosten pohjalta tehtyjen kehittämistoimenpiteiden ja uusien raporttien käyttöönoton jälkeen. Toisen kyselykierroksen tavoitteena on selvittää, mitä mieltä ylin ja keskijohto ovat kehittyneistä raporteista ja kokevatko he tilanteen jollain tavalla raportoinnin suhteen muuttuneen.

Molemmissa kyselykierroksissa kyselylomakkeet lähetettiin postitse vastaanottajille ja palautus tapahtui keskitetysti postitse. Kyselyt toteutettiin kokonaistutkimuksena, ja kyselyt lähetettiin jokaiselle kohdeorganisaatiossa määrärahavastuussa olevalle henkilölle. Räjähdelaitoksessa määrärahavastuussa olevat henkilöt ovat laitoksen johtaja, esikuntapäällikkö, esikunnan osastopäälliköt, sektorien johtajat ja toimialajohtajat sekä varikoiden päälliköt ja osastojen ja kustannuspaikkojen esimiehet. (Räjähdelaitoksen määrärahan haltijat 2010, 1). Tutkimuksen empiirisen aineiston keruumenetelmistä kerrotaan tarkemmin tutkimuksen kappaleessa 4.4.

## 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus sisältää yhteensä seitsemän päälukua. Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimustyön taustaa, työn tavoite, rajaus, tutkimusmenetelmät sekä työn rakenne.

Toisessa ja kolmannessa luvussa käydään läpi tutkimuksen teoriaa siten, että luku kaksi käsittelee johdon laskentatoimen teoriaa ja luvussa kolme keskitytään sisäisiin johdon raportteihin ja taloudellisen informaation merkitykseen yrityksen toiminnassa.

Neljännessä luvussa esitellään tutkimustyön kohdeorganisaatio ja sen talouden seurantaan määrittävät ohjeistukset sekä empiirisen aineiston keruumenetelmät. Luvusta viisi alkaen keskitytään varsinaiseen kehittämistyöhön esittelemällä ensin raportoinnin nykytilanne ja ensimmäisen kyselyn tuottamat tulokset sekä niiden pohjalta havaitut kehittämistarpeet ja tehdyt toimenpiteet. Luvussa kuusi esitellään toisen kyselyn tuottamat tulokset ja kehittämistoimenpiteiden tuomat hyödyt. Viimeinen luku pitää sisällään tutkimuksen johtopäätökset.

## 2 JOHDON LASKENTATOIMI

Yrityksen laskentatoimen tehtävät on perinteisesti jaettu tiedon keräämiseen ja rekisteröintiin sekä kerättyyn tietoon perustuvaan raportointiin ja laskentaan. Tämän määritelmän mukaisesti yrityksen laskentatoimi koostuu siis kahdesta päätehtävästä, jotka ovat rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Yrityksen toimintaa kuvaavien taloudellisten ja ei-taloudellisten tietojen kerääminen edustavat rekisteröintitehtävää, kun taas rekisteröityjen tietojen perusteella tehdyt raportit ja laskelmat edustavat hyväksikäyttötehtävää. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.)

Yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa myös kahteen pääalueeseen: ulkoiseen eli yleiseen laskentatoimeen, joka perustuu pääsääntöisesti yrityksen kirjanpidon tietojärjestelmään sekä sisäiseen eli johdon laskentatoimeen, jonka päätehtävä on yritysjohton päätöksentekoa avustava laskenta. Yleinen laskentatoimi kerää ja rekisteröi talousprosessin tapahtumia ja johdon laskentatoimi puolestaan muokkaa yleisen laskentatoimen tuottamaa informaatiota pääsääntöisesti yritysjohton käyttöön. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13 -14.) Seuraavissa kappaleissa tarkastellaan johdon laskentatoimen luonnetta ja merkitystä johdon päätöksenteossa.

### 2.1 Johdon laskentatoimen rooli yrityksessä

Tiedon johtamisella on suuri merkitys yritysten toiminnassa, sillä yritys ja yritysjohto tarvitsevat tietoa omasta toiminnastaan voidakseen seurata, mihin suuntaan yrityksen toiminta on kehittymässä ja onko suunta halutunlainen. Kilpailijaa tehokkaampi tiedon johtamisen osaaminen voidaan nykypäivänä mieltää merkittäväksi kilpailueduksi. Tehokas tiedon johtaminen edellyttää tiedon saantia niin ulkoisesta ympäristöstä kuin yrityksen omasta toiminnastakin. (Vilkkumaa 2005, 423.)

Johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa osaltaan yritykselle kilpailukykyä edistävää, joko rahamääräistä tai ei-rahamääräistä tietoa. Johdon laskentatoimen tuottaman tiedon perusteella voidaan analysoida muun muassa nykyisen tuloksen



mukaisia syy- ja seuraussuhteita. Jyrkkiö ja Riistama (1996) kuvaavat johdon laskentatoimen laskentatoimeksi, jonka tehtävänä on tuottaa yrityksen taloutta koskevaa informaatiota operatiivisen johdon käyttöön päätöksenteon tueksi ja siirtää informaatiota päätöksentekijöiden välillä. Toisin sanoen johdon laskentatoimessa painottuu erityisesti siis johdon toimesta tapahtuva laskentatoimen hyväksikäyttö. (Jyrkkiö & Riistama 1996, 43; Etelälahti & Pöllä 2002, 244 - 245; Ikäheimo, Lounasmeri & Walden 2009, 131.)

Laskentatoimessa ja johdon laskentatoimessa voidaan nähdä luonteen eroavaisuuksia riippuen siitä, onko kyse tulosjohdetusta vai budjettirahoitetusta toiminnasta. Tulosjohdetussa yksikössä johdon laskentatoimen ensisijainen tehtävä on tulostavoitteiden toteutumista koskevien tietojen tuottaminen sekä tulostavoitteiden asettamisen avustaminen. Budjettirahoitteisessa toiminnassa tuloksella tarkoitetaan yleensä tuloksellisuutta, toisin sanoen toiminnan vaikutuksia yhteiskunnan ja asiakkaiden tarpeisiin sekä taloudellisuutta ja tuottavuutta. Mikäli budjettirahoitteisessa toiminnassa voidaan tulosta mitata, voidaan tällöin myös kehittää tuottavuutta, taloudellisuutta ja vaikuttavuutta koskevia tunnuslukuja. Mikäli toiminnan tulosta ei voida mitata, on laskentatoimen tehtävänä tällöin tuottaa kustannustietoutta ja muuta laadullista arviointia tukevaa seurantatietoa. (Laskentatoimi ja tulosjohtaminen 1991, 7, 10 - 11.)

Tuloksellisuuden näkökulmasta johdon laskentatoimen tulee tuottaa sekä historia-että nykytilatietoa siten, että tietoa voidaan käyttää sellaisenaan tulostavoitteiden asettamisen lähtötietona sekä johdon tukena ja informaationa tulostavoitteiden saavuttamisessa (Laskentatoimi ja tulosjohtaminen 1991, 16).

Yrityksen laskentatoimen tietojärjestelmä, joka tuottaa informaatiota yrityksen taloudesta, on yksi yrityksen keskeisistä informaatiojärjestelmistä. Laskentatoimen tieto on kokonaisuudessaan systemaattisesti kerättyä ja rekisteröityä. Yleisen laskentatoimen tietojärjestelmä (financial accounting) kerää ja luokittelee organisaation kirjanpidollista tietoa ja tuottaa taloudellisten tulosten informointilaskelmia yrityksen sidosryhmille. Johdon laskentatoimen tietojärjestelmä (management ac-

counting) puolestaan tuottaa tietoa ja informaatiota yritysjohdon päätöksenteon tueksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 33 - 34.)

Johdon laskentatoimen näkökulma poikkeaa yleisen laskentatoimen näkökulmasta muussakin kuin pääasiallisessa kohderyhmässä. Johdon laskentatoimi ei ole yhtä normisidonnaista kuin yleinen laskentatoimi vaan johdon laskentatoimen luonteen ja toteutustavat määräävät myös yrityskohtaiset säännökset ja toiminnan luonne. Lisäksi johdon laskentatoimen tiedontuotannon ja päätöksenteon aikasuuntautuminen on laajempi, kuin yleisen laskentatoimen. Johdon laskentatoimi suuntautuu menneisyystiedon (ex post) lisäksi tulevaisuustietoon (ex ante) ja se käsittelee myös ei-rahapohjaista tietoa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 35.) Ex ante - informaatio mahdollistaa nykyisin paljon painotetun yritysjohdon ennakoivamman toiminnan ja päätöksenteon.

Muun muassa Markus Grandlund ja Kari Lukka (1997) ovat tutkineet suomalaista johdon laskentatoimea ja sen kulttuurin muutosprosessia. Tutkimuksen tekemisen taustalla on ollut vain vähäinen aikaisempi tutkimusaineisto aiheesta ja suomalaisten yritysten lisääntyvä kansainvälistyminen ja globaalistuminen. Pää tavoitteena on ollut selvittää, miten suomalaisuus näyttäytyy johdon laskentatoimen toteuttamisessa. Aikaisempiin tutkimuksiin, tutkijoiden omiin kokemuksiin ja osaamiseen sekä tutkimuksessa toteutettuihin kahdeksaan haastatteluun perustuen tutkimuksen tulokset puhuivat suomalaisen johdon laskentatoimen muutoksen puolesta ("from bean-counters to change agents"). Johdon laskentatoimen eri roolit ja niiden sisältö ovat terävöityneet ja johdon laskentatoimen parissa toimivan henkilön toimenkuva on muuttunut perinteisestä laskijasta yhä enemmän controller- painotteiseksi. Johdon laskentatoimi on tunnistettu tärkeäksi osaksi organisaation johtamista. Johdon laskentatoimen ja laskentatoimen ammattilaisen, jota nykyisin usein nimitetään controlleriksi, tärkeimpiä tehtäviä onkin toimia organisaation neuvonantajana tuottaen ja jakaen luotettavaa taloudellista informaatiota johdon päätöksenteon tueksi. (Grandlund & Lukka 1997, 213 - 255.)

Samoin johdon laskentatoimen roolin muuttumista vuosikymmenien saatossa on kuvannut Salme Näsi (2006). Näsin kirjoituksen mukaan laskentatoimen ammattilaisten tulee nykyisin olla moniosaajia halliten myös yrityksen strategiatoiminnan eri osa-alueet. Enää laskentamiehille ei riitä pelkkä kamreerin roolikuva, vaan ammattiosaamisen lisäksi talousjohdolta vaaditaan innovatiivista ja vahvaa osallistumista toiminnan johtamiseen. Lisäksi johdon laskentatoimi on viime aikoina laajentunut käsittämään uusia, arvopohjaan nojaavia asioita, kuten ympäristötilinpäätös, henkilöstötilinpäätös ja eettinen raportointi. Koska näitä kaikkia ei laskentatoimen ammattilainen voi yksin tehdä, on siksi yhteistyökykyisyys ja – haluisuus muiden alojen asiantuntijoiden kanssa entistä tärkeämpää. (Näsi 2006, 64 - 66.)

Muun muassa Gudrun Baldvinsdottir, John Burns, Hanne Norreklit ja Robert Scapens (2009) ehdottavat tutkimuksensa tulosten perusteella, että vaikka viimeisen kolmenkymmenen vuoden ajan johdon laskentatoimen osaajan rooli onkin jatkuvasti muuttunut niin sanotusta pöytäkirjasta neuvonantajaksi ja osaksi yrityksen johtoryhmää, tulisi silti perinteinen johdon laskentatoimen osaajan rooli nähdä myös organisaation toiminnan kannalta tärkeänä. Viime vuosikymmenten useat yritysten epäonnistumiset ja markkinoiden romahdukset puhuvat tutkimuksen mukaan sen puolesta, että uudenaikaisen johdon laskentatoimen osaajan rooliin tulisi mahtua edelleen mukaan johdon laskentatoimen perimmäinen tehtävä, eli johdon päätösten looginen analysointi ja jopa pessimistinen, laskentatietoon perustuva suhtautumistapa erityisesti johdon perusteettomiin toiveisiin perustuvien visioiden ja suunnitelmien arvioinnissa. (Baldvinsdottir, Burns, Norreklit & Scapens 2009, 34 - 35.)

Johdon laskentatoimen roolina onkin puolueettomasti tuoda esiin käsittelyssä olevaan asiaan liittyvän, tiukasti faktoihin perustuvan informaation, joka tässä tapauksessa pohjautuu laskentatietoon. Johdon laskentatoimen toimijan rooli on ajan saatossa muuttunut osaltaan hektisesti muuttuvan toimintaympäristön ja sen asettamien vaatimusten myötä. Kun informaatiota, jonka perusteella päätöksiä ja toimenpiteitä voidaan luotettavasti suunnitella ja toteuttaa, tarvitaan yhä nopeammassa syklissä, on myös laskentatoimen ammattilaisen rooli muuttunut osallistu-

vaksi ja analysoivaksi asiantuntijarooliksi. Kuitenkin, kuten Grandlundin ja Lukan tutkimuksessa ilmeni, on johdon laskentatoimen toimijan tärkein tehtävä muutuneessakin tehtäväkentässä edelleen luotettavan tiedon tuottaminen päätöksentekijöille.

### **2.1.1 Johdon laskentatoimen osa-alueet**

Johdon laskentatoimi voidaan jaotella kolmeen eri osa-alueeseen, jotka ovat ohjaus, päätöksenteko ja kustannus- ja kannattavuuslaskenta. Yrityksen ohjaukseen kuuluvat strateginen suunnittelu, budjetointi ja ennustaminen sekä suorituksen arviointi ja palkitseminen. Johdon laskentatoimi tukee yrityksessä tehtävää päätöksentekoa tuottamalla raportteja ja laskelmia toiminnan suunnittelun tueksi. Tietoa näihin laskelmiin kerätään esimerkiksi yrityksen kustannuslaskennasta. (Ikäheimo ym. 2009, 130 - 131.)

Johdon laskentatoimen rooli strategisen suunnittelun tukena näkyy muun muassa erilaisten vaihtoehtolaskelmien tuottamisena. Strategian pohjalta tehtävän toimintasuunnitelman numeerinen esitys, budjetti, vaatii suunnittelun ja toimeenpanon lisäksi säännöllistä seurantaa ja ennakointia, joissa johdon laskentatoimella on keskeinen rooli. Budjettiseurantaa käsitellään tarkemmin kappaleessa 2.2. Strategian pohjalta määritellään myös tavoitteet, joiden toteutumista seurataan ja arvioidaan sovittujen johdon laskentatoimen tuottamien mittareiden avulla. Kyseiset mittarit voivat olla sekä taloudellisia että ei-rahamääräisiä. (Ikäheimo ym. 2009, 154,162, 182 - 183.)

Hyvän päätöksentekoprosessin yhtenä tunnusmerkkinä on, että valinnat ovat perusteltuja. Usein vaihtoehtojen ja systemaattisten analyysien tuottamisessa käytetään apuna laskentajärjestelmistä ja kustannuslaskennasta saatavaa tietoa, jota johdon laskentatoimessa jalostetaan avustaviksi laskelmiksi. (Ikäheimo ym. 2009, 190 - 191.) Johdon laskentatoimea päätöksenteon tukena käsitellään lisää kappaleessa 2.1.2.

Kustannuslaskenta puolestaan muodostaa johdon laskentatoimen perustan. Kustannuslaskennan keskeisenä pyrkimyksenä on kohdistaa tuotot ja kustannukset oikein sekä toiminnan ohjausta että päätöksentekoprosessia varten. Kustannuslaskennan sujuvuudella on suoranainen yhteys myös päätöksentekijöiden oikeisiin valintoihin. (Ikäheimo ym. 2009, 135 - 136.)

### **2.1.2 Johdon laskentatoimi päätöksenteon tukena**

Johdon täytyy usein tehdä monimutkaisia päätöksiä johtuen esimerkiksi tuotteiden elinkaaren lyhentymisestä, tuotteiden ja palveluiden laajemmasta valikoimasta, nopeista teknologisista muutoksista, asiakkaiden mieltymysten vaikeasta ennakoitavuudesta ja suurentuvista markkinoista (Verdaasdonk & Wouters 2002, 82).

Johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa taloudellista tietoa yrityksen johdolle päätöksenteon tueksi. Varsinkin yrityksen johtoryhmätasoisilla esimiehillä tulisi olla keskimääräistä paremmat tiedot talouden prosesseista ja käsitteistä sekä yhtenäinen näkemys siitä, miten organisaation taloutta tulee ohjata ja johtaa, sillä johtoryhmä vastaa organisaation kokonaistalouden suunnittelusta, ohjauksesta, seurannasta, arvioinnista, valvonnasta ja kehittämisestä. Talouden johtaminen ilmenee johtoryhmän työskentelyssä muun muassa toimintaympäristön seurannassa, strategisessa suunnittelussa, toiminnan ja talouden vuosisuunnittelussa ja seurannassa ja kehittämishankkeiden seurannassa. (Johansson & Raudasoja 2009, 172 - 174.)

Yrityksen operatiivisen johdon muodostavat ne henkilöt, joiden vastuualueisiin kuuluvat yrityksen varsinaista tuotantotoimintaa ohjaavien päätösten tekeminen. Päätöksenteon vastuualueeseen kuuluvat toiminnan suunnittelu, toimeenpanon organisointi ja toiminnan valvonta. Taloudellinen tarkkailu ja valvonta ovat yksi niistä keinoista, joiden avulla operatiivinen johto voi seurata toiminnan suunnitelmien toteutumista ja tarvittaessa suorittaa korjauksia organisoimalla toimintaa uudelleen. (Jyrkkiö & Riistama 1996, 42 - 43.)

Taloudellisen tiedon käyttömahdollisuudet johtamisessa on tavallisesti jaoteltu päätöksentekoon ja ohjaukseen. Ohjaus voidaan edelleen jakaa strategiseen ja operatiiviseen ohjaukseen. Strategisen ohjauksen tavoitteena on määrittellä organisaation tavoitteita ja niiden saavuttamiseen tarvittavia keinoja. Operatiivinen ohjaus tarkoittaa puolestaan strategiaan perustuvaa toiminnan ohjausta. (Pellinen 2005, 23.)

Muun muassa Neilimo ja Uusi-Rauva (2005) sekä Vehmanen ja Koskinen (1997) ovat kuvanneet laskentatoimen systematiikkaa taulukkoon 1 yhdistetyllä jaottelulla. Päälaskelmatyypeiksi taulukon mukaan luetellaan suunnittelua avustavat laskelmat, valvontaa avustavat tarkkailulaskelmat, tiedottamista avustavat informointilaskelmat ja tuloksen jakamista avustavat tuloksenjakolaskelmat. Taulukon päälaskelmatyyppeihin alle sijoitetuista otsakkeista johdon laskentatoimen kannalta katsottuna tärkeimmät osa-alueet ovat suunnittelua avustavat vaihtoehtolaskelmat ja tavoitelaskelmat sekä johdon tarkkailua ja analysointia avustavat tarkkailulaskelmat (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36; Vehmanen & Koskinen 1997, 29).

**Taulukko 1.** Laskentatoimen systematiikka (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36; Vehmanen & Koskinen 1997, 29)

Laskelman tyyppi	Laskelman nimitys	Laskelman tarkoitus
Suunnittelua avustavat	Vaihtoehtolaskelmat	Valinta
	Tavoitelaskelmat	
Valvontaa avustavat	Tarkkailulaskelmat	Toiminnan ohjaaminen
Tiedottamista avustavat	Informointilaskelmat	Vaikuttaminen
		Tilastointi
Tuloksen jakamista avustavat	Tuloksenjakolaskelmat	Tuloksen jakaminen

Johdon laskentatoimen kannalta tärkeät suunnittelua avustavat vaihtoehtolaskelmat käsittävät ne laskelmat, jotka avustavat lyhyen ja pitkän aikajakson kannattavuuden, taloudellisuuden ja tuottavuuden suunnittelua ja vaihtoehtojen vertailua. Tällaisia laskelmia ovat muun muassa pitkän tähtäimen investointilaskelmat. Tavoitelaskelmat ovat päätyypiltään yrityksen budjetteja ja ne avustavat yritysjohtoa

toimintojen suunnittelussa ja tavoiteasetannassa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 36 – 37.)

Tarkkailulaskelmat ovat usein edellä mainittujen vaihtoehto- ja tavoitelaskelmien sisältämien kustannus- ja tuottoerien jälkikäteen tehtävää toteumatarkkailua. Tarkkailua avustavia laskelmia ovat laskelmat, joissa ilmenevät esimerkiksi kannattavuuden, taloudellisuuden tai rahoituksen toteumat ja joita voi verrata asetettuihin budjettitavoitteisiin. Myös tarkkailulaskelmien tehtävänä on avustaa yritysjohtoa toiminnan ohjaamisessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 14, 37.)

Tyypillisiä yritysjohton tarvitsemia ja apunaan käyttämiä johdon laskentatoimen laskelmia ovat kustannuslaskennan laskelmat, hinnoittelulaskelmat, budjetit, tulosyksikkölaskennan laskelmat ja investointilaskelmat. Viime aikoina on enenevässä määrin alettu huomioida tarpeet tuottaa tietoa yrityksen johdon strategisen päätöksenteon tueksi. Tätä laskentatoimen aluetta on ryhdytty nimeämään strategiseksi laskentatoimeksi (strategic accounting). (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 40.)

Yrityksen strateginen johtaminen on määritelty olevan ylimmän johdon harjoittamaa koko yritystä koskevaa johtamista, jonka päätehtävänä on löytää yrityksen menestymisen kannalta tärkeät strategiset menestystekijät ja rakentaa niiden vaaraan strategiset päämäärät ja tavoitteet mahdollistavat pitkän aikavälin kilpailu-, organisaatio- ja omistajastrategiat. Tässä strategiatyössä apuna oleva strateginen johdon laskentatoimi käyttää hyvin pitkälle hyväkseen sekä yleisen että johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota. Lisäksi näihin informaatioihin on usein liitetty tietoja myös organisaation ulkopuolisista tietokannoista. Johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen pääasiallinen kohderyhmä on sama: yritysjohto. Strategisen johdon laskentatoimen tavoitteena on tuottamansa informaation avulla auttaa yrityksen johtoa strategisten päätösten suunnittelussa, toteuttamisessa ja toteutumisen valvonnassa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 331, 338.)

Laskentatoimen käytöstä johdon keskuudessa on tehty vuosien saatossa melko paljon tutkimuksia. Iso osa tutkimuksista on kohdistunut itse laskentatiedon ja johdon laskentatoimen määritelmään, johdon informaation tiedonlähteisiin ja päätöksentekoprosesseihin. Muun muassa Brunsin ja McKinnonin (1993, 86) sekä Zeffin (2008, 192) mukaan Robert Anthony (1965) määritteli tutkimuksessaan tunnetun ja myöhemminkin paljon tutkimuksissa käsitellyn jaottelun, jonka mukaan laskentainformaatiota käytetään kolmen kategorian mukaisesti: strategiseen suunnitteluun, johdon ohjaukseen ja operatiiviseen ohjaukseen.

Muun muassa Matthew Hall (2010) on tutkinut sitä, miten johtohenkilöstö käyttää laskentatietoutta hyväkseen. Hallin mukaan aikaisemmat tutkimukset (esimerkiksi C.P. Whiteley 1985, Hales 1986, R. Steward 1988) osoittavat, että vaikka päätöksentekoprosessi on yksi johdon toiminnan tärkeä osa-alue, on se silti melko pieni osa johdon toiminnan kenttää. Johdon toiminta keskittyy suuresti epävarmuuden, epäilysten ja merkittävien virheiden mahdollisuuden mukanaan tuomiin ongelmiin ja niiden ratkaisuun. Siksi Hallin tutkimuksen mukaan on tärkeää ymmärtää, että johdon laskentatoimi ei avusta vain päätöksentekoprosessia, vaan johto käyttää sitä lisäksi monella eri tavoin ja moneen eri tarkoitukseen yhdessä muun johdon saaman informaation kanssa. (Hall 2010, 301 - 315.)

Myös William Bruns ja Sharon McKinnon (1993) ovat tutkineet kenttätutkimuksessaan sitä, kuinka johtajat käyttävät laskentatietoutta hyväksi toimissaan. Tutkimuksessa tehdyt haastattelut osoittavat, että johto kaipaa usein parempaa informaatiota työnsä tueksi. Tutkimuksessa selvisi aiempien tutkimustulosten tapaan (kts. esim. Simon, Guetzkow, Kotzmetsky & Tyndall 1954), että epämuodolliset tiedonlähteet, kuten henkilökohtaiset tapaamiset, puhelinsoitot ja epäviralliset raportit, korvaavat usein viralliset tiedonlähteet ja päivittäisen tiedon tarpeen ulottuvuuksien määrä kasvaa sitä mukaa, kun johtoporrastaso alenee. Ajantasaisen tiedon saamisen vuoksi monet johtajista kehittävät omat henkilökohtaiset keinonsa saadaakseen tarvitsemansa tiedon ja näin ollen epäviralliset kanavat ovat nopeampia keinoja tietojen saamiseksi. (Bruns & McKinnon 1993, 84, 94.)



Marc Wouters ja Peter Verdaasdonk (2002) ovat tutkineet johdon päätöstenteon ja laskentatoimen informaation välisiä suhteita. Tutkimus osoitti, että johdon laskentatoimen informaatio auttaa epävarmuuden hälventämisessä uusien tai harvinaisten päätösten edessä. Lisäksi laskentainformaatio helpottaa uusien näkökohtien harkintaa tuttujen päätösten edessä ja operatiivisten toimien tiedottamista laajalle henkilömäärälle. (Verdaasdonk & Wouters 2002, 82 – 92.)

Edellä mainituissa tutkimuksissa ilmeni talousinformaation moninainen käyttö yri-tysohdon toiminnassa. Taloudellista informaatiota ei käytetä vain suurien päätös-ten puntaroinnissa vaan sitä tarvitaan myös esimerkiksi jokapäiväisen operatiivi-isen toiminnan apuna, epävarmuuden hälventämisessä ja operatiivisten päätösten perusteluissa. Mikäli johdon laskentatoimen informointi ei yrityksessä kohtaa tie-don tarvetta määrällisesti tai ajallisesti, saattavat tällöin Brunsin ja McKinnonin tut-kimuksessa ilmenneet epäviralliset tiedonlähteet syrjäyttää yrityksen virallisen joh-don laskentatoimen raportoinnin. Koska johdon laskentatoimen luonne on hyvin organisaatoriippuvaista, paras keino virallisen johdon laskentatoimen raamien luomiselle olisikin kartoittaa oman organisaation informaatiotarve ja siten mukaut-taa johdon laskentatoimen toteuttaminen ja informaation jakaminen vastaamaan organisaation aitoa tarvetta.

## **2.2 Budjettitarkkailu johdon apuvälineenä**

Edellisessä luvussa todettiin, että yksi johdon laskentatoimen kannalta tärkeä osa-alue on johdon tarkkailua ja analysointia avustava toiminta. Eräs tärkeä ja paljon analysoitu seurannan perusta yrityksessä on budjetti (Bergstrand 1994, 119).

Budjetointi on tärkeä yrityksen johdon työväline, jonka avulla voidaan muuttaa yri-tyksen strategia konkreettisiksi toimintasuunnitelmiksi ja jonka avulla voidaan arvi-oida strategian toteuttamiseen tarvittavien resurssien riittävyyttä ja ohjata yritys-toimintaa operatiivisella tasolla. Käsite *budjetointi* voidaan jakaa kolmeen toimin-

toon: budjetin suunnitteluun, toteutukseen ja seurantaan (Jyrkkiö & Riistama 1996, 364; Pellinen 2005, 110; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 230 - 231.)

### **2.2.1 Budjettitarkkailun sisältö ja tavoitteet**

Budjetointiprosessin kolmannen vaiheen, budjetin seurannan eli budjettitarkkailun, tavoitteena ei ole ainoastaan tavoitteiden ja saavutusten vertaaminen ja erojen rekisteröinti vaan sen tarkoituksena on myös luoda johdolle informaatiota budjetti-kehityksen suunnasta, jolloin tarvittaessa epäsuotuisa kehitys voidaan pysäyttää korjaustoimiin ryhtymällä. Budjettitarkkailun avulla voidaan luoda pohjaa myös seuraavalle budjetille ja analysoida joko suunnitelman ja toteuman tai toteuman ja edellisvuoden toteuman välisiä poikkeamia. Budjettitarkkailun onnistuminen edellyttää sekä sopivin väliajoin laadittavia että oikeaa, täsmällistä ja luotettavaa informaatiota sisältäviä raportteja, joiden pohjalta johto voi tehdä luotettavia johtopäätöksiä. Jos seurannassa havaitaan merkittäviä eroja tavoitteiden ja toteumien välillä, yritysjohdon on välittömästi ryhdyttävä korjaaviin toimenpiteisiin. Taustalleen budjettitarkkailu vaatii aina budjettisuunnittelun, jossa määritetään budjettitavoitteet, tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavat toiminnot ja resurssit sekä budjetin toteutuksesta vastuussa olevat tahot. Budjettitarkkailu ei siis koskaan toteudu muusta budjettiprosessista irrallisena itsenäisenä osana. (Bergstrand 1994, 119 - 120; Jyrkkiö & Riistama 1996, 363; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 243.)

Joseph Fisher, Lauren Maines, Sean Peffer ja Geoffrey Sprinkle (2002) ovat tutkineet sitä, miten budjetoinnin tarkkuus ja työntekijöiden suorituskyky muuttuvat, kun budjetointia ja budjettitarkkailua käytetään suorituskyvyn arvioimiseen pelkän niukkojen resurssien jakamisen sijaan. Tutkimus osoittaa että budjetoinnin käyttö resurssien jakamisen lisäksi suorituskyvyn arvioinnin apuvälineenä vähentää budjetoinnissa usein esiintyvää suunnittelun väljyyttä sekä lisää alaisten ponnisteluja ja työsuoritusten tasoa. Mikäli budjetointi ja budjettitarkkailu rajataan vain varojen kohdentamiseen, saatetaan tutkimuksen mukaan usein tuottavuutta liioitella suuremman budjettiosuuden saavuttamiseksi. (Fisher, Maines, Peffer & Sprinkle

2002, 847 – 863.) Tämän tutkimuksen perusteella budjettitarkkailulla voidaan nähdä olevan siis moninaisia vaikutuksia organisaation toiminnan tehokkuuden nostamiseen ja budjetointitarkkuuden lisäämiseen.

Budjettitarkkailu kehittyi nykyiseen muotoonsa pääosin 1980- luvulla. Sitä ennen budjettitarkkailu oli sekä julkisella että yksityisellä sektorilla pääasiassa joko määrärahaerien tai tuotto- ja kustannuserien tarkkailua, jolloin tarkkailun pääpainona olivat määrärahat, eivät niinkään budjettitavoitteet. Nykyisin erityisesti suurten yritysten ja osin myös julkisen sektorin organisaatioidenkin budjettitarkkailua voidaan nimittää *diagnostiseksi* budjettitarkkailuksi. Diagnostisessa budjettitarkkailussa pyritään ennen kaikkea analysoimaan budjettierojen syitä, hyödyntämään analysoinnissa opittua tietoutta tulevissa budjetoinneissa ja laatimaan johdolle signaaleja tuottavia hälytyskelloja, joiden avulla johdon reagointikykyä saadaan kasvatettua ja korjaavien toimenpiteiden nopea liittäminen budjettitarkkailuun varmistettua. Tällaista menetelmää kutsutaan myös *Latest Estimate*- metodiksi (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 244 - 245; Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 167 - 170.)

Koska budjettitarkkailun perimmäisenä tavoitteena on ohjata yrityksen toimintaa siten, että yritys voi saavuttaa budjettitavoitteensa mahdollisimman hyvin, on budjettitarkkailun tärkein vaihe poikkeamien toteaminen ja niiden välitön analysointi. Tästä vaiheesta voidaan käyttää myös nimitystä budjettipoikkeama-analyysi. Ne poikkeamat, jotka vaikuttavat eniten toimintaedellytyksiin, tulee analysoida ensin, jotta korjaaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä välittömästi. Poikkeamien selkeä ja oikea-aikainen raportointi mahdollistaa budjettitarkkailun hyväksikäytön johdon tehtäviin kuuluvassa toiminnan suunnittelussa ja mahdollisen uuden suunnan asettamisessa. (Jyrkkiö & Riistama 1996, 364; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 244; Kavanaugh & Swanson 2009, 9 - 16.)

Budjettitarkkailussa esille tulevat budjettipoikkeamat voidaan karkeasti jakaa hinta- ja määräeroihin. Budjettieroihin johtavat perimmäiset syyt voidaan tarkemmin jaotella ympäristön odottamattomista muutoksista, epärealistisista suunnitelmista, suunniteltujen toimenpiteiden väärinarvioinnista, toiminnan ja suunnitelman eroa-

vaisuuksista ja tietoisesta väärinbudjetoinnista johtuviin syihin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 245.)

Analysoinnin tulee edistää johdon käyttöön saatettavaa organisaation liiketoimintaan liittyvää ajankohtaista ja olennaista informaatiota. Ollensa informaation määritelmä organisaatiossa määräytyy muun muassa organisaation toiminnan luonteen mukaan, jolloin esimerkiksi voittoa tavoittelevien yritysten tulosbudjetointi ja budjettitarkkailun intressit eroavat voittoa tavoittelemattomien erityisesti julkisen sektorin organisaatioiden määrärahabudjetoinnista ja budjettitarkkailun luonteesta. Yrityksissä budjetointiprosessi on luonteeltaan ensisijaisesti tulostavoitteiden asettamista ja näiden tavoitteiden saavuttamisen seuranta. Julkishallinnossa budjetointi on puolestaan usein lähinnä määrärahojen jakamista ja budjettitarkkailu on pääpiirteissään luonteeltaan määrärahojen riittävyden tarkkailua suunnitelmiin ja aiempiin vuosiin nähden. (Pellinen 2005, 112 - 113, 134; Johansson & Raudasoja 2009, 53.)

Budjettitarkkailun aikajänne voi vaihdella yrityskohtaisesti laajasti. Tarkkailua voidaan toteuttaa kuukausittain, joka neljäs kuukausi, neljännesvuosittain tai jollakin muulla aikavälillä. Joka tapauksessa budjettitarkkailua olisi tarpeen tehdä paitsi tilikauden jälkeen vuositasolla, myös tilikauden aikana. Joissakin tilanteissa, kuten toimintaan vaadittavien rahallisten resurssien ollessa vähissä, voi viikkokohtainen tai jopa päivittäinen tarkastelu olla perusteltua. (Bergstrand 1994, 120.)

Seuraavassa kappaleessa käsitellään budjetointieroihin perustuvan budjettitarkkailun eri muotoja.

### **2.2.2 Budjetointi johdon interaktiivisen ohjauksen muotona**

Budjettitarkkailun antamia signaaleja ja informaatiota voidaan hyödyntää myös budjetoinnin toteuttamisessa. Joustavan, *interaktiivisen ohjauksen* tarkoituksena on herättää keskustelua organisaation toimintalinjausten oikeellisuudesta, uusista

strategisista mahdollisuuksista ja liiketoimintamallin muutostarpeista. Olennaista interaktiivisen ohjauksen luonteessa on se, että todetut ja analysoidut poikkeamat herättävät laajaa keskustelua johdon keskuudessa ja saavat tarvittaessa aikaan toiminnan muutosta. (Järvenpää ym. 2001, 167 - 168.)

Budjetointiprosessin voidaan katsoa edustavan interaktiivista ohjausta erityisesti silloin, kun budjetoinnin luonnetta on kehitetty *ennustepäivitysmenetelmän, tarkistetun budjetin* tai varsinkin *rullaavan ennustamisen* suuntaan. Ennustepäivitysmenetelmä on kiinteän budjetoinnin ja rullaavan ennustamisen välimuoto, jossa tietyin väliajoin, kuukausittain tai neljännesvuosittain, ennustetaan uudelleen parhaan tietämyksen mukaan loppuvuoden kehitys. Ennustepäivitysmenetelmässä budjetoidut tavoitteet säilyvät kiinteinä koko vuoden, mutta ennusteita muutetaan budjetitarkkailun perusteella. Jos ennusteen lisäksi päivitetään organisaation tavoitteet ja budjetti uuden tilanteen mukaiseksi, puhutaan tällöin tarkistetun budjetin menetelmästä. (Järvenpää ym. 2001, 168, 170.)

Rullaavaan ennustamiseen siirrytään usein tilanteesta, jossa menetelmänä on aiemmin käytetty tarkistetun budjetoinnin tai ennustepäivityksen menetelmää. Rullaavan ennustamisen voidaan määritellä olevan säännöllistä, ennakoivaa ja aktiivista seurantaa, jonka antamien signaalien avulla organisaation on mahdollista saada nopeaa palautetta ja reagoida ympäristön muutoksiin, muun muassa hintoihin tai suhdannevaihteluihin. (Järvenpää ym. 2001, 170 - 173.)

Rullaavassa ennusteessa organisaatio laatii ennusteen säännöllisin väliajoin tietyn pituiselle aikajaksolle eteenpäin. Aikavälit voivat vaihdella suuresti, yleisiä ennustamisen aikavälejä ovat rullaavasti 12 tai 13 kuukautta eteenpäin joka kuukausi tai joka kolmas kuukausi päivittäen. Vaihtoehtoisesti ennusteväli voi olla esimerkiksi kolme tai kuusi kuukautta kerran kuukaudessa päivitettynä. Rullaava ennustaminen sopii tyypillisesti erittäin hyvin aloille, joiden toimintaympäristö yleensäkin on muuttuvaa ja dynaamista ja joissa muutokset ovat suuria ja arvaamattomia. (Järvenpää ym. 2001, 173 - 175.)

Rullaavan ennustamisen suuria hyötyjä ovat suunnittelun ja tarkkailun jatkuvuus kertasuunnittelun sijaan sekä jatkuva ajan tasalla pysyminen, toiminnan ennakoitavuuden parantuminen ja suunnitelmien päivittämisen mahdollistuminen. Rullaavan ennustamisen negatiivisena puolena voidaan nähdä jatkuvan ennustamisen mahdollisesti aikaan saama tavoitteiden jatkuva muutostila ja tavoitteiden kommunikoinnin vaikeus. Onnistunut ja positiivisia hyötyjä saavuttava rullaava ennustaminen tarvitsee tyypillisesti erittäin toimivat tietojärjestelmät, jotta tietojen päivitys onnistuu mahdollisimman automaattisesti ja nopeasti. (Eichorn, Barak, Prince & Rasmussen 2003, 79; Järvenpää ym. 2001, 171 - 175.)

Tavoiteltaessa organisaation interaktiivista ohjausta johdon laskentatoimen ohjauksen saralla, on rullaavan ennakoinnin toteuttaminen siis paras keino saavuttaa tavoite. Siirtyminen kiinteästä ja muuttumattomasta budjetoinnista joko tarkistettuun budjetointiin tai ennustepäivitysmenetelmään ovat nekin jo askelia kohti organisaation interaktiivisempaa kommunikaatiota ja voivat oikein toteutettuna tuottaa positiivisia tuloksia organisaation ohjauksen parantamiseen.

### **2.3 Talouden ennakointi johdon apuvälineenä**

Hyvin laaditut ennusteet ovat olennainen osa suorituskkyistä ja tehokasta johtamista ja osaltaan avustavat yrityksen toiminnan suunnittelua. Koska johdon tehtävänä on päivittäin tehdä päätöksiä ilman, että varmuudella voidaan sanoa mitä tulevaisuudessa tapahtuu, on tulevan ennakointi tärkeä osa johdon strategista ja taktista toimintaa. Ennusteet ovat yrityksen toiminnan kannalta yhtä tärkeitä kuin budjetit, joskin erona ennusteiden ja budjettien välillä on usein se, että ennusteita ei tiheään päivitystahtinsa vuoksi laadita yhtä yksityiskohtaisilla tiedoilla kuin budjetit. (Sohal & Wadell 1994, 41; Eichorn ym. 2003, 79.)

Jokaisen yrityksen tulisi ennakoida omaa rahan käyttöönsä. Ennakointitietoa ei ole kuitenkaan mielekäästä tuottaa ilman tarkoitusta ja käyttötarvetta, vaan ennakoinnin tulee olla tarkoituksenmukaista ja käytäntöön sopeutettua. Nykyaikana yritysten

kiinnostus ennakointiin onkin jatkuvasti kasvanut. Kiinnostuksen kasvuun ovat vaikuttaneet yritysten ja niiden toimintaympäristöjen monitahoistuminen ja kasvaminen, monien yritysten sisäisten olosuhteiden muuttumisnopeuden kiihtyminen, päätöksentekoprosessin luonteen muuttuminen entistä systemaattisemmaksi ja myös ennustamismenetelmien kehittyminen. (Coyle & Graham 2000, 15; Sohal & Wadell 1994, 41.)

Ennakointi on tulevien tapahtumien arviointia ja oletusten tekoa. Ennakointimenetelminä voidaan käyttää sekä virallista että epävirallista ennakointia. Epävirallinen ennakointi tulee kysymykseen silloin, kun käytettävissä oleva aika tai informaatio on rajallista ja ennakointi perustuu pääasiassa aiempiin kokemuksiin ja ennakoijan kykyihin. Virallinen ennakointi voi olla sekä kvalitatiivista että kvantitatiivista. Kvalitatiivinen ennakointi pohjautuu johdon arviointiin ja kokemukseen ja on hyödyllistä saatavilla olevan tiedon ollessa epäluotettavaa. Kvantitatiivinen metodi pohjautuu matemaattisiin malleihin ja olettamukseen, että aikaisemman datan ja muiden olennaisten tekijöiden kautta voidaan luotettavasti ennustaa tulevaa. Ennakointitiedon luotettavuutta ja riittävyttä tuleekin tarkastella säännöllisesti. Luontevaa ja erityisen tärkeää on verrata todellista toteumaa ennusteisiin ja vertailussa esiintyvät suuret eroavaisuudet tulee tutkia. Yleensä odottamattomat ja ennalta arvaamattomat toteumien poikkeamat ennusteisiin nähden eivät johdu ennakointijärjestelmästä, joskin epätavalliset poikkeamat voivat toisaalta joskus kertoa myös ennakkoinnin menettelytapojen heikkoudesta. (Sohal & Wadell 1994, 43; Coyle & Graham 2000, 93.)

Muun muassa Gavin Cassar ja Brian Gipson (2008) ovat tutkineet budjetoinnin ja raportoinnin merkitystä johdon ennusteiden tarkkuuteen. Tutkimuksen tulokset tukevat sitä väitettä, että yrityksen ennakointitoiminta on tarkempaa ja sisältää vähemmän virheellisyksiä niissä yrityksissä, joissa johdolla on pääsy laskentatietoihin budjetoinnin ja raportoinnin muodossa, kuin niissä yrityksissä jossa näitä laskentatietoja ei ole johdon käytössä. Kuitenkaan pelkkä budjetoinnin toteuttaminen ei näkyvästi nosta ennakkoinnin tarkkuutta vaan ennustamisen tarkkuuden varmentamiseksi tarvitaan budjetoinnin toteuttamisen rinnalle seuranta- ja raportointia.

(Cassar & Gibson 2008, 707 – 734.) Yrityksen laskentatietoihin pääsy ja niiden säännöllinen seuraaminen auttaa johtohenkilöstöä sisäistämään toimintansa tilanteen myös taloudellisesta näkökulmasta ja näin ollen toiminnan ja talouden syy- ja seuraussuhteiden ymmärtäminen vahvistuu. Tällaisella johtohenkilöstöllä on ehkä paremmat tiedolliset ja taidolliset mahdollisuudet tehdä tarkempia ennusteita toiminnan muutosten vaikutuksesta taloudelliseen tilanteeseen tai päinvastoin, kuin niiden yritysten johtohenkilöstön, joilla ei pääsyä vastaaviin tietoihin ole.

Seuraavassa luvussa käsitellään tarkemmin johdon laskentatoimen tuottaman informaation raportointia ja sen erityispiirteitä.



### **3 SISÄINEN JOHDON RAPORTOINTI JA TALOUDELLISEN INFORMAATION MERKITYS**

Yrityksen taloudellinen raportointi on jaettu perinteisesti yrityksen ulkoiseen raportointiin (financial reporting) ja sisäiseen raportointiin (management reporting). Ulkoinen raportointi käsittää kaiken yrityksestä ulospäin suuntautuvan informaation, kuten tilinpäätöslaskelmat ja – raportit ja perustuu ulkoisen laskentatoimen standardeihin ja säädöksiin. Sisäinen raportointi on suunnattu yrityksen itsensä käyttöön tukemaan organisaation ohjaustoimintaa ja on luonteeltaan ulkoista raportointia vapaamuotoisempaa. Tässä luvussa käsitellään tarkemmin johdon laskentatoimen toteuttamiseen kuuluvaa sisäistä raportointia. (Järvenpää ym. 2001, 164.)

#### **3.1 Sisäinen raportointi osa johdon laskentatoimea**

Johdon päätöksenteon yhtenä perustana on johdon laskentatoimen tuottama informaatio yrityksessä. Johdon laskentatoimen olennainen osa on informaation tuottamisen lisäksi kappaleen 2.1 mukaisesti informaation tehokas ja oikea-aikainen jakaminen. Varsinkin nykypäivän jatkuvasti muuttuvassa kilpailuympäristössä käyttövalmiin informaation saaminen oikea-aikaisesti on yhä tärkeämpää (Calvasina, Calvasina, Calvasina & Gray 2006, 1 - 2.) Tätä informaation jakamista johdon käyttöön voidaan kutsua organisaation sisäiseksi raportoinniksi.

Yrityksen sisäinen raportointi voidaan jakaa esimerkiksi erilaisiin tilastoihin, erityisraportteihin sekä johdolle suunnattuun sisäiseen raportointiin ("management reports" tai "performance reports"). Perinteisesti sisäisen raportoinnin on nähty pohjautuvan pitkälle yrityksen budjetointiin, mutta tietotekninen kehitys on viime vuosikymmenien aikana tuonut uusia mahdollisuuksia raportoinnin kehittämiseksi mahdollistamalla raportoinnin aiempaa suuremman joustavuuden ja räätälöitävyyden. Sisäisen raportoinnin toteuttamiseen vaikuttavat nykyisin esimerkiksi organisaation laajuiset toiminnanohjausjärjestelmät (kuten SAP ERP), tuloskorttiajattelun lisääntyminen ja vakiintuminen (BSC) sekä uudenlaiset talousmittarit. Vaikka ulkoisen ja

sisäisen raportoinnin pääasialliset kohderyhmät eroavatkin toisistaan, yhä useammin ja erityisesti isoimmissa organisaatioissa ulkoinen ja sisäinen raportointi nojaavat samoihin ulkoisesta laskennasta peräisin oleviin ratkaisuihin (kuten kansainväliset tilinpäätösstandardit IAS ja Generally accepted accounting principles US GAAP). Seurannan tarpeen ja sisällön määrittelevät täysin yrityksen omat operatiiviset ja strategiset lähtökohdat, joiden mukaisesti yrityksen on seurantajärjestelmänsä kehitettävä. Tällöin saadaan tuotettua sellaista tietoa, jota voidaan käyttää organisaation tiedonjohtamisessa. Seurantatieto antaa käyttäjälleen informaatiota siitä, missä ja kuinka kaukana tai lähellä asetettuja tavoitteita ollaan. (Järvenpää 2001, 163 - 165; Vilkkumaa 2005, 423 - 425.)

Johdon raportoinnin lisääntyvänä trendinä on 2000- luvulla ollut havaittavissa raportointiaikataulujen kiihtyvä nopeus ja pikaraporttien käytön lisääntyminen nopean tai jopa reaaliaikaisen tiedon saamiseksi. Tärkeänä pidetään myös raporttien monikatseisuutta, sillä nykyään myös monet yritykset ovat varsin monimutkaisia kokonaisuuksia. Johto haluaa tarkastella raporttien sisältämää informaatiota usealta eri taholta, kuten asiakkaittain, alueittain tai tulosityksiköittäin. Raporttien selkeyttä ja havainnollisuutta on pyritty parantamaan kiinnittämällä huomiota raporttien visuaalisuuteen ja niin sanotun *drill down*- ominaisuuden hyödyntämiseen, jolloin tietoihin voidaan porautua yksityiskohtaisemman tiedon tasolle. Jatkuvan ennustamisen aikana sisäisen raportoinnin keskeisiksi piirteiksi ovat nousseet trendien havaitseminen etukäteen, toiminnan mahdollisuuksien ja uhkien kartoitus, nykyisten oletusten kyseenalaistaminen sekä korjaavien toimenpiteiden ennakoivuus. Näiden piirteiden avulla voi johto vaikuttaa asioiden kulkuun jo ennen kuin puuttuminen on myöhäistä ja riskit realisoituneet. (Järvenpää 2001, 163 - 165.)

Johdolle suunnatut raportit voivat olla luonteeltaan säännöllisiä rutiiniraportteja, erityisraportteja, erillisselvityksiä tai niin sanottuja *ad hoc*- raportteja, jotka ovat tiettyyn tarpeeseen erillisestä tilauksesta tuotettuja raportteja. Lisäksi johdolle voidaan tuottaa erinäisiä talous- ja muita tilastoja. (Johansson & Raudasoja 2009, 24.)

Grandlund ja Lukka (1997) ovat tutkineet suomalaisen johdon raportoinnin peruspiirteitä. Heidän mukaansa suomalaisen johdon laskentatoimen ja sisäisen raportoinnin ydin on budjetointi. Rutiiniraportteja tuotetaan tutkimuksen mukaan erittäin paljon, ja raporttien tuottaminen tapahtuu yleensä kuukausittain valmistuen muutamana viikona kuluessa kuun loputtua. Lisäksi johdon käyttöön tuotetaan niin sanottuja pikaraportteja (flash reports), jotka sisältävät nopean valmistumisensa vuoksi vähemmän yksityiskohtia ja ovat epätarkempia kuin kokonaisvaltaiset kuukausiraportit. Monien suomalaisten johtajien mukaan pikaraportit kuitenkin sisältävät tärkeintä päätöksentekoa tukevaa informaatio, jota he talouden sisäisellä raportoinnilla saavat. Aiemmin yleiset tulkitsemis- ja ymmärtämisongelmat ovat vähentyneet sen myötä, kun suomalaisissa yrityksissä on ryhdytty kiinnittämään huomiota raporttien sisältöön ja esitysmuotoon ja varsinkin kansainvälistyneissä organisaatioissa on yhä useammin ulkoisen laskentatoimen ja ulkoisen raportoinnin lisäksi sisäistetty kansainvälisesti hyväksytyjä laskentatoimen periaatteita myös johdon laskentatoimessa ja johdon sisäisessä raportoinnissa. Tulevaisuussuuntautuneisuus on tullut Suomessakin ajankohtaiseksi myös sisäisen raportoinnin suhteen ennakkoinnin muodossa. Cassarin ja Gipsonin (2008) tutkimuksessa on käynyt myös ilmi, että yrityksen ennakkointitoiminta on tarkempaa ja sisältää vähemmän virheellisyyksiä niissä yrityksissä, joissa johdolla on käytössään toiminnan suunnittelun lisäksi sisäisen raportoinnin antamaa informaatiota. (Grandlund & Lukka 1997, 233 - 237; Cassar & Gibson 2008, 707 - 734.)

### **3.1.1 Sisäisen raportoinnin tehtävät**

Jotta esimies voi johtaa omaa vastuualuettaan ja johto ohjata koko organisaation toimintaa, on johtohenkilöstön saatava jatkuvasti käytettäväkseen riittävästi luotettavaa ja oikea-aikaista tietoa toiminnan ohjauksen eri osa-alueilta. Tarvittava tieto on sekä määrällistä että laadullista ja koskee sekä yrityksen toimintaa että taloutta. Yritysjohdon yleisimmin tarvitsemat seuranta- ja raportointitiedot liittyvät tulevaisuuden hallintaan, organisaation aikaansaannoksiin ja käytössä oleviin resursseihin. (Johansson & Raudasoja 2009, 20 - 21.)

Johdon laskentatoimen sisäinen raportointi on keskeinen osa organisaation ohjausjärjestelmää ja sen tehtävänä on tuottaa organisaation johdolle ja esimiehille tietoa ja raportointivälineistöä toiminnan ja talouden syy-seuraussuhteiden ymmärtämiseen. Taloushallinnosta saatavat pelkät luvut kertovat rahamääräisesti toiminnan seuraukset, mutta ei välttämättä sitä, onko toiminta ja tekeminen toteutunut suunnitellusti. Siksi kyse ei saisi olla pelkästään raporttien jakelusta, vaan sisäisen raportoinnin yhteydessä tärkeää on myös raportointitiedon analysointi. Muun muassa Robert Hay on jo vuonna 1953 tutkinut sitä, missä laajuudessa johdoto käyttää laskentatoimen tuottamia raportteja ja miten raporttien tulisi avustaa johtoa. Tutkimus osoitti, että jo tuolloin laskentatoimen raportit on tunnistettu johdon työkaluiksi ja poikkeamien analysoinnin yhdeksi tärkeimmistä raportoinnin tehtävistä. (Hay 1953, 1206 - 1220; Johansson & Raudasoja 2009, 18 - 19, 22; Pellinen 2005, 134.)

Raportoinnin tehtäviä ovat paitsi menneen historiatiedon tuottaminen, myös informaation tuottaminen nykyhetkestä ja tulevaisuudesta. Sisäisen raportoinnin tehtävänä on myös antaa palautetietoa talousohjausprosessin edettyä suunnittelusta toimintaan, sillä budjetointi ilman sisäistä raportointia on merkityksetöntä. Nykyisin sisäisessä raportoinnissa painottuu usein ennakkoinnin merkitys menneen kehityksen syiden etsimisen sijaan. Johdon tehtävänä on selittelyn sijaan keskittyä tulevan kehityssuunnan analysointiin ja reagointiin saatujen signaalien pohjalta, jolloin myös raportoinnilta vaaditaan informaatiota, joka tukee johdon ennakoivaa toimintaa. (Johansson & Raudasoja 2009, 22 - 23; Cassar & Gibson 2008, 710; Pellinen 2005, 134.)

Tenglabin (2002) tutkimus osoitti, että yritysjohto käyttää informaation hallintaan, eli informaation hankkimiseen, tarkasteluun ja edelleen tiedottamiseen työpäivästään keskimäärin 51 prosenttia. Informaation tuottamisella on näin ollen suuri merkitys johdon työskentelyn apuna. Päätöksentekoprosessia ei tutkimuksessa kuitenkaan nähty merkittävänä informaatiota käyttävänä toimintona, sillä päätöksentekoon käytettävä aika päivittäin oli tutkimuksen mukaan keskimäärin vain 7 prosenttia. Brunsin ja McKinnonin (1993) tutkimus osoitti jo aiemmin, että puhuttaessa

taloudellisesta informaatiosta, kaikista tehokkaimpina johdon laskentatoimen raporteina ei koettu olevan jokapäiväiseen päätöksentekoon informaatiota tuottavat raportit vaan sellaiset raportit, jotka vahvistavat johdolle heidän aikaisempien päätöksensä oikeellisuuden ja oikeat vaikutukset ja jotka tuottavat informaatiota nykyisistä resursseista (Bruns & McKinnon 1993, 107; Tengblad 2002, 556).

Brunsin ja McKinnonin sekä Tengbladin tutkimustuloksista poiketen Laitisen (2009) tutkimus puolestaan myöhemmin tuki päätöksentekoprosessin merkittävyyttä esimiestyöskentelyssä, ja näin ollen myös informaation tarpeen merkittävyyttä päätöksenteon tukena. Laitisen tutkimuksen tulosten poikkeamisen yksi osatekijä saattaa olla yritysten sisäisten ja ulkoisten toimintaympäristöjen kiihtynyt muutosnopeus. Koska nykypäivänä muutoksia tapahtuu varsin nopeillakin sykleillä, on myös informaation tarve päätöksenteon tueksi lisääntynyt. Laitisen tutkimus osoitti myös, että informaation tarve ja painoarvo eri johdon toiminnoissa eivät ole merkittävästi riippuvaisia organisaation koosta, tuotannon alasta, strategiasta tai kilpailutilanteesta, vaan ennen kaikkea ylimmän johdon työn luonteesta. Tästä syystä myös taloudellisen raportointijärjestelmän suunnittelu ja rakentaminen tulisi nähdä ylimmän johdon vastuualueena, jotta tuotettu informaatio vastaisi johdon tiedon tarvetta. Kantaa on otettava siihen, mitä tietoa tarvitaan ja mistä lähteistä tietoa hankitaan, miten tiedon luotettavuus, kattavuus ja jatkuvuus varmistetaan, mitkä ovat raporttien jakelutavat, tarkempi sisältö ja miten raportointi liitetään johtamisjärjestelmään. (Johansson & Raudasoja 2009, 23; Laitinen 2009, 564 - 566.)

### **3.1.2 Johdon laskentatoimi ja sisäinen raportointi julkishallinnossa**

Valtion virastojen ja laitosten talousjohto toimii tietyin reunaehdoin, jotka ovat sekä muodollisia kirjoitettuja säädöksiä, että kirjoittamattomia taloudellisuuteen velvoittavia periaatteita. Muodollisia säädöksiä ovat muun muassa laki ja asetus valtion talousarviosta sekä viraston oma prosessiohje tai taloussääntö, jossa talousarvioasetuksen vaatimukset konkretisoituvat. Valtion virastot noudattavat yleisen kirjanpitolain sijaan lakia ja asetusta valtion talousarviosta, joista käytetään myös

nimitystä budjettilaki ja – asetus. Nämä reunaehdot on otettava huomioon niin viraston talouden suunnittelun, toimeenpanon kuin talouden raportoinninkin kohdalla. (Etelälahti & Pöllä 2002, 72 - 73, 81; Johansson & Raudasoja 2009, 176 - 177.)

Valtionhallinnossa johdon laskentatoimi voidaan nähdä samankaltaisena kuin yrityksen: johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa viraston johtamista tukevaa informaatiota, jossa erityisesti korostuu vaatimus ennakoitavuudesta. Valtionhallinnossa liike- ja talousarviokirjanpito ei tuota riittävää tietoa viraston sisäisen toiminnan tueksi johtuen pääasiassa määrämuotoisesta kirjanpidosta, joka on rakennettu ulkoisten tahojen tarpeita palvelevaksi. Näin ollen virastojen on luotava itselleen oman toiminnan johtamiseksi riittävää tietoa tuottavat sisäisen laskennan ja raportoinnin menettelytavat. Pääasiassa ulkoisen laskentatoimen tarpeita palvelevat laskelmat on määrätty erinäisin säädöksin, sen sijaan johdon laskentatoiminta, eli viraston omaa johtamista tukevaa laskentatoimen toteuttamista, ei ole yhteisin ohjein tai määräyksin säännelty, vaan sen kehittäminen on jäänyt virastojen itsensä varaan. Tästä johtuen virastojen johdon laskentatoimen toteutuksissa on varsin suuriakin eroja, jotka ovat riippuvaisia niin viraston toiminnasta, sen laajuudesta kuin käytettävissä olevista laskentatoimen resursseista. (Etelälahti & Pöllä 2002, 245 - 247; Johansson & Raudasoja 2009, 190 -191.)

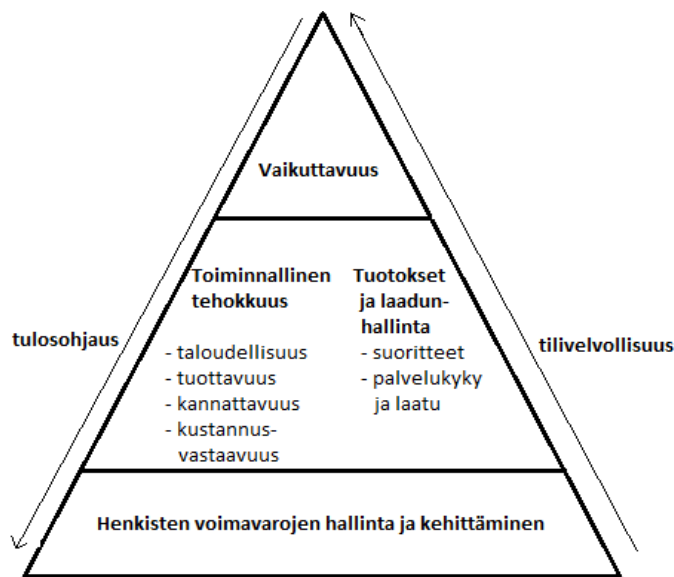
Valtionhallinnon, eli valtion virastojen ja laitosten sekä ministeriöiden toiminta ja tehtävät rahoitetaan pääsääntöisesti verovaroin poliittisten päätösten mukaisesti ilman asiakkailta perittäviä maksuja. Valtiolla on kuitenkin myös toimintaa, joka rahoitetaan asiakasperusteisesti (esimerkkinä passien myöntäminen). Rahoitusmuodosta riippumatta iso osa julkisista talouksista on budjetilla ohjattavia talouksia, eli budjettitalouksia, jotka ovat budjetin ulkopuolista taloutta tiukemmin poliittisesti ohjattuja. (Etelälahti & Pöllä 2002, 74 -75; Etelälahti, Kiviniemi, Strömberg & Vehkamäki 2008, 106; Meklin 2002, 34,44.)

Budjettiin perustuvassa toiminnassa perusongelmana on usein taloudellisten resurssien riittävyys. Kysymys on siitä, että raha saadaan riittämään vaadittuun toimintaan joka hetki. Perusongelma ilmenee sekä resurssien jaon yhteydessä että

lisäksi saatujen määrärahojen suunnittelussa koko vuodelle. Määrärahojen riittävyyden varmistamiseksi virastojen ja laitosten on tarkkaan seurattava budjetti- ja määrärahatilanteensa kehittymistä ja toimittava tarpeen vaatiessa seurannan kautta saatujen signaalien mukaisesti. Taloudellisen sisäisen raportoinnin voidaan siis sanoa julkisissa talouksissa pohjautuvan hyvin pitkälle budjettiin. Budjetin toimeenpanon keskeinen osa onkin toimeenpanon seuranta, jota tapahtuu koko toimeenpanon ajan ja käsittää yksikön suorittaman oman toimintansa toteutumisen ja onnistumisen seuraamisen sekä budjetin tarkentamisen tarpeen mukaisesti. Julkishallinnossa perinteisiä budjetin seurantaan perustuvia säännöllisiä raportteja ovat muun muassa talousarvion ja talousarvion käyttösunnitelmien kuukausittaiset toteumavertailut tai osavuosikatsaukset. (Meklin 2002, 92 - 93, 145; Johansson & Raudasoja 2009, 24.)

Julkisella sektorilla sanotaan noudatettavan tulosohjausta ja – johtamista, tarkoittaen että viraston käytettävissä olevien resurssien tulisi määräytyä viraston aikaansaannosten perusteella. Julkinen sektori käyttää mieluummin ilmausta tuloksellisuus kuin kannattavuus, sillä valtionhallinnon tulos eikä kannattavuus ole samalla tavalla yksiselitteisesti laskettavissa kuin yrityksissä johtuen muun muassa siitä, että vain pieni osa toiminnasta on maksullista. Tuloksellisuuden voidaan määritellä olevan voiton saavuttamisen tavoitteen sijaan suoritteiden aikaan saamista mahdollisimman taloudellisella tavalla. (Etelälahti ym. 2008, 117 - 118.)

Muun muassa Etelälahti ym. (2008) sekä Raudasoja ja Johansson (2009) ovat esittäneet teoksissaan kuvion 1 mukaisen valtiovarainministeriön työryhmän työhön perustuvan tuloksellisuuskäsitteistön, jota kutsutaan myös valtionhallinnon tulosprismaksi.



**Kuvio 1.** Valtionhallinnon tulosprisma (Johansson & Raudasoja 2009,128, Etelä-lahti ym. 2008, 120)

Valtion talouden ja toiminnan tuloksellisuuden peruskriteerit on säädetty valtion talousarviolaissa ja –asetuksessa (L 13.5.1988/423; A 11.12.1992/1243). Valtionhallinnon tuloksellisuuden peruskäsite, tulosprisma, jakautuu neljään peruskriteeriin: Yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen (miten hyvin valtionhallinnon toiminta vastaa yhteiskunnan tarpeisiin), toiminnalliseen tehokkuuteen, tuotoksiin ja laadunhallintaan (millaisia ja miten laadukkaita tuotteita ja palveluita on saatu aikaan) sekä henkisten voimavarojen hallintaan (miten esimerkiksi henkilöstön osaamista, työkykyä ja työmotivaatiota sekä johtamista kehitetään). Toiminnallisen tehokkuuden peruskriteerin osatekijöitä ovat taloudellisuus ja tuottavuus sekä maksullisen toiminnan osalta kannattavuus tai kustannusvastaavuus. Toiminta on sitä tuottavampaa, mitä vähemmällä panoksilla tuotokset saadaan aikaan ja sitä taloudellisempaa, mitä vähemmin kustannuksin ne on tuotettu. Esimiehen johtamassa toiminnassa tai yksikössä tavoitteeksi asetetut toiminnalliset tulokset on saavutettava käytettävissä olevilla resursseilla. Jokaisen valtionhallinnon yksikön on siksi suunniteltava ja seurattava toimintaansa myös edellä esitetyillä, neljällä tuloksellisuuden osa-alueella. (Etelälahti ym. 2008, 120; Meklin 2002, 69; Johansson & Raudasoja 2009, 17, 125; Tuloksellisuus [viitattu 24.3.2010].)



Julkisessa organisaatiossa talouden tarkastelu tulee aina toteuttaa suhteessa organisaation perustehtävään ja sille asetettuihin vaikuttavuustavoitteisiin. Vaikuttavuuteen vetoaminen ei kuitenkaan saa sulkea pois talouden näkökulman tarkastelun merkitystä, vaan jokaisen organisaation ja organisaation yksikön tulee olla tietoisia oman organisaationsa vaikuttavuuden kustannuksista ja edistää myös oman yksikkönsä taloudellista toimintaa. (Johansson & Raudasoja 2009, 26 - 27.)

Strategisten talouskysymysten osalta julkiset organisaatiot poikkeavat yritysten strategiakysymyksistä siten, että julkisen organisaation kohdalla suurimmat linjapäätökset varojen käytöstä on tehty jo ennen resurssien jakamista. Esimiesten tehtäväksi jää tällöin tehtyjen päätösten toimeenpano pääsääntöisesti tyytyen myös jo jaettuihin taloudellisiin kehyksiin. Nykyinen kehityssuunta valtion resurssien jakamisessa on kuitenkin se, että poliitikot päättävät entistä suuremmista rahakokonaisuuksista aikaisempien yksityiskohtaisten päätösten sijaan tuoden julkisen organisaation johdolle ja esimiehille entistä enemmän vastuuta toiminnan taloudellisuuden suunnittelusta ja seurannasta. (Johansson & Raudasoja 2009, 26 - 27.)

### **3.2 Sisäisen raportoinnin ja raporttien kriteerit**

Raportoitavissa olevaa laskentatietoa on saatavilla hyvin paljon ja joskus oleellisen tiedon informoiminen saattaa olla haasteellista. Tärkeää siirrettäessä tuotettua tietoa eteenpäin johdon toiminnan tueksi, on kiinnittää huomiota tiedon oikeanlaiseen ja riittävään esitystapaan. (Smith & So 2003, 59.)

Yrityksen seurannan tarkka sisältö määräytyy suoraan yrityksen operatiivisista ja strategisista tavoitteista sekä yrityksen tiedonjohtamiskulttuurin tasosta. Raportointitiedon tulee kuitenkin olla aina rakentavaan sävyyn tuotettua analysoitua tietoa, jonka tärkein tehtävä on helpottaa tärkeiden tietojen kommunikointia ja auttaa johtoa ja esimiehiä reagoimaan ja ennakoimaan. (Calvasina & Gray 1995, 72; Johansson & Raudasoja 2009, 22; Viikkumaa 2005, 425.)

Että seurantatietoa voidaan käyttää toimintojen tarkkailussa ja toiminnan kehittämisessä, on informaation saajan ymmärrettävä ja sisäistettävä saamansa tieto. Siksi julkaistavalla seurantatiedolla on olemassa tiettyjä kriteerejä. Jo vuonna 1953 Robert Hay määritteli tutkimustulostensa perusteella raporttien kriteereiksi niin sanotut kuusi C:tä (englanniksi correct, clear, complete, concise, convincing ja considerate of reader), eli raporttien tulee olla paikkansapitäviä, selkeitä, aukottomia, ytimekkäitä, vakuuttavia ja käyttäjän huomioon ottavia. Muun muassa Vilkkumaa (2005) sekä Raudasoja ja Johansson (2009) ovat määritelleet raporttien kriteereiksi seuraavat tekijät:

- tiedon ymmärrettävyys
- oikea sisältö ja oleellisuus
- oikea-aikaisuus
- lukemisen helppous ja ymmärrettävyys
- oikea määrä ja
- oikea kohtaanto (Hay 1953, 2015; Johansson & Raudasoja 2009, 23 – 24; Vilkkumaa 2005, 425.)

Seurantatiedon saajan on ymmärrettävä saamansa tiedon sisältö, merkitys ja tiedon hyväksikäyttömahdollisuus. Lisäksi jokaisen tietoa tarvitsevan tulee saada sitä tietoa, mitä hän omaan toiminnan johtamiseen tarvitsee. Tuotetun seurantatiedon tulee vastata juuri sitä, mitä halutaan seurata. Seurantatiedon tarpeen syvyys ja yksityiskohtaisuus vaihtelevat melko paljon eri organisaatiotasojen välillä. Pienemmän toiminnallisen tiimin tarvitsema seurantatieto voi olla hyvinkin yksityiskoh- taista, kun taas organisaation johto haluaa pääsääntöisesti tarkastella strategian ja toimintasuunnitelman kokonaisvaltaista toteutumista, usein vain muutaman tun- nusluvun kautta. Raporttien oikeasisältöisyys on tällöin haastavaa saavuttaa, mut-

ta toteutuu parhaiten, samoin kuin raporttien ymmärrettävyydenkin, kun seurantaraporttien sisällöllinen rakentaminen toteutetaan yhdessä seurantatiedon tarvitsijoiden kanssa. (Johansson & Raudasoja 2009, 23 - 24; Calvasina ym. 2006, 4 - 6; Vilkkumaa 2005, 425 - 427.)

Raportoinnin oikea-aikaisuuden varmistaminen takaa sen, että seurantatiedon käyttäjä saa informaation riittävän ajoissa voidakseen hyödyntää tietoutta omassa toiminnassaan. Mitä enemmän yritys haluaa hyödyntää ennakoivia toiminnan ohjauksessaan, sitä vaativampaa ja tärkeämpää seurantatiedon oikea-aikaisuuden toteuttaminen on. Jos olennainen tieto raportoidaan liian myöhään, ei informaatioon reagointi ole enää mahdollista ja tällöin seurantatieto menettää merkityksensä. Joskus voidaan joutua tinkimään raporttien tarkkuudesta oikea-aikaisuuden kustannuksella, erityisesti jos kyseessä on hyvin nopealla varoitusajalla suoritettavasta raportoinnista (Calvasina & Gray 1995, 71; Johansson & Raudasoja 2009, 23 - 24; Vilkkumaa 2005, 426.)

Raporttien tulee olla riittävän helppolukuisia ja ytimekkäitä siten, että käyttäjä ymmärtää saamansa tiedon ja osaa käyttää sitä oman toimintansa kehittämisessä. Selkeys edellyttää, että raporttien käyttäjä ymmärtää näkemänsä ja lukemansa ilman sanakirjaa ja suurempaa tulkitsemisen tai uudelleenlaskemisen tarvetta siten, että raportin sisältämät tiedot voidaan omaksua käyttöön jopa sellaisenaan. Raporttien lukeminen ja tulkitseminen helpottuu, kun seurantatietoa ei ole raportissa liikaa. Jos raportin sisältämät lukutiedot ovat monimutkaisia ja yhteen raporttiin sisällytetään useita eri teemoja, voi se aiheuttaa raportin käyttäjässä hämmennystä. Raportin yhteyteen onkin syytä tarvittaessa lisätä myös sanallisia selityksiä ja analyyseja selkeyden parantamiseksi. (Calvasina ym 2006, 2,4; Calvasina & Gray 1995, 70 – 71; Johansson & Raudasoja 2009, 23 - 24; Vilkkumaa 2005, 426 – 427.)

Raporttien esitysmuodon vaikutusta informaation tulkitsemiseen on tutkittu melko paljon; muun muassa Stella Smith ja Malcolm So (2003) tutkivat esitysmuodon vaikutusta johdon päätöksentekoon liittyvien tietojen kommunikoinnissa. Heidän

tutkimuksessaan eroja löytyi eri esitysmuotojen välillä valmistusajan nopeudessa ja päätöksentekotarkkuudessa. Huomattavia eroja ei kuitenkaan voitu todistaa olevan luotettavuuden suhteen. James Bierstaker ja Richard Brody (2001) tutkivat kaavioiden ja kerronnallisen raportointitavan mahdollisia eroja tulosten saavuttamisessa. Sen lisäksi, että tutkimuksessa, kuten monessa edeltäneessä tutkimuksessa selvisi, ettei mikään yksittäinen raporttien esitysmuoto ole selkeästi muita parempi, todettiin myös, että suuren tietomäärän sisältävä raportti ei ole aina paras mahdollinen tapa informoida. (Bierstaker & Brody 2001, 124 - 127; Smith & So 2003, 59 - 65.)

Suuren tietomäärän sisältävissä raporteissa oleellinen tieto saattaa hukkuu tietotulvaan, eikä raportista ole olennaisen tiedon saannin kannalta varsinaista hyötyä. Liian suuri tietomäärä lisää väärinkäsitysten mahdollisuuden ja analysointi- sekä syy- ja seuraussuhteiden tulkinnan virheellisyyksien määrää. Vaikkakin luotettavuuden suhteen edellisten tutkimusten mukaan ei raportin esitysmuodolla olekaan tekemistä, tulisi informaation esitysmuoto silti aina suhteuttaa informoitavan tiedon luonteeseen siten, että esitysmuoto on kyseiselle informaatiolle paras ja selkein.

Sisäisen raportoinnin keskeisimpiä kriteerejä on tiedon oikea määrä. On todettu, että mitä laajemmaksi seurantatiedon määrä kasvaa, sitä suurempi uhka on, että tietoa ei johda mihinkään. Jos seurantatietoa tuotetaan jatkuvasti, voidaan päätöksentekoa helposti lykätä odottamaan pian saatavilla olevaa lisätietoa ja täten päätöksentekoprosessi saattaa hidastua. Suuria oikean tiedon määrän tuottamisen haasteita on se, miten siirtyä vähemmän tärkeän historiatiedon tuottamisesta painottamaan enemmän merkittävän ennakoivan tiedon tuottamisen tärkeyttä. (Vilkkumaa 2005, 427.)

Tiedon kohtaanto on Vilkkumaan (2005) mukaan sitä, miten yrityksen eri toimijoiden, organisaatiotasojen ja tiimin jäsenten tiedon tarpeet eroavat toisistaan ja miten tiedon käyttäjä saa määrällisesti ja laadullisesti riittävän tiedon päätöksenteoonsa. Yrityksen tulisi määritellä eri toimijatahojen ja -tasojen tietotarpeet, tiedon johtamisen periaatteet ja tiedon jakamisen menettelytavat. Yleinen periaate on,

että jokaisen toimijan on saatava tietoa omasta vastuualueestaan ja siitä, miten omaa suoritusta seurataan, miten suoritus on sujunut ja mitkä ovat sitä kohtaavat mahdollisuudet tai haasteet ja esteet. Raporttien helppo saatavuus tulee myöskin taata, sillä raporttien tuottamisesta ei ole hyötyä, jos raporttien loppukäyttäjät eivät pääse niitä hyödyntämään. (Calvasina ym. 2006, 4 - 6; Vilkkumaa 2005, 425 - 428.)

Hyvien ja käytettävien raporttien suunnittelun ja valmistuksen yhteydessä on syytä kiinnittää huomiota myös siihen, että raportti on osuvasti nimetty niin, että raportin otsikko kertoo raportin sisältämän informaation tarkoituksen. Otsakkeesta tulisi selvittää ainakin siis, mitä raportissa on arvioitu ja miltä aikaväliltä arviointi on suoritettu. (Calvasina & Gray 1995, 70.)

Riippumatta raportin tarkemmasta sisällöstä, tulee siitä aina käydä selkeästi esille merkittävät erot ja tärkeät esille tuotavat seikat. Kaikkien raporttien tulee olla johdonmukaisia siten, että raporttimuoto ja raportoitavat seikat pysyvät johdonmukaisesti samankaltaisina raportointikaudesta toiseen. Raportoinnin johdonmukaisuuden varmistamiseksi on raporttien muutostarpeet oltava perusteltuja ja niitä tulee tehdä kohtuullisen harvoin. (Calvasina & Gray 1995, 71.)

Strategisen johtamisen merkityksen myötä myös laskentatoimen raportointia on kohdistettu vastaamaan yhä enemmän ylimmän johdon tarpeita ja samalla laskentatoimen tarkasteluperiodi on pidentynyt. Yhä enenevässä määrin vaaditaan informaatiota esimerkiksi etsittäessä yrityksen strategisia menestystekijöitä ja määriteltäessä yrityksen kilpailuetuja. Yrityksen johtamisjärjestelmien muuttuminen, sisäiset toiminnalliset-teknologiset muutokset, ympäristön aiheuttamat muutospaineet ja tietotekninen kehitys ovat erityisesti vaikuttaneet johdon raportoinnin nykyiseen kehittämiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 270 - 271.)

### 3.3 Sisäisen raportoinnin ongelmakohdat

Laskentatoimen niin ulkoisia kuin sisäisiäkin raportteja tuotettaessa ja niitä käytettäessä on kiinnitettävä huomiota niiden sisältämään tietoon. Raporttien valmistukseenkin vaikuttavat laskentatoimen ongelmakohdat voidaan jakaa esimerkiksi neljään pääluokkaan, jotka ovat :

- laajuusongelma
- arvostusongelma
- jakamisongelma ja
- mittaamisongelma (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41.)

*Laajuusongelma* liittyy nimensä mukaisesti raporttien sisältämän tiedon laajuuteen. Mitä tietoja laskelmiin otetaan mukaan? Ulkoisen laskennan puolella raporttien laajuusongelma on yleensä nopeammin selvitetty, kuin johdon laskentatoimen raporttien kohdalla, sillä niiden sisältöä säädellään muun muassa kirjanpitolainsäädännön noormein. *Arvostusongelman* kohdalla ratkotaan, mitä arvoja laskentatoimen raporteissa käytetään. Johdon laskentatoimessa käytetään usein hankintahintaista arvostusta, mutta organisaation tilanteesta riippuen yritys voi siirtyä käyttämään myös päivänhintaista tai jälleenhankintahintaista arvostusta. *Jakamisongelma* puolestaan voidaan jakaa kahteen alaongelmaan: jaksotusongelmaan ja kohdistusongelmaan. Jaksotusongelmassa yritys ratkoo pitkävaikutteisten tuotantokijöiden jaksotuksia poistoina. Ulkoisen laskennan tietojärjestelmissä säädökset ohjaavat poistomenettelyä huomattavasti johdon laskentatoimeaa tarkemmin. Kohdistusongelma koskee yrityksen tuottojen ja kustannusten tuotteille, toiminnolle, tulosityksiköille tai palveluille kohdistamisen problematiikkaa. Yleensä kohdistamisongelma pyritään ratkaisemaan aiheuttamisperiaatetta soveltamalla,

jolloin kustannukset ja tuotot jaetaan niiden aiheuttamissuhteen mukaisesti. *Mittaamisongelma* puolestaan liittyy rekisteröidyn tiedon oikeellisuuteen ja tarkkuuteen. Onko esimerkiksi yrityksen tilikartta riittävän tarkka tai voidaanko resurssikäytön määrä riittävän tarkasti rekisteröidä laskentajärjestelmään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41 - 43.)

Sisäisiä raporteja suunniteltaessa ja valmistettaessa sekä niitä käytettäessä on tärkeää tiedostaa myös laskentatoimen perusongelmat, sillä näiden ongelmien tuntemus tarjoaa paremmat mahdollisuudet laskentaraporttien tulkintaan ja hyväksikäyttöön päätöksenteossa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 41, 43.)

Raporttien sisällöltään väärä tieto ja vääränlainen esitystapa johtavat usein virheellisiin tulkintoihin ja toimenpiteisiin tai heikentävät tiedon oikeaa ja tehokasta käyttöä. Oleellisen tiedon määritelmä tai kyseisen määritelmän puute muotoutuu helposti ongelmakohtaksi sisäisten raporttien valmistamisessa. Siksi tärkeää onkin, että raporttien tarkoitus ja tarvittava sisältö määritellään yhdessä raporttien loppukäyttäjien kanssa. Lähtökohta tämän yhteistyön onnistumiselle on, että organisaation johto itse tiedostaa, mitä tietoa toimintansa tueksi tarvitsee. (Calvasina & Gray 1995, 70; Johansson & Raudasoja 2009, 23 -2.)

Sekä raporttien tekijöiden että raporttien käyttäjien kannalta katsottuna raportointi voidaan kokea työlääksi, jos raportoitavat tiedot ovat hyvin laaja-alaisia tai liian tarkkoja ja manuaalisen työn osuus raporttien tuottamisessa on suuri. Usein myös liian pitkälle suuntautuvat ennusteet mielletään epäolennaiseksi tiedoksi, jolloin kyseinen tieto voi jäädä kokonaan hyödyntämättä. (Järvenpää ym. 2001, 166.)

Lisäksi monilla yrityksillä voi olla käytössään sisäisen raportoinnin malleja, jotka eivät sovellu hyvin oman organisaation toimintaan ja luonteeseen. Syitä epäsopivien sisäisten raporttien tuottamiseen voivat olla muun muassa raportointimallien hidastempoinen kehitys, raportoinnin merkityksen korostamattomuus organisaatiossa tai sisäisen raportoinnin säännösten tai ohjeistuksen puuttuminen. Puutteet talouden sisäisessä raportoinnissa saavat usein aikaan epäluottamusta raporteista

kohtaan raporttien käyttäjien keskuudessa. Jatkuvat puutteet, epäoleellisuudet ja luottamuspuula voivat saada heidät etsimään tukea ja merkityksellistä informaatiota päätöksenteolle jostain muualta. Siksi tärkeänä osana taloudellisten raporttien tuottamisessa on julkaistavan tiedon oikeellisuuden ja tarkoituksenmukaisuuden jatkuva varmentaminen. (Calvasina & Gray 1995, 69).

### **3.4 Yhteenveto sisäisestä raportoinnista**

Yritys ja yritysjohto tarvitsevat tietoa toiminnastaan yrityksen kehityksen suunnan seuraamiseen ja arviointiin. Johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa tätä tietoa taloudellisesta näkökulmasta operatiivisen johdon päätöksenteon tueksi. Menneisyyteen painottuvan näkökulman lisäksi johdon laskentatoimi tuottaa tulevaisuuteen suuntautuvaa tietoa. Informaation tuottamisen lisäksi olennainen johdon laskentatoimen osa on informaation tehokas ja oikea-aikainen jakaminen, jota kutsutaan organisaation sisäiseksi raportoinniksi. Johdon laskentatoimen sisäinen raportointi on keskeinen osa organisaation ohjausjärjestelmää ja sen tehtävänä on tuottaa ja analysoida johdolle ja esimiehille tietoa sekä raportointivälineistöä toiminnan ja talouden syy- seuraussuhteiden ymmärtämiseen. (Hay 1953, 1206 – 1220; Johansson & Raudasoja 2009, 18 – 19, 22; Pellinen 2005, 134; Vilkkumaa 2005, 423.)

Sisäisten raporttien tehtävänä on paitsi menneen historiatiedon tuottaminen, myös informaation tuottaminen nykyhetkestä ja tulevaisuudesta. Nykyisin sisäisen raportoinnin toteuttamisessa painottuukin usein ennakkoinnin merkitys menneen tiedon analysoinnin sijaan. Yrityksen sisäiset raportit voidaan jakaa erilaisiin tilastoihin, erityisraportteihin ja johdolle suunnattuihin sisäisiin raportteihin ja nämä raportit voivat olla luonteeltaan säännöllisiä rutiiniraportteja, erityisraportteja tai niin sanottuna ad hoc raportteja. Perinteisesti sisäinen raportointi ajatellaan nojautuvan pitkälle yrityksen budjetointiin, mutta tietoteknisen kehityksen myötä sisäinen raportointikin on kehittynyt aiempaa joustavammaksi ja räätälöidymmäksi. (Cassar &



Gibson 2008, 710; Johansson & Raudasoja 2009, 22 – 24; Järvenpää 2001, 163 – 165; Pellinen 2005, 134; Vilkkumaa 2005, 423 – 425.)

Yleisimpiä johdon laskentatoimessa käytettyjä sisäisiä raportteja ovat suunnittelulaskelmat ja tarkkailulaskelmat. Taulukossa 2 on luetteloitu esimerkkejä sisäisen raportoinnin raporteista erityispiirteineen. Johdon laskentatoimen suunnittelulaskelmia ovat tyypillisesti yrityksen budjetti, investointilaskelmat ja kannattavuusanalyysi. Tarkkailulaskelmia ovat tyypillisesti puolestaan yrityksen kannattavuutta, rahoitusta tai taloudellisuutta mittaavat tarkkailulaskelmat, joita usein verrataan yrityksen suunnittelulaskelmiin, kuten budjettiin. Suunnittelulaskelmiin kuuluvan yleisimmän laskelman, budjetin, tarkoitus on ohjata ja avustaa yrityksen toiminnan suunnittelussa ja tavoitteiden asettamisessa.

**Taulukko 2.** Johdon laskentatoimen sisäisiä raportteja ja erityispiirteitä.

Sisäinen raportointi				
Nimitys	Sisäinen raportti	Tarkoitus	Haasteet	Tärkeät ominaisuudet
Suunnittelulaskelma	Budjetti (esim. tulos-, rahoitus-)	- Toiminnan ohjaaminen - Suunnittelun avustaminen - Tavoitteiden asettaminen	- Strategian huomioiminen, - Budjetoitintekniikat (esim. perinteinen budjetointi vs. rullaava suunnittelu)	- Strategian ja johtamisen mukaiset tavoitteet rahamääräisenä
	Investointilaskelma	- Vaihtoehtojen vertailu - Päätöksenteon avustaminen	- Hyötyjen arvottaminen - Analysoinnin toteuttaminen	- Vaihtoehtojen vertailuun luotettavat rahamääräiset perusteet
	Kannattavuusanalyysi			
Tarkkailulaskelma	Kannattavuustarkkailu	- Tavoitteiden toteutumisen tarkkailu ja analysointi	- Raporttien luotettavuus, - Olennaisen tiedon esittäminen organisaation luonteen mukaan, - Tiedon oikea-aikaisuus ja ymmärrettävyys	- Poikkeamien havainnointi ja niiden analysointi, - Ennakoivuus
	Rahoitustarkkailulaskelma			
	Budjettitarkkailulaskelma			

Budjetin toteuttamisen suurimmat haasteet liittyvät yrityksen strategian huomioimiseen ja oikeanlaisen budjetoitintekniikan valitsemiseen. Perinteisen budjetoinnin on viime aikoina koettu olevan riittämätön budjetointimuoto ja rinnalle on noussut uudenlaisia budjetoitintekniikoita, kuten rullaava budjetointi. Investointilaskelmien ja kannattavuusanalyysin tarkoituksena on avustaa päätöksenteon vaihtoehtojen vertailussa ja itse päätöksenteossa ja tuottaa vaihtoehtojen vertailuun luotettavat rahamääräiset perusteet. Isoimpia haasteita näiden raporttien kohdalla on laskel-

matulosten tulkintaan liittyvä analysoinnin oikeanlainen ja puolueeton tulkinta sekä laskelman perusteella saatujen hyötyjen arvottaminen.

Tarkkailulaskelmien, kuten esimerkiksi budjettitarkkailulaskelman tai kannattavuustarkkailulaskelman tarkoituksena on asetettujen tavoitteiden tarkkailu ja analysointi. Haasteena näissä raporteissa on ennen kaikkea raporttien oikea-aikaisen ja olennaisen tiedon esittäminen organisaation luonteen mukaisesti. Esimerkiksi tuottoa tavoittelevan yrityksen ja julkisen hallinnon organisaation intressit ovat erilaiset, jotka tulee huomioida myös raportoinnissa. Poikkeamien havainnointi ja niiden välitön analysointi on yksi tärkeimmistä tarkkailuraporttien tehtävistä. Näiden lisäksi yhä useammin vaaditaan ennakoivan tiedon tuottamista nykyhetkeen ja menneeseen suuntautuvan tiedon lisäksi.

## **4 TUTKIMUSTYÖN KOHDEORGANISAATIO JA TUTKIMUSMENETELMÄT**

Tutkimustyön kohdeorganisaatio Räjähdelaitos kuuluu puolustusvoimien alaisuuteen Maavoimien Materiaalilaitoksen hallintoyksikkönä. Tässä luvussa esitellään taustatiedoksi puolustusvoimien, Maavoimien Materiaalilaitoksen sekä Räjähdelaitoksen rakenteet. Lisäksi perehdytään tarkemmin Räjähdelaitoksen talouden seurantaa ohjaaviin ohjeistuksiin sekä tutkimustyön empiirisen aineiston keruumenetelmiin.

### **4.1 Puolustusvoimat ja Maavoimien Materiaalilaitos**

Puolustusvoimien kolme tehtävää ovat Suomen sotilaallinen puolustaminen, muiden viranomaisten tukeminen sekä osallistuminen kansainväliseen sotilaalliseen kriisinhallintaan. Puolustusvoimia johtaa puolustusvoimain komentaja jonka joh-toesikuntana puolestaan toimii Pääesikunta. Pääesikunnan tehtävänä on vastata valtakunnallisesta puolustussuunnittelusta ja -johtamisesta. (Perustietoa puolustusvoimista, 2009.)

Puolustusvoimat jakaantuu maa-, meri- ja ilmavoimiin ja yhteensä palkatun henkilöstön määrä on noin 16 000 henkeä. Vuosittain koulutetaan noin 25 000 varusmiestä ja lisäksi kertausharjoitusten tavoitteena on kouluttaa vuosittain noin 25 000 reserviläistä. (Perustietoa puolustusvoimista, 2009.)

Maavoimien Materiaalilaitos on Maavoimien komentajan alainen laitos, joka vastaa muiden puolustushaarojen kanssa yhteisestä puolustusmateriaalista sekä huollon järjestelyistä kaikissa valmiustiloissa. Laitoksella on vastuu maavoimien sekä meri- ja ilmavoimien yhteisen sotavarustuksen kunnossapidosta ja varastoinnista, materiaalin teknisen elinjakson hallinnasta sekä järjestelmien toimintaan ja elinjakson hallintaan liittyvästä tutkimustoiminnasta. Ydinosaamisalue on materiaalin elinjak-

son hallinta, jonka kokonaissuunnittelusta vastaa laitoksen esikunta. (Maavoimien Materiaalilaitos, Torni- portaali 2010.)

Maavoimien Materiaalilaitoksen esikunta sijaitsee Tampereella, lisäksi Maavoimien Materiaalilaitokseen kuuluu neljä huoltorykmenttiä, Koeampumalaitos ja Räjähdelaitos. Yhteensä Maavoimien Materiaalilaitoksessa on noin 1700 työntekijää ja vuosittainen kokonaisrahoitus on noin neljännes koko puolustusbudjetista. (Maavoimien Materiaalilaitos, Torni- portaali 2010.)

## **4.2 Kohdeorganisaatio Räjähdelaitos**

Tutkimustyön kohdeorganisaatio Räjähdelaitos on osa Maavoimia ja Maavoimien Materiaalilaitosta. Räjähdelaitos on perustettu 1.1.2008, jolloin yhdistettiin Haapajärven Asevarikko, Ähtärin Asevarikko, Keuruun Pioneerivarikko ja Parkanon Pioneerivarikko yhdeksi laitokseksi. Yhteensä Räjähdelaitoksen vahvuus on 360 henkilöä. Räjähdelaitoksen vastuualue on räjähteiden elinkaaren hallinta, käsittäen muun muassa räjähdetuotannon, ampumatarvikkeiden ja räjähteiden kunnonvalvonnan, huollon, varastoinnin, käytöstä poiston sekä jakotoiminnan. Organisaation pääasiallisia asiakkaita ovat puolustusvoimien ja rajavartiolaitoksen esikunnat ja joukko-osastot. (Räjähdelaitos, Torni- portaali 2010.)

Räjähdelaitoksen esikunta sijaitsee Ähtärissä ja laitoksen varikot sijaitsevat Haapajärvellä, Keuruulla, Parkanossa sekä Ähtärissä. Laitoksen esikunta johtaa Räjähdelaitokseen kuuluvia varikoita, suunnittelee laitoksen vastuulle käskettyjen tuotteiden ylläpitoon, tuotantoon ja käytöstä poistamiseen liittyviä asioita sekä hoitaa keskitetysti laitoksen henkilöstö-, talous-, turvallisuus-, valmius-, tietotekniikka- ja logistiikka-asioita. (Räjähdelaitos, Torni- portaali 2010.)

Haapajärven varikolla on keskitytty räjähteiden valmistukseen, huoltoon ja varastointiin. Keuruun varikon päätehtävänä puolestaan on hankkia, tuottaa, huoltaa, varastoida ja jakaa pioneeriräjähteitä ja – tarvikkeita. Varikko myös hankkii ja val-

mistaa pioneerialan harjoitusvälineitä. Parkanon varikolla tarkastetaan ja huolletaan sekä pakataan uudelleen räjähteitä. Varikko valmistaa lisäksi räjähtämättömiä koeampumatarvikkeita ja osallistuu käytöstä poistettujen räjähteiden hävittämiseen. Ähtärin varikko on erikoistunut räjähteiden hävittämiseen ja purkamiseen. Ähtärin varikolla varastoidaan, tarkastetaan, huolletaan ja hävitetään räjähteitä. Varikko toimittaa ja evakuoit koulutuksessa tarvittavat ampumatarvikkeet, savut ja valaisumateriaalit kaikille puolustushaaroille. (Räjähdelaitos, Torni- portaali 2010.)

### **4.3 Räjähdelaitoksen talouden seuranta määrittävät ohjeistukset**

Räjähdelaitoksen, kuten koko puolustusvoimien, määrärahojen käytössä ja seurannassa on noudatettava valtion talousarviosta annettua lakia (L 13.5.1988 / 423) ja asetusta (A 11.12.1992 / 1243) sekä valtion talousarvion yleisiä soveltamismääräyksiä. Valtion talousarvio on eduskunnan päättämä koko puolustusvoimia sitova ohje. (Maavoimien Materiaalilaitoksen vuoden 2010 talousarvion toimeenpano, liite 4, 1.)

Talousarvioasetuksessa (luku 7 § 55) mainitaan, että viraston ja laitoksen on järjestettävä kirjanpidon lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seuranta siten, että se tuottaa taloudellisella ja luotettavalla tavalla ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot. Lisäksi viraston ja laitoksen on järjestettävä johdon laskentatoimi ja sen hyödyntäminen viraston ja laitoksen tuloksellisen johtamisen edellyttämällä tavalla ja että viraston tai laitoksen omassa taloussäännössä on annettava tarkemmat määräykset muun muassa tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen sekä muun seurantajärjestelmän järjestämisestä. (A 11.12.1992/1243 luku 7 § 55, luku 9 § 69b).

Räjähdelaitoksessa noudatettavassa Puolustusvoimat- tiliviraston omassa taloussäännössä (2007) mainitaankin, että yksikön johdon on huolehdittava yksikön talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden varmistamisesta. Lisäksi taloussäännössä mainitaan, että johdon laskentatoimella sekä toiminnan ja resurssien

käytön seurannalla tuotetaan valtion- ja puolustushallinnon sekä puolustusvoimien johdolle ja tulosityksiköille tietoa puolustusvoimien ja sen eri yksiköiden toiminnasta. Tarkoituksena on raportoida, mitä konkreettista puolustusvoimille myönnettyllä rahoituksella on puolustusjärjestelmälle tuotettu. Hallintoyksiköissä seurattavia asioita ovat muun muassa varojen käyttö ja tuloksellisuus. Seurannan tuloksista laaditaan raportteja, joilla johdolle tuotetaan vertailukelpoista, analysoitua toteumatietoa johtopäätösten tekoa ja toiminnan ohjausta varten. Lisäksi laaditaan Pääesikunnan suunnitteluosaston johdolla hallintoyksikön vuosi- ja tulosraportit sekä tilinpäätösasiakirjat. (Puolustusvoimat- tiliviraston taloussääntö 2007, 2, 21.)

Puolustusvoimat ohjeistaa hallintoyksiköidensä talouden seurantaan myös Pääesikunnan suunnitteluosaston julkaisemalla määräyksellä puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelusta sekä seurannasta. Kyseinen määräys perustuu aiemmin mainittuihin talousarviolakiin, talousarvioasetukseen, tiliviraston taloussääntöön sekä lakiin puolustusvoimista (L 11.5.2007/551). Määräyksessä ohjeistetaan toiminnan ja resurssien suunnittelun sekä seurannan tuotteiden laadintavastuut ja prosessi, toiminnan ja resurssien suunnittelun ja seurannan tuotteet sekä poikkeusolojen rahoitussuunnittelu. Puolustusvoimien puolustushaarat julkaisevat omat tarkentavat ohjeensa perustuen puolustusvoimien yhteiseen määräykseen. Räjähdelaitosta ja sen toimintaa koskee Maavoimien julkaisema ohje toiminnan ohjauksesta ja resurssisuunnittelusta Maavoimissa. (Puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta 2009, 5 - 30; Toiminnan ohjaus ja resurssisuunnittelu Maavoimissa 2010, 1 - 12.)

Eduskunnan hyväksyttyä valtion talousarvion puolustusministeriö laatii hallinnonalan sisäisen talousarvion toimeenpanoasiakirjan, jossa vahvistetaan tulosso-  
pimuksessa sovitut tulostavoitteet ja jaetaan määrärahat puolustusvoimille. Pääesikunta valmistelelee puolustusvoimien oman talousarvion toimeenpanoasiakirjan (TPA) heti toimintavuoden alussa. Kyseisessä TPA:ssa jaetaan määrärahat edelleen puolustusvoimien tulosityksiköille. Tulosityksiköt laativat omat toimeenpanoasiakirjansa, jolla ne jakavat määrärahat edelleen alajohtoportailleen. Toimeenpanoasiakirjojen perusteella alajohtoportaat vastaavat niille osoitettujen määräraho-

jen edelleen jakamisesta, seurannasta sekä raportoinnista. Räjähdelaitos noudattaa puolustusvoimien, Maavoimien ja viime kädessä Maavoimien Materiaalilaitoksen toimeenpanoasiakirjojen mukaisia ohjeistuksia ja määrärahajakoa. (Puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta 2009, 23.)

Maavoimien Materiaalilaitoksen toimeenpanoasiakirjan mukaan toiminnan toteutus edellyttää kaikilta hallintoyksiköiltä säästäväisyyttä, resurssien taloudellista käyttöä ja tehtävien priorisointia. Jokaisen määrärahoja saaneen hallintoyksikön on vastattava siitä, että se käyttää tai siirtää ja seuraa määrärahoja talousarvion, siitä annettujen ohjeiden ja toimeenpanoasiakirjan ohjeiden mukaisesti. Hallintoyksiköiden määrärahojen käyttöä on seurattava riittävästi, lisäksi Maavoimien Materiaalilaitoksen esikunta seuraa talousarvion toimeenpanoa ja hallintoyksiköidensä määrärahojen käyttöä kuukausittain. (Maavoimien Materiaalilaitoksen vuoden 2010 talousarvion toimeenpano 2010, 2 - 3.)

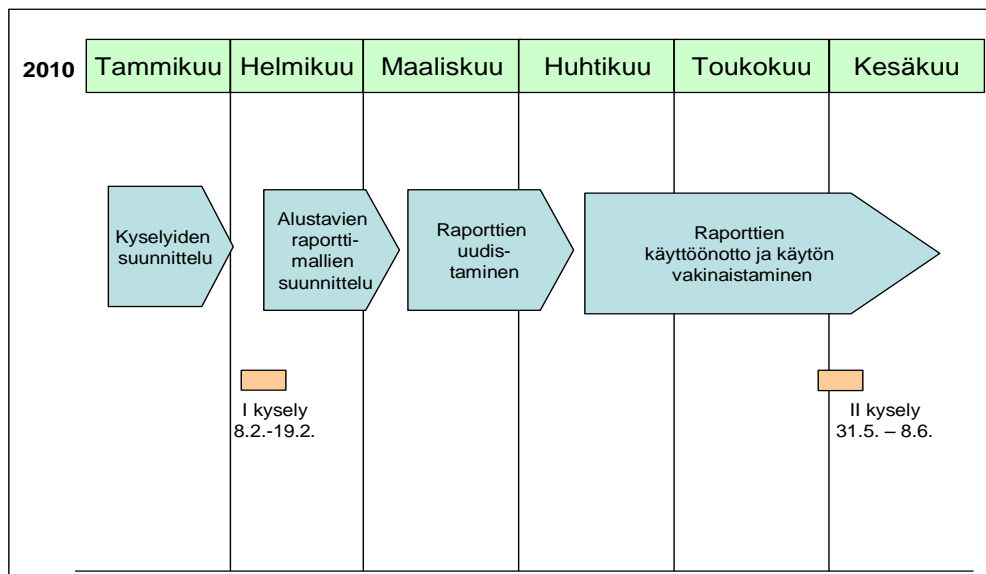
Puolustusvoimien yhteisten ja ylempien esikuntien määräysten ja ohjeiden lisäksi talouden ja hankintatoimen toimintaa sekä seuranta linjataan muun muassa Räjähdelaitoksen omissa vuosittaisissa toimintakäskeyissä ja työjärjestyksissä. Muun muassa vuoden 2010 toimintakäskeyssä on taloushallinnon ja hankintatoimen vuoden 2010 päätehtäviksi määritetty talouden ja hankintatoimen tilannekuvan kehittäminen. Näiden päätehtävien suorittamiseen tähtää myös tässä tutkimustyössä toteutetut kehittämistoimenpiteet, jotka on esitetty luvussa viisi. (Räjähdelaitoksen toimintakäskey 2010, 18 - 19.)

#### **4.4 Empiirisen aineiston keruumenetelmät**

Tutkimustyön päätavoitteena oli vastata siihen, miten Räjähdelaitoksen talouden ja hankintatoimen sisäistä raportointia voitaisiin kehittää paremmin johdon tarpeita vastaavaksi. Alatavoitteina oli tutkia, mitä mieltä talousalan tuottamista raporteista ennen kehittämistoimenpiteitä oltiin ja missä määrin raporteja hyödynnettiin. Ala-

tavoitteina oli lisäksi selvittää, millaisia raportteja jatkossa tarvittaisiin sekä miten uudet kehitetyt sisäiset raportointimallit toimivat käyttäjien kannalta.

Tutkimuksen empiirisen aineiston keruumenetelmänä käytettiin strukturoituja kyselylomakkeita, joiden avulla pyrittiin saamaan vastaukset edellä mainittuihin tutkimusongelmiin. Kyselykierroksia järjestettiin yhteensä kaksi, ensimmäinen kyselykierros ennen kehittämistoimenpiteitä ja toinen kyselykierros kehittämistoimenpiteiden ja uusien raporttien käyttöönoton jälkeen. Kuviossa 2 on esitetty kehittämistyön toteutuksen kulku aikataulullisesti ja empiirisen aineiston keruun ajankohdat.



**Kuvio 2.** Kehittämistyön toteutus aikataulullisesti.

Tutkimuksen ensimmäinen kysely toteutettiin helmikuussa 2010 strukturoidulla kyselylomakkeella (liite 1). Kysely rajattiin koskemaan Räjähdelaitoksen määrärahan haltijoita, joita ovat laitoksen johtaja, esikuntapäällikkö, esikunnan osastojen ja sektorien johtajat sekä toimialajohtajat ja lisäksi varikoiden päälliköt, varikoiden osastopäälliköt sekä kustannuspaikkojen esimiehet. Kyselylomake ja sen kysymykset rakennettiin siten, että pääpiirteissään samat kysymykset voitiin esittää myös toisen kyselykierroksen yhteydessä. Kyselyiden kysymykset pohjautuivat pääasiassa William J. Dollin ja Gholamreza Torkzadehin kehittämään 12- kysy-



myksiseen malliin, jolla voidaan mitata loppukäyttäjien tyytyväisyyttä (Doll & Torkzadeh 1988, 267 - 268; Doll, Deng, Raghunathan, Torkzadeh & Xia 2004, 229 - 232).

Ensimmäinen kysely toteutettiin esikunnassa työskenteleville henkilöille kootusti esikunnan johtoryhmän kokouksen (8.2.2010) yhteydessä. Kokouksesta poissaol- leiden varsinaisten johtoryhmän jäsenten sijaiset vastasivat tuolloin kyselyyn ja myöhemmin myös varsinaiset jäsenet vastasivat omalta osaltaan kyselyyn. Vari- koille kyselylomakkeet jaettiin postitse ja kyselylomakkeiden palautus tapahtui postitse keskitetysti varikoiden toimistosihteerien kautta. Ensimmäinen kysely kat- toi kaikkiaan 36 henkilöä, joista yhteensä 35 henkilöä vastasi kyselyyn. Koska määräaikaan mennessä saatiin näin kattavasti vastaukset kyselyihin, ei muistutus- kierrosta kyselyn palauttamisesta tarvinnut järjestää.

Toinen kyselykierros järjestettiin ensimmäisen kyselykierroksen tulosten perusteel- la toteutettujen raportti uudistusten jälkeen siten, että uudistetut raportit ehtivät olla määrärahan haltijoiden käytössä vajaan kahden kuukauden ajan. Kyselykierros järjestettiin touko- ja kesäkuun vaihteessa samalla kaavalla kuin ensimmäinenkin kyselykierros. Osalle kyselyn kohderyhmästä kysely toteutettiin laitoksen laajenne- tun johtoryhmän kokouksen (31.5.2010) yhteydessä kootusti ja lopuille vastaamat- ta jääneille henkilöille kyselylomakkeet lähetettiin postitse ja kyselylomakkeiden palautus tapahtui postitse keskitetysti varikoiden toimistosihteerien kautta.

Toinen kyselykierros toteutettiin ensimmäisen kyselykierroksen tapaan struktu- roidun kyselylomakkeen avulla (liite 2). Kyselyn vastaajakohderyhmä oli sama, kuin ensimmäiselläkin kyselykierroksella, eli vastaajina olivat laitoksen määrära- han haltijat. Koska ensimmäisellä kierroksella kyselyyn vastasi muutamien määrä- rahahaltijoiden kohdalla sekä varsinainen määrärahan haltija että hänen sijaisena, erosivat kyselyyn osallistuneiden määrä ensimmäisen ja toisen kyselykierroksen välillä siten, että toiseen kyselykierrokseen osallistui yhteensä vain 33 henkilöä. Näistä 28 vastasi toiseen kyselyyn. Koska vastauksia saatiin suhteellisen katta- vasti määräaikaan mennessä, ei muistutuskierron kyselyyn vastaamisesta järjes-

tetty toisenkaan kyselyn kohdalla. Pitkät virkamatkat ja kurssit toisilla paikkakunnilla kyselyn järjestämisen aikana vaikuttivat osaltaan kyselyyn vastanneiden kokonaismäärään. Kyselylomakkeen taustatietokysymykset ja suuri osa varsinaisista kysymyksistä oli samoja, kuin ensimmäisessä kyselylomakkeessa. Ensimmäisessä kyselyssä raporttien yleistä käyttöä kartoittavat kysymykset jätettiin toisen kyselykierroksen yhteydessä pois kyselylomakkeelta ja näiden tilalle tuli muutamia uusia sen hetkistä tilannetta tarkentavia kysymyksiä. Taulukossa 3 on esitetty molempien kyselykierrosten vastaajien ja vastaamatta jättäneiden lukumäärät.

**Taulukko 3.** Kyselyihin vastanneiden ja vastaamatta jättäneiden lukumäärät.

	<b>I kysely</b> 8.2. - 19.2.2010	<b>II kysely</b> 31.5. - 8.6.2010
Kyselyyn vastanneet N	35	28
Vastaamatta jättäneet N	1	5
<b>Yhteensä N</b>	<b>36</b>	<b>33</b>

Molempien kyselyjen kohdalla kyseessä oli kokonaistutkimus, joten otantavirheen mahdollisuutta ei tutkimuksessa ollut. Kyselylomakkeet testattiin etukäteen ja koko aineiston vastausprosentit olivat molemmissa tutkimuksissa korkeat. Näiden seikkojen tuloksena tutkimuksen luotettavuutta voidaan pitää hyvänä. Molempien kyselykierrosten analyysi toteutettiin Microsoft Exceliä ja SPSS for Windows- sovellusta apuna käyttäen. Analyysin yhteydessä tuloksia tarkasteltiin kokonaisuuksina ja tarvittavilta osin tuloksia analysoitiin myös esimerkiksi asemittain organisaatiossa. Tuloksien analysoinnissa käytettiin pääasiallisesti keskiarvoja kyselyyn vastanneiden antamista arvosanoista ja tehtyjen johtopäätösten tilastollista luotettavuutta havainnoitiin mittaamalla SPSS- ohjelmalla tilastollista merkitsevyytensä (p). Kahden ryhmän keskiarvojen erojen merkitsevyyden havaitsemisessa käytettiin T-testiä ja useamman kuin kahden ryhmän keskiarvojen erojen merkitsevyyden havaitsemisessa yksisuuntaista varianssianalyysia (ANOVA). Rajana tilastolliselle merkitsevyydelle testauksessa käytettiin merkitsevyyssarvoa 0,05 ( $p < 0,05$ ).

## **5 TALOUDEN JA HANKINTATOIMEN SISÄISEN RAPORTOINNIN NYKYTILA SEKÄ KEHITTÄMISTARPEET JA – TOIMENPITEET**

Tässä luvussa perehdytään tarkemmin kohdeorganisaation talouden ja hankintatoimen sisäiseen raportointiin ennen kehittämistoimenpiteitä sekä alkukyselyn analyysin pohjalta tehtyihin sisäisen raportoinnin kehittämistoimenpiteisiin kohdeorganisaatiossa.

### **5.1 Talousalan raportointi ennen kehittämistoimenpiteitä**

Räjähdelaitoksen esikunnassa toimiva Räjähdelaitoksen talous- ja hankintasektori tuottaa laitoksen toiminnan ohjauksen tueksi talouteen ja hankintatoimeen liittyviä raportteja. Talouden sisäinen raportointi pohjautuu määrärahaseurantaan, budjetin toteutumiseen ja määrärahojen riittävyysvarmistamiseen. Hankintatoimen raportoinnilla seurataan hankintojen toteutumista, joka on liitoksissa vahvasti määrärahojen oikea-aikaiseen käyttöön. Hankintatoimen tulisi olla etupainotteista eikä määrärahoja saisi siirtyä seuraavalle vuodelle vaan tulisi käyttää myöntämivuoden aikana. (Taloushallinnon järjestelyt Räjähdelaitoksessa 2010, 8; Maavoimien Materiaalilaitoksen talousarvion toimeenpanoasiakirja 2010, 1 - 2.)

Talouden ja hankintatoimen informaatiota käytetään laitoksen johtoryhmätyöskentelyssä, johdon katselmuksissa ja raportoinnissa ylemmille esikunnille sekä jokapäiväisessä päätöksenteossa ja muussa toiminnassa, kuten hankintojen ratkaisussa tai toiminnan ja resurssien suunnittelussa. Räjähdelaitoksessa käytössä oleva toiminnanohjausjärjestelmä, PVSAP, tuottaa raporteihin ja analyyseihin tarvittavan informaation. Iso osa laitoksen työntekijöistä käyttää työssään apuna PVSAP-järjestelmää, joten informaation suodattaminen järjestelmästä on mahdollista myös itsenäisesti. (Taloushallinnon järjestelyt Räjähdelaitoksessa 2010, 7 - 8.)

Talous- ja hankintasektorin tuottamat raportit ennen kehittämistoimenpiteitä olivat sekä tarvittaessa tuotettavia, että laitoksen johtoryhmätyöskentelyyn pääasiassa tarkoitettuja määräajoin päivitettäviä määrärahanseurannan Excel -raportteja. Lisäksi taloussektori tuotti vain yksittäisten isompien hankintojen tilannekuvaa kuvaavan raportin, jota seurattiin laitoksen laajennetuissa johtoryhmissä. Määräajoin päivitettävien raporttien lisäksi tarvittaessa tehtäviä raportteja ovat pääasiassa jorkavuotiset ylempien esikuntien edellyttämät raportit tulos- ja vuosiraportoinnin sekä resurssien suunnittelun yhteydessä.

Ennen kehittämistoimenpiteitä valmiiksi ajatut raportit palvelivat pääasiassa laitoksen johtoryhmän työskentelyä. Raportit sisälsivät informaatiota enimmäkseen suurempina kokonaisuuksina tarkasteltuna, eivätkä siten ehkä olleet oikeanlaista informaatiota esimerkiksi kustannuspaikan esimiehelle tai toimialajohtajalle hänen päivittäisen toimintansa tukena. Koko kohderyhmää ei näin ollen välttämättä saatu palveltua tarkoituksenmukaisesti. Vaikka raportit julkaistiin koko laitoksen käytössä olevalla verkkoasemalla, eivät kaikki kohderyhmään kuuluvat välttämättä olleet tietoisia raporttien päivitystiheydestä tai raporttien tallennuspaikasta. Lisäksi sekä talouden että hankintatoimen raporteista on tähän saakka puuttunut varsinainen ennakoivuus, joka kuitenkin on yleisesti tunnistettu tärkeäksi osaksi organisaation taloudellista seurantaa.

Seuraavissa kappaleissa on esitetty ensimmäisen kyselyn tuottamat tulokset sen hetkisistä talouden ja hankintatoimen raporteista, niiden käytöstä ja kehittämiskohteista.

## **5.2 Alkukyselyn tuottamat tulokset ja kehittämistarpeet**

Ensimmäisen kyselyn tavoitteena oli saada selville missä määrin laitoksen johtohenkilöstö sen hetkisiä taloussektorin tuottamia raportteja käytti työssään ja mitä mieltä niistä oltiin. Lisäksi kyselyn avulla pyrittiin kartoittamaan talouden ja hankintatoimen raportoinnin kehittämiskohteita. Pyrkimyksenä oli saada selville, miten

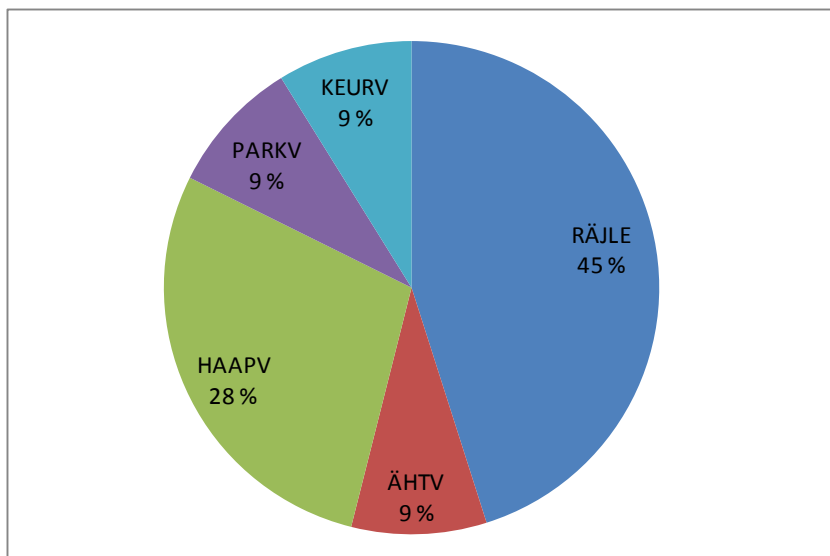
sisäistä raportointia voitaisiin kehittää siten, että raportointi tukisi johtohenkilöstön ja määrärahaohjaajien työskentelyä.

Ensimmäisessä kyselyssä esitettiin kaiken kaikkiaan 24 kysymystä, joista 22 oli valmiit vaihtoehdot sisältäviä kysymyksiä ja kaksi viimeistä sanallisessa muodossa vastattavia kysymyksiä. Kolme ensimmäistä kysymystä kartoittivat vastaajan taustatietoja, ja seuraavat seitsemän kysymystä vastaajan taloussektorin tuottamien raporttien käyttöä. Viimeiset 14 kysymystä kartoittivat puolestaan sen hetkisten valmiiden raporttien nykytilaa ja kehittämiskohteita. Tyytyväisyyttä raporttien nykytilaan pyrittiin selvittämään kysymyssarjalla, joka pohjautuu William J. Dollin ja Gholamreza Torkzadehin kehittämään 12- kysymyksiseen malliin loppukäyttäjien tyytyväisyyden mittaamisesta (End-user computing satisfaction). Dollin ja Torkzadehin kysymyssarjan kysymyksillä pyritään saamaan vastauksia loppukäyttäjien mielipiteistä viidestä eri kategoriasta: sisällöstä, täsmällisyydestä, ulkoasusta, käytön helppoudesta ja oikea-aikaisuudesta. (Doll & Torkzadeh 1988, 267 - 268; Doll, Deng, Raghunathan, Torkzadeh & Xia 2004, 229 - 232.)

### **5.2.1 Alkukyselyn taustamuuttajat**

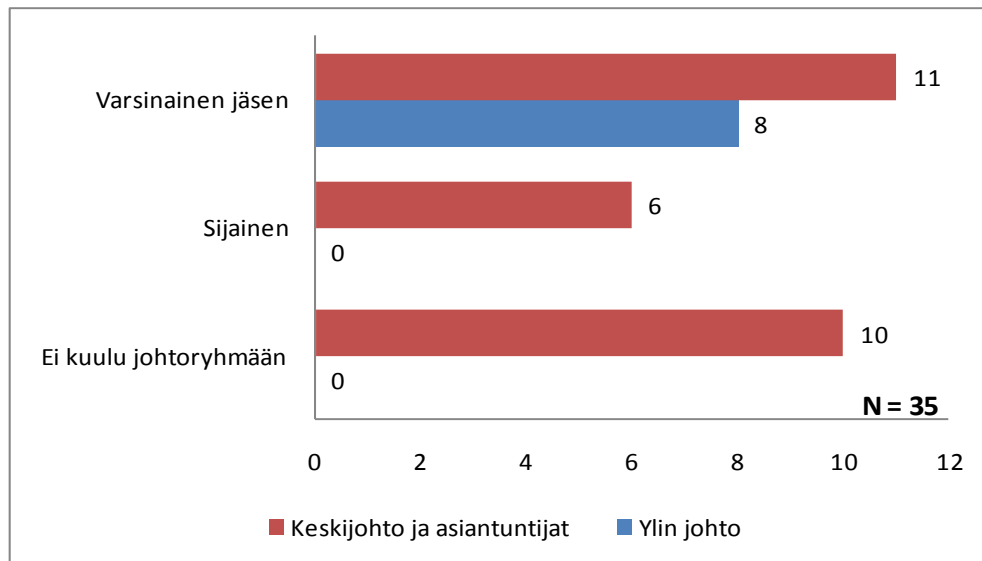
Ensimmäinen kysely jaettiin kaikkiaan 36 henkilölle, joista yhteensä 35 henkilöä vastasi kyselyyn ja yksi henkilö jätti kyselylomakkeen palauttamatta. Vastausprosentiksi muodostui tällöin 97,2 prosenttia. Kyselysarjan kolmella ensimmäisellä kysymyksellä selvitettiin taustatietoina vastaajien toimipiste, asema organisaatiossa ja se, kuuluuko vastaaja laitoksen laajennettuun johtoryhmään. Laitoksen laajennettuun johtoryhmään kuuluvat Räjähdelaitoksessa laitoksen johtaja, esikunta-päällikkö, esikunnan osasto- ja sektorijohtajat, toimialajohtajat sekä jokaisen varikon päälliköt tai edellä mainittujen sijaiset. Näillä kolmella kysymyksellä pyrittiin havainnoimaan sitä, onko vastaajien mielipiteissä merkittäviä eroja esimerkiksi asemittain verrattuna tai johtoryhmään kuuluvien ja johtoryhmään kuulumattomien välillä.

Kyselyyn vastanneista lähes puolen toimipiste oli Räjähdelaitoksen esikunta (RÄJLE). Yhteensä kyselyyn vastanneista 16 työskenteli esikunnassa ja 19 varikoilla jakautuen siten, että kymmenen kyselyyn vastanneen toimipiste oli Haapajärven Varikko (HAAPV) ja Keuruun (KEURV), Parkanon (PARKV) ja Ähtärin varikon (ÄHTV) vastaajia oli kustakin varikosta kolme. Kuviossa 3 kuvataan vastanneiden prosenttijakauma toimipisteittäin.



**Kuvio 3.** Kyselyyn vastanneiden toimipiste prosentteina.

Ensimmäiseen kyselyyn vastanneista 23 prosenttia kuuluivat laitoksen ylimpään johtoon, johon luetaan mukaan laitoksen johtaja, esikuntapäällikkö, esikunnan osastopäälliköt ja varikoiden päälliköt. Keskijohtoon ja asiantuntijoihin kuuluivat loput 77 prosenttia. Keskijohtoon ja asiantuntijoihin luetaan mukaan esikunnan sektorijohtajat, varikoiden osastopäälliköt ja kustannuspaikkojen johtajat sekä toimialajohtajat. Edelleen vastanneista suuri osa kuului laitoksen laajennettuun johtoryhmään joko varsinaisena jäsenenä tai sijaisena. 54,3 prosenttia vastanneista kuuluivat laajennettuun johtoryhmään varsinaisena jäsenenä, sijaisena johtoryhmään kuului yhteensä 17,1 prosenttia vastanneista. 28,6 prosenttia vastanneista ei kuulunut lainkaan laitoksen johtoryhmään. Kuviossa 4 ilmenee laitoksen johtoryhmään kuuluvien lukumäärä asemittain organisaatiossa.



**Kuvio 4.** Laitoksen johtoryhmään kuuluvien lukumäärä asemittain organisaatiossa.

Ylin johto kuuluu siis laitoksen laajennettuun johtoryhmään kokonaisuudessaan, kun taas keskijohdosta ja asiantuntijoista johtoryhmään kuuluu varsinaisena jäsenenä 31,4 prosenttia. Kyselyn tuloksia tarkasteltiin analyysivaiheessa kokonaisuuden lisäksi myös asemittain ja johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä, jotta nähtiin onko raporttien käytöllä ja niihin tyytyväisyydellä merkittäviä eroja ylimmän johdon ja keskijohdon välillä tai vastaavasti johtoryhmään kuuluvien ja johtoryhmään kuulumattomien välillä.

### 5.2.2 Alkukyselyn tulokset nykyisten raporttien käytöstä

Alkukyselyn kysymykset 4 - 10 pyrkivät kartoittamaan talussektorin tuottamien määrärahaseurannan ja hankintojen seurantaraporttien käyttöä. Kysymykset eivät perustuneet aikaisempaan teoriaan vaan kysymyksiä pyrittiin tähän osioon valitsemaan siten, että niiden avulla voitiin helposti arvioida talouden ja hankintatoimen informaation yleistä tarvetta johtohenkilöstön toiminnoissa. Osa tämän osion kysymyksistä oli sellaisia, joihin vastaajilla oli mahdollisuus valita useampi vastausvaihtoehto.

Vastaajista kaikki, eli 100 prosenttia kokivat tarvitsevansa taloussektorin tuottamaa informaatiota työssään. Pääsääntöistä informaation lähde kartoittavaan kysymykseen oli vastaajilla mahdollisuus valita useampi vastausvaihtoehto, kaikkiaan vastauksia 35 henkilöltä tuli yhteensä 46 kappaletta. Pääsääntöisesti (58,7 prosenttia vastauksista) tietoa saatiin taloussektorin tuottamista valmiista viikoittaisista tai kuukausittaisista raporteista sekä joko taloussektorin tai jonkun muun vastaajan omassa sektorissaan ajamista muista tarvittavista raporteista (yhteensä 28,3 prosenttia vastauksista). Merkittäviä eroja ei havaittu vastaajien asemien tai johtoryhmään kuulumisen välillä. Vastausvaihtoehtoon ”Muuten, miten” vastattiin kahdella sanallisella kommentilla, joiden mukaan tietoa hankitaan tarvittaessa kysymällä tai oman varikon toimistosihteerin ajaa raporteja ajoittain. Taulukossa 4 on esitetty kaikkien vastausten kappalemäärät suuruusjärjestyksessä.

**Taulukko 4.** Talousalan informaation pääasialliset lähteet.

<b>N = 35</b>	<b>Vastauksia (kpl)</b>
Talousalan tuottamista valmiista viikoittaisista / kuukausittaisista raporteista	27
Joku muu sektorissani ajaa tarvitsemiani raportit puolestani	7
Talousalan muista tarpeeni mukaan tuottamista raporteista	6
Ajan raportit itse PVSAP- järjestelmästä	4
Muuten	2
<b>Vastauksia yhteensä (kpl)</b>	<b>46</b>

Talousalan informaation hyödyntämistä kartoittavaan kysymykseen vastaajilla oli myös mahdollisuus valita tarvittaessa useampia vastausvaihtoehtoja. Kaikkiaan 35 henkilöltä vastauksia tuli yhteensä 72 kappaletta. Talousalan informaatiota hyödynnettiin päätöksentekoon pääasiallisesti budjetoinnissa (33,3 prosenttia kaikista vastauksista), hankintojen ratkaisussa (31,9 prosenttia kaikista vastauksista) ja ennakkoinnissa (29,2 prosenttia kaikista vastauksista). Taulukossa 5 on esitetty kaikkien vastausten kappalemäärät suuruusjärjestyksessä.



**Taulukko 5.** Talousalan informaation hyödyntäminen päätöksentekoon.

<b>N = 35</b>	<b>Vastauksia (kpl)</b>
Budjetoinnissa	24
Hankintojen ratkaisussa	23
Ennakoinnissa	21
Jossain muussa	4
En hyödynnä raportteja päätöksenteossa	0
<b>Vastauksia yhteensä (kpl)</b>	<b>72</b>

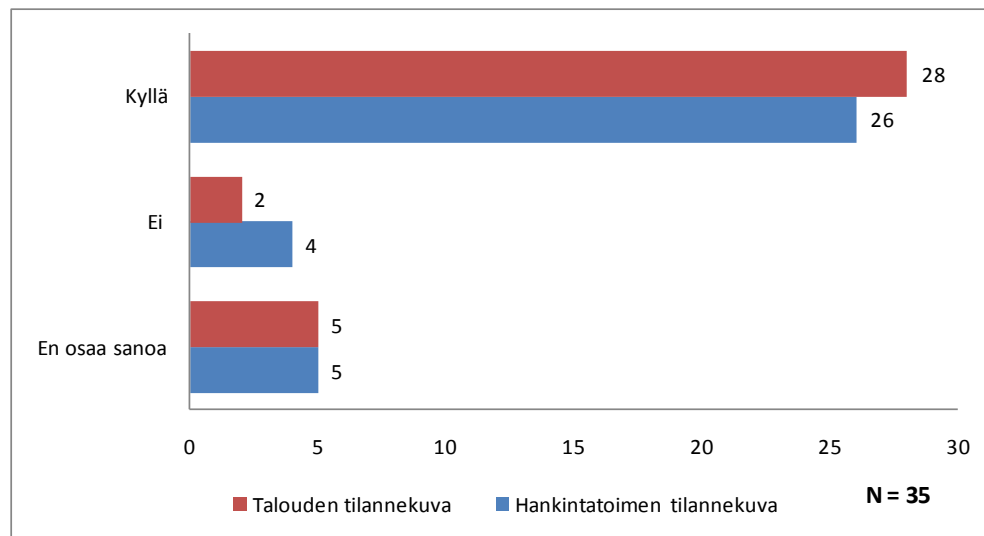
Kaikki vastaajat käyttivät talousalan informaatiota johonkin oman työnsä toimintaan, neljä vastausta saatiin kohtaan ”jossain muussa, missä” (5,6 prosenttia kaikista vastauksista). Tähän kohtaan vastattiin informaatiota käytettävän hankintojen valmistelussa, seuraavien vuosien hankintasuunnitelmien teossa, budjetoimattoman rahoitustarpeen järjestelyissä sekä toiminnan ja resurssien suunnittelutyön yhteydessä. Merkittäviä eroja ei ollut havaittavissa eri kohderyhmien välillä.

Kysymykseen siitä, millaisia määrärahasuuruuksien vertailuraportteja käyttäjä tarvitsee tai tarvitsisi päätöksenteossa, sai edelleen tarvittaessa vastata useammalla vastauksella. Tähän kysymykseen 35 henkilöltä tuli vastauksia yhteensä 79 kappaletta. Eniten vastaajat tarvitsivat työnsä tueksi meneillään olevan vuoden toteumaraporttia (35,4 prosenttia kaikista vastauksista) sekä vertailutietoa meneillään olevan vuoden suunnitelman ja toteuman välillä (31,6 prosenttia kaikista vastauksista). Myös ennakkointitietoa (17,7 prosenttia kaikista vastauksista) ja vertailutietoa aikaisempaan vuoteen (13,9 prosenttia) kaivattiin työn tueksi jonkin verran. Yksi kyselyyn vastanneista ilmoitti oikeanlaisen vertailuraportin määrittämisen olevan vaikeaa, sillä vastaajasta ”tuntui, että joka vuosi tarvitaan omanlaisensa raportti”. Merkittäviä eroja ei havaittu käyttäjäryhmien välillä esimerkiksi asemittain. Taulukossa 6 on esitetty kaikkien kysymyksen vastausten kappalemäärät suuruusjärjestyksessä.

**Taulukko 6.** Päätöksentekoon tarvittavat vertailuraporttimallit.

<b>N = 35</b>	<b>Vastauksia (kpl)</b>
Meneillään olevan vuoden toteumaraportti	28
Vertailuraportti meneillään olevan vuoden suunnitelman ja toteuman välillä	25
Ennakointitietoa sisältäviä raporteja	14
Vertailuraportti edellisen vuoden ja meneillään olevan vuoden toteuman välillä	11
Joku muu	1
<b>Vastauksia yhteensä (kpl)</b>	<b>79</b>

Ennakointitieto on nykyisin yleisesti tunnistettu yhdeksi tärkeäksi raportoinnin osa-alueeksi. Alkukyselyn yhteydessä kartoitettiin myös Räjähdelaitoksen määräraha-haltijoiden mielipidettä talouden ja hankintatoimen ennakointi-informaation tärkeydestä päätöksenteon kannalta. Aikaisemmin laitoksen talouden ja hankintatoimen raportoinnissa ei varsinaista ennakointia ole juurikaan toteutettu. 80 prosenttia vastanneista koki talouden ennakointitiedon ja 74,3 prosenttia hankintatoimen ennakointitiedon saamisen tärkeäksi päätöksenteon avustamisessa. Talouden ennakointitietoa ei puolestaan pitänyt tärkeänä 5,7 prosenttia vastanneista, vastaavasti hankintatoimen ennakointitietoa ei pitänyt tärkeänä 11,4 prosenttia vastanneista. 14,3 prosenttia vastanneista ei osannut sanoa, onko sekä talouden ennakointitiedolla että hankintatoimen ennakointitiedolla merkitystä päätöksenteon avustamisessa. Asemittain tarkasteltuna vastausjakaumat noudattivat kokonaisvastausten linjaa, eikä merkittäviä eroja ollut havaittavissa. Kuviossa 5 on esitetty kaikkien vastausten lukumäärät talouden tilannekuvan ja hankintatoimen tilannekuvan osalta.



**Kuvio 5.** ”Talouden ja hankintatoimen tilannekuvan ennakointitieto olisi päätöksenteon kannalta tärkeää”. Vastausten lukumäärät.

Tämän osion lopuksi vastaajilta kysyttiin, kuinka usein pääsääntöisesti talouden ja hankintatoimen raportteja tarvitaan omassa työssä. Tähän kysymykseen vastattiin pääsääntöisesti yhdellä vastauksella. 35 vastaajasta kolme oli valinnut kaksi erillistä vastausta, joten yhteensä vastauksia saatiin 38 kappaletta. Pääsääntöisesti vastaajat tarvitsivat raportteja kuukausittain (73,7 prosenttia vastauksista) ja osa viikoittain (15,8 prosenttia vastauksista). Vain neljännesvuosittain raportteja tarvitsi vastaajista yksi ja tämän lisäksi yksi vastaajista tarvitsi raportteja kuukausittaisen tarpeen lisäksi neljännesvuosittain. Yksi vastaajista vastasi tarvitsevansa kuukausittaisen raportoinnin lisäksi informaatiota puolivuositain ja yksi vuosittain. Merkittäviä eroja vastaajaryhmien välillä ei ollut havaittavissa. Taulukossa 7 on esitetty kaikkien vastausten kappalemäärät suuruusjärjestyksessä.

**Taulukko 7.** Kuinka usein pääsääntöisesti talouden ja hankinta-alan raportteja tarvitaan.

<b>N = 35</b>	<b>Vastauksia kpl</b>
Kuukausittain	28
Viikoittain	6
Neljännesvuosittain	2
Puolivuositain	1
Vuosittain	1
En tarvitse talouden ja hankinta-alan raportteja	0
<b>Vastauksia yhteensä</b>	<b>38</b>

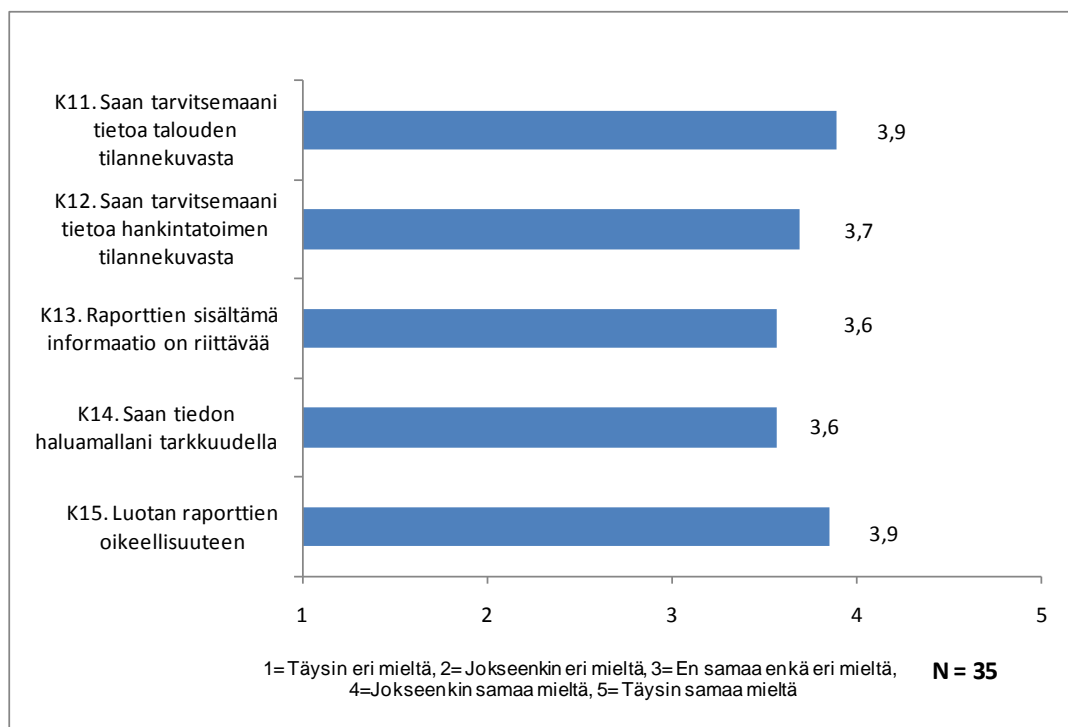
Tämän osion kysymysten perusteella saatiin yleiskuva talouden ja hankintatoimen informaation käytöstä laitoksessa. Jokainen määrärahan haltija oli tunnistanut oman asemansa ja vastuunsa laitoksen taloudellisten resurssien käytössä ja niiden seuraamisessa. Raporttitietoja tarvittiin enimmäkseen kuukausitasolla, osin myös viikoittain. Seurannan tason voidaan olettaa olevan riippuvaista henkilön oman mielenkiinnon lisäksi raportoinnin ajankohdasta; loppuvuoden seuranta painottuu useimmiten lyhyemmille aikaväleille, kun taas alkuvuoden seuranta saateen toteuttaa pidemmällä aikavälillä. Informaatiota käytettiin sekä määrärahasuunnitteluun että hankintojen suunnitteluun ja ennakoitiedon mahdollinen saaminen mukaan raportointiin koettiin pääsääntöisesti merkittäväksi eduksi päätöksentekoprosessin avustamisessa.

### 5.2.3 Alkukyselyn tulokset tyytyväisyydestä nykyisiin raportteihin

Alkukyselyn kysymykset 11 - 22 pyrkivät kartoittamaan määrärahashaltijoiden tyytyväisyyttä sen hetkisiin valmiiksi tuotettuihin talous- ja hankinta-alan raportteihin. Kysymyssarjan vastausvaihtoehtoina käytettiin Likertin 5- portaista asteikkoa siten, että vastausvaihtoehto 1 tarkoitti vastauksena ”Täysin eri mieltä” ja vastausvaihtoehto 5 ”Täysin samaa mieltä”. Tyytyväisyyttä mittaava kysymyssarja perustui Dollin ja Torkzadehin (1988) kysymyssarjamalliin loppukäyttäjien tyytyväisyydestä,

osa kysymyksistä yhdistettiin ja muutettiin kysymysten tarkoituksenmukaisuuden varmistamiseksi. Lisäksi kysymyssarjan loppuun lisättiin kaksi Dollin ja Torkzadehin malliin kuulumatonta kysymystä, että saataisiin yleismielipide sen hetkisen raportoinnin osalta. (Doll & Torkzadeh 1988, 267; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1998, 195 - 196.)

Kysymykset 11 - 15 pyrkivät saamaan vastauksia tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen. Kysymykset pohjautuivat Dollin & Torkzadehin kysymyssarjan kahteen ensimmäiseen osioon, "content" ja "accuracy", joissa mitataan raporttien sisältöä ja täsmällisyyttä. Kuviossa 6 on esitetty näiden viiden kysymyksen kaikkien vastausten keskiarvosanat.



**Kuvio 6.** Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen.

Vastaajista yhteensä 71,4 prosenttia (25 vastausta) oli täysin tai jokseenkin samaa mieltä siitä, että vastaaja sai tarvitsemaansa informaatiota talouden tilanteesta. Yhteensä 8,6 prosenttia (3 vastausta) oli asiasta jokseenkin tai täysin eri mieltä ja

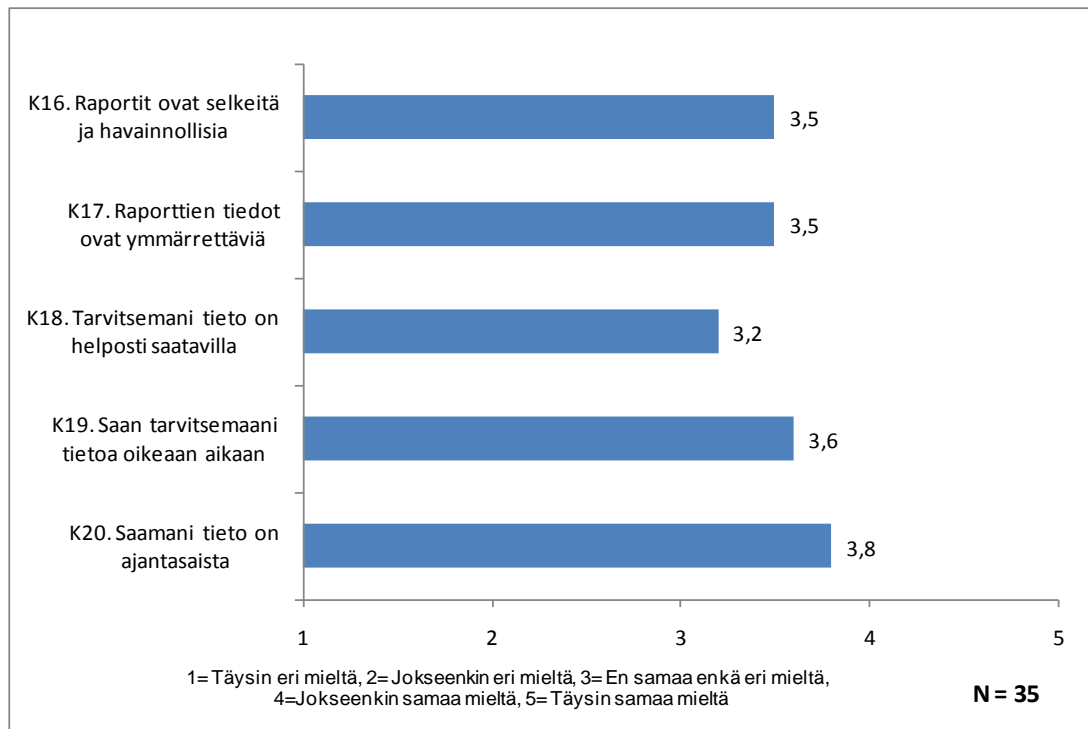
20 prosenttia (7 vastausta) ei ollut asiasta samaa eikä eri mieltä. Väittämän kaikkien vastausten keskiarvosanaksi muodostui 3,9. Tarvitsemaansa hankintatoimen informaatiota puolestaan koki saavansa 62,9 prosenttia (22 vastaajaa täysin tai jokseenkin samaa mieltä), kun taas 5,7 prosenttia (2 vastausta) oli jokseenkin eri mieltä ja 31,4 prosentilla vastaajista (11 vastausta) ei ollut asiasta mielipidettä. Tämän väittämän kokonaiskeskiarvosana oli 3,7.

Alkukyselyyn väittämän ”raporttien sisältämä informaatio on riittävää” keskiarvosanaksi muodostui 3,6. Vastanneista 65,7 prosentin mielestä raporttien sisältämä informaatio on riittävää (23 vastausta), kun taas 20 prosenttia vastanneista (7 vastausta) oli asiasta jokseenkin eri mieltä ja 14,3 prosenttia vastanneista (5 vastausta) ei osannut kertoa kantaansa. Haluamallaan tarkkuudella tiedon koki jokseenkin tai täysin saavansa 57,1 prosenttia vastanneista (20 vastausta). Vastanneista 17,1 prosenttia oli puolestaan jokseenkin tai täysin eri mieltä asian kanssa ja loput vastaajista eivät olleet samaa eivätkä eri mieltä. Tämän väittämän keskiarvosanaksi tulosten perusteella muodostui 3,6. Suuri osa vastaajista, 71,4 prosenttia (25 vastausta), luotti raporttien informaation oikeellisuuteen ja vain 11,4 prosenttia (4 vastausta) olivat väittämän kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä. Kysymyksen kokonaiskeskiarvosana oli 3,9.

Kysymykset 16 - 17 kartoittivat vastaajien tyytyväisyyttä raporttien ulkomuotoon ja kysymyksellä 18 selvitettiin mielipidettä raporttien helppokäyttöisyydestä. Kysymyksillä 19 - 20 puolestaan selvitettiin vastaajien mielipidettä raporttien oikea-aikaisuudesta. Kysymykset 16 - 20 perustuivat Dollin & Torkzadehin kysymyssarjan kolmeen viimeiseen osioon, ”format”, ”ease of use” ja ”timeliness” joissa mitataan loppukäyttäjän mielipidettä ulkoasusta, käytön helppoudesta ja oikea-aikaisuudesta. Kuviossa 7 on esitetty näiden viiden kysymyksen kaikkien vastausten keskiarvosanat.

Väittämien ”raportit ovat selkeitä ja havainnollisia” ja ”raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä” keskiarvosanoiksi tulosten perusteella muodostui 3,5. Vastanneista 60 prosenttia (21 vastausta) oli jokseenkin tai täysin samaa mieltä siitä, että raportit

ovat selkeitä ja havainnollisia ja 57,2 prosenttia (20 vastausta) jokseenkin tai täysin samaa mieltä, että raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä. Täysin tai jokseenkin eri mieltä raporttien selkeydestä oli 20 prosenttia (7 vastausta) ja raporttien tietojen ymmärrettävyydestä 17,1 prosenttia (6 vastausta). Loput vastaajista eivät olleet väittämien kanssa samaa eivätkä eri mieltä.



**Kuvio 7.** Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen.

Tarvittavaa tietoa piti helposti saatavilla olevana vajaa puolet, eli 48,6 prosenttia vastanneista (17 vastausta jokseenkin tai täysin samaa mieltä), kun saman väittämän kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä oli vastaajista 31,4 prosenttia (11 vastausta). Loput 20 prosenttia eivät olleet samaa eivätkä eri mieltä. Tämän väittämän kohdalla kaikkien vastausten keskiarvosana oli 3,2. Tiedon oikea-aikaisuutta kartoitettaessa 65,7 prosenttia vastanneista koki saavansa tietoa oikea-aikaisesti keskiarvosanan ollessa 3,6 ja 68,6 prosenttia piti saamaansa tietoa ajantasaisena. Tämän väittämän kaikkien vastausten keskiarvosana oli 3,8. Vastaavasti 17,2 prosenttia vastanneista (6 vastausta jokseenkin tai täysin eri mieltä)

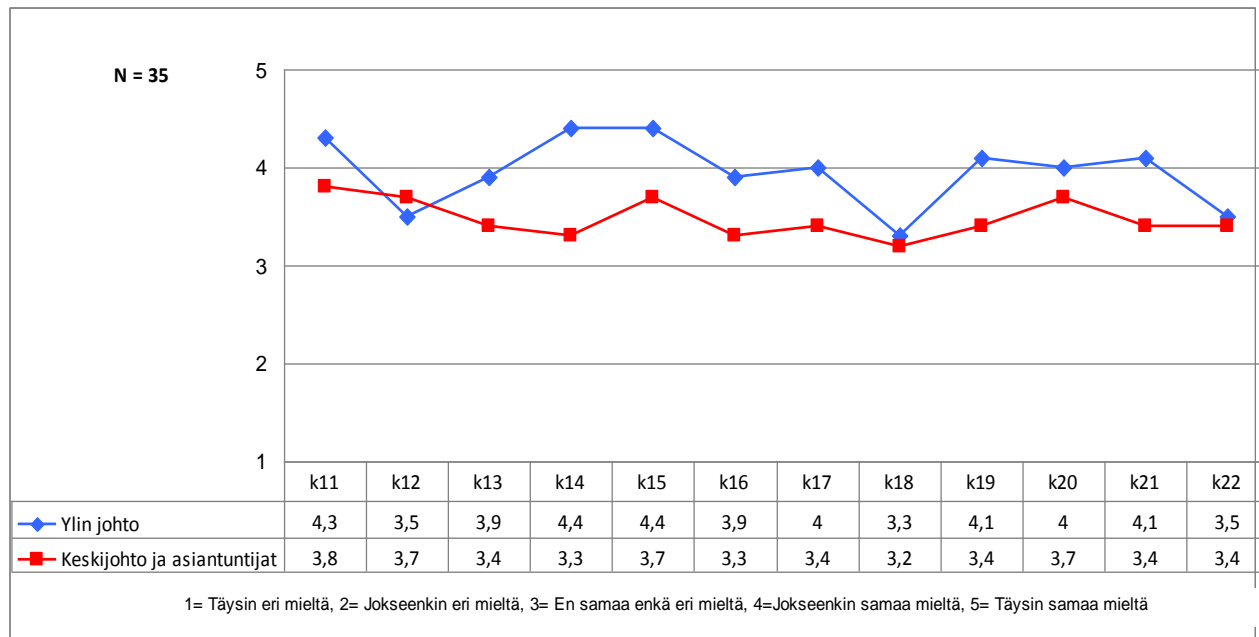
ei tuntenut saavansa tietoa oikea-aikaisesti eikä 5,7 prosenttia pitänyt saamaansa tietoa ajantasaisena (2 vastausta jokseenkin tai täysin eri mieltä). Loput vastaajista eivät olleet väittämien kanssa samaa eivätkä eri mieltä.

Kysymyssarjaa täydennettiin vielä kahdella kysymyksellä, joilla mitattiin suoraan käyttäjien tyytyväisyyttä sen hetkisiin raportteihin. Vastaajista 54,3 prosenttia (19 vastausta) vastasivat olevansa jokseenkin tai täysin tyytyväisiä sen hetkisiin talouden raportteihin ja 45,7 prosenttia jokseenkin tai täysin tyytyväisiä sen hetkiseen hankintatoimen raporttiin. Jokseenkin tyytymättömiä raportteihin oli talouden raporttien osalta 5,7 prosenttia (2 vastausta) ja hankintatoimen raportin osalta 17,1 prosenttia (6 vastausta). Loput vastaajista ei ollut väittämien kanssa samaa eikä eri mieltä. Kaikkien vastausten keskiarvosana talouden raporttien osalta oli 3,6 ja hankintatoimen raportin osalta 3,5.

Verrattaessa edellisiä kysymyksiä 11 - 22 käyttäjäryhmittäin, eli asemittain ja johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä, voitiin osittain havaita selkeitä eroja. Kuviossa 8 on havainnollistettu kaikkien edellä mainittujen kysymysten keskiarvot asemittain organisaatiossa ja kuviossa 9 vastaavasti kysymysten 11 - 20 keskiarvot johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä.

Eroja tyytyväisyydessä sen hetkisiin talouden ja hankintatoimen raportteihin oli huomattavissa verrattaessa kyselyn tuloksia asemittain organisaatiossa. Kaiken kaikkiaan vastausten keskiarvo oli keskimäärin pienempi keskijohtoon ja asiantuntijoiden ryhmään kuuluvien kuin ylimpään johtoon kuuluvien keskuudessa. Ainoastaan väittämässä ”saan tarvitsemaani tietoa hankintatoimen tilannekuvasta” (kysymys 12) kohdalla keskijohdon ja asiantuntijoiden keskiarvosana oli hieman suurempi kuin ylimmän johdon.

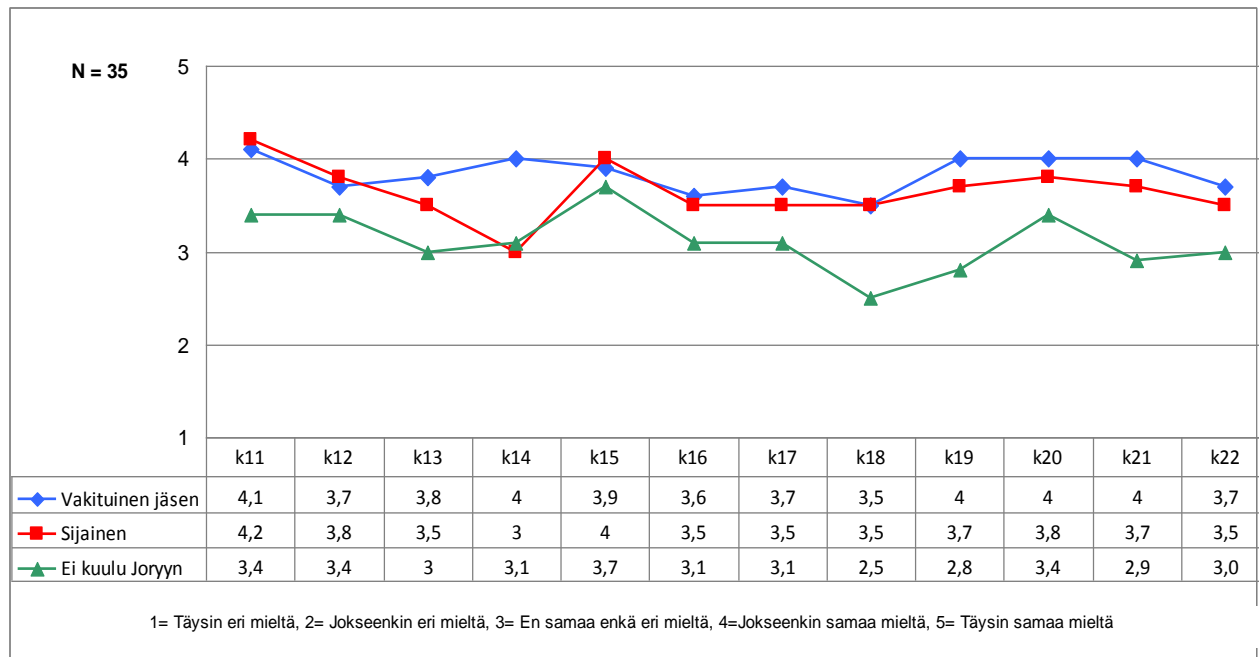




**Kuvio 8.** Raporttien nykytilaa mittaavien kysymysten keskiarvosanat asemittain organisaatiossa.

Tilastollista merkittävyyttä edellä mainituista tuloksista osoitti kuitenkin vain kysymyksen 14 väittämä ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” ( $p < 0,05$ ), kun merkittävyyttä havainnoitiin T- testin avulla. Muiden väittämien kohdalla ei riippuvuutta muuttujien välillä voitu tilastollisesti osoittaa ( $p > 0,05$ ). Osittain tilastollisen merkittävyyden puuttuminen voi johtua tutkimuksen ryhmäkoon pienuudesta, jolloin suurten erot ryhmien välillä voivat osoittautua testauksissa sattumasta johtuviksi (Heikkilä 2008, 198).

Kuvion 9 mukaisesti oli nähtävissä eroja myös vastausten keskiarvosanojen välillä, kun vastauksia tarkasteltiin johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Yleisesti vastausten keskiarvosanat olivat heikommät johtoryhmään kuulumattomien keskuudessa kuin vakituiseina jäsenenä tai sijaisena johtoryhmään kuuluvien keskuudessa. Vakituisten jäsenten ja sijaisjäsenten vastauksissa ei kovin suuria eroavaisuuksia ollut havaittavissa.



**Kuvio 9.** Raporttien nykytilaa mittaavien kysymysten keskiarvosanat johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä.

Tilastollista merkittävyyttä kyseisistä tuloksista osoittivat kuitenkin vain kysymysten 14, 19, 21 ja 22 väittämät ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella”, ”saan tarvitsemani tiedon oikeaan aikaan”, ”olen tyytyväinen nykyisiin talouden raportteihin” ja ”olen tyytyväinen nykyisiin hankintatoimen raportteihin” ( $p < 0,05$ ), kun tilastollista merkittävyyttä havainnoitiin yksisuuntaisen varianssianalyysin avulla. Muiden väittämien kohdalla ei riippuvuutta muuttujien välillä voitu tilastollisesti osoittaa ( $p > 0,05$ ). Edelleen tilastollisen testauksen tuloksiin voi osaltaan vaikuttaa tutkimuksen verrattain pieni otoskoko.

Kyselyn kaksi viimeistä kysymystä olivat sanallisesti vastattavia kysymyksiä, joiden tarkoituksena oli saada selville, mitä odotuksia raporttien käyttäjillä on raportoinnin suhteen. Nämä kysymykset eivät perustuneet aiempaan teoriaan, vaan otettiin mukaan kyselyyn, jotta vastaajilla oli mahdollisuus täydentää vastauksiaan haluamallaan tavalla. Kysymykseen ”toivoisin seuraavanlaisia talouden (ml. hankintatoimen) raportteja / välineitä” vastauksia tuli yhteensä 14 kappaletta. Taulukossa 8 on esitetty kaikki sanalliset vastaukset edellä mainittuun kysymykseen.

**Taulukko 8.** Toivoisin seuraavanlaisia talouden (ml. hankintatoimen) raportteja

	Vastauksia (kpl)
Nykyiset raportit riittävät	4
Helppolukuisia, yksinkertaisia, tehokkaita ja selkeitä raportteja	4
Suunnitelman ja toteuman verrattavuus tärkeää	2
Ennakoivia raportteja lisää	1
Toteumia, miten paljon kustannuksia tulee suoraan töille	1
Mielestäni raportit ovat ajantasaisia ja luotettavia verrattuna esim. tuotannon raportteihin	1
Hankintatoimen vapautuvat erät tai muusta syystä ns. ylimääräisen rahan saldot	1
<b>N = 13</b>	<b>Yhteensä 14</b>

Taulukossa 9 on esitetty vastaukset ensimmäisen kyselyn viimeiseen kysymykseen ”mitä kehitettävää talousalan tuottamissa tilannekuvaraporteissa mielestäsi on”. Yhteensä kirjallisia vastauksia kysymykseen tuli 13 kappaletta.

**Taulukko 9.** Mitä kehitettävää talousalan tuottamissa tilannekuvaraporteissa on?

	Vastauksia (kpl)
Johdolle suunnattua määrärahanseuranta- koulutusta	3
Toivon selkeää, luotettavaa, ajantasaista tietoa kustannuspaikoittain	3
Reaaliaikaisuuden parantaminen ja käytön helppous	2
Ei mitään	2
Toivoisin työnnumero- / tilauskohtaisen kustannusraportin	1
Mikäli määritetään talousalalle koko RÄJL koskevia tavoitteita (säästöjä, kohdennuksia tms.), johon kaikki varikot osallistuvat, toivoisin niistä toteumaraportteja ja seurantaa.	1
Talousalan sanasto on melko moninainen, ns. sanakirja voisi olla tarpeen	1
<b>N = 13</b>	<b>Yhteensä 13</b>

#### 5.2.4 Alkukyselyn perusteella havaitut kehittämistarpeet

Alkukyselyn kaikkien vastanneiden keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen olivat hieman korkeammat kuin keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen. Melko paljon vastauksia saatiin ”en samaa enkä eri mieltä”- vastausvaihtoehtoon, joka osaltaan vaikutti keskiarvosanojen muodostumiseen. Kyseisen vastausvaihtoehdon runsas käyttäminen saattaa olla viite siitä, että raport-

tien käyttö ei laitoksessa ole ennen kehittämistoimenpiteitä välttämättä kovin korkealla tasolla tai vastaajat eivät käytä kyseisiä raportteja kovin usein.

Johtoryhmään kuulumattomien vastausten keskiarvot olivat johtoryhmään kuuluvi-  
en vastauksia heikompia ja eroja oli havaittavissa myös ylimmän johdon ja keski-  
johdon välillä. Koska raportit olivat pääasiassa johtoryhmätyöskentelyyn suunnat-  
tuja, eivät muut käyttäjäryhmät luonnollisesti välttämättä tunnista raportteja apuvä-  
lineenä omassa työssään. Tämä seikka vaikutti luultavasti myös ylimmän johdon  
ja keskijohdon välisiin keskiarvoeroihin, sillä ylin johto kuuluu kokonaisuudessaan  
laitoksen johtoryhmään ja keskijohdosta vain osa. Kehittämistoimenpiteiden yhte-  
nä tavoitteena pidetäänkin talouden seurantaraporttien kehittämistä siten, että ra-  
portit palvelevat myös esimiestä, jonka velvollisuus määrärahan haltijana on seu-  
rata oman vastualueensa, esimerkiksi kustannuspaikan tai toimialan, määräraha-  
tilanteen kehitystä ja päättää toimista sen mukaisesti. Raporttien käyttöä pyritään  
myös lisäämään kehittämällä tehtyjen päivitysten informointia raporttien kohde-  
ryhmille sekä pyrkimällä ohjeistamaan raporttien kohderyhmään kuuluvia esimie-  
hiä raporttien käytöstä.

Ennakoinnin saaminen mukaan talouden raportointiin koettiin vastaajien keskuu-  
dessa pääsääntöisesti eduksi. Raporttien kehittämisessä pyritäänkin ottamaan  
huomioon ennakoititiedon lisääminen valmiiksi tuotettuihin raporteihin. Rapor-  
teista pyritään ylipäänsä rakentamaan selkeitä, luotettavia ja helposti tulkittavissa  
olevia raportteja niin johtoryhmän työskentelyyn kuin jokapäiväisen toiminnan apu-  
välineeksi. Raporttien käytöstä ja tietojen tulkinnasta pidetään uudistettujen raport-  
tien käyttöönoton yhteydessä koulutus, jotta raporttien käyttö ja tulkinta olisi help-  
poa ja luontevaa harvemminkin taloudellisen tiedon kanssa tekemisissä oleville.

### **5.3 Talouden ja hankintatoimen tilannekuvan seurannan kehittämiseksi tehdyt toimenpiteet**

Räjähdelaitoksen talous- ja hankintasektorin tuottamien raporttien kehittämistoimenpiteet aloitettiin alkukyselyn ja kehittämistarpeiden analysoinnin tuottamien tulosten perusteella. Seuraavissa kappaleissa käydään läpi tarkemmin kehittämissuorituksen eteneminen alkukyselyn jälkeen sekä kehitettyjen raporttien sisältö ja käyttöönotto.

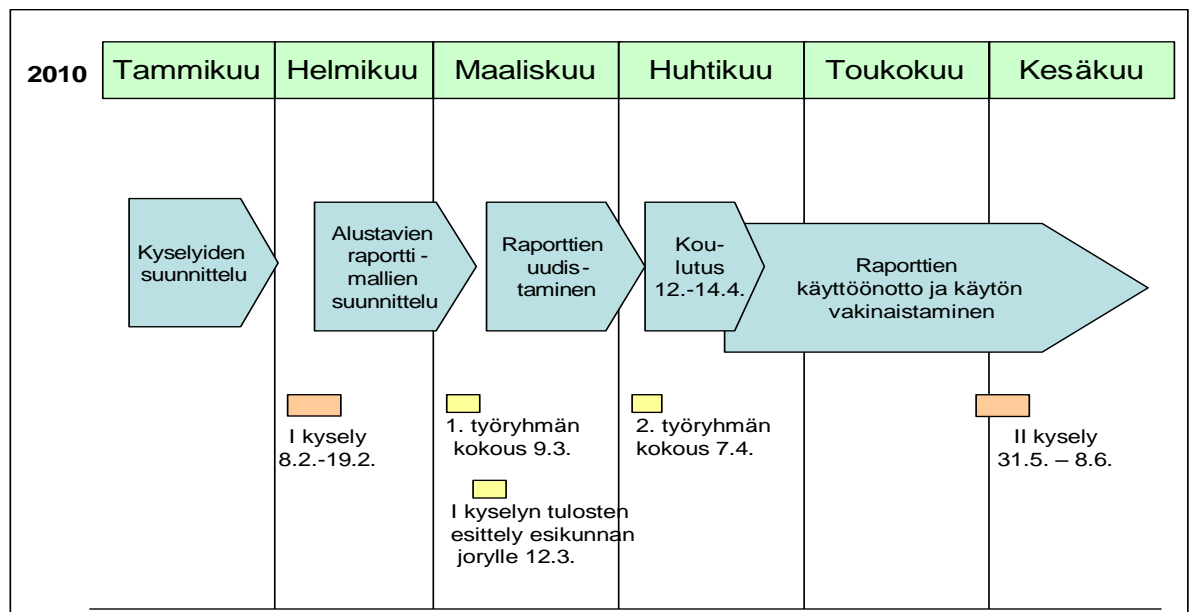
#### **5.3.1 Kehittämissuorituksen eteneminen alkukyselyn jälkeen**

Ensimmäisen kyselyn tulosten analysoinnin jälkeen tulokset esiteltiin esikunnan johtoryhmässä (12.3.2010). Lisäksi analysoituja tuloksia käsiteltiin myös työryhmässä, johon puheenjohtajan lisäksi kuuluivat Räjähdelaitoksen talouspäällikkö, kaksi taloussihteeriä, hankintasihteeri ja kaksi hankkijaa. Työryhmä kokoontui kaksi kertaa raporttien kehittämistoimenpiteiden aikana, joista ensimmäisellä kerralla (9.3.2010) tutustuttiin ensimmäisen kyselyn tuloksiin ja alustaviin raportointimalleihin. Näihin pohjautuen työryhmässä päätettiin tarvittavien taloudellisen tilanteen seurantaulottuvuuksien lisäämisestä toiminnanohjausjärjestelmään, pääpiirteisään jatkossa tuotettavien talouden ja hankintatoimen raporttien sijainti laitoksen yhteiskäyttöisellä verkkoasemalla, ulkoasu, sisältö, kohderyhmät, lukumäärä, analysointiperusteet, raporttien päivitystaajuus ja päivittäjät ynnä muut raportoinnissa vaikuttavat seikat. Lisäksi määritettiin päivitysten informaatiotapa kohderyhmälle ja raportteihin liittyvän koulutuksen toteuttamisen ajankohdat ja koulutusmuoto.

Työryhmän ensimmäisen ja seuraavan tapaamisen välille jäi aikaa raporttien toteuttamiseen noin kuukausi. Toisen kerran työryhmä kokoontui 7.4.2010, jolloin puheenjohtaja esitteli työryhmälle kehittämistoimenpiteiden jälkeen valmistuneet raportit ja päivitysohjeet. Työryhmä yhdessä määrittävi viimeiset muutos- tai lisäystarpeet ja näiden määritysten perusteella raportteja muokattiin ennen kuin raportit hyväksyttiin esitettäväksi eteenpäin. Raportit esiteltiin laitoksen ylimmälle johdolle,

joka hyväksyi kaikki raportit käyttöönotettavaksi heti pienin tarkennuksin: raportit määritettiin viranomaiskäyttöisiksi tietosuojan turvaamiseksi.

Valmiiden raporttien käyttöä ohjeistava koulutus suunniteltiin viikolle 15 (12. – 14.4.2010) ja koulutuksiin kutsuttiin laitoksen kaikki määrärahan haltijat ja heidän sijaisensa. Raporttien käyttökoulutukset järjestettiin jokaisessa laitoksen toimipisteessä siten, että Ähtärin varikolle ja esikunnan henkilöstölle koulutus järjestettiin 12.4.2010, Haapajärven varikolla 13.4.2010 sekä Keuruun ja Parkanon varikoilla 14.4.2010. Koulutuksessa läpikäytiin raporttien sijaintipaikka yhteisellä verkkoasemalla, raporttien sisältö ja rakenne, raporttien luku-, käyttö- ja muokkausohjeet sekä raporttien päivitystiheys ja päivittäjät. Räjähdelaitoksessa otettiin uudet raportit käyttöön heti koulutusten järjestämisen jälkeen. Kuviossa 10 on esitetty työryhmän kokoontumisten, kyselyn tulosten esittelyn sekä koulutusten ajankohdat koko kehittämisprosessin aikatauluun peilattuna.



**Kuvio 10.** Työryhmän kokoontuminen, kyselyn tulosten esittelyn ja koulutusten ajankohdat.

Työryhmän päätöksen mukaisesti määrärahan haltijoille ja heidän sijaisilleen lähetetään sähköinen ilmoitus jokaisen päivityksen jälkeen. Tällä pyritään lisäämään kohderyhmän tietoisuutta ajantasaisen informaation saatavuudesta. Käyttöön otet-

tavat raportit (2 määrärahaseurannan raporttia ja 1 hankintatoimen raportti) päivitetään määräraharaporttien osalta kerran viikossa joka maanantai ja hankintatoimen raportin osalta laajennetun johtoryhmän kokouksen yhteyteen.

### **5.3.2 Uusien raporttien sisältö**

Uudet raportit päätettiin toteuttaa edelleen excel- pohjaisina. Henkilöstön on helppo käyttää tuttua ohjelmaa, varsinkin kun myös laitoksen muu raportointi tapahtuu suurelta osin excel- pohjaisena. Lisäksi päätöstä tukee se, että informaatio uusiin raportteihin ajetaan suoraan PVSAP- toiminnanohjausjärjestelmän BI- raportointiosiota, joka toimii excel- alustalla. Näin ollen tiedon siirto suoraan järjestelmästä raporteille on helppoa ja luotettavaa.

PVSAP BI- järjestelmään tieto siirtyy varsinaisesta toiminnanohjauskäytössä olevasta PVSAP ERP- järjestelmästä kerran päivässä. Tämä tarkoittaa sitä, että PVSAP BI- järjestelmästä saatava tieto on aina edellisen päivän tietoa, tästä syystä viikoittain päivitettävät raportit päivitetään joka viikon maanantai, jolloin käytössä on informaatio edellisen viikon lopun tilanteesta. Aikaisempiin raportteihin tiedot haettiin pääasiassa suoraan PVSAP ERP- toiminnanohjausjärjestelmästä, mutta informaation keräämisen ja suodattamisen helpottamiseksi päädyttiin uusissa raporteissa käyttämään PVSAP BI- osiota. Kaikille raporteille ja niiden välilehdille päivittyä automaattisesti päivityksen yhteydessä raportin päivittäjä, raportointikausi ja tarkka raportointiaika.

Raporttien päivitystä pyrittiin helpottamaan ja nopeuttamaan valmiiksi excel- pohjille tehdyillä kaavoilla, jolloin tietoaineiston ajon jälkeen raporteille tulostuu automaattisesti oikeat summaukset oikeille välilehdille ja näin ollen myös raporttien grafiikat päivittyvät automaattisesti. Näin esimerkiksi määräraharaporttien päivittämisen yhteydessä ennen raporttien analysointia on käsin tehtävä ainoastaan tietoaineiston siirto PVSAP BI- järjestelmästä excel- raportointipohjalle.

Vaikka talouden tilanteen raportoinnissa mahdollisuudet raportointiin ovat lähes rajattomat, pyrittiin raportointi säilyttämään selkeänä siten, ettei tiedon määrä olisi liian suuri, eikä raportoinnissa olisi mukana käyttäjien kannalta merkityksetöntä informaatiota. Raporttien lukumäärää ja pääpiirteistä sisältöä määritettäessä pyrittiin huomioimaan kaikki kohderyhmään kuuluvat kuitenkin siten, että raportit olisivat sisältämänsä tiedon osalta selkeät ja yksiselitteiset. Tästä johtuen päädyttiin kahteen varsinaiseen määrärahaseurannan raporttiin, joista toinen seuraa tilannetta suurempina kokonaisuuksina ja on tarkoitettu pääasiallisesti johtoryhmätyöskentelyyn ja toinen raportti informoi tilannetta tarkemmalla tasolla. Näiden lisäksi toteutettiin yksi hankintatoimen raportti, jossa seurataan suurimpia hankintoja määrärahojen käytön kannalta. Käytön ja päivittämisen helpottamiseksi lisättiin jokaiseen raporttiin makrot, joiden avulla vanhojen tietojen poistaminen kaikilta välilehdiltä yhtäaikaista ennen uutta päivitystä ja kaikkien välilehtien yhtäaikaista tulostamista on helppoa ja nopeaa.

Lähinnä johtoryhmätyöskentelyn apuvälineeksi suunnattu raportti pitää sisällään informaatiota laitoksen kokonaistilanteesta kaikkien rahastojen osalta yhteensä, rahasto kerrallaan, toimipisteittäin, menoerittäin verrattuna suunnitelmaan, sekä kuukausittain verrattuna kyseisen vuoden suunnitelmaan ja edellisen vuoden toteumaan. Kaikille lähestymistavoille on selkeyden säilyttämiseksi raportilla eri välilehdet ja omat graafiset esitykset. Menoerittäin jaottelussa huomioitiin myös ennakoiti siten, että menoerittäin tilannetta seurataan koko raportointivuoden osalta loppuvuosi ennakoiden. Tällä pyritään ennakoimaan loppuvuoden määrärahan tarvetta verrattuna jäljellä olevaan määrärahaan ja näin vähentämään seuraavalle vuodelle siirtyvien määrärahaerien määrää. Ennakointi perustuu kahden aikaisemman vuoden keskimääräisten kuukausitoteumien keskiarvoon sekä raportointivuoden alkuvuoden toteumaan. Lasketun kuukausitoteuman keskiarvolla arvioidaan loppuvuoden jäljellä oleva tarve, jolloin voidaan laskea myös arvioitu raportointivuoden kokonaistoteuma ja verrata sitä raportointivuoden suunnitelmaan. Ennakointitieto on saatavissa raportilta koko laitoksen osalta, menoerittäin ja myös toimipisteittäin menoeriin jaoteltuna.



Toinen talouden raportti rakennettiin siten, että tiedot on saatavilla tarkemmalla tasolla, esimerkiksi toimipisteittäin, kustannuspaikoittain, käyttösuunnitelmakohtittain tai rahoitusriveittäin. Kyseinen raportti onkin suunnattu enemmän jokapäiväiseen käyttöön esimerkiksi kustannuspaikkojen esimiehille tai toimialajohtajille. Raportti ajetaan myös excel- pohjalle ja muokkaamisen mahdollistamiseksi raportissa käytetään excelin pivot- toiminnallisuutta. Tällöin sama raportti palvelee useampaa raportin käyttäjää, sillä käyttäjällä itsellään on muokkausoikeus raporttiin ja näin ollen raportilta on helppo suodattaa omaa toimintaa koskevat tiedot. Raportin tallennusoikeutta ei ole muilla kuin taloussektorin henkilöstöllä. Tällä varmistetaan, etteivät raportin tietoaineisto tai kaavat muokkausten yhteydessä vääristy. Pivot-raportin ensimmäinen välilehti tuottaa informaatiota koko laitoksen tilanteesta, oletuksena tiedot tulostuvat raportille ensin käyttösuunnitelmakohtittain. Raporttia on helppo laajentaa esimerkiksi tietyn käyttösuunnitelman osalta rahoitusriveittäin ja tulosyksiköittäin. Raportilta saa tiedon raportointiyhdistelmän myönnettyistä, varatuista, sidotuista, käytetyistä sekä vapaana olevista määrärahoista. Pivot-raportissa on kokonaistilanteen lisäksi tiedot myös toimipisteittäin, mikä helpottaa esimerkiksi kustannuspaikkojen esimiehen raportin käyttöä. Näillä välilehdillä tieto on oletuksena kustannuspaikoittain ja edelleen tietoja voidaan laajentaa esimerkiksi käyttösuunnitelmakohtittain ja / tai rahoitusriveittäin. Raportointikoulutusten yhteydessä annettiin koulutus myös pivotin käytöstä ja pivotin käytön mahdollisuuksista kyseisellä raportilla.

Talouden raporttien lisäksi tehtiin raportti, joka tarkastelee määrärahoja hankintatoimen näkökulmasta. Säännöllisesti seurattaviksi hankintatoimen kohteiksi määritettiin kaikki yksittäiset hankinnat, joiden hankinta-arvo on yli 30 000 €. Lisäksi määritettiin seurattavaksi myös käyttösuunnitelmakohtia, joiden koko vuoden suunniteltu hankinta-arvo on yli 30 000 €. Käyttösuunnitelmakohtilla seurataan laitoksessa isoja kokonaisuuksia, joista halutaan saada yhtenäistä informaatiota, esimerkiksi koulutus, työterveyshuolto, tuotannon raaka-aineet tai rahat. Yksittäisiä hankintoja ja käyttösuunnitelmakohtia seurataan erillisillä välilehdillä. Hankintatoimen raportti määritettiin päivitettäväksi noin kerran kuukaudessa ennen jokaista laajennetun johtoryhmän kokousta. Raportin tiedot ovat ohjausryhmälle signaaleja

hankintatoiminnan suunnasta ja osaltaan ennustavat esimerkiksi siirtyvien erien syntymisen mahdollisuuksia. Raportin avulla johtoryhmä voi ryhtyä myös tarvittaviin selvitys- ja muihin toimenpiteisiin, mikäli suuria hankintoja viivästyy tai jää mahdollisesti kokonaan toteuttamatta. Hankintatoimen raportissa toteumia seurataan niin sanottujen liikennevalojen avulla.

Yksittäisten hankintojen osalta valovaihtoehtoja on neljä. Raportilla seurataan hankintojen tilannetta siten, että raportoidaan, onko hankinta kokonaan käynnistämättä (punainen), onko hankinnasta tehty hankintaehdotus PVSAP-järjestelmään (keltainen), onko hankinta edennyt ostotilaukseen saakka (oranssi) tai onko hankinta kokonaan suoritettu (vihreä). Hankinnoissa painotetaan etupainoisuutta, eli hankinnat tulisi käynnistää heti toimintavuoden alussa, jotta isotkin hankinnat saadaan suoritettua määräysten mukaisesti toimintavuoden aikana. Kyseinen raportti toimii myös indikaattorina sille, onko varsinkin isojen hankintojen valmistelut aloitettu ohjeistusten mukaisesti. Poikkeamat hankintojen valmisteluihin liittyen voidaan myös kirjata raportille. Käyttösuunnitelmakohtien seurannassa puolestaan käytössä on kaksi valovaihtoehtoa. Tähän päädyttiin siitä syystä, että käyttösuunnitelmakohtien yhteissummat sisältävät pääasiassa koko vuodelle jakaantuvia hankintoja, joten seuranta yksittäisen hankinnan seurannan kaltaisesti ei ole mielekästä näiden hankintaerien kohdalla. Käyttösuunnitelmakohtia seurataan siten, että raportoidaan onko raportointihetken käyttösuunnitelmakohtien toteuma vähintään 10 prosenttia vähemmän kuin suunniteltu käyttö siihen asti, tai ylittääkö käyttösuunnitelmakohtien toteuma koko vuoden suunnitelman (punainen) vai onko käyttö suunnitelman mukaista, eli raportointihetken toteuma korkeintaan 10 prosenttia vähemmän kuin suunniteltu käyttö siihen asti eikä ylitä koko vuoden suunnitelmaa (vihreä).

Edellä kuvattujen tietojen lisäksi hankintatoimen raportilla seurataan erillisellä välilehdellä hankintojen yhteisrahamaaria kuukausittain. Nämä tiedot seurataan pivottoiminnallisuudella, joten kyseisistä tiedoista on mahdollisuus saada edelleen tarkempaa tietoa esimerkiksi toimittajittain ja myös toimipisteittäin. Näiden tietojen

avulla voidaan seurata tarkemmin, millaisia maksueriä minäkin kuukautena on odotettavissa, mikäli toimituspäivämäärät ovat ostotilausten mukaisia.

Uudistetut raportit otettiin käyttöön heti käyttäjäkoulutusten jälkeen huhtikuun puolivälissä. Raportit päivitetään sovittuun aikataulun mukaisesti toiminnan ja resurssien suunnittelijan tai hänen sijaisensa toimesta ja päivityksistä lähetetään aina sähköisesti tieto määrärahan haltijoille ja heidän sijaisilleen. Kehittämistoimenpiteiden jälkeen tehtyyn toiseen kyselykierrokseen mennessä uudistetut raportit olivat henkilöstön käytössä vajaan kahden kuukauden ajan. Toisen kyselykierroksen tulokset on esitetty tarkemmin luvussa kuusi.

### **5.3.3 Seurantaraporttien luotettavuus**

Laitoksen talouden ja hankintatoimen sisäisten raporttien tietoaieisto kerätään laitoksessa käytössä olevasta toiminnanohjausjärjestelmästä. Raporteille tieto siirretään sellaisenaan toiminnanohjausjärjestelmän excel- pohjasta raporttien excel- pohjille ilman käsin tehtäviä muutoksia. Tietoaieiston luotettavuus on tämän myötä lisääntynyt aiempaan tilanteeseen verrattuna, jolloin raporttien tietoaieistoa jouduttiin osittain päivittämään käsin ja näin myös virheiden mahdollisuus kasvoi. Nykyiset raportit tuottavat automaattisesti tuodusta tietoaieistosta tarvittavat yhteissummaukset ja grafiikat excelin kaavojen avulla. Kaikki kaavat ja grafiikkojen tietolähteet on ennen raporttien käyttöönottoa tarkistettu ja kaavojen antamat tulokset täsmäytetty toiminnanohjausjärjestelmästä saataviin tuloksiin. Tarkistusten ja täsmäytysten jälkeen kaavat on suojattu, jolloin muokkausoikeutta näihin ei ole kuin raporttien päivittäjällä. Raporttien päivitysten yhteydessä tehdään myös täsmäytykset ulkoisen laskennan määrärahakirjanpitoon. Raporttien sisältämä informaatio ja sen luotettavuus onkin ennen kaikkea riippuvaista siitä, miten ja kuinka oikeaoppisesti tapahtumat toiminnanohjausjärjestelmään kirjataan.

Kesän 2010 kuluessa on toiminnanohjausjärjestelmän tulossa mittava versionmuutos, jonka johdosta PVSAP ERP- toiminnallisuuden raportointitulottuvuudet ja -

mahdollisuudet muuttuvat aiempaan verrattuna. PVSAP BI- toiminnallisuuteen muutokset eivät vaikuta, vaan raportoitava tieto säilyy samankaltaisena historiatiedot mukaan lukien. Tästä syystä, vaikka BI- toiminnallisuudesta saatava informaatio on päivän vanhaa tietoa, on raporttien tietoaineiston haku kyseisestä toiminnallisuudesta perusteltua vertailutiedon ja raporttimallien jatkuvuuden varmistamiseksi.

## **6 TALOUDEN JA HANKINTATOIMEN SISÄINEN RAPORTOINTI KEHITTÄMISTOIMENPITEIDEN JÄLKEEN**

Tutkimustyön toisen kyselyn tavoitteena oli saada selville, miten uudistetut raportointimallit toimivat käyttäjien kannalta katsottuna ja koettiin muutokset hyödyllisiksi. Kysely järjestettiin laajennetun johtoryhmän kokouksen yhteydessä 31.5.2010 kokoukseen osallistuneille. Muille kohderyhmään kuuluville kysely lähetettiin postitse ja vastausten palautus tapahtui nimettömänä keskitetysti kunkin varikon toimistosihteerin kautta. Toinen kyselykierrös haluttiin järjestää vastausten saamisen varmistamiseksi ennen kesälomakauden alkamista, joten siksi kyselyn ajankohdaksi valittiin touko- kesäkuun vaihde.

### **6.1 Loppukyselyn tuottamat tulokset**

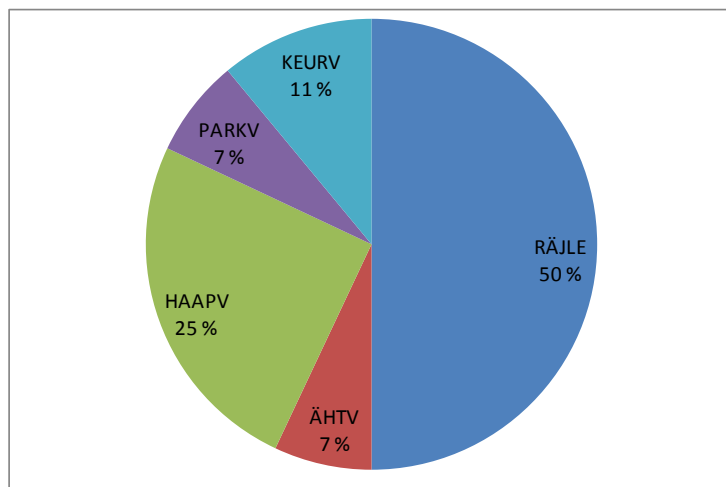
Toisessa kyselyssä esitettiin yhteensä 19 valmiit vastausvaihtoehdot sisältävää kysymystä. Kolme ensimmäistä kysymystä kartoittivat vastaajan taustatietoja samoin kuin ensimmäisessä kyselyssä, ja seuraavilla kahdella kysymyksellä kartoitettiin koulutukseen osallistuneiden määrää ja mielipidettä koulutuksesta. Viimeiset 14 kysymystä kartoittivat puolestaan käyttäjien mielipidettä uudistetuista raporteista. Tyytyväisyyttä raporteihin pyrittiin selvittämään tässäkin kyselyssä Dollin ja Torkzadehin kehittämään malliin perustuvalla kysymyssarjalla. Kysymyssarja on samanlainen kuin ensimmäisessä kyselyssä ja sen yhteyteen lisättiin vielä kaksi kysymystä, joilla mitattiin vastaajan mielipidettä oman tietämyksen ja raporttien hyväksikäytön lisääntymisestä. (Doll & Torkzadeh 1988, 267 - 268.)

#### **6.1.1 Loppukyselyn taustamuuttajat**

Loppukysely jaettiin kaikkiaan 33 henkilölle, joista yhteensä 28 henkilöä vastasi kyselyyn. Vastausprosentiksi muodostui tällöin 84,8 prosenttia. Kyselyyn vastanneiden kokonaismäärään vaikutti se seikka, että osa kyselyn kohderyhmään kuu-

luvista oli kyselyn järjestämisen aikana pitkällä virkamatkalla tai kurssilla toisella paikkakunnalla. Kyselysarjan kolmella ensimmäisellä kysymyksellä selvitettiin alkukyselyn tavoin taustatietoina vastaajien toimipiste, asema organisaatiossa ja se, kuuluuko vastaaja laitoksen laajennettuun johtoryhmään. Näiden kysymysten avulla tulosten analysointivaiheessa pyrittiin havainnoimaan, olivatko tulokset muuttuneet aikaisempaan tutkimukseen verrattuna esimerkiksi asemittain tarkasteltuna ja löytykö näiden välillä merkittäviä eroja.

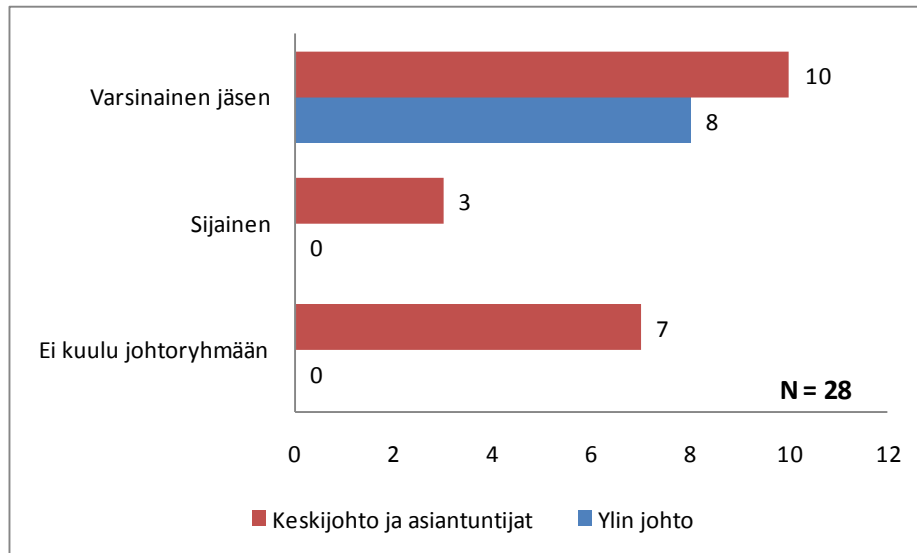
Yhteensä loppukyselyyn vastanneista 14 työskenteli esikunnassa (RÄJLE) ja 14 varikoilla jakautuen siten, että seitsemän kyselyyn vastanneen toimipiste oli Haapajärven Varikko (HAAPV) ja kolmen vastanneen toimipiste oli Keuruun Varikko (KEURV). Parkanon (PARKV) ja Ähtärin varikon (ÄHTV) vastaajia oli molemmista varikoista kaksi. Kuviossa 11 kuvataan vastanneiden prosenttijakauma toimipisteittäin.



**Kuvio 11.** Loppukyselyyn vastanneiden toimipiste prosentteina.

Loppukyselyyn vastanneista 29 prosenttia kuuluivat laitoksen ylimpään johtoon, kun taas keskijohtoon ja asiantuntijoihin kuuluivat loput 71 prosenttia. Edelleen vastanneista suuri osa kuului laitoksen laajennettuun johtoryhmään joko varsinaisena jäsenenä tai sijaisena. 64,3 prosenttia vastanneista kuuluivat laajennettuun johtoryhmään varsinaisena jäsenenä, sijaisena johtoryhmään kuului yhteensä 10,7

prosenttia vastanneista. 25 prosenttia vastanneista ei kuulunut lainkaan laitoksen johtoryhmään. Kuviossa 12 on esitetty kyselyyn vastanneiden osalta laitoksen johtoryhmään kuuluvien lukumäärä asemittain organisaatiossa.



**Kuvio 12.** Laitoksen johtoryhmään kuuluvien lukumäärä asemittain organisaatiossa.

Loppukyselyyn vastanneista keskijohdon ja asiantuntijoiden edustajista johtoryhmään kuului joko varsinaisena jäsenenä tai sijaisjäsenenä 65 prosenttia ja 35 prosenttia puolestaan ei kuulunut johtoryhmään. Kyselyyn osallistunut ylin johto kuuluu kokonaisuudessaan myös laitoksen laajennettuun johtoryhmään. Loppukyselyn tuloksissa otettiin huomioon myös mahdolliset erot asemien tai johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Lisäksi loppukyselyn tuloksia verrattiin alkukyselyn tuottamiin tuloksiin kokonaisuudessaan sekä vastaajaryhmittäin uudistusten vaikutusten selvittämiseksi.

### 6.1.2 Loppukyselyn tulokset tyytyväisyydestä uudistettuihin raportteihin

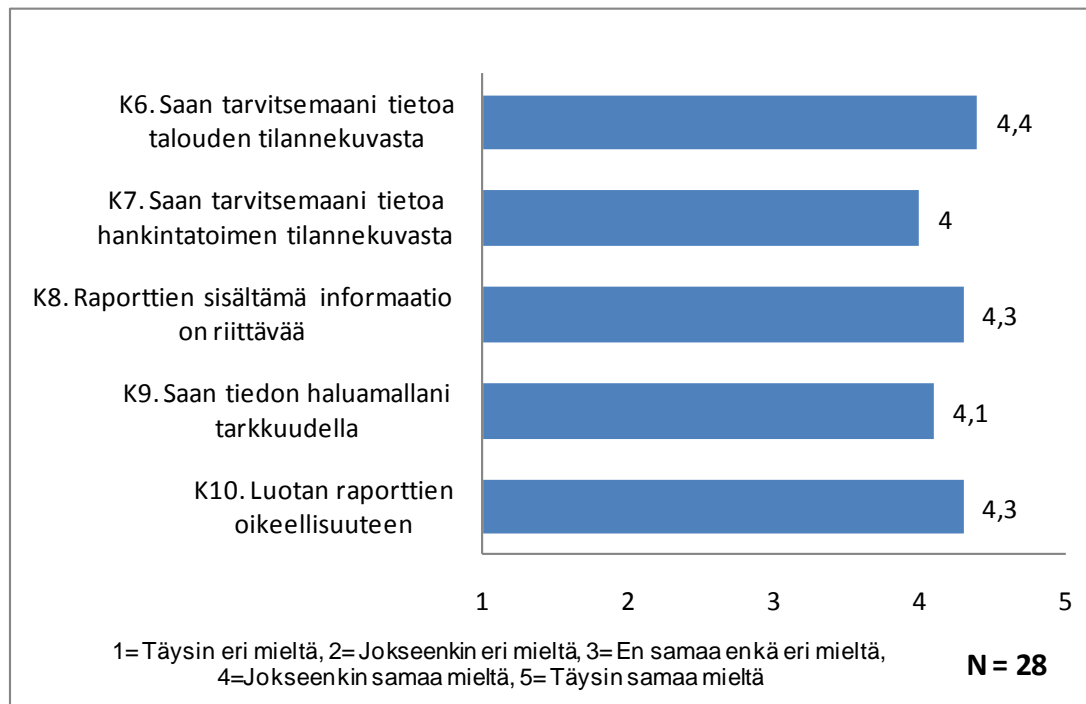
Kysymyksillä 4 - 5 selvitettiin kuinka moni kyselyn vastaajasta osallistui kehittämistyön yhteydessä järjestettyyn raportointikoulutukseen. Nämä kysymykset eivät pe-

rustuneet aikaisempaan teoriaan vaan kysymysten tarkoituksena oli pääasiassa havainnoida lisäkoulutuksen tarvetta. Kyselyyn vastanneista yhteensä 60,7 prosenttia ilmoitti osallistuneensa koulutukseen ja vastaavasti 39,3 prosenttia vastanneista ei ollut osallistunut koulutukseen. Järjestettyihin koulutuksiin osallistui varsinaisen määrärahan haltijan ollessa estyneenä hänen sijaisensa kun taas kyselyyn vastasi ainoastaan varsinaiset määrärahan haltijat. Tämä seikka vaikuttaa osaltaan kyselyssä ilmenneeseen koulutuksen melko alhaiseen osallistumisprosenttiin. Kaikki koulutukseen osallistuneet vastaajat pitivät saamaansa koulutusta hyödyllisenä oman työnsä kannalta.

Kysymykset 6 - 17 toistettiin vertailtavuuden vuoksi loppukyselyssä samassa muodossa kuin alkukyselyssäkin. Näillä Dollin & Torkzadehin (1988) malliin pohjautuvilla kysymyksillä pyrittiin selvittämään kohderyhmän tyytyväisyyttä laitoksen talouden ja hankintatoimen sisäisiin raportteihin kehittämistoimenpiteiden jälkeen. Kysymykset 6 - 10 mittasivat vastaajien tyytyväisyyttä kehitettyjen raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen pohjautuen Dollin ja Torkzadehin kysymyssarjan kahteen ensimmäiseen osioon. Kuviossa 13 on esitetty näiden viiden kysymyksen kaikkien vastausten keskiarvosanat.

Kaikkien vastausten keskiarvosanaksi kysymykselle ”saan tarvitsemaani tietoa talouden tilannekuvasta” muodostui 4,4. Vastaajista 64,3 prosenttia (18 vastausta) olivat jokseenkin samaa mieltä siitä, että vastaaja sai tarvitsemaansa informaatiota talouden tilanteesta kehittämistoimenpiteiden jälkeen. Täysin samaa mieltä olivat loput 35,7 prosenttia vastaajista (10 vastausta). Tarvitsemaansa hankintatoimen informaatiota puolestaan koki saavansa yhteensä 78,6 prosenttia (22 vastaajaa täysin tai jokseenkin samaa mieltä), kun taas 21,4 prosenttia (6 vastausta) eivät olleet asiasta samaa eivätkä eri mieltä. Keskiarvosana tämän kysymyksen kohdalla oli 4,0.

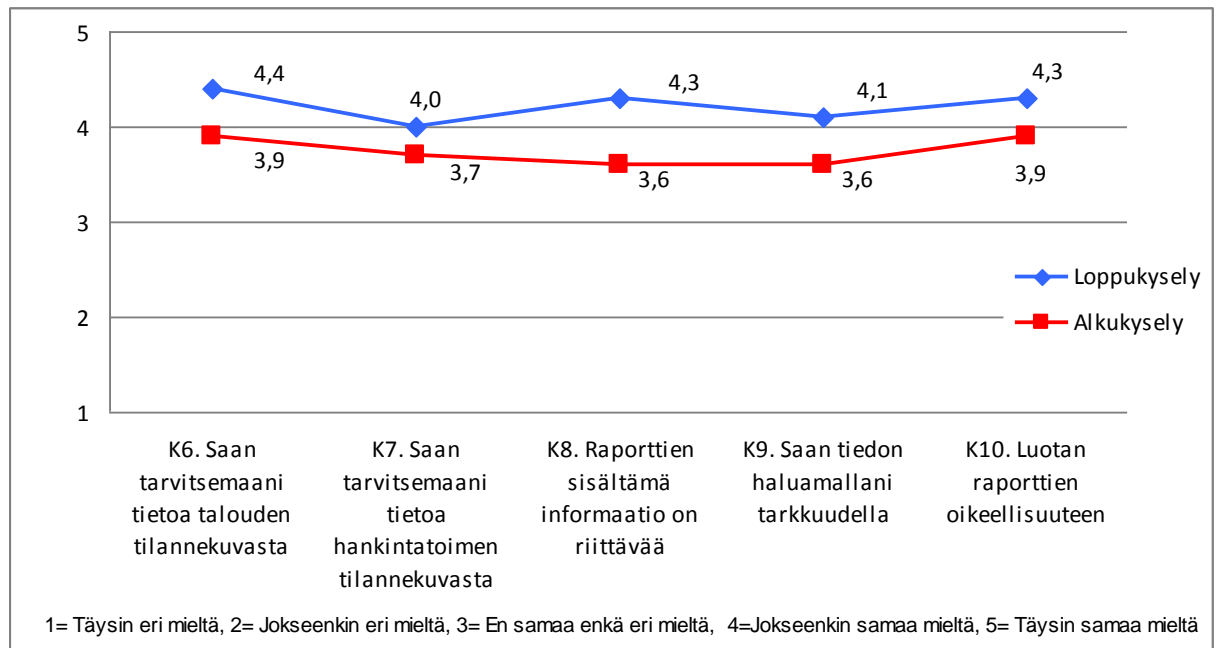




**Kuvio 13.** Loppukyselyn keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen.

Loppukyselyn perusteella raporttien sisältämä informaatio miellettiin pääosin riittäväksi tulosten keskiarvosanan ollessa 4,3. Vastanneista 89,3 prosentin mielestä raporttien sisältämä informaatio on riittävää (25 vastaajaa jokseenkin tai täysin samaa mieltä) ja yksi vastaaja eli 3,6 prosenttia oli asiasta jokseenkin eri mieltä. Vastanneista 7,1 prosenttia (2 vastausta) ei ollut asiasta samaa eikä eri mieltä. Haluamallaan tarkkuudella tiedon koki nykyisistä raporteista jokseenkin tai täysin saavansa 82,1 prosenttia vastanneista (23 vastausta). Vastanneista yksi eli 3,6 prosenttia oli puolestaan jokseenkin eri mieltä ja loput vastaajista eivät olleet samaa eivätkä eri mieltä. Tämän kysymyksen kohdalla keskiarvosanaksi muodostui 4,1. Kysymyksen ”luotan raporttien oikeellisuuteen” kaikkien vastausten keskiarvosana oli 4,3. Suuri osa vastaajista, 85,7 prosenttia (24 vastausta), luotti nykyisten raporttien informaation oikeellisuuteen ja 14,3 prosenttia (4 vastausta) olivat väittämän kanssa jokseenkin tai täysin eri mieltä.

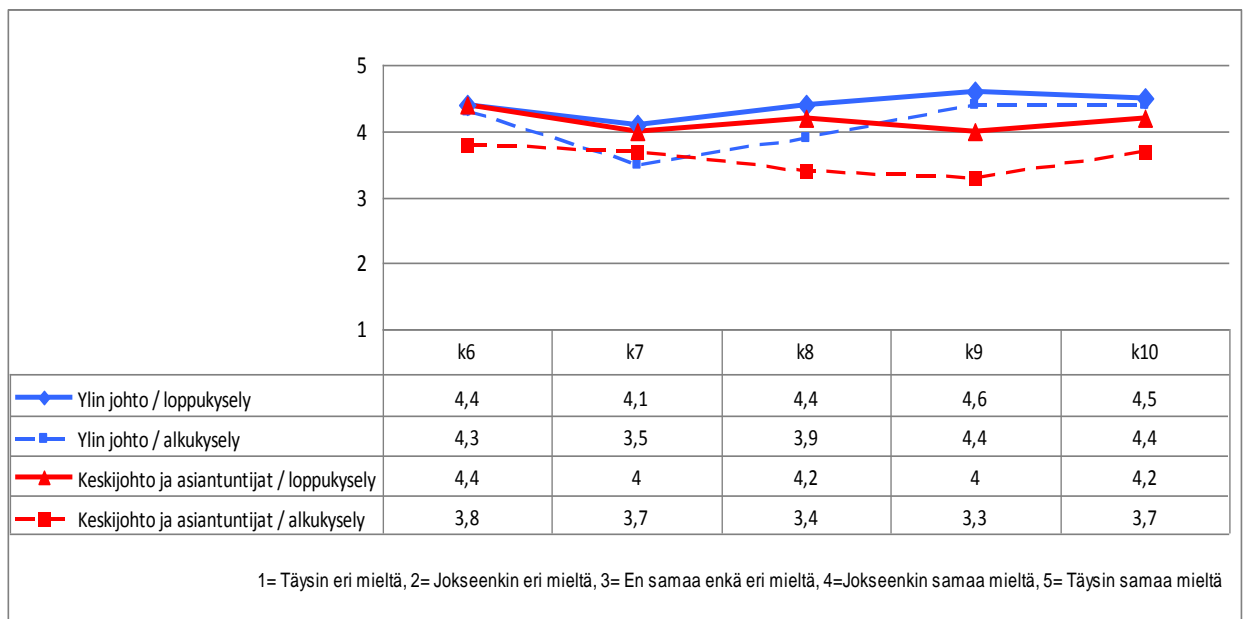
Tyytyväisyyttä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen mittaavien kysymysten kokonaiskeskiarvosanat olivat loppukyselyssä korkeammat kuin alkukyselyssä. Kuviossa 14 on esitetty näiden kysymysten kaikkien vastausten keskiarvosanojen väliset erot alkukyselyn ja loppukyselyn välillä.



**Kuvio 14.** Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.

Kysymysten 6 - 10 kaikkien vastausten keskiarvosanojen ollessa alkukyselyssä alle neljä, nousivat jokaisen väittämän kaikkien vastausten keskiarvosanat yli neljään. Suurin muutos alku- ja loppukyselyn keskiarvosanojen välillä oli väittämän ”raporttien sisältämä informaatio on riittävää” kohdalla. Toiseksi eniten olivat nousseet väittämien ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” ja ”saan tarvitsemaani tietoa talouden tilannekuvasta” keskiarvosanat. Kehittämistyön tavoitteisiin peilattuna erityisen huomion kohteena olivatkin raporttien informaation riittävyttä ja tiedon tarkkuutta mittaavat kysymykset (kysymykset 8 ja 9), joista sekä ylin johto että keskijohto ja asiantuntijat antoivat loppukyselyssä keskiarvosanoiksi tasan tai yli 4. Kun näiden kahden kysymyksen loppukyselyn tuloksia verrattiin johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä, saatiin johtoryhmään varsinaisena jäsenenä

tai sijaisjäsenenä kuuluvien keskiarvosanaksi yli 4, mutta johtoryhmään kuulumattomien kokonaiskeskiarvosanat jäivät edelleen alle 4. Kuitenkin näiden kysymysten keskiarvosanat olivat loppukyselyssä korkeammat kuin alkukyselyssä myös johtoryhmään kuulumattomien osalta. Kuviossa 15 on esitetty ylimmän johdon sekä keskijohdon ja asiantuntijoiden väliset keskiarvosanojen erot loppukyselyn kysymysten 6 - 10 osalta. Samassa kuviossa on peilattu loppukyselyn tuottamia tuloksia alkukyselyn vastaavien kysymysten tuloksiin asemittain. Kuviossa 16 on puolestaan esitetty loppukyselyn kysymysten 6 - 10 keskiarvojen väliset erot johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Näitäkin tuloksia on kuviossa lisäksi peilattu alkukyselyn vastaaviin kysymyksiin. Alkukyselyn tulokset näkyvät molemmissa kuvioissa katkoviivoilla.



**Kuvio 15.** Keskiarvosanat tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen asemittain organisaatiossa. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.

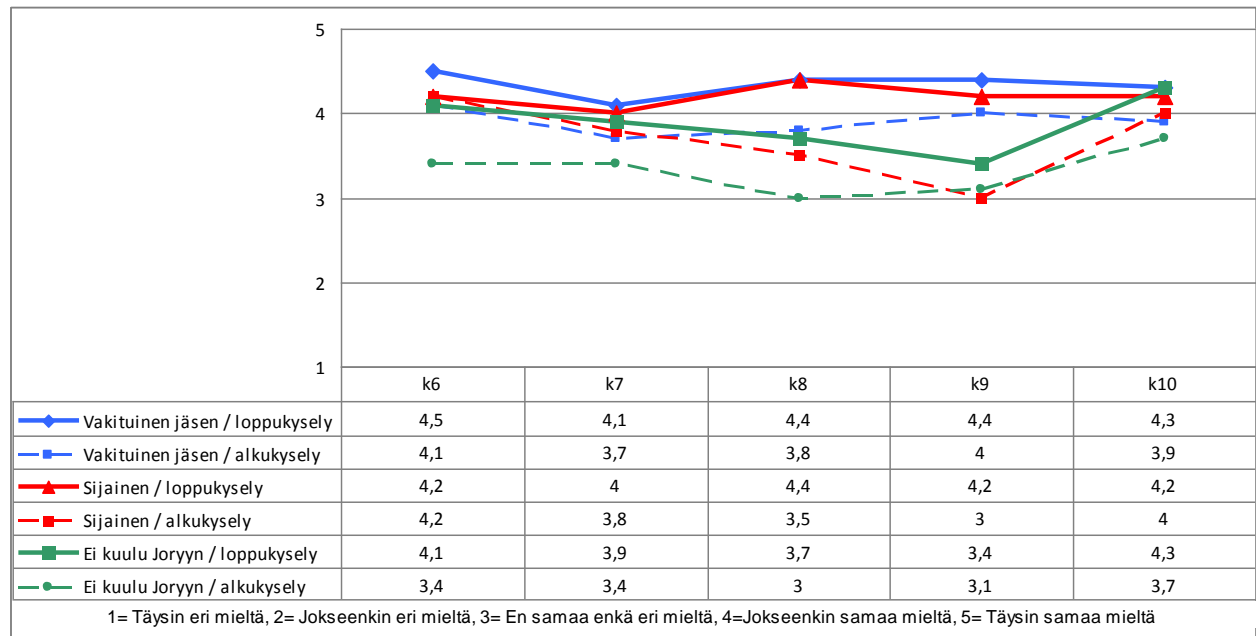
Sekä ylimmän johdon että keskijohdon ja asiantuntijoiden arvioinnit uudistetuista raporteista sisällön ja täsmällisyyden osalta olivat kuvion 15 mukaisesti loppukyselyssä paremmat, kuin alkukyselyn perusteella saadut arvioinnit silloisista käytössä olleista raporteista. Ylimmän johdon arvioinnit nousivat maltillisesti, joskin ylimmän johdon alkukyselyn arvioinnit olivat jo suhteellisen hyvät. Suurin nousu

ylimmän johdon antamissa tuloksissa oli väittämän ”saan tarvitsemaani tietoa hankintatoimen tilannekuvasta” (kysymys 7) kohdalla. Keski johdon ja asiantuntijoiden antamat keskiarvosanat olivat alkukyselyssä alle neljä, kun taas loppukyselyyn vastaavat keskiarvosanat nousivat kaikki neljään tai yli. Suurimmat nousut olivat jo aiemmin mainittujen väittämien ”raporttien sisältämä informaatio on riittävää” (kysymys 8) ja ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” (kysymys 9) kohdalla. Tilastollista merkittävyyttä kyseisistä tuloksista osoittivat kuitenkin vain kysymyksen 9 väittäminen ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” ( $p < 0,05$ ), kun tilastollista merkittävyyttä havainnoitiin T-testin avulla. Muiden väittämien kohdalla ei riippuvuutta muuttujien välillä voitu tilastollisesti osoittaa ( $p > 0,05$ ).

Kuviossa 16 on esitetty tulokset johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välisistä keskiarvosanojen eroista, joiden mukaan johtoryhmän varsinaisten ja sijaisjäsenten antamat keskiarvosanat ovat lähentyneet toisiaan siten, että alkukyselyssä havaitut erot väittämien ”raporttien sisältämä informaatio on riittävää” ja ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” kohdalla ovat kaventuneet marginaalisiksi loppukyselyn keskiarvosanoissa. Sekä varsinaisten jäsenten että sijaisjäsenten keskiarvosanat ovat huomattavasti myös nousseet näiden väittämien osalta verrattuna alkukyselyssä saatuihin keskiarvosanoihin. Johtoryhmään kuulumattomien vastaajien keskiarvosanat olivat myös yleisesti nousseet, joskin väittämien ”raporttien sisältämä informaatio on riittävää” (kysymys 8) ja ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” (kysymys 9) osalta tulokset olivat edelleen huomattavasti heikommat kuin johtoryhmään kuuluvien tulokset. Johtoryhmässä raportit käydään graafisten esitysten ohessa suullisesti läpi, jolloin graafisten raporttitietojen lisäksi mahdollisesti saadaan tarkempaa informaatiota epäselvistä aiheista. Tämä voi osaltaan vaikuttaa johtoryhmään kuulumattomien kokemukseen siitä, että raporttien informaatio ei ole käyttäjälle sellaisenaan riittävää.

Sekä väittämän ”raporttien sisältämä informaatio on riittävää” että väittämän ”saan tiedon haluamallani tarkkuudella” tulokset osoittivat tilastollista merkittävyyttä ( $p < 0,05$ ), kun tilastollista merkittävyyttä havainnoitiin yksisuuntaisen varianssiana-

lyysin avulla. Muiden väittämien kohdalla ei riippuvuutta muuttujien välillä voitu tilastollisesti osoittaa ( $p>0,05$ ).



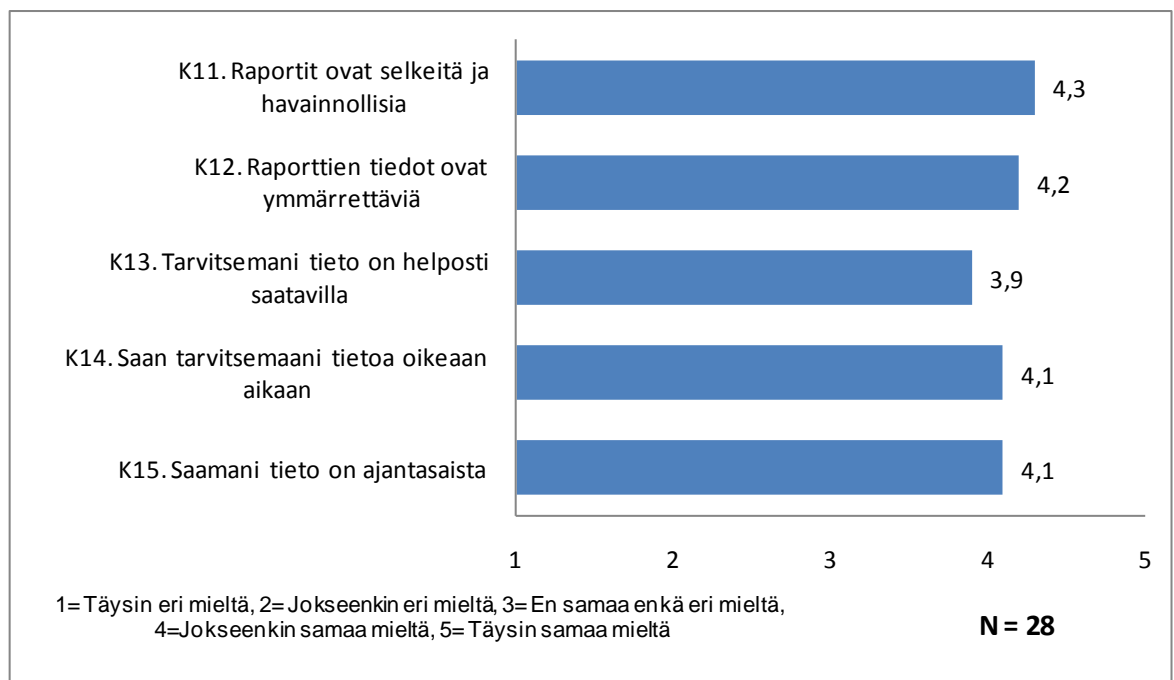
**Kuvio 16.** Keskiarvosanat tyytyväisyydestä raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.

Kysymykset 11 - 12 kartoittivat vastaajien tyytyväisyyttä raporttien ulkomuotoon, kysymyksellä 13 selvitettiin mielipidettä raporttien helppokäyttöisyydestä ja kysymyksillä 14 - 15 selvitettiin vastaajien mielipidettä raporttien oikea-aikaisuudesta. Kysymykset 11 - 15 perustuivat Dollin & Torkezadehin kysymyssarjan kolmeen viimeiseen osioon. Kuviossa 17 on esitetty näiden viiden kysymyksen kaikkien vastausten keskiarvosanat.

Väittämän ”raportit ovat selkeitä ja havainnollisia” kaikkien vastausten keskiarvosanaksi muodostui 4,3 ja väittämän ”raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä” keskiarvosanaksi 4,2. Vastanneista 78,6 prosenttia (22 vastausta) olivat jokseenkin tai täysin samaa mieltä siitä, että nykyiset raportit ovat selkeitä ja havainnollisia ja 82,1 prosenttia (23 vastausta) jokseenkin tai täysin samaa mieltä, että raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä. Loput vastaajista eivät olleet väittämien kanssa samaa

eivätkä eri mieltä. Tarvittavaa tietoa piti kehittämistoimenpiteiden jälkeen helposti saatavilla olevana 78,6 prosenttia vastanneista (22 vastausta jokseenkin tai täysin samaa mieltä), kun saman väittämän kanssa jokseenkin eri mieltä oli vastaajista 7,1 prosenttia (2 vastausta). 14,3 prosenttia vastaajista (4 vastausta) eivät olleet samaa eivätkä eri mieltä. Kaikkien vastausten keskiarvosanaksi väittämä sai 3,9.

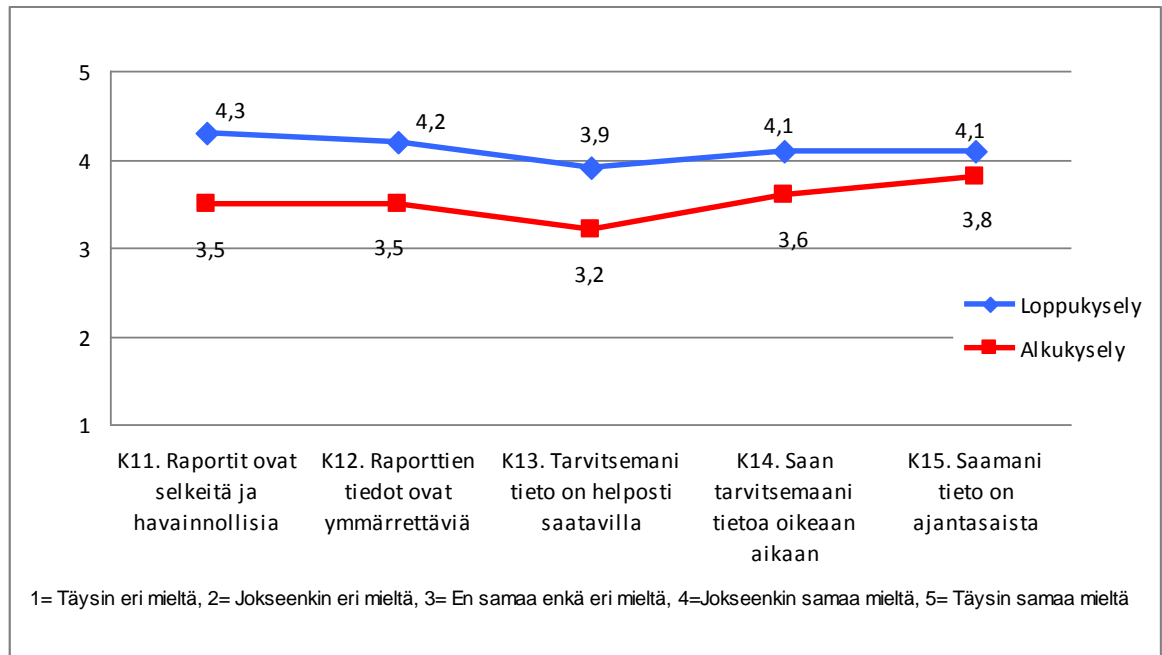
Tiedon oikea-aikaisuutta kartoitettaessa kaikkien vastausten keskiarvosanaksi muodostui 4,1. Vastanneista 78,6 prosenttia (22 vastausta) kokivat saavansa tietoa oikea-aikaisesti, kun taas 21,4 prosenttia (6 vastausta) eivät olleet samaa eivätkä eri mieltä. Ajantasaisena tietoa pitivät vastanneista 89,3 prosenttia (25 vastausta), kun vain 3,6 prosenttia eli yksi vastanneista oli väittämän kanssa jokseenkin eri mieltä. Loput 7,1 prosenttia eli kaksi vastanneista ei ollut asiasta samaa eikä eri mieltä. Keskiarvosanaksi tälle kysymykselle muodostui 4,1.



**Kuvio 17.** Loppukyselyn keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen.

Tyytyväisyyttä raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen mittaavien kysymysten kokonaiskeskiarvosanat kehittämistoimenpiteiden jälkeen

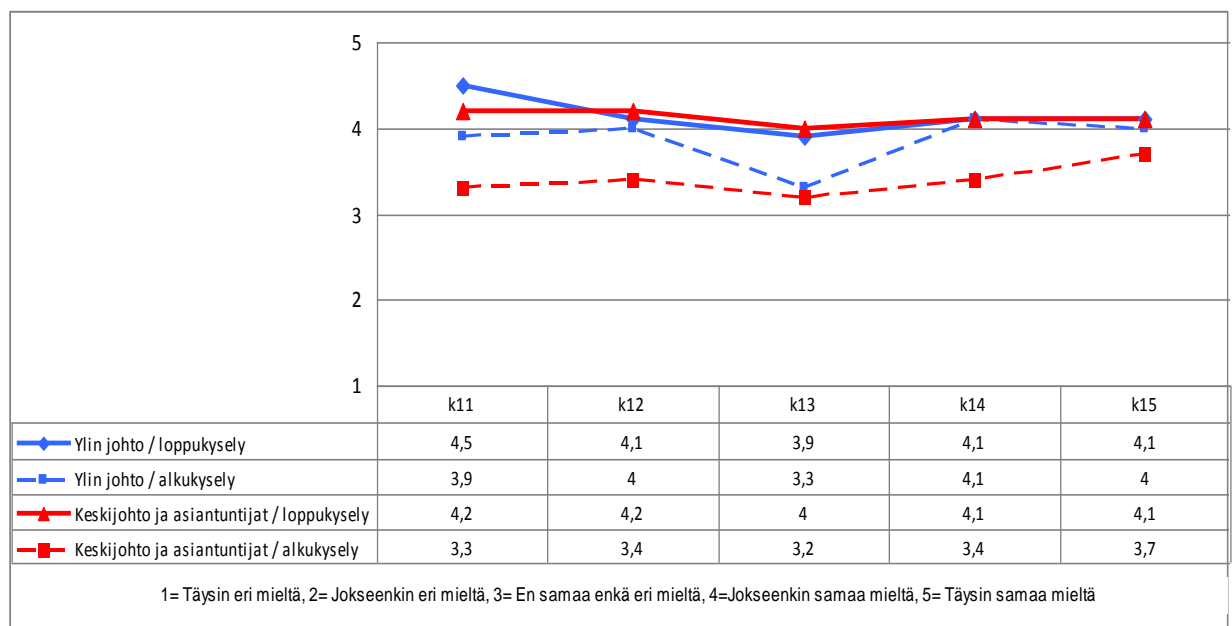
olivat loppukyselyn perusteella korkeammat kuin alkukyselyssä. Kuviossa 18 on esitetty näiden kysymysten kaikkien vastausten keskiarvosanojen väliset erot alkukyselyn ja loppukyselyn välillä.



**Kuvio 18.** Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helpokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.

Kysymysten 11 - 15 kaikkien vastausten keskiarvosanojen ollessa alkukyselyssä välillä 3,5 - 3,8, nousivat lähes kaikkien väittämien keskiarvosanat yli neljään. Ainoastaan väittämän ”tarvitsemani tieto on helposti saatavilla” loppukyselyn kaikkien vastausten keskiarvosana oli 3,9. Suurin muutos alku- ja loppukyselyn keskiarvosanojen välillä oli väittämän ”raportit ovat selkeitä ja havainnollisia” kohdalla. Toiseksi eniten olivat nousseet väittämien ”raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä” ja ”tarvitsemani tieto on helposti saatavilla” keskiarvosanat. Raportteja uudistettaessa lähtökohtana oli, että informaatiota tuotetaan laitoksen johtohenkilöstölle tarpeeksi kattavasti kuitenkin niin, että raporttien sisältämä tieto on helposti ymmärrettävää. Tulosten perusteella nämä näkökulmat on onnistuttu pääsääntöisesti hyvin ottamaan huomioon ja toteuttamaan myös käytännössä.

Kuviossa 19 on esitetty ylimmän johdon sekä keskijohdon ja asiantuntijoiden väliset keskiarvosanojen erot loppukyselyn kysymysten 11 - 15 osalta. Samassa kuviossa on verrattu loppukyselyn tuottamia tuloksia alkukyselyn vastaavien kysymysten tuloksiin asemittain. Kuviossa 20 on puolestaan esitetty loppukyselyn kysymysten 11 - 15 keskiarvojen väliset erot johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Näitäkin tuloksia on lisäksi verrattu alkukyselyn vastaaviin kysymyksiin. Alkukyselyn tulokset näkyvät molemmissa kuvioissa katkoviivoilla.



**Kuvio 19.** Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helpokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen asemittain organisaatiossa. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.

Kuvion 19 mukaisesti ylimmän johdon sekä keskijohdon ja asiantuntijoiden väliset erot alkukyselyn tuloksissa ovat kaventuneet hyvin marginaalisiksi loppukyselyn tuloksissa. Sekä ylimmän johdon että keskijohdon ja asiantuntijoiden antamat keskiarvosanat ovat lisäksi nousseet alkukyselyyn verrattaessa. Ylimmän johdon keskiarvosanat ovat tyytyväisyyttä raporttien ulkoasuun, helpokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen mittaavien kysymysten osalta nousseet maltillisesti keskiarvosanojen ollessa jo alkukyselyn osalta kohtuullisen hyvät. Ainoastaan väittämän ”tarvitsemani tieto on helposti saatavilla” (kysymys 13) keskiarvosana nousi alku-



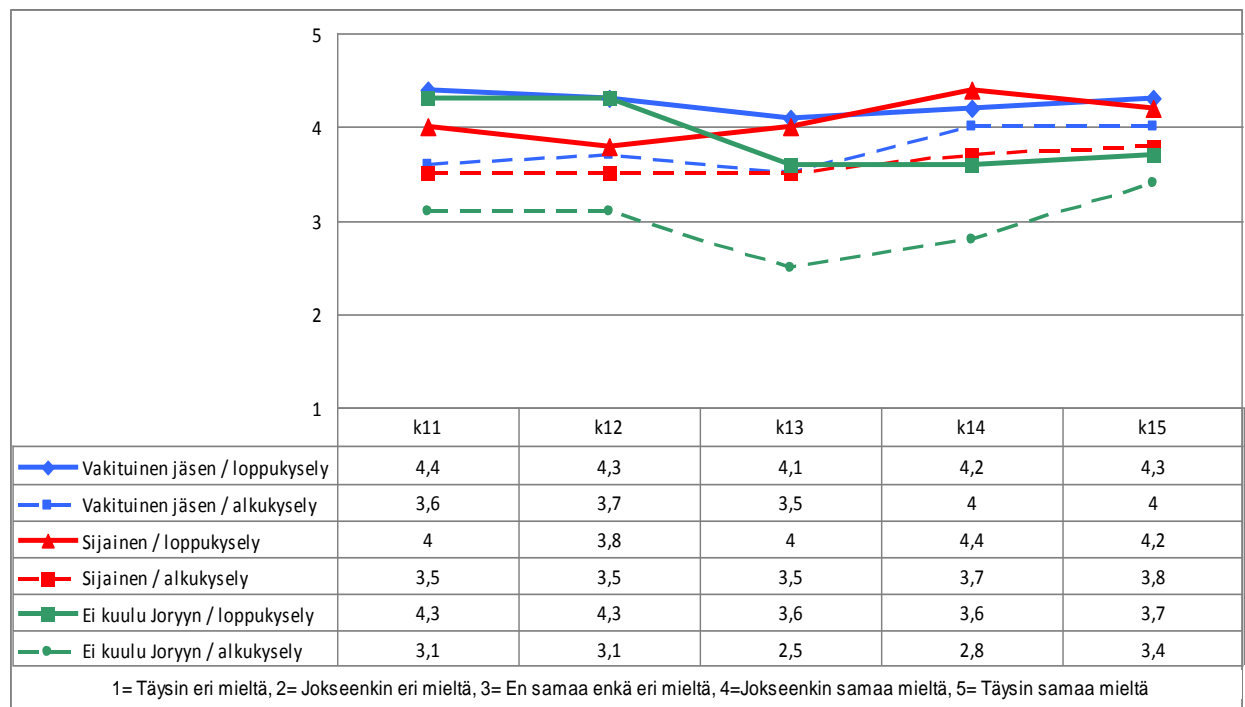
kyselyyn verrattuna ylimmän johdon osalta melko paljon, kuitenkin loppukyselyn keskiarvosanan jäädessä alle neljän.

Keskijohdon ja asiantuntijoiden antamat arviot kehittämistoimenpiteiden onnistumisesta raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen liittyen olivat hyvät. Kaikki väittämien 11 – 15 keskiarvosanat nousivat neljään tai hieman yli, kun alkukyselyn vastaavat keskiarvosanat olivat välillä 3,2 – 3,7. Suurin keskiarvosanan nousu oli kysymyksen 11 ”raportit ovat selkeitä ja havainnollisia” kohdalla loppuraportin keskiarvosanan ollessa 4,2. Alkukyselyn vastaava keskiarvosana oli 3,3. Seuraavaksi eniten olivat nousseet väittämien (kysymykset 12 ja 13) ”raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä” (alkukyselyn keskiarvosana 3,4 ja loppukyselyn 4,2) ja ”tarvitsemani tieto on helposti saatavilla” (alkukyselyn keskiarvosana 3,2 ja loppukyselyn 4) keskiarvosanat. Tulosten tilastollista merkittävyyttä ei tilastollisella testauksella kuitenkaan voitu yhdenkään väittämän kohdalla osoittaa ( $p > 0,05$ ).

Kuviossa 20 on esitetty tulokset johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välisistä keskiarvosanojen eroista liittyen tyytyväisyyteen uudistettujen raporttien ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen. Sekä johtoryhmän varsinaisten jäsenten, sijaisjäsenten että johtoryhmään kuulumattomien antamat keskiarvosanat olivat loppukyselyn tulosten perusteella nousseet alkukyselyn mukaiseen tilanteeseen verrattuna. Tulosten tilastollista merkittävyyttä ei tilastollisella testauksella voitu kuitenkaan osoittaa ( $p > 0,05$ ).

Väittämien ”raportit ovat selkeitä ja havainnollisia” (kysymys 11) sekä ”raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä” (kysymys 12) kohdalla johtoryhmään varsinaisena jäsenenä kuuluvien ja johtoryhmään kuulumattomien keskiarvosanat olivat lähestulkoon yhteneväiset, kun taas sijaisjäsenten antamat keskiarvosanat näille väittämille olivat jonkin verran huonommat. Muiden väittämien kohdalla varsinaisten ja sijaisjäsenten vastauksista lasketut keskiarvosanat olivat hyvin samankaltaiset keskiarvosanojen noustessa yli neljän, kun taas johtoryhmään kuulumattomien vastauksista lasketut keskiarvosanat jäivät samojen väittämien kohdalla alle neljän.

Varsikin väittämän ”tarvitsemani tieto on helposti saatavilla” (kysymys13) johtoryhmään kuulumattomat arvioitsivat keskiarvosanaltaan alhaisemmaksi kuin muut väittämät, vaikkakin alkukyselyyn verrattuna väittämän keskiarvosana myös johtoryhmään kuulumattomien osalta oli tuntuvasti noussut (alkukyselyn keskiarvosana 2,5 ja loppukyselyn keskiarvosana 3,6). Johtoryhmään kuuluvat saavat informaation johtoryhmän kokousten yhteydessä graafisten esitysten lisäksi suullisesti esitetynä ja graafiset esitykset liitetään lisäksi pöytäkirjan yhteyteen, josta raportit ovat myös pöytäkirjan tarkastelun yhteydessä nopeasti löydettävissä. Johtoryhmään kuulumattomat puolestaan saattavat kokea hankalana päivitettyjen raporttien etsimisen yhteiseltä verkkoasemalta siitäkin huolimatta, että raporttien päivittämistä lähetetään aina erilliset ilmoitukset sijaintitietoineen.



**Kuvio 20.** Keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä raporttien ulkoasuun, helpokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä. Alku- ja loppukyselyn tulosten väliset erot.

Loppukyselyn kysymykset 16 ja 17 kartoittivat suoraan kyselyyn vastanneiden mielipidettä uudistetuista talouden ja hankintatoimen raporteista. Väittämille ”olen tyytyväinen nykyisiin talouden tilannekuvan raporteihin” ja ”olen tyytyväinen nykyi-

siin hankintatoimen tilannekuvan raportteihin” kaikkien vastaajien keskiarvosanoiksi muodostui 4,2. Vastaajista 85,7 prosenttia (24 vastausta) vastasivat olevansa jokseenkin tai täysin tyytyväisiä sen hetkisiin talouden raportteihin ja 89,3 prosenttia (25 vastausta) jokseenkin tai täysin tyytyväisiä sen hetkiseen hankintatoimen raporttiin. Talouden raporttien osalta 14,3 prosenttia (4 vastausta) ja hankintatoimen raportin osalta 10,7 prosenttia (3 vastausta) eivät olleet väittämien kanssa samaa eivätkä eri mieltä. Alkukyselyyn verrattuna molempien väittämien kokonaiskeskiarvosanat nousivat reilusti. Talouden tilannekuvan tyytyväisyyttä mittaavan väittämän kaikkien vastausten keskiarvosana oli alkukyselyssä 3,6 kun loppukyselyssä vastaava keskiarvosana oli 4,2. Vastaavasti tyytyväisyyttä hankintatoimen tilannekuvaan mittaavan väittämän keskiarvosana nousi loppukyselyssä 4,2 kun alkukyselyn tulosten perusteella keskiarvosanaksi muodostui 3,5. Asemittain verrattuna sekä ylimmän johdon että keskijohdon ja asiantuntijoiden vastausten perusteella lasketut keskiarvosanat nousivat yli neljän siten, että ylimmän johdon keskiarvosanoiksi loppukyselyssä muodostui molempien väittämien osalta 4,5 ja keskijohdon ja asiantuntijoiden keskiarvosanoiksi molempien väittämien osalta 4,1. Alkukyselyssä varsinkin väittämä ”olen tyytyväinen hankintatoimen tilannekuvan raportteihin” sai suhteellisen alhaiset arvioinnit molemmilta ryhmiltä alkukyselyn keskiarvosanojen ollessa ylimmän johdon osalta 3,5 ja keskijohdon ja asiantuntijoiden osalta 3,4. Johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien vastaajien osalta keskiarvosanajakauma noudatteli samaa linjaa kuin aiempien väittämien tuloksissa. Kaiken kaikkiaan sekä johtoryhmään kuuluvien että kuulumattomien keskiarvosanat olivat paremmat, kuin alkukyselyn tulosten perusteella saadut keskiarvosanat. Johtoryhmään sekä varsinaisena että sijaisjäsenenä kuuluvien keskiarvosanaksi muodostui loppukyselyssä 4,4 väittämän ”olen tyytyväinen talouden tilannekuvan raportteihin” kohdalla, kun taas johtoryhmään kuulumattomien keskiarvosana jäi edelleen alle neljän (3,6). Tyytyväisyys hankintatoimen tilannekuvan raportteihin oli johtoryhmään kuulumattomienkin arvioinnin mukaan noussut reilusti ja kaikkien ryhmien keskiarvosanat olivatkin tämän väittämän kohdalla välillä 4,0 – 4,3. Kaiken kaikkiaan sisäisen talouden raportoinnin kehittämistoimenpiteiden oli koettu tuovan selkeää parannusta sekä hankintatoimen että talouden raportointiin, joskin tilastollista merkittävyyttä osoitti vain väittämän ”olen tyytyväinen talouden

tilannekuvan raportteihin” tulokset ( $p < 0,05$ ). Loppukyselyn vastauksista heijastuu kuitenkin edelleen mielipide-erot niiden henkilöiden välillä, joille talouden informaatiota tuotetaan graafisten raporttien lisäksi suullisilla esityksillä ja jotka seuraavat taloudellista informaatiota omatoimisesti ja ehkä siten harvemmin.

Loppukyselyn viimeiset kaksi kysymystä eivät perustuneet aiempaan teoriaan, vaan kysymyksillä 18 - 19 haluttiin tarkentaa vastaajien mielipidettä siitä, ovatko toteutetut kehittämistoimenpiteet vaikuttaneet vastaajien omaan tietämykseen talouden ja hankintatoimen tilanteesta tai onko raporttien hyväksikäyttö muuttunut kehittämistyön tuloksena. Väittämän ”talouden ja hankintatoimen tilannekuvan tietämykseni on lisääntynyt raporttien kehittämistoimenpiteiden jälkeen” kaikkien vastausten keskiarvosanaksi muodostui 3,8 ja väittämän ”raporttien hyväksikäyttö omissa työtehtävissä on lisääntynyt raporttien kehittämistoimenpiteiden jälkeen” keskiarvosanaksi 3,7. Jokseenkin tai täysin samaa mieltä siitä, että oma tietämys talouden ja hankintatoimen tilannekuvasta on lisääntynyt, oli vastaajista 67,9 prosenttia (19 vastausta). 7,1 prosenttia (2 vastausta) oli väittämän kanssa jokseenkin eri mieltä ja 25 prosenttia (7 vastausta) ei samaa eikä eri mieltä. Raporttien hyväksikäytön omissa työtehtävissä koki lisääntyneen 57,1 prosenttia (16 vastaajaa jokseenkin tai täysin samaa mieltä) ja yksi vastanneista oli väittämän kanssa jokseenkin eri mieltä. Vastanneista 39,3 prosenttia (11 vastausta) eivät olleet asiasta samaa eivätkä eri mieltä. Asemittain tarkasteltuna ei isoja vaihteluita esiintynyt kummankaan väittämän kohdalla, mutta johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä eroa oli havaittavissa siten, että johtoryhmään varsinaisena ja sijaisjäsenenä kuuluvien keskiarvosanat molempien väittämien kohdalla olivat lähellä tai hieman yli neljä, kun taas johtoryhmään kuulumattomien keskiarvosanat olivat tasan tai hieman yli kolme. Tilastollisessa testauksessa tämä tulos osoitti myös tilastollista merkittävyyttä ( $p < 0,05$ ). Koulutukseen osallistuneiden keskiarvosanoissa ei ollut huomattavia eroja verrattaessa koulutukseen osallistumattomien keskiarvosanoihin. Reilut puolet vastaajista koki kaiken kaikkiaan tietämyksen talouden ja hankintatoimen tilannekuvasta kehittämistoimenpiteiden myötä kasvaneen, vaikka määrällisesti oma raporttien käyttö ei olisikaan lisääntynyt. Raporttien käyttö on pysynyt lähestulkoon vakiona, eli pääsääntöisesti raporttitietoja tarvitaan kuukau-

sittain ja tiettyinä aikoina vuodesta jopa viikoittain. Raporttien hyväksikäyttö omis-  
sa työtehtävissä on lisääntynyt luultavasti enimmäkseen niiden henkilöiden osalta,  
jotka eivät ole aiemmin olleet tietoisia joko valmiiden raporttien sijaintipaikasta tai  
päivitystiheydestä.

## **6.2 Havaitut kehittämistoimenpiteiden vaikutukset**

Loppukyselyn kaikkien vastanneiden keskiarvosanat käyttäjien tyytyväisyydestä  
uudistettuihin raportteihin nousivat alkukyselyyn verrattuna. Tyytyväisyys raporti-  
en ulkoasuun, helppokäyttöisyyteen ja oikea-aikaisuuteen nousivat suhteessa  
hieman enemmän kuin tyytyväisyys raporttien sisältöön ja täsmällisyyteen, joiden  
osalta alkukyselyn keskiarvosanat olivat jo hieman korkeammat. Alkukyselyyn ver-  
rattuna ”en samaa enkä eri mieltä”- vastausten lukumäärä väheni, mikä osaltaan  
saattaa olla viite siitä, että raporttien käyttö tai tietämys talouden ja hankintatoimen  
raporteista on lisääntynyt kehittämistoimenpiteiden myötä.

Loppukyselyssä oli havaittavissa myös tulosten erojen kaventuminen verrattaessa  
tuloksia johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä tai verrattaessa asemit-  
tain. Tuloksien erot ylimmän johdon ja keskijohdon ja asiantuntijoiden välillä olivat  
pääasiassa hyvin marginaalisia. Johtoryhmään kuulumattomien vastaukset nousi-  
vat myös huomattavasti alkukyselyyn verrattaessa, mutta keskiarvosanat jäivät  
edelleen paikoittain hieman alhaisemmaksi kuin johtoryhmään kuuluvien varsinais-  
ten tai sijaisjäsenten keskiarvosanat.

Räjähdelaitoksen sisäistä taloudellista raportointia kehitettäessä yhtenä tavoitte-  
na oli laajentaa kohderyhmää siten, että raportit palvelevat johtoryhmän lisäksi  
myös muita määrärahavastuussa olevia, esimerkiksi kustannuspaikan esimiehiä,  
joiden informaatiotarve useimmiten poikkeaa johtoryhmän informaation tarpeesta.  
Loppukyselyn kokonaistulosten perusteella voidaan kaiken kaikkiaan todeta, että  
kyseinen tavoite saavutettiin kehittämistoimenpiteiden myötä. Erot johtoryhmään  
kuuluvien ja kuulumattomien välillä ovat kuitenkin edelleen olemassa ja näitä eroja

pyritään vähentämään tarjoamalla koulutusta ja tietoa raporttien käytöstä niille henkilöille, jotka eivät koulutuksiin aiemmin osallistuneet. Myös se seikka, että johtoryhmään kuulumattomien on useimmiten itsenäisesti käytettävä valmiiksi tuotettuja raportteja, saattaa vaikuttaa edelleen näiden ryhmien välisiin eroihin tuloksissa. Johtoryhmään kuuluvat saavat informaation säännöllisesti kokousten yhteydessä, kun taas johtoryhmään kuulumattomien on itse säänneltävä raporttien lukuväliä, joskin tässä apuna ovat viikoittain sähköisesti tehtävät muistutukset päivitetystä raporteista ja niiden sijaintipaikasta.

Uudistetut raportit ovat edellisiin raportteihin verrattuna nopeampia päivittää ja koska raporttien päivittämiseen liittyy vain hyvin vähän käsin tehtävää päivittämistä, on tältä osin myös raporttien luotettavuutta saatu parannettua. Raporttien kohderyhmät ovat entistä paremmin selvillä ja raportit myös palvelevat entistä laajempaa kohderyhmää. Lisäksi raporttien selkeyttä on parannettu graafisten esitysten ja selkeiden käyttöohjeiden avulla.

Raporttien kaavat ja grafiikat toimivat myös siten, että pienin muutoksin raportit olisivat laajennettavissa koskemaan laajempaakin organisaatiota tai kokonaisuuksia. Raporttien rakenteesta johtuen yhtenäinen tieto saadaan koko vuoden ajalta ja raportit on myös helppo muutosten edessä tai vuoden vaihteessa päivittää koskemaan sen hetkistä tilannetta tai vuotta. Näin ollen seurantatietoon saadaan jatkuvuutta ja esimerkiksi edellisten vuosien vertailu meneillään olevaan vuoteen helpottuu.

Yksi kehittämistyön tavoite oli saada raportointiin mukaan ennakointitietoa ja tällainen näkökulma lisättiin talouden määräraharaporttiin. Koska kyseessä on ennakoivan informaation tuottamisen ensimmäinen vuosi, saadaan käyttökokeusten perusteella tarkentavaa tietoa siitä, miten ennakointia voitaisiin entistään tulevaisuudessa tarkentaa. Ennakoivan tiedon osalta kyseessä on niin sanottu oppivuosi jonka perusteella tätä näkökulmaa tullaan edelleen kehittämään.

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Taloudellisen informaation johdon raportointi on vahvistanut merkitystään ulkoisen taloustiedon ja sen raportoinnin rinnalla. Voidakseen käyttää taloudellista tietoa johtamisensa tukena, on johtohenkilöstön saatava laskentajärjestelmien tuottama luotettava informaatio oikea-aikaisesti ja selkeässä ytimekkäässä muodossa.

Tämän tutkimustyön tarkoituksena oli etsiä laitoksen talousalan tuottamien sisäisten raporttien kehittämismahdollisuuksia niin, että raporttien hyödynnettävyyttä laitoksen johtoryhmän ja määrärahavastuussa olevien henkilöiden työskentelyssä saataisiin lisättyä. Kehittämistyössä keskityttiin organisaation julkishallinnollisesta ja budjettitaloudellisesta luonteesta johtuen budjettiraportointiin niin talouden kuin hankintatoimen näkökulmasta sekä ennakoivan tiedon tuottamiseen.

Tutkimuksen päätavoitteena oli tutkia, miten Räjähdelaitoksen talouden ja hankintatoimen sisäistä raportointia voitaisiin kehittää paremmin organisaation johdon tarpeita vastaavaksi. Alatavoitteina pyrittiin saamaan vastauksia siihen, mitä mieltä taloushallinnon tuottamista talouden ja hankintatoimen raporteista oltiin ennen kehittämistoimenpiteitä, missä määrin määrärahavastuussa oleva johtohenkilöstö hyödynsi kyseisiä raportteja ja millaisia talouden ja hankintatoimen sisäisiä raportteja tulisi jatkossa toiminnan tueksi tuottaa. Lisäksi alatavoitteena oli selvittää, miten kehitellyt uudet raportit toimivat käyttäjien kannalta katsottuna. Vastauksia näihin kysymyksiin haettiin kahden strukturoidun kyselylomakkeen avulla, joista ensimmäinen kyselykierros toteutettiin ennen kehittämistoimenpiteitä ja toinen kyselykierros kehittämistoimenpiteiden jälkeen.

Alkukyselyn tulokset osoittivat, että kaikki kyselyyn vastanneet olivat tunnistaneeet oman vastuunsa määrärahojen käytön ja seurannan suhteen, joskin paikoitellen oli tulkittavissa kiinnostuksen eroavaisuuksia liittyen taloudellisen tilanteen seurantaan. Varsinkin nykyaikana, jolloin säästötoimenpiteet ovat jokapäiväisiä, tulisi kiinnostuksen koko organisaation ja oman vastualueen taloudelliseen tilanteeseen olla lisääntynyt. Julkishallinnollisella organisaatiolla on veloitteet sille myön-

netyn määrärahan oikeanlaisesta käytöstä siten, että tavoitteeksi asetetut toiminnalliset tulokset saavutetaan käytettävissä olevilla resursseilla. Kulloisenkin tilanteen oikeanlainen tulkinta myös taloudellisesta näkökulmasta ja esimerkiksi toiminnan muutosten vaikutus yhdellä osa-alueella koko organisaation taloudelliseen tilanteeseen ja määrärahojen riittävyys tulisi nähdä siis yhtä tärkeänä, kuin toiminnallisten tavoitteiden saavuttaminen. Talouden ja hankintatoimen informaatiota tuottavat sisäiset raportit pyrkivät avustamaan organisaation johtohenkilöstöä näiden seikkojen huomioimisessa, mutta lisäksi tarvitaan henkilöstön omaa aktiivisuutta.

Alkukyselyn perusteella informaatiota tarvittiin pääasiassa säännöllisesti, useimmiten kuukausittain ja raporttien loppukäyttäjät olivat osittain tyytyväisiä kehittämistoimenpiteitä edeltäviin talouden ja hankintatoimen raporteihin. Alkukyselyn kokonaiskeskiarvosanat jäivät tyytyväisyyttä raporteihin mittaavien kysymysten osalta kuitenkin alle neljän pääsääntöisesti keskiarvosanan ollessa hieman alitse tai ylitse 3,5. ”En samaa enkä eri mieltä”- vastauksia saatiinkin alkukyselyn useiden kysymysten kohdalla paljon, mikä viittaa siihen, että kyselyyn vastanneet eivät joko tunnistaneet taloussektorin tuottamia valmiita raportteja tai näiden raporttien käyttö oli suhteellisen vähäistä isolla osalla vastaajista. Alkukyselyn tuloksissa oli havaittavissa selkeitä eroja vastaajaryhmittäin. Sekä ylimpään johtoon ja keskijohtoon ja asiantuntijoihin kuuluvien että johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien keskiarvosanoissa oli havaittavissa keskinäisiä eroja. Ylimmän johdon tulokset olivat alkukyselyssä pääsääntöisesti korkeammat kuin keskijohdon ja asiantuntijoiden tulokset ja vastaavasti johtoryhmään joko varsinaisena jäsenenä tai sijaisena kuuluvien keskiarvosanat olivat korkeammat kuin johtoryhmään kuulumattomien keskiarvosanat.

Talouden ja hankintatoimen raportit ennen kehittämistoimenpiteitä olivat pääasiassa johtoryhmätyöskentelyyn suunnattuja, mistä johtuen edellä mainitut tulokset ja erot vastaajaryhmien välillä olivatkin odotettuja. Muut raporttien käyttäjäryhmät kuin johtoryhmän jäsenet eivät luonnollisesti välttämättä tunnistaneet raportteja apuvälineeksi omassa työssään raporttien sisältämän informaation luonteesta joh-



tuen. Informaation tarve ja tarpeen yksityiskohtaisuus vaihtelevat sekä organisaatioittain, että myös organisaation sisällä siten, että ylimmälle johdolle riittää usein kokonaisvaltainen, tiivistetty informaatio, kun taas esimerkiksi yksittäisen kustannuspaikan esimiehen tai toimialajohtajan tarvitsema seurantatieto voi olla hyvinkin yksityiskohtaista.

Näistä lähtökohdista kehittämistyön tavoitteena pidettiin raporttien kohderyhmän laajentamista siten, että uudistetut raportit palvelisivat kaikkia määrärahan haltijoita niin, että määrärahan haltija myös itse tunnistaisi hänen tarpeisiinsa kehitellyt oikeat raportit ja osaisi hyödyntää niitä omassa työssään. Raporteista pyrittiin ylipäänsä rakentamaan selkeitä, luotettavia ja helposti tulkittavissa olevia raportteja niin johtoryhmän työskentelyn kuin jokapäiväisen toiminnan apuvälineeksi lisäten raportointiulottuvuuksiin vielä tulevaisuuteen suuntautuvaa ennakoivaa näkökulmaa. Kiinnostus ennakoivaan informaatioon on nykyaikana jatkuvasti kasvanut. Ennakoivan informaation tarve on lisääntynyt sitä mukaa, kun yritysten ja niiden toimintaympäristöt ovat monitahoistuneet ja sekä ulkoisten että sisäisten olosuhteiden muutosnopeus on kiihtynyt. Ennakoivalla informaatiolla pyritäänkin analysoimaan tulevaisuuden mahdollisia muutoksia ja valmistautumaan etukäteen muutosten aiheuttamiin tilanteisiin. Kohdeorganisaatiossa julkishallinnollisesta luonteesta johtuen talouden seurannan yhteydessä ennakoinnilla pyritään ennustamaan esimerkiksi määrärahojen riittävyyttä tai vaikkapa mahdollisten seuraavalle vuodelle siirtyvien määrärahaerien syntymisen todennäköisyyttä ja näiden tietojen pohjalta toimimaan etupainotteisesti. Ennakointi-informaation lisääminen raporteille vaatii vielä jatkossakin jatkuvaa seurantaa ja kehittämistä, jotta saadaan varmistettua ennakointitiedon luotettavuus. Uudistettujen raporttien sisältämää ennakoivaa osuutta pidetäänkin kohdeorganisaatiossa lähtökohtana, josta saatujen kokemusten perusteella ennakoivan informaation tuottamista tarvittaessa tarkennetaan.

Alkukyselyn jälkeen raporttien kehittämiseen perustettiin työryhmä, johon puheenjohtajan lisäksi kuului talous- ja hankintasektorin henkilöstöä. Työryhmän tarkoituksena oli läpikäydä ensimmäisen kokoontumisen yhteydessä alustavasti alku-

kyselyn tulosten perusteella hahmotellut uudistetut raportointimallit ja yhdessä päättää jatkotoimenpiteistä raporttien kehittämisen suhteen. Työryhmän toinen kokoontuminen ajoittui uudistettujen raporttien valmistumisen jälkeiseen aikaan, jolloin uudistetut raportit päivittämissohjeineen käytiin työryhmässä läpi ja lopulliset raportit hyväksyttiin työryhmän puolesta käyttöön. Raportoinnin selkeyden säilyttämiseksi päädyttiin kahteen talouden määräraharaporttiin, josta toinen suunnattiin enimmäkseen johtoryhmätyöskentelyn avuksi ja toinen palvelemaan tarkempaa tietoa tarvitsevia määrärahan haltijoita. Hankintatoimen osalta päädyttiin yhteen raporttiin, jossa suurimpia hankintaeriä seurataan määrärahapainotteisesti.

Kohderyhmän tietoisuutta saatavilla olevista raporteista ja raporttien käyttöastetta pyrittiin kehittämistyön aikana lisäämään uudistettujen raporttien käyttöönoton yhteydessä järjestetyillä koulutuksilla, joiden tarkoituksena oli antaa raporttien kohderyhmälle tietoa uudistetuista raporteista, niiden sisällöstä ja käyttötarkoituksesta sekä ohjeistaa raporttien käyttöön. Näin pyrittiin lisäämään raporttien käytön ja tulkinnan helppoutta myös sellaisten henkilöiden osalta, jotka ovat harvemmin olleet tekemisissä taloudellisen tiedon kanssa. Koulutuksiin eivät kaikki kohderyhmään kuuluneet päässeet osallistumaan, joten jatkossa olisi hyvä järjestää vastaavia koulutuksia uudelleen. Sen lisäksi, että koulutuksia on järjestetty sisäisten raporttien käytöstä, tuli kyselyjen toteuttamisen ja tulosten tulkintojen yhteydessä esiin tarpeita yleisestä määrärahavastuussa oleville suunnatusta talouden koulutuksesta, jonka pääpainona olisi taloudellisen tilanteen seuranta ja analysointi yleisesti sekä toiminnan ja talouden syy- ja seuraussuhteiden ymmärtäminen ja analysointi.

Kehittämistyön onnistumista pyrittiin selvittämään loppukyselyn avulla, joka järjestettiin sen jälkeen, kun raportit olivat olleet loppukäyttäjien käytössä noin kahden kuukauden ajan. Loppukyselyn tulosten perusteella loppukäyttäjien tyytyväisyys uudistettuihin raportteihin lisääntyi kehittämistoimenpiteiden myötä. Erityisesti raporttien sisältämän informaation ja informaation tarkkuuden koettiin parantuneen verrattuna aiempiin raportteihin. Kehittämistyössä erityisen huomion kohteena oli-

kin oikeanlaisen tiedon raportoiminen oikeamääräisesti ja tulosten perusteella nämä näkökulmat oli onnistuttu ottamaan riittävän hyvin huomioon.

Myös raporttien selkeyden ja havainnollisuuden koettiin parantuneen alkukyselyn mukaiseen tilanteeseen verrattuna ja lisäksi raporttien tietojen ymmärrettävyyden koettiin lisääntyneen. Raportteja uudistettaessa yhtenä lähtökohtana oli, että informaatiota tuotetaan laitoksen johtohenkilöstölle tarpeeksi kattavasti kuitenkin niin, että raporttien sisältämä tieto on helposti ymmärrettävää. Tulosten perusteella nämä näkökulmat on onnistuttu pääsääntöisesti hyvin ottamaan huomioon ja toteuttamaan myös käytännössä. Kehittämistyön yhteydessä järjestetyllä määrärahan haltijoiden koulutuksella on myös oletettavasti osuutensa edellä mainittujen tulosten parantumiseen. Sen lisäksi, että raportit pyrittiin rakentamaan esitysmuodoltaan selkeäksi ja sisällöltään ymmärrettäväksi, koulutuksessa läpikäytyt raportit ja raporttien sisältämän informaation tarkoitukset ja niiden tulkintaohjeet ovat lisänneet myös raportin käyttäjän omaa tietämystä raporttien sisältämästä informaatiosta. Näin ollen raportin käyttäjä saattaa kokea raportin hyödyntämisen aikaisempaa helpommaksi ja luontevammaksi. Tätä arviota tukee loppukyselyn yhteydessä kartoitettu loppukäyttäjien oma mielipide sekä koulutuksen hyödyllisyydestä oman työnsä kannalta että oman talouden ja hankintatoimen tilannekuvan tietämyksen lisääntymisestä kehittämistoimenpiteiden jälkeen. Kaikki koulutukseen osallistuneet kokivat koulutuksesta olevan oman työnsä kannalta hyötyä ja suuri osa vastanneista koki myös talouden ja hankintatoimen tilannekuvan tietämyksen lisääntyneen kehittämistyön yhteydessä.

Loppukyselyssä oli havaittavissa tulosten erojen kaventuminen verrattaessa tuloksia johtoryhmään kuuluvien ja kuulumattomien välillä tai verrattaessa asemittain. Loppukyselyn tuloksien erot ylimmän johdon ja keskijohdon ja asiantuntijoiden välillä olivat pääasiassa kaventuneet hyvin marginaalisiksi. Johtoryhmään kuulumattomien vastaukset nousivat myös huomattavasti alkukyselyyn verrattaessa, mutta keskiarvosanat jäivät edelleen paikoittain hieman alhaisemmaksi kuin johtoryhmään kuuluvien varsinaisten tai sijaisjäsenten keskiarvosanat. Tämä johtuu luultavammin edelleen siitä seikasta, että johtoryhmän jäsenille informaatiota jaetaan

säännöllisesti johtoryhmän kokousten yhteydessä, kun taas johtoryhmään kuulumattomat kontrolloivat itse saamaansa informaation määrää määrittämällä itse raporttien lukuvälinsä. Lisäksi tyytyväisyyteen vaikuttaa henkilön kyky itse analysoida raportoitua tietoa oman vastuualueensa näkökulmasta.

Kaiken kaikkiaan loppukyselyn perusteella oli selkeästi havaittavissa käyttäjien tyytyväisyyden lisääntyminen talouden ja hankintatoimen sisäisiin raportteihin. Kehittämistyön onnistumisen tärkeitä osatekijöitä olivat koulutuksen järjestäminen määrärahan haltijoille sekä informointi päivitettyjen raporttien saatavuudesta suoraan raporttien kohderyhmälle. Vaikka päivitettyjen raporttien saatavuudesta lähetetään jokaisen päivityskerran jälkeen kohderyhmälle ilmoitus sähköisesti raporttien sijaintitietoineen, osa kyselyyn vastanneista koki tiedon olevan edelleen hieman hankalasti saatavilla. Tähän liittyen tulisikin vielä selventää entisestään parasta ja helpointa paikkaa sähköisten raporttien säilyttämiselle niin, että raportit olisivat nopeasti löydettävissä ja otettavissa käyttöön. Yksi vaihtoehto on lisätä jokaviikkoihin ilmoituksiin varsinaiset linkit suoraan raporteille tai sitten raportit voitaisiin julkaista esimerkiksi laitoksen intranetissä, mikäli raporttien käyttäjäryhmää ei haluta laitoksen sisällä rajata.

Aikataulullisesti kehittämistyö onnistui asetettujen aikatavoitteiden puitteissa hyvin ja kehittämistyön tuloksena saatiin aikaiseksi konkreettista hyötyä kehittämistyön kohdeorganisaatiolle. Kehittämistyö vastasi kaikkiin ennalta asetettuihin tutkimusongelmiin, lisäksi kohdeorganisaation talous- ja hankintasektorin vuodelle 2010 asetetut tavoitteet talouden ja hankintatoimen tilannekuvan parantamisesta täyttyivät.

## LÄHTEET

A 11.12.1992/1243. Asetus valtion talousarviosta.

Aho, M. 2003. Rullaavan ennustamisen kehittäminen: Case ABB Oy Service. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppatieteiden osasto. Pro gradu –työ. Julkaisematon.

Anthony, R. 1965. Planning and control systems: A framework for analysis. Boston: Harvard Business School.

Baldvinsdottir, G., Burns, J., Norreklit, H. & Scapens R. 2009. The management accountant's role. [verkkolehtiartikkeli]. Financial Management, 33 – 34. [viitattu 05.04.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.

Bergstrand, J. 1994. Tehokas talouden ohjaus. Juva: WSOY.

Bierstaker, J. L. & Brody, R. G. 2001. Presentation format, relevant experience and task performance. [verkkolehtiartikkeli]. Managerial Auditing Journal 16 (3), 124 - 129. [viitattu 18.02.2010]. Saatavana: Emerald- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.

Bruns, W. J. & McKinnon, S. M. 1993. Information and managers: a field study. [verkkolehtiartikkeli]. Journal of Management Accounting Research 5, 84 - 108. [viitattu 02.03.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.

Calvasina, E. J., Calvasina, G. E., Calvasina, R. V. & Gray, O. R. 2006. Internal reporting education in the information age. [verkkolehtiartikkeli]. E- Journal of Business and Economic Issues 1 (2). [viitattu 20.02.2010]. Saatavana: [http://www.business.subr.edu/PAPERS/internal\\_reporting.pdf](http://www.business.subr.edu/PAPERS/internal_reporting.pdf)

Calvasina, R. V. & Gray, O. R. 1995. Internal reporting – help or frustration? [verkkolehtiartikkeli]. CPA Journal 65 (11), 69 - 71. [viitattu 18.02.2010]. Saatavana: Ebsco Business source Elite- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.

Cassar, G. & Gibson, B. 2008. Budgets, internal reports and manager forecast accuracy. [verkkolehtiartikkeli]. Contemporary Accounting Research 25 (3), 708 - 737. [viitattu 02.03.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.

- Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. 1998. Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. [verkkolehtiartikkeli]. *Management Accounting Research* 9 (1), 1 – 19. [viitattu 3.6.2010]. Saatavana: Emerald-tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Coyle, B. & Graham, A. 2000. *Cash flow forecasting and liquidity*. Chicago: Fitzroy Dearborn Publishers.
- Doll, W. J., Deng, X., Raghunathan, T. S., Torkzadeh, G. & Xia, W. 2004. The meaning and measurement of user satisfaction: A multigroup invariance analysis of the end-user computing satisfaction instrument. *Journal of Management Information Systems* 21 (1), 227. – 262.
- Doll, W. J. & Torkzadeh, G. 1988. The measurement of end-user computing satisfaction. [verkkolehtiartikkeli]. *MIS Quarterly* 12 (2), 259 -274. [viitattu 16.01.2003]. Saatavana: JSTOR- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Eichorn C. J., Barak C. S., Prince T. & Rasmussen, N. H. 2003. *Process improvement for effective budgeting and financial reporting*. Canada: John Wiley and Sons.
- Etelälahti, P., Kiviniemi, M., Strömberg, E. & Vehkamäki, P. 2008. *Valtionhallinnon perusteet*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Etelälahti, P. & Pöllä, K. 2002. *Valtion uudistunut taloushallinto: budjetointi – las-kentatoimi – tarkastus*. Porvoo: WS Bookwell Oy.
- Davila, T. & Foster, G. 2005. Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from startup companies. [verkkokjulkaisu]. Stanford: Graduate school of business Stanford University. [viitattu 3.6.2010]. Saatavana: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=624670](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=624670)
- Fisher, J. G., Maines, L. A., Peffer, S. A. & Sprinkle, G. B. 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack and performance. [verkkolehtiartikkeli]. *The Accounting Review* 77 (4), 847 – 865.[viitattu 02.03.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Granlund, M. & Lukka, K. 1997. From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. [verkkolehtiartikkeli]. *Liiketaloudellinen aikakauskirja* 3 (3), 213 – 255. [viitattu 19.02.2010]. Saatavana: <http://lta.hse.fi>.

- Granlund, M. & Lukka, K. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. [verkkolehtiartikkeli]. *Management Accounting Research* 9 (2), 185 – 211. [viitattu 19.02.2010]. Saatavana: Science Direct- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Hales, C.P. 1986. What do managers do? A critical review of the evidence. *Journal of Management Studies* 23 (1), 88 – 115.
- Hall, M. 2010. Accounting information and managerial work. [verkkolehtiartikkeli]. *Accounting, Organizations and Society* 35 (3), 301 – 315. [viitattu 25.4.2010]. Saatavana: Science Direct- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Hay, R. D. 1953. An inquiry into internal reporting. [verkkolehtiartikkeli]. *National Association of Cost Accountants, NACA Bulletin* 34 (9), 1206 – 1220. [viitattu 29.01.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Heikkilä, T. 2008. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. 1998. Tutki ja kirjoita. 3. - 4. uud. painos. Tampere: Tammer-Paino Oy.
- Hyvönen, J. 2005. Adoption and benefits of management accounting systems: Evidence from Finland and Australia. [verkkolehtiartikkeli]. *Advances in International Accounting* 18, 97 – 120. [viitattu: 3.6.2010]. Saatavana: Science Direct- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. 2009. Yrityksen laskentatoimi. 3. uud. p. Juva: WS Bookwell Oy.
- Johansson, M-L. & Raudasoja, K. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Juva: WS Bookwell Oy.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 1996. Operatiivinen laskentatoimi – perusteet ja hyväksikäyttö. 15. painos. Porvoo: WSOY.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2001. Moderni taloushallinto: haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita Oyj.

- Jääsmaa, A. 2006. Taloushallinnon laskentajärjestelmien tuottaman tiedon kehitystarpeet: Case ammattikorkeakoulun maksullinen palvelutoiminta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppatieteiden osasto. Pro gradu –työ. Julkaisematon.
- Kasanen, E., Lukka K. & Siitonen, A. 1993. The constructive approach in management accounting research. [verkkolehtiartikkeli]. Journal of Management Accounting Research 5, 243 – 264. [viitattu: 17.5.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Kavanaugh, S. C. & Swanson, C. J. 2009. Tactical financial management: Cash flow and budgetary variance analysis. [verkkolehtiartikkeli]. Government Finance Review 25 (5), 8 – 16. [viitattu 19.2.2010]. Saatavana: Abi Inform Proquest- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- L 11.5.2007/551. Laki puolustusvoimista.
- L 13.5.1988/423. Laki valtion talousarviosta.
- Laitinen, E. K. 2009. Importance of performance information in managerial work. [verkkolehtiartikkeli]. Industrial Management & Data Systems 109 (4), 550 – 569. [viitattu 17.4.2010]. Saatavana: Emerald- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Laskentatoimi ja tulosjohtaminen. 1991. Valtiovarainministeriö. Helsinki: Valtion painatuskeskus.
- Maavoimien Materiaalilaitoksen vuoden 2010 talousarvion toimeenpanoasiakirja. 2010. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä: ak BG1587.
- Maavoimien Materiaalilaitos. 2010. Puolustusvoimien intranet Torni- portaali.
- Meklin, P. 2002. Valtiontalouden perusteet. 4. uud. p. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uud. p. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Näsi, S. 2006. Laskentatoimi muutoksessa ja liiketoimintaosaamishaasteissa. Teoksessa: Lehtinen, U. & Mittilä, T. (toim.) Liiketoimintaosaaminen kilpailukykyssä keskiössä. Jyväskylä: Kauppatieteellinen yhdistys ry, 57 – 67.
- Pellinen, J. 2005. Talousjohtaminen. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.



- Penttinen, M. 2001. Budjetoitilaskentajärjestelmän uudistaminen ja raportoinnin kehittäminen: UPM- Kymmene Oyj, Kaukas, keskuskuunnossapito. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu. Kauppatieteiden osasto. Pro gradu- työ. Julkaisematon.
- Perustietoa puolustusvoimista. 1.9.2009. [verkkosivu]. Puolustusvoimat. [Viitattu: 2.4.2010]. Saatavana: <http://www.mil.fi/perustietoa>
- Puolustusvoimat – tiliviraston taloussääntö. 2007. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä: Puolustusvoimien normitietokanta.
- Puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta. 2009. PVHSM 002 – PESUUNNOS 2009. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä: Puolustusvoimien normitietokanta.
- Räjähdelaitoksen määrärahanhaltijat. 2010. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä: käsky BG2854.
- Räjähdelaitoksen toimintakäsky. 2010. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä.
- Räjähdelaitos. 2010. Puolustusvoimien intranet Torni- portaali.
- Sairanen, M. 2007. Johdon taloudellisen raportoinnin kehittäminen: Case Gasum-konserni. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppatieteellinen tiedekunta. Pro gradu –työ. Julkaisematon.
- Simon, H.A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. & Tyndall, G. 1954. Centralization vs. Decentralization in organizing the controller's department. New York: The controllership foundation.
- Smith, M. & So, S. 2003. The impact of presentation format and individual differences on the communication of information for management decision making. [verkkolehtiartikkeli]. *Managerial Auditing Journal* 18 (1), 59 – 67. [viitattu 18.2.2010]. Saatavana: Emerald- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Sohal, A. S. & Wadell, D. 1994. Forecasting: The key to managerial decision making? [Verkkolehtiartikkeli]. *Management Decision* 32 (1), 41 – 49. [viitattu 24.3.2010]. Saatavana: Emerald- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Steward, R. 1988. *Managers and their jobs*. London: McMillan Press.

- Taloushallinnon järjestelyt Räjähdelaitoksessa. 2010. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä: Puolustusvoimien normitietokanta.
- Tengblad, S. 2002. Time and space in managerial work. [verkkolehtiartikkeli]. Scandinavian Journal of Management 18 (4), 543 – 565. [viitattu 17.4.2010]. Saatavana: Science Direct- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Toiminnan ohjaus ja resurssisuunnittelu maavoimissa. MAAVOHJE. 2010. Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä: Puolustusvoimien normitietokanta.
- Tuloksellisuus. Ei päiväystä [verkkosivu]. Valtiovarainministeriö. [viitattu 24.3.2010]. Saatavana: [http://www.vm.fi/vm/fi/09\\_valtiontalous/045\\_tuloksellisuus/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/09_valtiontalous/045_tuloksellisuus/index.jsp)
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY.
- Verdaasdonk, P. & Wouters, M. 2002. Supporting management decision with ex ante accounting information. [verkkolehtiartikkeli]. European Management Journal 20 (1), 82 – 94. [viitattu 25.2.2010]. Saatavana: Science Direct- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. 1. painos. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Whiteley, W. 1985. Managerial work behaviour: An integration of results from two major approaches. Academy of Management Journal 28 (2), 344 – 362
- Zeff, S. A. 2008. The contribution of the Harvard business school to management control 1908 – 1980. [verkkolehtiartikkeli]. Journal of Management Accounting Research 20, 175 – 208. [viitattu 23.3.2010]. Saatavana: Ebsco Business Source Elite- tietokannasta. Vaatii käyttöoikeuden.

## **LIITTEET**

**Liite 1. Kyselylomake I**

**Liite 2. Kyselylomake II**

## I TAUSTATIEDOT

### 1. Toimipiste

- RÄJLE
- ÄHTV
- HAAPV
- KEURV
- PARKV

### 2. Asemasi organisaatiossa

- Ylin johto (laitoksen johtaja, EP, Esikunnan osastopäällikkö, varikon päällikkö)
- Keskijohto ja asiantuntijat (Esikunnan sektorijohtajat, varikon osastopäälliköt, kustannuspaikkojen johtajat ja toimialajohtajat)

### 3. Kuulutko Räjähdelaitoksen laajennettuun johtoryhmään

- Kyllä, varsinaisena jäsenenä
- Kyllä, varsinaisen jäsenen sijaisena
- En kuulu

## II TALOUSALAN TUOTTAMIEN RAPORTTIEN KAYTTO

### 4. Tarvitsen työssäni talousalan tuottamaa tilannekuvatietoa

- Kyllä
- En

### 5. Mitä kautta saat tietoa / raportteja talousalan tilannekuvasta?

- Ajan raportteja itse PVSAP- järjestelmästä
- Joku muu sektorissani ajaa tarvitsemani raportit puolestani
- Talousalan tuottamista valmiista viikoittaisista / kuukausittaisista raporteista
- Talousalan muista tarpeeni mukaan tuottamista raporteista
- Muuten, miten \_\_\_\_\_

## 6. Hyödynnän talouden tilannekuvaraportteja päätöksentekoon

- Budjetoinnissa
- Ennakoinnissa
- Hankintojen ratkaisussa
- Jossain muussa, missä \_\_\_\_\_
- En hyödynnä raportteja päätöksenteossa, miksi \_\_\_\_\_

7. Millaisia määrärahasurannan vertailuraportteja tarvitset / tarvitsisit päätöksentekoon?  
(Rastita kaikki ne vaihtoehdot, joista on hyötyä omassa työssäsi)

- Meneillään olevan vuoden toteumaraportti
- Vertailuraportti meneillään olevan vuoden suunnitelman ja toteuman välillä
- Vertailuraportti edellisen vuoden ja meneillään oleva vuoden toteuman välillä
- Ennakointitietoa sisältäviä raportteja
- Joku muu, mikä? \_\_\_\_\_

## 8. Talouden tilannekuvan ennakointitieto olisi päätöksenteon kannalta tärkeää

- Kyllä
- Ei
- En osaa sanoa

## 9. Hankintatoimen tilannekuvan ennakointitieto olisi päätöksenteon kannalta tärkeää

- Kyllä
- Ei
- En osaa sanoa

## 10. Kuinka usein pääsääntöisesti tarvitset talouden ja hankinta-alan raportteja työssäsi?

- Viikoittain
- Kuukausittain
- Neljännesvuosittain
- Puolivuosittain
- Vuosittain
- En tarvitse talouden ja hankinta-alan raportteja

### III RAPORTTIEN NYKYTILA JA KEHITTÄMISKOHEET

Vastausvaihtoehdot seuraaviin kysymyksiin ovat:

1= Täysin eri mieltä, 2= Jokseenkin eri mieltä, 3 = En samaa enkä eri mieltä,  
4= Jokseenkin samaa mieltä, 5= Täysin samaa mieltä

	1	2	3	4	5
11. Saan tarvitsemaani tietoa talouden tilannekuvasta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Saan tarvitsemaani tietoa hankintatoimen tilannekuvasta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Raporttien sisältämä informaatio on riittävää	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Saan tiedon haluamalla tarkkuudella	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Luotan raporttien oikeellisuuteen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Raportit ovat selkeitä ja havainnollisia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Tarvitsemani tieto on helposti saatavilla	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Saan tarvitsemani tiedon oikeaan aikaan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20. Saamani tieto on ajantasaista	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21. Olen tyytyväinen nykyisiin talouden tilannekuvan raportteihin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22. Olen tyytyväinen nykyisiin hankintatoimen tilannekuvan raportteihin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tähän voit halutessasi kirjoittaa lisäkommentteja kysymyksien 11 – 22 osalta,

erityisesti mikäli vastasit kysymyksiin vaihtoehdoilla 1 – 2. Merkitse kommentin alkuun kysymyksen järjestysnumero:

---



---



---

Vastaa seuraaviin kysymyksiin sanallisesti:

23. Toivoisin seuraavanlaisia talouden (ml. hankintatoimen) tilannekuvan raportteja / välineitä:

---



---



---

24. Mitä kehitettävää talousalan tuottamissa tilannekuvaraporteissa mielestäsi on?

---



---



---

**I TAUSTATIEDOT**

1. Toimipiste

- RÄJLE
- ÄHTV
- HAAPV
- KEURV
- PARKV

2. Asemasi organisaatiossa

- Ylin johto (laitoksen johtaja, EP, Esikunnan osastopäällikkö, varikon päällikkö)
- Keskijohto ja asiantuntijat (Esikunnan sektorijohtajat, varikon osastopäälliköt, kustannuspaikkojen johtajat ja toimialajohtajat)

3. Kuulutko Räjähdelaitoksen laajennettuun johtoryhmään

- Kyllä, varsinaisena jäsenenä
- Kyllä, varsinaisen jäsenen sijaisena
- En kuulu

**II RAPORTTIEN NYKYTILA KEHITTÄMISTOIMENPITEIDEN JÄLKEEN**

4. Osallistuin talussektorin järjestämään koulutukseen raporttien käytöstä viikolla 15

- Kyllä
- En

5. Talussektorin järjestämä koulutus raporttien käytöstä oli hyödyllinen oman työni kannalta  
(Vastaa tähän kysymykseen, mikäli vastasit edelliseen kysymykseen "Kyllä")

- Kyllä
- Ei, miksi \_\_\_\_\_

Vastaa kysymyksiin 6 – 19 sen perusteella, mitä mieltä olet **uudistetuista R-asetamalla olevista talouden ja hankintatoimen valmiista raporteista.**

Vastausvaihtoehdot seuraaviin kysymyksiin ovat:

1= Täysin eri mieltä, 2= Jokseenkin eri mieltä, 3 = En samaa enkä eri mieltä, 4= Jokseenkin samaa mieltä, 5= Täysin samaa mieltä

	1	2	3	4	5
6. Saan tarvitsemani tietoa talouden tilannekuvasta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7. Saan tarvitsemani tietoa hankintatoimen tilannekuvasta	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8 Raporttien sisältämä informaatio on riittävää	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Saan tiedon haluamallani tarkkuudella	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Luotan raporttien oikeellisuuteen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Raportit ovat selkeitä ja havainnollisia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Raporttien tiedot ovat ymmärrettäviä	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13. Tarvitsemani tieto on helposti saatavilla	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14. Saan tarvitsemani tiedon oikeaan aikaan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15. Saamani tieto on ajantasaista	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16. Olen tyytyväinen nykyisiin talouden tilannekuvan raportteihin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17. Olen tyytyväinen nykyisiin hankintatoimen tilannekuvan raportteihin	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18. Talouden ja hankintatoimen tilannekuvan tietämykseni on lisääntynyt raporttien kehittämistoimenpiteiden jälkeen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19. Raporttien hyväksikäyttö omissa työtehtävissä on lisääntynyt raporttien kehittämistoimenpiteiden jälkeen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tähän voit halutessasi kirjoittaa lisäkommentteja kysymyksien 6 – 19 osalta,

erityisesti mikäli vastasit kysymyksiin vaihtoehdoilla 1 – 2. Merkitse kommentin alkuun kysymyksen järjestysnumero:

---



---



---