

Paula Leinonen

**Talousohjeistuksen kehittäminen  
sosiaali- ja terveystoimessa,  
case Oulunkaaren kuntayhtymä**

Opinnäytetyö

Yrittäjyyden ja liiketoiminta-  
osaamisen koulutus,  
yamk

Kevät 2018

## Tiivistelmä

Tekijä(t): Leinonen Paula

**Työn nimi:** Talousohjeistuksen kehittäminen sosiaali- ja terveystoimessa, case Oulunkaaren kuntayhtymä

**Tutkintonimike:** Tradenomi, yamk

**Asiasanat:** talousosaaminen, esimies, sosiaali- ja terveystoimi, kuntayhtymä, talousohjeistus

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää miten kuntayhtymän talouteen liittyvää ohjeistusta tulisi kehittää esimiesten talousosaamisen parantamiseksi. Tutkimuksen kehittämistehtävänä on laatia kehittämis ehdotuksia kuntayhtymän talouteen liittyvän ohjeistuksen parantamiseksi. Tutkimus on case- eli tapaustutkimus. Kehittämis ehdotuksissa huomioidaan kuntayhtymän olemassa olevat resurssit sekä kuntayhtymän tämänhetkinen tilanne palvelujentuottajana.

Työn teoreettisen taustan muodostavat esimiesten talousosaaminen, asiantuntijaorganisaation johtaminen sekä kuntayhtymän talous. Kehittämistyössä käytettiin aineiston keräämisessä lomakekyselyä, teemahaastattelua ja havainnointia. Kyselyn ja teemahaastattelun avulla saatiin kokonaiskuvat talouteen liittyvän ohjeistuksen ja opastuksen kehityskohdista, ja niistä laadittiin kehittämisehdotuksen. Tutkijan omalla havainnoinnilla täydennettiin tietoja.

Opinnäytetyön tutkimusongelmana on se, että sosiaali- ja terveystoimessa esimiehet ovat yleensä oman alansa ammattilaisia, lääkäreitä, sairaanhoitajia ym. joiden talousosaaminen on yleensä hankittu lisäopintoina tai työssä oppimalla. Myös työntekijöiden vaihtuvuus on hyvin yleistä tällä alalla niin esimies kuin alaistehtävissä. Talouteen liittyvän ohjeistuksen tulee olla sellaista, että toisen alan ammattilaiset pystyvät sitä hyödyntämään ja pystyvät suoriutumaan tehtävistään sen avulla. Ohjeistuksessa ja koulutuksessa hyödynnetään nykyään paljon sähköisiä menetelmiä, esim. Skype- yhteyksiä ja kuntayhtymän sisäistä verkkoa intraa.

Kuntayhtymälle saatiin opinnäytetyön tuloksena kehittämisehdotuksina viedä talouteen liittyvää ohjeistusta siihen suuntaan, miten käyttäjät niistä eniten hyötyisivät. Työn tulosten avulla ohjeistukseen varatut resurssit voidaan kohdentaa akuuteimpaan tarpeeseen.

## **Abstract**

**Author(s):** Leinonen Paula

**Title of the Publication:** Development of Financial Guidance in Social and Health Care Services, Case Oulunkaari Federation of Municipalities

**Degree Title:** Master of Business Administration

**Keywords:** financial expertise, supervisor, social and health care, municipal federation, financial guidance

The purpose of this thesis is to find out how the financial instructions of the federation of municipalities should be developed to improve the skills of supervisors. The development task of the research is to make development proposals to improve the guidance of the organization's financial instructions. The study is a case study. The development proposals consider the existing resources and the current situation of the organization as a service provider.

The theoretical background of the work consists of the financial expertise of supervisors, the management of an expert organization and the economy of the federation of municipalities. In the development work, a questionnaire survey, theme interviews and observation were used to collect the data. The questionnaire and the thematic interview gave a complete picture of the development of the guidelines and guidance for the economy and a development proposal was prepared. The researcher's own observation supplemented the information.

The research problem of the thesis is that in social and health care, supervisors are usually professionals in their own field, doctors, nurses, etc. whose financial skills are usually acquired as further studies or at work. The change of employees is also very common in this area as a supervisor or worker. Guidance on the subject should be such that professionals in the sector can use it and are able to perform their tasks with it. A lot of electronic methods, e.g. Skype connections and the intra-municipal network are used nowadays in guidance and training.

As a result of the thesis, the federation of municipalities received development proposals to lead the financial guidance in the direction of how most users would benefit from it. With the results of the work, the resources reserved for guidance can be targeted to the most acute needs.

## Extended Abstract

The main purpose of the thesis is to develop instructions of finance to help superiors in the Oulunkaari Federation of Municipalities to manage their tasks in finance, and thereby improve their know-how in finance. The study questions are formulated as: What challenges do superiors meet with financial tasks? What do they feel about current instructions? What developing ideas do they have concerning finance? In what kind of tasks do they want more instructions? How do they want the instructions? This is a case study, where the information sources were a questionnaire survey, theme interview and observation. The crucial concepts are managing finance, budgeting, accounting and final accounts and control of financial reports during the accounting period.

Oulunkaari is a federation of municipalities that provides social and health care services, having 5 municipality members and turnover per year of about 120 million. There are 1200 employees in the federation and 50 superiors, which this study concerns. The federation also provides its member municipalities with financial, personnel and information technology services and a part of their services to industry.

Due to the structural change in social and health care, public social and health care is under great pressure. As the change moves, existing municipal actors, such as joint ventures, will try to fight for their future, alongside the provincial and current private actors, in what form they will remain visible as the change progresses. Instead of the current system, the future services will be provided by the province, which in turn purchases services from public, private and third sector service providers (Valtioneuvosto 2018a).

In the organization of the federation of municipalities, the highest decision-making power is exercised by the council. The senior management of the organization is responsible for the finance overall, but because the activity is quite extensive, financial responsibility has to be divided into units and their superiors. In the social and health care sector, supervisors are usually professionals in their own field, doctors, nurses, etc., whose financial education has often been quite superficial. Managers are supported by the organization's own financial management, which enables managers to monitor the financial situation of their units. The task of financial reporting is to produce information not only about the past, but also about the present and the future. Reporting should produce analysed information that helps management and managers to react and anticipate. Analysing past information

will focus on what factors have led to current development. Instead of concentrating on exploration and analysis of causes, managers should focus on actions that can be used to change the direction of change, i.e. reaction and anticipation are more important than explanations. (Johansson ja Raudasoja 2009, 22-23.) In both the private and the public sector, management issues are, as a rule, a matter of time in relation to the scope and the intensity of the task. The operative manager / supervisor is responsible for the management and development of his unit, carries out administrative duties and also performs patient work. When he controls this whole, we can say, "He is a clever and multifaceted multiplier." (Heiskanen, Niemi 2010, 19.)

The management of economy is part of management competence, which is required in the management task. Key tasks in economic management are the planning and monitoring of operations and the economy, as well as internal control. In order to dominate these areas, the supervisor must meet certain basic knowledge requirements, to have basic knowledge of the economy and to understand the economic impact of the decisions. The manager does not need to be an expert in financial administration, but it is essential to know the financial information produced by the financial administration in his / her own work. (Johansson ja Raudasoja 2009, 14.)

Healthcare management is challenging, but rewarding, requiring managers at every level of leadership, understanding theory, practice, and human resources skills in order to be able to cope with their management process, including planning, organization, personnel issues, control / monitoring, management and decision-making. (Thompson & Buchbinder & Shanks, 13.) The duties of the service organization manager are versatile. Simply put, the superiors should take care of things and people. Taking care of the issues involves attending to customer service, planning, goals and assessing the results. Caring for people is a matter of taking into account the needs of employees, and the development and encouragement of staff. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 38-39.)

The management problem of an expert organization is compounded by the asymmetry of competence between general managers and experts. Leaders cannot know all the essential things because demanding expert tasks require deep knowledge, experience and intuition. The expertise of specialists protects them from an autonomous area that is difficult for others to address, especially in the case of the patient's life. (Ilvonen, Lillrank, Parvinen 2005, 31.)

As a subordinate, the expert is said to be independent, disobedient, thorough feedback, motivated and easy to defend. They are difficult to get around and operate in a controlled

hierarchical and bureaucratic environment (Ilvonen, Lillrank, Parvinen 2005, 54). Often, the best experts are promoted to a supervisor or managers, which may be useful, but problematic for leadership. He often does not admit leadership as an occupation, but he looks at it as a side job and feels his / her professional expertise continues to be a professional one. The best experts are raised, sometimes even reluctantly, to a position of leadership, not only to get a poorly motivated leader, but also to lose at least part of the work involved in the core competence. (Ilvonen, Lillrank, Parvinen 2005, 57.)

The management tools used are key figures that describe the success of operations in a tight format. The selected key figures must be reliable, easy to understand and simple, and they should complement each other so that an overall picture of the company's operations can be quickly formed. Key figures should also be used to guide and evaluate future activities. (Eskola & Mäntysaari 2006, 124.)

The reports and calculations needed for the management can also be divided according to the stage at which management process it is used. In the planning of the operations, goal calculations are required, in which the selected operational and also the monetary targets become concrete figures. From the goal calculations, it is easy to see how short- or long-term measures are realized. The alternatives available in the decision-making process explore various options and their monetary, quantitative and qualitative impacts and will be of great help to support decision making as they realize the alternative with concrete values. Observation calculations to help monitor the implementation of decisions and plans, reflecting deviations and prospects, and thus make it easy to conclude that corrective measures are needed. The observation calculations produce proactive information and may involve financially monitored at the operational level, such as cash flow or tracking of receivables. Informational calculations can be used by different stakeholders, for example, residents. (Lauslahti 2003, 71-72.)

The municipal federation's budget has three main tasks: a description of the scope of the overall investment in service activities, budgeting expenditure and revenue for different operating economies, and demonstrating how the operation and investments are funded. (Juhta 2016a, 76.)

Balance sheet, income statement, cash flow statement and accompanying information are included in the financial statements of the municipality and the joint municipal boards, as well as a performance comparison and an activity report. (Suomen kuntaliitto, 2017, 6, 76.) The federal union's financial statements must provide correct and sufficient information on the municipal income, financial position, funding and operations (KuntaL 113§).

The balance sheet should describe the financial position of the balance sheet date. The balance sheet and its notes must be clear and the financial statements must form a coherent whole. (Suomen kuntaliitto 2016, 6).

The profit and loss account describes the formation of the profit for the financial year. The profit and loss account shows whether accrued income is sufficient to cover the costs of providing services. (Suomen kuntaliitto 2016b, 5, 9.) The financial statement shows how much the cash flow from operations and investments is in surplus or deficit. The cash flow from financing demonstrates how the deficit cash flow is financially covered or how the surplus has been used to change the financial position and the investments. The statement of financial position is a calculation describing the total economy of the joint venture and supplemented by the notes on the income statement, the balance sheet and their notes on the adequacy of the financing, investments, investments, equity financing and changes in the financial position. (Suomen kuntaliitto 2006, 4.)

As a rule, the study of the federation's economy was generally welcomed. The supervisors felt that they were well aware of the economic governance process of the joint municipal assembly. It was a good idea that the guidelines were available in many different ways, in addition to written instructions, instructions are available as recorded video recordings and training can be arranged via Skype, making participation easier and recording sessions can be viewed later at an appropriate time.

Some felt that the financial management of the joint municipal assembly was not sufficiently accurate, more examples were needed to illustrate the guidelines. I think there were instructions but they were not in one place clearly, but they had to look for directions from different places, necessarily failing. One of the emerging development targets of the respondents was the sufficiency of their own time and thus the reorganization. The supervisors felt that their time was not enough to get acquainted with the new programs, others said it was just their own fascination.

For the most important developing area, I evaluated the development of the intranet of the municipal federation on the basis of the results of the research and the thematic interview. Intra should be made easier to use. The content should be made clearer, for example, in the case of the economy, all the matters relating to the economy should be found under one heading and subdivided it into clear entities.

Another larger development target is to prove instructions. The instructions for using the programs are mainly the instructions provided by the program vendor. The instructions

should be made using the federation's own information, so that the instructions have only the joint activities and procedures, nothing extra. The guidelines could also be specified so that different user groups would have their own guidelines. Accounting and VAT guidelines should also be developed by adding guidance. Although guidance cannot be exported to the desired supplier level, guidance can be improved with examples. The use of the examples would certainly increase understanding, but at the same time it should be emphasized in the guidance that these are just examples, and every case should be assessed on a case-by-case basis. Not only should guidance be added in the Intra, it must also be constantly updated.

Since the beginning of the year, the municipal federation's Skype infos have been very popular and a good addition to the internal training provision. Info should be continued, and as far as possible, added as needed. Staff should be listened to when choosing the content of the information and regularly inquire about what kind of information they want more. Managers with financial information, as well as other staff should be encouraged to contact the financial services more, if necessary. Financial Services is one of the support services of the federation and its main task is to support the core activities, in this case social and health services. This should also be emphasized in the economic guidance.

The development of intranet is a topical issue at the time of the study, so that job development proposals can be well taken into account, and no additional resources are needed. The development of economic guidance has already been resourced to the staff of economic services. Based on the results of the research, these resources can be better targeted at the most topical and most important development targets.



## Alkusanat

Aloitettuani opinnot opinnäytetyön aihealue oli alusta asti selvä. Pikkuhiljaa aihe muotoutui lopulliseen muotoonsa. Suuri kiitos työnantajalle kaikesta saadusta tuesta ja kannustuksesta matkan varrella. Erityiskiitokset kyselyyn osallistuneille esimiehille ja teemahaastatteluun osallistuneille, jotka mahdollistivat tutkimukseen liittyvän työn tiukkaan aikatauluunsa. Kiitokset omalle työyhteisölle, että jaksoitte kuunnella.

Kiitokset ohjeista, tuesta ja kannustuksesta Raijalle ja Jaanalle, sekä muille mukana olleille opettajille. Te jaksoitte ohjata ja neuvoa aina eteenpäin.

Ja erityiskiitos kotiväelle! Te mahdollistitte tämän!

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
2	Talouden johtaminen.....	4
2.1	Esimiestyö palveluorganisaatiossa.....	8
2.2	Asiantuntijaorganisaation johtaminen .....	11
2.3	Toiminnan taloudellisuus ja tuloksellisuus .....	12
3	Kuntayhtymän talous ja talouden seuranta.....	18
3.1	Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja –suunnitelma .....	19
3.2	Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitovelvollisuus, kirjanpito ja tilinpäätös ...	25
3.2.1	Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet .....	27
3.2.2	Toimintakertomus ja talousarvion toteutumisvertailu .....	28
3.2.3	Tilinpäätöslaskelmat .....	32
3.2.5	Tilinpäätöksen liitetiedot ja muu tilinpäätösaineisto .....	38
3.3	Arvonlisävero .....	39
3.4	Tilastokeskuksen kuntataloustilastot .....	41
4	Tutkimusstrategia ja tutkimusmenetelmät .....	42
4.1	Tutkimusstrategia - case- eli tapaustutkimus.....	42
4.2	Tiedonkeruu- ja analyysimenetelmät .....	43
4.3	Aineistojen litterointi ja analysointi .....	47
5	Oulunkaaren kuntayhtymä .....	49
5.1	Kuntayhtymän organisaatorakenne .....	49
5.2	Taloushallinnon järjestelmät.....	52
5.3	Talouteen liittyvä ohjeistus .....	53
5.4	Talousarvio .....	55
5.5	Tilinpäätös.....	57
5.6	Osavuosikatsaukset ja kuukausiraportointi.....	57
6	Tutkimustulokset .....	60
7	Kehittämisehdotukset.....	70
8	Pohdinta.....	72
	Lähteet.....	76
	Liitteet	

## 1 Johdanto

*”Lakisääteisen sosiaali- ja terveyshuollon 29 miljardin euron vuosivaihdosta yhä suurempi osa on markkinataloutta. Terveysmarkkinat laajenevat myös lakisääteisen toiminnan ulkopuolelle. Samalla yli 300 000 sote- ammattilaisen työmarkkinat elävät murrosaikaa. Yritysten osuuden kasvu alkoi lääkkeistä ja hoitotarvikkeista kohti infrastruktuuri- ja huoltopalveluja.” (Lehto 2018, 44.)*

Sosiaali- ja terveydenhuollon rakennemuutoksen vuoksi julkinen sosiaali- ja terveydenhuolto on suuren paineen alla. Muutoksen edetessä nykyiset kunnalliset toimijat, kuten kuntayhtymät pyrkivät taistelemaan olemassaolostaan tulevaisuudessa maakunnallisten ja nykyisten yksityisten toimijoiden rinnalla, missä muodossa, se jää nähtäväksi muutoksen edetessä. Nykyisen järjestelmän sijaan tulevaisuudessa sote –palvelut tulee järjestämään maakunta, joka puolestaan ostaa palvelut julkisilta, yksityisiltä ja kolmannen sektorin palveluntuottajilta (Valtioneuvosto 2018a). Kilpailu yksityisten toimijoiden kanssa on tuonut julkiselle puolelle tervettä kilpailua, koska julkisen puolen on täytynyt alkaa panostamaan enemmän toimintansa taloudelliseen kannattavuuteen ja laatuun. Kilpailu asiakkaista on jo nyt kova ja tulee kovenemaan.

*”Maakunta- ja sote- uudistuksessa perustetaan uudet maakunnat, uudistetaan sosiaali- ja terveydenhuollon rakenne, palvelut ja rahoitus, sekä siirretään maakunnille uusia tehtäviä. Uudistuksen on tarkoitus tulla voimaan 1.1.2020 alkaen.” (Valtioneuvosto 5.4.2018).*

Sanomalehti Kalevassa 16.4. olevassa Jaana Mattilan artikkelissa, Sote-sopimuksia tehtailevia kuntia voi odottaa yllätys, Mattila kirjoittaa ”Pienissä kunnissa elää voimakas pelko sosiaali- ja terveystalouden, erityisesti terveyskeskusten ja vanhuspalvelujen, katoamisesta omasta kotipitäjästä.” Mattilan mukaan suurin osa Suomen kunnista on saanut tarjouksen joltain yksityisen sektorin toimijalta, joka haluaa joko hoitaa kunnan sote- palveluita tai ostaa kunnan sote- kiinteistöt (Mattila 2018, K1 13).

*”Sote-uudistuksen lainsäädännöllä rajattu kehitys on parempi kuin palvelujärjestelmän villi kehitys” (Erhola, Hiilamo, Silander 2018).*

Varsinais-Suomen sairaanhoitopiirin johtaja Leena Setälä arvioi Mediauutisten artikkelissaan, Parempaa hoitoa yhtiössä, nykyisten julkisten toimintojen yhtiöittämisen etuja. Setälän mukaan yksityisen ja kolmannen sektorin palvelutuotannon mukaantulo lisäänee palvelukapasiteettia niin, että hoitoon pääsy helpottuu. Yksityisen sektorin uskotaan myös

kiristävän nykyistä julkista sektoria parempaan laatuun ja kustannustehokkuuteen sekä uusiin innovatiivisiin palvelutapoihin. Setälä näkee yhtiöittämisessä myös mahdollisuuden nykyistä joustavampaan henkilöstöpolitiikkaan. (Setälä 2017, 22.)

Kunnan ja kuntayhtymän organisaatiossa ylintä päätäntävaltaa käyttää valtuusto. Organisaatioiden ylin johto vastaa taloudesta kokonaisuudessaan, mutta koska toiminta on varsin laajaa, taloudellista vastuuta on pakko jakaa alaspäin yksiköihin ja niiden esimiehiin. Sosiaali- ja terveystoimessa esimiehet ovat yleensä oman alansa ammattilaisia, lääkäreitä, sairaanhoitajia ym. joiden talousosaamisen koulutus on usein jäänyt varsin pintapuoliseksi. Esimiesten tukena toimii organisaation oma taloushallinto, jonka avulla esimiehet pystyvät seuraamaan yksikkönsä taloudellista tilannetta.

Talousraportoinnin tehtävänä on tuottaa tietoa paitsi menneestä, myös nykyhetkestä ja tulevaisuudesta. Raportoinnin tulee tuottaa analysoitua tietoa, joka auttaa johtoa ja esimiehiä reagoimaan ja ennakoimaan. Menneisyyttä koskevan tiedon analysoinnissa paneudutaan siihen, mitkä tekijät ovat johtaneet nykyiseen kehitykseen. Sen sijaan, että keskityttäisiin syiden etsintään ja analysointiin, esimiesten on syytä paneutua erityisesti niihin toimiin, joiden avulla kehityssuuntaa voidaan muuttaa eli reagointi ja ennakointi ovat selittelyäkin tärkeämpää. (Johansson ja Raudasoja 2009, 22-23.)

Opinnäytetyössä, talousohjeistuksen kehittäminen, käsitellään Oulunkaaren kuntayhtymän talousohjeistuksen kehittämistä esimiesten talousosaamisen ja sen kehittämisen näkökulmasta. Mitä haasteita esimiehet ovat kokeneet taloustietojen parissa ja miten he ovat kokeneet olemassa olevan ohjeistuksen. Mitä kehittämis ehdotuksia esimiehillä on talouteen liittyvissä ohjeistuksissa, mihin he haluaisivat saada lisää ohjeistusta ja miten.

Oulunkaaren kuntayhtymässä on syksyllä 2017 otettu käyttöön uusi talousraportoinnin työkalu, josta esimiehet pystyvät kuukausittain seuraamaan osastonsa talouslukuja kustannuspaikka- ja osastotasolla, sekä graafisesti että numerotasolla. Uuden ohjelman myötä esimiesten tulee itsenäisesti kuukausittain seurata oman yksikkönsä talousraportointia sekä ohjelman laskemia talousmittareita, valmiiden raporttien sijaan. Opinnäytetyön tarkoituksena on kartoittaa mitkä ovat sekä esimiesten, että taloustietojen tuottajien mielestä mahdolliset kehittämisalueet talouteen liittyvässä ohjeistuksessa ja esimiesten talousosaamisessa, sekä tekemään kehittämis ehdotuksia saatujen tulosten pohjalta talousosaamisen kehittämiseksi. Opinnäytetyön tavoitteena on talousohjeistuksen kehittäminen, niin että esimiehet voivat hyödyntää tietoa johtamisessa. Opinnäytetyön tavoit-

teenä on myös olla tietopaketti Oulunkaaren kuntayhtymän taloudesta kuntayhtymän esimiehille. Olen rajannut työni käsittelemään talousarvion laadinnassa ja toteumavertailun raportoinnissa tarvittavaan talousosaamiseen, niin kuukausittain kuin tilinpäätöksissäkin.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys koostuu talouden johtamisesta yleensäkin, sekä erityisesti kuntaorganisaatiossa, talousarvio- sekä tilinpäätösprosessista sekä talouden seurannasta tilikauden aikana. Kehittämistyö on case- eli tapaustutkimus, jossa aineiston keräämiseksi on käytetty lomakekyselyä ja teemahaastattelua sekä havainnointia. Käytän opinnäytetyössäni pohjana omaa yli 15 vuoden kokemusta kunnan/kuntayhtymän taloushallinnon parissa.

Työn tutkimusongelmana on selvittää, miten kuntayhtymän talouteen liittyvää ohjeistusta tulisi kehittää esimiesten talousosaamisen parantamiseksi. Tutkimuskysymyksiä ovat:

- onko olemassa oleva ohjeistus riittävää
- miten ohjeistusta tulisi kehittää
- mistä esimiehet haluavat saada ohjeistusta
- millä keinoin esimiehet haluavat saada ohjeistusta

Tutkimuksen kehittämistehtävänä on laatia tutkimuskysymysten pohjalta kehittämissuhteita kuntayhtymän talouteen liittyvän ohjeistuksen parantamiseksi.

Työn kohdekuntayhtymä tuottaa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelut viidelle jäsenkunnalleen. Kuntayhtymän kunta palvelutoimisto tuottaa jäsenkuntien talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut sekä kuntien ja kuntayhtymän ICT -palvelut. Lisäksi kuntayhtymä tuottaa tällä hetkellä mm. elinkeinopalveluita jäsenkunnilleen. Tarkempi kuvaus kuntayhtymästä on luvussa 5.

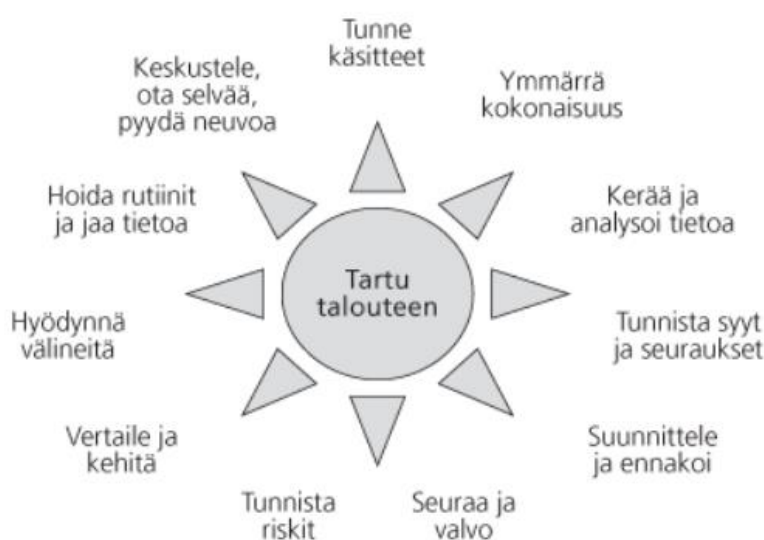
”Yksityisen ja julkisen terveydenhuollon johtaminen toimii yhtä hyvin tai yhtä huonosti.” (Heiskanen, Niemi 2010, 19).

Sekä yksityisellä, että julkisella sektorilla johtamisongelmissa, pääsääntöisesti kysymys on ajasta suhteessa tehtäväkentän laajuuteen ja vaativuuteen. Operatiivinen johtaja/esimies vastaa roolissaan yksikkönsä johtamisesta ja kehittämisestä, huolehtii hallinnollisista tehtävistä ja lisäksi tekee potilastyötä. Kun hän tämän kokonaisuuden hallitsee hyvin, voimme todeta: ”Hän on taitava ja kaikkialle ehtivä moniosaaja.” (Heiskanen, Niemi 2010, 19.)

## 2 Talouden johtaminen

*”Terveysthuollon organisaatio on modernin yhteiskunnan asiantuntijaorganisaatioista monitahoisimpia, ellei monitahoisin ja johtamisympäristönä se on siis erityisen vaativa, minkä vuoksi yhtenäisen joukkuepelin varmistaminen ja toimiminen käytännön arjessa on ehdoton perusedellytys” (Heiskanen, Niemi 2010, 190).*

Talouden johtaminen on osa johtamisosaamista, jota johtamistehtävässä toimivalta edellytetään. Talouden johtamisessa keskeisiä tehtäväalueita ovat toiminnan ja talouden suunnittelu ja seuranta sekä sisäinen valvonta. Jotta näitä osa-alueita hallitsisi, esimiehen tulee täyttää tietyt perusosaamisvaatimukset, joita ovat mm. omata perustiedot taloudesta sekä ymmärtää päätösten taloudellisista vaikutuksista. Kuvassa 1 on havainnollistettu, mitä esimiehen tulee Johanssonin ja Raudasojan mukaan tehdä talouden johtajana. Johanssonin ja Raudasojan mukaan esimiehen tulee mm. ymmärtää kokonaisuus, tunnistaa syyt ja seuraukset, suunnitella ja ennakoida sekä tunnistaa riskit ja seurata ja valvoa. Esimiehen ei tarvitse olla taloushallinnon asiantuntija, vaan olennaista on osata omassa työssään hyödyntää taloushallinnon tuottamaa taloudellista informaatiota. (Johansson ja Raudasoja 2009, 14.)



Kuva 1. Mitä esimiehen tulee tehdä talouden johtajana? (Johansson ja Raudasoja 2009, 16)

Julkisen sektorin ajattelu- ja toimintamallien monipuolistaminen edellyttää päätöksentekovastuun delegoimista alueellisesti ja organisatorisesti alaspäin, jotta erilaisiin toimintaympäristöihin liittyvä tieto voidaan paremmin ottaa huomioon. Myös kansalaiset olisi otettava mukaan päätöksentekoon ja kehitystyöhön. Kokeilutoimintaa tulisi aktivoida sekä yritysten ja julkishallinnon pitkäjänteistä yhteistyötä lisätä. (Hämäläinen 2017, 62.)

Aiemmin resurssien käytöstä aiheutuvien kustannusten laskennassa aika oli keskeinen peruste, kun nykyään painotetaan kustannusten pohjalta tehtäviin päätöksiin ja resurssien käyttöön, eli kustannusten syytekijöihin. Toisin sanoen kustannukset eivät synny tyhjästä, vaan ovat seurausta tehdyistä päätöksistä. (Lehtonen 2007, 86.)

Menestyksekkään toiminnan keskeinen motiivi, edellytys ja tavoite, on palvella asiakasta kannattavasti, minkä vuoksi tuottavuutta ja tuotteita on kehitettävä asiakaslähtöisesti, mutta silti kustannustehokkaasti. Vastuualueille voidaan asettaa tavoitteita ja seurata niiden toteutumista, mutta asiakaspinnan tarkasteluna tämä voi olla ongelmallista, sillä jos organisaation vastuualueilla optimoidaan omaan toimintaa, saatetaan ongelmia siirtää muiden osastojen ja yksikköjen huoleksi. Tehokas ja virtaviivaistettu toiminta edellyttää tuotannon ja taloushallinnon yhteistyötä ja toimintojen koordinoitua. (Lehtonen 2007, 100.)

Esimiehen tulisi hallita talouden osalta ainakin toiminnan yhteys taloudellisiin seuraamuksiin, eli hänen tulisi ymmärtää ja osata selittää muille toiminnan ja talouden yhteydet eli mistä toiminnan kustannukset muodostuvat ja miten niihin voidaan vaikuttaa. Esimiehen tulee analysoida kustannuksia, pohtia syy- ja seurausyhteyksiä, ja sen kautta löytää keinoja parantaa toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta. Koska esimies on oman alansa asiantuntija, toiminnan taloudellisuuteen liittyvien keinojen mietintää ei pidä jättää yksin taloushallinnon ammattilaisille, vaan se on tehtävä yhteistyössä. Esimiehen tulee ymmärtää talouden kokonaisuus, eli paitsi, että hän hallitsee oman yksikkönsä menot ja tulot, hänen tulee ymmärtää koko organisaation talouden kokonaisuus sekä oma roolinsa siinä. (Johansson ja Raudasoja 2009, 15-16.)

Taloushallinnon käsitteistö olisi esimiehen hyvä tuntee, jotta hän osaisi keskustella taloushallinnon ammattilaisten kanssa. Esimiehen tulee tuntee toimenkuvaan liittyvät taloushallinnon tehtävät, jotka voivat olla laskujen tarkistamiseen tai tiliöintiin liittyviä tai esimerkiksi raportointiin liittyviä. On myös tärkeää, että esimies ymmärtää talouden suunnittelun ja seurannan merkityksen ja osaa hyödyntää taloudenohjaukseen tarkoitettuja välineitä, joiden avulla hän pystyy seuraamaan budjetin toteumaraportteja ja tekemään niistä johto-

päätöksiä ja korjaavia toimenpiteitä. Esimiehen tulisi osata hyödyntää myös sisäisen laskennan tuottamaa tietoa sekä muista organisaatioista saatavaa vertailuinformaatiota sekä käyttää sitä oman toiminnan kehittämiseksi. Toiminnan ja talouden suunnittelu liittyy myös esimiehen tehtäviin. Esimiehen tulee osata ennakoida ja suunnitella toimintaa ja taloutta sekä lyhyellä, että pitkällä aikavälillä, hänen tulee uskaltaa pohtia eri vaihtoehtoja ja löytää sitä kautta parhaat käytännöt. Esimiehen tulee koko ajan tiedostaa talouteen liittyvät riskit ja hallita niitä. (Johansson ja Raudasoja 2009, 15-16.)

Talous kertoo organisaation toiminnasta numeroin. Talouden käsitteiden ymmärtäminen on tarpeen organisaation kaikilla tasoilla. Kun talouskäsitteet ymmärretään yhtenäisesti ja organisaatiolla on yhtenäinen terminologia sisältömäärityksineen, vähenee virheellisten johtopäätösten teko. (Alhola ja Lauslahti 2005, 10.)

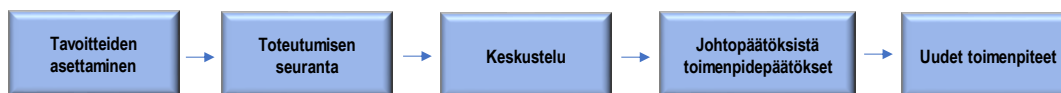
Yksi johtamisen apuväline on vuosikello, jossa yhdistyvät johtamisen eri osa-alueet sekä talouden suunnittelu ja raportointi toisiinsa, niin sisältöjen kuin aikataulujenkin suhteen. Organisaation vuosikellosta ilmenee normaalin kuukausiraportoinnin lisäksi mm. tilinpäätös- ja budjetointiajat, joihin henkilöstö pystyy sitten varaamaan resurssejaan. (Alhola ja Lauslahti 2005, 62-63.)

Taloudellinen organisaatorakenne määritellään jakamalla organisaatio erillisiin vastuualueisiin, hakemalla sopivaa valvontajännettä ja soveltamalla hierarkiaperiaatetta. Vastuualueiden tulisi olla jokseenkin riippumattomia, jotta niiden erillisohjaus olisi mielekästä. (Pellinen 2005, 55.)

Taloudenohjausprosessin edetessä suunnittelusta toimintaan, toiminnasta annetaan säännöllisesti tietoa kaikille taloudellisessa vastuussa oleville raportoiden tuloskehityksestä ja budjettieroista vastuualueittain. Tavallisesti kuluneen kuukauden ja kuluvan vuoden kumulatiivista suoriutumista verrataan budjetoinnin yhteydessä asetettuihin tavoitteisiin. Joskus vertailukohtana on myös edellinen vuosi ja budjettivuoden aikana tarkentuva tulosenuste. Kuukausiraportointi ei saisi olla pelkkää raporttien jakelua, vaan niitä pitäisi analysoida ja saatuihin tietoihin tulisi reagoida. Tuloksia tulee tarkastella sekä organisaatio-, osasto-, että myös yksikkötasolla. (Pellinen 2017, 91.)

Tärkein osa raportointia on siitä käytävä dialogi johtopäätöksineen. Aktiivinen raportointiprosessi voidaan jakaa viiteen vaiheeseen kuvan 2 mukaisesti. Ensin asetetaan tavoitteet, sitten seurataan toteutumista, keskustellaan, tehdään johtopäätöksistä toimenpidepäätökset minkä jälkeen tulee uudet toimenpiteet.





Kuva 2. Raportointiprosessi (Lauslahti 2003, 315)

Talousjohtamista tarvitaan organisaation taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Organisaatioille voidaan asettaa sekä hyödykkeiden tuottamiseen että talouteen liittyviä tavoitteita, joiden perusteella ne jaetaan voittoa tavoitteleviin ja voittoa tavoittelemattomiin tavoitteisiin. Julkiset organisaatiot ovat yleensä voittoa tavoittelemattomia ja niiden tavoite määräytyy palvelutehtävän perusteella, mutta niillä on kuitenkin myös taloudellisia tavoitteita annettujen määrärahojen muodossa. (Pellinen 2017, 10-11.)



Kuva 3. Johtamisjärjestelmän osat (Alhola, Lauslahti 2002, 15)

Johtamisjärjestelmän kokonaisuudet on kuvattu kuvassa 3. Ylimpänä on tavoitteet, joita kohti pyritään. Missio, visio ja strategiat näyttävät suunnan tavoitteiden saavuttamiseksi. Keskellä on organisaatorakenteet ja prosessit: johtamis-, liiketoiminta- ja tukiprosessit. Kuvassa alimmaisena ovat toimintatavat, menetelmät ja työkalut, joita ovat yksityiskohtaiset toimintaohjeet, kokouskäytännöt, raportoinnin toteuttaminen, toimenkuvat, työssä käytettävät laitteet, työkalut ja ohjelmistot. (Alhola ja Lauslahti 2002, 14.)

Organisaation tavoitteet muodostuvat yksilöiden ja sidosryhmien tavoitteista. Ristiriitojen ratkaisutavat, päätöksenteon säännöt ja yksilöiden preferenssit ratkaisevat, mihin tulokseen yksilöiden ja eri sidosryhmien välisissä neuvotteluissa päädytään. Organisaatio pysyy koossa ja toimii yhtenäisesti vain silloin, kun jokainen yksilö havaitsee voivansa parhaiten saavuttaa omat tavoitteensa yhteistyössä organisaation kanssa. (Pellinen 2017, 17.)

Organisaation asettamiin tavoitteisiin pyritään pääsemään ylimmän johdon ohjauksessa, heidän asettamien mittareiden avulla. Laskentatoimessa mittauksen kohteet jaetaan kolmeen toisiinsa liittyviin käsitteisiin, joita ovat: *vaikuttavuus, tehokkuus ja taloudellisuus*. Toiminto on vaikuttava, kun se johtaa tavoiteltuun tulokseen, tehokkuus on halutun tuotoksen ja siihen käytettävien voimavarojen suhde ja taloudellisuus ottavat huomioon myös käytettyjen voimavarojen hinnan, siten, että mitä enemmän tuotoksia saadaan aikaa tietyllä rahamäärällä tai mitä pienemmällä rahamäärällä tuotosten määrä saadaan aikaan, sitä taloudellisempaa toiminta on. (Pellinen 2017, 45-46.)

## 2.1 Esimiestyö palveluorganisaatiossa

Terveystenhuollon johtaminen on haastavaa, mutta palkitsevaa, ja se vaatii johtajilta jokaisella johtamistasolla ymmärrystä teoriasta, käytännöstä sekä henkilöstöosaamista, jotta voisi suoriutua johtamisprosessistaan, johon kuuluu suunnittelu, organisointi, henkilöstöasiat, kontrollointi/seuranta, johtaminen ja päätöksenteko. (Thompson & Buchbinder & Shanks, 13.)

Esimiestyön kannalta palveluorganisaation toimintaan liittyy monia erityispiirteitä, jotka antavat liiketoiminnan suunnittelulle, kehittämiselle ja ihmisten johtamiselle erilaisen luonteen verrattuna tavanomaiseen, tavaroita tuottavaan yritykseen. Näiden erojen huomaaminen ja hyödyntäminen käytännön esimiestyössä on erittäin tärkeää. (Heikurainen, Joutsenkunnas 2003, 36). Palveluorganisaation esimiehen tehtävät ovat monipuoliset. Yksinkertaistetusti sanottuna esimiehen tulee huolehtia asioista ja ihmisistä. Asioista huolehtimiseen kuuluu asiakaspalvelun, suunnittelun, tavoitteiden saavuttamisesta ja tulosten arvioimisesta huolehtiminen. Ihmisten huolehtiminen on työntekijöiden tarpeiden huomioonottamista, sekä henkilöstön kehittämistä ja kannustamista. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 38-39.)

Tarkemmin jaoteltuna esimiehen tehtävät voidaan jakaa suunnitteluun, organisointiin, työntekijöiden valintaan, ohjaukseen ja seurantaan. *Suunnittelulla* pyritään valmistautumaan ennakolta tulevien tilanteiden kohtaamiseen. Suunnittelun katsotaan tavallisesti pitävän sisällään mm. menneen toiminnan ja nykytilanteen arviointia, johtopäätöksien tekemistä sen perusteella, uusien tavoitteiden määrittelyä sekä käytännön toimenpiteiden kehittelyä tavoitteiden saavuttamiseksi. *Organisoinnilla* voidaan tarkoittaa joko koko organisaation tai sen jonkin osan luomista, rakenteiden määrittelyä tai sitten jonkin asian käytännöllistä järjestelyä. Esimiehen tehtävä on pitää huolta, että yksikössä on *oikea määrä ammattitaitoisia henkilöitä oikeilla paikoilla* suorittamassa tehtäviään. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 40-50.)

Palveluorganisaatiossa on henkilöstön mitoittaminen usein hankalaa asiakasmäärän vaihtelujen vuoksi. Toinen tärkeä asia on määritellä ne vaatimukset, joita asiakaspalvelutyötä tekevällä henkilöstöllä on oltava. Oikeiden henkilöiden löytäminen ja valinta eri tehtäviin on esimiehen vastuulla. Työntekijöiden *ohjaaminen* on välitöntä ja välillistä toimintaa, jolla vaikutetaan työntekijöiden käyttäytymiseen organisaatiossa. Ohjauksen ja johtamisen on oltava kannustavaa ja kehittävää ja esimiehen on huolehdittava ohjaustehtävästään niin, että työntekijät hyväksyvät sen ja arvostavat sitä. *Seurannalla* esimies varmistaa, että toiminta tapahtuu liikeidean, ohjeiden ja tavoitteiden mukaisesti. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 40-50.)

Esimiehen tehtävänä on saavuttaa tavoiteltava tulos. Tulokset voidaan jakaa toiminnan tuloksiin, toimintaa tukeviin tuloksiin ja henkilökohtaisiin tuloksiin. Toiminnan tuloksia ovat esimerkiksi myyntikate, pääoman tuottoaste ja asiakastyytyväisyys, toimintaa tukevia ovat työntekijöiden ammattitaito ja työmotivaatio ja henkilökohtaisia esimerkiksi hyvinvointi. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 62.)

Esimiehen ammattitaito tehtävässään perustuu moneen eri tekijään, joita ovat ominaisuudet, tiedot, taidot, kyvyt ja asenteet. Esimies tarvitsee menestyäkseen sekä alaan liittyvää ammattitaitoa ja asiantuntemusta, että myös ihmisiin liittyviä taitoja, kuten motivointia, toisiin ihmisiin vaikuttamista ja ihmisen käyttäytymisen perusasioiden hallintaa. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 71.)

Esimieheltä vaadittavat taidot voidaan jakaa analyttisiin taitoihin, vuorovaikutustaitoihin ja toimeenpanotaitoihin. Liiketoiminnan analysointitaidot ovat tarpeen, kun halutaan ymmärtää oman toiminnan menestystekijöitä, arvioidaan kilpailijoita, analysoidaan asiakkaiden tarpeita, tulkitaan asiakastyytyväisyyttä, tehdään johtopäätöksiä seurantatiedoista tai

esimerkiksi kun reagoidaan jonkun palvelun ongelmiin. Myös oman toiminnan arvioinnissa ja omien kehittämistarpeiden tunnistamisessa tarvitaan analysointitaitoja. Analyytiset taidot korostuvat, kun käytettävissä on paljon tietoa ja massasta pitää poimia olennainen informaatio ja muokata se käsiteltävään muotoon. Analysointi onnistuu parhaiten, kun esimiehillä on tarvittava teoreettinen käsitteistö esimerkiksi kirjanpidosta ja tuloslaskelmasta. Tulokseen eniten vaikuttavien seikkojen tunnistaminen ja taito lukea raportteja vaatii harjoittelua. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 129-132.)

Viestintä on tärkein vuorovaikutustaito. Organisaatiossa on sekä ulkoista, että sisäistä viestintää ja sen onnistuminen tai epäonnistuminen riippuu monista tekijöistä. Toimeenpanotaidolla eli delegointitaidolla tarkoitetaan tehtävien ja niihin liittyvän toimivallan siirtämistä esimieheltä työntekijälle, kuitenkin siten että lopullinen vastuu jää esimiehelle. (Heikurainen ja Joutsenkunnas 2003, 133-150.)

Esimiehellä on paljon mahdollisuuksia vaikuttaa oman yksikkönsä toiminnan kehittämiseen. Kehittäminen voi kohdistua moniin asioihin ja osa-alueisiin. Kehittäminen tarkoituksena voi olla nykyisten toimintojen tehostaminen ja suorituskyvyn nostaminen tai kehittäminen voi kohdistua tulevaisuuden vaatimusten kohtaamiseen. (Heikurainen, Joutsenkunnas 2003, 181). Tehokkaaseen esimiestyöhön sisältyvän oikeiden töiden tiedostamisen ja ajankäytön hallinnan lisäksi esimieheltä tarvitaan aitoa innostusta tehtävää kohtaan sekä suorituskkyä sen hoitamiseksi (Heikurainen ja, Joutsenkunnas 2003, 224)

Nykyisten menettelytapojen tilalle tarvitaan yhteisen ymmärryksen ja suunnan luomista. Resurssien supistuessa tärkeää on osallistaa henkilöstö, asiakkaat ja kansalaiset. Muutoksia on hyvä tukea informaatiolla, rakenteiden ja palvelusuhteiden joistoilla sekä muo-  
dollisen ohjauksen vähentämisellä. Olennaista on luovuuden salliminen, kontrollin vähentäminen sekä vuorovaikutukseen panostaminen. (Hildén 2015, 52.)

”Parhaita ja hyviä käytäntöjä ei enää ole, vaan luovien ja kokeilevien lähestymistapojen tarve kasvaa.” (Hildén 2015, 52).

Koska terveydenhuoltoon on käytettävissä tulevaisuudessa vähemmän verovaroja, tietojärjestelmien kehittämisellä on tärkeä rooli siinä, että suomalaiset saavat tulevaisuudessa hyvää hoitoa. Potilasturvallisuutta ja kustannustehokkuutta lisäävä prosessiohjaus on selvä trendi. (Vänskä 2013, 08.)

## 2.2 Asiantuntijaorganisaation johtaminen

Terveysthuollon organisaatiossa työntekijät ovat pääosin saaneet pitkän koulutuksen, ja tulleet alansa asiantuntijoiksi tietojen, taitojen ja kokemuksen kautta. Asiantuntijuus ei ole pelkästään tiettyyn yksilöön liittyvä ominaisuus vaan asiantuntijat ovat osa laajempaa kokonaistoimintaa julkisessa organisaatiossa. Johtamisella tulisi yhteen sovittaa ja pystyä hallitsemaan yksilön ominaisuuksia korostava asiantuntemus ja toimiminen suuressa työyhteisössä. (Kangas, Ranta ja Simoila 1999, 12.)

Asiantuntijaorganisaation johtamisongelma tiivistyy yleisjohdon ja asiantuntijoiden väliseen osaamisen asymmetriaan. Johtajat eivät voi tuntea kaikkia olennaisia asioita, koska vaativat asiantuntijatehtävät edellyttävät syvää osaamista, kokemusta ja intuitiota. Asiantuntijoiden erityisosaaminen suo heille autonomisen alueen, johon muiden on vaikea puuttua, varsinkin jos kyseessä on potilaan henki. (Ilvonen, Lillrank, Parvinen 2005, 31.)

Alaisena asiantuntijan sanotaan olevan riippumaton, tottelematon, perusteellista palautetta ja perusteluja vaativa sekä helposti puolustautuva. Heitä on vaikea saada ruotuun sekä toimimaan kontrolloidusti hierarkkisessa ja byrokraattisessa ympäristössä (Ilvonen, Lillrank, Parvinen 2005, 54). Usein parhaat asiantuntijat ylennetään esimiesasemaan tai johtajiksi, mikä asian tuntemuksen kannalta voi olla hyödyllistä, mutta johtajuuden kannalta ongelmallista. He eivät useinkaan myönnä johtajuutta ammatiksi, vaan suhtautuvat siihen ikään kuin sivutyöhön ja kokevat varsinaiseksi ammatikseen edelleen oman pitkälle kehittyneen asiantuntijuutensa. Parhaita asiantuntijoita kohotetaan, joskus jopa vastentahtoisesti esimiesasemaan, jolloin ei ainoastaan saada heikosti motivoitunutta johtajaa vaan myös menetetään ainakin osittain työpanos varsinaisen ydinosaamisen alueelta. (Ilvonen, Lillrank, Parvinen 2005, 57.)

Asiantuntijuuden on sanottu olevan este tehokkuudelle, koska asiantuntijoiden katsotaan laittavan ammattinsa ja uransa organisaation edelle, heitä ei ole koulutettu resurssien hallintaan ja he pystyvät kyllä tekemään päätöksiä, mutta eivät välttämättä ota vastuuta niistä. (McKevitt 1999, 149.) Toimialan tuntemus ja toimialaosaaminen antavat johtajalle uskottavuutta ja lisää johtajuuden legitimeettiä. Voidakseen olla uskottava ja voidakseen ohjata organisaation toimintaa on johtajalla oltava riittävä toimialaosaaminen yhteisön ammattitaitoalueella. Toimialaosaamiseen liittyy myös muiden alalla toimivien organisaatioiden ja niiden menestystekijöiden tuntemus. (Huuhka 2010, 42.)

Anne Kujalan sosiaali- ja terveyshallintotieteen alan väitöskirjasta selviää, että lääkärit uskovat olevansa huonompia ammattijohtajia kuin muiden alojen esimiehet. Sen sijaan

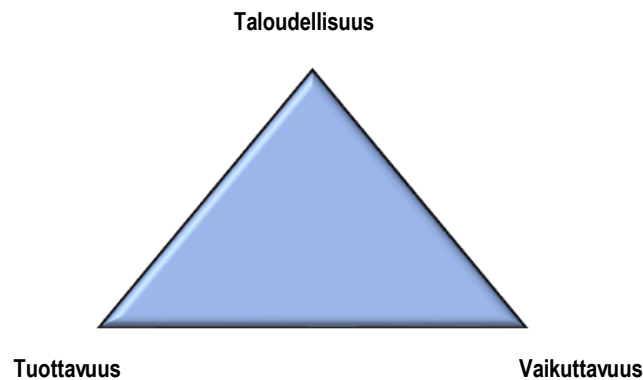
väitöskirjan mukaan hoitohenkilöstön tiedekorkeakoulututkinnon suorittaneet esimiehet arvioivat itsensä muita paremmiksi johtajiksi. Kujalan mukaan hyvä johtaminen sosiaali- ja terveysalalla tarvitsee esimiehiä, jotka pystyvät säätelmään omaan johtamiskäyttäytymistään, sillä mikäli omaa johtamiskäyttäytymistään ei tunnista, tulee johtamisestakin huonoa. ”Hyvät ammattijohtamisvalmiudet omaava esimies arvostaa omia työntekijöitään ja hänen johtamansa organisaatio saa myös arvostusta” Kujala toteaa. (Kujala 2015, 21, 38, 198-202.)

Esimiehillä ja johtajilla pitää olla tietyt ominaisuudet ja taidot, jotta he pystyisivät luomaan organisaatiokulttuurin, missä yhdistyy korkeatasoinen terveydenhuolto, potilaan ja työntekijän turvallisuus sekä hyvin kehittyneet yhteistyö- ja tiimityöskentelytaidot. Esimiehen tulee myös osata tarkastella ja seurata omaa käytöstään ja sen vaikutuksia työhön. (Vesterinen, Suhonen, Isola & Paasivaara 2012).

Outi Tuomisen (2015) mukaan taloushallinnon koulutusta tulisi esimiesten saada jo ennen esimiestöiden aloitusta, koska se koetaan vaikeana tehtäväalueena. Tuomisen mielestä taloushallinto on yksi haasteellisimmista osa-alueista hoitotyön johtajuudessa. Mitä ylemmäs terveydenhuollon johtajana etenet, sitä vaativammaksi työn sisältö muuttuu, budjettivastuineen ja budjetin laadintaan osallistumiseen. Johtajat ja esimiehet käyvät keskusteluja henkilöstökuluista ja säästövelvoitteista, kehittämisvaateista ja prosessien tehostamisesta. Johtajat osallistuvat myös toimintakertomuksen ja toimintasuunnitelman laadintaan ja kirjoittamiseen, ja siten jotta he voisivat omilla ratkaisullaan johtajana vaikuttaa haluttuun suuntaan, on todella ymmärrettävä mistä menot ja tulot muodostuvat. Jokaisen hoitotyön johtajan tulee olla osaltaan aktiivinen, jotta voisi kehittyä tällä osa-alueella. (Tuominen 2015.)

### 2.3 Toiminnan taloudellisuus ja tuloksellisuus

Kannattavan toiminnan kulmakiviä ovat Lauslahden (2003) mukaan *taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus* (kuva 3).



Kuva 4. Kannattavan toiminnan kulmakiviä (Lauslahti 2003, 182)

Toiminnan onnistumista voidaan arvioida sen tuloksellisuuden avulla. Kuntayhtymän palvelutoiminnan tulos muodostuu siten, että sen jäsenkuntien valtuustot asettavat kuntalaisien tarpeet ja vaatimukset sekä kunnan taloudelliset resurssit huomioon ottaen kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Samalla valtuusto vahvistaa suunnitelmat palvelujen tuottamisesta. Toiminta on tuloksellista, kun rajallisilla resursseilla saadaan tuotetuksi tai järjestetyksi hyviä palveluja. Tuloksellisuus voidaan jakaa osiin, joita ovat *tuottavuus*, *taloudellisuus* ja *vaikuttavuus* (kuva 3). Tuottavuudella ilmaistaan tuotosten tai suoritteiden määrän ja niiden tuottamiseksi käytettyjen panosten suhdetta. Taloudellisuus ilmaisee, miten paljon rahaa on käytetty tuotoksen tai suoritteen aikaansaamiseksi. Tuottavuus ja taloudellisuus ilmaisevat tuloksellisuuden taloudellista ulottuvuutta ja niitä arvioimalla voidaan selvittää, tehdäänkö asiat annetuilla, rajallisilla voimavaroilla oikein. Vaikuttavuus mittaa, tuotetaanko oikeita asioita ja se on vaikeammin mitattavissa, koska arvioinnin kohteena on palvelutuotannon kyky aikaansaada sellaisia vaikutuksia, jotka kulloisessakin elämäntilanteessa tyydyttävät kuntalaisten tarpeet. Vaikuttavuuden arvioinnilla voidaan ilmaista, kuinka hyvin tuotetuilla suoritteilla on onnistuttu saavuttamaan asetetut tavoitteet ja palvelujen käyttäjien tarpeita vastaavat vaikutukset. (Porokka-Maunuksela 2001, 026-27.)

Tuloseröjen analysoinnissa ensimmäinen vaihe keskittyy tuloslaskelmaan, jota vertaillaan budjettiin tuloserittäin. Erot budjetoidussa ja toteutuneessa ilmoitetaan sekä lukuina että suhteellisina %-osuuksina, koska joskus pieni rahamääräinen ero voi prosentuaalisesti olla suuri ja päinvastoin. Eritelty tulosanalyysi jakautuu ulkoiseen ja sisäiseen tehokkuu-

teen. Tuloksellisuuden parantaminen edellyttää onnistumista sekä kilpailussa että toiminnan tehokkuudessa. Ulkoista tehokkuutta analysoidessa kohteena on erityisesti markkinoinnin onnistuminen. Kokonaistuottojen lisäksi onnistumista tarkastellaan myynnin hinta- ja määrätekiäjiä erittelemällä. Sisäisen tehokkuuden arviointi keskittyy yleensä tuotannon kustannusten ja kustannuserojen sekä esimerkiksi käyttöasteen analysointiin. (Pellinen 2017, 93.)

Taloushallinnon tuottama laskentatoimi antaa johtamisen tueksi tietoa kuntayhtymän taloudellisesta tilasta ja siihen liittyvistä tekijöistä, jotka voivat olla joko historiallisia tai tulevaisuuteen vaikuttavia. Laskentatoimen tuottamat laskelmat voidaan jakaa käyttötarkoituksen mukaan kolmeen ryhmään, joita ovat sisäinen ja ulkoinen laskenta ja rahoitus. Sisäinen laskenta tuottaa johtamisjärjestelmän mukaisia raportteja ja laskelmia, jotka voivat tarkastella ajallisesti eri perspektiivejä historiasta nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Ulkoinen laskenta toimii ulkoisten sidosryhmien ehdoilla, ja se sisältää kirjanpidon tilinpäätöksineen, verotukseen liittyvät asiakokonaisuudet, talousarvion ja -suunnitelman laadinnan sekä kunnan/kuntayhtymän tarkastustoimen. Rahoituksen tehtävänä on varmistaa rahojen riittävyys, mikä näkyy kassanhallintana ja -suunnitteluna. (Lauslahti 2003, 68-70.)

Johtamisen apuvälineenä käytetään tunnuslukuja, jotka kuvaavat toiminnassa onnistumista tiiviissä muodossa. Tunnusluvuiksi valitaan toiminnan kannalta keskeisimpiä tunnuslukuja ja niitä seurataan pitkän ajan kuluessa. Valittujen tunnuslukujen tulee olla luotettavia, helposti ymmärrettäviä ja yksinkertaisia sekä niiden tulisi täydentää toisiaan, jolloin yrityksen toiminnasta voidaan nopeasti muodostaa kokonaiskuva. Tunnuslukujen tulee olla käytettäviä myös tulevan toiminnan ohjaamiseen ja arviointiin. (Eskola & Mäntysaari 2006, 124.)

Johtamistyössä tarvittavat raportit ja laskelmat voidaan jakaa myös sen mukaan, missä vaiheessa johtamisprosessia niitä käytetään. Toiminnan suunnittelussa tarvitaan *tavoitelaskelmia*, joissa valitut toiminnalliset ja myös rahamääräiset tavoitteet konkretisoituvat luvuiksi. Tavoitelaskelmista on helppo nähdä, kuinka lyhyen tai pitkän aikavälin toimenpiteet realisoituvat. Päätöksenteossa käytettävissä *vaihtoehtolaskelmissa* kartoitetaan eri vaihtoehtoja ja niiden rahallisia, määrällisiä sekä laadullisia vaikutuksia ja niistä on suurta apua päätöksenteon tukena, koska ne realisoivat vaihtoehdon konkreettisilla arvoilla. *Tarkkailulaskelmat* auttamaan seuraamaan päätösten ja suunnitelmien toteutusta ker-  
toen poikkeamista ja tulevaisuudennäkymistä, ja siten niiden avulla on helppo päätellä, tarvitaanko korjaavia toimenpiteitä. Tarkkailulaskelmat tuottavat ennakoivaa tietoa ja ne voivat liittyä operatiivisen tason rahoitukselliseen seurantaan, kuten kassavirran tai saa-



tavien seurantaan. *Informointilaskelmien* hyödyntäjinä voivat olla eri sidosryhmät, esimerkiksi kuntalaiset. Kuntalaisia voidaan informoida esimerkiksi paikallislehdessä taloudellisesta tilasta ja muista kuntalaisia kiinnostavista asioista kansankielellä. (Lauslahti 2003, 71-72.)

Laskentatoimen tuottaman tiedon hyödyllisyyteen ja käytettävyyteen vaikuttaa ensisijaisesti se, että tieto tukee johtamisjärjestelmän vaatimuksia ja on oikeellista ja riittävän tarkkaa. Tiedon oikeellisuuden tulee olla täydellistä ulkoisen laskennan säädösten noudattamisen kannalta. Sisäisen laskennan tiedon tulee olla riittävän oikeellista suhteutettuna johdettavaan toimintaan. Tiedon oikeellisuuteen vaikuttavat hyvin monet organisaation ihmiset taloudenohjausprosessin eri vaiheissa. (Lauslahti 2003, 72-73.)

Yritystoiminnassa taloustiedoista lasketut tunnusluvut tiivistävät hyvin koko yrityksen toiminnan aikaansaannoksia, kun taas julkisessa valtion ja kuntien toiminnassa talous on vain yksi näkökulma johtamisessa ja esimiestyössä. Tärkeintä on toiminnan vaikuttavuus, eli se miten organisaatio onnistuu yhteiskunnallisen tehtävänsä hoidossa. Johtamisen kannalta merkityksellisiä on sellaiset tunnusluvut, joille asetetaan tulostavoite, jonka toteutumista seurataan ja josta raportoidaan. (Johansson ja Raudasoja 2009, 124-125.)

Toiminnan taloudellisuus on yksinkertainen ja käytännönläheinen asia. Toiminta on taloudellista silloin, kun julkisen organisaation tuottamat suoritteet on saatu aikaan mahdollisimman vähin kustannuksin, eli mitä halvempia tuotannontekijöitä on käytettävissä ja mitä pienemmillä tuotannontekijöiden määrällä suoritteet voidaan tuottaa, sitä taloudellisempaa toiminta on. Käytännössä tämä ei kuitenkaan ole näin suoraa, vaan toimintaa ja palvelutuotantoa suunniteltaessa on otettava huomioon myös palvelujen laatu, toimitusvarmuus ja -nopeus sekä muut asiakkaalle merkitykselliset seikat. Tuottavuus ja kustannusvaikuttavuus liittyvät läheisesti taloudellisuuteen. Tuottavuus on toiminnan tehokkuuden mitta, joka määritellään toiminnan tuotoksen ja sen aikaansaamiseksi käytettyjen panosten suhteena. Kustannusvaikuttavuus kuvaa toteutuneen tai tavoitellun yhteiskunnallisen vaikuttavuuden suhdetta sen saavuttamisen kustannuksiin. (Johansson ja Raudasoja 2009, 125-126.)

#### *Tulorahoituksen riittävyyden tunnuslukuja*

Menestyksen kannalta yksi oleellisimmista tekijöistä on tulovirtojen varmistaminen. Kuntayhtymä voi saada lisää tuloja palvelutuotannostaan myymällä palveluja yrityksille ja toisille kunnille. (Lauslahti 2003, 81-83.) *Toimintakate* on tuloslaskelman (liite2) välitulos, toimintatulojen ja toimintamenojen erotus. *Toimintatuotot* %:a toimintakuluista tunnusluku

kuvaa varsinaiseen toimintaan liittyvien tulojen osuutta toimintamenoista. *Vuosikate* osoittaa tulo-rahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin, pitkäaikaisiin sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen kateluku arvioitaessa tulo-rahoituksen riittävyttä. Jos katetta ei synny, on otettava lainaa investointien rahoittamiseen. Tulo-rahoituksen riittävyden arvioinnissa on vakiintunut käyttöön tunnusluku, joka osoittaa *vuosikatteen prosenttiosuuden poistoista*. Perusoletus on, että mikäli vuosikate on vähennettävien poistojen suuruinen, on tulo-rahoitus riittävä. *Investointien tulo-rahoitus%* tunnusluku kertoo, kuinka suuri osuus kyseisen vuoden investoinneista on pystytty hoitamaan vuosikatella. *Lainanhoitokate* kertoo tulo-rahoituksen riittävyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. (Johansson ja Raudasoja 2009, 131-133.)

Kustannusten luonteen ja kustannusrakenteiden ymmärtäminen on yhtä tärkeää kuin tuottojen johtaminen (Lauslahti 2003, 96). Kustannusten johtaminen ja niistä huolehtiminen vaatii jatkuvaa kehittämistyötä. Kustannusten kannalta on tärkeää huolehtia kustannustehokkuudesta, jolloin kokonaiskustannukset pysyvät hallinnassa. (Lauslahti 2003, 109.)

#### *Maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden tunnusluvut*

Kuvassa 5 on kuvattu kuntayhtymän toiminnan kannalta keskeisimmät tunnusluvut. *Kassan riittävyys (pv)* kertoo tilinpäätöspäivän tilanteen siitä, monenko päivän kassamaksut voidaan kattaa kassavaroilla. Kunnan taseesta (liite 1) laskettavat tunnusluvut kuvaavat omavaraisuutta, rahoitusvarallisuutta ja velkaisuutta. *Omavaraisuusaste%* kuvaa oman pääoman osuutta koko pääomasta, loppu on vierasta pääomaa. Omavaraisuusaste kuvaa vakavaraisuutta, alijäämän sietokykyä ja kykyä selviytyä sitoumuksista pitkällä tähtäimellä. *Lainakannalla* tarkoitetaan korollista vierasta pääomaa, jolloin siihen lasketaan koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakoiduilla, osto-, siirto- ja muilla veloilla. *Asukaskohtainen lainamäärä* lasketaan jakamalla lainakanta tilinpäätösvuoden päättymispäivän mukaisella asukasmäärällä. *Suhteellinen velkaantuneisuus %* kertoo, kuinka paljon käyttötuloista tarvittaisiin vieraan pääoman takaisinmaksuun. (Johansson ja Raudasoja 2009, 134-135.)

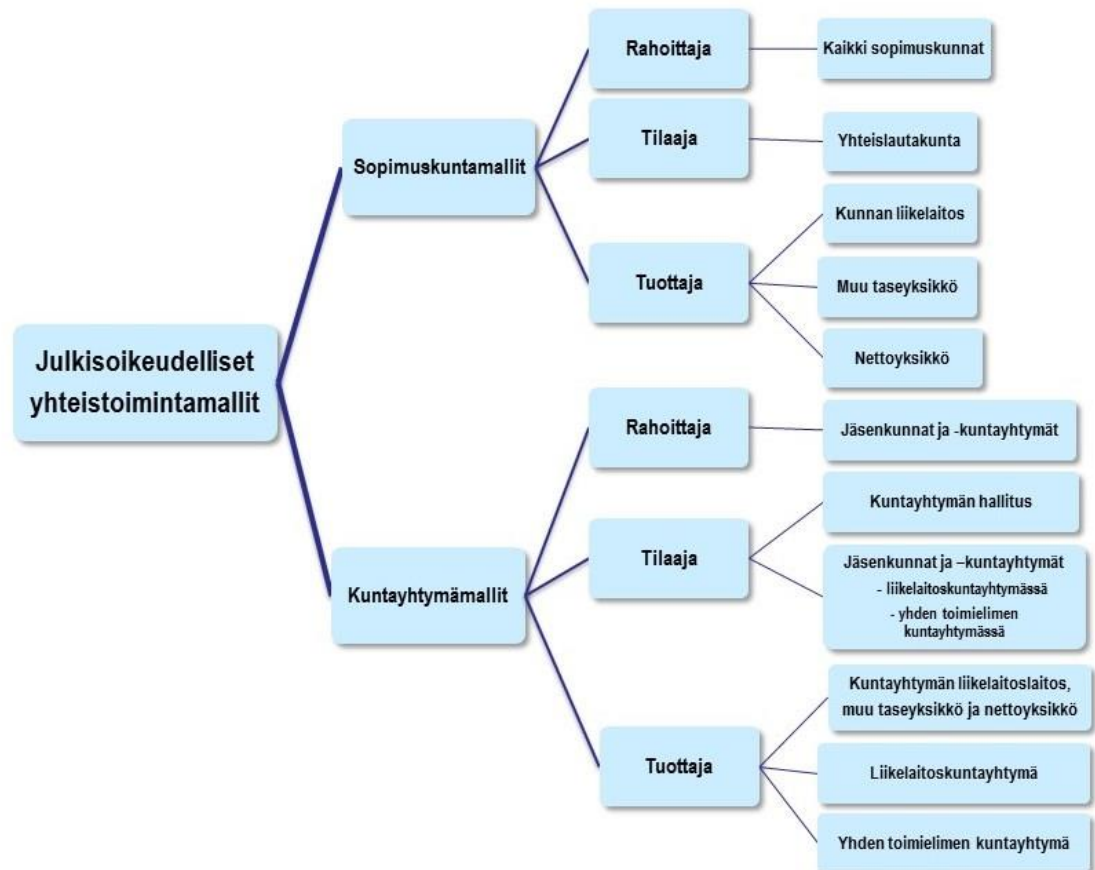


Kuva 5. Kunnan/Kuntayhtymän talouden peruspilarit ja keskeisimmät tunnusluvut (Johansson ja Raudasoja 2009, 136)

Talouden suunnittelussa ja seurannassa esimiehen tulee hallita talouden peruslainalaisuudet ja käsitteet hyvien päätösten tekemiseksi. Esimiehen tulee hallita tietyt talouden yleiset tunnusluvut, ja hänen tulee ymmärtää paitsi oman yksikön tai vastualueen keskeiset talouteen vaikuttavat elementit myös koko organisaation näkökulma. Esimiehen tulee ymmärtää miten oman vastualueen tai yksikön tulokset vaikuttavat loppujen lopuksi koko organisaation avainlukuihin. (Niskavaara 2016.)

### 3 Kuntayhtymän talous ja talouden seuranta

Kunnat voivat sopia palvelujen järjestämisestä ja tuottamisesta yhdessä esimerkiksi sopimuskuntamallilla tai kuntayhtymämallilla (kuva 6). Sopimuskuntamallissa tehtävän hoitaa yksi kunta muiden puolesta, kuntayhtymämallissa kunnat perustavat kuntayhtymän, jonka tehtäväksi annetaan palvelun hoitaminen. (Juhta 2016a, 67.)



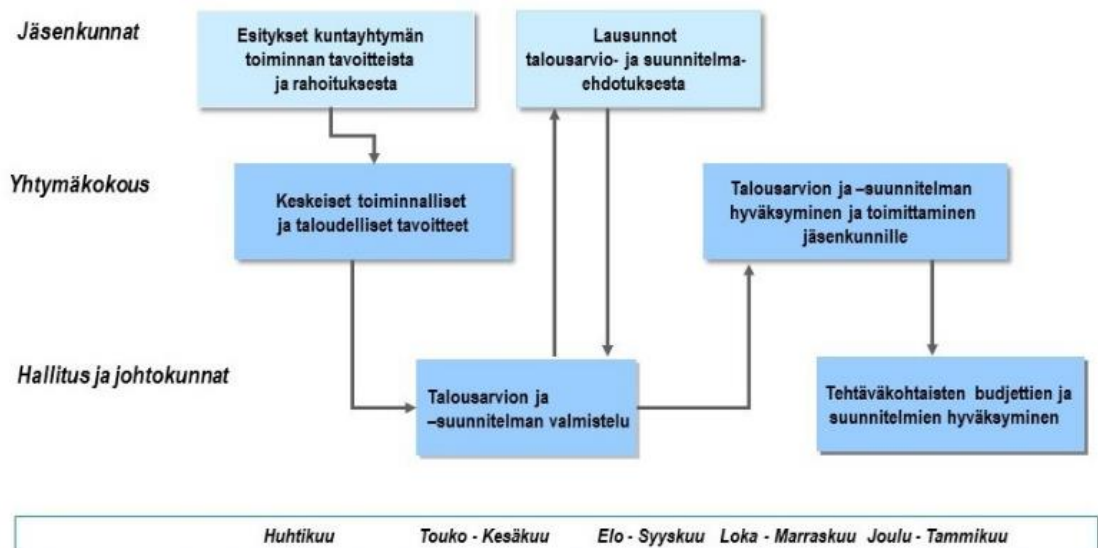
Kuva 6. Rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskunta- ja kuntayhtymämallissa (Juhta 2016a, 68)

Kuntayhtymä perustetaan kuntien välisellä, valtuustojen hyväksymällä sopimuksella, perussopimuksella. Kuntayhtymän toiminnan kitkattomuus edellyttää hyvää yhteistoimintaa jäsenkunnilta. Yhteistyöllä pyritään taloudellisuuteen ja tehokkuuteen. (Porokka-Maunuk-sela 2001, 18.)

### 3.1 Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja –suunnitelma

Taloussuunnittelussa toiminnalla ja taloudella on kiinteä yhteys. Taloussuunnitelman tulee osoittaa riittävät resurssit asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi, sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan. Kuntayhtymän talousarviolla on kolme päätehtävää, joita ovat palvelutoiminnan investointien kokonaisuuden laajuuden kuvaus, menojen ja tulojen budjetointi käyttötalouden eri tehtäville sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan. (Juhta 2016a, 76.)

Talousarvion ja –suunnitelman valmistelu on vuosittainen prosessi (kuva 7), johon osallistuvat yhtymäkokous ja –hallitus, sekä muut kuntayhtymän toimielimet, ne viranhaltijat ja työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteuttamisessa ja ne jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä. Kuntalain 117 §:ssä on säädetty jäsenkunnille viimesijainen rahoitusvastuu kuntayhtymän menoista, mikä muodostaa jäsenkunnille erityisen perusteen osallistua kuntayhtymän toiminnan kehittämistä ja rahoittamista koskevaan suunnitteluun. Perussopimuksessa määrätään jäsenkuntien mahdollisuudet tehdä esityksiä kuntayhtymän tavoitteista, toiminnasta ja rahoituksesta. Koska kuntayhtymän talousarviolla on usein merkittävä vaikutus kunnan omaan talousarvioon, erilliset neuvottelukierrokset kuntayhtymän ja jäsenkuntien kesken talousarvion valmisteluvaiheessa ovat tärkeitä. (Juhta 2016a, 95.)



Kuva 7. Kuntayhtymän talousarvion ja –suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi (Juhta 2016a, 95)

Talousarvion ja kirjanpidon yhteys on kiinteä ja niiden vaikutus toisiinsa on molemmin suuntainen. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voidaan seurata talousarvion toteutumista. Toisaalta talousarviossa noudatetaan kirjanpidon suoriteperustetta määrärahan ja tuloarvion ottamisessa talousarvioon. Kirjanpitokäytäntö siis ohjaa menon ja tulon merkitsemistä talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa. Talousarviotietoja kerätään myös valtiovarainministeriön kuntatalousohjelman tietotarpeisiin. (Juhta 2016b, 10.)

Kuntayhtymän talousarvion tavoitteet on asetettava siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa tehtävälle osoitetuilla voimavaroilla. Kuntayhtymän asemaa koskevat tavoitteet ovat usein visiotyyppisiä tavoitetiloja. Väestövaikutusta koskevia tavoitteita ovat jäsenkuntien asukkaiden hyvinvointia ylläpitävät ja kohottavat sekä ongelmia poistavat tavoitteet. Kokonaistaloudelliset tavoitteet ovat tulorahoituksen riittävyyttä, vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta koskevia, joilla on kiinteä yhteys kuntayhtymän talouden vakauteen ja tasapainoon. (Juhta 2016b, 77.)

Talousarviossa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi on tärkeää vaikuttavien tapahtumien tunnistaminen ja arvioiminen. Tavoitteiden saavuttamiseksi määritellään toteutettavat toimenpiteet, joiden tuloksellisuutta hallituksen sekä lauta- ja johtokuntien tulee seurata ja arvioida luotettavaan tietoon perustuen riittävän ajantasaisesti. Tavoitteiden tulee olla selkeitä ja konkreettisia, ja niiden saavuttamisen edellyttämien toimenpiteiden tulee olla vuorovaikutteinen prosessi ja siinä tulee hyödyntää henkilöstön asiantuntemusta. Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin osoitetuilla voimavaroilla. Määräraha tai siinä pysyminen tai lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen eivät itsessään ole kuntalain tarkoittamia tavoitteita. (Juhta 2016b, 11-12.)

Talousarvio ja –suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessi aloitetaan tavoitteiden ja talousarviokehyksen asettamisella. Yhtymävaltuuston tavoite ja kehyspäättös ohjaavat yhtymähallituksen ja johtokuntien talousarviovalmistelua. Talousarvion laadintaohje on yhtymähallituksen antama menettelyohje talousarvion laadinta-aikataulusta, tehtäväkohtaisista käyttö- investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosien asetelmista, kuntayhtymässä sovellettavasta tavoiteluokituksesta sekä sitovien erien yhtenäisestä esittämis- tavasta. Laadintaohjeessa voidaan myös ohjeistaa palvelu- ja tuotantosopimusten tekemistä ja sopimushinnoittelua. (Juhta 2016b, 96.)

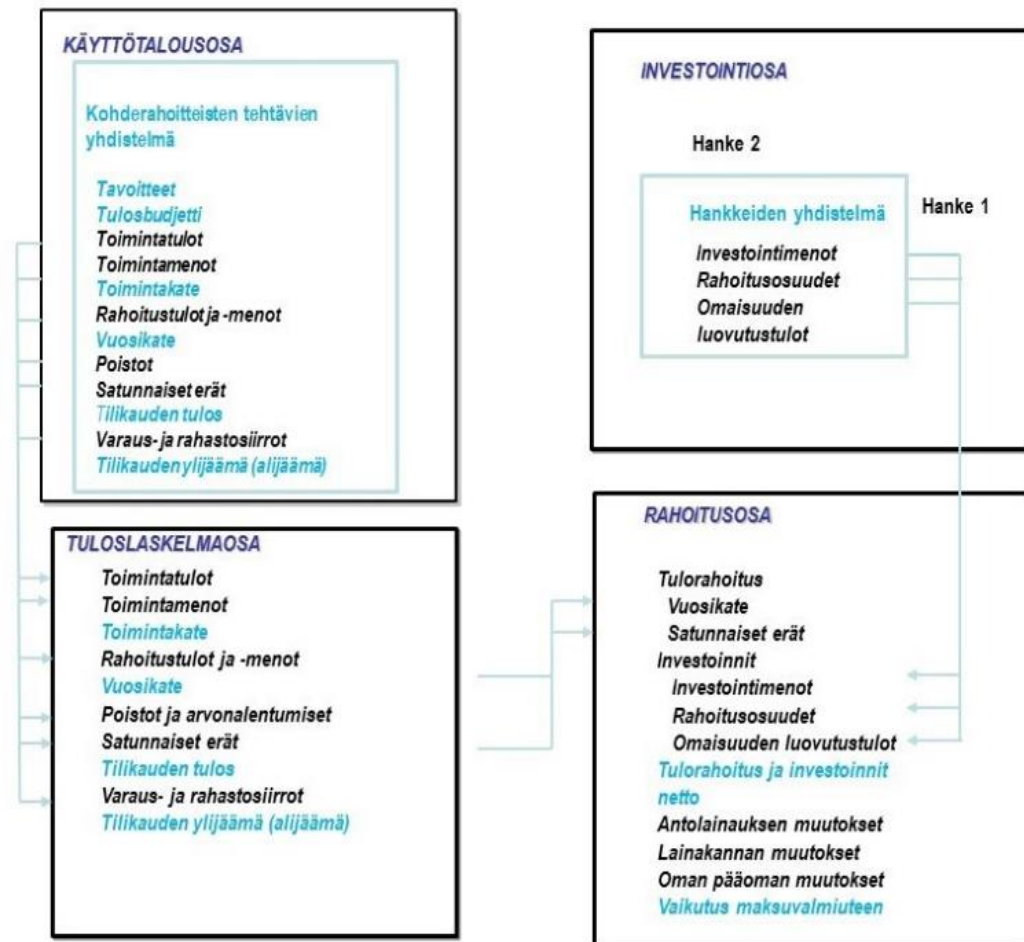
Yhtymähallitus ja johtokunnat valmistelevat tehtävä- ja hankekohtaiset budjetit ja suunnitelmat annettujen kehysten ja valmisteluohjeiden pohjalta. Tehtävien budjettiehdotukset perustuvat kuntayhtymän ja jäsenkuntien välisiin palvelusopimuksiin ja tilaajatuottaja –

mallia sovellettaessa tuotantosopimuksiin. Yhtymäjohto yhdistelee ehdotukset kuntayhtymän talousarvioksi ja –suunnitelmaksi, ja mikäli ei ole pysytty annetuissa kehyksissä yhtymäjohto valmistelee tasapainotusehdotuksen yhtymähallitukselle. Hallitus valmistelee talousarvio ja –suunnitelmaesityksen yhtymäkokoukselle, joka hyväksyy kuntayhtymän talousarvion ja –suunnitelman vuoden loppuun mennessä. Yhtymäkokouksen hyväksyttyä talousarvion yhtymähallitus ja johtokunnat hyväksyvät tehtävien budjetit. (Juhta 2016b, 96.)

Talousarvio on operatiivisen johdon työväline toiminnan suunnittelussa, ohjaamisessa, koordinoinnissa ja tarkkailussa. Toiminnan suunnittelussa talousarvio ohjaa mietittäessä, ostetaanko tietyt palvelut muualta tai kuinka paljon tarvitaan alihankintaa. Toiminnan ohjaamisessa talousarvio kertoo, mitä organisaation ihmisiltä odotetaan. Talousarvio on johdon työväline myös koordinoinnissa eli toiminnan yhteensovittamisessa sekä toiminnan tarkkailussa, sillä talousarvion tunnusluvut toimivat hyvinä signaaleina indikoimassa kehityssuuntia ja talousarvion perusteet auttavat analysointien ja johtopäätösten teossa. (Lauslahti 2003, 235.)

Talousarvion laadintaan käytetään aikaa useista viikoista jopa puoleen vuoteen. Työhön osallistuu ylimmän johdon lisäksi myös organisaation keskijohto. Organisaation tavoitteissa ja aikataulussa pysymisessä on omat haasteensa keskijohdolla, jonka täytyy antaa ylemmälle johdolle omat esityksensä. Keskijohdolla onkin usein houkuttelevaa jättää työ taloushallinnon hoidettavaksi annetuissa normeissa pysyäkseen. (Graves ja Fowler 1998, 19-20.)

Kuntayhtymän talousarvio muodostuu käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta (kuva 8), kuten tilinpäätökseen sisältyvä talousarvion toteutumisvertailukin. (Juhta 2016, 78). Esimiehet osallistuvat käytännössä osabudjeteista eniten käyttötalousosan valmisteluun (Johansson ja Raudasoja 2009, 61.)



Kuva 8. Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne (Juhta 2016b, 78)

Kuntayhtymän *käyttötalousosa* on kuntayhtymän kohderahoitteisten tehtävien yhdistelmä. Kohderahoitus tarkoittaa tehtävän rahoittamista pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu jäsenkuntien maksusuuksista. Käyttötalousosan avulla ohjataan kunnan tai kuntayhtymän toimintaa. (Suomen kuntaliitto 2017, 80). Talousarvion käyttötalousosassa valtuusto on asettanut tehtäväkohtaiset tavoitteet sekä osoittanut tavoitteiden edellyttämät tuloarviot ja määrärahat tehtävien hoitamiseen. Käyttötalousosan toteutumisessa selvitetään tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden poikkeamat ja niiden syyt siltä osin kuin valtuusto ei ole niitä hyväksynyt määrärahamuutoksina. (Suomen kuntaliitto 2017, 49.)

Budjettirahotteisen tehtävän määrärahat ja tuloarviot sidotaan tavoitteisiin siten, että valtuusto osoittaa toimielimelle määrärahan tai asettaa tuloarvion tehtävän hoitamiseksi, siten että tavoitteet toteutuvat. Määräraha osoitetaan vain niiden tehtävän suorittamisesta



aiheutuvien menojen kattamiseen, joihin toimielin voi vaikuttaa, ei siis esimerkiksi vyörytyksiin ja muihin laskennallisiin eriin. Määräraha osoitetaan suunnitteluvuoden aikana vastaanotettavien tuotannontekijöiden hankintaan ja menoihin, jotka muutoin realisoituvat tehtävän lopullisena menona. (Juhta 2016b, 27.)

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti suositellaan laadittavan tulo- ja menolajikohtaisena. Kohderahoituksessa tulot kohdistetaan määrättyyn tehtävään, lähtökohtaisesti siten, että tulo-rahoitus kattaa kaikki palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset. (Juhta 2016b, 31.)

*Tuloslaskelmaosa* on kuntayhtymän kokonaistaloudellinen laskelma, joka osoittaa tulo-rahoituksen riittävyyden palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin. Tuloslaskelmaosa laaditaan tilinpäätöksen tuloslaskelman muotoon. Tulosbudjetin lisäksi esitetään tuloslaskelmaosassa taloudellisen tuloksen muodostumiseen liittyvät tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot. Kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan yhdistellään kohderahoitteisten tehtävien toimintatulot ja –menot sekä valmistus omaan käyttöön. Lisäksi tuloslaskelmaosaan tulevat koko kuntayhtymää koskevat rahoitukseen, poistoihin ja tilinpäätössiirtoihin liittyvät erät sekä satunnaiset erät. Tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään tulo-rahoituksen riittävyyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut, joita ovat esimerkiksi toimintakate%, vuosikate/poistot % tilikauden tulos ja taseen kertynyt yli-/alijäämä. (Juhta 2016b, 81-84.)

*Investointiosassa* esitetään kuntayhtymän investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kustannusarviot ja niiden jaksottuminen investointimenoina suunnitteluvuosille sekä investointiin saatavat rahoitusosuudet ja muut tulot. Investointimenona budjetoidaan aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenot sekä toimialasijoitusosakkeiden ja –osuuksien hankintamenot. Investointiosassa yhtymäkokous hyväksyy kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot hankkeille tai hankeryhmille, jotka voidaan tarvittaessa ryhmitellä tehtävitäin. Investointiosassa tai sen perusteluissa määritellään yhtymäkokoukseen nähdä sitova taso. (Juhta 2016b, 31.)

Talousarvion *rahoitusosassa* esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Talousarvion rahoitusosa esitetään tilinpäätöksen rahoituslaskelman muodossa. Rahoitusosan yhteydessä esitetään lisäksi toiminnan rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot. Rahoitusosan tavoitteita voivat olla investointien omarahoitusosuus –tavoite tai lainanhoitokykytavoite. Omarahoitusosuus -tavoitetta seurataan toiminnan ja investointien rahavirran avulla viiden vuoden tarkastelujaksolla. (Juhta 2016b, 88.)

Talousarvon sitovia eriä ovat kuntalain mukaisesti yhtymävaltuuston hyväksymät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Tavoitteet ovat osa talousarviota, jota toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava. Lähtökohtaisesti kaikki tavoitteet ovat sitovia siten, että ne on tarkoitettu toteutettaviksi. Määrärahat ja tuloarviot voidaan talousarviossa määrätä sitoviksi, joko brutto- tai nettoperiaatteen mukaisesti. Talousarvion hyväksymisvaiheessa päätetään sitovuustaso. (Juhta 2016b, 46, 93.)

Budjettirahotteisen tehtävän määrärahat ja tuloarviot sidotaan tavoitteisiin, siten että valtuusto osoittaa toimielimelle määrärahan tai asettaa tuloarvion tehtävän hoitamiseksi, siten että tavoitteet toteutuvat. Määräraha osoitetaan suunnitteluvuoden aikana vastaanotettavien tuotannontekijöiden hankintaan ja menoihin, jotka muutoin realisoituvat tehtävän lopullisena menona. (Juhta 2016b, 27.)

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti suositellaan laadittavan tulo- ja menolajikohtaisena. Kohderahoituksessa tulot kohdistetaan määrättyyn tehtävään, lähtökohtaisesti siten, että tulo- ja menorahoitus kattaa kaikki palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset. (Juhta 2016b, 31.)

Määräraha on valtuuston toimielimelle antama euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen ja tavoitteen toteuttamiseen. Toimielin ei saa ylittää annettua määrärahaa, vaan jos määräraha on osoittautunut riittämättömäksi, on talousarviota muutettava. Toisaalta toimielin ei ole myöskään velvollinen käyttämään määrärahaa kokonaan, jos tavoitteet muutoin saavutetaan ja määrärahan käyttötarkoitus muutoin toteutuu. Tuloarviot ovat paitsi tavoitteellisia myös velvoittavia. Tuloarvio on valtuuston asettama tavoite, jonka olennainen alittaminen vaikuttaa rahoituksen perusteisiin talousarviossa. Tavoitteiden toteutuminen voi myös riippua tuloarvion toteutumisesta, jolloin tavoitteita joudutaan tarkistamaan tulojen alittumisen takia. (Juhta 2016b, 47.)

Talousarvion muutoksista päättää yhtymäkokous. Muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita, että niiden edellyttämiä määrärahoja ja tuloarvioita. Tuloarvion alentamisen tai määrärahan korottamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin tuloarvoihin ja määrärahoihin. Myös nettotuloarvion alittamista tai nettomäärärahan korottamista koskevan muutospäätöksen tekee yhtymäkokous riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai pienemmistä bruttotuloista. Muutokset talousarvioon on tehtävä talousarviovuoden aikana tai ne on selvitettävä toimintakertomuksessa. (Juhta 2016b, 49, 94.)

Valtuuston hyväksyttyä talousarvion, saattaa kuntayhtymän hallitus sen lauta- ja johtokuntien noudatettavaksi. Hallitus, lautakunnat ja johtokunnat hyväksyvät sen jälkeen budjettirahotteisten tehtävien käyttö- ja hankesuunnitelmat ja kohderahotteisten tehtävien tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit. (Juhta 2016b, 52.)

Budjettirahotteisen tehtävän käyttösuunnitelmassa käyttötalousosa jaetaan osatehtäville osatavoitteiksi, osamäärärahoiksi ja osatuloarvioiksi. Käyttösuunnitelman hyväksyy se toimielin, joka on tulostavasti tavoitteiden toteuttamisesta ja joka on tilivelvollinen tehtävän taloudesta. Toimivalta käyttö- ja hankesuunnitelmien sekä erillisbudjettien hyväksymiseen annetaan yleensä valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä. (Juhta 2016b, 52.)

### 3.2 Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitovelvollisuus, kirjanpito ja tilinpäätös

Kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään, kirjanpitolakia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain soveltamisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kannanotot ovat hyvän kunnallisen kirjanpitotavan tärkeä lähde. Kuntajaoston ohjeet ja lausunnot ovat joko yleisohjeita tai yksittäisiin kirjanpito-ongelmiin annettuja lausuntoja ja ne ovat luonteeltaan kaikkia kuntia ja kuntayhtymiä sitovia. Hyvän kirjanpitotavan nojalla yksittäistä lausuntoa vastaavissa tilanteissa on muidenkin kuntien ja kuntayhtymien noudatettava. (Harjula ja Prättälä 2015, 759.)

Tilinpäätös kertoo taloudellisesta asemasta yhden vuoden ajalta, ja se antaa ennakoivaa tietoa tulevaisuudesta mm. toimintakertomuksessa (Lauslahti 2003, 168). Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalain, sekä sovelletaan kirjanpitolain ja -asetuksen säännöksiä (KuntaL 112 §). Kuntalaki on kirjanpitolakiin nähden erityislain asemassa. Siltä osin kuin kuntalain ja kirjanpitolain ja -asetuksen säännökset poikkeavat toisistaan noudatetaan kuntalakia. Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta antaa ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma sekä niiden liitteenä olevat tiedot, sekä lisäksi toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen sisältö on kuvattu kuvassa 9, ja sen osat käsitellään tarkemmin seuraavissa luvuissa 3.2.1-3.2.5. (Suomen kuntaliitto, 2017, 6, 76.)



Kuva 9. Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen sisältö (Suomen kuntaliitto, 2017, 13)

### 3.2.1 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Kuntayhtymän tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta (KuntaL 113§). Tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Seikka on olennainen silloin, kun sen poisjättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, ja siinä tulee painottaa seikkoja jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle. Olennaisuusperiaate tulee suhteuttaa organisaation kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden. (Suomen kuntaliitto 2017, 6-7.)

Tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan myös jatkuvuuden periaatetta, eli toiminnan oletetaan jatkuvan, mikä näkyy erityisesti pysyvien vastaavien arvostuksessa, kun hyödykkeen hankintameno jaksetaan usealle vuodelle. Johdonmukaisuus tilinpäätöksen laadinnassa näkyy siinä, että valittua menettelytapaa noudatetaan jatkuvasti tilinpäätöksen laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisperiaatteissa. Muutos menettelytavassa tehdään vain perustellusti ja siitä, ja sen vaikutuksista raportoidaan toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa tietojen vertailtavuuden takia. Sisältöpainotteisuus eli asia ennen muotoa periaatteen mukaisesti liiketoimen ym. sisältö määrittää kirjaustavan, ei sopimuksen nimi. Tilinpäätöstä laadittaessa kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävää harkintaa käyttäen varovaisuuden periaatteen mukaisesti. Tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudelle kuuluvat tulot ja siinä on otettava huomioon kaikki päätyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivatkin tietoon tilikauden päättymisen jälkeen. (Suomen kuntaliitto 2017, 8.)

Tasejatkuvuuden periaate tarkoittaa, että tilinavaus perustuu edellisen tilikauden päätyneeseen taseeseen ja suoriteperuste sitä, että kirjaamisperusteena käytetään suoritteen luovuttamishetkeä ja tilikauden menot ja tulot jaksetaan suoritteen luovutushetken mukaisesti tilinpäätöshetkellä. Erillisarvostusta koskevan periaatteen mukaan poistosuunnitelma tehdään kullekin pysyviin vastaaviin kuuluvalla hyödykkeelle tai hyödykeryhmälle erikseen, eikä koko tase-erälle ja myös vaihto- ja rahoitusomaisuus arvostetaan hyödykekohtaisesti. Tilinpäätöksen netottamiskiellon mukaisesti tuloslaskelman tulot ja menot esitetään omissa ryhmissään, samoin saamiset ja velat taseessa. (Suomen kuntaliitto, 2017, 10.)

Yleisistä tilinpäätösperiaatteista saa poiketa, jos se perustuu lakiin tai lain nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen. Poikkeamat on selvitettävä liitetiedoissa. Tilinpäätöksen tarkastaa tilintarkastaja, joka antaa tarkastuksesta tilintarkastuskertomuksen tarkastuslautakunnalle, joka edelleen tekee esityksen valtuustolle tilinpäätöksen hyväksymisestä. Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätökset ovat julkisia siltä osin kuin ne eivät sisällä salassa pidettäviä tietoja. (Suomen kuntaliitto, 2017, 11.)

### 3.2.2 Toimintakertomus ja talousarvion toteutumisvertailu

Toimintakertomus jakaantuu karkeasti kahteen osaan, joista ensimmäisessä kerrotaan edellisen vuoden olennaisista taloutta ja toimintaa koskevista tapahtumista sekä käydään läpi toiminnan rahoittamiseen liittyvät asiat ja rahoitusasema. Toisessa osassa tehdään ehdotus tilikauden tuloksen käsittelytavasta sekä talouden tasapainottamiseen liittyvistä toimenpiteistä. (Lauslahti 2003, 169.) Toimintakertomuksessa annetaan tiedot toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta sekä merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevista seikoista. Toimintakertomuksen erityisenä tehtävänä on selvittää valtuuston talousarviossa hyväksymien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumista. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa. Tällaisia ovat ainakin arvio tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja niiden perusteella tehdyistä keskeisistä johtopäätöksistä. Toimintakertomuksessa tehdään myös esitys tilikauden tuloksen käsitteystä. (Suomen kuntaliitto 2017, 15.)

Toimintakertomuksessa annetaan kokonaiskuva taloudesta kuvaamalla tilikauden tuloksen muodostumista ja toiminnan rahoitusta, kuntayhtymän rahoitusasemaa ja sen muutoksia sekä esittämällä laskelma kuntayhtymän kokonaistuloista ja –menoista. Toimintakertomuksessa selvitetään talouden kehitys ennen kaikkea tuloslaskelman (kuva 10), rahoituslaskelman (kuva 11), taseen (kuva 12), niiden tunnuslukujen ja liitetietojen avulla. (Harjula ja Prättälä 2015, 772.)

Tilikaudelle jaksotettujen tulojen riittävyys jaksotettuihin menoihin osoitetaan tuloslaskelman välitulosten eli toimintakatteen, vuosikatteen ja tilikauden tuloksen sekä lisäksi tuloslaskelman eristä ja välituloksesta laskettujen tunnuslukujen avulla. (Suomen kuntaliitto 2017, 21.)

	<b>2017</b>	<b>2016</b>
	1 000 €	1 000 €
Toimintatuotot	117 657	120 989
Valmistus omaan käyttöön		
Toimintakulut	-117 488	-120 835
<b>Toimintakate</b>	<b>169</b>	<b>154</b>
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot		
Muut rahoitustuotot	9	8
Korkokulut		
Muut rahoituskulut	-1	-2
<b>Vuosikate</b>	<b>177</b>	<b>160</b>
<b>Poistot ja arvonalentumiset</b>	<b>-43</b>	<b>-43</b>
Satunnaiset erät		
<b>Tilikauden tulos</b>	<b>134</b>	<b>117</b>
Tilinpäätössiirrot		
<b>Tilikauden ylijäämä (alijäämä)</b>	<b>134</b>	<b>117</b>
<b>TULOSLASKELMAN TUNNUSLUVUT</b>		
Toimintatuotot / toimintakulut, %	100,14	100,13
Vuosikate / poistot, %	411,63	372,09
Vuosikate, euroa / asukas	6,59	5,91
Asukasmäärä	26 849	27 093

**Toimintatuotot / toimintakuluista, %**

= 100 \* Toimintatuotot / (Toimintakulut - Valmistus omaan käyttöön)

**Vuosikate %, poistoista**

= 100 \* vuosikate / poistot

Kuva 10. Tuloslaskelma ja sen tunnusluvut (Oulunkaaren kuntayhtymä 2018, 22)





Kuntayhtymän rahoituksen rakennetta kuvataan taseen ja siitä laskettavien tunnuslukujen avulla. Rahoitusasemassa tilikaudella tapahtuneet muutokset, kuten sijoitukset, pääoman lisäykset ja palautukset ilmenevät rahoituslaskelmasta. Toimintakertomuksessa tasetiedot tulee esittää eriteltynä siten, että niistä voidaan laskea taseen tunnusluvut. (Suomen kuntaliitto 2017, 27.)

	2017	2016
	1 000 €	1 000 €
<b>VASTAAVAA</b>		
<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>	<b>0</b>	<b>43</b>
Aineettomat hyödykkeet	0	43
Tietokoneohjelmistot		43
Aineelliset hyödykkeet		
Koneet ja kalusto		
<b>VAIHTUVAT VASTAAVAT</b>	<b>14 259</b>	<b>12 451</b>
Saamiset	5 333	5 991
<b>Lyhytaikaiset saamiset</b>	<b>5 333</b>	<b>5 991</b>
Myyntisaamiset	3 352	4 486
Muut saamiset	866	624
Siirtosaamiset	1 115	881
Rahat ja pankkisaamiset	8 926	6 460
<b>VASTAAVAA YHTEENSÄ</b>	<b>14 259</b>	<b>12 494</b>
<b>VASTATTAVAA</b>		
<b>OMA PÄÄOMA</b>	<b>-1 156</b>	<b>-1 155</b>
Peruspääoma	123	123
Edellisten tilikausien yli-/alij.	-1 413	-1 395
Tilikauden yli-/alijäämä	134	117
<b>TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT</b>	<b>27</b>	<b>32</b>
Muut toimeksiantojen pääoma	27	32
<b>VIERAS PÄÄOMA</b>	<b>15 388</b>	<b>13 617</b>
Pitkäaikainen	0	0
Muut velat (p.a.)		
<b>Lyhytaikainen</b>	<b>15 388</b>	<b>13 617</b>
<b>Muut velat</b>	<b>6 735</b>	<b>6 225</b>
Ostovelat	6 026	5 465
Muut velat	709	760
<b>Siirtovelat</b>	<b>8 653</b>	<b>7 392</b>
Lomapalkkajaksotus	5 935	5 571
Valtionosuusennakot	67	327
Muut siirtovelat	2 651	1 494
<b>VASTATTAVAA YHTEENSÄ</b>	<b>14 259</b>	<b>12 494</b>
<b>TASEEN TUNNUSLUVUT</b>		
Omavaraisuusaste %	-8,11	-9,24
Suhteellinen velkaantuneisuus %	13,08	11,25
Kertynyt yli-/alijäämä 1000 euroa	-1 279	-1 278
Kertynyt yli-/alijäämä / asukas	-47,64	-47,17
Velat ja vastuut % käyttötuloista	19,17 %	17,05 %

#### Omavaraisuusaste, %

= 100 \* (vieras pääoma + poistoero ja vapaaehtoiset varaukset) / (koko pääoma - saadut ennakot)

#### Suhteellinen velkaantuneisuus, %

= 100 \* (vieras pääoma - saadut ennakot) / käyttötulot

#### Lainakanta 31.12.

= vieras pääoma - (saadut ennakot + ostovelat + siirtovelat + muut velat)

#### Velat ja vastuut % käyttötuloista

= 100 \* (vieras pääoma - saadut ennakot + vuokravastuut) / käyttötulot

Kuva 12. Tase ja sen tunnusluvut (Oulunkaaren kuntayhtymä 2018, 24)

Talousarvion toteutumisvertailu on tärkeä osa kunnan tilinpäätöstä. Toteutumisvertailussa esitetään käyttötalouden ja investointien toteutuminen sekä tuloslaskelma- ja rahoitusosien toteutuminen. Tavoitteiden toteutuminen esitetään tehtävittäin toimintakertomuksessa tai talousarvion toteutumisvertailussa. Toteutumisvertailut rajataan tietoihin, jotka ovat valtuuston talousarviossa asettamien tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden kannalta välttämättömiä. (Suomen kuntaliitto 2017, 14.)

Toteutumisvertailussa tulee käydä ilmi määrärahat ja tuloarviot, toteutuneen menot ja tulot sekä niiden erotus. Toteutumisvertailussa tehdään selkoa merkittävien poikkeamien syistä. Toteutumisvertailussa voidaan esittää myös muita perustelutietoja, kuten kertaluonteisten erien vaikutusta talousarvion toteutumiseen. Muutokset talousarvioon tulee tehdä talousarviovuoden aikana heti, kun muutostarve on tiedossa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2017, 49). Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata myös talousarviovuoden aikana (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta 2016, 49.)

### 3.2.3 Tilinpäätöslaskelmat

Taseen tulee kuvata tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa. Taseen ja sen liitetietojen tulee olla selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. (Suomen kuntaliitto 2016a, 6). Taseessa kuvataan kuntayhtymän pysyvät vastaavat, toimeksiantojen varat, vaihtuvat vastaavat, oma pääoma, poistoero ja vapaaehtoiset vastaavat, pakolliset varaukset, toimeksiantojen pääomat sekä vieras pääoma (Liite 1). (Suomen kuntaliitto 2016a, 7,38.)

*Pysyvät vastaavat* eritellään taseessa kolmeen ryhmään, joita ovat aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset. Aineettomia hyödykkeitä ovat kunnan erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot esimerkiksi atk-ohjelmien lisenssioikeudet, patentit tekijänoikeudet ja kehittämismenot. Aineellisia hyödykkeitä ovat maa- ja vesialueet, rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet, koneet ja kalusto ja muut aineelliset hyödykkeet sekä omana ryhmänään esitettävät ennakkomaksut ja keskenäiset hankinnat. Pysyvien vastaavien hankintamenoa luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenoa jaksottaminen eri tilikausille tehdään poistoilla. Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hyödykkeen ja sijoituksen hankintameno aktivoidaan taseeseen ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi. (Suomen kuntaliitto 2016a, 7-16.)

*Toimeksiantojen varoja* ovat valtion toimeksiannot, lahjoitusrahastojen varat ja muut toimeksiantojen varat. Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat koostuvat kuntayhtymän hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän. Jos huollettavien ja välitystiliasiakkaiden varat eivät ole kuntayhtymän pankkitileillä, niitä ei sisällytetä taseeseen, vaan niistä pidetään erillistä luetteloa tai kirjanpitoa. Jos taas edellä mainitut varat ovat kuntayhtymän pankkitilillä ne sisällytetään muihin toimeksiantojen varoihin ja pääomiin. (Suomen kuntaliitto 2016a, 18-19.)

*Vaihtuvia vastaavia* ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus. Vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuna luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisessä muussa muodossa olevat rahoitusvarat, kuten esimerkiksi osakesijoitukset. (Suomen kuntaliitto 2016a, 19.)

Rahoitusomaisuuteen kuuluvat saamiset esitetään taseessa jaettuna lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin. Saaminen tai sen osa on pitkäaikainen, jos se erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen erääntyy vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen. Saamiset jaetaan luonteensa mukaan neljään ryhmään, joita ovat myyntisaamiset, lainasaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset. Myyntisaamisia ovat varsinaiseen toimintaan kuuluvien suoritteiden ja palvelujen luovuttamisesta syntyneet saamiset, samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä aiheutuneet saamiset. Lainasaamisia ovat mm. kuntalaisille tai konserniyhteisöille myönnettyt lainat ja muita saamisia ovat ne saamiset jotka eivät ole myynti-, laina- tai siirtosaamisia, esimerkiksi alv-saamiset. Siirtosaamisia ovat tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tulevana tilikautena, ellei niitä ole merkitty ennakkomaksuihin. Siirtosaamisia ovat myös päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin. Siirtosaamisia ovat mm. etukäteen maksettut korot, vuokrat ja palkat, samoin kuin tilikauden päättyessä maksamatta olevat, tilikaudella syntyneet korkotulot sekä vakuutuskorvaukset. (Suomen kuntaliitto 2016a, 23-24.)

Taseessa *oma pääoma* jaetaan peruspääomaan, arvonkorotusrahastoon, muihin omiin rahastoihin, edellisten tilikausien yli- tai alijäämään ja tilikauden yli- tai alijäämään. Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään. Arvonkorotusrahastoon merkitään pysyvien vastaavien eriin tehtyjen arvonkorotusten vastakirjaukset ja muut omat rahastot ovat kuntayhtymän vapaaehtoisesti perustamia yleiskatteisia rahastoja, esimerkiksi lahjoitusrahasto. Edellisten tilikausien kerty-

nyt ylijäämä tai alijäämä on omana eränä omassa pääomassa, ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai muun oman rahaston pääomaan. Tilikauden yli- tai alijäämä esitetään myös omana rivinään taseen omassa pääomassa. (Suomen kuntaliitto 2016a, 27-29.)

Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa *poistoeron* kirjaaminen liittyy pääsääntöisesti investointivarausten ja investointirahaston purkamiseen. Tilinpäätöksessä voidaan tehdä *investointivaraus*, jolla voidaan varautua tulevina vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään yksilöityyn investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. (Suomen kuntaliitto 2016a, 30.)

*Pakollinen varaus* muodostuu, kun tuloslaskelmassa vähennetään vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset. Menosta muodostetaan pakollinen varaus, jos menot kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen, niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä, niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen ja ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan. Mikäli menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan, se kirjataan siirtovelaksi. Muita pakollisia varauksia ovat eläkevaraukset, takaus tai vastuuvaukset. (Suomen kuntaliitto 2016a, 31-33.)

*Toimeksiantojen pääomia* ovat valtion toimeksiannot, lahjoitusrahastojen pääomat sekä muiden toimeksiantojen pääomat. Toimeksiantojen pääomat muodostuvat kuntayhtymän hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä ja ne osoittavat velat, joista kuntayhtymä vastaa toimeksiantajalle. Lahjoitusrahastoissa esitetään lahjoitusrahastojen pääomat silloin, kun niiden käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kastuttamista koskevia ehtoja. (Suomen kuntaliitto 2016a, 34.)

*Vieras pääoma* jaetaan taseessa pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Pitkäaikainen vieras pääoma erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kulu- tua, lyhytaikainen vuoden tai sitä lyhyemmän ajan sisällä. Tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä lyhytai- kaiseen vieraaseen pääomaan. Vieraan pääoman erät jaetaan joukkovelkakirjalainoihin, lainoihin rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta, lainoihin julkisyhteisöiltä, lainoihin muilta luoton- antajilta, saatuihin ennakoihin, ostovelkoihin, muihin velkoihin ja siirtovelkoihin. Lainat jae- taan sen mukaan omiin tiliryhmiin, keneltä luotto on saatu. Saadut ennakot ovat varsinai- seen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen sen luovuttamista saatuja maksuja. Muut kuin suoritetuotannosta saadut ennakot ovat siirtovelkoja, esimerkiksi korkoennakot. (Suomen kuntaliitto 2016a, 34-36.)

Ostovelkoja ovat ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostoveloiksi kirjataan esimerkiksi raaka-aineiden, tarvikkeiden tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnasta aiheutuvat menot. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on hyödykkeen vastaanottaminen. Muita lyhytaikaisia velkoja ovat muun muassa palkkojen ennakonidätykset, sosiaaliturvamaksut sekä arvonlisäverovelka. (Suomen kuntaliitto 2016a, 36.)

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtovelkoja ovat saadut maksut, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tulevana tilikausina, ellei niitä merkitä ennakkomaksuihin. Tuloennakkoina siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat muun muassa etukäteen saadut tuet ja avustukset ja korkotulot. Menojääminä siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat muun muassa tilikaudelta maksamattomat palkat ja niihin liittyvät sivukulut. (Suomen kuntaliitto 2016a, 37.)

Tuloslaskelma kuvaa kuntayhtymän tilikauden tuloksen muodostumisen. Tuloslaskelma osoittaa riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kulujen kattamiseen. Toiminnan tuotot ja kulut ryhmitellään kuntayhtymän tuloslaskelma-kaavassa (liite 2) tuotto- ja kululajeittain. Liiketapahtumat merkitään eri kirjanpitotileille asian mukaan. Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon suoritteen luovuttaminen. Meno ja tulo saadaan kirjata myös veloitukseen tai maksuun perustuen, mutta ne on oikaistava suoriteperusteiseksi tilinpäätöksessä, vähäisiä eriä lukuun ottamatta. Tilinpäätöksen tuloslaskelmassa sisäiset tuotto- ja kuluerät eliminoidaan. (Suomen kuntaliitto 2016b, 5, 9.)

Tuloslaskelman välituloksena esitettävä toimintakate ilmoittaa, paljonko jää korko- ja muihin rahoituskuluihin, sekä poistojen ja arvonalentumisten kattamiseen. Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksoitettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää taseen vapaaehtoisia varauksia tai omaa pääomaa. Toimintakertomuksessa tehdään esitys tuloksen käsittelystä. Mikäli kuntayhtymällä on taseessa kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä. (Suomen kuntaliitto 2016b, 22-23.)

*Toimintatuotot* jaetaan tuloslaskelmassa myyntituottoihin, maksutuottoihin, tukiin ja avustuksiin sekä muihin toimintatuottoihin. Myynti- ja maksutuotot ovat kuntayhtymän tuottamista suoritteista saamia vastikkeita ulkopuolisilta, ja ne kirjataan suoriteperusteiden mukaisesti tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu. Myyntituottoja ovat tulot tavaroista ja palveluksista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset kattavaan hintaan. Liiketoiminnan suoritteista perityt korvaukset ovat aina

myyntituottoja, riippumatta siitä kattavatko ne tuotantokustannukset. Myyntituottoja ovat myös korvaukset valtiolta, joita ovat muun muassa sotilasvammalain mukaiset korvaukset ja erityisvaltionosuus opetus- ja tutkimustoimintaan. Myös jäsenkuntien maksuosuudet ovat myyntituottoja. Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaan ja joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyn mukaan. Maksutuotot ovat usein lakisääteisiä. Maksutuottoja ovat muun muassa terveydenhuollon asiakasmaksut ja sosiaalipalvelujen sosiaalipalvelumaksut. (Suomen kuntaliitto 2016b, 9-10.)

Tulo merkitään ryhmään tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot, kun tuki tai avustus ei ole suoritteiden perusteella saatu korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tuet ja avustukset ryhmään kuuluvat esimerkiksi palkkatuki, kansaneläkelaitoksen korvaus työterveyshuollon järjestämisestä sekä kehittämisrahat. Muihin toimintatuottoihin sisältyvät muut kuin myynti- ja maksutuotot sekä tuet ja avustukset. Muita toimintatuottoja ovat esimerkiksi vuokratuotot ja käyttöomaisuuden luovutustulot. (Suomen kuntaliitto 2016b, 10-11.)

Mikäli kuntayhtymällä on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on perusteltua esittää *valmisteveraston muutos* erikseen toimintatuottojen jälkeen. Omaan käyttöön valmistetavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen. Valmistus omaan käyttöön -rivillä oikaistaan tuloslaskelmaa siten, että omaan käyttöön valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan. (Suomen kuntaliitto 2016b, 11.)

*Toimintakuluja* ovat henkilöstökulut, palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, avustukset ja muut toimintakulut. Henkilöstökulut sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot sekä niihin verrattavat kulut ja henkilösivukulut, joita ovat eläkekulut ja muut henkilösivukulut. Henkilöstökuluihin sisältyvät myös kuntayhtymän saamat henkilöstökorvaukset Kansaneläkelaitokselta ja vakuutuslaitoksilta. (Suomen kuntaliitto 2016b, 12.)

Palvelujen ostot jaetaan suoraan asiakkaalle ostettuihin palveluihin eli asiakaspalvelujen ostoihin sekä ostettuihin palveluihin, joita kuntayhtymä käyttää omassa palvelutuotannossaan. Asiakaspalvelut ovat kuntalaisille tarkoitettu lopputuotepalveluja, joita kuntayhtymä ostaa muilta palvelujen tuottajilta. Muut kuin asiakaspalvelut ovat kuntayhtymän suoriteutuotannossaan käyttämiä palveluja. Muita palveluita ovat muun muassa toimisto- ja asiantuntijapalvelut, ict-palvelut, työvoiman vuokraus sekä sosiaali-, terveys-, opetus- ja kulttuuripalvelut. (Suomen kuntaliitto 2016b, 13.)

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan muun muassa toimisto- ja koulutarvikkeet, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet sekä lämpö- ja sähkömenot. Avustukset

ovat kotitalouksille tai yhteisöille myönnettyjä tukia ja avustuksia, joita ovat muun muassa toimeentulotuki, omaishoidon tuki, vammaisille myönnetty asunnon muutostyöt tai matkoihin annetut taksisetelit. Yhteisöille myönnettyjä avustuksia ovat muun muassa yhdistyksille maksettavat toiminta-avustukset. (Suomen kuntaliitto 2016b, 13-14.)

Muihin toimintakuluihin sisältyvät muun muassa vuokratulot, vahingonkorvaukset ja vakuutusturvan ylittävät kertaluonteisen vahingot. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisten luottotappiot kirjataan myös muihin toimintakuluihin. Myös pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muuksi toimintakuluksi. (Suomen kuntaliitto 2016b, 14-15.)

*Rahoitustuotoissa ja -kuluissa* ilmoitetaan rahoitustoiminnan luonteiset tuotot ja kulut, joita ovat korkotuotot ja muut rahoitustuotot, sekä korkokulut ja muut rahoituskulut. Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa, suunnitelman mukaiset poistot omana rivinä ja arvonalentumiset rivillä kertaluonteiset arvonalentamisesta johtuvat menoerät. (Suomen kuntaliitto 2016b, 17-18.)

Kirjanpitoa on kumottu *satunnaisia tuottoja ja kuluja* koskevat määräykset, mutta julkisen talouden informaatiovaatimusten ja kunnan vuosikatteen kehityksen seurannan ja vertailtavuuden näkökulmasta on perusteltua, että kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmasta käy selkeästi ilmi tavanomaisesta toiminnasta olennaisesti poikkeavat erät. Satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluksi katsotaan sellaiset erät, jotka perustuvat tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisia tuottoja ja kuluja voi syntyä mm. toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta, vahingonkorvauksesta tai sopimussakosta. (Suomen kuntaliitto 2016b, 19.)

Investointivarauksen käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisten hyödykkeiden hankintamenojen kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava *poistoeron* lisäys. Investointivarauksen käyttö merkitsee sen muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen hyödykkeen tilikauden suunnitelmapoiston verran. (Suomen kuntaliitto 2016b, 20.)

Rahoituslaskelma (liite 3) on keskeinen osa kuntayhtymän talousarviota ja tilinpäätöstä. Rahoituslaskelmalla osoitetaan kuinka paljon toiminnan ja sen investointien rahavirta on ylijäämäinen tai alijäämäinen. Rahoituksen rahavirralla osoitetaan, miten alijäämäinen toiminnan rahavirta on rahoituksellisesti katettu tai miten ylijäämä on käytetty rahoitusaseman ja investointien muuttamiseen. Rahoituslaskelma on kuntayhtymän kokonaistaloutta

kuvaava laskelma, ja se liitetietoineen täydentää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antamaa kuvaa tulorahoituksen riittävydestä, investoinneista, sijoituksista, pääomarahoituksesta sekä rahoitusaseman muutoksista. (Suomen kuntaliitto 2006, 4.)

Kuntalain mukaan kunnan tai kuntayhtymän, joka muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus koskee jokaista kuntaa tai kuntayhtymää, jolla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä. Konsernitilinpäätös sisältää konserniyhteisöjen taseiden, tuloslaskelmien ja niiden liitetietojen yhdistelmät. (Suomen kuntaliitto 2015, 6, 10.)

### 3.2.5 Tilinpäätöksen liitetiedot ja muu tilinpäätösaineisto

Tilinpäätöksen liitetiedot taustoittavat ja tarkentavat tulos- tase- ja rahoituslaskelmia ja niissä kerrotaan tulokseen ja myös tasearvoihin vaikuttavista arvostusperiaatteista, kuten poistoista (Lauslahti 2003, 169-170). Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kuntayhtymän tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta sekä toiminnasta, mitä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tilinpäätöksen liitetiedot ryhmitellään tilinpäätöksen laatimista, esittämistä, tuloslaskelmaa, taseen vastaavia ja vastattavia, vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä sekä henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitahotapahtumia koskeviin liitetietoihin. (Suomen kuntaliitto 2016c, 5-6.)

Tilinpäätöksen laatimista koskevissa liitetiedoissa esitetään mm. noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät. Esittämistapaa koskevissa liitetiedoissa on perustelut, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu edellisestä kaudesta tai kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamista ohjeista poikkeavaksi, sekä muutoksen vaikutukset. Lisäksi esittämistapaa koskevissa liitetiedoissa selvitetään oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin ja selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Lisäksi tulee kertoa aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. (Suomen kuntaliitto 2016c, 8-11.)

Tuloslaskelmaa koskevissa liitetiedoissa esitetään mm. toimintatuotot tehtäväalueittain palvelujen ostot eriteltyinä, selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista sekä satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät. Taseen liitetiedoissa on esitettävä mm.



arvonkorotukset ja tiedot pysyvistä vastaavista tase-eräkohtaisesti, eli tarkemmalla tasolla kuin mitä taseessa on esitetty sekä siirtosaamisiin ja siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät. Taseen liitetiedoissa pitää esittää myös taseen ulkopuoliset järjestelyt, joita ovat esimerkiksi leasing -vastuut. (Suomen kuntaliitto 2016c, 14-42.)

Liikelaitosten sekä kirjanpidollisesti ja laskennallisesti eriytettyjen yksiköiden tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailut ja toimintakertomukset esitetään erikseen omana kohtanaan kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Kunnan tilinpäätöksen laatimisesta vastaa kunnanhallitus, kuntayhtymässä yhtymähallitus. Hallituksen jäsenten lisäksi tilinpäätöksen allekirjoittaa kunnan/kuntayhtymän johtaja, joka hallituksen alaisena johtaa kunnan/kuntayhtymän talouden hoitoa ja muuta toimintaa. Tilinpäätöstä varmentamaan laaditaan lisäksi tase-erittelyt, jotka ovat tase-erien sisällön yksityiskohtaisia luetteloita. Tase-erittelyissä eritellään nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden kunkin tase-erän sisältö. Tilinpäätökseen sisältyy lisäksi liitetietotositteet, sekä tilinpäätöksen käsittelyyn liittyvät asiakirjat: tilintarkastuskertomus ja arviointikertomus. (Suomen kuntaliitto 2017, 13, 69-83.)

### 3.3 Arvonlisävero

Arvonlisävero on kulutusvero, mikä tarkoittaa, että veroa maksetaan tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta. Kulutusvero tarkoittaa myös sitä, että veron maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen lopullisen kuluttajat. Arvonlisävero on myös välillinen vero, mikä tarkoittaa, että veron lopulliset maksajat eivät tilitä veroa valtiolle, vaan veron tilittää palveluita ja tavaroita myyvät yritykset. Arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa, jotta vero ei kertaannu yrityksille on myönnetty vähennysoikeus, mikä tarkoittaa, että kukin verovelvollinen saa vähentää tilitettävän veron määrästä ostamiensa tuotantopanosten ostohintoihin sisältyvän veron. (Hytinen, Lamppu, Nyrhinen, Äärilä 2017, 31.)

Pääsäännön mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarun ja palvelun myynnistä. Liiketoimintana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavantoinen yrittäjäriski. Myös kilpailuolosuhteissa tapahtuva toiminta katsotaan liiketoiminnaksi, vaikka se olisi omakustannushintaista. Myös kunnat ja kuntayhtymät ovat ulospäin suuntautuvasta, liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta kilpailuneutraalisuudesta verovelvollisia. Pääosa kuntien ja kuntayhtymien toiminnasta jää kuitenkin arvonli-

säverotuksen ulkopuolelle joko siksi, että toiminta ei ole liiketoimintaa tai koska se on vapautettu verosta (Hytinen, Lamppu, Nyrhinen, Äärilä 2017, 34, 36, 98.) Suomessa yleinen verokanta on 24 %, ja sitä sovelletaan, ellei laissa ole toisin säädetty. Alennettu 14 %:n verokanta koskee elintarvikkeiden, rehujen sekä ravintola- ja ateriapalvelujen myyntiä. Alennettu 10 %:n verokanta koskee mm. henkilökuljetusta, majoitus- tai liikuntapalvelun myyntiä, lääkkeitä ja kirjoja. (Hytinen, Lamppu, Nyrhinen, Äärilä 2017, 327-329.)

Oman käytön verotus ei kohdistu tavaroiden ja palvelujen myyntiin, vaan organisaation tavaroiden omaan käyttöön sekä hyödykkeiden luovuttamiseen ulkopuolelle muutoin kuin myyntinä. Oman käytön verotuksella tähdätään verokohtelun neutraalisuuteen eli siihen, että itse valmistettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen verokohtelu olisi sama kuin ulkopuolisilta ostettujen, sekä että hyödykkeiden vaihdantaketjuun liittyvillä valinnoilla ei voitaisi vaikuttaa hyödykkeen lopulliseen verokohteluun. Käytännössä oman käytön veroa joutuu tilittämään esimerkiksi, kun hyödyke otetaan yksityiseen kulutukseen, tai luovutetaan vastikkeetta tai hyödyke otetaan vähennysrajoitteeseen käyttöön. (Hytinen, Lamppu, Nyrhinen, Äärilä 2017, 432-433.)

Kunnat ja kuntayhtymät ovat julkisyhteisöjä, joiden arvonlisäverotus poikkeaa osin muiden arvonlisäverovelvollisten arvonlisäverotuksesta. Arvonlisädirektiivin (2006/11EY) 13 artiklan mukaan kuntia ja kuntayhtymiä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisena, vaikka siitä otettaisiin maksu tai korvaus (Verohallinto 2016). Arvonlisäverolain mukaan kuntien on kuitenkin suoritettava arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta, näiltä osin kuntia ja kuntayhtymiä kohdellaan kuin muitakin verovelvollisia. Liiketoiminnan muodossa harjoitettuun arvonlisäverolliseen toimintaan kohdistuvien hankintojen sisältämä arvonlisävero on kunnalle vähennyskelpoinen. (Tarkiainen, Suorto 2009, 13-16.)

Kunnalla on palautusoikeus niiden hankintojen sisältämästä verosta, joita se ei saa vähentää. Lisäksi kunnalla on oikeus laskennalliseen palautukseen eräistä verottomista hankinnoista. Kuntapalautusjärjestelmä on arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolinen rahoitusjärjestely valtion ja kunnan välillä. Arvonlisäverolain yleiset säännökset koskevat soveltuvin osin myös kuntaa ja kuntayhtymää. Kunta on esimerkiksi velvollinen suorittamaan oman käytön veroa laissa säädettyissä tilanteissa. (Tarkiainen, Suorto 2009, 13-16.)

Kuntapalautusjärjestelmän avulla on pyritty ratkaisemaan kunnan itse tuottamien ja ulkopuolisilta ostettujen palvelujen välinen hankintaneutraalisuus. Kunnalla on oikeus saada

palautuksena hankinnan sisältämä arvonlisävero, jota ei voi säännösten mukaan vähentää tai josta kunta ei saa ns. nollaverokannan alaiseen toimintaan liittyvää vähennystä. (Tarkiainen, Suorto 2009, 13-16.)

### 3.4 Tilastokeskuksen kuntataloustilastot

Kuntataloustilasto kuvaa suomen kuntien ja kuntayhtymien sekä niiden konsernien tilinpäätöstietoja sekä tilinpäätöksiin pohjautuvia tarkempia käyttötalous- ja investointitietoja. Tilastossa käytetään luokituksina Tilastokeskuksen Kuntatalous-tilaston luokituksia tilinpäätöslaskelmat ja muut taloustiedot. Tilastokeskus ylläpitää ja julkaisee kansallisia luokitussuosituksia, joista useimmat perustuvat EU-direktiiveillä vahvistettuihin kansainvälisiin standardeihin. Luokittelulla tarkoitetaan tilastoaineistossa esiintyvien yksittäisten tietojen jaottelua määrättyjen ominaisuuksien mukaan eri ryhmiin, siten että kukin yksikkö kuuluu vain yhteen ryhmään. (Tilastokeskus 2018.)

Kuntataloustilaston tiedonkeruu muodostuu kahdesta osasta, joita ovat tilinpäätöstietojen ja muiden taloustietojen keruu. Tilinpäätöstietojen keruussa kerätään kuntien ja kuntayhtymien sekä niiden muodostamien konsernien ulkoiset tilinpäätöstiedot sekä liikelaitosten tiedot. Tilinpäätöstiedot koostuvat tulo- ja rahoituslaskelmasta sekä taseesta. Muiden taloustietojen keruussa kerätään käyttötalous- ja investointitietoja sekä niiden erittelyjä. Tietoja käytetään kuntien ja kuntayhtymien talouden seurantaan, valtionosuuksien laskentaan, kansantalouden tilinpidon ja rahoitustilinpidon laadintaan, sekä Euroopan unionin julkisyhteisöjen tulo- ja menotilaston, rahoitustilinpidon ja julkisyhteisöjen alijäämä- ja velkaraportoinnin lähdetietona. (Tilastokeskus 2018a.)

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta on julkaissut JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelon, mikä on suositus kunnille ja kuntayhtymille kirjanpidon tililuettelosta ja tilien sisällöstä. Kunnat ja kuntayhtymän voivat tehdä tililuettelonsa tarkemmalla tasolla, kuitenkin siten, että suosituksen mukaiset tiedot saadaan tililuettelosta poimittua. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta 2015.) Käyttötaloustiedoilla kuvataan, kuinka tuloslaskelman toimintakulut ja -tuotot jakautuvat eri tehtäville. Käyttötaloustietojen yhteydessä kerättävät kulu- ja tuottolajit sekä muut erittelyt ovat usein tarkemmalla tasolla kuin tuloslaskelmassa ja sisältävät myös sisäiset erät. Tehtäväluokat on kerrottu Tilastokeskuksen Kuntatalous – muut taloustiedot, tiedonkeruun sisältö ja ohjeet julkaisussa. (Tilastokeskus 2018b.)

## 4 Tutkimusstrategia ja tutkimusmenetelmät

Jokaiselle tutkimukselle on tärkeää miettiä juuri tähän tutkimukseen parhaiten sopiva tutkimusstrategia. Tutkijan tulee valita tutkimustyöhön sellainen strategia ja tutkimusmenetelmät, että tutkimukselle asetettuihin tavoitteisiin päästäisiin.

Tutkimusotteen menetelmäteoreettinen tausta perustuu siihen, missä määrin se auttaa asetettujen tutkimuskysymysten selvittämiseen. Menetelmän tulee olla tehokas ongelmanratkaisutilanteessa sekä pätevä hankkeen toteuttamiseen tarvittavana tiedonvälityksen keinona. Tutkijan tulee miettiä, onko hänen tavoitteensa kehittää teoriaa vai suuntautua käytäntöön, sekä miettiä saadaanko tieto tutkijan itsensä ulkopuolella olevista ja havaittavista seikoista vai tutkijan sisällä olevista, psyykkisesti koettavista seikoista. (Anttila 2007, 22.)

### 4.1 Tutkimusstrategia - case- eli tapaustutkimus

Tämän opinnäytetyön tutkimusstrategiaksi on valittu case-tutkimus eli tapaustutkimus. Tutkimustyöni on siis yhdistelmä kvantitatiivista ja kvalitatiivista tutkimusta. Koskisen ym. (2005) mukaan case- eli tapaustutkimus kuuluu laadullisen liiketaloustieteellisen tutkimuksen yleisimpiin menetelmiin. Case-tutkimuksen kohteena on yksi tai enintään muutama tietyllä tarkoituksella valittu tapaus. Case-tutkimuksen ydin on sen tapa kerätä tapauksia ja analysoida niitä. (Koskinen, Alasuutari ja Peltonen, 2005, 154-156.)

Case-tutkimus sopii juuri tähän kehittämistyöhön hyvin, koska tässä työssä pyritään kehittämään kohdeorganisaation talousohjeistusta ja sitä kautta talousosaamista sen todellisessa toimintaympäristössä. Kehittämistyö lähti liikkeelle teoriaan tutustumisesta, mistä siirryttiin nykytilan kartoittamiseen ja sitä kautta päästiin kehittämisehdotuksiin.

Case-tutkimus soveltuu hyvin kehittämistyön tutkimusstrategiaksi, kun halutaan ymmärtää syvällisesti jonkin organisaation tilannetta ja ratkaista siellä ilmenneitä ongelmia. Case-tutkimuksessa kohdetta tutkitaan sen omassa ympäristössään, ja siinä ei käytännössä toteuteta muutosta, vaan tutkimuksen avulla luodaan kehittämisideoita ja ratkaisuehdotuksia. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014, 37.) Laadullisen tutkimuksen avulla pyritään ”löydöksiin” ilman tilastollisia menetelmiä tai muita määrällisiä keinoja. Laadullinen tutkimus käyttää sanoja ja lauseita, kun määrällinen tutkimus perustuu lukuihin. Laadullisessa

eli kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei myöskään pyritä määrällisen tutkimuksen mukaisiin yleistyksiin. (Kananen 2014, 18.)

Case-tutkimus on kokonaisvaltainen ja syvälinen tutkimus, jossa hyödynnetään monia tietolähteitä. Case- eli tapaustutkimus on laadullista tutkimusta laajempi, ja se hyödyntää myös määrällisen tutkimuksen tiedonkeruumenetelmiä. Case-tutkimus on lähellä triangulaatiota. (Kananen 2013, 28.) Triangulaatiolla pyritään saamaan tutkimuskohteesta mahdollisimman hyvä ymmärrys, lisäämään tutkimuksen luotettavuutta ja tarkastelemaan sitä mahdollisimman monesta eri näkökulmasta, saaden samalla tutkimustuloksille vahvistusta eri menetelmien kautta (Kananen 2013, 33-34).

Case-tutkimuksessa kohteena on tämänhetkinen ilmiö, sitä ei voi tehdä menneestä ilmiöstä. Tutkimus toteutetaan luonnollisessa kontekstissaan useita lähteitä käyttäen. Tutkimuksen kohteena on tapaus, josta halutaan syvälinen ymmärrys. Case-tutkimukselle on tyypillistä ongelmien moninaisuus ja säikeisyys, ja siinä pyritään saamaan kokonaisvaltainen kuva ilmiöstä. Tapaustutkimuksesta tulee kehittämistutkimus, jos tutkimuskohteessa pyritään saamaan toiminnon avulla muutos. (Kananen 2013, 54-57.)

Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on tutkittavan ilmiön kuvaaminen, ymmärtäminen ja tulkinnan antaminen ja siinä pyritään ilmiön syvälliseen ymmärtämiseen. Tutkimusprosessi ei ole suoraviivainen kuten kvantitatiivisessa eli määrällisessä tutkimuksessa. Laadullisen aineiston analysointivaihe on syklinen prosessi, josta puuttuvan tiukat tulkintäsäännöt, mitkä kuuluvat puolestaan kvantitatiiviseen tutkimukseen. (Kananen 2014, 18.)

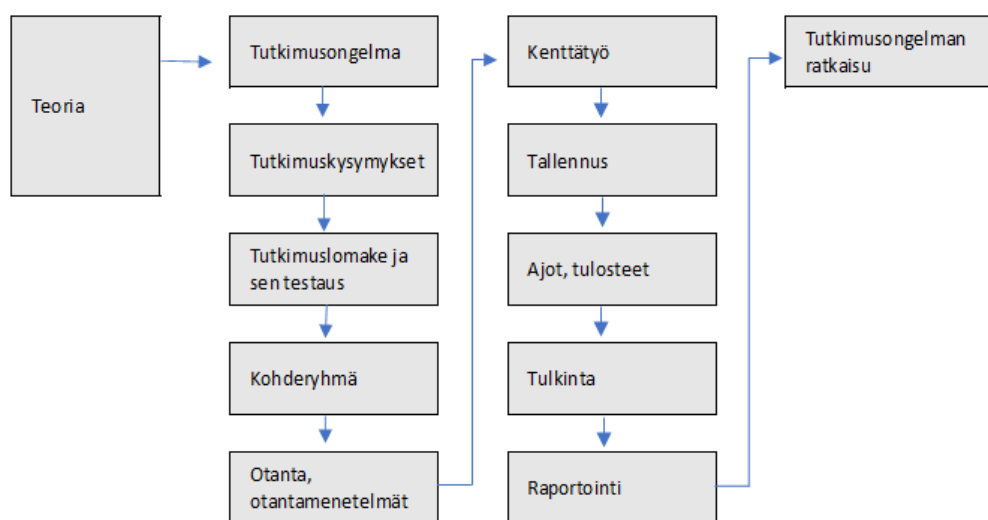
Laadullisissa tutkimuksissa tutkitaan usein prosesseja ja tutkimus on usein kuvailevaa eli deskriptiivistä. Kvalitatiivisen tutkimuksen päättelyssä edetään yksittäisestä havainnosta tuloksiin. Laadullisessa tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita merkityksistä, eli siitä miten tutkittavat kokevat ja näkevät tutkittavan ilmiön. (Kananen 2014, 19-20.)

#### 4.2 Tiedonkeruu- ja analyysimenetelmät

Tiedonkeruuvaiheessa määritellään tarvittava tieto, eli mitä tietoa tarvitaan, miten se hankitaan ja mistä se saadaan. Tiedonkeruu- ja analyysivaihe kytkeytyvät tiiviisti toisiinsa. sillä analyysin avulla ratkaistaan, tarvitaanko lisää tietoa ja jos, niin millaista. Laadullisessa tutkimuksessa ei edetä lineaarisesti eli että ensin tutkitaan ja sitten analysoidaan, vaan tutkimusprosessissa voidaan joutua palaamaan edelliseen vaiheeseen. (Kananen

2008. 56.) Tutkimusprosessi (kuva 13) alkaa tutkimusongelmasta, joka muutetaan tutkimuskysymyksiksi, joilla kerätään aineisto ongelman ratkaisemiseksi (Kananen 2010, 74).

Analyysi ei ole vain laadullisen tutkimuksen yksi vaihe, vaan se on mukana koko tutkimusprosessin ajan, eri vaiheissa, ohjaten tutkimusprosessia ja tiedonkeruuta. Laadullinen tutkimus tutkii yksittäistä tapausta ja siinä pyritään saamaan havaintopisteestä mahdollisimman paljon irti, eli tapausta käsitellään syvyysuunnassa. Laadullisen tutkimuksen tulosta ei voi yleistää, sillä se pätee vain tämän tutkimuksen tutkimuskohteen osalta. (Kananen 2014, 18-19.)



Kuva 13. Kvantitatiivisen tutkimuksen prosessikaavio (Kananen 2010, 74)

Tässä opinnäytetyössä tiedonkeruumenetelmiksi valittiin lomakekysely, teemahaastattelu ja havainnointi. Tutkimus aloitettiin lomakekyselyllä. Kyselyn jälkeen teemahaastattelu pidettiin lomakekyselyssä nousseiden aiheiden pohjalta. Tutkijan omaa havainnointia oli mukana koko opinnäytetyöprosessin ajan.

Kvantitatiivisessa tutkimuksessa käytetään mm. *lomakekyselyä* tiedonkeruumenetelmänä. Lomakkeen laatiminen edellyttää tietoa ilmiöstä, joka on saatu teorioista. Ilmiö tulee olla selvä ja ymmärretty. Muuttujat ja niiden riippuvuussuhteet tunnetaan, jolloin nyt tarvitsee vain katsoa, miten olemassa olevat teoriat ja mallit toimivat käytännössä ja millaisia määrällisiä tuloksia aineistosta saadaan. (Kananen 2010, 74.)

Tutkimuslomakkeella aineisto kerätään kohderyhmältä eli niiltä, jotka kuuluvat tutkittavan ilmiön piiriin. Tutkimuslomake koostuu kysymyksistä, joilla halutaan kerätä yksityiskoh- taista numeraalista tietoa ilmiöistä. Tutkimus voidaan osoittaa koko kohderyhmälle, tai jos se on määrällisesti liian suuri, otokselle siitä. Otannan suorittamisesta on tilastotieteessä tarkat säännöt ja ohjeet. Tiedonkeruun jälkeen on tietojen tallennusvaihe sekä tietoko- neajot aineistosta. Tulkinat aineistosta tehdään tilastotieteen sääntöjä noudattaen. (Ka- nanen 2010, 74-75.)

Tämän opinnäytetyön pääasiallinen aineistonkeruumenetelmä oli lomakekysely (liite 5) kuntayhtymän esimiehille, jotka käsittelevät yksikkönsä taloustietoja. Lomakekyselyllä kartoitettiin esimiesten talousosaamisen ja kuntayhtymän talousohjeistuksen nykytilaa sekä esimiesten kehittämisehdotuksia niihin. Kyselylomake sisälsi sekä monivalintakysy- myksiä että avoimia sanallisia kysymyksiä. Kysely toteutettiin sähköisesti Webropol -oh- jelmalla. Linkki kyselyyn lähetettiin sähköpostilla saatteen (liite 4) kera kuntayhtymän esi- miehille, hyödyntäen kuntayhtymän sähköpostin esimiesten jakelulistoja. Vastausaikaa oli 14.12.2017-15.1.2018. Kyselystä laitettiin myöhemmin kaksi muistutusta, ja siihen oli ke- hotettu esimiehiä osallistumaan esimiesinfossa. Sähköisellä kyselyllä mahdollistettiin ja varmistettiin se, että kaikki kyselyn vastaanottajat pystyisivät vastaamaan siihen paikasta ja ajasta riippumatta. Kyselyn ajoittuminen aikataulullisista syistä vuodenvaihteeseen vä- hensi luultavasti vastauksien määrää lomien ja tilinpäätöskiireiden vuoksi, mutta se riski oli otettava.

Case-tutkimuksessa käytetään usein *teemahaastattelua* tiedonkeruumenetelmänä ilmiön ymmärryksen saamiseksi. Teemahaastattelussa tutkijan pitää kyetä laatimaan keskustel- tavat teemat ja etenemään teemojen sisällä sen mukaan, mitä tutkittava tuottaa kerto- muksillaan ja kuvauksillaan ilmiöstä. Tutkijan on myös oltava joustava ja kommunikointi- kykyinen suorittaessaan teemahaastatteluja. Teemahaastattelun aineiston analyysi ja tul- kinta ovat haasteellista, koska tutkijan pitää kyetä näkemään aineiston sisään. Koska laa- dullinen aineisto voidaan tulkita monella eri tavalla, kvantitatiivisen tutkimuksen yksiselit- teisiä tulkintasääntöjä ei voida käyttää. Kananen (2013) mukaan analyysin tulkinnan jous- tavuus on etu, mutta myös haitta, sillä totuuden etsiminen voi olla usein neulan etsimistä heinäsuovasta, siten case- ja laadullisen tutkimuksen tekijä on kuin palapelin kasaaja, jonka edessä ovat ratkaisun osat, mutta palaset pitää saada paikalleen loogisen ja uskot- tavan selityksen löytämiseksi. (Kananen 2013, 58.)

Teemahaastattelulla pyritään onkimaan tutkimusongelmaan liittyviä asioita tutkittavan il- miön ymmärryksen kasvattamiseksi, joko yksilö- tai ryhmähaastatteluna. Teemat ovat

keskustelun aiheita, joihin ei voi vastata lyhyesti, vaan aiheesta keskustellaan ja keskustelun aikana nousee uusia kysymyksiä ja aiheita keskustelun jatkoksi. Teemahaastattelu etenee yhden teeman osalta yleisestä yksityiseen ja sen jälkeen seuraavaan teemaan. (Kananen 2013, 93-95.)

Lomakekyselyn jälkeen tehtiin teemahaastattelu organisaation taloushallinnon ihmisille 23.3.2018. Teemahaastattelun rungoksi valittiin lomakekyselyssä esille nousseet asiat (liite 7). Haastateltavaksi valittiin organisaation nykyinen ja aikaisempi taloussihteerit-controller, sekä organisaation taloushallinnon tehtäviä tekevä palvelusihteerit. Haastateltavat ovat työssään päivittäin tekemisissä kuntayhtymän esimiesten kanssa. Haastattelu toteutettiin Skype for Business yhteydellä, se kesti noin 2 tuntia ja se nauhoitettiin. Haastattelussa haastateltavat saivat esittää omat mielipiteensä kyselylomakkeen vastauksissa nousseisiin asioihin. Kysymykset käytiin yksitellen läpi siten, että niiden tulosten pohjalta nousi vapaata keskustelua. Teemahaastattelun tulokset kirjattiin ja luokiteltiin myöhemmin haastattelun jälkeen.

Tutkittavasta kohteesta voidaan kerätä aineistoa myös *havainnoimalla*, jossa tutkija seuraa kohdeilmiön tai tapauksen toimintaa. Varsinkin prosessien tutkimisessa havainnointi on käyttökelpoinen työkalu. Havainnoinnissa käytetään tiedonkeruun työkaluja, joista käyttökelpoisin on päiväkirjamenetelmä. Havainnoinnilla voidaan tavoittaa ns. hiljaista tietoa, sekä tietoa prosesseista ulkopuolisen silmin, silloin kun ei voida kuvata omaa tai toisen toimintaa tai se on hankalaa. (Kananen 2013, 88.)

Suorassa havainnoinnissa tutkija seuraa ilmiöön liittyviä tapahtumia, niin että ilmiöön liittyvät toimijat huomaavat sen, kun taas piilohavainnoinnissa havainnoitavat eivät ole tietoisia havainnoijasta. Havainnointi on osallistuvaa silloin kun tutkija on fyysisesti läsnä tutkimustilanteessa. Yleensä havainnointi tapahtuu luonnollisessa ympäristössä aidossa tilanteessa, ja siten, että tiedonkeruu- ja analyysivaihe kytkeytyvät tiiviisti toisiinsa. Analyysin avulla ratkaistaan, tarvitaanko lisää tietoa, ja jos, niin millaista. (Kananen 2013, 89-90.)

Havainnointia tutkimusongelmaan liittyen olen tehnyt käytännössä koko työhistoriani ajan, mutta varsinaisen päiväkirjan (liite 8) tähän työhän liittyen aloitin syksyllä 2016, aloitettuani opinnot, heti kun opinnäytetyön aihe alkoi muotoutua. Havaintomateriaalia olen saanut paitsi työn ohessa, myös ollessani mukana organisaation uuden raportointiohjelman käyttöönotossa ja koulutuksissa vuoden 2017 aikana.



#### 4.3 Aineistojen litterointi ja analysointi

Koska case -tutkimus pohjautuu usein laadulliseen tutkimukseen, sillä ei ole omia analyysimenetelmiä. Aineisto hajautetaan ensin asiasisällöksi, jonka jälkeen asiasisällöt yhdistetään uudelleen tutkijan näkemykseksi ja ilmiön kuvaukseksi. Ensin aineisto litteroidaan, minkä jälkeen se segmentoidaan eli hajotetaan asiasisältöihin. Segmentit kategorisoidaan luokiksi, joista saman sisältöiset luokat voidaan yhdistellä yhden käsitteen alle. (Kananen 2013, 103-104.)

Päätelmiä ei tehdä suoraan nauhoitetusta aineistosta, vaan saatu laadullinen aineisto on kirjoitettava puhtaaksi sanasta sanaan eli litteroitava ennen varsinaista analyysia. Litterointi voidaan tehdä joko koko aineistosta tai vain sen osista valikoiden. (Hirsjärvi ja Hurme 2000, 139-140.) Litteroinnin tulee vastata haastateltavien lausumia ja niitä merkityksiä, joita he ovat asioille antaneet (Vilkkä 2005, 116).

Laadullisen tutkimuksen aineisto on usein hyvin laajaa, joten sen käsittely sellaisenaan on hankalaa (Kananen 2008, 88). Case-tutkimuksen laadullisen aineiston käsittelyssä aineisto hajotetaan asiasisällöiksi, jotka yhdistellään uudelleen tutkijan näkemykseksi ja hyväksi kuvaukseksi ilmiöstä. Teemahaastattelu muutetaan ensin kirjalliseen muotoon, eli litteroidaan, jonka jälkeen aineisto segmentoidaan eli ositetaan. Osittaminen on aineiston hajottamista asiasisältöihinsä, segmentteihin. Segmentti muodostaa yhden asian tai muuttujan, jolle annetaan nimi eli luokka. Luokat koodataan, eli numeroidaan tai nimetään. Raakakoodauksen jälkeen segmenttejä voidaan vielä yhdistää siten, että samaa tarkoittavat asiat kirjataan yhden käsitteen alle seuraavalla tasolla. Segmentteihin hajotettu aineisto yhdistetään uudelleen tutkimusongelman tarpeen mukaisesti ja aineisto tulkitaan. (Kananen 2013, 104.)

Laadullisen aineiston luokittelua voidaan käyttää pohjana määrällisessä tarkastelussa, luokkien määrää laskettaessa. Yksinkertaisimmillaan tämä voi olla jonkin käsitteen tai teeman frekvenssien laskemista. Teemahaastattelun analyysitapoja on mm. teemoittelu, jossa on kyse aineiston luokittelusta ja kvantifioinnista yleisellä tasolla. Teemoittelussa kunkin teeman alle kootaan haastatteluissa teemaan liittyvät kohdat tai niiden tiivistelmät. (Kananen 2008, 91.)

*Sisällönanalyysi* etsii tekstistä merkityksiä ja pyrkii kuvaamaan sisältöä sanallisesti. Sisällönanalyysillä aineisto järjestellään johtopäätöksiä varten. *Aineistolähtöisessä analyysissä* analyysiyksiköt eivät ole etukäteen sovittuja tai harkittuja ja siinä luodaan tutkimus-

aineistosta teoreettinen kokonaisuus. Aineistolähtöisessä analyysissä aikaisemmilla havainnoilla, tiedoilla tai teorioilla tutkimuskohteesta ei pitäisi olla mitään tekemistä analyysin toteuttamisen tai lopputuloksen kanssa. *Teoriaohjaavassa* analyysissä teoreettiset yhteydet eivät pohjaudu suoraan teoriaan vaan teoria voi toimia apuna analyysia tehtäessä. *Teorialähtöinen* analyysi nojaa tiettyyn teoriaan tai malliin. Tutkimuskohde määritellään jonkun tunnetun teorian mukaisesti ja aineiston analyysia ohjaa valmis kehys. (Tuomi ja Sarajärvi 2013, 95-107.)

Teemoittelu on aineiston jakamista teemoihin eli yhteisiin tekijöihin. Tutkimuksen lähtökohtateemat nousevat usein aineiston käsittelyssä esille. Lähtökohtateemojen lisäksi nousee tavallisesti esille useita muita teemoja, jotka ovat usein lähtökohtateemoja mielenkiintoisempia. Syntyviin teemoihin voi kuulua myös alkuperäisten teemojen väliset yhteydet. Analyysistä esiin nostetut teemat pohjautuvat tutkijan omiin tulkintoihin haastateltavien kertomuksista. (Hirsjärvi, Hurme 2000, 173.)

Lomakekyselyn tulokset käsiteltiin määrällisen tutkimuksen tilastollisin menetelmin (PSPP), siten, että ne toimivat enemmän apuvälineinä kuin tilastollisen riippuvuuden osoittajina (liite 6). Edellä mainittu menettelytapa valittiin, koska lomakekyselyllä pyrittiin saamaan enemmänkin laadullista tietoa kuin määrällistä. Kyselyn tarkoitus oli saada selville kehittämiskohteet ja kehittämisehdotuksia. Lomakekyselyn avointen kysymysten vastaukset litteroitiin ja yhdisteltiin haastattelumateriaalin ja tutkijan oman havainnoinnin kanssa asiakokonaisuuksiin.

Tämän kehittämistyön teemahaastattelun (liite 7) litterointi tehtiin peruslitteroinnilla, jossa teksti muutettiin puhekielelle, siten että äännähdykset ja sanojen toistot jätettiin kirjoittamatta. Seuraavaksi litteroitu aineisto pelkistettiin ja yhdisteltiin lomakekyselyn kanssa muodostuneisiin kokonaisuuksiin, jotta saatiin selville kehittämiskohteet ja kehittämisideat. Lomakekyselyn vastauslainauksilla havainnollistettiin työn tuloksia.

## 5 Oulunkaaren kuntayhtymä

Oulunkaaren kuntayhtymään kuuluu viisi jäsenkuntaa, joita ovat Ii, Pudasjärvi, Simo, Utajärvi ja Vaala. Kuntayhtymän alueella asuu noin 27 400 ihmistä, ja sen vuotuinen budjetti on noin 124 miljoonaa euroa. Kuntayhtymällä on työntekijöitä noin 1200, joista pääosa työskentelee sosiaali- ja terveystalveissa, joka on kuntayhtymän palveluista suurin. Kuntayhtymän pääasiallinen tehtävä on järjestää ja tuottaa jäsenkuntiensa sosiaali- ja terveydenhuollon lakisääteiset palvelut sekä seudullisen kuntapalvelutoimiston palvelut, joita ovat talous-, henkilöstö- ja ict-palvelut. Lisäksi kuntayhtymä tuottaa kuntien yhteisesti päättämiä palveluita muun muassa elinkeinoneuvontaa. Kuntayhtymä toimii alueiden kehittämistä annetun lain ja muiden seutuyhteistyötä koskevien lakien tarkoittamana seutukunnan yhteistyöorganisaationa. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017a.)

### 5.1 Kuntayhtymän organisaatiorakenne

Kuntayhtymää johtaa kuntayhtymän johtaja, ja sen hallinto muodostuu yhtymävaltuustosta ja yhtymähallituksesta sekä tarkastuslautakunnasta. Sosiaali- ja terveystalvejen tuotannon tukena toimii palvelutuotantolautakunta. Kuntayhtymässä toimivat lisäksi johto-, hallinto- ja elinkeinotiimit, joiden tavoitteena on toimia valmistelevina toimieliminä vastaten oman toimialansa suunnittelusta ja kehittämistä. Kuntayhtymän organisaatiorakenne on kuvattu kuvassa 14. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017a.)



Kuva 14. Oulunkaaren organisaatiokaavio (Oulunkaaren kuntaryhtymä 7.10.2017)

Kuntaryhtymän ylintä päätösvaltaa käyttää yhtymävaltuusto, jonka jäsenet kukin kunta valitsee kunnanvaltuuston toimikautta vastaavaksi ajaksi. Yhtymävaltuuston tehtävänä on hyväksyä talousarvio ja rahoituksen perusteet sekä talous- ja toimintasuunnitelmat sekä kuntaryhtymän jäsenkuntien maksuosuudet. Yhtymävaltuusto myös hyväksyy suunnitelmapoistojen laskentaperusteet ja tilinpäätöksen sekä päättää vastuuvapaudesta. Yhtymävaltuusto valitsee kuntaryhtymän johtajan sekä yhtymähallituksen ja tarkastuslautakunnan jäsenet sekä määrää niiden puheenjohtajat. Lisäksi yhtymävaltuusto valitsee tilintarkastajan, sekä jäsenet lautakuntaan, vahvistaa kuntaryhtymän toimintaa koskevat päätökset, päättää luottamushenkilöiden taloudellisten etuuksien perusteista sekä päättää muista yhtymähallituksen sille esittämistä asioista. (Oulunkaaren kuntaryhtymä 2010.)

Yhtymähallitus valvoo kuntaryhtymän etua, edustaa kuntaryhtymää sekä hyväksyy kuntaryhtymän kannalta oleelliset sopimukset. Yhtymähallituksen tehtävänä on, ellei hallintosäännössä toisin määrätä, ohjata, kehittää ja valvoa kuntaryhtymän toimintaa, vastata yhtymävaltuuston asioiden valmistelusta ja päätösten täytäntöönpanosta sekä laillisuuden valvonnasta. Yhtymähallitus vastaa kuntaryhtymän hallinnosta ja talouden hoidosta sekä vastaa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Yhtymähallitus päättää yhteistyöhankkeista ja tekee kuntaryhtymän toimialaan ja tehtäviin liittyvät tarpeellisen sopimukset. Se antaa lausunnot ja selvityksen mahdollisiin valituksiin sekä päättää vahingonkor-

vauksen myöntämisestä kuntayhtymän ollessa korvausvelvollinen. Yhtymähallitus päättää maksuista ja korvauksista, päättää päätösvallan siirtämisestä alaisilleen viranhaltijoille sekä perustaa tarvittavat tiimit ja määrittelee niiden tehtävät. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2010.)

Palvelutuotantolautakunta on perustettu yhteistoiminta-alueen tuotantopuolen poliittisen ohjauksen tueksi. Palvelutuotantolautakunnan esittelijöinä toimivat palvelujohtajat, joita ovat perhe-, terveys- ja vanhuspalvelujohtajat. Palvelutuotantolautakunnan päätehtävänä on kuntayhtymän toiminnan vaikuttavuuden seuranta ja sen tulee seurata resurssien käyttöä, tuotettavien palveluiden määrää ja laatua sekä palveluiden jakautumista väestön keskuudessa. Erityisesti lautakunnan on arvioitava niitä vaikutuksia, joita palveluilla pyritään saavuttamaan, sekä lisäksi sen tulee osaltaan seurata kuntalaisten oikeuksien toteutumista. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2010.)

Kunta- ja palvelurakennemuutoksen puitelain mukaisen sosiaali- ja terveyspalvelujen yhteistoiminta-alueen hallinto järjestetään erottamalla palvelujen järjestäminen ja tuottaminen. Järjestämiskeskuksen tehtävänä on neuvotella jäsenkuntien kanssa laadittavista palvelujen järjestämissopimuksista ja vastata siitä, että kuntien järjestämissopimuksessa ilmaisema tahto toteutuu. Järjestämiskeskus muuttaa kunnan tilauksen varsinaisten toimenpiteiden hankinnoiksi ja huolehtii vastuullaan olevan palveluprosessin roolit ja keskinäisen työnjaon. Järjestämiskeskus tekee tarvittaessa omistajille esityksiä uusista palvelutarpeista ja tarvittavista rakennemuutoksista sekä seuraa ja raportoi omistajilleen palvelutuotannon toimivuudesta ja tehokkuudesta. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2015, 5.)

Kuntayhtymän hallintosäännössä määrätään kuntayhtymän päätöksenteko- ja kokousmenettelystä tarvittavilta osin, sen lisäksi mitä on määrätty perussopimuksessa. Hallintosäännössä määritetään muun muassa tehtävien ja päätösvallan siirtämisestä alaiselle tai muulle viranomaiselle, kokouskäytännöistä sekä kuntayhtymän talouteen liittyvistä asioista, esimerkiksi sisäisestä valvonnasta, talousarviosta, hankinnoista, poistoista ja maksujen määräämisestä. Yksi iso kokonaisuus hallintosäännössä on henkilöstön tehtäviä ja ratkaisuvalltaa koskeva osuus. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2015, 6-14.)

Hallintosäännön mukaan esimiesasemassa olevan tehtävänä on sen lisäksi, mitä muualla on määrätty, johtaa organisaatiota tulostavasti siten, että talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä kuntien järjestämissopimuksissa asetetut tavoitteet saavutetaan. Esimies toimii työnantajan edustajana johtamassaan organisaatiossa. Esimies vastaa sisäisen valvonnan järjestämisestä sekä riskien hallinnasta ja yhtymähallituksen hyväksymän sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan ohjeen noudattamisesta johtamansa toiminnan

osalta. Hän vastaa tarpeellisesta palvelualojen, palveluprosessin ja toimintayksiköiden välisestä ja sisäisestä yhteistoiminnasta ja viestinnästä kuntayhtymän viestintäohjeen mukaisesti. Esimies vastaa myös kehittämisestä ja työyhteisön hyvinvoinnista sekä oman vastualueen toiminnan ja talouden raportoinnista järjestämiskeskuksen antamien ohjeiden mukaisesti. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2015, 14.)

Yhtymähallitus päättää kuntayhtymän johtajan ja hallinto- ja henkilöstöjohtajan keskinäisen työnjaon, ratkaisuvallan ja sijaisuusjärjestelyt. Kuntayhtymän johtaja johtaa ja kehittää kuntayhtymää tuloksellisesti yhdessä jäsenkuntien kanssa asetettujen tavoitteiden pohjalta. Johtaja ohjaa ja yhteen sovittaa osaltaan kuntayhtymän toimialaan kuuluvien yksiköisen toimintaa. Kuntayhtymän johtaja määrittää palvelujohtajien keskeiset tehtävät ja tulostavoitteet. Kuntayhtymä johtaja toimii yhtymähallituksen esittelijänä. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2010, 15.)

Hallinto- ja henkilöstöjohtajan tehtävä on johtaa kuntapalvelutoimiston talouspalveluita ja hän toimii kuntayhtymän johtajan sijaisena. Hallinto- ja henkilöstöjohtaja vastaa yhtymävaltuuston ja -hallituksen päätöksien valmistelusta ja täytäntöönpanotehtävistä sekä taloushallinnosta. Henkilöstösihteeri vastaa henkilöstöpalvelujen, tietohallintopäällikkö tietopalvelujen ja taloussihteeri-controller talouspalveluiden johtamisesta. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2010, 15.)

Hallintosäännössä määritetään myös ylläkäarin, sosiaalihohtajan, kehitys- ja resurssijohtajan sekä palvelualuehohtajien keskeiset tehtävät. Henkilöstön tehtävistä yleisesti hallintosäännössä on määritetty, että henkilöstön työn tavoitteet pohjautuvat kuntayhtymän strategiaan, palvelujen järjestämissuunnitelmaan ja järjestämissopimuksiin. Säännön mukaan tavoitteet käydään läpi esimiehen ja alaisen välisissä säännöllisissä yksilö- ja ryhmäkehityskeskusteluissa. Virkojen ja toimien tehtäväkuvaukset määritellään niiden perustamisen yhteydessä ja tarkistetaan henkilömuutosten yhteydessä. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2010, 17-18.)

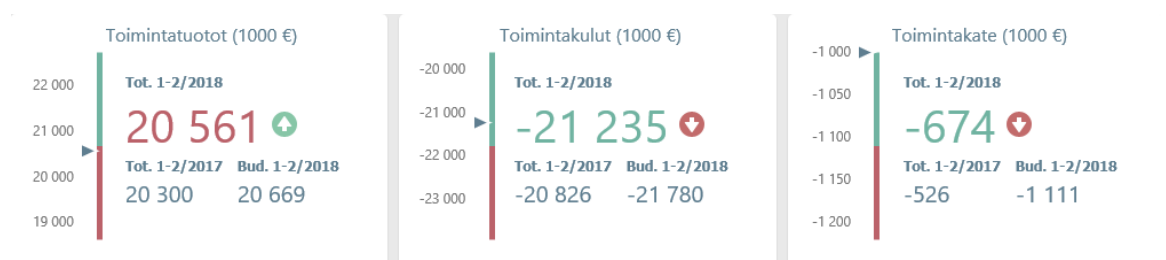
## 5.2 Taloushallinnon järjestelmät

Oulunkaaren kuntayhtymällä on käytössä useita eri ohjelmia mm. laskutukseen, ostolas-kujen käsittelyyn, arkistointiin, kirjanpitoon ja raportointiin. Esimiehet käyttävät taloushal-linnon ohjelmista Proeconomica taloushallinnon pääjärjestelmää, Rondo ostolaskujen kierrätys- ja arkistointijärjestelmää sekä uusimpana Opiferus johdon raportointi- ja talous-suunnittelujärjestelmää.

Proeconomica taloushallinnon järjestelmä sisältää kirjanpidon, myynti- ja ostoreskontran sekä käyttöomaisuuskirjanpidon. Kirjanpitoon tuodaan tietoa osakirjanpidoista mm. palkoista, sosiaalihuollon ohjelmasta ja laskutusohjelmista sekä taloussuunnitteluohjelmasta. Proeconomican kirjanpidosta esimiehillä on mahdollista ottaa osastonsa tai kustannuspaikkansa toteumavertailuja sekä pääkirjoja kirjanpitolilien tapahtumista.

Rondo -ostolaskujen kierrätysjärjestelmässä asiatarkastetaan, tiliöidään ja hyväksytään kuntayhtymän ostolaskut. Ostolaskujen käsittelyssä paitsi, että lasku tiliöidään asianmukaiselle menotilille ja yksikön kustannuspaikalle, tiliöinnissä käsitellään myös laskun sisältämä arvonlisävero. Rondossa on myös kuntayhtymän sähköinen arkisto, josta löytyvät mm. aikaisempien vuosien toteumaraportit ja pää- ja päiväkirjat, sekä ostolaskuarkisto.

Opiferus taloussuunnittelu ja Johdon työpöytä -ohjelmaan viedään kuukausittain kirjanpidon toteumatiedot kohdekuukauden kirjanpidon valmistuttua. Raportointijärjestelmässä on myös talousarviotiedot ja edellisen vuoden vertailu- ja tilinpäätöstiedot. Raportointiohjelmasta pystytään ottamaan toteumavertailuja osastoittain tai kustannuspaikoittain, porautuen tiliryhmistä aina tiliin saakka. Ohjelma laskee myös ennusteen loppuvuoden toteumasta, joko edellisen vuoden toteuman tai tasaisen toteuman perusteella. Johdon työpöytä ohjelmaan on määritelty etukäteen talouden mittarit (kuva 15), jotka päivittyvät toteumatietojen mukaan. Ohjelmaan on käyttöoikeudet kaikilla esimiehillä, ja tarkoitus onkin, että esimiehet käyvät omatoimisesti seuraamassa yksikkönsä tietoja kuukausiraportointiaan varten.



Kuva 15. Johdon työpöytä, esimerkki talouden mittareista.29.3.2018

### 5.3 Talouteen liittyvä ohjeistus

Kaikki Oulunkaaren talouteen liittyvä ohjeistus on kuntayhtymän intrassa. Ohjelmien käyttöohjeet ovat paitsi kirjallisia, myös videoina. Intrassa on lisäksi ohjeistus arvonlisäveron käsittelystä sekä tilikohtaiset ohjeet kirjanpitoliteistä. Kirjallisten ja nauhoitettujen ohjeiden

lisäksi ohjelmien käyttöön ja taloushallintoon saa opetusta sekä henkilökohtaisesti, puhelimitse, Skypen välityksellä tai erikseen järjestetyissä koulutuksissa. Myös esimiesinfoissa annetaan esimiehille ohjeistusta välitettäväksi eteenpäin organisaatiossa. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Kuntayhtymän intrasta löytyy käyttöohjeet jokaiseen taloushallinnon tietojärjestelmään. Ohjelmista on yksityiskohtaiset ohjeet pdf -muodossa sekä lisäksi osasta on tehty videotallenteet, esimerkiksi raporttien ajamisesta ja siirtämisestä Excel-muotoon. Ohjelmien käyttöohjeet löytyvät lisäksi jokaisesta ohjelmasta oman linkkinsä alta. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Ohjelmien käyttöön järjestetään koulutusta, mikäli ohjelmissa ja ohjelmistoissa tapahtuu merkittäviä muutoksia. Koulutukset järjestetään joko videoyhteydellä tai ns. paikan päällä tapahtuvassa keskitetyssä koulutuksessa. Koulutukset tallennetaan, ja niitä voi katsoa myöhemmin intrasta. Ohjelmien käyttöön annetaan myös yksilöllistä koulutusta pääkäyttäjien toimesta, joko puhelimitse, videoyhteydellä tai henkilökohtaisesti. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Kuntayhtymän käytössä olevista kirjanpidon tuloslaskelman meno- ja tulotileistä on tehty intraan kirjanpidon tililuettelo. Tililuettelossa (kuva 16) selvitetään seikkaperäisesti jokaisen kirjanpidon tilin sisältö, mitä tilille kirjataan ja milloin tiliä tulee käyttää. Tilien sisältöä on avattu esimerkeillä tileille kirjattavasta sisällöstä. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

TULOSLASKELMAN TILIT	
Tilinro	Nimi
<b>TOIMINTATUOTOT</b>	
<b>Myyntituotot</b>	
	Tulot tavaroista ja palveluista, jotka on tarkoitettu pääsääntöisesti myytäväksi tuotankokustannukset peittävään hintaan.
	Sisäisiä myyntituloja ovat myyntitulot kuntayhtymän toiselta yksiköltä. Sisäiset tilit erotellaan merkillä (2)
<b>Liiketoiminnan myyntituotot</b>	
	Tuotot liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä riippumatta siitä kattavatko ne tuotantokustannukset
3060	Muut liiketoiminnan tuotot
	Kuntapalvelutoimiston palvelujen myynti
	Työkeskuksen myynnit
3061	Sisäiset muut liiketoiminnan tuotot (2)
	Työkeskuksen kuntayhtymän sisäiset myynnit

Kuva 16. Esimerkki tililuettelosta (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b)

Kustannuspaikka/osastokartasta (kuva 17) ilmenee jokaisen voimassa olevan kustannuspaikan ja osaston sijainti organisaatiohierarkiassa. Kustannuspaikka/osastokartan lisäksi



intrassa on myös listaus kustannuspaikkojen asiataarkastajista ja hyväksyjistä, ja listaa päivitetään jatkuvasti.

Oulunkaaren seutukunnan kuntayhtymä			Sivu 18.07.2017
Kartta			
Osasto	Kust.pka	Nimi	Taso
00000001		Oulunkaaren kuntayhtymä	01
.00001000		Hallinto	02
..00001100		Hallinto-organisaatio	03
	001101	Yhtymävaltuusto	
	001102	Tarkastuslautakunta	
	001103	Yhtymähallitus, johto- ja hallintotiimi	
	001104	Kuntaosuudet	
	008001	Rahoitus	
	008002	Lindorffin perintäpalkkiot	
	901101	Luott.henk.verkkopalv/kokoushallinta	
..00001200		Yleinen seutukunnan hallinto	03

Kuva 17. Esimerkki kustannuspaikka/osastokartasta (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b)

Arvonlisäverosta on tehty kuntayhtymälle oma ohjeistus. Arvonlisävero-ohjeessa on kerrottu kuntayhtymässä käytettävät alv-koodit ja sekä selvitetty niiden käyttöä. Ohjeessa on selvitetty eri verokannat ja esimerkein havainnollistettu kunkin verokannan käyttöä. Arvonlisävero-ohjeessa on lisäksi selvitetty tarkemmin laskennallisen 5 %:n veroa ja sen käyttöä kuntayhtymässä, sekä laskumerkintöjä koskevia määräyksiä. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Kuntayhtymän intrassa on lisäksi ohjeet maksuosoituksen tekoon ja käyttöön sekä muistiotositteen tekoon ja käyttöön. Kuntayhtymän nettisivuilta löytyy kuntayhtymän laskutusosoitteet sekä ostolaskujen yhteystiedot. Myös kaikkien ohjelmien pääkäyttäjien tiedot yhteystietoineen löytyy kuntayhtymän intrasta. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

## 5.4 Talousarvio

Oulunkaaren kuntayhtymän vuosittainen talousarvioprosessi alkaa elokuun alussa talousarviopohjan ja siihen liittyvän palkkaliitteen tekemisellä. Elokuun aikana valmistaudutaan kuntaneuvotteluihin, luonnostellaan järjestelysopimusta ja linjataan tulevaa talousarviota. Elo-syyskuun vaihteessa informoidaan myös esimiehiä talousarviovalmistelusta. Syyskuussa käydään kuntaneuvottelut jäsenkuntien kanssa. Esimiehet antavat syyskuun puoleen väliin mennessä omat budjettiesityksensä palvelujohtajille, jotka tekevät omat muutoksensa. Talouspalvelut tekee keskitetysti hallintokuntien sisäiset viennit ja vyörytykset, sekä syöttää kuntien tukipalvelujen tiedot. Syyskuun loppuun mennessä valmistuu ensimmäinen versio seuraavan vuoden talousarviosta. Lokakuussa käydään lisäneuvotteluja

kuntien kanssa raameista ja järjestämissopimuksista ja osallistutaan kuntien toimielin-työskentelyyn. Lokakuun aikana käydään järjestäjän ja palvelutuotannon väliset budjetti-neuvottelut. Marraskuussa esitetään yhtymävaltuustolle alustavaa tietoa talousarviosta ja marraskuun puolessa välissä talousarvio ja talousarviokirja ovat valmiit. Marraskuun lo-pussa talousarvion käsittelee johtotiimi, minkä jälkeen hallitus. Valtuusto hyväksyy talous-arvion joulukuussa. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017a.)

Talousarvion laadintaohjeissa annetaan esimiehille ohjeet laatia kyseisen vuoden talous-arvio. Talousarvion pohjaan tehdään yleiset korotukset/muutokset valmiiksi. Esimiehille annetaan yksityiskohtaisia tili ym. ohjeita aikaisempien vuosien kokemusten perusteella ja ohjeita, mikäli on tullut toiminnassa tai kirjauskäytännöissä muutoksia, jotka tarvitsisivat talousarviossa ottaa huomioon. Laadintaohjeessa selitetään mm. mitkä asiat on otettu huomioon palkkaliitteessä ja mitkä pitää esimiesten itse huolehtia. Laadintaohjeessa on ohjeistus myös esimerkiksi siitä, miten kalustohankinnat tulee käsitellä talousarviossa. Kuntayhtymän on perussopimuksessa määritetty hankintarajaksi 10 000,00, jonka ylittä-vät hankinnat tekee jäsenkunta. Tuota 10 000,00 euroa pienemmät hankinnat kirjataan tilikaudelle kertakuluiksi. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Talousarvio toteutetaan teknisesti Opiferus -taloussuunnitteluohjelmalla, josta lopullinen talousarvio tuodaan Proeconomica talousjärjestelmään. Taloussuunnittelu ohjelmassa on kuntayhtymän organisaatorakenne ja tilit ovat tuloslaskelmakaavassa. Talousarvioluvut syötetään kustannuspaikoittain tileille joko lisäkirjauksella tai korjaamalla aikaisempaa lu-kua kuvan 18 mukaisesti. Talousarviotiedot päivittyvät ajantasaisesti ja osastojen johtajat pystyvät katsomaan niin yksittäisten kustannuspaikojen kuin koko osastonkin tietoja tu-loslaskelmamuodossa ajantasaisesti. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Talousarvio				
Nimi	Koodi	Nimi	Tilinumero	Talousarvio...
Oulunkaaren kuntayhtymä	00...	Valmistus omaan käyttöön	..3700	
Hallinto	00...	Valmistus omaan käyttöön	3700	
Hallinto-organisaatio	00...	TOIMINTAKULUT	..4000	-29 279 €
Yhtymävaltuusto	00...	HENKILÖSTÖKULUT	...4001	-10 000 €
Tarkastuslautakunta	00...	PALVELUJEN OSTOT	...4300	-17 979 €
Yhtymähallitus, johto- ja hallintotiimi	00...	AINEET, TARVIKKEET	...4500	-200 €
Kuntaosuudet	00...	AVUSTUKSET	...4700	
Rahoitus	00...	MUUT TOIMINTAKULUT	...4800	-1 100 €
Lindorffin perintäpalkkiot	00...	TOIMINTAKATE	..4999	-29 279 €
Luott.henk.verkkopalv/kokoushallinta	90...			
Yleinen seutukunnan hallinto	00...			
Hallinnon hankkeet	00...			
Elinkeinojen kehittäminen	00...			
Elinkeinopalvelut	00...			
Elinkeinohankkeet	00...			
Sivuliiketoimintatulos	00...			

Tositte	Tilinumero	Tili	Kustannus...	Vuosisumma
32701	4500	Toimisto- ja...	Yhtymävalt...	200,00 €

Kuva 18. Esimerkki talousarvion syötöstä (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b)

## 5.5 Tilinpäätös

Kuntayhtymän tilinpäätös tulee olla hallituksensa hyväksymä helmikuun loppuun mennessä. Helmikuun loppuun mennessä kuntayhtymän täytyy myös toimittaa omistajilleen sen tilinpäätöstiedot heidän konsernitilinpäätöksiään varten. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Tilinpäätösprosessi alkaa ennen vuodenvaihdetta aikataulun laatimisella. Tammikuun aikana täytyy tehdä kaikki edelliselle vuodelle kuuluvat kirjaukset, käsitellä ostolaskut, tehdä myyntilaskut, jaksottaa menot sekä korjata mahdolliset virheelliset kirjaukset vuoden aikaisista toteumista. Helmikuun alussa tehdään kuntapalvelutoimiston toimesta vyörytykset ja sisäiset siirrot ja helmikuun puoleen välissä mennessä kuntayhtymän luvut ovat valmiita raportointia ja tilinpäätöskirjaa varten. Tilinpäätöksen sisältö vastaa Suomen kuntaliiton kirjanpitolautekunnan kuntajaoston yleisohjeita. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

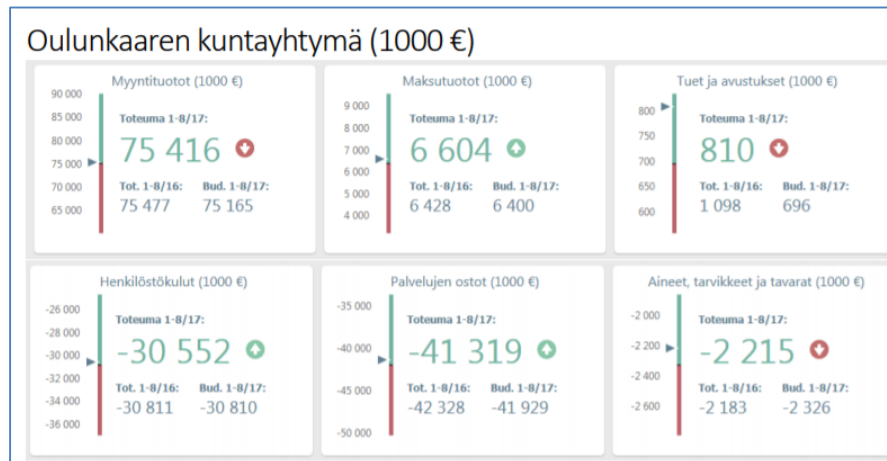
Esimiesten tulee tilinpäätökseen mennessä varmistaa, että hänen osastonsa toteumat ovat oikein, ja tehdä mahdolliset muutokset tarvittaessa. Tilinpäätöskirjaa varten esimiehet tuottavat myös osastonsa toteumatiedot tuotantomääristä, esimerkiksi asiakaskäyntimäärät. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

## 5.6 Osavuositarkastukset ja kuukausiraportointi

Oulunkaarella tehdään kaksi osavuositarkastusta vuoden aikana. Ensimmäinen osavuositarkastus tehdään ajalta 1.1.-30.4 ja toinen ajalta 1.1.-31.8. Osavuositarkastuksiin tehdään jaksotukset kirjanpidossa tarkemmalla tasolla kuin normaalissa kuukausiraportoinnissa. esimiehet toimittavat tiedot jaksotuksista talouspalveluihin kirjauksia varten, esimerkiksi tulot, joita ei ole vielä saatu, mutta niitä vastaavat kulut ovat jo kirjanpidossa kuluna. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

Osavuositarkastuksissa myös toiminnan raportointi on laajempaa. Osavuositarkastus sisältää laajennetun taloustiedotteen, liikennevaloportit sekä toimintatiedot. Laajennetussa taloustiedotteessa selvitetään normaalia kuukausiraportointia hieman tarkemmin yksiköiden taloustietoja sekä verrataan talouden toteumia toimintatietoihin, esimerkiksi asiakasmääriin. Taloustietoja (kuva 19) ja taloustilannetta analysoidaan ja kommentoidaan normaalia kuukausiraporttia enemmän ja tarkemmin. Liikennevaloportit (kuva 20) sisältävät

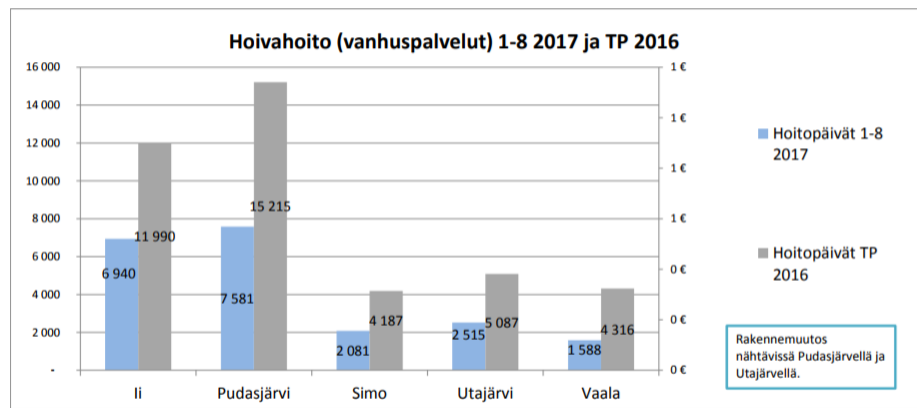
järjestämissopimuksessa kunnittain asetetut tavoitteet, joiden etenemistä seurataan liikennevalojen avulla: aikataulussa etenevä tavoite on vihreällä, viivästynyt keltaisella ja pysähdyksissä oleva punaisella. Toimintatiedoissa kerrotaan mm lastensuojeluun liittyviä määrätietoja, terveydenhuollon asiakaskäyntejä sekä kotipalveluasiakkaiden määriä kunnittain (kuva 21). (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)



Kuva 19. Esimerkki taloustiedotteesta (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b)

Järjestämissopimuksen toteutuminen palvelualoittain					
<b>Perhepalvelut</b>					
<b>Vastuuhenkilö: palvelujohtaja Mirva Salmela</b>					
<i>Sosiaalityö, vammaispalvelut, työ- ja päivätoiminta, päihdepalvelut, neuvolapalvelut, erityisryhmien asumispalvelut</i>					
Tavoitteet ja toimenpiteet v. 2017	Tilanne 31.8.2017	Kommentit, jatkotoimet	1-4	5-8	9-12
<b>Kaikkia palvelualoja koskevat tavoitteet</b>					
Osallisuus ja omatoimijuus	- Kuntalaisten osallisuutta läh-	Elo-syyskuun aikana on järjes-			
- Mahdollistetaan kuntalaisten osal-	- detty vahvistamaan mm. eri	- tetty kaikille /kuntalaiset iär-			

Kuva 20. Esimerkki liikennevaloraportista (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b)



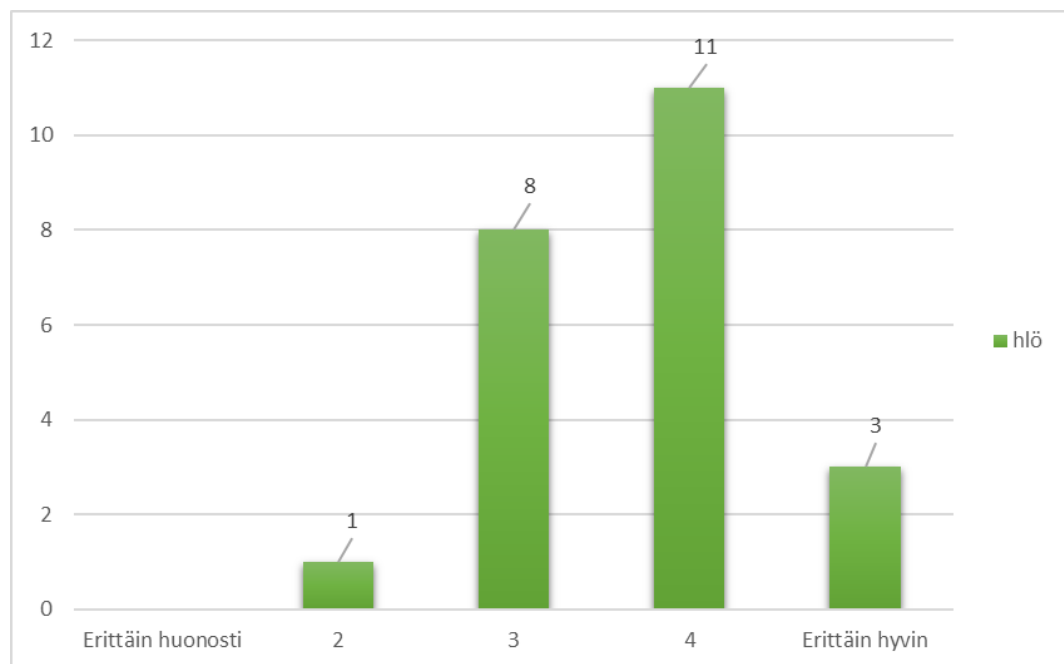
Kuva 21. Esimerkki toimintatiedoista (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b)

Kuukausiraportointi toteutetaan kuntayhtymässä Opiferus johdon raportointi -ohjelmalla. Kuukausittaiset kirjanpidon toteumat siirretään raportointijärjestelmään noin seuraavan kuukauden 20. päivä. Kirjanpidossa huomioidaan jaksotuksilla isoimmat tiedossa olevat tulo- ja menoerät. Raportoinnissa osastojen ja kustannuspaikkojen toteumia verrataan tilikauden talousarvioon, edellisen vuoden vastaavaan toteumaan sekä ohjelman laskemaan ennusteeseen koko vuoden toteumasta. Kuukausiraportoinnin talouslukujen valmistuttua esimiesten on kommentoitava ja selitettävä yksikkönsä taloustietoja omalle esimiehelleen/palvelujohtajalle sekä mahdollisesti kuntayhtymän johdolle. Kuukausiraportoinnin tiedot toimitetaan myös jäsenkunnille omalta osaltaan. (Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b.)

## 6 Tutkimustulokset

Lomakekyselyn, teemahaastattelun ja havainnoinnin tulokset yhdisteltiin ja tulokset esitetään lomakekyselyn kysymysten järjestyksessä. Tutkimuksen lomakekysely lähetettiin 50 esimiehelle. Vastauksia kyselyyn saatiin yhteensä 23, vastausprosentin ollessa 46 %. Kysely jakautuu kahteen osaan. Ensimmäinen osa käsitteli talousosaamista ja ohjeistusta, jälkimmäinen vastaajan taustatietoja.

Tutkimuksessa ensimmäisessä kysymyksessä (kuva 22) kartoitettiin vastaajien tunteista kuntayhtymän koko taloudenohjausprosessista. Vastaajien tuli arvioida taloudenohjausprosessin tuntemustaan asteikolla 1-5, jossa 1 oli erittäin huonosti ja 5 oli erittäin hyvin. Vastaajalla oli mahdollisuus perustella vastaustaan avoimessa kysymyksessä.



Kuva 22. Arvioi asteikolla 1-5 miten hyvin tunnet omasta mielestäsi Oulunkaaren kuntayhtymän taloudenohjausprosessin ja sen vaiheet (n=23)

Vastaajista yli puolet koki tuntevansa taloudenohjausprosessin joko hyvin tai erittäin hyvin. Vain yksi vastaaja koki tuntevansa prosessin huonosti. Perusteluna hyvälle tuntemukselle vastauksissa tuli esille pitkä kokemus esimiestyöstä, esimiesinfot, johtoryhmätyöskentely sekä oma aktiivisuus.

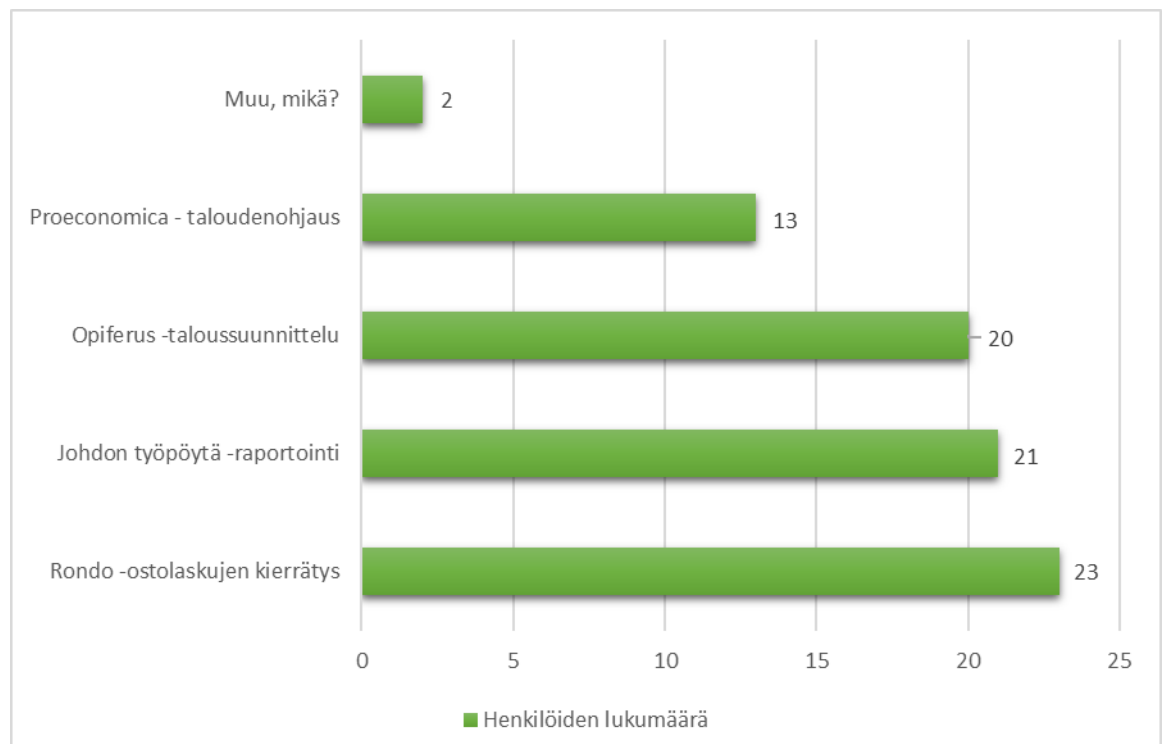
*”Pikkuhiljaa opin, tekemällä ja osallistumalla”*

Negatiivisina asioina perusteluissa nousi koulutuksen ja perehdyttämisen puute sekä se, että vastaaja on ollut nykyisessä tehtävässään vasta lyhyen ajan. Myös ajan puute nousi esille siten, että vastaaja koki, että hänellä ei ole aikaa perehtyä asioihin kiireen ja työ määrän vuoksi. Haastattelussa esille nousi kuntayhtymän linjaus siitä, että päällekkäisiä työsuhteita ei juurikaan saisi olla, eli kun viranhaltija vaihtuu, seuraaja tulee juuri ennen kuin aikaisempi lähtee tai yleensä siten, että he eivät edes tapaa toisiaan.

*”Arki työssä on niin kiireistä, että pitää pintaliidolla tehdä aina vaan pakollinen. Ei ehdi perehtyä kunnolla asioihin joihin ehkä haluaisin.”*

Perehdytys uudelle työntekijälle/viranhaltijalle jää toisille työntekijöille ja esimiehelle. Haastattelussa nousi myös esille huoli siitä, tuntevatko kaikki esimiehet oman taloudellisen vastuunsa omassa työssään.

Kysyttäessä mitä taloushallinnon ohjelmia vastaajat käyttävät tai ovat käyttäneet työssään (kysymys 2), vastausvaihtoehtoina olivat rondo -ostolaskujen kierrätys, Proeconomica -taloudenohjaus, Opiferus -taloussuunnittelu, johdon työpöytä -raportointi, sekä vaihtoehto muu, johon vastaaja pystyi laittamaan oman vaihtoehdon.



Kuva 23. Mitä taloushallinnon ohjelmia käytät/olet käyttänyt työssäsi? (n=23)

Rondo -ostolaskujen kierrätysohjelmaa käyttävät tai ovat käyttäneet kaikki 23 vastaajaa. Suurin osa vastaajista on/oli käyttänyt myös Opiferus -taloussuunnitteluohjelmaa (87 %) ja Johdon työpöytä -raportointiohjelmaa (91%). 57 % vastaajista on käyttänyt tai käyttää myös Proeconomicaa. Muista taloushallinnon ohjelmista tuotiin esille Opiferus – tuotteistaminen sekä Therefore -järjestelmä.

Seuraavaksi vastaajilta kysyttiin kysymyksessä 3, mitä ongelmia he olivat kokeneet ohjelmien käytössä. Vastauksia kysymykseen tuli 19, joissa suurimmaksi hankaluudeksi nousi ohjelmien, varsinkin rondon hidastelu. Myös koulutusten ja opastusten puute nousi esille, joskin koulutusten lisääntymistä ja koulutusvideoita kehuttiin vastauksissa. Useiden vastaajien mielestä varsinaisia ongelmia ohjelmien käytössä ei ollut, osa piti omaa perehtymättömyyttään suurimpana hankaluutena ja osa ajan puutetta.

*”Ohjelmien tunnukset unohtuvat, jos harvemmin käyttää. Ohjelmistoihin puuttuu selkeät ohjeet. Nyt ohjeita tullut paremmin. Ohje videot ovat hyviä.”*

Vastauksissa esille nousi myös alueitten väliset erot käytännöissä, hallinnollisten töiden tekeminen aikaan, kun ei voi pyytää apua esim. iltaisin ja viikonloppuisin sekä reitityksen virheet ja ohjelmien käyttö niin harvoin, ettei rutiinia niiden käyttöön muodostu.

Kysymys 4 koski taloustietojen analysointia ja siihen liittyviä ongelmia. Vastauksia tuli 16. Yleisin esille noussut ongelma vastausten mukaan oli, se että raportoinnin ohjelmat ovat niin uusia, että niihin ei ole ehditty perehtyä riittävän hyvin, myös tässä nousi ajan puute esille.

*”Opiferus uusi, joten käyttö vielä suppeaa. Hyvät ohjeistukset saanut kuitenkin tästä.”*

*”Johdon työpöytä olisi mielenkiintoinen perehtyä syvemmin mutta nyt ei vaan ehdi kun on niin paljon kaikkea...”*

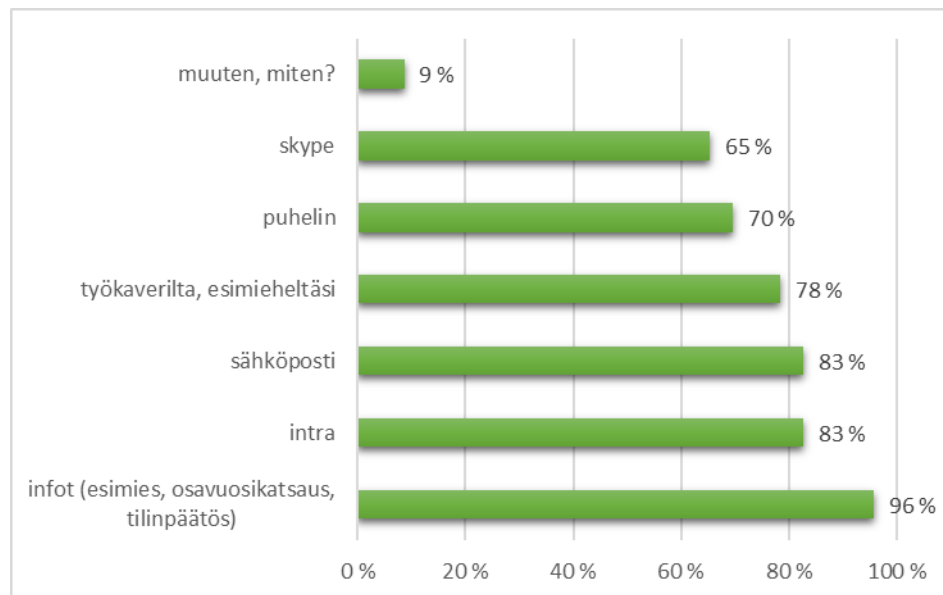
Ohjelmiin kaivattiin lisää selvennyksiä ja käsitteiden avaamista, mutta pääsääntöisesti ohjeet uusiin ohjelmiin ovat olleet hyvät. Toinen useammassa vastauksessa esille noussut seikka oli erot eri alueiden välillä niin kirjauksissa kuin taloussuunnittelussakin.

*”Nykyiset uudet ohjelmat Opiferus ja Johdon työpöytä helpottavat analysointia verrattuna aikaisempaan toimintamalliin.”*



Myös haastattelussa suurimmaksi syyksi ohjelmien käytön vaikeuteen katsottiin olevan ohjelmien käyttämättömyys. Useat esimiehet ottavat tai pyytävät raportteja entiseen tapaan, siksi että eivät ole vielä perehtyneet uuteen ohjelmaan, mistä tiedot löytyisivät suoraan. Kuntayhtymän ylin johto on hyvin perehtynyt uuteen raportointijärjestelmään, ja he ovatkin ottaneet sen hyvin osaksi omaa työtään. Palvelualojen johtajat kannustavat omalla esimerkillään alaisiaan käyttämään uusia työkaluja. Myös tiedon kulku nousi haastattelussa esille. Tarjottavista koulutuksista ja ohjeistuksista laitetaan tiedotukset esimiehille, mutta varmistusta siitä meneekö tieto tästä eteenpäin, ei ole.

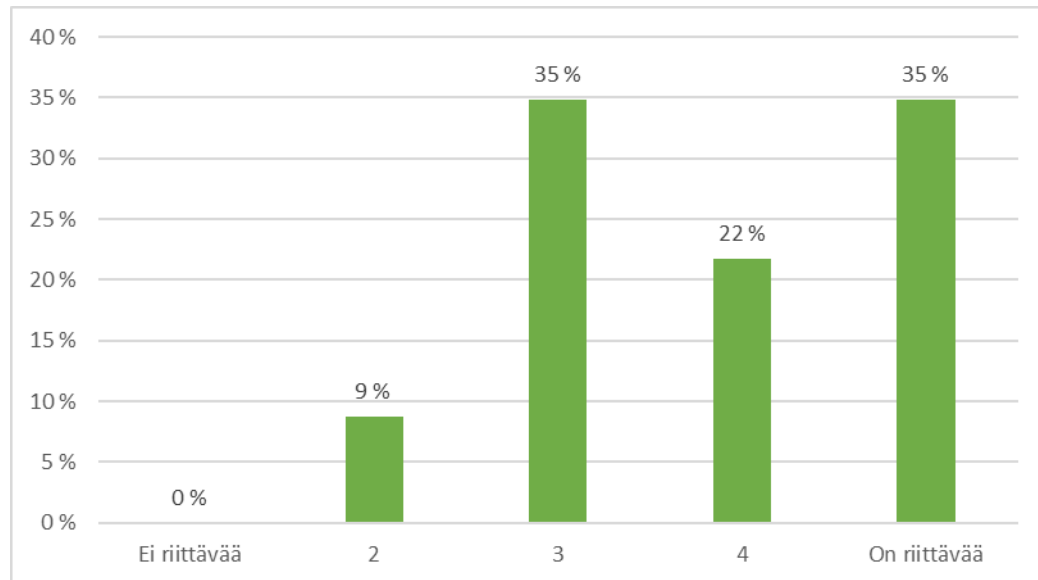
Kysyttäessä miten vastaaja on saanut tai hankkinut ohjeistusta taloushallinnon asioihin (kysymys 5), vastausvaihtoehtoina oli intra, sähköposti, puhelin, Skype, infot, työkaveri tai esimies sekä muu vaihtoehto, johon voi kommentoida oman vastauksen.



Kuva 24. Miten olet saanut/hankkinut ohjeistusta taloushallintoon liittyen? (n=23)

Vastausten perusteella tärkeimmäksi tiedonlähteeksi ja -kanavaksi osoittautui infot (96% vastaajista), joita ovat esimiesinfot kuukausittain, sekä erityiset infot osavuositarkastuksiin, talousarvion sekä tilinpäätöksen laadintaan liittyen. Myös intra (83%) ja sähköposti (83%) olivat lähes kaikkien vastaajien tiedonsaantikanavia. Kaiken kaikkiaan kaikki kysymyksessä esitetyt tiedonsaantikanavat ja -välineet olivat lähes kaikkien vastaajien käytössä. Muita esille nousseita tiedonlähteitä olivat taloushallinnon asiantuntijat sekä omaehtoinen koulutus.

Seuraavaksi vastaajat arvioivat asteikolla 1-5 olemassa olevan ohjeistuksen riittävyyttä, siten että 1 oli ei ole riittävää ja 5 on riittävää (kysymys 6).



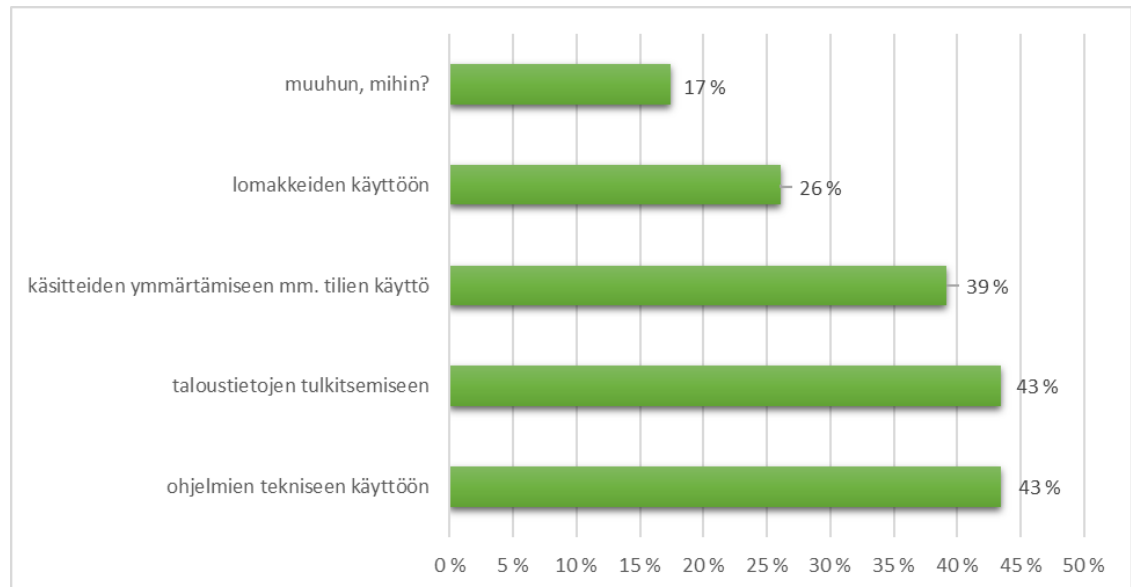
Kuva 25. Arvioi asteikolla 1-5 onko olemassa oleva ohjeistus mielestäsi riittävää? (n=23)

Vastaajat pitivät kuntayhtymän ohjeistusta pääsääntöisesti riittävänä. 35 % vastaajista oli sitä mieltä, että ohjeistus on riittävää, 22 %:n mukaan se oli melko riittävää ja 9 %:n mukaan ei kovin riittävää. 35 %:n mielestä ohjeistus oli siltä väliltä. Ohjeistuksen riittävyyttä perustellessa mainittiin, että aina on saatu tietoa, kun sitä on tarvittu ja ohjeistuksia ohjelmien käyttöön on tarpeeksi, että käyttö ylipäänsä onnistuu.

*”Ohjeistuksen määrässä ei ole puutetta, ainoastaan omassa perehtyneisyydessä.”*

Myös tämän vastauksen perusteluissa nousee esille ajan puutteen ja oman viitseliäisyyden ja mielenkiinnon tärkeys. Haastattelussa keskustelussa pohdittiin vuoden alusta aloitettujen Skype-infojen hyvää vastaanottoa. Infoilla on ollut paljon katsojia/osallistujia, ja uusia aiheita on esitetty mistä infoja tulisi järjestää. Haastateltujen mielestä infot ovat myös madaltaneet kynnystä ottaa yhteyttä taloushallinnon asiantuntijoihin sekä kirjallisesti että suullisesti.

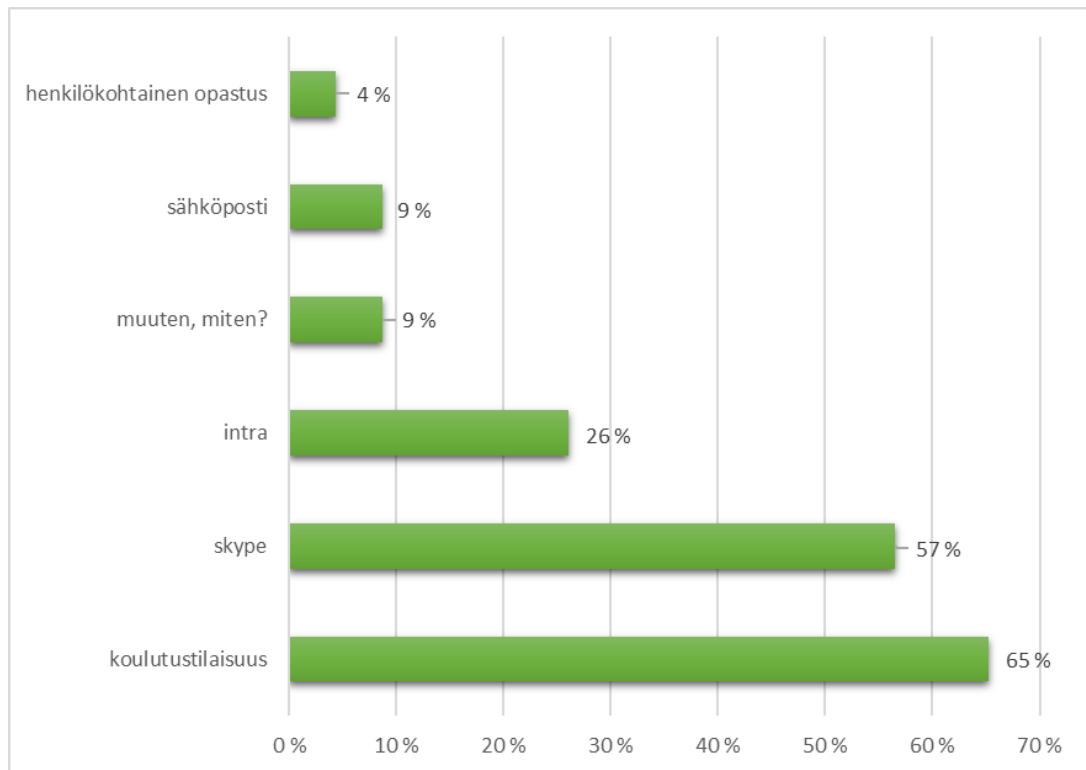
Kysyttäessä mihin vastaajat haluaisivat saada lisää ohjeistusta (kysymys 7), oli vastausvaihtoehtoina ohjelmien tekninen käyttö, taloustietojen tulkitseminen, käsitteiden ymmärtäminen, lomakkeiden käyttö sekä muu vaihtoehto, johon voi lisätä itse vastauksen.



Kuva 26. Mihin haluaisit saada lisää ohjeistusta? (n=19)

Suurin osa vastaajista ei kaivannut lisää ohjeistusta. Niistä vastauksista, joissa haluttiin lisää ohjeistusta, vastaukset kohdistuivat ohjelmien käyttöön (43%), taloustietojen tulkitsemiseen (43%) sekä käsitteiden ymmärtämiseen (39%). Muihin ohjeistusta kaipaaviin asioihin nousi erikoisemmat tilanteet mm. leasing -rahoitus ja maksatus. Taloushallinnon prosessien avaus nousi haastattelussa esille. Esimerkiksi ostolaskujen maksatuksen prosessi tulisi avata seikkaperäisesti, jotta laskujen käsittelijät tietäisivät, mitä kaikkea laskulle vielä hänen käsittelyn jälkeen tapahtuu, eli että lasku ei lähde suoraan maksuun, kun hyväksyjä sen hyväksyy, vaan sekä kellon ajalla, että monella muulla tekijällä on siihen vaikutusta.

Kysymyksessä 8, kartoitettiin sitä, miten vastaajat haluaisivat ohjeistusta taloushallintoon liittyen. Valmiina vastausvaihtoehtoina olivat intra, sähköposti, Skype, koulutustilaisuudet, henkilökohtainen opastus sekä vaihtoehto muu, johon pystyi lisäämään oman tekstin.



Kuva 27. Miten haluaisit saada ohjeistusta taloushallintoon liittyen? (n=22)

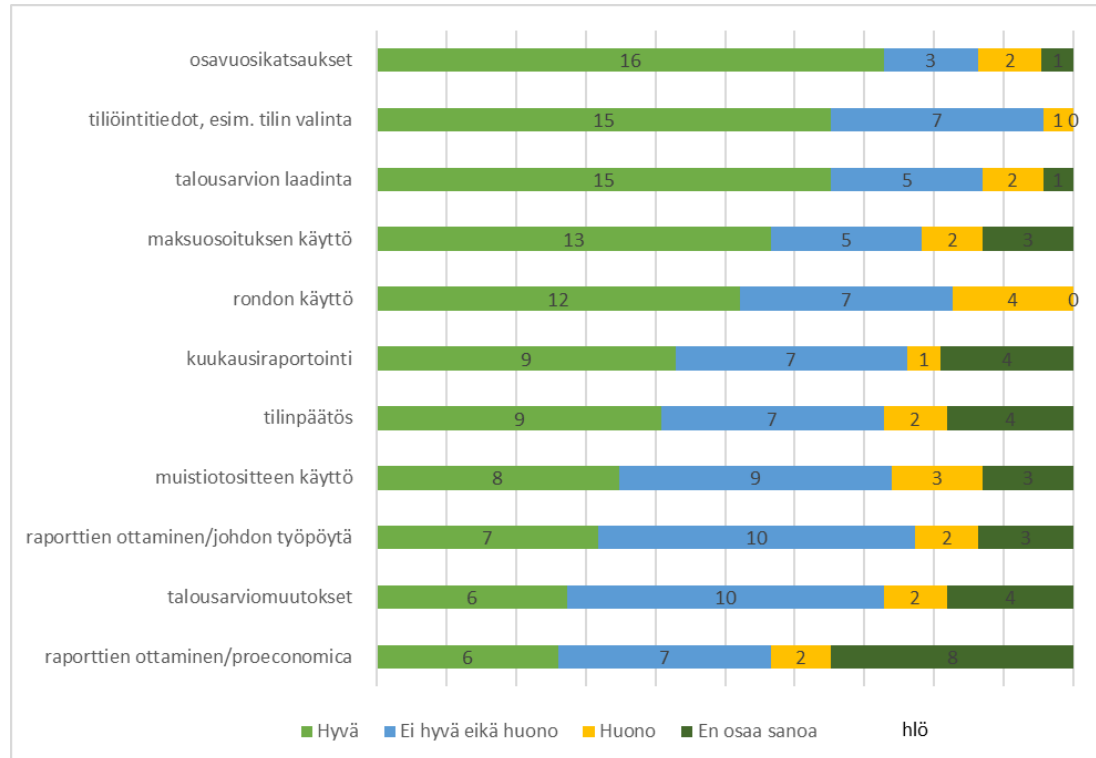
Suosituimmaksi tiedonsaantikanavaksi nousi selkeästi koulutustilaisuudet sekä Skype. 65 % vastaajista (22) haluaisi tulevaisuudessa lisätietoa koulutustilaisuuksissa ja 57 % Skypen välityksellä. 26 % käyttäisi intraa tietojen saamiseksi ja vain 9 % haluaisi tietoja sähköpostin kautta. Muu vaihtoehdossa vastauksista nousi esille esittelyvideot, joita voisi katsoa oman aikataulun mukaisesti sekä Yammer-feedit. Koulutuksia on haastattelun mukaan tarkoitus lisätä. Koulutukset järjestetään pääasiassa Skype -yhteydellä, mutta ne lisäksi nauhoitetaan ja ne lisätään kuntayhtymän intraan, josta niitä voi katsoa milloin vaan.

Seuraavaksi kysyttiin vastaajien mielipidettä ohjeistuksesta seuraavissa asioissa:

- rondon käyttö
- tiliöintitiedot
- maksuosoituksen käyttö
- muistiotositteen käyttö
- raporttien ottaminen proeconomicasta
- raporttien ottaminen johdon työpöydästä
- kuukausiraportointi
- osavuosisikatsaukset
- tilinpäätös

- talousarvion laadinta
- talousarviomuutokset

Kysymyksessä 9 arvioitiin ohjeistuksen tasoa asteikolla hyvä, ei hyvä eikä huono, huono sekä en osaa sanoa.



Kuva 28. Millainen on mielestäsi olemassa oleva ohjeistus seuraavissa asioissa: (n=23)

Yleisesti arvioiden ohjeistusta pidettiin varsin riittävänä. Enemmistö vastaajista oli sitä mieltä, että ohjeistus oli hyvää rondon käytöstä, tiliöintitiedoista, maksuosoituksen käytöstä, osavuositarkastuksista ja talousarvion laadinnasta. Kun seuraavassa kysymyksessä (kysymys 10) vastaajat pystyivät esittämään omat mielipiteensä, miten edellä mainittujen ohjeistuksia voitaisiin kehittää, esille nousi monia kehityskohteita. Vastauksia tuli 18. Rondon osalta kehittämiskohteeksi nousi asiattarkastajille suunnatut koulutukset ja ohjeistukset joita tulisi lisätä. Myös tilien valintaan ja alv-koodien käyttöön kaivattiin rondon ohjeistusta. Arkiston käytön ohjeistus ja opetus nousivat myös vastauksissa esille. Tiliöintitiedoissa kehityskohteiksi nousi tilikartan avaaminen tarkemmalle tasolle.

*"Ohjeistuksen tulisi olla vielä yksikäsittisempää, mitä kuluja millekin tilille kirjaan."*

Maksuosoituksen ohjeistus on vastaajien mielestä riittävää, mutta muistiotositteen käyttöön haluttaisiin lisää ohjeistusta.

Vastaajat eivät juurikaan ota raportteja proeconomicasta. Ne, jotka raportteja ottavat, haluaisivat saada täsmällisempiä ohjeita sisäisen laskennan raportteihin sekä raporttimäärittäykseen. Johdon työpöydän raportoinnin ohjeistus vastaajista on riittävää, mutta koska ohjelma on uusi, lisäohjeistus ja koulutus olisi heidän mukaansa tarpeellista.

*”Uusi asia, joka vaatii vielä harjoittelua.”*

Kuukausiraportoinnin, osavuositarkastusten, talousarvion ja tilinpäätöksen osalta ei kehittämisideoista noussut vastauksissa. Talousarviomuutoksista vastaajat halusivat lisätietoa siitä, milloin muutoksia tehdään ja milloin ne toteutuvat.

Haastattelussa suurimmaksi kehityskohteeksi ohjeistuksen osalta nousi rondon käytön opastus varsinkin asiastarkastajille. Asiastarkastajille on kirjallisia ohjeita intrassa ja itse rondo -ohjelmassa, ja lisäksi neuvoa voi pyytää tarvittaessa ohjelman pääkäyttäjältä, silti esimiehet katsovat, että ohjeistus ei ole riittävää. Ohjelman käytön opetus on pääasiassa yksikön esimiehellä, mutta pyydettyä opastusta antaa myös taloushallinnon henkilöstö. Arkisto-ohjeiden puuttuminen on myös huomattu, ohjeet ovat, mutta ne voisivat haastateltavien mukaan olla käyttäjäystävällisempiä.

Tiliointitietojen ohjeistus on myös haastava. Ohjetta ei voi avata toimittaja tai asiatasolle, koska samalta toimittajalta voidaan ostaa useita erilaisia palveluita tai tuotteita, ja vaikka ostettaisiin samaakin palvelua, se voidaan silti kirjata useammalle eri tilille. Esimerkkinä haastattelussa mainittiin lääkäripalvelujen osto, joka voidaan kirjata asian luonteesta riippuen, joko asiapalvelujen ostoihin, sosiaali- ja terveyspalvelujen ostoihin, työvoiman vuokraustilille tai vaikka avustusten tilille.

Viimeisenä kysymyksenä kyselyssä oli avoin kysymys (kysymys 11), jossa vastaajat saivat esittää omat kehittämisideansa talousosaamisen ja talousohjeistuksen kehittämiseksi ja parantamiseksi. Vastauksissa nousi selkeästi toive lisäkoulutuksista uusille työntekijöille, sekä lyhyemmät tietoisuuden tyyppiset muistutukset ajankohtaisista asioista. Intran ohjeistuksiin toivottiin selkeyttä ja selkeämpiä kokonaisuuksia. Myös yksilöllistä ja pienryhmäohjausta toivottiin skype opetuksen vaihteluksi ja lisäksi.

*”Jokaisesta ohjelmasta tietoisuuden vuorotellen/säännöllisenä esim. esimies infon yhteyteen. Intraan selkeä osio, josta löytyy vain ohjeistus ja päivitetty tieto pääkäyttäjistä.”*

*”Vaikka ohjeistukset eivät muutu, on hyvä muistuttaa niistä säännöllisesti, näin pysyy muistissa paremmin. Nykyinen käytäntö on mielestäni ollut hyvin toimivaa.”*

*”työajan ottaminen (suunnitellusti esim. joka kuukaudella) talousosaamisen hallitsemiseen”*

Haastattelussa esimiesten kehittämisideat todettiin erittäin hyviksi ja aiheellisiksi. Kunta-palvelutoimiston infot ovat tuoneet hyvän lisän koulutustarjontaan ja intran kehittäminen on ollut jo pitempään työnalla ja yhteistyö kuntien kanssa intran osalta on myös suunnitelmissa. Esimiesten kiinnostuksen lisääminen on erittäin haastavaa tulevaisuudessa. Koulutukset ja muukin yhteydenpito kuntayhtymän sisällä etäyhteyksien avulla on kuntayhtymän strategian mukaista.

Vastaajien taustatiedoissa kartoitettiin koulutustason lisäksi vastaajien työkokemusta, palvelualaa kuntayhtymässä sekä vastaajan sukupuolta ja ikää. Eniten vastaajia kyselyyn oli terveyspalveluista 10 henkilöä, mikä oli 43% kaikista vastaajista. Perhepalveluista vastauksia tuli 8 eli 35%, vanhuspalveluista 3 eli 13% ja 4 hallinnosta, mikä oli 17% kaikista vastaajista. Pääosalla vastaajista työhön on liittynyt taloushallinnon tehtäviä yli vuoden ajan. Vastaajia joiden työhön on liittynyt taloushallinnon tehtäviä puolesta vuodesta vuoteen oli 3 henkilöä ja sellaisia jotka ovat tehneet taloushallinnon tehtäviä alle puoli vuotta oli vastaajissa 2.

Koulutukseltaan vastaajista suurin osa oli toisen asteen tutkinnon suorittaneita, toiseksi eniten oli korkea-asteen alemman tutkinnon suorittaneita. Kyselyyn vastanneiden keski-ikä oli 50 vuotta keskihajonnan ollessa 8,27. Nuorin vastaaja oli 34 ja vanhin 60. Vastaajista 16 eli 76% oli naisia, 4 eli 19% miehiä, yksi ei halunnut vastata ja 2 oli jättänyt vastaamatta.

## 7 Kehittämisehdotukset

Suurimmaksi kehittämisen kohteeksi arvioisin tutkimustulosten ja teemahaastattelun perusteella kuntayhtymän intran kehittämisen. Intrasta tulisi tehdä helpommin käytettävä. Sisällöstä tulisi tehdä selkeämpi, esimerkiksi talouden osalta kaikki talouteen liittyvät asiat pitäisi löytyä yhden otsikon alta, ja sen alla jakaa tiedot selkeisiin kokonaisuuksiin. Vaikka osa tiedoista onkin julkisia, ja löytyy kuntayhtymän nettisivuilta, myös intrassa tulisi olla tieto saatavilla, ettei tiedon hakijan tarvitse ensimmäiseksi pohtia, kummasta paikasta tietoa lähtee etsimään. Päällekkäistä tietoa ei tarvitse olla, vaan tiedot pystytään linkittämään toisiinsa. Esimerkiksi ostolaskujen yhteystiedot, jotka ovat kuntayhtymän nettisivuilla tulisi linkittää myös kuntayhtymän intraan.

Tutkimustuloksissa esille noussut vuosikello todettiin myös haastattelussa hyväksi ideaksi. Vuosikello tulisi laittaa intraan, ja siihen tulisi laittaa kaikki talouteen liittyvät aikataulut, jotta myös päällekkäiset aikataulut tulisi paremmin huomioitua. Nyt kuukausiraportoinnista, osavuositarkastuksista, tilinpäätöksestä ja talousarviosta annetaan omat aikataulut, nämä olisi hyvä laittaa samaan paikkaan/kelloon, jolloin kaikki löytyisi yhdestä paikasta. Vuosikelloon voisi lisätä myös kuntayhtymän valtuuston, hallituksen, tarkastuslautakunnan ja palvelutuotantolautakunnan kokousajat, jolloin voidaan varmistua siitä, että päätöksien tukena on mahdollisimman reaaliaikaiset tiedot kuntayhtymän taloudellisesta tilasta. Kokousaikojen lisääminen tuo myös tekijöille lisää tietoa siitä, minkä vuoksi kyseisen aikataulu on valittu.

Toinen suurempi kehittämisen kohdekokonaisuus on ohjeistuksen lisääminen. Ohjelmien käyttöohjeet ovat pääasiassa ohjelman toimittajan tekemiä ohjeita. Ohjeet tulisi tehdä kuntayhtymän omilla tiedoilla siten, että ohjeissa on vain kuntayhtymän omat toiminta- ja menettelytavat, ei mitään ylimääräistä. Ohjeita voitaisiin myös tarkentaa siten, että eri käyttäjäryhmille olisi omat ohjeensa. Varsinkin rondosta tulisi olla oma ohje asiattarkastajille ja oma ohje hyväksyjälle. Mikäli rondosta tehtäisiin oma ohje, siihen voitaisiin ottaa mukaan myös asiasisältöön liittyviä ohjeistuksia, kuten asiattarkastajan rooli yleensäkin, eli mitä asiattarkastajan tulee tarkastaa laskulta ja mitä kaikkea laskulla tulee olla, jotta se hyväksyttäisiin maksuun.

Tiliointi- ja alv ohjeita tulisi myös kehittää ohjeistusta lisäämällä. Vaikka ohjeistusta ei voidakaan viedä toivotulle toimittajatasolle asti, ohjeistusta voidaan parantaa esimerkeillä. Esimerkkien käyttö varmastikin lisäisi ymmärrystä, mutta samalla pitäisi myös painottaa



ohjeistuksessa sitä, että nämä ovat vain esimerkkejä, ja jokaista tapausta tulisi arvioida tapauskohtaisesti.

Paitsi, että intraan tulisi lisätä ohjeistusta, sitä täytyy myös päivittää jatkuvasti. Samasta asiasta ei saa olla useampaa eri versiota, minkä vuoksi myös on tärkeää, että tieto on vain yhdessä paikassa, ja sieltä mahdollisesti vain linkitetty toisaalle.

Vuoden alusta aloitetut kuntapalvelutoimiston skype -infot ovat olleet todella suosittuja ja hyvä lisä kuntayhtymän sisäiseen koulutustarjontaan. Infoja tulee jatkaa ja mahdollisuuksien mukaan lisätä tarpeen mukaan. Infojen asiasisällössä tulisi kuunnella henkilöstöä ja säännöllisesti tiedustella, mistä asioista he haluaisivat lisää tietoa. Myös talouspalveluiden henkilöstöä tulisi kuunnella tässä asiassa ja tiedustella, mistä asioista heille tulee kysymyksiä ja mitkä ovat ne asiat, mistä voitaisiin kouluttaa enemmän, esimerkiksi millaisia asioita he joutuvat korjaamaan ja kyselemään työssään. Pitämällä infot lyhyenä ja yhteen asiaan keskittämällä, uskon että henkilöstö hyötyisi niistä eniten ja he pystyisivät osallistumaan vain siihen, mistä tarvitsevat tietoa. Lyhyet infot on myös helpompi nauhoittaa ja katsoa jälkeenpäin.

Esimiesinfot ovat esimiesten mukaan hyvä tiedonlähde heille. Esimiesinfojen osallistumisprosentti on myös varsin korkea, joten niitä pitäisi hyödyntää enemmän. Jo aloitetut tietoiskut ovat myös hyvä lisä tiedottamiseen ja ohjeistukseen. Kun tiedotus pidetään tietoisku tyyppisenä lyhyenä infona, tieto ei huku massojen sekaan, vaan jää luultavasti paremmin mieleenkin. Koska esimiesinfot järjestetään lähes kuukausittain, näissä voidaan tiedottaa juuri sillä hetkellä ajankohtaisista asioista.

Taloustietoja käsitteleviä esimiehiä sekä myös muuta henkilöstöä tulisi kannustaa olemaan yhteydessä talouspalveluihin enemmän tarvittaessa. Talouspalvelut on yksi kuntayhtymän tukipalveluista ja sen pääasiallinen tehtävä on tukea ydintoimintoja eli tässä tapauksessa sosiaali- ja terveystalouksia. Tätä tulisi painottaa myös talouden ohjeistuksessa.

Kuntayhtymän intran kehittäminen on ajankohtaista tutkimuksen valmistumisen aikaan, jolloin työn kehittämis ehdotukset voidaan ottaa hyvin huomioon, eikä varsinaista lisäresursointia tarvita. Talouteen liittyvän ohjeistuksen kehittäminen on resursoitu jo nyt talouspalveluiden henkilöstössä. Tutkimustulosten pohjalta nämä resurssit pystytään kohdentamaan paremmin ajankohtaisimpiin ja tärkeimpiin kehittämiskohteisiin.

## 8 Pohdinta

Kuntayhtymän sisäisen ohjeistuksen kehittäminen oli tullut ajankohtaiseksi työssä saatujen havaintojen pohjalta. Henkilöstön vaihtumisen vuoksi oli tärkeää selvittää, mitä mieltä käytännön työtä tekevät esimiehet ovat olemassa olevasta ohjeistuksesta, ja miten ohjeistusta parantamalla pystyttäisiin auttamaan esimiehiä taloustietojen analysoinnissa ja raportoinnissa. Lisäksi haluttiin selvittää, miten pystyttäisiin helpottamaan esimiesten työtä yksikkönsä talousasioista vastaavana. Tutkimuksen tarkoitus oli kerätä tietoa siitä, miten kuntayhtymän esimiehet kokevat oman talousosaamisen ja talouteen liittyvän ohjeistuksen. Saatujen tulosten pohjalta oli tavoitteena tuottaa kehittämis ehdotuksia talousosaamisen kehittämiseksi kuntayhtymässä.

Tavoitteessa onnistuttiin, sillä tutkimuksessa saatiin hyvin yksityiskohtaista tietoa siitä, miten esimiehet haluaisivat talouden ohjeistusta kehitettävän, ja mihin asioihin he kaipaivat muutosta. Tutkimus antoi tietoa olemassa olevan ohjeistuksen tasosta esimiesten mielestä sekä hyviä vinkkejä siitä, miten ohjeistusta tulisi parantaa ja mitä kanavia koulutuksessa ja ohjeistuksessa tulisi käyttää.

### *Tutkimuksen luotettavuus*

Tieteellisen työn luotettavuutta tarkastellaan luotettavuuskäsitteiden avulla. Luotettavuuskäsitteet ovat eräänlaisia mittareita, joilla arvioidaan tutkimustulosten hyvyttä. Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuustarkastelu jää arvion varaan, koska luotettavuutta ei voida arvioida ja laskea samalla tavalla kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, vaan luotettavuus on tutkijan arvioinnin ja näytön varassa. Objektiiivisen luotettavuuden saavuttaminen laadullisessa tutkimuksessa on lähes mahdotonta. Reliabiliteetti eli tulosten pysyvyys ja validiteetti eli että on tutkittu oikeita asioita ovat tieteellisen tutkimuksen yleiset luotettavuusmittarit. Luotettavuusmittarit ovat eräänlaisia portinvartijoita tutkimuksen edessä. Reliabiliteetti liittyy lähinnä tutkimuksen toteutukseen ja validiteetti tutkimuksen suunnitteluun eli tutkimusasetelmaan ja osittain myös siihen, että aineiston analyysi tehdään oikein. (Kananen 2014, 146-147.)

Työssä täyttyy kaikki tutkimukselle asetetut luotettavuuden kriteerit, työn eteneminen ja toteuttaminen on kuvattu selkeästi ja tehdyt valinnat ovat perusteluja. Aineistonkeruumenetelmät ovat mielestäni juuri tälle tutkimukselle sopivimmat ja tarkoituksen mukaisimmat. Haastateltavien lukumäärään ja tavoitettavuuteen nähden lomakekysely oli paras valinta tutkimusmenetelmäksi. Nimetön vastaaminen toi mielestäni rehellisempiä ja uskaliaampia

vastauksia kuin, jos lomakkeeseen olisi vastattu nimellä. Koska haastateltavat ovat pääosin sosiaali- ja terveydenhuollon ammattilaisia ja usein vuorotyössä olisi haastatteluai-kojen sopiminen ollut hyvin hankalaa ja siten vastauksia/haastatteluja ei olisi tullut yhtä paljon kuin nyt toteutetussa lomakekyselyssä. Mikäli tutkimus olisi toteutettu haastatteluna, haastateltavaksi valittavien valinta olisi ollut vaikeaa, koska kaikkia yli 50 esimiestä ei olisi voinut haastatella. Haastattelujen toteuttaminen olisi myös ollut hankalaa, koska kuntayhtymä toimii 5 kunnan alueella. Teemahaastatteluun valitsin vain muutaman henkilön, jotka tekevät lähes ainoastaan kuntayhtymän taloushallinnon tehtäviä. Kun haastateltavien määrä oli pieni, kaikki osallistuivat ja haastattelussa saatiin hyvä keskustelu aikaiseksi. Kun haastattelun runkona oli lomakekyselyn vastaukset, haastattelu eteni jouhevasti ja vastauksista nousi esille aiheita, joita haastateltavat eivät olleet aikaisemmin huomioineet.

Tutkimustyön eettisiä kysymyksiä voidaan tarkastella tutkimuksen ja tutkimusprosessin tai tutkimuksen seurausten kannalta. Noudatettaessa valinnoissa tieteellisiä menetelmiä niin tiedonkeruu- kuin analyyseissa on lopputulos eettisesti kestäväällä pohjalla. Pelkät valinnat, jotka ovat teknisiä, eivät riitä perusteluineen, sillä tutkimuksen täytyy olla luotettava eli täyttää validiteetti- ja reliabiliteettivaatimukset. (Kananen 2008, 133.)

#### *Onnistumisen arviointi ja asiantuntijana kehittyminen*

Opinnäytetyön aineiston keruu oli alkuvaiheessa työn suurin haaste. Tieto siitä, että esmiehet olivat muutenkin hyvin kiireisiä, ja että kysely tulisi ajoittumaan talousarviokierroksen ja tilinpäätösaikataulun väliin eivät helpottaneet aineistonkeruupäätöstä. Kyselylomakkeen sisällöllä pystyin vaikuttamaan vastausaikaan, ja siten saamaan enemmän vastauksia. Organisaation johdon tuki tutkimukseen ja kannustus vastaamiseen auttoivat myös suuresti tutkimuksen etenemisessä.

Opinnäytetyötä tehdessäni olen oppinut paljon tutkimuksellisen kehittämistyön tekemisestä. Opinnäytetyöprosessin aikana olen kehittänyt kykyäni toimia itsenäisemmin, tavoitteellisemmin ja aikataulun mukaisesti. Työ opetti itsensä johtamista ja aikataulutuksen tärkeydestä, vaikka aikataulu ei aivan mennyt alkuperäisen suunnitelman mukaisesti, pystyin hallitsemaan ja aikatauluttamaan työn tekemisen uudelleen. Paras anti opinnäytetyöprosessissa onkin juuri kehittyminen sekä kehittäjänä, että työntekijänä. Prosessi vahvisti haluani olla mukana organisaation kehittämisessä myös tulevaisuudessa.

### *Hyöty kohdeorganisaatiolle*

Työn tulokset ja kehittämis ehdotukset ovat organisaatiolle hyödyllisiä ja käyttökelpoisia. Vaikka useat tutkimuksessa esille nousseet seikat olivatkin jo tiedossa, niiden listaaminen perusteellisesti ja syvempi tarkastelu toi organisaatiolle uutta näkökulmaa taloustietojen ja –ohjeistuksen kehittämiseksi. Se että tutkimuksessa olivat mukana sekä taloustietojen tuottajat, että talousohjeiden käyttäjät toi tutkimukselle paljon lisäarvoa ja luotettavuutta. Työssä tartutaan tutkimusaineistosta ilmenneisiin ongelmakohtiin rehellisesti, vaikka ne kritisoivat organisaation olemassa olevaa ohjeistusta ja käytäntöjä. Tutkimuksesta jälkeenpäin saatu palaute on ollut positiivista, esimiehet ovat kokeneet hyväksi, että myös heitä on kuunneltu tässä kehittämistyössä.

Työn kehittämis ehdotukset ovat realistisia ja helposti toteutettavissa organisaatiossa ilman suurempia taloudellisia panoksia. Ehdotusten toteuttaminen tulee vaatimaan jonkin verran työpanosta. Koska tuo työpanos on jo varattu, voidaan kehittämis ehdotusten avulla työpanos suunnata oikeisiin asioihin. Koska kehittämis ideat ovat nousseet kentältä, muutosten jalkauttaminen tuskin tuonee vaikeuksia, päinvastoin uudistuksia jo odotetaan.

Työn tuloksia voi käyttää myös muiden organisaatioiden talousosaamisen ja talouteen liittyvän ohjeistuksen kehittämisessä. Työssä esiin nousseet haasteet talousosaamisen kehittämiseksi ovat yleisiä myös muilla toimialoilla kuin kyseissä, sosiaali- ja terveystoimissa. Tutkimustuloksia ja kehittämis ehdotuksia ei voi suoraan käyttää toisen organisaation kehittämistyössä, mutta se antaa kuitenkin suuntaviivoja, mistä suunnasta asiaa kannattaisi lähestyä.

### *Jatkotutkimus*

Opinnäytetyön jatkotutkimuksen aiheena kuntayhtymässä voisi olla talousosaamisen syvällisempi tarkastelu siten, että myös kustannuslaskenta otettaisiin tarkasteluun. Laajentamalla talousosaamisen tutkimista sisäiseen laskentaan voitaisiin talousosaamista syventää ja saada siten parannusta kustannuslaskentaan ja hinnoitteluun.

Toinen mahdollinen jatkotutkimusaihe olisi laajentaa tutkimusta jäsenkuntiin. Jäsenkunnilla toiminta on paljon laajempaa, koska se kattaa yleishallinnon lisäksi ainakin sivistys- ja teknisen puolen. Kuntien toimialoilla, samoin kuin kuntayhtymänkin, tarvitaan laajaa talousosaamista ja varsinkin pienissä kunnissa, missä henkilöstöä on vähän, taloustunte-

mus on muutamien henkilöiden varassa. Jatkotutkimuksessa voitaisiin selvittää myös jäsenkuntien välisen yhteistyön kehittämistä ja varsinkin ohjeistuksen osalta myös kuntayhtymä voisi olla siinä aktiivisesti mukana.

Kolmas jatkotutkimuksen aihe olisi laajentaa tutkimus kuntapalvelutoimiston henkilöstöpalveluihin. Samat esimiehet, jotka ovat yksiköstään taloudellisesti vastuussa ja hoitavat taloushallinnon tehtäviä, tekevät myös henkilöstöhallinnon esimestehtäviä. Myös henkilöstöpalveluissa on useita eri ohjelmia, joiden käytön ohjeistuksen tilaa voisi tarkastella sekä lisäksi esimiesten muuta tietämystä henkilöstöhallinnon eri tehtävistä. Aihe kytkeytyisi hyvin myös tähän työhön, sillä palkkakirjanpidosta tiedot siirtyvät myös kirjanpitojärjestelmään ja sitä kautta talouslukuihin. Johdon raportointi –järjestelmässä on myös tiedot sekä talous- että henkilöstöhallinnosta, joten tutkimuksen laajennus olisi siltäkin kannalta hyödyllinen.

## Lähteet

- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2002. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Tummavuoren Kirjapaino Oy. Vantaa.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten. Edita Publishing Oy. Helsinki.
- Anttila, P. 2007. Realistinen evaluaatio ja tuloksellinen kehittämistyö. Akatiimi Oy. Hamina.
- Graves, P. & Fowler, E. 1998. Managing an effective operation. Genesis Typesetting. Rochester.
- Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Menestys: kannattavuuden hallinnan perusteet. Helsinki: Otava
- Heikurainen, P. & Joutsenkunnas, T. 2003. Esimiehenä palveluyrityksessä. WS Bookwell Oy. Porvoo.
- Heiskanen, A. & Niemi, A. 2010. Mustavalkoinen totuus terveydenhuollon johtamisesta. Talentum Media Oy. Hämeenlinna.
- Harjula, H. & Prättälä, K. 2015. Kuntalaki tausta ja tulkinnat. Alma Talent Oy.
- Hiilamo, H. &, Erhola, M. & Silander, K. 2018. On riski pitkittää sote-uudistusta vanhentuneilla väitteillä. Haettu 5.4.2018 osoitteesta: <https://www.hs.fi/mielipide/art-2000005599107.html>
- Hildén, M. 2015. Valtiosta mahdollistaja ja valmentaja. Fakta huhtikuu 2015.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Yliopistopaino.
- Huuhka, M. 2010. Luovan asiantuntijaorganisaation johtaminen. Talentum Media Oy. Hämeenlinna.
- Hyttinen, P. & Lamppu, K. & Nyrhinen, R. & Äärilä, L. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent Oy.

Hämäläinen, T. 2017. Suomen malli pitää päivittää. *Talouselämä* 30/2017. Haettu 13.4.2017 osoitteesta: <https://www.talouselama.fi/uutiset/tebatti-suomen-malli-pitaa-paivittaa/f0ede56d-55cf-3962-9a17-9bb41f3afd4c>

Ilvonen, K. & Lillrank, P. & Parvinen, P. 2005. Johtaminen terveydenhuollossa. Talentum Media Oy. Tampere.

Johansson, M. & Raudasoja, K. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Alma Talent Oy.

JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta 2016. JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelomalli. Helsinki.

JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta 2016. JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja – suunnitelma, liite 1. Helsinki.

Kananen, J. 2008. Kvali. Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisu. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy.

Kananen, J. 2010. Opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisu. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy.

Kananen, J. 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 143. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy.

Kananen, J. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisu. Jyväskylä: Suomen Yliopistopaino Oy.

Kangas, R. & Ranta, J. & Simoila, R. 1999. Hoitotyötä johtamaan. Tammerpaino Oy. Tampere.

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

Kujala, A. 2015. Esimiesten ammattijohtamisvalmiuksien mittaaminen visuaalisella kehyskertomuksella – murtuuko myytti? Tarkastelussa terveys- ja sosiaaliala. Vaasan yliopisto. Vaasa.

Lauslahti, S. 2003. Menestyvä kunta. Kuntalaislähtöinen talousjohtaminen. Dark Oy. Vantaa.

- Lehto, J. 2018. Sote-markkinoiden ja –työmarkkinoiden murros. Talous ja yhteiskunta 1/2018. Haettu 13.4.2018 osoitteesta: <http://www.labour.fi/ty/tylehti/talous-yhteiskunta-1-2018/sote-markkinoiden-ja-tyomarkkinoiden-murros/>
- Lehtonen, R. 2007. Taloustiedolla tulosta ja arvonnisää. Talentum Media Oy. Helsinki.
- Mattila, J. 2018. Sote-sopimuksia tehtailevia kuntia voi odottaa yllätys. Kaleva, s. K1 13.
- McKevitt, D. 1999. Managing core public services. Tj International. Cornwall.
- Niskavaara, E. 2016. Yritystaloutta esimiehille. Alma Talent Oy. Helsinki.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3. painos. Helsinki. Sanoma Pro Oy.
- Oulunkaaren kuntayhtymä 2010. Kuntayhtymän perussopimus. Haettu 6.10.2017 osoitteesta: <http://www.oulunkaari.com/oulunkaari/oulunkaari-info/suunnitelmat-ja-sopimukset/>
- Oulunkaaren kuntayhtymä 2015. Hallintosääntö. Haettu 6.10.2017 osoitteesta: <http://www.oulunkaari.com/oulunkaari/oulunkaari-info/suunnitelmat-ja-sopimukset/>
- Oulunkaaren kuntayhtymä 2017a. Oulunkaaren kuntayhtymän www-sivut. Haettu 6.10.2017 osoitteesta: <http://www.oulunkaari.com/oulunkaari/>
- Oulunkaaren kuntayhtymä 2017b. Oulunkaaren kuntayhtymän intra. Haettu 6.10.2017 osoitteesta: <https://sys.galaxo.fi/sivu/fi/>
- Oulunkaaren kuntayhtymä 2018. Tilinpäätös 2017.
- Pellinen, J. 2017. Talousjohtaminen. Alma Talent Oy. Helsinki.
- Porokka-Maunuksela, R. 2001. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Oy Edita Ab. Helsinki.
- Setälä, L. 2017. Parempaa hoito yhtiössä? Mediauutiset 20.1.2017 nro 3.
- Suomen kuntaliitto 2006. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta. Helsinki.
- Suomen kuntaliitto 2015. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Helsinki.



Suomen kuntaliitto 2016a. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Helsinki.

Suomen kuntaliitto 2016b. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Helsinki.

Suomen kuntaliitto 2016c. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Helsinki.

Suomen kuntaliitto 2017. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakeromuksen laatimisesta. Helsinki.

Tarkiainen, T. & Suorto, A. 2009. Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Hakapaino Oy.

Thompson, J. & Buchbinder, S. & Shanks, N. An overview of healthcare management. Haettu 18.4.2018 osoitteesta: [http://samples.jbpub.com/9780763790868/90868\\_CH01\\_FINAL\\_WithoutCropMark.pdf](http://samples.jbpub.com/9780763790868/90868_CH01_FINAL_WithoutCropMark.pdf)

Tilastokeskus 2018. Kuntatalous. Haettu 3.4.2018 osoitteesta: <https://www.stat.fi/meta/til/kta.html>

Tilastokeskus 2018a. Kuntatalouden tiedonkeruu 2017 saate. Haettu 3.4.2018 osoitteesta: <http://stat.fi/keruu/kuta/ohjeet.html>

Tilastokeskus 2018b. Kuntatalous – muut taloustiedot, tiedonkeruun sisältö ja ohjeet. Haettu 3.4.2018 osoitteesta: [http://www.stat.fi/keruu/kuta/files/kuntatalous\\_muut\\_taloustiedot.pdf#\\_ga=2.232411546.443985131.1522773306-791649560.1522773306](http://www.stat.fi/keruu/kuta/files/kuntatalous_muut_taloustiedot.pdf#_ga=2.232411546.443985131.1522773306-791649560.1522773306)

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2013. Laadullinen tutkimus ja sisällön analyysi. 10. painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tuominen, O. 2015. Terveyttä tieteestä. Haettu 19.4.2018 osoitteesta: <http://terveyttieteesta.blogspot.fi/2015/06/hoitotyön-johtamisessa-tarvitaan.html>

Valtioneuvosto 2018. Haettu 5.4.2018 osoitteesta: <http://alueuudistus.fi/uudistuksen-yleisesittely>

Valtioneuvosto 2018a. Haettu 5.4.2018 osoitteesta: <http://alueuudistus.fi/rakenne>

Verohallinto 2016. Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje. Haettu 9.10.2017 osoitteesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48201/kuntien\\_ja\\_kuntayhtymien\\_arvonlisaverot/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48201/kuntien_ja_kuntayhtymien_arvonlisaverot/)

Vesterinen, S. & Suhonen, M. & Isola, A. & Paasivaara, L. Nurse Managers' leadership styles in finland. Haettu 13.4.2018 osoitteesta: <https://www.hindawi.com/journals/nrp/2012/605379/>

Vilkka, H. 2005. Tutki ja kehitä. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Vänskä, O. 2013. It myllertää terveydenhuollon. Tietoviikko 20.9.2013 numero 15.

## Liitteet

## KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASE

Liite 1

## VASTAAVAA

## A PYSYVÄT VASTAAVAT

## I Aineettomat hyödykkeet

1. Aineettomat oikeudet
2. Muut pitkävaikutteiset menot
3. Ennakkomaksut

## II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset
3. Kiinteät rakenteet ja laitteet
4. Koneet ja kalusto
5. Muut aineelliset hyödykkeet
6. Ennakkomaksut ja kesken-  
eräiset hankinnat

## III Sijoitukset

1. Osakkeet ja osuudet
2. Joukkovelkakirjalainasaamiset
3. Muut lainasaamiset
4. Muut saamiset

## B TOIMEKSIANTOJEN VARAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen varat
3. Muut toimeksiantojen varat

## C VAIHTUVAT VASTAAVAT

## I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

## II Saamiset

## Pitkäaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

## Lyhytaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

## III Rahoitusarvopaperit

1. Osakkeet ja osuudet
2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
3. Joukkovelkakirjalainasaamiset
4. Muut arvopaperit

## IV Rahat ja pankkisaamiset

## VASTATTAVAA

## A OMA PÄÄOMA

## I Peruspääoma

## II Arvonkorotusrahasto

## III Muut omat rahastot

## IV Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

## V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

## B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

## C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Muut pakolliset varaukset

## D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen pääomat
3. Muut toimeksiantojen pääomat

## E VIERAS PÄÄOMA

## I Pitkäaikainen

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
3. Lainat julkisyhteisöiltä
4. Lainat muilta luotonantajilta
5. Saadut ennakot
6. Ostovelat
7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
8. Siirtovelat

## II Lyhytaikainen

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
3. Lainat julkisyhteisöiltä
4. Lainat muilta luotonantajilta
5. Saadut ennakot
6. Ostovelat
7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
8. Siirtovelat

**KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA**

	01.01.-31.12.2016		01.01.-31.12.2015	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
<b>Toimintakate</b>		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
<b>Vuosikate</b>		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
<b>Tilikauden tulos</b>		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
<b>Tilikauden ylijäämä (alijäämä)</b>		=		=

*Kuntayhtymässä jätetään Verotulot ja Valtionosuudet rivit pois (KPA 1:11 §)*

**KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN RAHOITUSLASKELMA****Toiminnan rahavirta**

Vuosikate	XXX	
Satunnaiset erät	±XXX	
Tulorahoituksen korjauserät	±XXX	±XXX

**Investointien rahavirta**

Investointimenot	-XXX	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+XXX	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+XXX	±XXX
Toiminnan ja investointien rahavirta		±XXX

**Rahoituksen rahavirta**

Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	-XXX	
Antolainasaamisten vähennykset	+XXX	±XXX
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+XXX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-XXX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	±XXX	±XXX
Oman pääoman muutokset		±XXX
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutos	±XXX	
Vaihto-omaisuuden muutos	±XXX	
Saamisten muutos	±XXX	
Korottomien velkojen muutos	±XXX	±XXX
Rahoituksen rahavirta		±XXX

**Rahavarojen muutos**

±XXX

**Rahavarojen muutos**

Rahavarat 31.12.	XXX	
Rahavarat 1.1.	-XXX	±XXX

Saate kyselyyn

Hyvä Oulunkaaren kuntayhtymän esimies

Työskentelen Oulunkaaren kuntayhtymän talouspalveluissa, mutta työn ohessa opiskelen Kajaanin ammattikorkeakoulussa ylempää tradenomin tutkintoa yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutuksessa. Tutkintoon liittyen teen opinnäytetyönä tutkimuksen Oulunkaaren kuntayhtymän talousosaamisen kehittämisestä.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten Oulunkaaren kuntayhtymän talousosaamista voidaan kehittää, mitä kehittämiskohteita talousosaamisessa on sekä mitä kehittämiskohteita on kuntayhtymän talousohjeistuksessa. Tällä kyselyllä kartoitan, mitä mieltä olette kuntayhtymän talousohjeistuksesta sekä omasta ja yksikkönne talousosaamisesta, ja mistä haluaisitte saada lisää tietoa ja miten.

Kysely lähetetään sähköisesti kaikille Oulunkaaren kuntayhtymän esimiehille. Vastaamalla voitte vaikuttaa kuntayhtymän talousohjeistuksen kehittämiseen haluamallanne tavalla. Samalla annatte arvokasta apua opinnäytetyöni onnistumiseen.

Kyselyn kohteena on kaikki Oulunkaaren esimiehet, jotka myös vastaavat osastonsa talouden seurannasta. Vastaukset käsitellään luottamuksellisesti, eikä yksittäistä vastaajaa voida tunnistaa vastausten perusteella. Lomake täytetään anonyymisti. Kyselyn tulokset kootaan yhteen ja niiden pohjalta keskustellaan kuntayhtymän talouspalveluiden henkilöstön kanssa teemahaastattelussa.

Kyselyyn vastaaminen vie 15-20 minuuttia. Huomioikaa vastauksissanne, että kyselyn tarkoituksena on keskittyä kuntayhtymän talousosaamiseen ja talousohjeistukseen. Pyydän, että olette vastauksissanne mahdollisimman huolellisia, myös perusteluissa. Vastausaikaa on 15.1.2018 asti.

Annan mielelläni lisätietoja tutkimuksesta [paula.leinonen@oulunkaari.com](mailto:paula.leinonen@oulunkaari.com) tai puhelimitse 18.12.2017 alkaen 050 5921597

Kiitän yhteistyöstä jo etukäteen.

Linkki kyselyyn,

<https://www.webpolsurveys.com/S/73C3E7883A41C843.par>

Mukavaa joulunajalusaikaa!

Paula Leinonen

Palvelusihteeri  
Oulunkaaren kuntayhtymä/Talouspalvelut  
Vaalantie 14  
91700 Vaala  
050 5921 597

## Talousosaamisen ja talouteen liittyvän ohjeistuksen kehittäminen, case Oulunkaaren kuntayhtymä

### 1. Arvioi asteikolla 1-5. Miten hyvin tunnet omasta mielestäsi Oulunkaaren kuntayhtymän taloudenohjausprosessin ja sen vaiheet?

1 = erittäin huonosti, 5 = erittäin hyvin. Perustele vastauksesi.

1   2   3   4   5

Erittäin huonosti \* ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Erittäin hyvin

### 2. Mitä taloushallinnon ohjelmia käytät/olet käyttänyt työssäsi?

Valitse ne vaihtoehdot, mitä käytät tai olet käyttänyt. Voit valita useamman vaihtoehdon.

- ☐ Rondo -ostolaskujen kierrätys
- ☐ Proeconomics - taloudenohjaus
- ☐ Opiferus -taloussuunnittelu
- ☐ Johdon työpöytä -raportointi
- ☐ Muu, mikä?

### 3. Millaisia ongelmia olet kohdannut ohjelmien käytössä?

### 4. Millaisia ongelmia olet kohdannut taloustietojen analysoinnissa?

### 5. Miten olet saanut/hankkinut ohjeistusta taloushallintoon liittyen?

Voit valita useamman vaihtoehdon.

- ☐ intra
- ☐ sähköposti
- ☐ puhelin
- ☐ skype
- ☐ infot (esimies, osavuositiedot, tilinpäätös)
- ☐ työkaverilta, esimieheltäsi
- ☐ muuten, miten?

**6. Arvioi asteikolla 1-5 onko olemassa oleva ohjeistus mielestäsi riittävää?**

1 = ei ole riittävää, 5 = riittävää. Perustele vastauksesi.

1 2 3 4 5  
 Ei riittävää \* ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Riittävää

**7. Mihin haluaisit saada lisää ohjeistusta?**

Voit valita useamman vaihtoehdon.

- ☐ ohjelmien tekniseen käyttöön  
☐ taloustietojen tulkitsemiseen  
☐ käsitteiden ymmärtämiseen mm. tilien käyttö  
☐ lomakkeiden käyttöön  
☐ muuhun, mihin?

**8. Miten haluaisit saada ohjeistusta taloushallintoon liittyen?**

Voit valita useamman vaihtoehdon.

- ☐ intra  
☐ sähköposti  
☐ skype  
☐ koulutustilaisuus  
☐ henkilökohtainen opastus  
☐ muuten, miten?

**9. Millainen on mielestäsi olemassa oleva ohjeistus seuraavissa asioissa:**

Oman osuutesi ohjeistus esim. tilinpäätöksessä: aikataulut, mitä sinulta odotetaan jne. Anna arvio jokaisesta kohdasta erikseen. Seuraavassa kysymyksessä voit antaa kehittämissuhteita.

	hyvä	ei hyvä eikä huono	huono	en osaa sanoa
rondon käyttö	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
tiliöintitiedot, esim. tilin valinta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
maksuosoituksen käyttö	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
muistiotositteen käyttö	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
raporttien ottaminen/proeconomica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
raporttien ottaminen/johdon työpöytä	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kuukausiraportointi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
osavuositarkastukset	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
tilinpäätös	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
talousarvion laadinta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
talousarviomuutokset	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



**10. Onko seuraavien asioiden ohjeistuksessa mielestäsi parannettavaa/kehitettävää?**

Kerro, miten haluaisit ohjeistusta muutettavan ja kehitettävän.

rondon käyttö

tiliöintitiedot, esim. tilin valinta

maksuosoituksen käyttö

muistiotositteen käyttö

raporttien ottaminen/proeconomica

raporttien ottaminen/johdon työpöytä

kuukausiraportointi

osavuosisikatsaukset

tilinpäätös

talousarvion laadinta

talousarviomuutokset

**11.** Omat kehittämisideasi talousosaamisen ja talousohjeistuksen kehittämiseksi ja parantamiseksi.

Vastaajan taustatiedot

**12.** Millä palvelualalla työskentelet?

Voit valita useamman vaihtoehdon, jos työskentelet useammalla palvelualalla.

- ☐ Perhepalvelut
- ☐ Terveyspalvelut
- ☐ Vanhuspalvelut
- ☐ Muut, esim. hallinto

**13.** Miten kauan työhösi on liittynyt talouteen liittyviä tehtäviä?

- ☐ alle 6 kk
- ☐ 6-12 kk
- ☐ yli vuosi

**14.** Mikä on ylin koulutustasosi?

- ☐ peruskoulu
- ☐ toisen asteen tutkinto
- ☐ korkea-asteen alempi tutkinto
- ☐ korkea-asteen ylempi tutkinto
- ☐ lisenssiaatin tai tohtorin tutkinto

**15.** Mikä on koulutuksesi?

Tutkinnot ym.

**16. Kuuluuko koulutukseesi talouteen liittyviä opintoja?**

**17. Sukupuoli**

- ☐ mies  
☐ nainen  
☐ en halua vastata

**18. Minkä ikäinen olet?**

Lähetä

Liitteet 6-8 salaisia