



OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

BUDJETOINNIN KEHITTÄMINEN – CASE KARJALAN LENNOSTO

TE - Maarit Holopainen
KIJÄ/T:

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	
Koulutusohjelma/Tutkinto-ohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Työn tekijä(t) Maarit Holopainen	
Työn nimi Budjetoinnin kehittäminen – CASE Karjalan lennosto	
Päiväys	19.11.2018
Sivumäärä/Liitteet	43/1
Ohjaaja(t) Seppo Lyyra, Kaisa Hämäläinen	
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Karjalan lennosto	
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tämän opinnäytetyön aihe on budjetointi. Tutkimuksessa tarkastellaan Karjalan lennoston budjetointiprosessia. Lennosto on puolustusvoimien hallintoyksikkö ja osa valtionhallintoa. Puolustusvoimissa budjetointia kutsutaan toiminnan ja resurssien suunnitteluksi sekä seurannaksi.</p> <p>Tutkimuksen tavoitteena on toiminnan ja resurssien suunnittelun sekä seurannan prosessin laadun parantaminen. Tapaustutkimukselle tyypillisesti aihe rajattiin koskemaan vain yhtä tapausta eli Karjalan lennostoa. Tutkimusai- neistoa kerättiin kirjallisuustutkimuksella, teemahaastatteluilla sekä havainnoimalla. Tietoperustana ovat budje- toinnin perusmääritelmät sekä puolustusvoimien oma ohjeistus. Työssä kuvataan lennoston budjetoinnin prosessi ja siihen liittyvät toimintatavat, tuotteet ja tekijät sekä heidän vastuunsa. Laatuun vaikuttavia kehittämiskohteita tunnistettiin teemahaastatteluiden ja havaintojen perusteella.</p> <p>Puolustusvoimille on ominaista voimakas toiminnan ohjaaminen ohjeilla, käskyillä ja määräyksillä. Taloushallinnon ja suunnittelun tietojärjestelmät ja toimintatavat ovat yhteneväisiä kaikissa puolustusvoimien joukko-osastoissa. Yksittäinen joukko-osasto ei voi itsenäisesti lähteä uudistamaan puolustusvoimien yhteisiä järjestelmiä ja proses- seja, joten kehittämisen tulee kohdistua joukko-osaston sisäiseen toimintaan.</p> <p>Palvelukeskusmallin käyttöönoton ja taloushallinnon sähköistymisen myötä talouden ja suunnittelun toimintatavat ja vastuut ovat muuttuneet. Talouden tehtävissä työskentelevän siviilihenkilöstön tehtävänkuvat ovat muutosten myötä vaihtuneet rutiinitehtävien suorittamisesta ohjaaviksi asiantuntijaroleiksi. Prosessiin liittyvä erityispiirre on upseereiden nopea urakierto. Sen vuoksi tehtävänhoitajat voivat vaihtua jopa kahden vuoden välein. Prosessin laatua voidaan parantaa vahvistamalla kaikkien prosessiin osallistuvien talouden perusosaamista sekä varmista- malla, että prosessin toimintatavat ja tarkoitus on ymmärretty. Lisäksi uusien tehtävänhoitajien perehdyttäminen tulee olla suunnitelmallista ja tasalaatuista.</p>	
Avainsanat talousarvio, budjetti, julkishallinto, puolustusvoimat	

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business Administration			
Author(s) Maarit Holopainen			
Title of Thesis Development of budgeting process - CASE Karelian Air Command			
Date	19.11.2018	Pages/Appendices	43/1
Supervisor(s) Seppo Lyyra Kaisa Hämäläinen			
Client Organisation /Partners Karelian Air Command			
<p>Abstract</p> <p>The research explores the budgeting process of Karelian Air Command. Karelian Air Command is an administrative unit of the Finnish Defence Forces and part of the state government. In public administration budgeting is called planning and control of operations and resources.</p> <p>The aim of this final thesis was to improve the quality of planning and control of operations and resources process at Karelian Air Command. Typically a case study focuses exclusively on a single case. The research data was compiled from literary research, theme interviews and observations. The theoretical framework covers the basic definitions of budgeting together with organizational regulations of the topic. The research describes procedures, products and entrusted operators involved in the budgeting process of the case organization. The submitted development initiatives concerning quality issues are based on theme interviews and observations.</p> <p>There is a large variety of laws, orders and regulations to govern all the operations at the Defense Forces. The procedures and information systems used in financial administration and budget planning are similar throughout the whole organization. It is impossible for an individual unit to reform these congruent methods. Therefore the emphasis of developing has to focus on internal functions.</p> <p>The procedures and responsibilities in financial administration and budget planning have transformed along with the implementation of service centers and digital financial administration. Routine tasks have disappeared and the roles of the financial personnel have become more expert-like and involving guidance elements. The rapid job circulation of the officers is a special feature in the process. Some of them may switch position every second year. The quality of the budgeting process can be improved by strengthening the financial skills of all the participants and by ensuring that the procedures and significance of the process is understood. Furthermore, the induction and orientation of new employees has to be standardized and coordinated.</p>			
<p>Keywords budgeting, public administration, the defense forces</p>			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	5
1.1	Opinnäytetyön aiheen valinnan tausta	5
1.2	Tutkimuskysymykset	8
1.3	Työn rakenne, toteutus ja rajaus	8
1.4	Lyhenteet ja määritelmät.....	9
2	TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY	11
2.1	Puolustusvoimat	11
2.2	Ilmavoimat ja Karjalan lennosto.....	12
3	BUDJETOINTI	15
3.1	Perusmääritelmät.....	15
3.2	Julkishallinnon budjetointi.....	20
3.3	Puolustusvoimien budjetointiprosessi	23
3.4	Karjalan lennoston budjetointiprosessi.....	27
3.5	Talousosaamisen uudet vaatimukset	28
4	TUTKIMUS JA TULOKSET	32
4.1	Tutkimusmenetelmänä tapaustutkimus	32
4.2	Tutkimustulokset	33
4.2.1	Perehdyttäminen ja ohjeistus.....	33
4.2.2	Talousosaaminen ja tiedon jakaminen	35
4.2.3	Budjetointi-ilmapiiiri	37
5	JOHTOPÄÄTÖKSET	38
	LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT	40
	LIITE 2: TEEMAAHAASTATELUN RUNKO.....	43

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön aihe on budjetointi. Työ on tehty tapaustutkimuksena ja työssä käytetty case-organisaatio on Karjalan lennosto. Karjalan lennosto on Puolustusvoimien hallintoyksikkö, joten kysymyksessä on julkishallinnon organisaatio. Julkishallinnossa budjetointia kutsutaan toiminnan ja resurssien suunnitteluksi sekä seurannaksi. Puolustusvoimissa käytetään yleisesti näistä sanoista saatavaa lyhennettä TRSS. Työn tavoitteena on etsiä ja tunnistaa kehittämiskohteita Karjalan lennoston sisäisestä TRSS-prosessista.

Opinnäytetyön tavoitteena on tutkijan oman työn kehittäminen. Kehittämistyön periaatteena on aiheen syvällinen ymmärtäminen. Tutkimuksessa avataan budjetointiprosessia ja siihen liittyviä työvaiheita käyttäjälähtöisesti, jotta pystytään arvioimaan ja tunnistamaan nykyisen prosessin haasteita sekä johtamaan niistä kehittämisehdotuksia.

1.1 Opinnäytetyön aiheen valinnan tausta

Puolustusvoimien toiminta perustuu lakiin Puolustusvoimista (551/2007). Puolustusvoimien budjetointia ohjaa Pääesikunnan suunnitteluosaston normi Puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta (Puolustusvoimat 2015). Toiminnan ja resurssien suunnittelu ja seuranta on vakiintunutta toimintaa puolustusvoimien eri puolustushaaroissa ja joukko-osastoissa. Vakiintuneista käytännöistä huolimatta - ja toisaalta niiden takia - kehittämiskohteita löytyy. Opinnäytetyön aiheen valinta perustuu tutkijan omiin työtehtäviin lennoston taloussuunnittelijana. Yli kymmenen vuoden työkokemus taloussuunnittelun tehtävissä on kerryttänyt tutkijalle omakohtaisia havaintoja ja kehittämisehdotuksia sekä halun kehittää TRSS-prosessia joukko-osastotasolla. Työn ohella opiskelu ja opinnäytetyö toivat mahdollisuuden tutkimukselliseen kehittämiseen, joka arjen kiireen keskellä on jäänyt syrjään.

Laskentatoimella voidaan katsoa olevan kaksi perustehtävää: rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Rekisteröinnillä käsitetään laajasti kaikkea yrityksen tai organisaation ohjaamisessa tarvittavan määrä- ja arvotiedon rekisteröintiä, kuten esimerkiksi myyntitulojen, materiaalihankintamenojen, palkanmaksun ja varastokirjanpidon tietoja. Näitä määrä- ja arvotietoja hyväksikäyttäen laaditaan edelleen raportteja ja laskelmia, jotka tuottavat informaatiota yrityksen johdolle päätöksenteon varten. Myös omistajat, rahoittajat ja muut sidosryhmät, kuten viranomaiset, ovat kiinnostuneita yrityksen tunnusluvuista ja tuloksesta (Riistama ja Jyrkkiö 1991, 35). Perinteiset kirjanpidon tehtävät ja toimintatavat ovat muuttuneet paljon viimeisen kymmenen vuoden aikana. Päätöksenteon ja budjetoinnin tueksi tarvitaan nykyisin luotettavaa raportointia kirjanpidon toteumasta sekä niiden pohjalta laadittuja analyyskejä ja ennusteita. Analyysit ja ennusteet vaativat raportoinnilta laadukasta tietoa kirjanpidon järjestelmistä aikaisempaa nopeammalla aikataululla sekä osaamista talouden henkilöstöltä. Raportointivaatimukset kasvavat nopeasti muuttuvassa ympäristössä, joten kirjanpidon tulee olla järjestetty siten, että raportoinnista saatava tieto on ajantasaista ja sisällöltään oikeaa. Taloussuunnittelun sekä hankintasuunnittelun vaatimukset vaikuttavat kirjanpidon järjestämiseen. Vakiotiliöinnit ja ostolaskujen automaattinen kohdentaminen ostotilauksille vähentävät virheitä

ja nopeuttavat kirjanpidon toteutumien seuranta merkittävästi manuaaliseen työtapaan verrattuna. (Haukka 2017.)

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 2014 ohjaus- ja projektiryhmän ryhmän valmistelemaan valtion taloushallinnon kokonaisarkkitehtuuria. Kokonaisarkkitehtuuri kuvaa taloushallinnon prosessit, tiedot ja järjestelmät ja kuinka niiden halutaan toimivan kokonaisuutena tavoitetilassa vuonna 2020.

”Työryhmän valtion taloushallinnolle määrittämä visio vuodelle 2020 on Taloushallinnosta talouden hallintaan. Vision perustana on tavoite kehittää rutiininomainen taloustiedon tuottaminen voimakkaammin päätöksentekoa tukevaksi toiminnaksi prosessien kehittämisen ja automatisoinnin sekä taloushallinnon henkilöstön työn painopisteen siirtämisen avulla. Taloushallinnon tuottamalla tiedolla tuetaan johtamista sekä tiedon hyödyntämistä koko budjettitalouden tietotarpeissa, kuten virastojen toiminnan suunnittelussa, budjetoinnissa, säädösvalmistelussa, hankesuunnittelussa ja tulosoajauksessa.” (Valtiovarainministeriö 2015.)

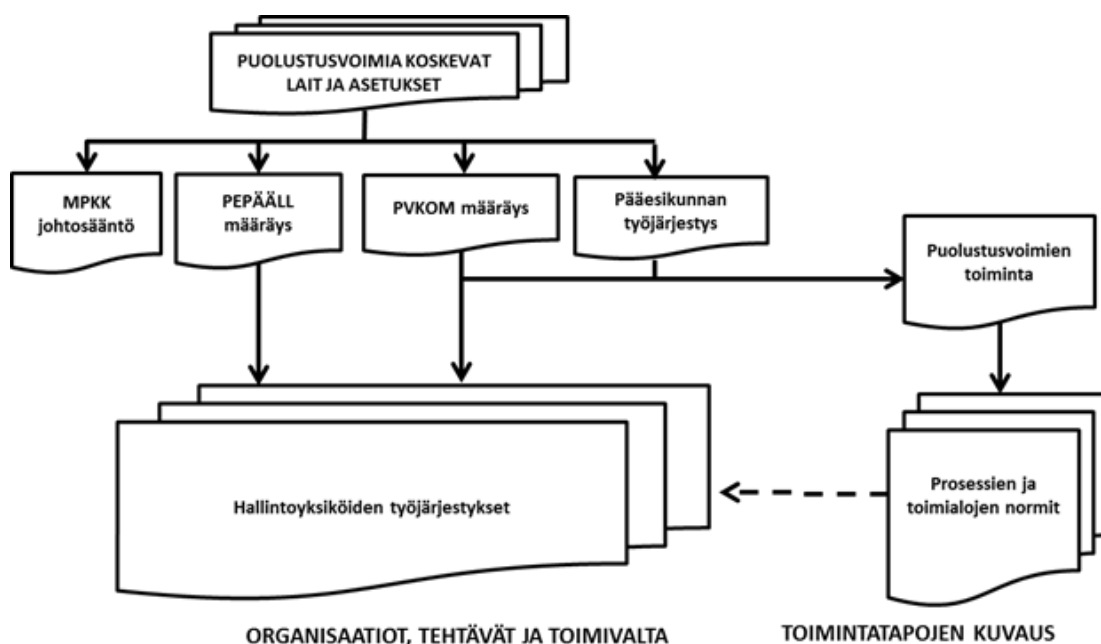
Puolustusvoimissa otettiin käyttöön SAP-toiminnanohjausjärjestelmä 2000-luvun alussa ja järjestelmän integraatio jatkuu edelleen laajentuen kattamaan lähes kaikkia puolustusvoimien toimintoja. Puolustusvoimissa on siirrytty sekä ulkoisen palvelukeskuksen (Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet) että sisäisen palvelukeskuksen (Puolustusvoimien Palvelukeskus) malliin, jossa henkilöstö- ja taloushallinnon rutiiniluonteisia tehtäviä on keskitetty. Rutiinitehtävien keskittäminen vaikuttaa siihen, että joukko-osaston rahankäyttö tulee olla tarkasti etukäteen suunniteltua kirjanpidon tiliöintejä myöten. Nykyisen toimintatavan mukaisesti määrärahanhaltijat ja esimiehet hyväksyvät yksiköiden hankintaesitykset ja alaiensa matkapyynnöt. Tiliöntien tulee olla oikein ja rahankäytön perusteltua jo tässä vaiheessa, koska laskut eivät enää palaudu joukko-osastoon asiatarkestukseen vaan kirjautuvat palvelukeskuksen menohyväksymänä kirjanpitoon. Ennen palvelukeskusyhteistyötä joukko-osaston taloussektori teki laskujen asiatarkestukset ja menonhyväksynnän joten esimerkiksi tiliöintejä pystyttiin korjaamaan vielä laskuntarkastusvaiheessa. Edellä kuvattu toimintatavan muutos siirtää rahankäytön oikeellisuuden ja suunnitelmallisuuden vastuuta yhä enemmän esimiehille ja määrärahanhaltijoille.

Tietojärjestelmien ja toimintatapojen huima kehittyminen tuo sekä mahdollisuuksia että haasteita talouden tehtäviin. Kirjanpidon tuottama tieto on tarkkaa, laajaa ja ajantasaista sekä raportoitavissa lyhyellä viiveellä tarkoitukseen räätälöidyillä raportointisovelluksilla. Raportointisovelluksien käytön opetusta ja sitä kautta taloustietoa pystytään jakamaan joukko-osaston sisällä muillekin kuin talouden henkilöstölle. Tämä vaatii kuitenkin talouden perusasioiden hallintaa ja perehtyneisyyttä esimerkiksi tilipuitteisiin.

Toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta toteutetaan Karjalan lennostossa Pääesikunnan ohjeistukseen perustuen. Lennostossa TRSS-prosessia johtaa työjärjestyksen (Karjalan lennosto, 2017a) mukaisesti esikunnan operatiivisen osaston päällikkö. Lennoston TRSS-prosessin tehtävä on toteuttaa määrärahojen jako ja resurssien suunnittelu lennoston komentajan linjausten mukaisesti. Lennoston eri joukkoyksiköiden päälliköt sekä esikunnan osastojen päälliköt ja sektorinjohtajat ovat

lennoston määrärahanhaltijoita ja kukin osaltaan vastuussa TRSS-prosessin toteuttamisesta. He ovat yksiköidensä esimiehiä ja määrärahanhaltijoita, joilla on vahva substanssiosaaminen omasta toimialastaan. Virat ovat upseerivirkoja, poikkeuksena taloussektorin päällikkö, joka on siviilivirka.

Valtionhallinnon ja puolustusvoimien toimintaa ohjaavat useat eri lait, asetukset, määräykset, normit, työjärjestykset ja johtosäännöt (Kuva 1). Puolustusvoimien toimintatavat kuvataan Puolustusvoimien toiminta -normissa (Puolustusvoimat 2017a). Toimintaa tarkennetaan prosessien ja toimialojen normeissa. Prosessien ja toimialojen normit vaikuttavat osaltaan kaikkien hallintoyksiköiden työjärjestyksissä määrättäviin tehtäviin. Talouden ja suunnittelun prosesseja ohjaavat myös PVSAP-toiminnanohjausjärjestelmän toimintatapamallit sekä palvelukeskusyhteistyö. Tämän vuoksi yksittäisessä joukko-osastossa ei voida lähteä kehittämään täysin uusia toimintatapoja eikä vaihtamaan toiminnanohjausjärjestelmää tai muuten muuttamaan puolustusvoimallisesti määritellyn prosessin kulua. Kehittämisen on kohdistuttava joukko-osaston sisällä prosessin laadun parantamiseen. Laatua voidaan parantaa selkeyttämällä ohjeistusta ja varmistamalla henkilöstön osaaminen. Toimintatavat ovat puolustusvoimallisesti yhteneväiset, mutta joukko-osastossa tulee varmistaa, että kaikki prosessiin osallistuvat ymmärtävät ohjeet ja toimintatapamallit samalla lailla.



Kuva 1. Johtamisen ja toiminnan normiperusta (Puolustusvoimat, 2017a)

Toiminnan kehittämisen työkaluja ovat lennostossa vuosittaiset yksiköiden itsearviointit ja henkilökohtaiset kehityskeskustelut sekä joka toinen vuosi toteutettu työilmapiirikysely. Nämä kaikki ovat yksiköille ja esimiehille käskettyjä kokonaisuuksia. Niiden toteutumista ja tuloksia seurataan johtoryhmässä. Lennostossa toimii myös laatu-päällikkö, jonka tehtäviin kuuluu kehittää ja ylläpitää lennoston laatu- ja toimintajärjestelmiä, valmistella ja ohjata lennoston strategiatyötä sekä kehittää lennoston prosessityötä. Toiminnan kehittämiseen liittyen laatu-päällikkö ohjaa ja kehittää lennoston itsearviointitoimintaa, riskien tunnistamista ja hallintaa sekä toiminnan jatkuvaa parantamista ja kehittämistä. (Karjalan lennosto, 2017a.)

1.2 Tutkimuskysymykset

Opinnäytetyön tuloksena haluttiin löytää vastaukset seuraaviin kysymyksiin:

- Millainen on laadukas budjetointiprosessi?
- Miten lennoston budjetointiprosessin laatua voi parantaa?

Kehittämistoimilla pyritään budjetointiprosessin laadun parantamiseen. Teoriaosuudessa perehdytään budjetoinnin perusteoriaan sekä kuvataan organisaation nykyistä prosessia. Sitten pyritään tunnistamaan ne kohdat, joihin vaikuttamalla prosessin sujuvuutta saadaan parannettua. Tavoitteena on tunnistaa prosessista ne asiat, jotka vaikeuttavat budjetoinnin tehtäviä ja vaikuttavat laatuun heikentävästi. Näihin asioihin johdetaan myös ratkaisuehdotuksia. Esiolettamuksena kehittämiskohteita löytyy ohjeistuksesta, koulutuksesta ja perehdytyksestä.

Epäkohdat nousevat usein esiin arjen keskusteluissa, mutta usein aidolle kehittämistyölle ei ole aikaa. Kuten Ojasalo ja kumppanit (2014, 18) kuvaavat kirjassaan, eroaa tutkimuksellinen kehittäminen arkiajattelusta siten, että tiedon kerääminen ja dokumentointi on systemaattista ja kriittistä ja kehittämisessä käytetään hyödyksi monipuolisia menetelmiä. Tuloksena voidaan ratkaista käytännön työstä nousevia ongelmia, löytää uutta tietoa ja luoda uusia käytänteitä.

1.3 Työn rakenne, toteutus ja rajaus

Opinnäytetyön ensimmäisessä luvussa johdatellaan työn aiheeseen ja esitellään työn taustaa, aiheen valintaa sekä työn rakennetta. Lisäksi on määritelty aiheeseen liittyviä keskeisimpiä käsitteitä ja termejä. Toisessa kappaleessa esitellään Puolustusvoimat ja Karjalan lennosto. Kolmas kappale koostuu kirjallisuuskatsauksesta eli budjetoinnin perusteoriasta ja määritelmistä. Neljännessä kappaleessa perustellaan metodologiset valinnat sekä puretaan empiiriset tutkimustulokset, joita saatiin teemahaastatteluilta sekä tutkijan omista havainnoista. Tuloksista johdetaan kehittämisen kohteet. Viidennessä kappaleessa esitetään opinnäytetyön johtopäätökset sekä tuodaan esille ajatuksia mahdollisesta jatkotutkimuksesta.

Tämän työn fokuksena on luoda mahdollisimman käytännönläheinen kuvaus yhden joukko-osaston budjetin suunnittelusta, toteutuksesta sekä seurannasta. Työ rajataan koskemaan tapaustutkimuksen periaatteiden mukaisesti vain case-organisaatiota eli Karjalan lennostoa.

Keskeistä työssä on myös rajaus julkisen talouden ja liiketaloudellisen toiminnan välillä. Julkinen sektori on viime vuosikymmenten aikana lähentynyt liiketaloustiedettä ja yritysjohtamista, mutta tietyt perusasetelmat ovat kuitenkin pysyviä (Raudasoja ja Johansson 2009, 9). Lähtökohtaisesti julkisen ja liiketaloudellisen toiminnan intressit eroavat toisistaan. Julkisen organisaation budjetin intressi on julkinen ja yhteinen eikä pyri voiton tuottoon toisin kuin liiketaloudessa. Yritystoiminnan perimmäinen tarkoitus on tuottaa voittoa yrittäjälle tai osakkeenomistajalle. Budjetoinnin perusteoriasta löytyy

kuitenkin perusmääritelmät, jotka ovat yhteisiä sekä julkishallinnolle että yritystoiminnalle. (Rajala ja Tammi 2014, 31–32.)

1.4 Lyhenteet ja määritelmät

Valtion talouden rakenne:



Kuva 2. Valtion talouden perusrakenne (Valtionvarainministeriö 2018)

PV = Puolustusvoimat. Puolustusvoimissa on

- puolustusvoimain komentaja
- pääesikunta
- maavoimat, merivoimat ja ilmavoimat
- sotilaslaitoksia
- varuskuntia
- joukko-osastoja ja
- muita hallintoyksiköitä sekä maakuntajoukkoja.

(Laki puolustusvoimista 24 §)

TRSS = lyhenne sanoista toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta

(Puolustusvoimat 2015)

joukko-osasto = paikallishallintoviranomainen, joka on pääesikunnan tai sen alaisen puolustushaaran tai laitoksen alainen hallintoyksikkö (Laki puolustusvoimista 28 §)

puolustushaara = Pääesikunnan alaiset tulosyksiköt eli maa-, meri- ja ilmavoimat (Laki puolustusvoimista 27 §)

määrärahanhaltija =määrärahanhaltijalla tarkoitetaan sitä henkilöä, jolle lennoston talousarvion toimeenpanoasiakirjassa on myönnetty määräraha ja määrärahan käyttöoikeus tai vain määrärahan käyttöoikeus (Karjalan lennoston 2017a)

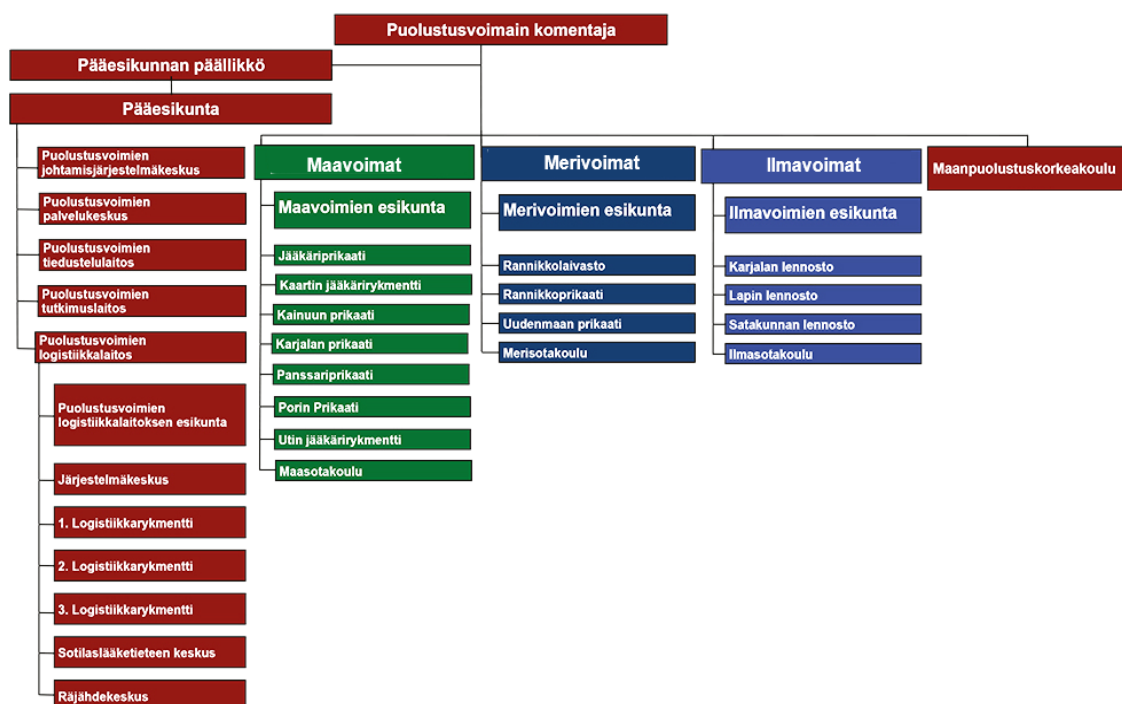
2 TOIMEKSIANTAJAN ESITTELY

2.1 Puolustusvoimat

Puolustusvoimat on puolustusministeriön alainen keskushallintoviranomainen ja asiantuntijaorganisaatio. Puolustusministeriö on hallinnonalansa ohjaaja, ja se vastaa valtioneuvoston osana kansallisesta puolustuspolitiikasta, turvallisuudesta ja kansainvälisestä puolustuspoliittisesta yhteistyöstä. Puolustusvoimain komentaja johtaa Puolustusvoimia ja päättää sen tehtävien toteuttamisesta ja voimavarojen käytöstä. Sotilaskäskyasioissa puolustusvoimain komentaja on suoraan tasavallan presidentin alainen. Puolustusvoimista annetussa laissa (551/2007) säädetään Puolustusvoimien tehtävistä, toimivallasta, organisaatiosta, hallinnosta, sotilaskäskyasioiden päätöksentekojärjestelmästä ja henkilöstöstä. Puolustusvoimilla on neljä laissa määrättyä tehtävää:

- Suomen sotilaallinen puolustaminen
- muiden viranomaisten tukeminen
- osallistuminen kansainvälisen avun antamiseen
- osallistuminen kansainväliseen sotilaalliseen kriisinhallintaan.

Puolustusvoimat koostuu tulos- ja hallintoyksiköistä. Puolustusvoimien tulosityksiköitä ovat 1.1.2015 voimaan tulleen uuden organisaation mukaisesti pääesikunta ja sen alaiset laitokset, maavoimat, merivoimat, ilmavoimat sekä maanpuolustuskorkeakoulu (Kuva 3). Hallintoyksikkö on puolustusvoimien hallintorakenteeseen kuuluva yksittäinen joukko-osasto tai sotilaslaitos, joka toteuttaa lakisääteistä tehtäväänsä sille osoitetuilla resursseilla. Vuosina 2012–2015 Puolustusvoimia uudistettiin voimakkaasti. Uudistaminen tehtiin supistamalla joukko-osastojen määrää, keskittämällä palveluita, vähentämällä johtamistasoja sekä uudistamalla toimintatapoja.



Kuva 3. Puolustusvoimien organisaatio 1.1.2015 (Kadettikunta ry. 2016)

Puolustusvoimat koulutti vuonna 2017 noin 20 000 varusmiestä ja noin 18 000 reserviläistä. Palkatun henkilöstön määrä oli 11 940. Sodanajan joukkoihin kuuluu noin 230 000 sotilasta, joista yli 90 % on reserviläisiä. (Puolustusvoimat 2017b.)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa	milj. euroa
Valtion budjettitalouden menot	49 880,0	50 381,5	53 446,0	54 587,4	54 234,3	53 700,0	54 391,0	55 491,9	55 675,0
Puolustusbudjetti	2 732,3	2 696,8	2 804,5	2 851,9	2 670,8	2 691,7	2 886,3	2 829,7	2 872,0
Puolustusbudjetin osuus valtion budjettitalouden menoista (%)	5,5	5,4	5,2	5,2	4,9	5,0	5,3	5,1	5,2

- Vuoden 2017 tiedot perustuvat varsinaiseen talousarvioon ja vuoden 2018 tiedot hallituksen talousarvioesitykseen.

Kuva 4. Puolustusbudjetti (Puolustusministeriö 2018)

Puolustusministeriön hallinnonalan talousarvioehdotus vuodelle 2019 on yhteensä 3 198 miljoonaa euroa, mikä on noin 326 miljoonaa euroa (11 %) enemmän kuin menot vuoden 2018 talousarviossa. Korotus johtuu merivoimien hankkeesta (Laivue 2020) sekä hallitusohjelmaan perustuvasta puolustusbudjetin lisäyksestä (Puolustusministeriö 2018). Hallitus lisäsi syksyn 2018 budjettiriihessä puolustusministeriön vuoden 2019 kehukseen yhteensä 9,57 miljoonaa euroa. Tästä 5,8 miljoonaa euroa on tarkoitettu kohdennettavaksi noin sadan uuden tehtävän perustamiseksi Puolustusvoimien tehtäväkokoontamiseen ja 3,77 miljoonaa euroa sotilastiedustelulaista aiheutuviin menoihin. Uudet tehtävät on suunniteltu toimintavalmiuden ylläpitämiseen, asevelvollisten koulutukseen sekä uusien suorituskykyjen, kuten kyberpuolustuksen, kehittämiseen. Sotilastiedustelun lisärahoitustarve aiheutuu uusista toimivaltuuksista (henkilöstö), koulutuskustannuksista sekä laitteiden ja järjestelmien hankinnoista ja niiden ylläpidosta. (Valtioneuvosto 2018.)

2.2 Ilmavoimat ja Karjalan lennosto

Ilmavoimien puolustushaaraesikunta toimii Tikkakoskella ja se on ilmavoimien komentajan johtoesikunta. Tikkakoskelle on keskitetty myös ilmavoimien upseerikoulutus yhteisten opintokokonaisuuksien osalta, palkatun henkilökunnan jatko- ja täydennyskoulutus. Näistä tehtävistä vastaa Ilmasotakoulu, joka kouluttaa myös varusmiehiä. Siilinjärvelle, Rovaniemelle ja Pirkkalaan sijoitetut lennostot keskittyvät puolestaan operatiiviseen toimintaan valvoen ja vartioiden Suomen ilmatilaa ja alueellista koskemattomuutta. (Ilmavoimat 2018a.)

Karjalan lennosto on ilmavoimien valmiusyhtymä, jonka päätukikohta on Rissalassa, Kuopion lentoaseman kupeessa. Lennoston pääkalustoa ovat Boeing F/A-18 Hornet-monitoimihävittäjät sekä itäisen ja eteläisen Suomen alueella sijaitsevat tutka-asemat. Lennosto osallistuu ympärivuorokautiseen Suomen ilmatilan koskemattomuuden valvontaan ja puolustamiseen. Lisäksi lennostossa koulutetaan varusmiehiä, reserviläisiä ja henkilökuntaa sekä kehitetään jatkuvasti lennoston valmiutta ja suorituskykyä. Palkattua henkilöstöä on 500 henkilöä, lisäksi varusmiespalvelustaan suorittaa vuosittain noin 250 asevelvollista. (Karjalan lennosto 2018.)

Karjalan lennosto juhlii satavuotista historiaansa kuluvana vuonna 2018. Lennoston juuret juontavat vuoteen 1918 Karjalan kannakselle Antreaan sekä myöhemmin Uttiin (Ilmavoimat 2018b). Rissalaan toiminta siirtyi 1960-luvun alkuvuosina. Vuonna 2015 astui voimaan puolustusvoimien uusi organisaatio, joka vahvisti Karjalan lennoston asemaa ilmavoimien suurimpana yksikkönä. Hävittäjälennostojen määrä supistui kolmesta kahteen, kun Satakunnan lennoston tehtävät muuttuivat ja painottuivat nyt tukilentoimintaan sekä ilmasodan taktiikan ja taistelutekniikan kehittämiseen. Karjalan lennoston organisaatioon kuuluvat:

- Esikunta
- 7.Pääjohtokeskus
- Hävittäjälentolaivue 31
- Lentotekniikkalaivue
- Viestitekniikkakeskus
- Huoltokeskus
- Suojausyksikkö, jonka alaisuuteen kuuluva Suojauskomppania kouluttaa varusmiehiä.

Lennoston määrärahakehys vuonna 2018 on 32,1 miljoonaa euroa. Tästä 27,4 miljoonaa euroa on kuukausipalkkoja ja 4,7 miljoonaa euroa päivittäisen toiminnan ylläpitämiseen tarkoitettua toimintamäärärahaa. Toimintamenokehyksellä katetaan harjoitustoiminnan kulut, päivystyksestä aiheutuvan vuorotyön lisäpalkat, matkamenot sekä kaluston ja toimipaikkojen kunnossapitotyöhön liittyvä ja muu paikallinen pienhankinta. Lisäksi summa sisältää asevelvollisten lakisääteiset kulut, kuten päivärahat ja muonituksen kustannukset. Kehyksen suuruus vaihtelee vuosittain (noin miljoonan euron verran) riippuen reserviläiskoulutuksen vetovastuusta, joka vuorottelee joukko-osastojen kesken. (Karjalan lennosto 2017b.)

Lennosto vastaanottaa niin sanottuja veloitusettomia palveluja puolustusvoimien muilta joukko-osastoilta ja laitoksilta. Vuonna 2018 summa on noin sata miljoonaa euroa. Asevelvollisten ja henkilökunnan työterveyshuolto, tilahallinnan vuokrat, lentopolttoaineet sekä tutka- ja lentokaluston hankinnat, poistot ja kunnossapitokustannukset ovat esimerkkejä tällaisista puolustusvoimien keskitetyistä kustannuksista. Laitokset ja joukko-osastot, jotka näitä palveluja tuottavat ja jakavat operatiivisille joukoille, suunnittelevat ja seuraavat kuluja sisäisen konsernilaskutuksen toimenpitein. Lisäksi lennosto voi saada vuosittain käyttöoikeutta toisen joukko-osaston rahoitukseen. Esimerkiksi kaikkia ilmavoimien joukkoja koskevat lentoharjoitukset budjetoidaan Ilmavoimien esikunnassa, joka myöntää tarvittavat käyttöoikeudet osallistuville joukoille. Suuremmissa hankinnoissa ja hankkeissa määrärahaa on keskitetty myös Puolustusvoimien Logistiikkalaitokselle, joka myöntää joukko-osastoille tarvittavat käyttöoikeudet hankintojen toteuttamiseksi.

Lennoston talouden henkilöstö toimii esikunnassa omana sektorinaan. Lennoston työjärjestyksen (Karjalan lennosto, 2017a) mukaisesti talussektorin tehtävänä on toteuttaa määräysten mukainen taloushallinto ja hankintatoiminta lennostossa. Talussektori osallistuu lennoston budjetointiprosessiin ohjaamalla määrärahojen ja hankintojen suunnittelua sekä raportoimalla. Henkilömäärä on neljä ja tehtävänimikkeet ovat taluspäällikkö, taloussuunnittelija, taloussihteri sekä hankintasihteri.

TRSS-tehtäviä hoitaa taloussuunnittelija tehden paljon yhteistyötä talouspäällikön kanssa, joka toimii myös suunnittelijan sijaisena. Taloussuunnittelijan tehtäviin kuuluu

- toimia yhteistyössä lennoston johtoryhmän kanssa TRSS-prosessin eri vaiheissa
- ohjata ja opastaa prosessin tuotteiden eli asiakirjojen valmistelussa
- varmistaa, että lennostolle osoitetut määrärahat suunnitellaan ja käytetään annettujen ohjeiden ja komentajan linjausten mukaisesti
- ohjata yksiköitä käyttö- ja hankintasuunnitelmien valmistelussa ja kokoamissa
- tallentaa ja ylläpitää määrärahasuunnitelmia ja tunnuslukuja PVSAP-järjestelmässä
- toimia PVSAP suunnittelu- ja raportointityökalun sovellusvastuuhenkilönä joukko-osastossa
- seurata budjetin toteutumista ja raportoida operaatiopäällikölle havaituista suunnitelmapoikkeamista
- tehdä laskelmia ja arviota kustannusten kehityksestä johdon päätöksenteon tueksi.

Päaesikunta määrittelee talussektorin kokoonpanon, ja se on pääsääntöisesti sama kaikissa puolustusvoimien joukko-osastoissa ja yksiköissä. Talouden tehtävät ovat siviilivirkoja.

3 BUDJETOINTI

3.1 Perusmääritelmät

Talouden johtaminen on osa johtamisosaamista ja budjetti on sen keskeisin instrumentti. Budjetti on perusmäärittelynsä yrityksen tavoitteellinen toimintasuunnitelma tietyllä ajanjaksolla rahamääräisesti esitettynä. Sitä voidaan kuitenkin käyttää ja tarkastella useista eri näkökulmista ja eri painotuksilla. Toiset korostavat rahamittaisuutta ja tarkkaa laskentaa ja toiset taas yrityksen eri toimintojen yhdistämistä kokonaisuudeksi. Budjetin avulla voidaan myös motivoida ja sitouttaa henkilöstöä tulostavoitteiden saavuttamiseksi. Budjetilla voidaan kuvata ja suunnitella yrityksen toimintaa ja se auttaa johtamisessa monella eri tavalla. Budjetin avulla saadaan täsmennettyjä tavoitteita, johtamisen vastuualueita ja itse organisaatiota, koska sen avulla määritellään yrityksen toimintojen vastualueet ja -henkilöt. Budjetti sisältää siis paljon informaatiota yrityksen toiminnoista. Se voi tuoda esille myös puutteellisesti suunnitellut osa-alueet. (Neilimo ja Uusi-Rauva 2005, 230–231.)

Perinteisesti budjetti luodaan vuosi- tai tilikausitasolle ja sitä voidaan pilkkoa myös lyhempiin tarkastelujaksoihin, esimerkiksi kvartaaleihin tai puolivuotiskausiin. Yrityksen tai organisaation kokonaisbudjetti voidaan koota konsernitason eri divisioonien, osastojen, toimintojen tai vastuualueiden budjeteista. Tällaisia voivat olla esimerkiksi tuotanto, myynti ja markkinointi tai maantieteellisesti eri paikkakunnilla tai eri maissa sijaitsevat yksiköt. Budjetin laatimista sekä sen toteutumista ja seuranta varten kerätään, lasketaan ja kootaan paljon tietoa kaikista yrityksen toiminnoista ja toimipaikoista. Kyseessä on prosessi, jota kutsutaan budjetoinniksi. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen ja Peltinen 2014, 235.)

Budjetointi on budjetin käyttämisestä yritysjohtamisen apuvälineenä. Se on suunnittelua ja ennusteiden laatimista, yrityksen jokapäiväisten toimintojen ohjaamista sekä tulosten toteumatarkkailua. Toteumatarkkailu sisältää myös budjetin ja toteuman erojen analysointia ja korjaavien toimenpiteiden suunnittelua ja toteuttamista. Budjetointiprosessin tulee olla hyvin suunniteltu, ohjeistettu ja vastuutettu, koska sen avulla yritysjohto pyrkii konkretisoimaan ja ohjaamaan organisaation toiminnan suunnan ja painopisteet saavuttaakseen toivotun taloudellisen tuloksen. Järvenpää ja kumppanit (2014, 235) korostavat budjetoinnin roolia operatiivisen johtamisen instrumenttina. Heidän mukaansa budjetoinnin rooli liittyy keskeisesti organisaation tavoitteiden toteuttamiseen ja on näin tärkeä osa operatiivista johtamista. Budjetointia käytetään operatiivisena työkaluna organisaation toiminnan ja talouden suunnittelussa ja seurannassa. Sen avulla myös jalkautetaan ja kehitetään yrityksen strategian mukaisia tavoitteita. On kuitenkin melko tyypillistä, että budjetointia ei osata yhdistää organisaation strategian laatimiseen, vaan nämä ovat kaksi erillistä prosessia. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 232–233) kuvaavat tarkemmin eri johtamisen tasoja ja budjetoinnin rooleja niihin liittyen. Johtamisen tasoista voidaan erottaa strateginen eli pitkän aikavälin suunnittelu. Tällöin budjetointi on väljää *kehysbudjetointia* koska vuosien päähän asetettujen visioiden muuttaminen tarkoiksi ja yksityiskohtaisiksi laskelmiksi ei ole järkevää eikä mahdollistakaan. *Taktinen johtamistaso* keskittyy vuositasoon suunnitteluun ja *operatiivinen taso* puolestaan käytännön jokapäiväiseen johtamiseen

ja budjetin toteuttamiseen. Erityisesti suurissa yrityksissä budjetti on strategian taktinen toteutusväline ja operatiivisella tasolla päivittäisen toiminnan ohjausväline.

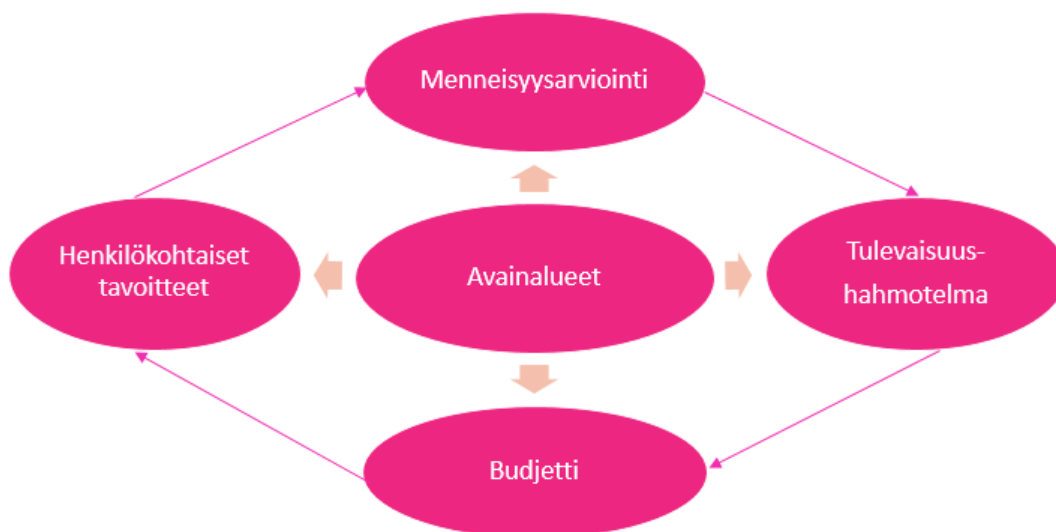
Budjetin laadinta tulee aina aloittaa pohtimalla ja määrittämällä toiminnan tavoitteet ja painopisteet tulevalle toimintakaudelle. Tämä vaatii paljon tiedon keräämistä ja analysointia sekä yrityksen sisältä että ulkopuolelta. Parhaimmillaan budjetin laadinta tuottaa uusia ideoita ja näkökulmia toiminnan kehittämiseksi ja huonoimmillaan se on vain pelkkä kopio edellisen vuoden toteumaluvuista. Budjetin laadintatavoista voidaan tunnistaa kolme erilaista menetelmää. *Autoritaarinen eli ylhäältä-alas* menetelmässä johdon rooli on vahva. Johto määrittää kokonaisbudjetin pääkohdat ja asettaa tavoitteet alemmille johtoportaille. Tulosityksikötasolle ei anneta mahdollisuutta vaikuttaa tuotto- ja kustannuseriin. Tällainen menetelmä on tyypillistä esimerkiksi pienissä tai juuri toimintaansa aloittelevissa yrityksissä, joissa budjetointi on luonnollisesti yrittäjän vastuulla. Autoritaarinen menetelmä on varsin yksioikoinen ja jäykkä eikä käytä hyödyksi alempien johtamistasojen ja muun henkilöstön osaamista ja ammattitaitoa. *Demokraattinen alhaalta-ylös menetelmä* toimii päinvastoin eli budjetin laadintaan osallistutaan toiminto-, osasto- ja tulosityksikötasoisesti. Johdon rooli on koordinoiva, ohjeistava ja kokoava. Tämä menetelmä sopii organisaatioihin, joissa tulosityksiköt toimivat itsenäisesti ja kannattavasti omalla osaamis- tai markkina-alueellaan. Johdon rooli on varmistaa että yksiköt toimivat tehokkaasti ja tuloksellisesti ja että ne ovat sitoutuneita yrityksen strategiaan. Johdolla tulee olla kuitenkin kokonaisnäkemys kaikkien yksiköiden toimintoista ja johto vastaa myös siitä, että yrityksen kokonaisbudjetti on tasapainossa. (Järvenpää ym. 2014, 242–244.)

Kolmatta menetelmää, autoritaarisen ja demokraattisen menetelmän yhdistelmää, kutsutaan *yhteistyömenetelmäksi*. Se on yleisimmin käytetty budjetin laadinnan menetelmä. Yhteistyömenetelmää käytetään erityisesti suurissa yrityksissä. Menetelmässä hyödynnetään autoritaarisen ja demokraattisen menetelmän parhaat käytännöt: johto koordinoi ja ohjaa laadintaa strategisten pääkohtien toteuttamiseksi mutta tulosityksiköt osallistuvat myös aktiivisesti budjetin laadintaan tuomalla esiin omat erityispiirteensä ja -osaamisensa. Yhteistyömenetelmä on luontevaa suurissa yrityksissä, koska johdon on mahdotonta ja tarpeetonta pystyä hallitsemaan ison yrityksen kaikkia toimintoja. Toisaalta taas täysin demokraattisessa mallissa yrityksen eri tulosityksiköt saattavat joutua epätasa-arvoiseen asemaan jos johto ei huolehdi siitä, että kehittämisen ja tuloksellisuuden tavoitteet ovat yhtenevät ja yhteistyössä sovittuja. Budjetin kokoaminen vie enemmän aikaa, koska lähestymistapa on neuvotteleva ja keskustelevala. (Järvenpää ym. 2014, 242–244.)

Pellinen (2017, 74–75) lähestyy budjetoinnin laatimistapaa sen perusteella, miten kukin tapa hyödyntää organisaatiossa olevaa tietoa ja kuinka ne vaikuttavat organisaation tavoitteisiin. Autoritaarinen menetelmä on nopea ja tehokas, mutta vaarana on että suuri osa olemassa olevasta tiedosta jää hyödyntämättä ja että ylhäältä annetut tulostavoitteet jäävät vastuuhenkilöille epäselviksi ja epärealistisiksi. Tämän takia autoritaarinen menetelmä sopii lähinnä vain kriisitilanteisiin ja pienille yrittäjävetoisille yrityksille, koska yrittäjällä on luontaisesti hallussaan toimintaan liittyvät yksityiskohtaisetkin tiedot ja hän itse osallistuu konkreettiseen työhön. Demokraattinen menetelmä sopii suurempiin yrityksiin, koska menetelmän ytimenä on alhaalta-ylös tapahtuva budjetointi. Vastuualueet tuottavat tietoa ja ennusteita talousjohdolle ja vastuualueen johdon on helppo sitoutua itse asettamiin

tavoitteisiinsa. Vaarana tässä on että budjettiin jää pelivaraa eikä tavoitteita aseteta tarpeeksi korkealle. Vuorovaikutteinen menetelmä (yhteistyömenetelmä) yhdistää piirteitä näistä molemmista. Tietoa kerätään alhaalta-ylös -menetelmän mukaisesti mutta johto tai hallitus varmistaa viime kädessä että tulostavoitteet ovat tarpeeksi haasteellisia ja tarkkoja.

Neilimo ja Uusi-Rauva (2007, 234–235) ovat kuvanneet budjetoinnin prosessin avainalueet kaaviossa (Kuva 5). Budjetointia tehdään tulevaisuuden hahmottamiseksi ja lähtökohtana tälle ennustamiselle ovat toteutuneen toimintakauden tulokset. Menneisyyden kuvaamiseen käytetään raportteja ja mittareita, joiden sisältöä tuotetaan yrityksen laskentajärjestelmästä. Tähän tarvitaan hyvää taloushallinnon osaamista sekä siihen liittyvien tietojärjestelmien hallintaa. Myös budjetointiprosessin muiden käytäntöjen, kuten aikataulujen ja tuotteiden (lomakkeet, mallit ja asiakirjat) tulee olla selkeästi määriteltyjä ja kaikkien budjetointiin osallistuvien tiedossa. Budjetin toteutumisen ja sen erojen seuranta sekä korjaavien toimenpiteiden menetelmät tukevat tavoiteasetantaa. Budjetointi on oppimista edellisen kauden onnistumisista ja epäonnistumisista ja vuosi vuodelta budjetoinnin rooli vakiintuu johdon työväliseenä. Tulevan kauden tavoiteasetanta perustuu menneisyyden tiedon lisäksi toimintaympäristön muutosten seurantaan ja ennakkointiin. Ennusteisiin perustuen luodaan tavoitteet organisaation eri tuloyksiköille ja toimintoille sekä allokoidaan tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat resurssit. Resursseja ovat rahan lisäksi henkilöstö, koneet ja laitteet sekä infrastruktuuri. Tämä auttaa myös selkeyttämään organisaatiota ja huomaamaan sen mahdolliset puutteet.



Kuva 5. Yrityksen budjetointiprosessin tehtävät (mukaillen Neilimo ja Uusi-Rauva 2007, 234)

Budjetointimenetelmän lisäksi voidaan nimetä erilaisia budjetointityylejä. Budjetointityyli tarkoittaa sitä, millainen rooli budjetoinnilla on yrityksen toiminnan ohjauksessa ja kuinka tavoitteiden asettamiseen ja tulosten seurantaan suhtaudutaan. Tyyli voi vaihdella tiukasta joustavaan. Tiukka ohjaus tarkoittaa sitä, että budjetissa asetettuihin tuloksiin pyritään huolimatta toimintaympäristössä tai olosuhteissa tapahtuvista muutoksista. Joustava tyyli ottaa taas huomioon myös pitkäaikaiset, suorituskykyä parantavat toimenpiteet, vaikkei vuosibudjetin tavoite välttämättä täytyisikään. Jos johdon

tulospalkkio on tiukasti kiinni budjetin tavoitteiden toteutumisesta, voi se aiheuttaa sen, että tavoitteen saavuttamiseen asetetaan pelivaraa saavuttamisen varmistamiseksi. (Järvenpää ym. 2014, 246.)

Pellinen (2017, 73–75) tyypittelee budjetointitapoja myös aikaulottuvuuden kannalta kiinteäksi, joustavaksi ja jatkuvaksi eli rullaavaksi. Kiinteä tapa on laatia budjetti kerralla koko seuraavaa tilikautta koskeväksi. Tällöin toimintaympäristön tulee olla vakaa koska budjettia ei muuteta merkittävästi toimintakauden aikana. Joustava budjetti tarkoittaa sitä, että laaditaan useampia vaihtoehtoisia budjetteja, esimerkiksi jos myynnin ennakoiminen on vaikeaa toimintaympäristön muutosten vuoksi. Jos toimintaympäristön muutokset ovat erityisen nopeita ja rajuja, on järkevintä siirtyä rullaavaan budjetointiin. Rullaavassa eli jatkuvassa budjetoinnissa suunnitelmat tarkentuvat esimerkiksi kvartaaleittain tai puolivuositain. Suunnitelmat eivät ole sidottu tilikauteen vaan niitä päivitetään eteenpäin rullaavasti ja joustavasti toimintaympäristön muutosten mukaisesti.

Talouden johtamisen lisäksi budjetilla johdetaan myös ihmisiä. Budjetin tekemiseen osallistuu yrityksen koosta riippuen useita henkilöitä. Ennen budjetin lopullista hyväksymistä tulee varmistaa, että tulevan kauden keskeisimmät tulostavoitteet on kohdistettu myös henkilötasolla tulosyksiköiden vastuuhenkilöille. Budjetti on tärkeä informaation lähde myös muulle henkilöstölle ja oikein jalkautettuna se sitouttaa ja motivoi ihmisiä. (Neilimo ja Uusi-Rauva 2007, 235)

Ihantola (1998) on tarkastellut väistökirjatutkimuksessaan budjetointia käyttäytymistieteellisestä näkökulmasta. Hän toteaa, että budjetoinnin toimivuuden ongelmat ovat harvoin enää laskenta- tai tietoteknisiä, vaan paremminkin inhimillisiä. Budjetointi-ilmapiiri muokkautuu prosessiin osallistuvien eli budjettivastuullisten välisestä vuorovaikutuksesta. Sitä voi kutsua yhteiseksi budjetointihengeksi, joka muokkautuu jäsenten henkilökohtaisista ominaisuuksista ja aikaisemmista kokemuksista. Myös yrityksen sisäiset ja ulkoiset tekijät heijastuvat budjetointi-ilmapiiriin. Sisäisiä tekijöitä ovat esimerkiksi teknologia, organisaatorakenne, johdon toimintaperiaatteet ja yrityksen koko henkilöstön keskinäinen vuorovaikutus. Ulkoisia tekijöitä ovat sidosryhmät eli asiakkaat, kilpailijat, tavarantoimittajat ja rahoittajat, joiden kautta myös yhteiskunnalliset tapahtumat sekä poliittiset ja taloudelliset tekijät pääsevät vaikuttamaan. Tutkimuksessa budjetointi-ilmapiiristä tunnistettiin ulottuvuuksia eli dimensioita, jotka liittyvät toisiinsa ja joihin liittyvistä tulkinnoista budjetointi-ilmapiiri syntyy. Dimensiot liittyvät budjetointiprosessin eri vaiheisiin ja niillä on havaittu olevan yhteyttä budjettivastuullisten motivaatioon ja sitä kautta myös käyttäytymiseen ja tehtävistä suoriutumiseen. Ilmapiiriin vaikuttavia dimensioita ovat:

- osallistuminen budjettisuunnitteluun,
- budjettitavoitteiden haasteellisuus,
- valta ja vastuu budjettitoteutuksessa,
- budjettiseurantaraporttien sisältämä informaatio,
- budjettisuoritusten arviointityyli,
- budjettitavoitteiden saavuttamiseen sidotut palkkiot ja rangaistukset ja
- budjettivastuisten henkilösuhteet.

Tutkimuksessa keskeisimmin ilmapiiriin vaikuttivat budjetoinnin tavoitteisiin liittyvät ulottuvuudet, joihin myös muut dimensiot läheisesti kietoutuvat. Tämän havainnon pohjalta Ihantola loi ilmapiiri-systematiikan, jossa organisaation erilaiset budjetointi-ilmapiirit luokiteltiin viideksi eri tyyppiä. Viisi tunnistettua ilmapiirityyppiä ovat haastava, kireä, pessimistinen, sekava ja leppoisa. Haastava ilmapiiri on näistä organisaatiolle edullisin, koska haastava ilmapiiri kannustaa parempiin suorituksiin mutta silti tavoitteet ovat saavutettavissa. Jos ilmapiiri muuttuu haastavasta kireäksi, voidaan ilmapiiri kokea painostavaksi ja tavoitteet ylhäältä annetuiksi. Kireä ilmapiiri voi lyhyellä tähtämellä tuoda tuloksia mutta vuodesta toiseen toistuvana käydä budjettivastuullisille liian raskaaksi. Haastavassa ja kireässä ilmapiirissä annetut tulostavoitteet sisäistetään ja koetaan selvempinä kuin pessimistisessä ja sekavassa ilmapiirityypissä. Pessimistiselle budjetointi-ilmapiirille on ominaista, että annettuihin tavoitteisiin ja niiden toteutumiseen ei lähtökohtaisesti uskota vaan alistutaan jatkuviin negatiivisiin budjettipoikkeamiin. Sekavassa ilmapiirityypissä tavoitteet jäävät kokonaan epäselviksi ja leppoisassa taas tulostavoitteita ei oteta tosissaan vaan pelataan varmaan päälle. Vallitsevalla ilmapiirillä on pitkällä tähtämellä vaikutusta organisaation budjetoinnin onnistumiseen ja sitä kautta myös tulostavoitteiden saavuttamiseen. Jos ilmapiirityypisiin halutaan aktiivisesti vaikuttaa, voi johto yrittää vaikuttaa ilmapiiriin vaikuttaviin dimensioihin. Tämä vaatii johdolta hyvää ihmistuntemusta, inhimillisen käyttäytymisen ymmärtämistä ja johtamistaitoja. (Ihantola 1998.)

Atkinson, Kaplan, Matsumura ja Young (2012, 381–384) tuovat myös esille budjetointiprosessin käyttäytymistieteellisen näkökulman. Budjetoinnissa on kyse resurssien allokoinnin ja organisaation tavoiteasetannan lisäksi myös henkilöstön motivoinnista ja kannustamisesta sekä inhimillisistä käyttäytymismalleista. Osallistava budjetointimenetelmä kannustaa avoimeen keskusteluun sekä sallii työntekijöiden osallistua budjetin laadintaan. Osallistamisen on havaittu vaikuttavan positiivisesti henkilöstön motivaatioon, tyytyväisyyteen ja työmoraliin. Työn tulokset paranevat koska henkilöstön on helpompi sitoutua tavoitteisiin, joiden asettamiseen on itse saanut olla vaikuttamassa. Myös johto hyötyy avoimesta keskusteluilmapiiristä, koska keskustelujen kautta voi toimialojen tai yksiköiden toiminnasta nousta esille sellaista tietoa ja jopa innovaatiota, jotka muuten saattaisivat jäädä taka-alalle. Budjetointiin liittyy myös tulos- ja kannustepalkkiot, jotka ovat sidottuja toiminnan tuloksellisuuteen. Mitä tiukempaa ja yksioikoisempaa palkitseminen on, sitä enemmän budjeteilla pelaamista harjoitetaan. Tämä tarkoittaa sitä, että budjettiin ujutetaan pelivaraa tai puskuria, jolla varmistetaan että tavoitteet saavutetaan. Budjetin kokoamiseen liittyvää tietoa voidaan myös jopa pimittää tai vääristellä, jotta luvut saadaan näyttämään suosiollisilta. Budjetointipelaamista voi yrittää eliminoida neuvottelevalla budjetointityylillä, jossa suunnitelmat käyvät läpi useita iteraatioita eli neuvottelukierroksia, kunnes löydetään yhteisesti sovittu tasapaino resurssien ja tavoitteiden välille.

Taloushallinto tuottaa tietoa esimiestyön avuksi raportoimalla budjetin toteutumisesta. Raportoinnin tehtävä on tuottaa analysoitua tietoa toteutuneesta kaudesta esimiehille ja johdolle jotta he voivat nähdä, mihin suuntaan organisaation toiminta ja talous ovat kehittymässä. Raportointi auttaa reagoimaan poikkeamiin ja ennakoimaan tulevaa kehitystä. Menneisyyden tarkastelu luo pohjaa tulevalle, joten menneen kehityksen syiden tutkimiseen ei pidä asettaa liikaa painoa vaan sen tulee aina palvella tulevaisuuden ennakoimista. Raportoitavan tiedon tulee olla ajantasaista ja virheetöntä sekä keskittyä olennaiseen kyseessä olevan vastuualueen kannalta. Kaikille ei voi siis tuottaa samanlaisia

raportteja vaan analyysien tulee olla kullekin käyttäjäryhmälle räätälöityjä. Organisaation johtoa kiinnostaa kokonaisuus ja strategiset tunnusluvut, kun taas vastuualueiden tiiminjohtajille tuotettavat raportit voivat sisältää yksityiskohtaisempaa tietoa. On tärkeää, että raporttien käyttäjä saavat itse määritellä tietotarpeensa ja että raporttietoa tarjoavat ymmärtävät hallussaan olevan tiedon merkityksen kullekin toimijalle. Laadukas taloudellinen informaatio auttaa esimiehiä tunnistamaan toiminnan realiteetit, uhat ja mahdollisuudet. Taloushallinnon tieto on siis tärkeä osa organisaation ohjaus- ja johtamisjärjestelmää. (Raudasoja ja Johansson 2009, 22–25.)

3.2 Julkishallinnon budjetointi

Valtiontalouden säädöstekesteissä budjetista on perinteisesti käytetty termiä valtion tulo- ja menoarvio, mutta nykypäivänä käytetään yleisesti termiä talousarvio. Nämä kaksi termiä eroavat toisistaan siten, että tulo- ja menoarvio on nimensä mukaisesti arvio tuloista ja menoista, talousarvio taas ottaa huomioon näiden lisäksi myös varat ja velat, jotka nekin ovat osa taloutta. Talousarvion käsitettä käytetään kahteen eri tarkoitukseen, se voi olla sekä väline että asiakirja. Talousarviolla ohjataan valtiontaloutta ja se on myös virallinen päätösasiakirja. (Meklin 2001, 108.)

Valtioneuvoston talousarvio eroaa jonkin verran kuntataloudesta ja kuntatalous eroaa taas puolestaan yritystaloudesta. Valtion virastot ja muut yksiköt ovat täysin riippuvaisia niille valtion talousarviossa osoitetuista varoista, kun taas kunnat ja yritykset joutuvat huolehtimaan rahoituksensa riittävytydestä itsenäisesti. Yritystalous on lopulta kokonaan asiakkailta saamien tulojensa varassa, niillä pitää pystyä kattamaan pitkällä tähtäimellä myös lainarahoituksen kulut. Kuntien talous on välimuoto näistä koska kunnat saavat valtionosuuksia mutta keräävät myös maksuja asukkaailtaan kunnallisveroina ja käyttömaksuina ja lainarahoitustakin tarvitaan suurempiin investointeihin. Kunnat toimivat yhteiskunnallisten velvoitteidensa toteuttamiseksi kuten valtionhallintokin. Ne ovat kuitenkin taloudellisesti itsenäisiä kuten yritykset, mutta eivät tavoittele voittoa. (Etelälahti, Kiviniemi, Strömberg ja Vehkamäki 2008, 109.)

Julhisen hallinnon ja liikeyritysten budjetointitavat eroavat lähtökohtaisesti jo tavoitteen asettamisessa. Liiketaloudellisin perustein toimiva yritys käyttää tulosbudjettia, jossa tavoitteena on saada yritystoimintaan sijoitetuista panoksista mahdollisimman hyvä tuotto omistajilleen. Julhisen hallinnon virastot ja kunnat toimivat rahallista voittoa tavoittelematta. Toiminta tähtää tulostavoitteiden saavuttamiseen kustannustehokkaasti ja tuloksellisesti siihen osoitetuilla määrärahoilla. (Pellinen 2017, 74.)

Raudasojan ja Johanssonin mukaan (2009, 17) esimiehen tulosvastuu tarkoittaa yllä kuvattua tehokasta ja taloudellista resurssien käyttöä. Tulosvastuu on siis olennainen osa talouden johtamista. Toinen lähellä oleva termi on tilivelvollisuus, jolla tarkoitetaan vastuuta toimia lakien ja määräysten mukaisesti. Tilivelvollisuus tarkoittaa myös velvollisuutta raportoida sille taholle, jolta toiminnan tavoitteet ja niiden saavuttamiseksi osoitetut resurssit on saatu. Kunnissa määritetään erikseen ne viranhaltijat, jotka ovat tilivelvollisia kunnanvaltuustolle johtamastaan toiminnasta. Rajala ja Tammi (2014, 32) tuovat esille, että yritystoiminnassa johdon tilivelvollisuus on suoraan yrityksen omistajille

sekä sidosryhmille, kuten rahoittajille ja osakkeenomistajille. Julkisen talouden puolella tilivelvollisuus ei ole niin yksinkertainen asia koska toiminta perustuu lakeihin ja poliittisten toimijoiden tekemiin ratkaisuihin. Viime kädessä julkinen talous on tilivelvollinen kansalaisille, jonka verorahoilla toiminta tapahtuu.

Julkishallinnossa toiminnan ja talouden suunnittelun eli budjetoinnin lähtökohtana on organisaation perustehtävän toteuttaminen organisaation itselleen määrittämän strategian mukaisesti. Julkishallinnon tuotteet ja asiakkaat määräytyvät lainsäädännön perusteella. Kunnat vastaavat esimerkiksi asukkaattensa terveydenhuoltopalveluista, peruskoulutuksesta ja lasten päivähoitosta. Kunta ei voi valita asiakkaitaan tai toiminta-astettaan vaan laki määrää, että kyseiset palvelut tulee järjestää ja turvata kunnan alueella asuville. Yksityinen toimija ei sen sijaan ole sidottu maantieteellisiin rajoihin vaan voi vaihtaa sijaintiaan tai sopeuttaa toimintaansa tarpeen mukaan. Julkiseen toimintaan liittyy tietynlainen pysyvyys ja jatkuvuus eivätkä kunnan toimintaympäristön muutokset ole niin nopeita kun yritystoiminnassa voi olla. Markkinatilanteen muutokset ja kysyntävaihtelut voivat pakottaa liiketoiminnassa radikaaleihinkin muutoksiin, jotta myyntitulot saadaan pidettyä tavoitteessa. Julkishallinnon toiminnan rahoitus on vakaampaa, koska se on veropohjaista ja verojen lisäksi asukkailta kerätään käyttäjämaksuja. (Rajala ja Tammi 2014, 33.)

Erityislait takaavat kansalaisille subjektiivisia oikeuksia, jotka julkisen toimijan tulee pystyä tuottamaan, vaikka toimintavuoden määräraha olisi jo käytetty. Esimerkiksi kouluja ei voida sulkea loppuvuodesta vaikka määrärahat olisikin lopussa. Verorahoitteen toiminnan budjetoinnissa on siis keskeistä tunnistaa toiminnasta aiheutuva resurssitarve, kun taas liiketoiminnassa lähtökohtana on tulojen ja tulostavoitteiden saavuttamisen varmistaminen. Asiakasrahoitteinen toiminta voi olla joko brutto- tai nettobudjetoitua. Bruttobudjetointi tarkoittaa sitä, että toiminnan menorahoitus tulee kokonaisuudessa eduskunnan tai ohjaavan ministeriön myöntämänä ja mahdolliset toiminnan tulot myös tuloutuvat suoraan valtiolle. Tällöin toiminta on rahoitusmielessä riskitöntä, koska tulorahoituksen kertymisestä ei tarvitse huolehtia. Nettobudjetointi tarkoittaa puolestaan sitä, että viraston menoista vähennetään sen saamat tulot eli asiakasrahoituksen osuus ja puuttuvaksi jäävä osuus ketaan eduskunnan myöntämällä nettomäärärahalla. Kysynnän ja tulojen muutokset virasto joutuu sopeuttamaan omasta toiminnastaan. (Raudasoja ja Johansson 2009, 66–67 ja 33.)

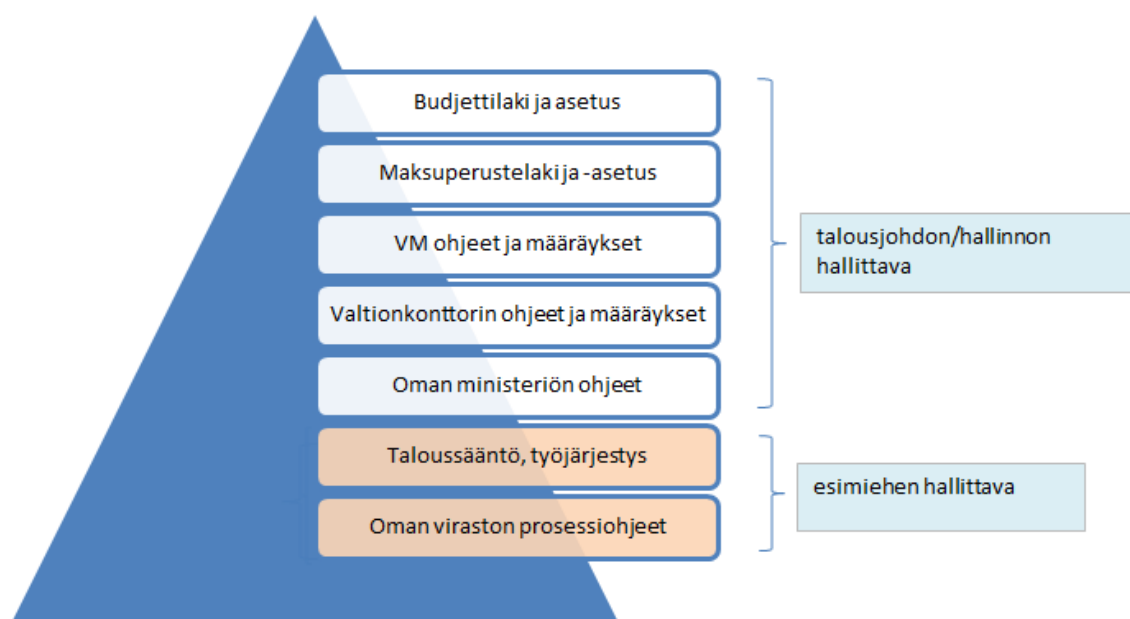
Valtion talousarvion laadinta noudattaa kolmea periaatetta. Nämä ovat bruttoperiaate, tasapainoperiaate ja yleiskatteellisuusperiaate. Bruttoperiaate tarkoittaa sitä, että tulot ja menot esitetään ja arvioidaan erikseen ja tasapainoperiaatteen mukaisesti ei menoja voi olla tuloja enempää. Yleiskatteellisuus tarkoittaa sitä että kaikilla tuloilla voidaan kattaa kaikki menoja eli eri tuloeriä ei ole korvamerkitä käytettäväksi vain tiettyihin menoihin. (Etelälahti ym. 2008, 126–127.)

Suomessa valtionhallinnon tuloksellisuutta arvioidaan seuraavien tuloksellisuuden peruskäsitteiden kautta:

- yhteiskunnallinen vaikuttavuus,
- tuotokset ja laadunhallinta,
- toiminnallinen tehokkuus sekä henkilöstövoimavarojen hallinta ja kehittäminen.

Yhteiskunnallinen vaikuttavuus tarkoittaa sitä, miten hyvin julkinen toiminta vasta yhteiskunnan tarpeisiin ja kuinka kustannustehokkaasti palvelutarpeet saadaan tyydytettyä. Tuotokset ja laadunhallinta liittyy myös tuloksellisuuteen; millaisia tuotteita ja palveluita on saatu aikaiseksi ja kuinka laadukasta toiminta on ollut. Toiminnallinen tehokkuus tähtää tuottavuuteen: toiminta on sitä tuottavampaa, mitä vähemmillä panoksilla se saadaan tuotettua. Tarkastelu kohdistuu prosessien tuottavuuteen ja taloudelliseen tehokkuuteen. Neljäs kriteeri on henkilöstövoimavarat ja niiden hallinta ja kehittäminen. Henkilöstö on julkisessa taloudessa merkittävä resurssi ja tuloksellisuutta voidaan parantaa huolehtimalla työtyytyväisyydestä, osaamisesta ja koulutuksesta, motivaatiosta ja johtamisesta. (Etelälähti ym. 2008, 120–121.)

Eduskunta on valtiontalouden ylin päättävä elin ja se päättää myös valtiontalouden lait. Lakeja voidaan tarkentaa valtioneuvoston asetuksilla ja edelleen valtiovarainministeriön ja valtiokonttorin määräyksillä. Lakeja ja määräyksiä on runsaasti koska yhteisiä varoja voidaan käyttää vain määrättyihin tarkoituksiin ja käyttöön pitää löytyä perusta ja valtuutus laista. Lakien ja asetusten lisäksi virastot ja kirjanpitoyksiköt voivat laatia prosessikuvausohjeita ja ohjeistuksia organisaation sisäiseen käyttöön. Esi-
miestehtävissä olevalle riittää yleensä se, että hän tuntee organisaationsa toimintaa ohjaavan taloussäännön (Kuva 6) ja työjärjestyksen sekä edellä mainitut organisaation omat ohjeistukset. Siitä ylemmät määräykset tulee olla johdon ja talouden henkilöstön tiedossa ja hallussa koska johto on viime kädessä vastuussa siitä, että organisaation toiminta on annettujen lakein ja määräysten mukaista. (Raudasoja ja Johansson 2009, 177.)



Kuva 6. Valtion viraston taloudenpidon ohjeiden ja säännösten hierarkia (mukailen Raudasoja ja Johansson 2009, 176)

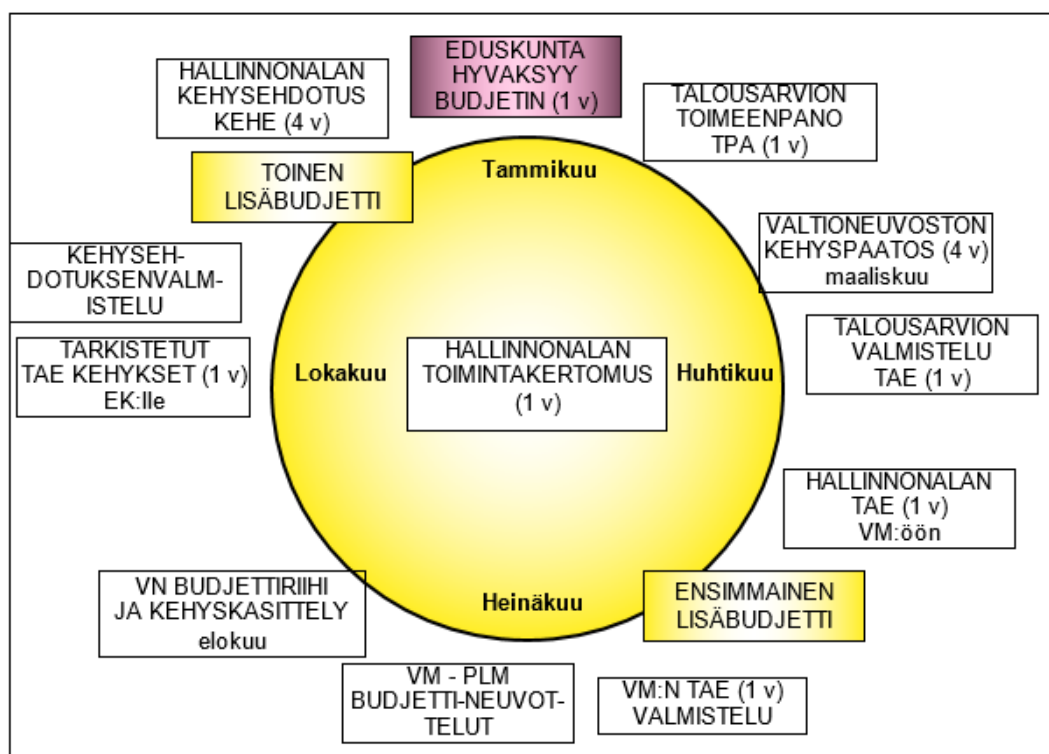
Valtion taloutta ohjataan lakiin ja asetukseen perustuen (Laki valtion talousarviosta 423/1988 ja Asetus valtion talousarviosta 1243/1992). Talousarvioasetus velvoittaa jokaisen valtion kirjanpitoyksikön laatimaan virastotasoisena taloussäännön, jonka tehtävänä on toimia jatkuvasti ajantasaisena talouden ohjesääntönä. Taloussäännön avulla kirjanpitoyksikkö voi tehostaa ja kehittää taloushallintoon sekä varmistaa, että siinä noudatetaan voimassa olevia säännöksiä.

Kuntien talousarvion ja -suunnitelman laadinnasta on säädetty kuntalain (410/2015) pykälässä 110. Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma -suosituksesta (JHS 119) löytyvät kyseisten asiakirjojen tarkemmat laadintaohjeet. Peruseriaate on, että talousarvio tukee kuntastrategian toteutumista sekä mahdollistaa ja turvaa kuntien toiminnan. Talousarvion tulee olla tasapainoinen eli sen avulla esitetään, kuinka tehtävien toteuttamisen vaatimat rahoitustarpeet aiotaan kattaa. (Kuntaliitto 2018.)

3.3 Puolustusvoimien budjetointiprosessi

Toiminnan ja resurssien suunnittelu ja seuranta on Puolustusvoimissa kaikilla organisaation tasoilla johtamiseen liittyvä kokonaisuus. TRSS-prosessilla ohjataan ja johdetaan tuloksia saavuttamaan niille asetetut tulostavoitteet toimintaan osoitettujen resurssien puitteissa. Ohjaus perustuu Puolustusvoimien johdon linjauksiin sekä valtion hallinnon sille kohdentamiin määrärahoihin ja ohjeistukseen. Pääesikunnan suunnitteluosasto on vastuussa prosessin valmistelusta, toimeenpanosta ja seurannasta Puolustusvoimissa. Puolustushaarat kokoavat Pääesikunnan ohjeistuksen mukaiset sisällöt alaisiltaan joukoilta ja Pääesikunnan suunnitteluosasto vastaa puolustusvoimallisten asiakirjojen kokonaisuudesta.

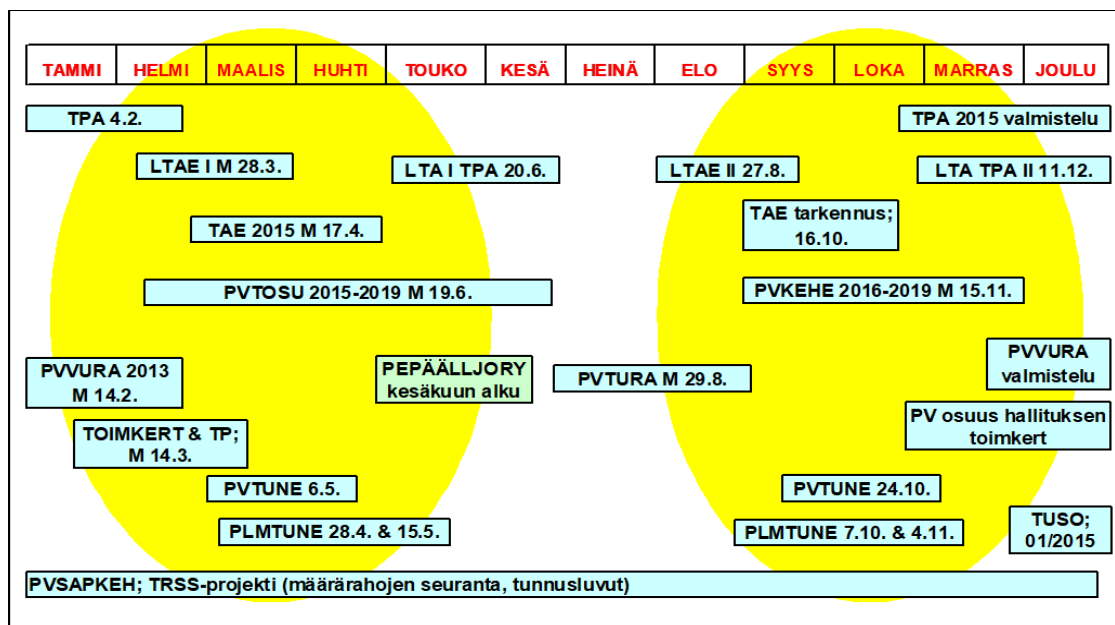
Puolustusvoimien TRSS -prosessi toteutetaan valtionhallinnon määrittämässä tulosohjausaikataulussa (Kuva 7). Aikatauluun voi tulla muutoksia tai lisäyksiä vuoden kuluessa valtionhallinnon päätöksentekoprosessiin liittyen, esimerkkinä ylimääräiset lisätalousarviot.



Kuva 7. Valtionhallinnon tulosoajausaikataulu (Puolustusvoimat 2015)

TRSS-prosessia ohjaa Pääesikunnan suunnitteluosaston laatima normiasiakirja. Normissa on kuvattu kattavasti toiminnan ja resurssien suunnittelun ja seurannan prosessi, laadintavastuut, aikataulut ja tuotteet Puolustusvoimat-tasolla. Pääesikunnan suunnitteluosasto ohjeistaa jokaisen TRSS-tuotteen laadinnan yksityiskohtaisesti saatuaan siihen perusteet valtionhallinnosta, puolustusministeriöstä ja puolustusvoimien johdolta. Ohjeissa kerrotaan laatimisvastuut sekä -aikataulu pääesikunnan osastoittain ja tulosyksiköittäin. Prosessin keskeisimmät tuotteet ovat:

- toimintasuunnitelma TOSU
- tulosneuvottelut TUNE
- tulossopimus TUSO
- kehysehdotus KEHE
- talousarvioehdotus TAE
- lisätalousarvioehdotus LTAE
- tilijaottelun muutokset ja muutosesitykset
- talousarvion toimeenpanoasiakirja TPA
- kuukausiraportti KURA
- tulosraportti TURA
- vuosiraportti VURA
- tilinpäätös ja toimintakertomus -asiakirja TP
- vuosikertomus
- henkilöstötilinpäätös HTP
- ajantasaiset tiedot SAP - järjestelmässä.



Kuva 8. Puolustusvoimien TRSS-tuotteet esimerkkivuonna 2014 (Puolustusvoimat 2015)

Johtosuhteiden ja linjaorganisaation mukaisesti kunkin puolustushaaran johtoesikunnat ohjaavat ja johtavat alaisiaan joukkoja toiminnan ja resurssien suunnittelun sekä seurannan prosessissa. Ilmavoimien esikunta käskää Puolustusvoimien johdolta saamansa tulostavoitteet alajohtoportailleen tehtävinä ja resursseina. Alajohtoportaat toteuttavat omaa TRSS-prosessiaan suunnittelemalla, toteuttamalla ja raportoimalla tuloksista takaisin Ilmavoimat-tulosityksikötasolle. Ilmavoimien esikunta on Ilmavoimien johtoesikunta, ja Ilmavoimien komentaja on vastuussa Puolustusvoimien komentajalle tulostavoitteiden toteutumisesta. Lennostollinen TRSS-prosessi noudattelee johtoesikunnan ohjeita ja aikatauluja omassa TRSS:n vuosirytmissä. Ilmavoimien esikunta ei ole laatinut omaa TRSS-normiasiakirjaa, kuten ei myöskään lennosto, vaan prosessin perusteet ja kuvaukset saadaan lennostotasolle saakka suoraan Pääesikunnan normista.

Toimintasuunnitelma on Puolustusvoimien ja sen tulosityksiköiden toiminnan ja resurssien suunnittelun keskeisin asiakirja. Toimintasuunnitelma laaditaan viiden vuoden suunnittelukaudelle. Kaksi ensimmäistä vuotta suunnitellaan tarkkuudella, jossa on otettu huomioon tehtävien ja resurssien sisältämä palvelutarve. Kolme jatkovuotta suunnitellaan saatujen suunnitteluperusteiden ja resurssien mukaisesti, painottaen muutostekijöitä. Suunnittelussa tulee painottaa kahden vuoden tarkkaa suunnittelua kaikissa tulosityksiköissä. Puolustusvoimien toimintasuunnitelman sisältä ei ole julkinen, vaan sen käyttöä on Julkisuuslain 24.1. § 10 k perusteella rajoitettu. (Puolustusvoimat 2015.)

Vuoden 2019 määrärahaehyksen suunnittelu on alkanut jo vuonna 2014 syksyllä puolustusvoimien kehusehdotuksessa ja toimintasuunnitelmassa vuosille 2016–2019. Silloin tarkassa valmistelussa ovat olleet vuodet 2015 ja 2016 ja jatkuvuosina kolme seuraavaa vuotta (2017-2019). Jatkuvuosia ei suunnitella lennostossa yksikötasolla, vaan suunnittelu on kokonaisvaltaista muutostekijöiden enustamista ja arviointia. Lennoston yksikötasoinen valmistelu käynnistyy seuraavan vuoden talousarvioehyksen suunnittelusta maaliskuussa. Ilmavoimien esikunta kokoaa alustensa joukkojen talousarvioehdotukset ilmavoimalliseksi asiakirjaksi ja lähettää sen pääesikunnan suunnitteluosastolle.

Pääesikunnan suunnitteluosasto puolestaan kokoaa puolustusvoimien talousarvioehdotuksen. Ilmavoimien tarkentunut toimintasuunnitelmassa (TOSU) julkaistaan luonnosvaiheessa kesäkuussa, ja siinä ovat mukana tulevan vuoden lisäksi neljä seuraavaa suunnitteluvuotta. Toimintasuunnitelmassa jaetaan ilmavoimien joukoille tulostavoitteet sekä niiden saavuttamiseksi tarvittavat resurssit. Lennosto tarkastelee luonnoksen ja siinä esitettyjen tavoitteiden ja resurssien tasapainoa ja esittää Ilmavoimien esikunnalle tarvittavat muutosesitykset ja tarkennustarpeet syyskuussa komentajan johdolla. Ilmavoimien toimintasuunnitelma vahvistetaan ja ilmavoimien komentajan ja joukko-osastojen komentajien väliset tulosneuvottelut (TUNE) käydään lokakuun aikana. Määrärahakehysten valmistelu ja niiden jako toteuttavat siis aina hierarkkista järjestystä, joka on ylhäältä alas seuraava:

- valtioneuvosto
- valtiovarainministeriö
- puolustusministeriö
- pääesikunta
- ilmavoimien esikunta
- Karjalan lennosto
- lennoston alaiset yksiköt ja esikunnan osastot.

Puolustusministeriö toimittaa koko puolustushallinnon talousarvioehdotuksen valtiovarainministeriölle, joka aloittaa sisäiset budjettineuvottelut elokuun alussa. Ministeriöiden ja valtiovarainministeriön väliset talousarvioneuvottelut eli budjettiriihi pidetään elokuun puolessa välissä ja hallituksen esitys seuraavan vuoden talousarvioksi julkistetaan syyskuussa. Valtiovarainministeriö viimeistelee hallituksen talousarvioesityksen ja se esitellään valtioneuvoston yleisistunnolle. Tämän jälkeen esitys annetaan eduskunnan käsiteltäväksi heti eduskunnan syysistuntokauden alkaessa. Joulukuussa valtiovarainvaliokunta luovuttaa eduskunnalle mietintönsä esityksestä ja eduskunnan täysistunto hyväksyy lopullisen valtion talousarvion. (Valtiovarainministeriö 2018b.)

Tammikuussa laaditaan tulossopimus puolustusministerin ja puolustusvoimain komentajan välillä ja puolustusministeriö laatii hallinnonalan sisäisen toimeenpanoasiakirjan eduskunnan hyväksymän talousarvion perusteella. Toimeenpanoasiakirjassa vahvistetaan tulossopimuksessa sovitut tulostavoitteet ja jaetaan määrärahat. Hierarkian mukaisesti jokainen johtamistaso julkaisee oman, tarkennetun toimeenpanoasiakirjan alaisilleen joukoilleen, viimeisenä lennosto omille alaisilleen yksiköille ja esikunnan osastoille. (Puolustusvoimat 2015.)

Puolustusvoimissa kerätään toiminnan suunnittelun sekä seurannan kannalta merkittäviä tunnuslukuja. Tunnusluvut on määritetty TRSS-normissa ja niitä ylläpidetään pääosin PVSAP toiminnanohjausjärjestelmässä. Tunnuslukuja käytetään myös puolustusvoimien ulkopuolisen raportoinnin ja viestinnän tarpeisiin. Esimerkkinä tunnusluvuista voidaan mainita varusmiesten keskimääräiset maastovuorokaudet. Tieto kerätään samoilla kriteereillä kaikilta varusmieskoulutusta tekevilä yksiköiltä ja sitä voidaan käyttää toteuman seurannan lisäksi tavoitteen asettamisessa suunnitelmalukuna. Tunnusluvut voivat olla määrää tai laatua kuvaavia ja niitä voidaan kerätä suoraan PVSAP-järjestelmästä tai manuaalisesti. Vuodesta 2015 alkaen puolustusvoimien tunnusluvut jaetaan käytötarkoituksen mukaisesti kuuteen luokkaan seuraavasti (Puolustusvoimat 2015):

- puolustusvoimien tehtävät
- puolustusvoimien operatiivinen toiminta
- toimialojen päätunnusluvut, koko puolustushallinto
- toimialojen tunnusluvut valtionhallinto, puolustusvoimat virastona
- puolustusvoimien muut tunnusluvut, toimialojen tunnuslukuja
- puolustushaarojen omat tunnusluvut.

Puolustusvoimien rahoitus osoitetaan kokonaan valtion kehyksestä, toiminnasta ei kerätä erillistä veroa tai käyttäjämaksuja. Toiminnan erikoispiirteenä on, että asiakas-käsitettä on vaikea määrittää verrattuna esimerkiksi kuntaan, joka palvelee asukkaitaan ja saa tulorahoitusta veroina ja käyttäjämaksuina. Puolustusvoimien asiakkaita ovat Suomen valtio ja veronmaksajat. Vaikka Hornetin lentotunnille voidaan laskea hinta, sitä ei voi verrata liiketaloudelliseen suoritteeseen eikä sitä voi laskuttaa suoraan asiakkailta. Puolustusvoimien suoritteet tai tehtävien tuotokset määritetään turvallisuus- ja puolustuspoliittisin perustein.

Suunnitelmat ja tunnusluvut tallennetaan PVSAP-järjestelmään BPC (SAP Business Objects Planning and Consolidation) -työkalulla. TRSS-raportointi tehdään PVSAP raportointityökaluilla. Suunnittelu järjestelmän käytöstä lennostossa vastaa taloussuunnittelija. Raportointisovellusten käyttöä on laajennettu jonkin verran myös lennoston yksiköihin määrärahan haltijoille.

3.4 Karjalan lennoston budjetointiprosessi

Lennostoa johtaa komentaja ja hänen ensimmäinen sijaisensa on esikuntapäällikkö. Komentajan johtoryhmä koostuu lennoston yksiköiden ja esikunnan osastojen päälliköistä, joilla on vahva substanssiosaaminen omasta toimialastaan. He ovat yksiköidensä esimiehiä ja määrärahanhaltijoita ja heidän tehtävänkuviinsa sisältyy lennostolliseen TRSS-prosessiin osallistuminen. Heidän tulee laatia johtamiensa yksiköiden määrärahan käyttö- ja hankintasuunnitelmat sekä seurata ja ohjata niiden toteutumista. TRSS-prosessia johtaa lennostossa operatiivisen osaston päällikkö apunaan taloussektori. (Karjalan lennosto 2017a.)

Lennoston yksiköiden päälliköt, osastopäälliköt ja sektorijohtajat, jotka osallistuvat budjetointiin, ovat pääosin sotilasvirkoja. Poikkeuksena on talouspäällikkö, joka on siviilivirka. Sotilasviroille on tyypillistä nopea tehtävänkierto, etenkin johtotehtävissä. Tehtävästä riippuen tehtävänhoitajat voivat vaihtua jopa kahden vuoden välein, kun taas toiset voivat olla samassa tehtävässä useita vuosia. Vaihtelu on suurta ja tulee esille erityisesti joukko-osastotasolla, jonne vastavalmistuneet upseerit tulevat palvelukseen. Tehtävänhoitajien nopea vaihtuvuus on erityispiirre, joka vaikuttaa budjetointiprosessin laatuun. Uusien tehtävänhoitajien talouden perusosaaminen ja tehtäviin perehdyttäminen ovat merkittävässä asemassa.

Lennoston TRSS-prosessin asiakirjat laaditaan puolustusvoimien normin mukaisesti, kuten kappaleessa 3.3 on esitetty. Lennostollisia suunnitteluasiakirjoja ovat toimeenpanoasiakirja TPA, jolla vah-

vistetaan toimintavuoden määräraha-kehäykset lennoston yksiköille ja esikunnan osastoille, talousarvioehdotus TAE, jolla esitetään muutostarpeet seuraavan vuoden kehäykseen sekä lennoston toimintakäsky, jolla toimeenpannaan toimintavuoden tehtävät ja tavoitteet. Seurannan asiakirjoja ovat puolestaan tulosraportti TURA, joka laaditaan kuluvasta vuodesta heinäkuun lopun tilanteesta sekä VURA, joka on vuosiraportti. Tulosraportti on poikkeamaraportti, jolla tuodaan esille mahdolliset kuluvan vuoden toimintaan liittyvät haasteet ja suunnitelmapoikkeamat. Vuosiraportti on puolestaan toimintakertomus kuluneen vuoden tavoitteiden toteutumisesta sekä määrärahan käytöstä. Vuosiraporttiin liitetään myös henkilöstötilinpäätöksen tiedot. Ilmavoimien toimintasuunnitelma TOSU antaa suunnitteluperusteet tulevalle vuodelle sekä neljälle seuraavalle jatkovuodelle. Lennoston vastine toimintasuunnitelmalle on toimintakäsky TOKKY, jolla komentaja jakaa tulevan vuoden tehtävät yksiköille.

Määrärahanhaltijoiden vastuut ja veloitteet määrärahojen käyttöön ja seurantaan määritellään toimintakäskyssä, toimeenpanoasiakirjassa sekä lennoston työjärjestyksessä. Talussektori ylläpitää tilannekuvaa määrärahatilanteesta yhteistyössä yksiköiden kanssa. Yhteisiä lennostollisia tarkastelutilaisuuksia järjestetään noin kolme kertaa vuodessa. Näihin tilaisuuksiin osallistuu komentajan johtoryhmä vahvennettuna tarvittavilla asiantuntijoilla. Yksiköt ja esikunnan osastot tuovat esille mahdolliset suunnitelmapoikkeamat kuluvalta kaudelta sekä mahdolliset lisätarpeet tai uudelleenkohdenukset. Tilaisuuksista laaditaan päätösasiakirja, jossa esille nousseet kohdat on priorisoitu ja hyväksytetty lennoston komentajalla. Jos vuoden aikana huomataan muutoin budjetin toteumassa poikkeamia, tarkastellaan ne operaatiopäällikön ja talussektorin toimesta, esitellään komentajalle ja päätetään korjaavista toimenpiteistä. Tarvittaessa pyydetään ohjeistusta Ilmavoimien Esikunnalta.

Suunnitelmätieto kootaan yhteistyömenetelmällä, johon osallistuvat lennoston yksiköiden ja esikunnan osastojen määrärahanhaltijat. Määrärahanhaltijoilla on vastuu oman yksikkönsä ja toimialansa lakisääteisten tehtävien ja tulostavoitteiden toteutumisesta ja siihen tarvittavien varojen suunnittelusta. Esimerkiksi varusmieskoulutuksen menot budjetoidaan Suojauskompaniassa, joka vastaa asevelvollisten koulutuksesta ja henkilöstöalan menot esikunnan henkilöstösektorilla. Näin varmistetaan, että määrärahojen käytön suunnittelusta vastaa aina kyseessä olevan substanssin asiantuntija, joka varmistaa resurssien kustannustehokkaan käytön. Lennostollisesti kaikkia koskevat, yhteiset erät suunnitellaan pääsääntöisesti esikunnan talussektorin toimesta, tällaisia eriä ovat esimerkiksi puhelin- ja tulostuskustannukset. Määrärahan suunnittelussa ja käytössä tulee aina ottaa huomioon momenttiperustelut ja valtionhallinnon ja puolustusvoimien hankintamääräykset ja -sopimukset sekä matkustamiseen liittyvät ohjeet.

3.5 Talousosaamisen uudet vaatimukset

Taloushallinnon kehittyminen 1990-luvun paperittomasta kirjanpidosta 2020-luvun älykkääseen taloushallintoon on ollut suorastaan vallankumouksellista. Taloushallinnon sähköistyminen ja digitalisoituminen tarkoittaa sitä, että kirjanpidon tietovirrat kulkevat automaattisesti sähköisessä muodossa entisen manuaalisen paperitulosteiden käsittelyn sijaan. Kirjanpidon data muuttuu myös koko ajan nopeammaksi ja virheettömämmäksi, mikä parantaa organisaation toiminnan ohjautuvuutta ja

läpinäkyvyyttä. Älykkääksi taloushallinto muuttuu silloin kun taloushallinnon henkilöstö valjastetaan hallinnoimaan tekoälyä ja järjestelmiä ja kun dataa osataan käyttää raportoinnin kautta organisaation päätöksenteon tueksi. Rutiinitehtävien automatisointi sekä keskittäminen palvelukeskuksiin muuttavat taloushallinnon henkilöstön ajankäyttöä ja mahdollistaa heidän osallistumisensa kehittämistyöhön talouden asiantuntijoina. Talouden prosessit vaativatkin tarkastelua, koska työnkulut muuttuvat digitalisoitumisen myötä. Rutiinitehtävien poistuminen vaikuttaa työn mielekkyyteen, ihmisen älyä tarvitaan jatkossa enemmän järjestelmien ja teknologian ohjaamiseen sekä prosessien toimivuuden varmistamiseen. Tämä luo työntekijöille uusia haasteita ja mahdollisuuksia kehittyä työtehtävissään, mutta se vaatii myös uudenlaista osaamista. Taloushallinnon rooli muuttuu organisaatiota palvelevaksi asiantuntijatahoksi, joka osallistuu organisaation toimintaa tarjoten aikaisempaa syvempää talouden osaamista johdon päätöksenteon tueksi. (Kaarlejärvi ja Salminen 2018, 15–23)

Puolustusvoimien toiminnanohjausjärjestelmä PVSAP otettiin käyttöön vuonna 2004 ja siitä lähtien taloushallinnon digitalisaatio on edennyt huimaa vauhtia. Tänä vuonna on otettu ensimmäistä kertaa käyttöön myös ohjelmistorobotiikkaa Puolustusvoimien Palvelukeskuksessa matka- ja ostolaskujen käsittelyssä. Puolustusvoimissa siirryttiin keskitettyyn palvelukeskusmalliin 2010-luvun aikana. Henkilöstöalan ja talouden rutiiniluonteisia tehtäviä siirrettiin ensin Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukselle eli Palkeisiin ja vuonna 2015 perustettiin lisäksi puolustusvoimien oma sisäinen palvelukeskus Puolustusvoimien Palvelukeskus eli PVPALVK.

Talouden toimintatavat ovat muuttuneet lennostollisesti ja ilmavoimallisesti. Ennen palvelukeskusyhteistyötä puolustushaaraesikunnat ohjeistivat ja koordinoivat alaistensa joukkojen talouden hoitoa. Joukko-osastoissa asiatarkastettiin ja menohyväksyttiin laskut maksuun ja prosessi oli kokonaisuudessaan omassa hallinnassa. Palvelukeskusyhteistyö muutti tätä toimintatapaa siten, että tänä päivänä ohjaava rooli on palvelukeskuksilla. Lennostossa tämä vaikuttaa talouden tehtäviin siten, että rutiinitehtävien suorittaminen on vähentynyt ja taloushallinnon rooli on muuttunut ohjaavaksi ja suunnitteluun painottuvaksi.

Lennostollinen hankintanormi määrittelee määrärahanhaltijoiden hankintaoikeudet ja euromääräiset rajat. Hankintatilaukset ja laskut käsitellään sähköisesti ja laskujen asiatarkastus ja menohyväksyntä on keskitetty Puolustusvoimien Palvelukeskukseen. Varsinaisen maksuunpanon suorittaa puolestaan Palkeet. Sähköisessä järjestelmässä laaditussa hankintatilauksessa määritetään hankinnan tiliöinnit etukäteen valmiiksi ja jos toimitus vastaa tilausta, menee lasku maksuun automaattisesti. Samoin matkustamiseen liittyvät toimintatavat ovat muuttuneet. Ennen matkapyynnöt ja -laskut käsiteltiin kokonaan joukko-osastossa, jolloin esimerkiksi tiliöintivirheet voitiin helposti oikaista. Nyky-mallissa matkapyynnön laatijalla ja esimiehellä pyynnön hyväksyjänä on vastuu tiliöntien oikeellisuudesta. Jos matkalasku toteutuu teknisesti pyynnön mukaisesti, ei sitä käsitellä olleenkaan joukko-osaston toimenpitein vaan se menohyväksytään Palvelukeskuksessa, olipa tiliöinti oikein tai ei.

Muutokset toimintatavoissa ovat vaikuttaneet taloushallinnossa työskentelevien tehtävänkuviiin vaikka sitä ei ehkä ole vielä täysin ymmärrettykään. Laskujen käsittelystä ja tallentamisesta on siirrytty enemmän asiantuntijatehtäviin. Hankintasihteerin tulee hallita hankintalaki ja puolustusvoimien

toimintatavat perusteellisesti. Taloussihteeri toimii lennostossa matkanhallinnan asiantuntijana sekä keskeisimpänä yhteyshenkilönä Palvelukeskukseen. Joukko-osaston taloushallinnon tärkeimmäksi tehtäväksi nousee talouden ohjeistuksen ja järjestelmien hallinta sekä tämän tiedon eteenpäin vieminen joukko-osastossa. Taloushenkilöstön erityisosaaminen on taloudessa kun taas upseereilla se on kunkin omalla toimialalla; joukkotuotannossa, johtamisjärjestelmissä tai ilmataistelussa. Talouden, hankinnan ja suunnittelun asiantuntijoilla tulisi olla hallussaan paras tietämys talouden ja suunnittelun tietojärjestelmistä ja prosessien ohjeistuksesta. Heidän tulisi myös pystyä jakamaan ja perehdyttämään tietoa ja taitoa sitä tarvitseville. Jos prosessien halutaan toimivan tehokkaasti, tulee varmistaa, että kaikki siihen osallistuvat saavat käyttöönsä kullekin sopivat työkalut, tiedot ja taidot. Ketju on niin vahva kuin on sen heikoin lenkki.

Raudasoja ja Johansson (2009, 14–16) ovat listanneet ominaisuuksia ja asioita, joita esimiestehtävissä olevan henkilön tulisi hallita. Yksikön päällikkö on luonnollisesti oman yksikkönsä ja toimialansa asiantuntija, mutta hänen tulisi ymmärtää myös toiminnan ja talouden välinen yhteys sekä pystyä analysoimaan erilaisia kustannuksia ja syy- ja seurausyhteyksiä. Esimerkiksi huono työajan suunnittelu voi tuottaa kustannuksia yli- ja haittatyölisien kautta, mutta toisaalta se voi olla toiminnan sujuvuuden ja tavoitteen saavuttamisen kannalta perusteltuakin. Määrärahanhaltijan ei tarvitse olla taloushallinnon ammattilainen mutta hänen tulisi pystyä käyttämään hyödyksi talouden tuottamaa tietoa ja talousalan henkilöstön ammattitaitoa. Yksikön päällikön tulisi hallita keskeisimpiä talouden käsitteitä ja termejä, jotta kommunikaatio taloushallinnon henkilöiden olisi sujuvaa ja molempia osapuolia hyödyttävää. Talouden henkilöstö voi tuottaa toteumatietoa kuluneelta kaudelta ja ennusteita suunnittelun pohjaksi mutta tarvitaan yksikön päällikön substanssiosaamista kertomaan ja suunnittelemaan tulevan kauden toiminta ja tavoitteet. Yhteistyö tuo tässä parhaan tuloksen. Budjettia laatiessaan yksikön päällikön tulee osata suunnitella vastuualueensa toimintaa sekä lyhyellä että pitkällä aikavälillä sekä osattava ennakoida mahdollisten muutosten vaikutusta myös taloudellisesti. Sisäisen valvonnan sekä riskienhallinnan toiminnallisuuksien ymmärtäminen on esimiestehtävissä toimivalle perusedellytys. Puolustusvoimissa on vahva perinne toiminnan ohjaamiseen käskyjen, ohjeiden ja normien kautta. Talous ja hankintatoimi eivät ole tästä poikkeus ja yksikön päällikön tulee tuntea esimerkiksi hankintaan ja matkustamiseen liittyvä ohjeistus ja periaatteet.

Taloudessa ja henkilöstöhallinnassa on viime vuosina siirrytty pitkälti sähköiseen asiointiin ja itsepalveluun. Se hallinnollinen työ, jonka ennen tekivät osastosihteerit, on nyt jaettu työntekijöille ja heidän esimiehilleen itse tehtäväksi. Esimerkiksi matkapyynnöt ja -laskut sekä työaikakirjaaminen olivat aikaisemmin keskitetty sihteereille, joilla oli talouden perusosaaminen hyvällä tasolla. Tulevaisuudessa itsepalveluportaalit lisääntyvät yhä enemmän ja kaikkien työntekijöiden tehtäväkuvaan tulee sisällyttämään palvelussuhteeseen, työaikaan ja matkustamiseen liittyvää hallinnollista työtä. Tämä korostaa henkilöstön sekä tietotekniikan että talouden taitoja.

Toiminnan suunnittelussa ja budjetoinnissa lennoston yksiköiden ja toimialojen välinen yhteistyö on aina ollut tärkeää. Budjetin laadinta on yhteistyötä, jossa substanssin asiantuntijuus yhdistetään taloustietoon. Talouden tuki on raportointia menneestä ja arviolaskelmien laatimista tulevasta. Määrärahanhaltijan tulee ensin hallita ja ymmärtää hänelle annetut tavoitteet ja resurssit, tämän jälkeen

taloushallinto opastaa niiden muuttamisessa rahamittaisiksi. Valtionhallinnossa rahankäyttöä ohjaavat lukuisat momenttiperustelut, ohjeet ja määräykset. Taloushenkilöstö on velvollinen jakamaan tietoa rahankäytön ohjeistuksesta kertomalla mihin ja miten määrärahaa voidaan käyttää. Talouden ja suunnittelun prosessien laadun parantamiseksi talussektorin tärkein tehtävä on varmistaa, että prosessiin osallistuvilla on tarvittavat taloushallinnon tiedot ja taidot, jotta he voivat toimia esimiehinä ja määrärahanhaltijoina.

Digitalisaatio ja työtapojen kehittyminen luovat haasteen myös taloushallinnon tehtävissä päätoimisesti työskenteleville. Puolustusvoimissa on tarjolla PVSAP toiminnanohjausjärjestelmään liittyviä koulutuksia, jotka vaikuttavat myös talouden prosessien toimintatapoihin ja käytäntöihin. Talouden tehtävien positiot ovat pääsääntöisesti siviilivirkoja eikä Puolustusvoimissa ole tarjolla tälle henkilöstöryhmällä edellä mainittujen järjestelmäkoulutusten lisäksi muuta yleistä talouden koulutusta. Talouden ja hankinnan tehtävänhoitajat omaavat usein jopa kymmenien vuosien työkokemuksen omista työtehtävistään. Kokemus tukee asiantuntijuutta mutta toisaalta rutinoituminen ja sisäänpäin kääntyminen voivat hidastaa kehitystä. Työssä kehittymistä, uuden oppimista ja innovatiivisuutta ei pitäisi unohtaa taloushallinnossakaan.

4 TUTKIMUS JA TULOKSET

Tutkimuksellinen kehittämistyö lähtee organisaation kehittämistarpeista ja sen lähtökohta on yleensä käytännönläheinen. Kehittämistyössä ei riitä pelkkä nykytilan kuvailu tai selittely vaan tarkoituksena on pystyä luonnostelevaan uusia ratkaisuja ja vaihtoehtoja, joita voidaan aidosti ottaa käyttöön työyhteisössä. Tarkoituksena on löytää aiheesta olemassa olevaa tietoperustaa ja liittämään kehittämistyö tähän teoreettiseen tietoon. Tutkimuksellisessa kehittämistyössä ei tarkoituksena ole uusien teorioiden luominen vaan parhaimmillaan tuloksena pystytään mallintamaan olemassa olevia työelämän käytänteitä, luomaan käytännön teoriaa. Hiljaisen tiedon kerääminen ja kehittäjän kokemuksellinen ammattitieto luovat uutta silloin kun kehittämistyössä osataan käyttää eri tutkimusmenetelmiä monipuolisesti hyödyksi ja tutkimuksen tulokset tuodaan esille systemaattisesti, analyyttisesti ja kriittisesti dokumentoituina. Asiantuntijuuden ja osaamisen jakaminen työyhteisön käyttöön on kehittämistyön keskeisimpiä tavoitteita. (Ojasalo, Moilanen, Ritalahti 2014, 18–22.)

4.1 Tutkimusmenetelmänä tapaustutkimus

Tämän opinnäytetyön lähestymistapa on tapaustutkimus (case study). Tapaustutkimus soveltuu lähestymistavaksi kun halutaan ymmärtää kohdeorganisaation tilannetta syvällisesti ja löytää kehittämiskohteita tai tuottaa kehittämisehdotuksia. Tutkimuksen kohteena voi olla koko yritys tai sen osa, jokin palvelu tai tuote, toiminta tai prosessi. Tapaustutkimus ei siis välttämättä vielä ratkaise ongelmia, vaan tuo ne esiin ja luo niille ratkaisuehdotuksia. Tämän opinnäytetyön kohde on Karjalan lennoston talousarvioprosessi. (Ojasalo ym. 2014, 37.)

Tapaustutkimus tehdään aina nyt olemassa olevasta ja meneillään olevasta ilmiöstä. Tutkimuksen tavoitteena on kohteena olevan ilmiön syvälinen ja rikas kuvaaminen sen omassa luonnollisessa kontekstissaan eli ympäristössään. Tutkimuskohteita on tavallisesti vain yksi (case) mutta siitä saatava tutkimusaineisto voidaan koota käyttämällä useita eri tutkimusmenetelmiä ja lähdeaineistoja. Tapaustutkimusta lähellä olevia tutkimusmenetelmiä ovat kehittämistutkimus ja toimintatutkimus. Molemmissa tapauksissa tutkimuksen kohteen on aina yksi tapaus, joten niiltä osin ne ovat osaltaan tapaustutkimuksia. Kehittämistutkimuksessa pyritään saamaan aikaan muutos intervention avulla ja muutokselle asetetaan jokin mitattavissa oleva tavoite. Kehittämistutkimus puolestaan muuttuu toimintatutkimukseksi, jos tutkija itse on mukana toiminnassa ja toteutuksessa. (Kananen 2013, 54–57.)

Tämä opinnäytetyö on tapaustutkimus, koska minkäänlaista interventiota ei vielä tehdä eikä muutosta odoteta tapahtuvaksi. Työn tarkoitus oli ainoastaan kuvata nykytilannetta ja tuoda esille mahdollisia kehittämisen kohteita ja niille ratkaisuehdotuksia. Jos ratkaisuehdotukset pantaisiin käyttöön, voisi työstä jalostua kehittämistutkimus tai toimintatutkimus. Kehittämisehdotusten toimeenpano ja tulosten raportointi olisi luonteva jatkotutkimuksen aihe.

Tapaustutkimukselle on tyypillistä kerätä tietoa tutkittavasta tapauksesta monesta eri lähteestä. Siten pyritään saamaan aikaan mahdollisimman monipuolinen ja syvälinen kuvaus tutkittavasta kohteesta. Tavoitteena on, että eri menetelmillä kerätty tieto tukee tutkimusongelman ratkaisemista ja on siten samansuuntaista. Monilähteisyyden vaarana voi olla ristiriitaisuus verrattaessa eri tietolähteiden tutkimustuloksia toisiinsa (Kananen 2013, 77–80). Tutkimusmateriaalia kerättiin tässä tutkimuksessa kirjallisuustutkimuksella, teemahaastatteluilla sekä havainnoimalla. Kirjallisuustutkimus keskittyi budjetoinnin perusteorian määrittelyyn sekä organisaation omaan ohjeistukseen tutustumiin. Tutkijan omat havainnot perustuvat tutkijan omaan työkokemukseen. Teemahaastatteluihin valittiin tarkasti harkiten kolme henkilöä, jotka kaikki osallistuvat lennoston budjetointiprosessiin omien työtehtäviensä kautta. Haastateltavat ovat eri henkilöstöryhmien edustajia ja omaavat selkeästi erimittaiset työkokemukset. Heille lähetettiin etukäteen haastatteluteemat (liite 2). Teemojen avulla kartoitettiin haastateltavien työkokemusta ja koulutusta budjetoinnin tehtävissä sekä sitä, kuinka heitä oli perehdytetty talouden ja suunnittelun tehtäviin. Lisäksi keskusteltiin lennoston budjetoinnin nykyisistä toimintatavoista ja kehittämistarpeista. Haastattelut järjestettiin työpaikan neuvottelutilassa ja ne nauhoitettiin ja litteroitiin. Analysointi tehtiin teemoittelemalla. Haastateltavalla A oli kolmenkymmenen vuoden kokemus taloushallinnon tehtävistä, haastateltavalla B oli vuoden kokemus lennoston TRSS-prosessin tehtävistä ja haastateltavalla C oli noin kymmenen vuoden kokemus lennoston TRSS-prosessin tehtävistä.

4.2 Tutkimustulokset

Haastatteluista ja tutkijan omista havainnoista esiin nousseita teemoja olivat perehdyttämisen kehittäminen, talousosaamisen varmistaminen, ohjeistuksen selkeyttäminen ja lennostollisen prosessin vakiinnuttaminen. Tutkimustulokset painottuvat selkeästi osaamisen johtamiseen ja kehittämiseen.

4.2.1 Perehdyttäminen ja ohjeistus

Kun henkilö siirtyy määrärahanhaltijaksi tai esimiesasemaan, tulisi tehtävään perehdyttämiseen sisällyttää myös taloushallinto. Taloutta ja suunnittelua ohjaa suuri määrä lakeja, määräyksiä ja ohjeita. Lisäksi talouteen ja henkilöstöhallintaan liittyy myös omat tietojärjestelmänsä, joten informaatiota on tarjolla mittava määrä. Perehdyttämistä helpottavat ajantasaiset ohjeet, jotka ovat helposti löydettävissä esimerkiksi organisaation intranetistä. Taloushallinnon ja suunnittelun tehtäväkokonaisuudet ovat siinä määrin laajoja ja moniulotteisia, että usein myös henkilökohtainen ohjaus on tarpeen. (Raudasoja ja Johansson 2009, 175–176.)

Lennostossa uuden esimiestasoisien tehtävienhoitajan perehdyttäminen talouden ja suunnittelun tehtäviin on esimiehen vastuulla, mutta käytännössä perehdyttäminen tapahtuu edeltäjän ja taloussektorin henkilöstön toimesta. Perehdyttäminen aloitetaan tutustumalla kyseessä olevan yksikön sekä koko lennoston määrärahasuunnitelmiin, olemassa oleviin toimintatapaohjeisiin sekä tietojärjestelmiin. Talouden perehdyttämistä ei ole vakioitu eikä yhtenäistä kirjallista perehtymisohjeistusta talouteen ja suunnitteluun ole olemassa. Tässä on vaarana se, että perehdyttäminen jää muistinva-

raiseksi ja pintapuoliseksi. Ajanpuutteen vuoksi edeltäjän intressi on saada uusi tehtävänhoitaja perehdytettyä nopeasti yksikön perustehtävään ja talousasiat voivat jäädä jopa kokonaan käsittelemättä. Talussektoriin otetaan tavallisesti yhteyttä vasta siinä vaiheessa, kun edessä on ensimmäinen lennostollinen määrärahojen tarkastelutilaisuus tai jonkin TRSS-prosessiin liittyvän asiakirjan laadinta. Jotta näiltä pikatilanteilta vältyttäisiin, tulisi talouden perehdyttäminen pystyä yhdistämään uuden tehtävänhoitajan yleiseen perehdyttämiseen suunnitelmallisesti. Joskus myös oletetaan, että uusi tehtävänhoitaja hallitsee jo talouden tehtävät tai hän itse voi ajatella, etteivät ne edes kuulu hänen tehtäviinsä.

Haastatteluissa tuli esille, että edeltäjien perehdyttäminen talouden tehtäviin jää pintapuoliseksi. Haastateltavien tehtävänkuvauksissa TRSS-prosessiin osallistuminen ja vastuu kyllä mainitaan, mutta käytäntöön siitä ei ole apua. TRSS-prosessin normiasiakirja oli kaikille haastateltaville tuttu mutta paikallista, joukko-osaston omaa toimintatapaa siitä ei löydy. Perehdyttämisen tarve tuli selkeästi esille. Haastateltava C toivoi joukko-osaston omaa, lyhyttä ja napakkaa ohjetta, jossa olisi kuvattuna lennoston suunnittelun vuosikello, siihen liittyvät tuotteet sekä vastuulliset tehtävänhoitajat. Hän ehdotti myös, että vuosikello käytäisiin yhdessä läpi kerran vuodessa, esimerkiksi syksyn toimintansuunnittelutilaisuudessa, jossa on paikalla lennoston TRSS-prosessiin osallistujat. Haastateltava B toi saman ajatuksen esille siten, että talouden ja suunnittelun osaamista pitäisi pystyä laajentamaan yksikön päällikön lisäksi tämän sijaisena toimivalle ns. kakkosmiehelle. Haastateltava B esitti, että lennoston työjärjestys olisi sopiva paikka lennoston budjetointiprosessin peruskuvaukselle. Lisäksi matriisikuvaus tuotteista ja tekijöistä selkeyttäisi prosessiin osallistuvien rooleja. Erillistä normia ei haastateltavista kannattanut kukaan, virallisia käskyjä ja normikuvauksia oli heidän mielestään jo liiankin paljon. Yleisesti ohjeistus koettiin raskaaksi ja erityisesti haastateltava A kritisoi painokkaasti puolustusvoimien asiakirjoissa esiintyvää runsasta viiteasiakirjojen ja liitteiden määrää. Tutkijan omakohtaisena havaintona on tullut esille, että TRSS-prosessiin liittyvät tehtävät koetaan joskus välttämättömänä pahana, jotka aiheuttavat vain kiirettä ja lisätyötä. Tehtävänhoitajille kuuluvat vastuut ovat epäselviä, erityisesti uuden tehtävänhoitajan aloittaessa positiossaan. Myös haastateltava A toi tämän esille, hän kokemustensa perusteella TRSS-asioita ei koeta kovin tärkeiksi eikä niihin oikein paneuduta kunnolla.

Vuosittain toistuvien TRSS-prosessiin kuuluvien asiakirjojen laadintaohjeet ja määräajat tarkentuvat vasta kyseisen ohjeen saapuessa puolustushaaraesikunnalta, joka on puolestaan saanut ohjeistuksen Pääesikunnalta. Pääsääntöisesti laadinta-ajankohdat ovat kuitenkin vuosittain lähes viikon tai kahden tarkkuudella samat. Erityisesti seurannan asiakirjoihin, kuten vuosiraporttiin ja tulosraporttiin, kerätään tietoa lennoston jokaiselta yksiköltä ja toimialalta. Määräajat ovat tiukkoja ja usein raportointien ajankohta sattuu myös lomakausiin, tulosraportti heinäkuun loppuun ja vuosiraportti vuoden vaihteeseen. Jotta raportoinnin tietojen kokoaminen ja valmistelu olisi sujuvaa, tulisi sen olla jo vuoden mittaan käynnissä olevaa työtä ja tiedossa vastuuhenkilöllä tai hänen esimiehellään. Tähän ei päästä jos vastuut eivät ole kuvattuna työjärjestyksessä ja henkilöitten tehtävänkuvauksissa eikä niitä ole sidottu lennoston toimintakalenteriin.

Talouden ja TRSS-prosessin perehdyttämismvastuu tulee osoittaa edeltävälle tehtävänhoitajalle sekä taloussektorille ja luoda menetelmä, jolla perehdyttämisen toteutuminen varmennetaan. Tämä voisi tapahtua esimerkiksi kehityskeskusteluissa, jotka uuden työntekijän kanssa käydään puoli vuotta tehtävässä toimimisen jälkeen.

Taloussektorin tulee laatia talouden toiminnoista normia kevyempi infopaketti. Tähän tarkoitukseen sopisi esimerkiksi puolustusvoimissa vuonna 2017 käyttöön otettu uusi intranet-alusta. Uudistunut Tornin intranet mahdollistaa entistä versiotaan paremmin joukko-osastojen ja eri toimialojen omien sivustojen ja linkkiarkistojen rakentamisen. Tornin SharePoint-työtilat ovat myös täysin uusi toiminnallisuus, jonka käyttöä ollaan parhaillaan opettelemassa. Toimialojen sivustoille voi koota erilaisia esittelyjä, ajankohtaisia uutisia ja linkkejä. Tällaisia sivustoja on jo rakennettu, esimerkiksi puolustusvoimien henkilöstöhallinnon osalta. Työn tuki -sivustolta löytyy aikaisempaa helpommin työsuhteasioihin liittyvät asiakirjat ja ohjeistukset yhdestä paikasta.

Joukko-osaston sisäiselle talouden ja suunnittelun perehdyttämiselle tulisi luoda vakioitu menettelytapa. Talouden perehdytykseen kannatta luoda vakioitu esittelykokonaisuus, joka sisältäisi ainakin seuraavat asiakokonaisuudet:

- ilmavoimallinen/lennostollinen TRSS-aikataulu eli vuosikello ja siihen liittyvät
- vuoden kiertoon kuuluvat, joukko-osastotasolla laadittavat suunnittelun ja seurannan asiakirjat,
- ilmavoimien, lennoston sekä yksikön oma määrärahakehys; miten ne muodostuvat ja miten vastuu jakautuu,
- tehtävänhoitajan vastuut ja veloitteet prosessissa,
- lennoston hankinta-ohjeeseen ja matkustusohjeisiin tutustuminen,
- taloussektorin henkilöstöön tutustuminen sekä
- suunnittelun ja seurannan tiedonhallinnan menetelmiin sekä tietojärjestelmiin tutustuminen.

4.2.2 Talousosaaminen ja tiedon jakaminen

”Upseeriksi opiskellaan Maanpuolustuskorkeakoulussa Helsingissä. Osa opinnoista suoritetaan Maanpuolustuskorkeakoulun ohjaamina puolustushaara- ja aselajikouluissa. Sotatieteiden kandidaatin tutkinto (180 opintopistettä) suoritetaan kolmessa vuodessa ja sotatieteiden maisterin tutkinto (120 opintopistettä) työelämävaiheen jälkeen kahdessa vuodessa. Sotatieteiden kandidaatin tutkinnon jälkeen opiskelija syventää saamaansa opetusta 4 vuoden ajan työelämässä, jonka jälkeen opiskelijat komennetaan suorittamaan maisterin tutkintoa. Upseerin uraan kuuluu jatkuva täydennys- ja jatkokoulutus, mikä vaikuttaa myöhempään ylennyksiin ja uralla etenemiseen. Upseerien jatkotutkinnot ovat yleisesikuntaupseerin tutkinto ja sotatieteiden tohtorin tutkinto.” (Ammattinetti s.a.)

Yksiköiden päälliköillä eli määrärahanhaltijoilla on vahva substanssiosaaminen omasta toimialastaan. Upseerikoulutukseen sisältyvä taloushallinnon ja laskentatoimen opetus on kuitenkin varsin vähäistä. Haastatteluissa kävi ilmi, että TRSS-prosessia on opetettu upseerikoulutuksessa vain yksittäisten op-

pituntien verran. Opetus on keskittynyt puolustusvoimien vuosirytmien eli vuosikellon ja siihen liittyvien tuotteiden läpikäyntiin. Varsinaisesti taloushallinnon ja suunnittelun toimintatavat opitaan vasta käytännön työelämän tehtävissä. Näissä asioissa opastus on saatu taloussektorilta ja mahdollisesti edeltäjältä.

Valtion varojen käyttö vahvasti ohjeistettua ja sen tulee olla tuloksellista. Talousosaamisen vahvistaminen näkyisi budjetoinnin prosessin tuotteiden laadun parantumisena sekä taloudellisen ajattelun kehittymisenä. Yksiköiden päälliköillä on merkittävä vastuu yksikölleen osoitettujen resurssien ja määrärahojen oikeellisesta ja tehokkaasta käytöstä. He osallistuvat lennostolliseen TRSS-prosessiin ja tehtävästä riippuen heidän panoksensa TRSS-asiakirjojen sisällön tuottamiseen on merkittävä. Vaikka määrärahan käytöstä vastaavan henkilön ei välttämättä tarvitse olla taloushallinnon ammattilainen, on perusasioiden hallinnasta selkeää hyötyä työtehtävistä suoriutumisessa. Suunnitelmien laatu paranisi ja rahankäyttö tarkentuisi. Talousosaamiseen sisältyy myös hankintojen ja matkustamisen prosessien tunteminen. Tutkijan omien havaintojen mukaan ohjeisiin perehtymättömyys näkyy esimerkiksi siten, että puutteellisin tiedoin käynnistettyjä hankintoja joudutaan korjaamaan ja tarkentamaan sekä matkalaskuja oikaisemaan. Virheiden korjaaminen aiheuttaa turhaa työtä, jolta vältyttäisiin jos ohjeistus olisi sisäistetty ja epäselvissä tilanteissa otettaisiin yhteyttä taloussektoriin.

Kuten kappaleessa 3.5 todettiin, ovat joukko-osaston talouden tehtävien vastuut muuttuneet viime vuosina. Rutiiniluonteisia tehtäviä on siirretty palvelukeskukseen ja hallinnollista työtä on jaettu työntekijöille ja esimiehille itsepalveluna suoritettaviksi. Tämä korostaa taloussektorin roolin muuttamista enemmän ohjaamiseen ja asiantuntijuuteen. Talouden henkilöstön tulee hallita oman toimialansa ohjeistus syvällisesti ja pystyä jakamaan tietoa eteenpäin sitä tarvitseville. Talouden henkilöstö on velvollinen opastamaan ja ohjaamaan muita toimialoja erikoisosaamisensa osalta.

Haastateltavien A ja B kanssa pohdittiin, miten talousosaamista voitaisiin vahvistaa. Molemmat haastateltavat toivat esille, että tarve lisäkoulutukselle on olemassa. Talouden osaamista koko puolustusvoimissa voitaisiin parantaa käyttämällä hyväksi sähköistä verkko-oppimisalustaa. Puolustusvoimien verkko-oppimisalusta PVMOODLE on ollut käytössä vuodesta 2011 saakka ja käyttöä jatketaan ainakin vuoden 2019 loppuun saakka, jolloin tarkastellaan mahdollisuutta liittyä valtionhallinnon yhteiseen verkko-oppimisympäristöön (Puolustusvoimat 2018). PVMOODLE:a käytetään yleisesti opiskeluun ja varusmiehet käyttävät sitä myös palvelusasioidensa hoitamiseen. Kehittämissuunnitelmissa esitetään, että taloudesta ja TRSS-prosessista laaditaan omat kurssikonaisuudet verkko-oppimisalustalle. Puolustusvoimien kirjanpito ja tilipuitteet, hankintatoimi, matkustaminen sekä toiminnan ja resurssien suunnittelu ja seuranta muodostaisivat luontevasti omat opintokokonaisuudet. Kun henkilö on hakeutumassa sellaiseen tehtävään, johon sisältyy esimiestehtäviä, määrärahanhallintaan tai hankintaa, tulisi hänen hakuvaiheessa osoittaa suorittaneensa tietyt peruskurssit ja verkkotentit, jotka katsotaan tarpeellisiksi kuhunkin tehtävään. Verkkokurssien avulla parannettaisiin henkilöstön ammattitaitoa. Tämä tukisi hakijaa uudessa tehtävässään ja keventäisi talouden ja TRSS-prosessin toimijoiden perehdytystyötä. Verkkokurssit vahvistaisivat myös käytäntöjen yhdenmukaistamista koko puolustusvoimissa.

Taloushenkilöstön osaamiseen liittyen haastateltava A toi esille hyvien käytäntöjen jakamisen. Ennen palvelukeskusmalliin siirtymistä ilmavoimilla oli toimintatapana järjestää kaikille ilmavoimien joukkojen taloushenkilöstölle oma neuvottelutilaisuus kerran vuodessa. Tässä tilaisuudessa käytiin läpi kaikille yhteisiä talouden ohjeistuksia ja toimintatapoja ja tilaisuudet olivat oiva tapa jakaa hyviä käytäntöjä. Myös yhteistyö kollegoiden kanssa vahvistui. Nämä tilaisuudet on korvattu vuodesta 2015 lähtien Puolustusvoimien Palvelukeskuksen järjestämällä kevät- ja syysseminaareilla. Tilaisuudet koostuvat kaikkien puolustushaarojen ja joukko-osastojen edustajat yhteen. Haastateltavan A mielestä tilaisuudet paisuvat liian suuriksi eikä aitoa keskustelua tästä syystä pääse syntymään. Aikaisemmin, kun koolla olivat vain ilmavoimien toimijat, saatiin aikaiseksi aitoa ajatusten vaihtoa ja tiedon jakamista, joka toi yhtenäisyyttä eri joukko-osastojen käytäntöihin. Eri puolustushaarojen välillä toiminnassa on yhteisistä ohjeista huolimatta erityispiirteitä. Erityispiirteet ovat juuri niitä asioita, jotka vaativat toimintatapojen yhteistä pohtimista ja tiedon jakamista kunkin puolustushaaran sisäisesti.

4.2.3 Budjetointi-ilmapiiri

Budjetointi on inhimillistä toimintaa, jota voidaan lähestyä myös käyttäytymistieteellisesti ilmapiirin kautta. Lennoston budjetointi-ilmapiirissä on tutkijan omien havaintojen perusteella havaittavissa pessimismisiä. Pessimismi tulee esille kommentoissa, joissa määräraha-kehityksiä vertaillaan lennoston eri yksiköiden välillä ja myös ilmavoimien eri joukkojen välisesti. Rahanjako koetaan joskus epätasa-arvoiseksi ja alibudjetoiduksi. Haastatteluissa tuli esille määrärahan niukkuuden tuoma pessimismi. Koska lennoston toiminta on vakiintunutta, ovat myös määräraha-kehitykset vuodesta toiseen hyvin samanlaiset. Kehys koettiin jäykäksi ja muutosten aikaansaaminen on hitaaksi. Vuosien mittaan lennoston yksiköiden kehukset ovat muuttuneet suhteellisen vähän. Haastatteluissa tuli esille myös kehysten ”nurinkurisuus”; suunnittelu on resurssi- eikä tavoitelähtöistä. Kehys ja tehtävät saadaan ylhäältä päin annettuna ja sisäinen jako jää lennostollisen prosessin vastuulle. Haastateltava B esitti vuosien varrella vakiintuneitten suunnitelmien purkamista ja tarkastelua nollabudjetoinnin periaattein.

Haastateltava A toi esille lennoston suunnittelutilaisuuksien hyvän hengen ja hyödyllisyyden sekä keskusteluilmapiirin avoimuuden. On hyvä, että kerran vuodessa järjestetään tilaisuus, jossa pääteemana on suunnittelu ja että sille annetaan aikaa. Tavallisesti joka syksyiset suunnittelutilaisuudet ovat kaksipäiväiset. Haastateltavat A ja B toivat molemmat esille, että ylimmän johdon vaihtuminen vaikuttaa aina myös ilmapiiriin ja budjetointityyliin. Tyyli voi vaihdella joustavasta tiukkaan. Myös resurssien niukkuus tuli esille ilmapiiristä keskusteltaessa. Tutkijan omien havaintojen perusteella budjetin niukka liikkumavara aiheuttaa kireyttä ja pessimististä asennetta. Lennoston kehukset ovat pitkälti lakisäateisten tehtävien myötä sidottu. Niukkojen resurssien jakaminen tasapuolisesti on haastavaa ja vuosittain kehukseen jää kohtia, jotka jäävät lähtökohtaisesti alibudjetoiduiksi. Tämä voi aiheuttaa kateutta ja epätasa-arvoisen kohtelun tuntemista.

Pessimismisiä ja epätietoisuutta voidaan parantaa tehokkaammalla tiedon jakamisella ja läpinäkyvyydellä. Määrärahan jakoperusteet tulisi olla selkeästi kuvattuja sekä ilmavoimien joukkojen että lennoston yksiköiden kesken.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Laadukas ja toimiva budjetointi on suunnitelmallinen prosessi, jossa toimintatavat tulee olla vakioituja ja kaikkien toimijoiden tiedossa. Aikataulut ja vastuut tulee olla myös selkeästi määriteltyjä. Budjetin perustehtävä on esittää organisaation tulostavoitteet ja perustehtävät rahamittaisina. Suunnitelman tulee olla läpinäkyvä ja tasapainoinen. Budjetointiprosessin perusta on hyvin järjestetty ja toimiva taloushallinto. Budjetointiin osallistuvien taloustaidot, tehtäviin perehtyneisyys ja yhteistyön merkityksen ymmärtäminen ovat seikkoja, jotka vaikuttavat budjetoinnin ja sen tuotteiden laatuun.

Karjalan lennoston budjetointiprosessi on pääosiltaan toimiva. Puolustusvoimien budjetointiprosessi on ohjeistukseltaan yhteneväinen kaikissa joukko-osastoissa, kaikilla on myös käytössä sama toiminnanohjausjärjestelmä sekä talouden toimintatapamallit. Puolustusvoimille, kuten koko valtionhallinnolle, on ominaista runsas ohjeiden, määräysten ja normien määrä. Yksittäinen joukko-osasto ei voi siis lähteä muuttamaan yhteisiä normeja ja järjestelmiä, vaan kehittämiskohteet on löydettävä sisäisestä toimintatavoista. Prosessin laatua voidaan parantaa oman toiminnan kehittämisellä. Tämän tutkimuksen tuloksena Karjalan lennoston budjetointiprosessista löydettiin seuraavat parannusehdotukset: perehdyttämisen kehittäminen, talousosaamisen varmistaminen, ohjeistuksen selkeyttäminen ja lennostollisen prosessin vakiinnuttaminen. Prosessin laadun parantuminen näkyy prosessin tuotteissa. Menneisyyden analyysit tulee perustua täsmälliseen ja oikeaan kirjanpidon informaatioon ja tulevaisuutta on osattava ennakoida tunnistamalla toimintaan vaikuttavia tekijöitä ja niiden aiheuttamia resurssitarpeita.

Budjetointi on joukkuepeli, kukaan ei pysty laatimaan lennoston budjettia itsekseen. Jotta budjetista tulisi kattava ja tasapainoinen ja jotta koko budjetoinnin prosessi toimisi sujuvasti, tarvitaan tietoa, taitoa ja yhteistyötä. Tiedon jakaminen ja vuorovaikutteisuus taloushallinnon ja yksiköiden välillä on tärkeää. Ei voida olettaa, että taloushenkilöstö hallitsee kaikkien lennoston eri yksiköiden toiminnot eikä myöskään että yksiköiden esimiehet hallitsevat talouden ohjeistuksen täydellisesti vaan kukin toimiala on asiantuntija omassa substanssissaan. Talussektorin tulisi panostaa perehdyttämiseen sekä tiedon ja tuen jakamiseen aikaisempaa enemmän. Avoin ja keskusteleva ilmapiiri vahvistavat budjetoinnin prosessiin osallistuvien osaamista ja sitoutumista. Syvempi ymmärrys tukee resurssien tehokasta käyttöä ja tästä tuloksena ovat laadukkaammat prosessin tuotteet.

Upseerien nopea urakierto aiheuttaa haastetta budjetoinnin tasalaatuiselle toteuttamiselle. Talouden perusosaamista koko puolustusvoimissa voitaisiin vahvistaa laajentamalla opetusta sähköiselle verkko-oppimislustalle ja luomalla talouden ja suunnittelun verkkokursseja. Kurssit tulisi suunnata henkilöille, jotka ovat hakeutumassa sellaisiin tehtäviin, joihin sisältyy TRSS-prosessin tehtäviä. Myös taloustoimialan tehtävissä työskentelevien jatkokoulutukseen tulisi kiinnittää huomiota.

Tämä tutkimus oli tapaustutkimus, joka keskittyi kuvaamaan nykytilaa ja tuomaan esiin kehittämiskohteita. Varsinaista interventiota ei tehty eikä myöskään muutosta odotettu. Työn johtopäätöksinä esiin tulleitten kehittämis ehdotusten implementointi eli toimeenpano olisi luonteva jatkotutkimus

tälle työlle. Esimerkiksi PVMOODLE opetuspaketin rakentaminen ja käyttöönotto tai budjetointi-ilmapiiiritutkimukset kaikissa ilmavoimien joukoissa voisivat olla tällaisia.

Työn aiheen rajaaminen oli haasteellista koska budjetointi on lopulta melko kokonaisvaltaisesti läsnä organisaation taloushallinnossa ja johtamisessa. Siihen liittyy pelkän laskentatoimen lisäksi osaamisen johtamista, tiedonhallintaa ja -jakamista sekä ilmapiiriin ja motivaation näkökulmia. Tärkein oivallus tutkijalle itselleen oli kehittämisen fokuosoituminen prosessin laadun parantamiseen. Tutkimuksen edetessä tuli esille, että perusasiat sinällään ovat kunnossa; lennoston määrärahojen suunnittelu, käyttö ja seuranta ovat lakien ja asetusten mukaisesti järjestetty. Kehittämisen konteksti onkin uusien ohjeiden laatimisen tai teknisten ratkaisujen sijasta inhimillisessä toiminnassa. Taloushallinnon automatisoituminen on muuttanut talouden tehtäviä enemmän asiantuntijaroleiksi. Tehtävänhoitajien tulee ottaa vahvemmin ohjaava ja opastava rooli myös siitä syystä, että prosessiin osallistuvat toimijat vaihtuvat usein. Uusi toimija tulee saattaa nopeasti ajantasalle TRSS-prosessin tehtävistä ja ohjeistuksista jotta joukkue pysyy aina yhtä vahvana.

LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT

AMMATTINETTI s.a. Upseerin ammatti. [Viitattu 2018-10-15]. Saatavissa: http://www.ammattinetti.fi/ammattit/detail/102_ammatti

ASETUS VALTION TALOUSARVIOSTA. L 1992/1243. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 2018-07-27]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921243>

ATKINSON, Anthony A., KAPLAN, Robert S., MATSUMURA, Ella Mae ja YOUNG, S. Mark 2012. Management Accounting. Information for decision making and strategy execution. Sixth edition. Pearson Education Limited.

ETELÄLAHTI, Pekka, KIVINIEMI, Markku, STRÖMBERG Erik ja VEHKAMÄKI, Pirkko 2008. Valtionhallinnon perusteet. Helsinki: Edita Prima Oy.

HAUKKA, Helena 2017. Taloushallinnon digitalisaatio johdon raportoinnissa. [Viitattu 2018-08-27]. Saatavissa: <https://www.tuokko.fi/taloushallinnon-digitalisaatio-johdon-raportoinnissa/>

IHANTOLA, Eeva-Mari 1998. Organisaation budjetointi-ilmapiirin ymmärtäminen holistisen ihmiskäsitksen pohjalta. [Viitattu 2018-10-15]. Saatavissa: http://lta.lib.aalto.fi/1998/1/lta_1998_01_a4.pdf

ILMAVOIMAT, 2018a. Ilmavoimien verkkosivut, joukko-osastot. [Viitattu 2018-2010-10]. Saatavissa: <https://ilmavoimat.fi/joukko-osastot>

ILMAVOIMAT, 2018b. Ilmavoimien verkkosivut, ilmavoimien historia. [Viitattu 2018-11-5]. Saatavissa: [https://ilmavoimat.fi/ilmavoimien-historia#Ilmavoimien%20alkuvaiheet%20\(1918\)](https://ilmavoimat.fi/ilmavoimien-historia#Ilmavoimien%20alkuvaiheet%20(1918))

JÄRVENPÄÄ, Marko LÄNSILUOTO Aapo, PARTANEN Vesa, PELLINEN Jukka 2015. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

KAARLEJÄRVI, Sanna ja SALMINEN, Tero 2018. Älykäs taloushallinto, automaation aika. Helsinki: Alma Talent.

KADETTIKUNTA RY 2016. Turvallisuuspolitiikan tietopankki. [Viitattu 2018-04-20]. Saatavissa: <http://www.turpopankki.fi/fi/index.php/sotilaallinen-maanpuolustus/puolustusvoimien-kokoonpano>

KANANEN, Jorma 2013. Case-tutkimus opinnäytetyönä. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja-sarja.

KARJALAN LENNOSTO, 2017a. Karjalan lennoston työjärjestys 2017. Saatavissa: Puolustusvoimat intranet.

KARJALAN LENNOSTO, 2017b. Karjalan lennoston toimeenpanoasiakirja 2017. Saatavissa: Puolustusvoimat intranet.

KARJALAN LENNOSTO, 2018. Joukko-osaston verkkosivut. [Viitattu 2018-05-27]. Saatavissa: <http://ilmavoimat.fi/karjalan-lennosto>

KOSKINEN, Ilpo, ALASUUTARI, Pertti ja PELTONEN, Tuomo 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere: Vastapaino.

KUNTALAKI 2015. L 2015/410. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 2018-11-22]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20150410#Pidp446346240>

KUNTALIITTO 2018. Budjetointi ja taloussuunnittelu. Verkkojulkaisu. [Viitattu 2018-09-27]. <https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu>

LAKI PUOLUSTUSVOIMISTA. L 2007/551. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 2018-06-27]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2007/20070551>

LAKI VALTION TALOUSARVIOSTA. L 1988/423. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 2018-07-27]. Saatavissa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1988/19880423>

MEKLIN, Pentti 2001. Valtiontalouden perusteet. Helsinki: Edita.

NEILIMO, Kari ja UUSI-RAUVA, Erkki, 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.

OJASALO, Katri, MOILANEN, Teemu, RITALAHTI Jarmo 2014. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

PUOLUSTUSMINISTERIÖ 2018. Puolustusministeriön hallinnonalan talousarvioehdotus vuodelle 2019. [Viitattu 2018-08-10.] Saatavissa: http://www.defmin.fi/files/4332/PLM_TAE_2019_lahetekirje.pdf

PUOLUSTUSVOIMAT 2015. Puolustusvoimien toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta. [Normi]. Saatavissa: Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä.

PUOLUSTUSVOIMAT 2017a. Puolustusvoimien toiminta. [Normi]. Saatavissa: Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä.

PUOLUSTUSVOIMAT 2017b. Henkilöstötilinpäätös 2017. [Verkkojulkaisu.] Saatavissa: https://puolustusvoimat.fi/documents/1948673/2267037/PEVIESTOS_Henkilostontilinpaaotos_2017/aef7c602-f7fc-4440-893f-54799f35918a/PEVIESTOS_Henkilostontilinpaaotos_2017.pdf

PUOLUSTUSVOIMAT 2018. PVMOODLE ylläpitösopimuksen jatkaminen. [Toimeksianto]. Saatavissa: Puolustusvoimien asianhallintajärjestelmä.

RIISTAMA, Veijo ja JYRKKIÖ, Esa 1996. Operatiivinen laskentatoimi. Perusteet ja hyväksikäyttö. 15. painos. Porvoo: WSOY.

RAJALA, Tuija ja TAMMI, Jari 2014. Budjetointia kuntien muutoskierteessä. Kunnallisan kehittämisen Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 81. [Viitattu 2018-09-30]. Saatavissa: <https://kaks.fi/wp-content/uploads/2014/08/Budjetointia-kuntien-muutoskierteess%C3%A4-.pdf>

RAUDASOJA, Kaisa ja JOHANSSON, Marja-Leena 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Juva: WS Bookwell Oy.

VALTIOVARAINMINISTERIÖ 2018a. Tutki budjettia. [Viitattu 2018-02-11]. Saatavissa: <http://www.tutkibudjettia.fi>

VALTIOVARAINMINISTERIÖ 2018b. Valtion budjetti. [Viitattu 2018-10-15]. Saatavissa: <https://vm.fi/valtion-budjetti>

VALTIONEUVOSTO 2018. Puolustusvoimille sata uutta virkaa. [Tiedote.] [Viitattu 2018-10-05]. Saatavissa https://valtioneuvosto.fi/artikkeli/-/asset_publisher/puolustusvoimille-sata-uutta-virkaa

LIITE 2: TEEMAHAASTATTELUN RUNKO

Koulutustausta ja työkokemus budjetoinnin tehtävistä

Onko sinulle selkeää, mitkä TRSS-prosessin tehtävät kuuluvat omaan tehtäväkuvaasi?

- Onko tehtävät kirjattu tehtäväkuvaasi?
- Miten edeltäjäsi perehdytti sinua TRSS-asioissa?
- Mistä muualta olet saanut neuvoja/ohjeistusta/mallia?

Millaisena koet tämänhetkisen ohjeistuksen?

- puolustusvoimallisen, ilmavoimallisen, lennostollisen

Mitkä tekijät vaikuttavat lennoston TRSS-prosessin sujuvuuteen?

- mitä muuttaisit?
- mitä pitäisit ennallaan?

Millainen budjetointi-ilmapiiri lennostossa on?

- millainen tyyli? tiukka vai joustava?
- millainen asema/rooli budjetoinnilla on?
- ihmisten välistä toimintaa
- voiko siihen vaikuttaa, miten?