

## **Tilinpäätösinformaatio Valtiokonttorin ja valtiovarainministeriön välillä**

Tino Ailio

Markus Kurki

29.4.2019



<b>Tekijä(t)</b> Ailio Tino, Kurki Markus	
<b>Koulutusohjelma</b> LIIPO	
<b>Raportin/Opinnäytetyön nimi</b> Tilinpäätösinformaatio Valtiokonttorin ja valtiovarainministeriön välillä	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 50 + 9
<p>Tämä opinnäytetyö on tehty toimeksiantona Valtiokonttorille. Työ pohjautuu valtiovarainministeriön Taloushallinto 2020 hankkeen synnyttämään tarpeeseen arvioida valtion tilinpäätöksen sisältöä ja tarkoituksenmukaisuutta. Valtiokonttori kokoaa valtion kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksistä ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi. Se toimitetaan valtiovarainministeriölle, joka käyttää sitä osana hallituksen vuosikertomusta. Valtiontalouden tarkastusviraston rooli on tarkastaa jo kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökset sekä myös varsinainen valtion tilinpäätös.</p> <p>Työn tavoitteena oli selvittää Valtiokonttorin tällä hetkellä tuottamaan tilinpäätösinformaatioon liittyvät tarpeet valtiovarainministeriön sekä Valtiontalouden tarkastusviraston osalta sekä selvittää tyydyttyvätkö nämä tarpeet ja onko kyseisillä toimijoilla kehitysehdotuksia tilinpäätöstä varten.</p> <p>Työ rajattiin koskemaan Valtiokonttorin tuottamaa ehdotusta valtion tilinpäätökseksi ja sen kehittämistä. Työssä keskityttiin vain Valtion taloushallinnon strategian 2020, 1 linjaukseen liittyviin kehitystoimiin. Opinnäytetyö toteutettiin kvalitatiivisella tutkimusotteella ja tutkimusmenetelmänä käytettiin teemahaastattelua. Tutkimuksessa haastateltiin valtiovarainministeriön viiden eri osaston edustajaa sekä yhtä Valtiontalouden tarkastusviraston edustajaa. Työn teoriaosuus koostuu tutkimuksessa mukana olleiden organisaatioiden ja niiden välisten suhteiden esittämisestä valtion kirjanpidon yleiskuvauksesta sekä valtion tilinpäätösprosessin kuvaamisesta kaaviolla ja kaavion arvioimisesta teorian avulla. Teoriaosuudessa käsitellään myös kvalitatiivista tutkimusprosessia ja käyttämiämme menetelmiä. Empiirinen osuus koostuu teemahaastatteluiden analysoinnista teemoittelun keinoin ja johtopäätöksistä sekä kehitysehdotuksista.</p> <p>Tutkimuksessa ilmeni, että tilinpäätösprosessi itsessään on toimiva ja Valtiokonttorin tuottama tilinpäätösinformaatio on sisällöltään laadukasta. Tarpeet tyydyttyvät osastoilla, joiden tietotarpeeseen tilinpäätösinformaation syvyys ja ajankohtaisuus on luonteeltaan riittävä. Tuloksien perusteella tilinpäätöksen rakenteeseen ei ole tarvetta tehdä liian suuria muutoksia ilman laadukasta alkuselytystä. Mahdollisia muutoksia tehdessä on tärkeitä pohtia tilinpäätöksen ja sen liitetietojen muodostaman kokonaisuuden luettavuutta sekä sen ensisijaista tehtävää eli valtion tilivelvollisuuden toteuttamista. Kehitysideoita tuli ilmi, niin analytyttisyyden, konserniajattelun, kuin automaation lisäämiseen liittyen. Myös tämän hetkiseen tilinpäätöksen kehittämistapaan ollaan tyytyväisiä. Taloushallinnon strategian 2020 sisältämät tavoitteet on pääosin saavutettu ja strategian seurantaryhmä lopetettiin vuoden 2018 lopulla. Opinnäytetyö aloitettiin joulukuussa 2018 ja haastattelut toteutettiin helmikuun 2019 aikana. Työ valmistui tavoitteen mukaisesti toukokuussa 2019.</p>	
<b>Asiasanat</b> Valtio, tilinpäätös, kehittäminen, julkinen sektori	

## Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Tutkimuksen tausta ja tavoite .....	1
1.2	Tutkimusongelma ja -tyyppi sekä menetelmät .....	2
1.3	Opinnäytetyön rakenne .....	2
2	Valtiovarainministeriö, Valtiokonttori ja Valtiontalouden tarkastusvirasto .....	3
2.1	Valtiovarainministeriö .....	3
2.2	Valtiokonttori .....	7
2.3	Valtiontalouden tarkastusvirasto .....	9
3	Yleiskuvaus valtion kirjanpidosta .....	12
3.1	Valtion kirjanpidon suurimmat muutokset .....	12
3.2	Valtiontalouden kirjanpitovelvollisuudet .....	13
3.2.1	Talousarviotalous kirjanpitovelvollisena .....	13
3.2.2	Talousarviotalouden ulkopuoliset rahastot kirjanpitovelvollisena .....	14
3.3	Valtion kirjanpidon järjestelyt .....	14
3.4	Valtion kirjanpidon tehtävät .....	15
3.5	Monenkertainen kirjanpito .....	17
3.6	Valtion tilinpäätös .....	18
3.7	Tilinpäätösanalyysit kirjanpitoyksiköissä .....	19
3.8	Erot julkisen ja yksityisen sektorin välillä tilinpäätöksessä .....	20
4	Valtion tilinpäätösprosessi .....	22
4.1	Prosessi yleisesti .....	22
4.2	Prosessin mahdollistaminen .....	23
4.3	Valtion tilinpäätöksen prosessikaavio .....	24
4.4	Prosessin mahdollistajat valtion tilinpäätöksessä .....	25
5	Haastattelututkimuksen toteutus .....	27
5.1	Laadullinen tutkimus .....	27
5.2	Kuvaus tutkimusmenetelmistä .....	28
5.3	Suunnittelu ja toteutus .....	31
5.4	Keskeiset tulokset teemoittain .....	34
5.4.1	Analyysissä käytetyt teemat .....	34
5.4.2	Teema 1. Tarpeet tilinpäätösinformaatiosta .....	35
5.4.3	Teema 2. Tilinpäätösinformaatioon liittyvien tarpeiden täyttyminen .....	37
5.4.4	Teema 3. Tilinpäätökseen liittyvät kehitysajat .....	39
5.4.5	Teema 4. Tilinpäätösinformaation kehittäminen aiemmin .....	41
5.4.6	Teema 5. Taloushallinnon strategia 2020 .....	43
6	Johtopäätökset ja pohdinta .....	45
6.1	Johtopäätökset ja kehitysajat .....	45

6.2 Tuloksien hyödynnettävyys toimeksiantajalle .....	47
6.3 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi .....	47
6.4 Oman oppimisen arviointi.....	49
Lähteet .....	51
Liitteet.....	55
Liite 1. Lyhenteet.....	55
Liite 2. Teemoittelu taulukko.....	56
Liite 3. Haastattelulomakepohja .....	58

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen tausta ja tavoite

Taloushallinto 2020 on valtiovarainministeriön (myöhemmin VM) 2012 asettama hanke, jonka tarkoituksena oli luoda valtion taloushallinnon strategia. Strategia sisältää tavoitteet seuraaville osa-alueille: vaikuttavuus, taloudellisuus ja tuottavuus, palvelukyky, sekä aikaansaannoskyky. Hankkeen visioksi muodostui: Taloushallinnosta talouden hallintaan. Vision toteuttamiseksi valtiovarainministeriö on päättänyt, että taloushallintoa lähdetään kehittämään viiden päälinjauksen mukaisesti, joiden mukaan vuoteen 2020 mennessä valtion taloushallinnossa:

1. tarjolla on taloustietoa, jolla tuetaan johtamista ja päätöksentekoa,
2. valtion taloushallinnossa on selkeästi jaettu työnjako, roolit, sekä vastuut, koskien palvelutuotantoa, kehittämistä, sekä ohjaamista,
3. hyödynnetään mahdollisimman paljon yhteisiä prosesseja ja Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen (myöhemmin Palkeet), roolia nostetaan taloushallinnon työtehtävissä, siirtämällä valtion virastoista taloushallinnon työtä palvelukeskukseen,
4. käytössä olevat taloushallinnon järjestelmät on keskitetty ja koko valtionhallinto käyttää niitä, sekä niillä tuetaan tiedolla johtamista
5. henkilökunnan osaaminen vaaditulla tasolla ja tukee valittua toimintamallia. (Valtiovarainministeriö 2014, 21.)

Linjauksen 1 mukaan lisätään taloustiedon tarjontaa ja hyötykäyttämistä suunnittelussa, seurannassa ja päätöksentössä. Tavoitteena on taloustiedon tarjontaa lisäämällä mahdollistaa tiedolla johtamista, lisäksi talous- ja tuottavuustiedon käyttämistä lisätään tulosohejauksessa. Myös taloushallinto pyritään toteuttamaan taloudellisemmin keinoin yhteisiä tietojärjestelmiä käyttäen sekä riskiperusteisuutta ja olennaisuuden periaatetta käytetään kaikissa toimissa laajemmin. Yksi keinoista, joilla strategiaa aloitettiin toteuttamaan, oli valtion tilinpäätöksen ja tilinpäätöskertomuksen aikataulun tiivistäminen sekä itse tilinpäätösaineiston sisällön ja tarkoituksenmukaisuuden arviointi. Lisäksi arvioidaan, onko mahdollista keventää aineistoa ja onko tapa tuottaa laskelmat tällä hetkellä optimaalinen. Tutkimuksessamme keskityimme linjaukseen 1, koska siihen liittyvät hankkeet koskien tilinpäätöksen aikataulun tiivistämistä sekä sen sisällön tarkastelua, ovat osittain niin VM:n, kuin myös Valtiokonttorin (myöhemmin VK) vastuulla. (Valtiovarainministeriö 2014, 22-24.)

Tämä opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Valtiokonttorille. Se on valtionvarainministeriön alaisuudessa toimiva valtion virasto. Sen tehtävänä on kehittää ja tuottaa valtionhallinnon sisäisiä palveluita. Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, onko Valtiokonttorin tuottama tilinpäätösinformaatio sisällöltään tarkoituksenmukaista ja tyydyttäväkö se valtiovarainmi-

nisteriön eri osastojen ja Valtiontalouden tarkastusviraston (myöhemmin VTV) tarpeet. Tavoitteena oli myös selvittää onko haastatelluilla yksiköillä toiveita, ja/tai parannusehdotuksia tilinpäätösinformaation suhteen.

## **1.2 Tutkimusongelma ja -tyyppi sekä menetelmät**

Tutkimusongelmana oli, että Valtionkonttori ei tiedä tarkalleen, mikä on tilinpäätösinformaation hyödynnettävyyden nykytila VM:ssä ja VTV:ssä. Tavoitteenamme oli selvittää nykyiset tarpeet ja mahdolliset uudet tilinpäätösinformaatioon liittyvät tarpeet VM:ssä ja VTV:ssä. Käytännössä tämä tarkoittaa eri osastoille relevanteimman tilinpäätösinformaation tunnistamista ja sen selvittämistä saavatko eri osastot nämä tarvitsemansa tiedot. Tavoitteena oli myös kerätä parannus-/kehitysehdotukset ja selvittää mahdolliset jatkotutkimusaiheet Valtiokonttorille.

Tutkimuksemme tyyppi oli kvalitatiivinen tutkimus ja tutkimusmenetelmänä käytimme teemahaastattelua. Tutkimusmenetelmän avulla pyrimme saamaan kuvaa siitä, missä suhteessa eri osastot hyödyntävät tilinpäätösinformaatiota. Tarkoituksenamme oli saada selville Valtiokonttorille tietoa siitä, millaisesta taloudellisesta tiedosta eri VM:n osastot hyötyvät parhaiten. Haastattelimme seuraavia VM:n osastoja: kansantalousoosasto, budjetti-osasto, valtiovarain controller –toiminto, valtionhallinnon kehitysosasto, julkisen hallinnon tieto- ja viestintätekninen osasto (myöhemmin JulkICT). Lisäksi haastattelimme Valtiontalouden tarkastusviraston edustajaa. Haastateltuamme osastot, litteroimme keräämämme materiaalin, jonka jälkeen analysoimme tiedot ja nostimme esiin mahdolliset kehityskohteet.

## **1.3 Opinnäytetyön rakenne**

Kappale yksi sisältää johdannon, jossa käsittelemme tutkimuksemme taustan ja tavoitteen, tutkimustyyppin, tutkimusongelman ja menetelmät sekä opinnäytetyömme rakenteen. Kappaleessa kaksi esittelemme Valtiokonttorin sekä valtiovarainministeriön sekä tilinpäätösinformaation liikkumiseen niiden välillä. Kolmannessa kappaleessa kerromme tilinpäätösinformaatiosta valtionhallinnossa ja luomme teoreettista viitekehystä tutkimuksellemme. Neljännessä kappaleessa käsittelemme valtion tilinpäätösprosessia. Kappaleessa viisi perehdymme tutkimustuloksiin ja analysoimme ne. Kuudennessa kappaleessa esittelemme johtopäätökset ja kehitysideat sekä arvioimme tutkimuksen luotettavuutta ja käymme läpi omaa oppimistamme. Liitteestä 1 löytyy lukijaa helpottava lista lyhenteistä, joita työmme sisältää paljon. Muut liitteet ovat käyttämämme teemahaastattelurunko ja täydennetty teemoittelutaulukko.

## 2 Valtiovarainministeriö, Valtiokonttori ja Valtiontalouden tarkastusvirasto

Tässä kappaleessa esittelemme toimeksiantajamme Valtiokonttorin, sekä tutkimuksessa haastateltavina olleet valtiovarainministeriön ja Valtiontalouden tarkastusviraston. Tutkimuksemme tuloksien ymmärtämisen kannalta on hyvä, että lukija saa tarpeeksi selkeän kuvan organisaatioiden toiminnasta. Kappaleessa 4.3 on kerrottu tarkemmin, kuinka ne toimivat osana valtion tilinpäätösprosessia. Organisaatioista on hyvä ymmärtää niiden keskinäinen hierarkia. Valtiovarainministeriö sopii Valtiokonttorin kanssa budjettivuoden tulostavoitteista ja niihin vaadittavista resursseista tulossopimuksella. Tavoitteiden toteutumisesta Valtiokonttori raportoi omassa toimintakertomuksessaan. (Valtiovarainministeriö 2019) Valtiontalouden tarkastusvirasto (myöhemmin VTV) taas on ulkopuolinen objektiivinen tarkastaja, joka voidaan mieltää tilintarkastus- ja valvontaorganisaatioksi.

### 2.1 Valtiovarainministeriö

Valtionvarainministeri johtaa valtionvarainministeriötä. Lisäksi kunta- ja uudistusministerin vastuualueelle kuuluu tällä hallituskaudella osa ministeriön asioista. Valtiosihteeri toimii kansliapäällikkönä ministeriössä ja häntä avustavat talouspolitiikan koordinaattori, alivaltiosihteeri ja hallintopolitiikan alivaltiosihteeri. Ministeriössä työskentelee noin 360 henkilöä. On otettava huomioon, että neljän vuoden välein käytävät eduskuntavaalit saattavat vaikuttaa ministeriön ministereiden lukumäärään.



Kuva 1. Valtionvarainministeriön organisaatiokaavio (Valtiovarainministeriö 2018a)

Kansantalousosaston tärkeimpiän tehtäviän on hallituksen talouspolitiikan valmistelu, talouden seuranta, analysointi, kehityksen ennustaminen ja kehitystä kuvaavien katsausten julkaiseminen. Kansantalousosaston tehtäviä ovat myös talouspoliittisten toimenpiteiden vaikutusten arviointi, kansantalouden näkökulman esiintuominen päätöksentekoa varten, Euroopan unionin talouspolitiikan valmisteluun osallistuminen ja valtion luottokelpoisuusluokitukseen liittyvien asioiden koordinointi Valtiokonttorin kanssa. Kansantalousosastolla on neljään yksikköä, Reaalitalouden yksikkö, Julkisen talouden yksikkö, Poliitiikka-analyyttisyksikkö sekä Tietopalveluyksikkö. (Valtiovarainministeriö 2018b)

Budjettiosasto laatii talousarvioesitykset. Osasto valmistele julkiseen talouteen liittyvää talouspolitiikkaa ja valmistele kehyspäätökset valtiontalouteen. Valtion kirjanpidon laskentatoimen ja taloussuunnittelun yleisistä perusteista vastaaminen kuuluu budjettiosastolle. Budjettiosaston tehtävänä on laatia valtion maksujen yleisistä perusteista ohjeita ja valmistella valtion maksuliikennettä ja valmiutta turvaavia sekä julkisen hallinnon tarkastustoimintaa koskevia asioita. Suomen kannan valmistelu EU:n talousarvion ja hallintoon kuuluu myös budjettiosastolle. Budjettiosastolla on viisi yksikköä, Finanssipolitiikka-, Rakenne-, Kunta-, Taloushallinto ja oikeus- sekä EU-yksikkö. Yksikköjen lisäksi on ryhmää; laskenta- ja sihteeriryhmät. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Valtionvarain controller -toiminto on riippumaton valvontaviranomainen sekä hallinnon ohjaaja, joka varmistaa valtion talouden- ja toiminnanohjauksen sekä raportointijärjestelmien laadun. Se varmistaa myös tilivelvollisuuden toteutumisen. Controller-toiminto vastaa siitä, että hallituksen vuosikertomus antaa oikeat ja riittävät tiedot valtion tuloksellisuudesta ja taloudesta. Valtion taloutta ja tuloksellisuutta koskevan raportoinnin ja arvioinnin sekä sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan ohjaaminen, yhteensovittaminen ja kehittäminen kuuluvat controller-toiminnolle. Controller-toiminto järjestää myös valtion EU-varojen valvonnan ja väärinkäytösten vastaisen toiminnan sekä raportoinnin. Euroopan aluekehitysrahaston, Euroopan sosiaalirahaston ja Euroopan unionin vähävaraisten avunrahaston osarahoittamien ohjelmien tarkastuksista vastaava tarkastusviranomaisyksikkö toimii myös controller-toiminnon yhteydessä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Vero-osto on hallituksen veropolitiikan asiantuntija, joka vastaa verojärjestelmän kehittämisestä sekä veropoliittisten toimenpiteiden vaikutusten arvioimisesta. Vero-osasto hoitaa Suomen ja muiden maiden välisien veroon liittyvien sopimuksien sekä verolain valmistelut. Lisäksi se osallistuu vero- ja tullihallinnon kehittämiseen ja edustaa Suomen näkökulmaa EU:n vero- ja tulliasioiden valmisteluissa. Vero-osasto koostuu kuudesta yksiköstä,



Henkilöverotus- , Elinkeinoverotus- , Arvonlisäverotus- , Tulli- , Valmisteverotus- ja Kansainvälisen verotuksen yksiköistä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Rahoitusmarkkinaosaston tehtävänä on luoda rahoitusmarkkinoille pelisääntöjä ja toiminnallaan rakenteita, jotta markkinat voivat toimia normaalisti. Ydinajatuksena on se, että rahoitusmarkkinaosasto toiminnallaan mahdollistaa sen, että kansalaiset voivat luottaa markkinoiden vakaaseen ja tehokkaaseen toimintaan. Valtiovarainministeriön rahoitusmarkkinaosasto vastaa toiminnallaan siitä, että ministeriön toiminta on arvostettua ja tuloksellista kansallisissa ja kansainvälisissä rahoituskysymyksissä. Rahoitusmarkkinaosasto koostuu kahdesta yksiköstä; Pääomamarkkinat- ja infrastruktuuriyksiköstä sekä Pankki- ja rahoitusyksiköstä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Valtiohallinnon kehittämisosasto vastaa nimensä mukaisesti valtiohallinnon kehittämisestä. Lisäksi hallintopolitiikan valmistelu ja toimeenpano sekä henkilöstövoimavarojen johtaminen kuuluvat osaston vastuualueisiin. Valtiohallinnon ohjausjärjestelmien ja rakenteiden kehittäminen kuuluu osastolle. Sille kuuluu myös yhteisten toimintatapojen ja valtion kilpailukyvyyn edistäminen työnantajana. Osasto pohjustaa valtiovirkamies- ja virkaehtolainsäädännön. Se myös tukee virastoja kehittämistoimissa niin johtamisen kuin henkilöstön saralla. Hankintatoimen ohjaukseen ja valtion kiinteistövarallisuuteen liittyvien asioiden valmistelu kuuluu myös valtiohallinnon kehittämisosastolle. Osasto koostuu neljästä yksiköstä, Hallinto-, Henkilöstö-, Konserni- ja Rakennepolitiikan yksiköistä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Valtion työmarkkinalaitos (VTML) toimii valtiohallinnon kehittämisosaston yhteydessä ja se vastaa yleisesti valtion työnantajapolitiikasta sekä neuvoo valtion virastoja koskien työnantajatoiminnassa. VTML edustaa valtiota työnantajana keskustason työmarkkinaneuvotte luissa. Valtiotyönantajan tulo- ja työmarkkinapolitiikkaan liittyvien edunvalvontaa koskevien asioiden valmistelu sekä yhteiskunnallisessa päätöksen teossa työelämään kuuluvien asioiden valmistelu ovat VTML:n tehtäviä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Kunnallisen itsehallinnon, kuntarakenteen ja kuntalainsäädännön kehittäminen sekä valtion ja kuntien välisen yhteistyön toimivuudesta huolehtiminen ovat kunta- ja aluehallinto-osaston tehtäviä. Kuntien hallintoa, henkilöstöä ja taloutta koskevien asioiden valmistelu sekä kuntatalouden arviointi ja seuranta ovat osaston vastuulla. Myös kuntatalousohjelman laadinta sekä valtion osuusjärjestelmän ylläpitäminen ja kehittämien ovat osastolle kuuluvia toimia. Pääministeri Sipilän-hallituksen vastuulla olevia keskeisiä uudistuksia ovat maakuntauudistus sekä tulevaisuuden kunta. Kunta- ja aluehallinto-osasto osallistuu

näiden hankkeiden valmisteluun ja osittain läpivientiin. Osasto koostuu kolmesta yksiköstä, Hallinto-, Rakenne ja talousyksikkö, Ohjaus-, digi- ja toimeenpanoyksikkö ja Rahoitus-, arviointi- ja tietoyksiköstä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

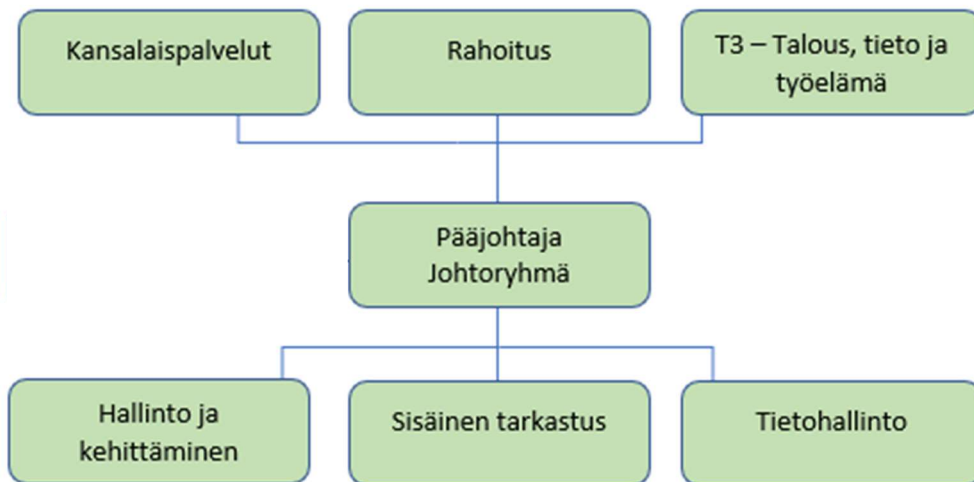
Kehittämisen ja hallintotoiminnan tehtäviin kuuluu vastata ministeriössä yleishallinnosta, taloushallinnosta, henkilöstöhallinnosta ja henkilöstön kehittämisestä, tietopalvelusta ja tietohallinnosta, viestinnästä sekä ministeriön hallinnonalan virastojen ohjauksesta ja hallinnonalan yhtiöiden, osakkuusyhtiöiden ja liikelaitoksen omistajaohjauksesta. Toiminto koostuu viidestä yksiköstä, Henkilöstöhallinnon-, Taloushallinnon-, Tiedon-, Viestinnän- ja Yleishallinnonyksiköistä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

Julkisen hallinnon tieto- ja viestintätekninen osasto (JulkiICT- osasto) toimintaan kuuluu kehittää julkisen hallinnon tietohallinnon, sähköisen asioinnin ja tietovarojen käyttöä. Valtionhallinnossa käytettävän tietohallinnon ohjaus sekä yhteisten kehittämishankkeiden yhteensovittaminen ovat osaston vastuulla. Valtion ja kuntien välisen tietohallinto yhteistyön edistäminen, yhteisten toiminnallisten ja teknisten ratkaisujen kehittäminen sekä julkisen hallinnon tietoturvallisuuden kehittäminen ja tietoturvallisuuden ohjaaminen valtionhallinnossa kuuluu osaston tehtäviin. JulkiICT- osasto koostuu kolmesta yksiköstä: Tietopolitiikan, Digitalisaation ja palveluiden ja turvallisuuden ohjausyksiköstä. (Valtiovarainministeriö 2018c)

EU- sihteeristölle kuuluu ministeriön johdon ja osastojen avustaminen ja neuvominen EU- ja kansainvälisissä asioissa. Sihteeristö myös avustaa valmisteluiden yhteensovittamisessa sekä yhteydenpidossa ministeriön ulkopuolelle. Kansainväliset rahoitusasiat-yksikkö avustaa valtiovarainministeriön johtoa kansainvälisiä rahoituslaitoksia, yhteistyöelimiä ja euroalueen vakautta koskevissa asioissa sekä valmistelelee asiat. (Valtiovarainministeriö 2018c)

## 2.2 Valtiokonttori

Valtiovarainministeriön hallinnonalaan kuuluva Valtiokonttori, on monialainen palveluvirasto, joka työllistää noin 300 henkilöä. Valtiokonttori tuottaa valtiolle sisäisiä talouteen ja henkilöstöön liittyviä konsernipalveluita. Virasto vastaa valtion lainanottamisesta, velan/kassanhallinnasta, sekä kirjanpidosta ja tapaturmakorvauksista. Valtiokonttorin vastuualueisiin kuuluvat myös kansalaisille myönnettävät sotilasvamma- ja rikosvahinkokorvaukset. Valtiokonttori vastaa myös valtion alaisuudessa toimivien virastojen ja laitosten tapaturma- ja vahinkovakuutuksista, sekä niihin liittyvistä työnantajapalveluista ja osallistuu henkilöstön työkyvyn ylläpitoon. (Valtiokonttori 2019a)



Kuva 2. Valtiokonttorin organisaatiokaavio. (Valtiokonttori 2019b)

Valtiokonttoria johtaa pääjohtajan avulla johtoryhmä johon kuuluu toimialajohtaja, sekä henkilöstön edustaja. Jokaisella toimialajohtajalla on vastuullaan yksi ylhäällä esitetyn kuvion osastoista. (Valtiokonttori 2019b)

Kansalaispalveluiden toimialan vastuualueisiin lukeutuvat korvauksien ja etuuksien hoitaminen, niin sotilasinvalidille ja veteraaneille, kuin heidän omaisilleen. Kansalaispalveluiden alaisuuteen kuuluu myös Kansalaisneuvontapalvelu, joka vastaa siitä, että kansalaiset löytävät julkishallinnon palveluita ja heitä niiden käytössä. Myös valtion virastojen ja laitosten tapaturma- ja vahinkovakuutukset, sekä niihin liittyvät työnantajapalvelut kuuluvat Kansalaispalveluiden alaisuuteen. (Valtiokonttori 2018a)

Valtiokonttorin Rahoitus-toimiala vastaa suuresta osasta valtion rahoituksesta. Velan- ja kassanhallinnan sekä valtion myöntämien lainojen, korkotukien sekä valtioneuvostojen hallinnointi kuuluu Rahoitus-toimialan piiriin. Valtiokonttorin Rahoitus-toimialan tehtävänä

on vastata erääntyvän valtionvelan ja talousarvion alijäämän rahoittamisesta, valtion lainanotolla. Myös joidenkin valtion rahastojen velanotto kuuluu toimialan vastuulle. Rahoitus-toimialan tehtävänä on myös ylläpitää valtionvelkaan liittyviä tilastoja (Valtiokonttori 2018b, 2017)

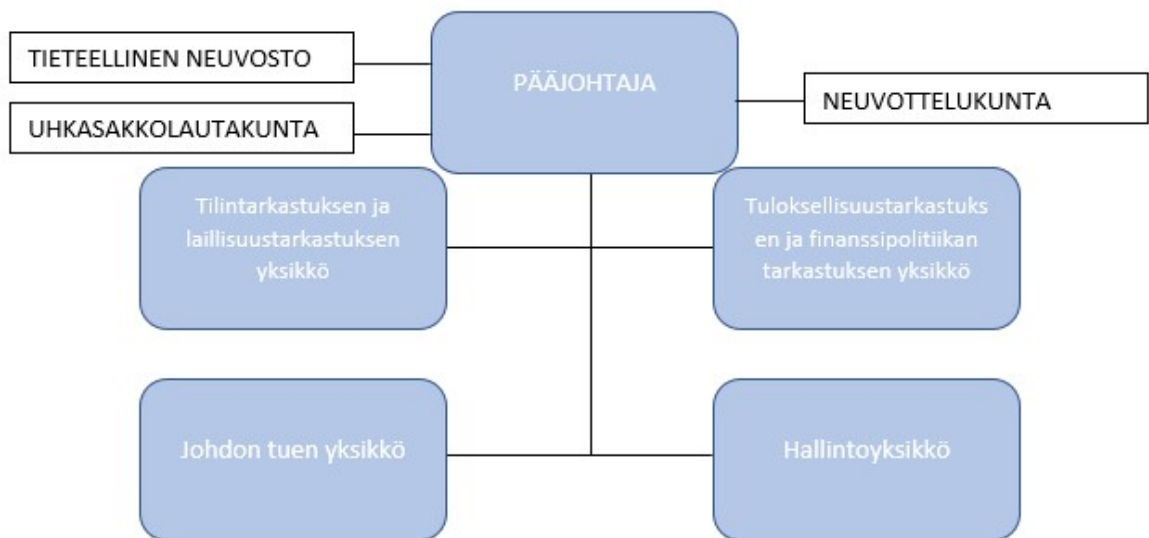
Talous, tieto ja työelämä tai T3, toimiala vastaa talous ja henkilöstöinformaation keräämisestä ja ylläpitämisestä valtionkonsernille, jotta informaatiota voidaan käyttää tukena johtamisessa ja päätöksenteossa. Myös valtion taloushallinnon prosessien ja hankkeiden kehitys ja ohjaus ovat osaltaan T3-toimialan vastuulla. Toimialan tehtäviin kuuluu palvella ministeriöitä ja niiden alaisuudessa toimivia hallinnonaloja sekä valtion eri virastoja, muun muassa talousjohtamiseen liittyvässä konsernitason tietotuotannossa. T3-toimialan vastuulla on myös kehittää taloushallintoa ja yhtenäistää prosesseja. Myös erilaiset kehittämishankkeet liittyen prosessien sähköistämiseen, palveluiden hankintaan sekä yhteisten tietojärjestelmien käyttöönottoon kuuluvat toimialalle. Tiedolla johtamisen edistäminen valtionhallinnossa on tärkeä osa toimintaa. Sitä toimiala edistää erilaisten hankkeiden kautta, joiden tavoitteena on saada tiedolla johtamisen tuloksia sekä tuottaa organisaatioille erilaisia analyysipalveluita, joita kootaan valtiokonsernin yhteisestä tietovarannosta. Toimiala tuottaa myös analyysipalveluita konserninohjauksen tarpeisiin. T3-toimialan tehtäviin kuuluu myös virastokohtaisten pilottihankkeiden täytäntöönpano, joiden tarkoituksena on löytää analysointikohteita, joita voidaan hyödyntää valtionhallinnon päätöksenteossa. Toimiala tarjoaa myös erilaisia HR-palveluita valtion ministeriöille, virastoille sekä laitoksille. Toimiala ylläpitää henkilöstökordinaattoriverkostoa, johon kuuluu noin 150 koordinaattoria, jotka toimivat eri hallinnonaloilla. Käytännössä henkilöstökoordinaattorin tehtäviin kuuluu valtion henkilöstön tukeminen erilaisissa muutostilanteissa. Toimialan asiakkaina ovat ministeriöt, virastot ja laitokset ja talousarvion ulkopuolella toimivat valtion rahastot. (Valtiokonttori 2018c)

Valtiokonttorin Sisäinen tarkastusosasto on organisaatiosta riippumaton toiminto, jonka tehtävänä on tarkastella Valtiokonttorin toimintaa objektiivisesti ja tukea eri toimialojen johtoa tavoitteiden saavuttamisessa. Tarkastus- ja konsultointipalveluiden avulla osasto auttaa Valtiokonttoria riskienhallinnassa, sisäisessä valvonnassa, toiminnan tehostamisessa ja sen tarkoituksenmukaisuuden ja riittävyyden valvonnassa. (Valtiokonttori 2018d)

Hallinto- ja kehittämistoimiala vastaa VK:lle kuuluvista kirjanpitoyksikön tehtävistä, eli käytännössä virastotason talous- ja henkilöstöhallinnosta. Toimialalle kuuluu myös VK:n työntekijätehtävät, riskienhallinta sekä viestintä. Tietohallinto-toimialalle kuuluu vastuu VK:n ICT-palveluista. (Valtiokonttori 2018e-f)

### 2.3 Valtiontalouden tarkastusvirasto

Valtiontalouden tarkastusvirasto eli VTV, on virasto, joka tarkastaa ja valvoo valtion taloudenhoitoa, omaisuudenhallintaa, finanssipolitiikkaa sekä puolueiden vaalirahoitusta. Lakiin perustuen VTV:n kuuluu varmistaa, että valtion varoja käytetään vastuullisesti eduskunnan osoittamiin kohteisiin. VTV:n tehtäviin kuuluu valvoa, että finanssipolitiikkaa hoidetaan kestäväällä tavalla. VTV:n tehtävänä on valvoa koko valtiontaloutta ja sillä onkin perustuslakiin nojaten laajat tietojensaantioikeudet eri valtion virastoihin. VTV:n merkittävänä tehtävänä on taata omalta osaltaan, että Euroopan unionin taloudenhoidossa sekä muussa kansainvälisessä yhteistyössä noudatetaan kestävän talouden, oikeusvaltion ja kansanvallan hyviä periaatteita. (VTV 2019a)



Kuva 3. Valtiontalouden tarkastusviraston organisaatiokaavio. (VTV 2019a)

VTV:ssä toimii neljä yksikköä, jotka vastaavat toiminnastaan pääjohtajalle. Yhteensä virastossa työskentelee noin 140 henkilöä. Viraston päätoimipaikka on Helsingissä ja lisäksi sillä on toimipaikat Oulussa ja Turussa. (VTV 2019a)

Tilintarkastuksen ja laillisuustarkastuksen yksikkö toteuttaa tilintarkastukset ja laillisuustarkastukset, jotka on päätetty viraston tarkastussuunnitelmassa. Yksikön tehtävänä on tarkastaa, että valtion ja kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökset antavat oikean ja riittävän kuvan. Myös valtion talousarvion noudattamisen valvominen kuuluu VTV:een vastuualueisiin. Tehtäviin kuuluu myös valvoa, että lakia noudatetaan puolue- ja vaalirahoituksessa asioiden suhteen. Yksikkö toimii myös asiantuntijana edellä mainittujen valvonnassa. Lisäksi yksikkö valmistelee valvontakertomuksen puolue- ja vaalirahoituksesta, joka annetaan eduskunnalle. (VTV 2019a)

Tuloksellisuus- ja finanssipolitiikantarkastuksen yksikölle kuuluu nimensä mukaisesti tuloksellisuuden tarkastaminen, mikä tarkoittaa sitä, että yksikkö valvoo valtion varojen käytön taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Finanssipolitiikantarkastuksessa ja -valvonnassa pidetään huolta siitä, että päätöksenteossa käytettävissä oleva informaatio on validia ja siitä, että päätöksissä noudatetaan lakia (finanssipoliittinen laki 869/2012) ja edistetään julkisen talouden vakautta ja kestävyyttä. (VTV 2019a)

Yksikön tuloksellisuustarkastusosasto kohdistaa tarkastusresurssinsa vain merkittäviin kohteisiin, jotka vaikuttavat valtion tuloihin, menoihin ja tapauksiin joissa käytetään huomattavia määriä valtion varoja. Valtionhallinnon sisällä toimivien tarkastuskohteiden toimintaa hoitavat yleensä useat viranomaiset yhdessä, tosin tarkastuksen kohteena voivat olla myös tahot, jotka toimivat valtionhallinnon ulkopuolella, mutta ovat valtionavun tai muun valtion tarjoaman taloudellisen tuen saajia. Tarkastukset voivat kohdistua muun muassa tarkastettavan kohteen toiminnan suunnitteluun, organisaatorakenteeseen, rahoitusjärjestelmään, toiminnan ohjaamiseen ja johtamiseen, toiminnan tulokseen ja vaikutukseen sekä toiminnan taloudellisuuteen ja tehokkuuteen. (VTV 2019b)

Yksikön finanssipolitiikan tarkastusosasto varmistaa osaltaan, että tieto, jota käytetään finanssipoliittisessa päätöksenteossa, on luotettavaa ja että finanssipoliittiset ohjausvälineet ovat toimivia ja vaikuttavia. Finanssipoliittisessa tarkastuksessa pyritään selvittämään, että valtion taloudellisesta tilasta sekä julkisen talouden kestävyydestä saadaan riittävä ja oikea kuva. Tarkastukseen kuuluu luotettavuuden arviointi koskien tietoja, joita käytetään veropolitiikassa. Tarkastuksia valmistuksia valmistuu noin 1-2 vuodessa, lisäksi osasto tuottaa tietoa finanssipolitiikan valvonnan käyttöön. (VTV 2019c)

VTV:n finanssipolitiikanvalvonnan yksikkö (VTV 2019d) arvioi ja valvoo seuraavia asioita:

- Julkisen talouden suunnittelua (myöhemmin JTS) laadintaa ja toteuttamista
- EU:n määrittämän vakaus- ja kasvusopimuksen noudattamista sekä EU-säännösten sopivuutta Suomen näkökulmasta
- julkiselle taloudelle asetetun keskipitkän aikavälin tavoitteen noudattamista ja siihen liittyvää korjausmekanismia
- ennusteiden realistisuutta, joita käytetään finanssipolitiikan perustana sekä makro- ja julkisessa taloudessa käytettävien ennusteiden luotettavuutta.

Finanssivalvonta yksikkö tuottaa toiminnastaan raportin puolivuositain. Vuodesta 2017 lähtien yksikkö on myös suorittanut asetukseen perustuvaa säännöllistä ennuisteiden jälkikäteisarviointia. Valtioneuvosto on velvollinen noudattamaan VTV:n julkisia kannanottoja

tai vähintäänkin ilmoittamaan julkisesti, miksi niitä ei ole noudatettu. Finanssipolitiikan valvonnan toiminta perustuu EU-direktiiviin, EU-parlamentin ja neuvoston asetukseen, finanssipoliittiseen lakiin, sekä valtionneuvoston asetuksiin. (VTV 2019d)

Johdon tuen yksikkö toimii pääjohtajan alaisuudessa ja avustaa strategisessa johtamisessa, suunnittelussa, kehittämisessä ja seurannassa. Yksikön vastuulla on myös VTV:n viestintä ja lisäksi se hoitaa kansainvälisiä asioita. Hallintoyksikön tehtäviin kuuluu viraston yleis- ja henkilöstöhallinto, taloushallinto ja ICT-palveluiden hoitaminen. Hallintoyksikkö toimii yhteistyössä tarkastusyksiköiden kanssa, valmisteltaessa viraston talousarvioehdotusta, toimintakertomusta sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaa. Yksikkö myös avustaa viraston muita yksiköitä yleisissä hallinnollisissa asioissa sekä tarjoaa niille myös oikeudellista neuvontaa. (VTV 2019a)

### 3 Yleiskuvaus valtion kirjanpidosta

Tässä kappaleessa kerromme valtion kirjanpitovelvollisuuksista, kirjanpidon järjestelyistä, valtion kirjanpidon tehtävistä, monenkertaisesta kirjanpidosta (liikekirjanpito, talousarvio tapahtumat, kirjaus esimerkit, kirjausperusteet), sekä valtion tilinpäätöksestä. Lisäksi kappaleessa käydään aluksi läpi suurimpia valtion kirjanpidon muutoksia. Kappaleen tarkoituksena on luoda lukijalle kuva siitä, kuinka valtion kirjanpitoa hoidetaan ja kuinka se johtaa tilinpäätökseen. Lopuksi kappaleessa kuvataan kuinka kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksiä analysoidaan ja mitkä ovat merkittävimmät kirjanpidon erot yksityisen ja julkisen sektorin välillä. Tilinpäätösprosessi kuvataan tarkasti kappaleessa 4.3.

#### 3.1 Valtion kirjanpidon suurimmat muutokset

Suurin uudistus valtion kirjanpidossa tehtiin vuonna 1998. Silloin talousarvion toteutumista seuraavan menettelyn, joka sisälsi hallinnollisen- ja talousarviokirjanpidon, lisäksialoitettiin soveltaa kirjanpitolain mukaisia liikekirjanpidon periaatteita. Käytännössä tämä toteutettiin lisäämällä asetukseen valtion talousarviosta (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243) määritelmät, taloushallinto-organisaatioista ja kirjanpitotapahtumista. Lisäksi asetukseen kirjattiin periaatteet kirjauksille, jaksottamiselle, taseen arvostamiselle sekä tilinpäätöksen laatimiselle. Jotta valtion tase olisi uudistuksen käyttöönoton yhteydessä arvostettu oikein, inventointiin valtion omaisuus vuoden 1997 tilikauden viimeisenä päivänä.

Valtion talousarviota koskevan asetuksen lisäksi myös valtion talousarviota koskeva laki (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423), ja Suomen perustuslaki (Suomen perustuslaki 731/1999) sisältävät valtion kirjanpidon ja talousarvion laadintaan liittyviä säännöksiä. Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori antavat myös määräyksiä ja ohjeita, joilla säädellään valtion kirjanpitoa. Myös valtion kirjanpitolautakunnan antamat lausunnot säätävät valtion kirjanpitoa. Lisäksi kirjanpilolaki ja -asetus vaikuttavat talousarviolouden ulkopuolella oleviin valtion rahastoihin. (Valtiokonttori 2019,13)

Valtion tilinpäätös muuttui vuosina 2004-2005 toteutetun tilivelvollisuus uudistuksen myötä siten, että edellisten vuosien siirretyt määrärahat sekä seuraavalle vuodelle siirrettävät määrärahat lisättiin talousarvion toteumalaskelmaan. Tiedot valtuuksien käytöstä virastoissa lisättiin myös toteumalaskelmaan. Vuonna 2010 muutettiin valtion talousarviolakia. Talousarvio asetuksesta siirrettiin lakiin säännös valtion taloushallinto-organisaation muodostamisesta. Samassa yhteydessä otettiin käyttöön käyttämään kirjanpitoyksikkö termi. Aiemmin käytettiin termiä tilivirastos. (Valtiokonttori 2019,13)



Vuonna 2016 talousarviolakia muutettiin. Tavoitteena oli keskittää kirjanpitoa, tilinpäätöksen laatimista ja eräitä muita taloushallinnon tehtäviä tietyille toimijoille. Näin ollen Valtiokonttorin antoi määräykset taloushallinnon tehtävien ja vastuiden, sekä palkanlaskennan tehtävien ja vastuiden jakamisesta Palkeiden ja valtion virastojen, sekä rahastojen välillä. (Valtiokonttori 2019,13)

### **3.2 Valtiontalouden kirjanpitovelvollisuudet**

Valtiontaloudella yleensä tarkoitetaan budjettitaloutta, joka sisältää eduskunnan päättämien talousarvion kuuluvien tuloarvioiden ja määrärahojen kokonaisuuden, ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen muodostaman kokonaisuuden. Valtiontalouteen ei lasketa Suomen Pankkia eikä Kansaneläkelaitosta, koska ne toimivat suoraan eduskunnan alaisuudessa. Lisäksi näiden laitosten varojen hankkimista ja käyttämistä ohjataan, niin lainsäädännöllä kuin myös valtiollisella päätöksenteolla. Erillislakiin perustuen nämä laitokset ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä, jotka jäävät valtiontalouden ulkopuolelle. Valtiontalouteen ei lueta kuuluvaksi erilaiset sosiaaliturvarahastot, yliopistot (irtautuivat 2010), valtionliikelaitokset ja valtionyhtiöt. Valtion liikelaitosten toiminnan perustana on liikelaitoksista annettu laki. Valtion yhtiöt ovat osakeyhtiöitä, joissa valtiolla on välitön osakeomistukseen perustuva määräysvalta. Hallitus ja eduskunta vaikuttavat näiden laitosten ja yhtiöiden toimintaan omistajaohjauksella näkökulmasta. Varsinaista konsernitilinpäätöstä, jossa yhdistettäisiin budjettitalouden sisältämät kirjanpitoyksiköt sekä talousarvion ulkopuolelle lukeutuvat valtion määräysvallassa olevat toimijat, ei kuitenkaan laadita. (Valtiokonttori 2019,14)

#### **3.2.1 Talousarvioletalous kirjanpitovelvollisena**

Valtion talousarvioletalous on itsessään talousyksikkö, joka on kirjanpito velvollinen. Käytännössä yksikkö jakaantuu eri hallinnonaloihin. Ne jakaantuvat erilaisiin virastoihin ja laitoiksi, jotka toimittavat valtion tehtäviä ja ovat vastuussa sen toiminnasta. (Valtiokonttori 2019,15)

Valtion keskushallintoon voi Suomen perustuslain 119 § mukaan kuulua valtioneuvoston ja ministeriöiden lisäksi laitoksia, virastoja ja muita toimielimiä. Viranomaisen ja virasto käsitteiden erottava tekijä on hyvä ymmärtää. Viranomaisen tarkoittaa yksikköä tai toimielintä, joka käyttää, joko lakiin perustuvaa päätäntävaltaa tai toimivaltaa. Viranomaisen voi olla viraston yksi osa, kun taas virastolla tarkoitetaan valtiohallinnon piiriin kuuluvaa itsenäistä toimintayksikköä, joka on perustettu lain tai asetuksen perusteella.

Viraston määritelmällä tarkoitetaan toimintayksikköä (Valtiokonttori 2019,15), jossa työskentelee virkamiehiä, jolle on säädetty hoidettavaksi lain mukaan viranomaiselle kuuluvia tehtäviä tai muita perustuslain mukaisia julkisia hallintotehtäviä ja, jolla on oma johto, joka käytännössä johtaa toimintayksikön toimintaa.

Talousarviolaissa laitoksella tarkoitetaan virastonkaltaista yksikkö, jonka toiminnan luonne ei ole niinkään hallinnointi vaan pikemminkin palvelutehtäviä. Lain mukaan valtioneuvoston ministeriöt sekä presidentinkanslia lasketaan virastoiksi. Talousarvioletalouden sisältämien kirjanpitoyksiköiden, kirjanpito ja maksuliike muodostavat yhdenmukaisen tehtävän, jonka ohjaamisesta ja valvomisesta vastaavat valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. Mainitut toimet ja tekijät muodostavat funktionaalisen organisaation, jotta kutsutaan taloushallinto-organisaatioksi. (Valtiokonttori 2019,15)

### **3.2.2 Talousarvioletalouden ulkopuoliset rahastot kirjanpitovelvollisena**

Lailla voidaan säätää valtion omistaman rahaston jättämisestä talousarvion ulkopuolelle, mikäli se on edellytyksenä sille, että valtion pysyvän tehtävän hoitaminen ei häiriinny liikaa. Jokainen valtion rahasto, joka on valtion talousarvion ulkopuolella on itsenäinen kirjanpitovelvollinen yksikkö. Näitä rahastoja on yhteensä 11 ja esimerkkinä mainittakoon Valtion asuntorahasto, Valtion eläkerahasto ja maatilatalouden kehittämisrahasto. (Valtiokonttori 2019,16)

### **3.3 Valtion kirjanpidon järjestelyt**

Valtion kirjanpito koostuu virastojen ja laitosten kirjanpidosta, talousarvion ulkopuolisten rahastojen kirjanpidosta sekä keskuskirjanpidosta. Keskuskirjanpito sekä virastojen ja laitosten kirjanpito koostuu liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta, kun taas talousarvion ulkopuolisten rahastojen kirjanpito koostuu vain liikekirjanpidosta. Edellä mainittujen kirjanpitoyksiköiden tilitetöiden lisäksi myös tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä kerätään valtion keskuskirjanpitoon. Valtuuksilla tarkoitetaan virastoille myönnettyjä valtuuksia tehdä sopimuksia ja antaa sitoumuksia, joiden aiheuttamia menoja varten tarvittavat määrärahat otetaan, joko kokonaisuudessaan tai osin tulevien vuosien tulo- ja menoarvioihin. (Valtiokonttori 2019,16 Laki valtion talousarviosta)

Virastoissa ja laitoksissa toteutetaan moniulotteista kirjanpitoa, joka sisältää talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon. Talousarviokirjanpidon näkökulmasta seurataan määrärahojen käyttöä sekä talousarviotulojen kertymistä, kun taas liikekirjanpidossa keskitytään tuottoi-

hin ja kuluihin sekä viraston tai laitoksen omaisuuden/pääoman muodostumiseen ja kehittymiseen. Erikseen myös seurataan valtuuksia sekä niiden käyttöä valtuusseurannalla. Sen järjestäminen on virastojen ja laitosten vastuulla. Lisäksi nämä yksiköt ovat velvollisia pitämään varasto- ja käyttöomaisuuskirjanpitoa, mikäli näillä on hallussaan vaihto- tai käyttöomaisuutta. (Valtiokonttori 2019,17)

Valtion rahastoihin, jotka toimivat talousarvion ulkopuolella sovelletaan kuitenkin talousarviolakeja ja säädöksiä ellei toisaalla laissa ole muuta säädetty. Kirjanpitoyksiköt vastaavat niille määrätyn rahaston maksuliikenteestä ja kirjanpidosta. Vastuuta valtion eläkerahaston varoista ei ole määrätty kirjanpitoyksiköille, koska sen varat ovat valtion talousarviotalouden kassassa. Rahastot on yhdistelty niitä hoitaviin kirjanpitoyksiköihin yhdystilinkautta, joka kuvaa rahaston saamista valtion kassasta. Rahastot voivat saada luvan VM:ltä käyttää sellaisia tilinpäätöslaskelmia, joilla voidaan kuvata paremmin rahaston todellista toimintaa sekä joita voidaan käyttää vertailuun samalla toimialalla toimivien yhteisöjen kanssa. (Valtiokonttori 2019,17)

Keskuskirjanpidossa yhdistellään virastojen ja laitosten liikekirjanpito, talousarviokirjanpito sekä valtuusseurannassa saadut tiedot ja näiden perusteella voidaan laatia pääkirjat liike- ja talousarviokirjanpidosta sekä laatia valtion tilinpäätös. Myös talousarvion ulkopuolella olevien rahastojen tilitiedot kerätään keskuskirjanpitoon. Valtiontalouden kuukausitiedotteessa raportoidaan keskuskirjanpitoon kerättyjen materiaalien perusteella laaditut laskelmat ja selvitykset, jotka ovat saatavilla Valtiokonttorin ylläpitämässä Netra tietopalvelussa. (Valtiokonttori 2019,17)

### **3.4 Valtion kirjanpidon tehtävät**

Kirjanpidon tehtävät koostuvat perinteisesti tuloslaskenta-, erilläänpito-, sekä hyväksikäyttötehtävistä. Valtion kirjanpidossa on myös sen erikoisen luonteen vuoksi oleellisena tehtävänä talousarvion toteutumisen seurantatehtävä. (Valtiokonttori 2019,18)

Valtion kirjanpidossa tuloksenlaskentatehtävää toteutetaan vuoden pituisissa tilikausissa, jotka päättyvät tilinpäätöksen laatimiseen. Tuloslaskentatehtävä jakautuu kahteen osaan, joista ensimmäinen on tuotto-kuluperusteinen tuloksenlaskenta ja toinen budjetointiperusteinen tuloksenlaskenta. Valtion talousarviolain 18. §:n perustuen, valtion tilinpäätöksen tehtäviin kuuluu oikean ja riittävän kuvan antaminen valtion taloudellisesta tilanteesta, sekä toiminnan tuloksellisuudesta. Näin ollen tilinpäätöksestä täytyy löytyä tiedot, joiden perusteella voidaan selvittää talousarviotalouden tuotto-/kulujäämä, taloudellinen asema tilikau-

den viimeisenä päivänä sekä budjetoinnin toteutuminen. Tilinpäätöksen liitteiden tehtävänä on täydentää tilinpäätöstä niin, että voidaan todeta tilinpäätöksen antavan riittävän ja oikean kuvan. (Valtiokonttori 2019,18)

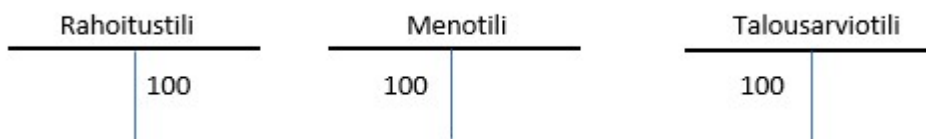
Kirjanpitovelvolliselle itsenäiselle talousyksikölle on asetettu vaatimuksia erilläänpito tehtävän toteuttamiseksi. Näitä ovat esimerkiksi omat rahavarat ja, että yksikkö on itsestään vastuullinen oikeushenkilö ja lisäksi näille yksiköille voidaan rekisteröidä kirjanpitoon omat tulot ja menot. Kirjanpidon tehtävänä on tosiperusteisten kirjausten avulla pitää talousyksiköiden rahavarat erillään toisten yksikköjen varoista. Valtion kirjanpidossa ensisijaisena tehtävänä on tunnistaa ja erottaa talousarviotalouteen kuuluvat tulot ja menot ja talousarvion ulkopuolelle kuuluvien talousyksiköiden erät ja pitää nämä erillä toisistaan. Toissijaisena tehtävä on pitää erillään talousarviotalouden sisällä olevien kirjanpitoyksiköiden varat ja velat. (Valtiokonttori 2019,18)

Valtion kirjanpidossa hyväksikäyttötehtävä jakautuu osaan perustiedon hyväksikäyttämiseen, sekä tilinpäätöksien ja niiden yhteenvetotietojen hyötykäyttämiseen. Perustietoa hyödynnetään muun muassa yksiköiden ja organisaatioiden toiminnan suunnittelussa ja seurannassa, sekä valvonnassa ja tiedottamisessa. Sidosryhmille taloudellista tietoa jaetaan tilinpäätöslaskelmien ja liitteiden muodossa. Kirjanpidon perustietoja käytetään hyväksi hallinnossa esimerkiksi Tilastokeskuksessa, valtiovarainministeriössä, sekä verohallinnossa. Tilinpäätöksen hyväksikäyttämistehtävän toteuttaminen on haastavampaa kuin muiden tehtävien toteuttaminen, sillä tilinpäätöstä hyväksikäyttävien toimijoiden roolia on välillä vaikea eriyttää. Käytännössä sama toimija voi hyväksikäyttäessään kirjanpitoyksikön tilinpäätöstä, toimia niin omistajana, rahoittajana, asiakkaana, viranomaisohjaajana kuin valvojana. (Valtiokonttori 2019,18)

Talousarviokirjanpito on järjestettävä siten, että tilejä pystytään seuraamaan eduskunnan päättämällä tarkkuudella. Jotta tämä on mahdollista, valtion kirjanpitoon sisältyy talousarviotalous ja valtuusseuranta. Talousarviokirjanpidon avulla seurataan määrärahojen käyttämistä sekä tuloarvioiden toteutumista siihen suunnitellun tilijaottelun tarkkuudella. Valtuusseurannassa taas seurataan talousarvio käsittelyssä myönnettyjen ja muiden lakiin perustuvien valtuuksien käyttöä, sekä valtuuksien käytöstä johtuvien talousarviomenojen ja tulevaisuudessa käytettävien valtuuksien myötä syntyvien määrärahatarpeiden määrää. (Valtiokonttori 2019,17)

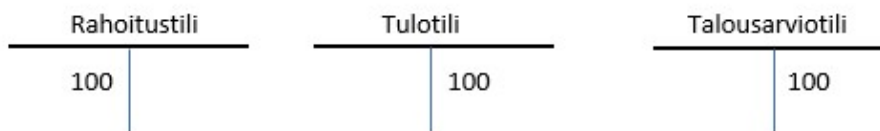
### 3.5 Monenkertainen kirjanpito

Valtion kirjanpidossa toteutetaan monenkertaista kirjanpitoa, joka tarkoittaa käytännössä sitä, että tavallisen liikekirjanpidon lisäksi tapahtumat kirjataan myös talousarviokirjanpidon tileille. Lisäksi sisäisen kirjanpidon näkökulmasta tapahtuma voidaan kirjata samalla kertaa myös omalle sisäiselle laskentakohteelle, joka mahdollistaa kohteiden tarkemman seurannan. Talousarvion ulkopuolisilla valtion omistamilla rahastoilla on käytössään vain liikekirjanpidon tilikartta. Monenkertaisen kirjanpidon ansiosta pystytään noudattamaan niin talousarvio-, kuin liikekirjanpidon kirjaus- sekä tilinpäätösperiaatteita samanaikaisesti.



Kuva 4. Menokirjaus monenkertaisen kirjanpidon mukaan. (Valtiokonttori 2019,25)

Yllä olevassa kuvassa on kuvattu menokirjauksen vaikutus valtion kirjanpidossa hyödyntäen monenkertaista kirjanpitoa. Kaksinkertaisen kirjanpidon periaatteen mukaan menokirjaus tehdään menotilin debet-puolelle ja rahoitustilin kredit-puolelle. Samalla kuitenkin kirjataan meno talousarviotilin debet-puolelle. (Valtiokonttori 2019,25)



Kuva 5. Tulokirjaus monenkertaisen kirjanpidon mukaan. (Valtiokonttori 2019,27)

Kuvassa 5 on havainnollistettu tulokirjauksen vaikutus monenkertaisessa kirjanpidossa. Vastoin kuin menokirjauksessa tulo kirjataan tulotilin kredit-puolelle ja rahoitustilin debet-puolelle. Talousarviotilillä tulokirjaus näkyy kredit-puolella. (Valtiokonttori 2019, 27)

Jotta voidaan olla varmoja, että kirjanpitoyksiköt ovat kirjanneet kaikki talousarviokirjanpitoon kuuluvat tapahtumat suoritetaan liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä täsmäytyksiä kuukausittain sekä tilinpäätöshetkellä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että

laaditaan laskelma, johon otetaan kertyneet tiedot kyseiseltä ajalta niin liike- kuin talousarvio- kirjjanpidosta ja verrataan näitä lukuja. Jos virheitä löytyy, ovat kirjanpitoyksiköt velvollisia selvittämään virheen syyn viipymättä. (Valtiokonttori 2019,20)

### **3.6 Valtion tilinpäätös**

Valtion tilinpäätös laaditaan Valtiokonttorin ehdotuksen perusteella, joka on laadittu kirjanpitoyksiköiltä saadun materiaalin pohjalta. Materiaali on kerätty keskuskirjanpitoon. Tarpeeksi olennaiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat, jotka ovat virastojen ja laitosten välisiä, eliminoidaan valtion tilinpäätöstä laatiessa. Tilinpäätöksen tulee sisältää talousarvion toteutumalaskelman, tuotto- ja kululaskelman, taseen, rahoituslaskelman sekä liitetiedot, jotta voidaan varmistaa oikea ja riittävä kuva valtion taloudellisesta tilanteesta. Valtuuskien seurantatiedot on esitetty talousarvion toteutumalaskelmassa. VM on antanut määräyksen valtion tilinpäätöksessä käytettävistä tilinpäätöskaavoista sekä liitteenä ilmoitettavista tiedoista, joiden mukaan VK kokoaa ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi. (Valtiovarainministeriö 2016a) Valtion tilinpäätöksestä tulee sen valmistuttua osa hallituksen vuosikertomusta, jonka valtioneuvosto toimittaa eduskunnalle perustuslain 46 § mukaisesti. (Valtiokonttori 2019, 34. Laki valtion talousarviosta. Suomen perustuslaki)

Valtion virastojen ja laitosten kuuluu talousarviolain 21. §:n (Laki valtion talousarviosta) mukaisesti antaa riittävät tiedot yksikön talousarvion noudattamisesta, sekä tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja tuloksellisuudesta tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessaan. Tilinpäätökset laaditaan kirjanpitoyksiköittäin, jolloin yhteen kirjanpitoyksiköön voi lukeutua monta virastoa ja laitosta, joilla kaikilla on oma hallinnollinen asemansa sekä toimivalta. Jokaisen kirjanpitoyksikön tilinpäätös laaditaan samalla yhtenäisellä tavalla, jotta tilinpäätökset voidaan myöhemmin yhdistellä valtion tilinpäätökseksi. VM on antanut määräyksen (Valtiovarainministeriö 2016b) kirjanpitoyksiköille tilinpäätöksessä käytettävistä kaavoista ja sen liitteenä ilmoitettavista tiedoista Valtion talousarvioasetuksen nojalla (Asetus valtion talousarviosta), jossa on määriteltä tarkat kaavat, jolla tilinpäätökset tehdään kirjanpitoyksiköissä. (Valtiokonttori 2019,34)

Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot noudattavat soveltuvin osin talousarvioasetuksessa mainittuja tilinpäätökseen liittyviä säännöksiä, ellei toisaalla laissa ole rahaston suhteen muuta säädetty. Normaalin tilinpäätös materiaalin lisäksi talousarvion ulkopuolisten rahastojen on sisällytettävä tilinpäätöksen liitetietoihin erityinen rahaston varojen käyttösuunnitelma. (Valtiokonttori 2019,34. Valtiovarainministeriö 2016c)

On tärkeätä, että kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökset ovat varmistettu tietosisällöltään, koska niiden virheellisyydestä johtuva korjaaminen viivästyttäisi valtion tilinpäätösehdotuksen lisäksi myös hallituksen vuosikertomuksen valmistumista. Valtiokonttorin tulee saada määräaikaan mennessä kirjanpitoyksiköiden sekä talousarvion ulkopuolisten rahastojen hyväksytyt tilinpäätökset, joiden tulee olla valmiita viimeistään tilikautta seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. Kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökset hyväksyvät yksikön päällikkö tai, jos kirjanpitoyksikkö on ministeriö, niin hyväksynnästä vastaa ministeriöstä vastuussa oleva ministeri. Valtion tilinpäätös sekä hallituksen vuosikertomus ovat julkista tietoa ja ne ovat saatavilla Valtiokonttorin ja valtioneuvoston kotisivuilta. (Valtiokonttori 2019,35)

### **3.7 Tilinpäätösanalyysit kirjanpitoyksiköissä**

Valtiokonttori on antanut ohjeistuksensa valtion kirjanpitoyksiköiden ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen toimintakertomuksen laatimisesta. Ohjeistuksessa on määriteltäviä yleisiä säännökset toimintakertomuksen laatimiseen, kuin myös sen vaadittu rakenne ja sisältö. Osaksi toimintakertomusta on sisällytetty tilinpäätösanalyysi, jossa on tarkoitus tarkastella kirjanpitoyksikön tilinpäätöstä ja siitä ilmenneitä merkittävimpiä huomioita, sekä mahdollisesti tarkentavilla laskelmilla selittää joitakin ilmiöitä. Ohjeistuksen mukaan tilinpäätösanalyysi jaetaan neljään kappaleeseen, jotka ovat Rahoituksen rakenne, Talousarvion toteutuminen, Tuotto- ja kuulaskelma sekä Tase. (Valtiokonttori 2019,10)

Ohjeistuksen kappaleessa rahoituksen rakenteesta yksikön on määriteltävä ja analysoitava talousarvion kautta tuleva rahoitus, sekä kaikki muu mahdollinen rahoitus. Kirjanpitoyksikön, jolla on ollut käytössään määrärahoja, on myös tehtävä selvitys jakamattomien määrärahojensa kohdistuksesta toisille yksiköille. (Valtiokonttori 2019,11)

Talousarvion toteuttamisessa yksiköiden on keskityttävä analysoimaan ja kertomaan merkittävimmistä yksikölle kuuluvien määrärahojen muutoksista, esimerkiksi määrärahojen ylitykset, siirrot ja säästöt sekä selvitys niiden syistä. Oleellista on selvittää, kuinka hyvin alkuperäinen talousarvio on toteutunut. (Valtiokonttori 2019,11)

Tuotto- ja kululaskelmassa analysoidaan erityisesti tuotto- ja kululaskelmia edeltäneen vuoden lukuihin sekä verrataan lukuja tavoitteisiin, jotka on asetettu kuluvalle vuodelle. Jos löydetään merkittäviä poikkeamia ne analysoida ja eritellään. Kirjanpitoyksiköiden toiminnan erilaisuuden vuoksi poikkeamia tulee eritellä ja analysoida yksikkökohtaisesti. Tarkempaa analysointia vaativat esimerkiksi toiminnasta syntyvät muut tuotot, satunnaisiin

tuottoihin ja kuluihin liittyvät oleelliset erät. Yksiköt voivat eritellä toimintaansa tehtäväalueittain, jolloin pyritään samaan parempi kuva niiden merkittävydestä suhteessa toisiinsa sekä kehityksestä. Näiden analyysien avulla pyritään tuottamaan lisäinformaatiota, jonka avulla voidaan päätellä yksikön tuloksellisuutta ja taloudellista tilannetta sekä niiden kehitystä. (Valtiokonttori 2019,11)

Analysoidessa tasetta, erinäisten tase-erien vertailu edelliseen vuoteen, joko kokonaisuuksina tai pienempinä osuuksina voi tuottaa arvokasta lisätietoa. Tarkempaa analysointia vaativia olennaisia saatavia tai velkoja ovat esimerkiksi hitaasti kiertävät erät, poikkeuksellisen suuret erät siirtosaamisia ja -velkoja, merkittävimmät käyttöomaisuuden muutokset ja selvitys niistä sekä vaihto-omaisuuden arvon merkittävä muutokset, jos näitä on ilmennyt tilikaudella. (Valtiokonttori 2019,12)

### **3.8 Erot julkisen ja yksityisen sektorin välillä tilinpäätöksessä**

Tässä kappaleessa on tarkoitus lyhyesti selventää lukijalle merkittävimmät erot julkisen ja yksityisen sektorin tilinpäätökseen liittyvässä toiminnassa. Lukijan on hyvä tiedostaa ero, jotta tutkimuksemme kokonaiskuva olisi mahdollisimman selkeä. julkisella ja yksityisellä sektorilla on esimerkiksi erilaiset taloudelliset tavoitteet, toimintamallit sekä ajattelutavat.

Merkittävin ero, verrattaessa valtion viraston johtajan ja yrityksen toimitusjohtajan toimintaa, joka koskee varojen hankintaa ja käyttöä on siinä, että yrityksen toimitusjohtaja on mietittävä jatkuvasti yrityksensä myynnin toteutumista ja seurattava ennusteita tuloksen toteutumisesta, jotta yritys voi kattaa kulunsa. Viraston johtaja saa jo edeltävän vuoden loppupuolella tietää, millainen määräraha virastolle on seuraavalle vuodelle myönnetty. Näin ollen viraston johtajan tehtävä on enemmänkin seurata, mihin ja millä tahdilla myönnettyjä määrärahoja virasto käytetään. (Valtionhallinnon kehitysosaston edustaja. 28.2.2019)

Valtion kirjanpitoa ja tilinpäätöstä säädellään Suomen perustuslaissa, Talousarvio-laissa, Talousarvioasetuksessa, valtioneuvoston päätöksissä, sekä valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin määräyksillä. Valtio toteuttaa monenkertaista kirjanpitoa, joka koostuu liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta, kuten edellä kerrottiin. Liikekirjanpito on luonteeltaan varsin lähellä kirjanpitolain mukaista käytäntöä. Valtion tilinpäätöksessä ei suoranaisesti noudateta mitään valmiita ulkopuolisia tilinpäätösstandardeja, tosin yhteneväisyyksiä on paljon esimerkiksi FAS (Finnish Accounting Standards) ohjeistuksen kanssa.



Erikokoisia yrityksiä koskevat erilaiset tilinpäätössäädökset, mutta yleisesti kaikki tilinpäätökset sisältävät tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman, liitetiedot, kirjanpito-, sekä aineistoluettelon. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336) Toimintakertomuksen laatiminen on myös pakollinen osa tilinpäätöstä, lukuun ottamatta mikro- ja pienyrityksiä. Toimintakertomuksessa arvioidaan yrityksen toimintaan liittyvät merkittävimmät riskit sekä epävarmuustekijät. Lisäksi toimintakertomuksessa arvioidaan toiminnan tuloksen ja kehitykseen vaikuttavia seikkoja ja yrityksen taloudellista tilannetta. (Kirjanpitolaki)

Kappaleessa 3.6 kerrottiin, valtion tilinpäätöksen sisällöstä ja voidaankin huomata nopeasti, että suurin ero yrityksiin on valtion tilinpäätöksestä löytyvä talousarvion toteutumislaskelma, joka sisältää myös tiedot valtuuksien seurannasta. Se on suurin ero julkisen ja yksityisen sektorin toiminnassa. Valtion on voitava osoittaa, kuinka käytössä olleet varat on käytetty, ja onko niillä saavutettu haluttua vaikutusta ja hyötyä. Yritykset vastaavat omille omistajilleen kuinka tuloksellista toiminta on ollut ja onko tavoiteltu tulos saavutettu.

Valtio on tilivelvollinen toiminnastaan omistajilleen eli käytännössä Suomen kansalle, jonka ylimpänä edustajana toimii eduskunta. Valtion tilinpäätös on julkista tietoa, joka on kaikkien luettavissa. Valtion käyttämien kirjanpito ja tilinpäätösperiaatteiden onkin tarkoitus palvella monia eri käyttäjä- ja tietotarpeita. Yritys on toiminnastaan tilivelvollinen osakkeenomistajilleen sekä verottajalle, ja riippuen yhtiömuodosta ja tietyistä kokorajoista, tilinpäätös saattaa olla julkinen. Kotimaisten yritysten kirjanpitovelvollisuudesta on säädetty kirjanpitolaissa.

## 4 Valtion tilinpäätösprosessi

Tässä kappaleessa kuvataan valtion tilinpäätöksen valmistumista prosessikaavion pohjalta. Se selventää myös lukijalle paremmin mistä tilinpäätösprosessissa on käytännössä kysymys ja miten edellä esittelemämme organisaatiot osallistuvat prosessiin. Kappaleen alussa kerrotaan yleisesti prosessista ja prosessin mahdollistajista, jotta lukijalle syntyy käsitys prosessien toiminnasta sekä varsinaisesta tilinpäätösprosessista. Halusimme myös tarkastella valtion tilinpäätösprosessia mahdollistajien näkökulmasta ja selvittää toteutuvatko.

### 4.1 Prosessi yleisesti



Kuva 6. Kuvaus prosessista

Prosessilla voidaan tarkoittaa montaa eri toimintaa, mutta prosessiajattelun pääperiaatteena on, että aluksi määritellään haluttu tuote (output), jolla asiakkaan tai lopputuotteen käyttäjän tarpeet tyydytetään, sitten suunnitellaan itse prosessi, eli millä toimenpiteillä ja resursseilla haluttu lopputulos saavutetaan ja lopuksi selvitetään mitä tietoja ja materiaaleja (input) tarvitaan jotta prosessi voidaan toteuttaa, sekä mistä/keneltä nämä hankitaan. Lähtökohtana prosessia määritellessä on toistuva toimenpide, josta voidaan organisaation sisällä sopia ja sitä voidaan mallintaa ja kehittää. Erona projektiin on juuri prosessin toistuvuus ja voidaankin todeta, että projekti on jonkin prosessin ainutkertainen toteutus. (Kai Laamanen 2005, 20-21, 26-27)

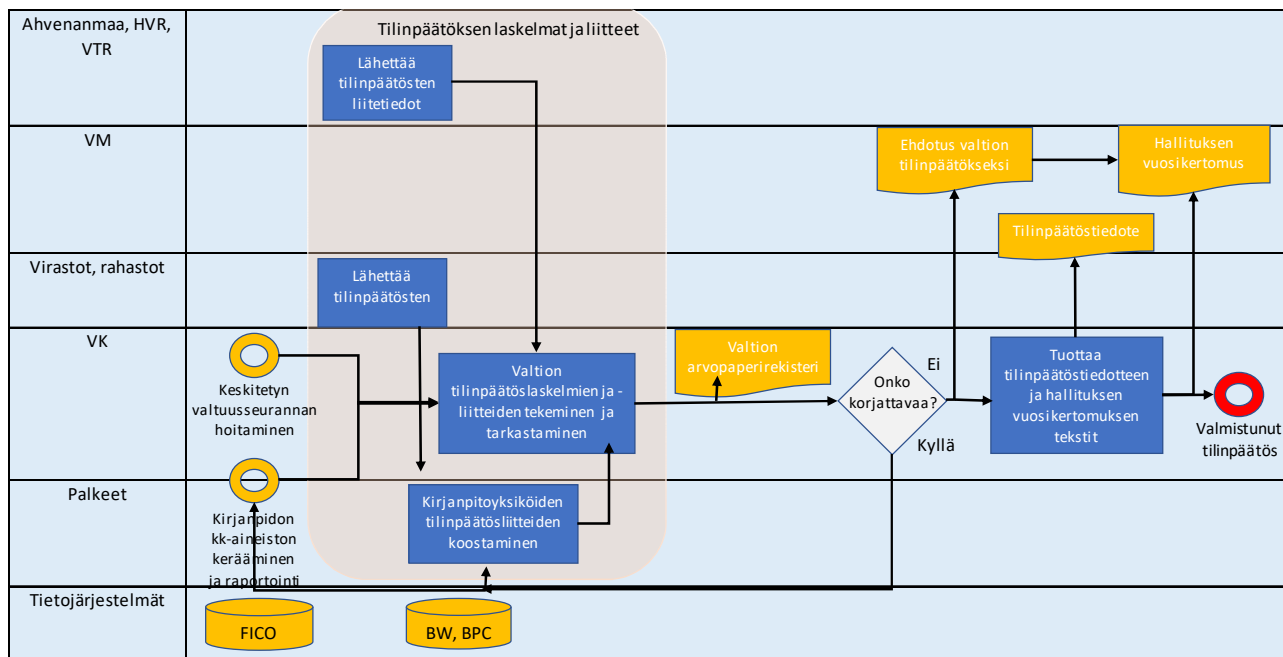
## 4.2 Prosessin mahdollistaminen

Korkealaatuisen prosessin toteuttamiseksi niin, että se toimii kestäväällä pohjalla, täytyy seuraavien viiden mahdollistajan toteutua:

1. Prosessin suunnittelu, jossa määritellään mitä tehtäviä prosessissa suoritetaan ja kuka tekee, missä, milloin, millä tarkkuudella, minkä informaation avulla ja missä olosuhteissa. Ilman suunnittelua prosessi on koordinoimatonta yksilöiden toimintaa.
2. Prosessin mittarit. Prosessi tarvitsee alusta loppuun asti määritellyt mittarit, jotka ovat johdettu yrityksen tavoitteista sekä asiakkaiden tarpeista. Tavoitteen asettamisessa hyödynnetään mittareita ja suoriutumista arvioida tavoitteiden saavuttamisen mukaan.
3. Prosessin suorittajat. Ihmiset, jotka työskentelevät prosesseissa tarvitsevat erilaisia taitoja, esimerkiksi ryhmätyöskentelytaitoja, kykyä johtaa itseään sekä kokonaisvaltaista ymmärrystä prosessista ja sen tavoitteista.
4. Prosessin infrastruktuuri. Prosessin suorittajien täytyy saada tukea organisaation IT- ja HR-toiminnoilta suorittaakseen prosessinsa vastuullisesti. Jos halutaan integroitua prosesseja, täytyy organisaatiossa olla käytössä integroitua ohjelmistoja, kuten ERP- ohjelmisto.
5. Prosessin omistaja. Perinteisimmissä organisaatioissa voi olla tilanteita, joissa prosesseilla ei ole virallisia vastuuhenkilöitä. Oleellista on, että prosessilla olisi omistajat, ylempi esimies, jolla olisi vastuuta ja auktoriteettia koko organisaation laajuudelta.

Jos vain osa edellä kerrotuista mahdollistajista toteutuu prosessissa, siitä on luultavasti vain vähän tai ei laisinkaan hyötyä organisaatiolle. Esimerkiksi, jos prosessilla ei ole vastuuhenkilöä, on muiden mahdollistajien vaikea toteutua täydellä potentiaalilla. Ilman kaikkia mahdollistajia prosessi voi toimia onnistuneesti jonkin aikaan, mutta pidemmällä aikavälillä se tulee epäonnistumaan. (Vom Brocke J.& Rosemann M 2014, 8-9)

### 4.3 Valtion tilinpäätöksen prosessikaavio



Kuva 7. Valtion tilinpäätöksen prosessikaavio. (Wistbacka 11.3.2019)

Yllä olevassa prosessikaaviossa on kuvattu valtion tilinpäätös prosessina. Kaavion tarkoituksena on havainnollistaa tilinpäätösprosessin toteutumisen käytännössä, sekä myös selvittää tutkimuksessa mukana olleiden toimijoiden rooleja osana sitä. Kaaviossa on merkitty kuusi eri roolia, joista jokaisella on omat tehtävänsä prosessin suorittamiseksi. Ahvenanmaa, HVR eli Huoltovarmuusrahasto, sekä VTR eli Valtiontakuurahasto, on luokiteltu saman roolin alle, koska niiden tehtävä on prosessissa samankaltainen.

VM, eli valtionvarainministeriö on kuvattu kaaviossa omana roolinaan, koska kirjanpitoyksikön tehtävien lisäksi ministeriölle kuuluu hallituksen vuosikertomuksen laatiminen ja tarkastaminen. Virastot ja rahastot roolin alle lukeutuvat suurin osa valtion kirjanpidon yksiköistä, sekä valtion omistamista rahastoista. VK:n rooli on prosessissa laajin, koska on vastuu koko prosessista.

Palkeet, eli valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksella on kirjanpitoyksikön tehtävien lisäksi prosessissa yhteisiä ja avustavia tehtäviä Valtiokonttorin kanssa. Kaaviossa on myös kuvattu tietojärjestelmät, jotka ovat käytännössä SAP ERP järjestelmän eri moduuleita. Prosessissa ei ole mainittu VTV:tä, sillä virasto ei osallistu käytännössä valtion tilinpäätöksen tekemiseen. VTV tarkistaa kirjanpitoyksiköiden tilittietoja jo tilikauden aikana ja tarkoituksena onkin, että tiedot olisivat oikeelliset tilinpäätöstä laadittaessa. VTV tarkistaa myös valmiin tilinpäätöksen ja toimittaa siitä tarkistuskertomuksen.

Kuten kaaviosta on luettavissa, tulkitaan vasemmalta oikealle, VK hoitaa keskitettyä valtuusseurantaa, sekä kerää Palkeiden kanssa koko tilikauden ajan kirjanpitoyksiköiden kuukausittaista kirjanpitoaineistoa. Aineistoa hyödynnetään valtion tilinpäätöstä kootessa. Seuraavassa vaiheessa, kun virastot ja rahastot ovat saaneet tilinpäätöksensä valmiiksi, ne lähettävät tilinpäätöksen liitetiedot VK:lle. Palkeet hyödyntää myös yhteisiä tietojärjestelmiä kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöslitteiden koostamisessa ja välittää niitä VK:lle. Kun VK:lla on tarvittavat tilinpäätöstiedot, se koostaa niistä ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi laskelmineen ja liitteineen, joka vielä tarkistetaan. Tämän jälkeen VK päivittää hallitsemaansa keskitettyä arvopaperirekisteriä, johon on kerätty tiedot kirjanpitoyksiköiden hallussa olevista omistamista arvopapereista.

Jos tilinpäätösehdotuksen tarkastamistilanteessa ilmenee virheitä tai puutteita, VK ja Palkeet selvittävät mistä puutteet tai virheet johtuvat ja hakevat mahdollisesti lisätietoja tai korjaavia tietoja yhteisistä tietojärjestelmistä. Kun VK:lla on varmuus tilinpäätöksen oikeellisuudesta, se lähetetään valtion tilinpäätösehdotuksena valtiovarainministeriöön. Tässä vaiheessa tilinpäätösehdotus sisältää talousarvion sisälle kuuluvien kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstiedot, sekä valtuusseurannan tiedot. Seuraavaksi VK tuottaa tilinpäätöstiedotteen VM:lle ja tuottaa hallituksen vuosikertomukseen tekstiosuudet, jotka lähetetään myös VM:lle, joka kokoaa lopullisen hallituksen vuosikertomuksen (myöhemmin HVK), johon tilinpäätösehdotuksen tietojen lisäksi lisätään talousarvion ulkopuolisten valtion omistamien yhtiöiden sekä rahastojen tilinpäätöstiedot. HVK:n valmistuttua on tilinpäätösprosessi VK:n osalta ohi ja tilinpäätös valmistunut. Prosessin ulkopuolella tapahtuu vielä aiemmin mainittu VTV:n lopputarkastus, josta se toimittaa VK:lle tarkastuskertomuksen.

#### **4.4 Prosessin mahdollistajat valtion tilinpäätöksessä**

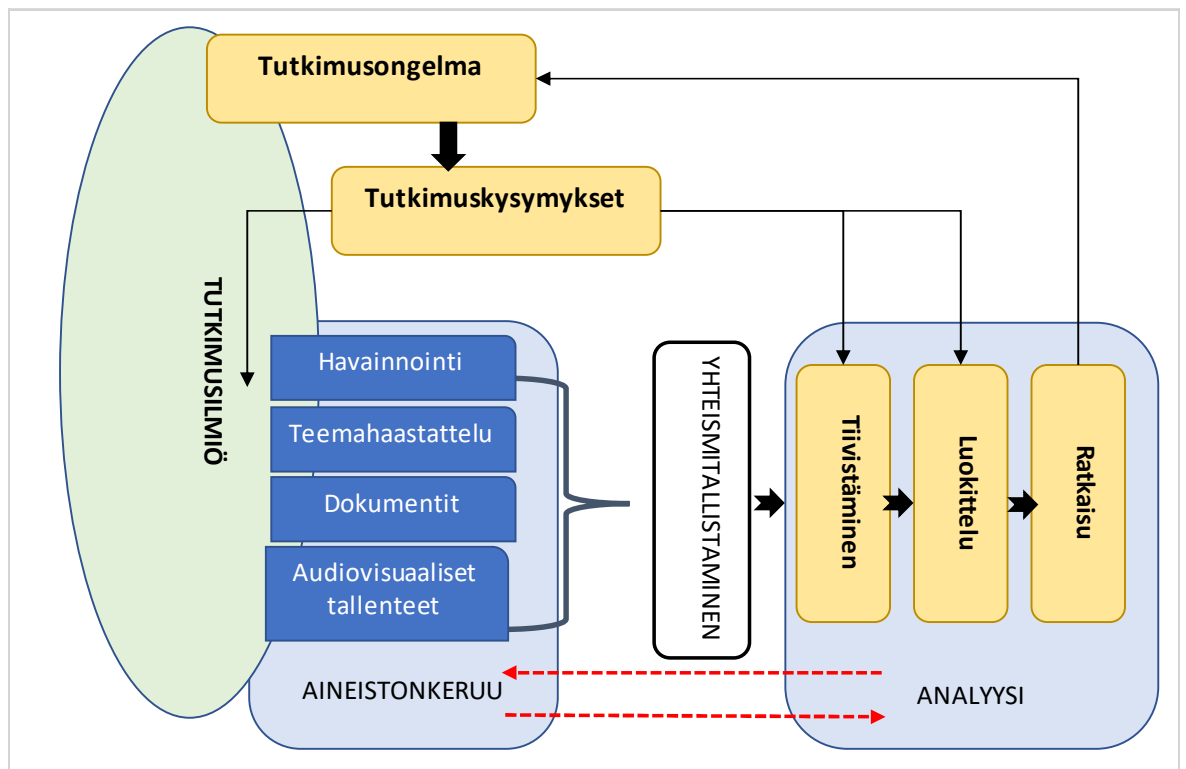
Halusimme selvittää, mitkä tahot ovat valtion tilinpäätösprosessin mahdollistajat. Lähestyimme asiaa tutkimalla valtion tilinpäätösprosessikaaviota ja tunnistimme sieltä mahdollistajat. Varmistimme asian vielä kysymällä toimeksiantajaltamme. Prosessin suunnittelu on Valtiokonttorin vastuulla. Heiltä saimme myös tilinpäätösprosessikaavion. Kysyessämme prosessin mittareista selvisi, että prosessia mitataan kolmella merkittävällä mittarilla, jotka ovat aikataulussa pysyminen, korjattavien virheiden määrä prosessin eri vaiheissa ja lopputuloksen laatu. Tavoitteena on, että VTV:llä ei ole huomautettavaa valtion tilinpäätöksestä. Prosessin suorittajat ovatkin varsin selkeästi esillä kaaviossa, mutta kyseenalaistimme VTV:n puuttumisen prosessikaaviosta ja saimmekin vastaukseksi, että VTV ei itsessään osallistu tilinpäätöksen laatimiseen ja siksi sitä ei ole kuvattu prosessikaaviossa. Prosessin infrastruktuuri on mainittu prosessikaaviossa. Käytössä on yhteiset

tietojärjestelmät. Ne ovat SAP toiminnanohjausjärjestelmän moduuleita joita tilinpäätöstä laadittaessa hyödynnetään. VK on prosessin omistaja eli on vastuussa prosessin toiminnasta ja sen organisoinnista. (Wistbacka 13.3.2019)

## 5 Haastattelututkimuksen toteutus

Tässä luvussa käydään läpi laadullisen tutkimuksen teoreettista viitekehystä. Kuvaamme teemahaastatteluidemme menetelmiä sekä analysoimme aineistoamme teemoittain. Kuvaamme myös opinnäytetyömme prosessia. Käymme läpi haastattelut ja teemat joita käytimme tutkimustulosten läpikäymiseen ja kerromme miksi käytimme niitä.

### 5.1 Laadullinen tutkimus



Kuva 8. Laadullisen tutkimusprosessin vaiheet. (Kananen 2017, 131)

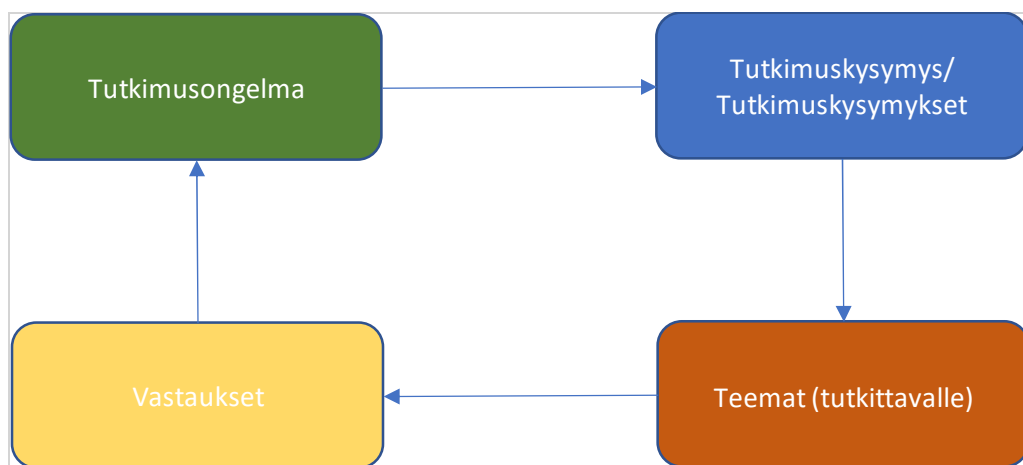
Laadullisen tutkimuksen prosessia voidaan verrata pitkälti yleiseen tutkimusprosessiin. Laadullisessa tutkimuksessa erityispiirteenä on se, että aineiston kerääminen ja analyysivaihe vuorottelevat. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yhden aineiston analysoinnin jälkeen kerätään lisää aineistoa ja näitä syklejä voi olla useampia. Tämä johtuu laadullisen tutkimuksen luonteesta. Koskaan ei voida määrittellä etukäteen paljonko ja mitä tietoa tarvitaan.

Laadullisen tutkimuksen prosessissa voidaan tunnistaa ainakin seuraavat vaiheet osana ratkaisun etsimistä:

- Aineistonkeruu eli tutkimusongelmasta johdettuihin tutkimuskysymyksiin haetaan vastauksia parhaiten soveltuvilla aineistonkeruumenetelmillä, jotka tutkija valitsee oman harkintansa mukaan.
- Aineiston yhteismitallistaminen eli litterointi tarkoittaa käytännössä sitä, että eriaineistomuodot saatetaan yhtäläiseen muotoon esimerkkinä nauhoitettujen haastattelujen kirjoittaminen tekstimuotoon, jolloin niitä on helpompi käyttää myöhemmin.
- Aineiston koodaaminen, yhteismitallistettua aineistoa käsitellään tutkimusongelman ja -kysymysten pohjalta, jolloin aineistosta pyritään tunnistamaan ilmiöön liittyvät kokonaisuudet. Nämä kokonaisuudet nimetään asiasisältöä kuvaavalla nimellä.
- Aineiston luokittelu seuraa koodausvaihetta, jolloin koodattu aineisto ryhmitellään eri luokkiin.
- Kun aineisto on käynyt nämä vaiheet läpi, on aika alkaa tulkita sitä ja pyrkiä löytämään ratkaisu tutkimusongelmaan ja kysymyksiin. (Kananen 2017, 131-132.)

## 5.2 Kuvaus tutkimusmenetelmistä

Tässä kappaleessa käymme läpi käyttämiämme laadullisen tutkimuksen menetelmiä. Käsittelemme teoriaa, teemahaastattelusta, puolistrukturoidusta haastattelusta, sisältöanalyysistä, käyttämästämme litterointitavasta, aineiston teemoittelusta sekä tavasta, jolla pyrimme löytämään ratkaisun tutkimusongelmaamme. Aluksi kerromme kuitenkin, kuinka johdimme tutkimusongelmastamme tutkimuskysymyksiä, joista taas kokosimme teemoja, joiden avulla pyrimme saamaan vastauksia tutkimusongelmaamme.



Kuva 9. Tutkimusongelmasta tutkimuskysymyksiin. (Kananen 2017, 61)



Kuten aiemmin kerrottiin ongelmana on se, että toimeksiantajamme, Valtionkonttori ei tiedä tarkalleen, mikä on nykytila tilinpäätösinformaation hyödynnettävyyden suhteen VM:ssä ja VTV:ssä. Tavoitteena oli myös kehitysideoiden tuominen VK:n tietoisuuteen sekä jatkotutkimusaiheiden selvittäminen. Näistä pystyttiin johtamaan seuraavanlaisia tutkimuskysymyksiä. Millaisia tarpeita eri osastoilla on tilinpäätösinformaation suhteen? Saa daanko nämä tarpeet tyydytettyä VK:n toimittaman tilinpäätösinformaation avulla? Onko haastateltavilla toimijoilla mahdollisia kehitysehdotuksia tilinpäätöksen suhteen? Edellä kerrotuilla aloitimme ja aloimme jalostaa niistä varsinaisia teemoja, joita voisimme käsitellä haastatteluissa.

Muunnettuamme pääkysymykset sellaiseen muotoon, että niitä voitaisiin käsitellä teema-haastattelussa, lisäsimme varsinaiseen teemahaastattelurunkoomme myös syventäviä kysymyksiä, joilla pyrimme saamaan lisätietoa tutkimukseemme. Kehitysideoiden lisäksi halusimme selvittää, olivatko haastateltavat olleet tekemisissä tilinpäätösinformaation kehittämisen kanssa aiemmin ja millä tasolla sekä olisiko heidän mielestään oleellista lisätä heidän rooliaan kehitystyössä. Tietoomme tuli myös tässä vaiheessa, että valtiolla on taloushallinnon strategia 2020, jossa viitataan juuri tilinpäätösinformaation kehittämiseen. Näin ollen halusimme selvittää myös ovatko haastateltavamme olleet tekemisissä strategian kanssa ja onko se aiheuttanut heille tilinpäätökseen liittyviä käytännön toimenpiteitä.

Tiedonkeruu menetelmänä päätimme käyttää puolistrukturoitua haastattelua, jota tässä yhteydessä kutsumme teemahaastatteluksi. Käytännössä tapamme haastatella oli lähempänä puolistrukturoitua haastattelua, sillä olimme laatineet etukäteen kysymyksiä, joihin halusimme vastauksia, vaikkakin hyvin vapaamuotoisia. Teemahaastattelua voidaankin kutsua sovelletuksi puolistrukturoiduksi haastatteluksi.

Teemahaastattelu sijoittuu lomakehaastattelun ja avoimen haastattelun välille. Teemahaastattelun ideana on se, että haastattelu ei etene liian tarkkojen tai yksityiskohtaisten kysymysten kautta, vaan haastattelu etenee ennalta suunniteltujen teemojen mukaan. Avoimeen haastatteluun verrattuna teemahaastattelu on hieman virallisempi ja strukturoidumpi, koska teemahaastattelussa kaikkien haastateltavien kanssa keskustellaan samoista teemoista, kuitenkin liikkuminen näiden teemojen sisällä on huomattavasti vapaampaa, kuin strukturoidussa haastattelussa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47-48, 66; Eskola & Suoranta 2000, 86-87.)

Teemahaastattelu edellyttää tutkijalta huolellista aiheeseen perehtymistä ja potentiaalisten haastateltavien tilanteen ymmärtämistä, jotta käsiteltävät teemat voidaan valita. Itse tutkimusaihe ja kysymykset on muotoiltava tutkittavaan muotoon, eli käytännössä keksittävä kuinka kerätä havainnot teoreettisista käsitteistä ja kääntää nämä käsitteet sellaiseen muotoon, että myös haastateltavat sen ymmärtävät. Myös haastateltavien täytyy olla sellaisia henkilöitä, joilla olisi kosketuspintaa haastatteluissa käsiteltäviin teemoihin ja heiltä olisi mahdollista saada mahdollisimman paljon aineistoa liittyen käsiteltäviin asioihin. (Eskola & Suoranta 2000, 75-78.)

Puolistrukturoidun haastattelun periaate on se, että haastateltaessa kysymykset ovat valmiiksi kirjoitettuja ja kaikille haastateltaville samoja, mutta vastausvaihtoehtoja ei ole valmiiksi mietitty. Vastaja saa siis vastata kysymyksiin hyvin vapaamuotoisesti ja aineiston litterointi suoritetaan tutkijan harkinnan mukaan. Puolistrukturoitu haastattelu sopii esimerkiksi siihen, kun tutkitaan asiaa, jota ei ole vielä paljoakaan tutkittu ja halutaan saada aiheesta laajalti uutta aineistoa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47.)

Sisällönanalyysillä voidaan tarkoittaa laadullista sisällönanalyysia tai myös sisällön määrällistä erittelyä ja näitä kumpaakin voidaan käyttää samaa aineistoa analysoidessa. Esimerkiksi sanallisesti kuvatussa aineistosta voidaan tuottaa määrällisiä tuloksia. Laadullisessa sisällönanalyysissä kerätty aineisto pilkotaan pieniin osiin, jotta se voidaan käsitteellistää ja sen jälkeen muodostaa uudeksi kokonaisuudeksi. Sisällön analyysi voidaan suorittaa kolmella eri tavalla, joko aineistolähtöisesti, teoriaohjaavasti tai teorialähtöisesti. Ero näissä kolmessa tavassa perustuu joko kerättyyn aineistoon, tai valmiiseen teoreettiseen viitekehykseen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 109-116.)

Tehtäessä tutkimusta aineistolähtöisesti, tutkimus nojaa pääasiassa aineistoon, eikä niinkään valmiiseen teoria viitekehykseen. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että analyysiyksiköt eivät ole valmiiksi määriteltäviä, vaan teoria rakennetaan käyttäen aineistoa lähtökohdaksi. Tällaisessa tilanteessa voidaan puhua induktiivisuudesta, jolla tarkoitetaan sitä että, yksittäisistä havainnoista edetään yleisimpiin väittämiin, yleistyksiin. Kun lähestymistapa on induktiivinen tarkoituksena ei ole teorian tai hypoteesien testaaminen, eikä tutkija määrää sitä, mikä on tärkeää. Induktiivisen lähestymistavan käyttäminen vaatii tutkijalta huomattavaa itseuria, jotta havainnot ja johtopäätökset muodostuisivat vain aineiston perusteella, eivätkä teorioiden tai ennakkokäsityksien pohjalta. (Eskola & Suoranta 2000, 83) (Hirsjärvi & Hurme. 2008, 155.)

Yleisesti voi todeta, että litteroinnissa on käytössä kolme eri tasoa, sanantarkka-, yleiskielinen- ja propositiotason litterointi. Sanantarkassa litteroinnissa kirjataan nimensä mukaisesti ylös kaikki haastateltavan sanoma myös äännähdykset, eleet ja mahdolliset äänenpainon muutokset. Yleiskielinen litterointi on käytännössä kaiken materiaalin litteroimista kirjakiellelle, jolloin ei huomioida murteita tai puhekielen ilmaisuja. Propositiotason litteroinnissa kirjataan ylös materiaalista vain sen merkityksellisin sisältö, joka on relevanttia tutkimuksen suhteen. (Kananen 2017, 135.)

Teemoittetulla tarkoitetaan usein aineiston purkamista eri teemoihin. Teemoittelua voidaan tehdä aineistolähtöisesti, jolloin aineistosta etsitään yhdistäviä teemoja, joihin aineisto luokitellaan. Teorialähtöisessä teemoitetussa ohjataan aineiston luokittelua, jonkin tietyn teorian tai viitekehyksen avulla. Teemahaastattelun aineistoa järjesteltäessä ja analysoitaessa teemoittelu on hyvä keino löytää aineistosta tutkimukselle oleellinen tieto. Haastatteluissa käytetyt teemat löytyvät yleisesti jokaisesta litteroidusta haastattelusta, tosin erilaisilla tavoilla sekä vaihtelevin määrin. Teemoittelussa aineistoa voivat löydetty teemat vastata itse haastatteluissa käytettyä teemarunkoa, mutta ei aina. Aineistosta voi löytää uusia teemoja, joita ei ole osattu ottaa esille haastattelu vaiheessa. Tämän vuoksi haastatteluista litteroitua tekstiä pitää tarkastella ilman ennakkoluuloja. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006)

Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006 toteavat, että tutkijan tulisi pilkkoa ja puristaa aineistoa tiiviimmäksi, sekä käyttää omaa päättelykykyään ja verrata muiden tutkimusten avulla, mitä aineistolla voidaan päätellä tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä, ja ovatko nämä löydökset mahdollisesti ristiriidassa näiden aikaisempien tutkimuksien tuloksien kanssa. Juuri teemoittelun keinoilla voidaan muodostaa suurempia koonteja aineistosta ja näin tuoda esille yleisimpiä havaintoja. Tutkijan tavoitteena on tiivistää teemojen keskeisin anti ja saada liitettyä mukaan teoriaa ja omia tulkintojaan.

Ratkaisun löytäminen ei ole aina yksiselitteistä, joten se vaatii tutkijalta intuitiota. Tutkija vaikuttaa ratkaisun löytymiseen, koska hänellä on käytössään tietty näkökulma, jota on käytetty jo aineistoa kerätessä ja litteroidessa. Koska aineistoa tarkastellessa voi eri tutkijoilla olla erilainen näkökulma on mahdollista, että samasta aineistosta voidaan tehdä myös erilaisia tulkintoja. (Kananen 2017, 148-149.)

### **5.3 Suunnittelu ja toteutus**

Opinnäytetyöprosessimme lähti liikkeelle siitä, kun otimme yhteyttä VK:iin ja tiedustelimme, olisiko heillä mahdollista aihetta, joka sopisi taloushallinnon koulutukseemme.

Saimmekin nopeasti vastauksen yhteydenottoomme ja sovimme tapaamisen VK:n edustajan kanssa. Tapaamiseen valmistauduimme tutustumalla hallituksen vuosikertomuksen (myöhemmin HVK) (Valtionneuvosto 2018) ja ehdotukseen valtion tilinpäätöksestä vuodelta 2017 (Valtiokonttori 2018g). Tapaamisessa keskustelimme erilaisista vaihtoehdoista. Keskustelun aikana ilmeni, että heillä voisi olla tarve kehittää heidän tuottamaa tilinpäätösinformaatiota, jonka he lähettävät VM:lle. Tulimme siihen lopputulokseen, että haastattelun avulla saisimme parhaiten kerättyä tietoa ja mielipiteitä VM:n eri osastojen edustajilta tilinpäätösinformaation kehittämiseen. Saimme toimeksiantajaltamme listan kontakteista, joihin voisimme olla VM:ssä yhteydessä. Suunnitellessamme haastatteluita tiedostimme, että mahdolliset haastattelut ajoittuisivat tilinpäätös aikaan, joka olisi virastoissa hyvin kiireistä. Näin ollen pohdimme myös vaihtoehtoja webropol kyselytutkimusta. Tavoitteenamme oli kuitenkin päästä kasvokkain tilanteeseen haastateltavien kanssa, koska uskoimme, että pelkkään lomakkeeseen vastaamalla suurin osa hyödyllisestä tiedosta jäisi saamatta. Myös vastaajien motivaatio vastata avoimiin kysymyksiin olisi oletettavasti heikompaa, kuin kasvokkain kohdatessa.

Selkeytettyä tutkimusongelmamme ja tavoitteemme, aloimme muotoilemaan alustavaa runkoa ja teemoja, joita haluaisimme haastattelussa käydä läpi. Hioimme kysymyksiä ja kävimme mahdollisimman paljon erilaisia lähteitä läpi, jotta esittämämme kysymykset toisaalta mahdollistaisivat uuden tiedon saannin vastaajalta, ja haastaisivat vastaajaa todellakin miettimään omien tehtäviensä kautta mitä parannettavaa tilinpäätösinformaatiossa mahdollisesti olisi. Selvensimme tutkimusongelmaamme ja johdimme siitä tutkimuskysymyksiä, joiden perusteella hahmottelimme teemoja, joista haluaisimme haastatteluissa nostaa esille ja keskustella.

Laadittuamme teemahaastattelurungosta alustavan version, toimitimme sen toimeksiantajamme edustajalle ja hänen sen alustavasti hyväksyttyä, otimme yhteyttä VM:n eri osastojen sekä VTV:n edustajaa. VM:n osastoista otimme yhteyttä budjettiostastoon, Controller-toimintoon, kansantalouselosastoon, JulKICt-osastoon sekä valtionhallinnon kehittämissastoon. Saimmekin vastauksen jokaiselta kontaktoimallamme osaston edustajalta ja sovimme noin tunnin pituisia haastattelutapaamisia. Valmistauduimme haastatteluihin tutustumalla edellä mainittuihin VM:n osastoihin, VTV:n toimintaan julkisesti saatavan informaation avulla. Aloitimme aineistonkeruuvaiheen tutkimuksessamme tässä vaiheessa (viitaten kaavio 3). Haastattelimme viiden eri VM:n osastojen edustajaa, sekä yhtä VTV:n edustajaa. Jokaisella haastattelu kerralla meillä oli uutta kysyttävää, jota pystyimme hyödyntämään seuraavissa haastatteluissamme. Käytännössä haastattelumme siis kehittyi samalla, kun me opimme tutkijoina ja haastattelijoina. Pyrimme ohjaamaan keskustelua

muutaman laajemman kysymyksen avulla, joista johdimme alakysymyksiä ja pyrimme saamaan selville minkä asioiden kysyminen olisi relevanteinta kultakin haastateltavalta.

Suoritettuumme haastattelut meillä oli käsissämme lähemmäs kolmen tunnin edestä äänitettyä haastattelumateriaalia. Siirryimme aineiston yhteismitallistamis vaiheeseen tutkimuksessamme (viitaten kaavio 3.) Aloitimme materiaalin litteroinnin jo ensimmäisen haastattelun jälkeen, koska halusimme olla selvillä siitä kauanko materiaalin työstämiseen menee aikaa jo ennen varsinaisen analysoinnin aloittamista. Litterointitasona käytimme sanantarkkaa litterointia suurimmaksi osaksi, jolloin kirjasimme kaiken puheen tekstiksi, tosin jätimme pois turhan toiston, emmekä kirjanneet eleitä tai äänen painoja ylös, koska ne eivät olleet oleellisia tutkimuksemme kannalta. Litteroituna materiaalia oli noin 20 Word-tekstinkäsittelyohjelman sivullisen verran.

Siirryimme aineiston koodaus- ja luokitteluvaiheeseen (viitaten kaavio 3.), jolloin kävimme läpi litteroitua haastatteluaineistoamme ja pyrimme tunnistamaan tekstimuotoisesta materiaalistamme kohdat, jotka ovat relevantteja tutkimuksemme kannalta. Tämän teimme käytännössä niin, että loimme taulukon, johon listasimme vaakasuoraan käsittelemämme teemat ja pystysuoraan haastattelemamme osastot. (katso liite 1.) Seuraavaksi etsimme tekstimuotoisesta aineistostamme, jokaiseen haastattelun kohdalta, kaiken materiaalin, joka liittyi luokittelemimme teemoihin. Teemat luokittelimme huomattuamme, että tietyistä teemoista oli erityisen paljon keskustelua. Teemat olivat pitkälti samanlaiset, kuin teema-haastattelumme runko, ja teimme pieniä muutoksia aineiston perusteella.

Aineiston analysointi on laadullisessa tutkimuksessa koko ajan läsnä. Varsinaisen lopullisen analyysin aloitimme, kun olimme mielestämme suorittaneet tarpeeksi aineiston keruu ja analysointi syklejä, jotta aineistoa olisi riittävästi ja se olisi tarpeeksi laadukasta, jotta pystyisimme sen avulla löytämään vastaukset tutkimuskysymyksiimme ja ratkaisun tutkimusongelmaamme. Luokittelu-teemoitteluvaiheessa teimme taulukon jo tekstimateriaalista asiasisällön eri teemojen alle. Analysointivaiheessa pyrimme tiivistämään aluksi haastattelutekstiä, niin että siinä säilyy vastaajan tarkoittama sanoma, mutta tekstiä on helpompi käsitellä ja sitä on helpompi käyttää yleistykseen. Kävimme haastattelut läpi teema kerrallaan ja toimme esiin jokaisen osaston mielipiteet käsitellyistä teemoista. Teimme myös yhteenvedon jokaisesta teemasta niiden käsittelyn perään, nostaaksemme näkyviin yleisimmät trendit. Näin ollen saimme myös paremman käsityksen johtopäätöksien ja tulkintojen tekemistä varten.

Johtopäätöksiä aloimme tekemään tuloksista summattujen yhteenvetojen ja niiden sisältämien trendien avulla, jotka auttoivat meitä ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä. Johtopäätöksiensä yhteydessä summasimme vielä kehitysehdotukset, joiden esille tuominen oli toimikamiantajamme näkökulmasta oleellisin asia tutkimuksessamme. Saatuamme mielestämme johtopäätökset valmiiksi, pohdimme vielä tutkimuksemme luotettavuutta ja omaa oppimistamme.

#### **5.4 Keskeiset tulokset teemoittain**

Tässä kappaleessa kerromme aineistomme analysoinnista. Käytimme apuna taulukkoamme, johon olimme keränneet eri osastojen vastauksia käsittelemiemme teemojen alle. Kappaleessa hyödynnetään myös sitaatteja haastatteluista, jolloin pyritään tuomaan esille haastateltujen mielipiteitä eri teemoihin liittyen. Analyysi käytiin läpi teema kerrallaan ja jokaisen teeman käsittelyn loppuun tiivistettiin yhteenveto haastattelun tuloksista. Budjetti-osaston ja Controller-toiminnon edustajat haastateltiin samaan aikaan ryhmähaastattelussa, joten vastauksista saattoi heijastua siitä syystä samankaltaisuutta ja, koska heillä oli samankaltaisia näkemyksiä joistakin asioista. Kuitenkin pyrimme tuomaan esille myös heidän yksilölliset mielipiteensä. VTV:n tarpeet tilinpäätösinformaation suhteen olivat erilaiset VM:n osastojen tarpeista. VTV toimii objektiivisena taloustietojen tarkastajana ja siitä syystä halusimme myös heidän mielipiteensä tilinpäätöksestä ja sen kehittamisestä.

##### **5.4.1 Analyysissä käytetyt teemat**

Tutkimme litteroitua haastattelumateriaalia ja selvitimme millaisia asioita aineistosta nousi esiin. Olimme käyttäneet haastatteluissa tukena teemahaastattelurunkoa, jonka pohjalta pyrimme ohjaamaan keskustelua. Aineiston teemoittelussa lähdimme liikkeelle siitä, että joimme litteroimastamme materiaalista tekstimuotoista tietoa teemojen mukaan. Emme kuitenkaan edenneet vain yksinkertaisesti jakamalla tekstiä sen teeman alle, jota kysymys koski, sillä huomasimme, että tietyt teemat ja asiat toistuivat eri kysymyksien alla ja näin loivat parempaa ymmärrystä koko ilmiöstä. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että esimerkiksi haastateltavan vastatessa kysymykseen, joka liittyi kehitysideoihin, saattoi vastaaja tuoda esille uutta tietoa, joka liittyi myös uutta edellisiin kysymyksiin liittyvää tietoa. Näin ollen huomasimme etsiä vastauksia, eri haastatteluissa käsiteltyjen aihepiirien alta, vaikka ne alun perin olivat kirjattu tietyn kysymyksen alle.

Teemoittelussa käyttämämme luokat muodostuivat loppujen lopuksi varsin samankaltaiseksi alkuperäisen teemahaastattelurungon kanssa. Teemat eriytyivät käyttööme aineistosta tekemiemme havaintojen perusteella. Teemoiksi muodostuivat.

- Tarpeet tilinpäätösinformaatiosta

- Tilinpäätösinformaatioon liittyvien tarpeiden täytyminen
- Tilinpäätökseen liittyvät kehitysideoita
- Tilinpäätösinformaation kehittäminen aiemmin
- Taloushallinnon strategia 2020

Teemojen 1 ja 2 tarkoituksena on löytää vastauksia tutkimuskysymykseemme tilinpäätösinformaatioon liittyvistä tarpeista ja niiden tyydyttymisestä, sekä siihen mikä on tilinpäätösinformaation hyödynnettävyyden nykytila. Teemojen 3 ja 4 tarkoituksena oli mahdollistaa vastauksien liittyen tilinpäätöksen kehittämiseen. Teemalla 5 taas haetiin selvennystä siihen, kuinka paljon eri haastateltavat olivat olleet tekemisissä taloushallinnon strategian kanssa, ja oliko se aiheuttanut muutoksia heidän valtiontilinpäätökseen liittyvään toimintaansa.

#### **5.4.2 Teema 1. Tarpeet tilinpäätösinformaatiosta**

Budjettiosaston haastattelussa ilmeni, että heillä on kolme merkittävää tarvetta tilinpäätösinformaatioon. Ensimmäisenä ja tärkeimpänä oli kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstiedot, jotka VK toimittaa tilastokeskukseen, jossa yhdistellään valtion, kuntien ja muun julkisen sektorin tiedot yhteen. Se jälkeen tiedot toimitetaan VM:n kansantalousosastolle, jossa lasketaan valtion yli-/alijäämä, ja tiedot toimitetaan budjettiosastolle. Tietoja hyödynnetään julkisen talouden suunnittelun ja edelleen budjettisuunnittelun pohjaksi. Toisena tarpeena mainittiin VK:n toimittamat tilinpäätöstiedot, joita ei ole vielä jatkojalostettu Tilastokeskuksessa. Tietoja hyödynnetään siten, että niistä voidaan nähdä suuntaa-antavasti, kuinka valtiontili vuosi on taloudellisesti mennyt. Tästä materiaalista nostetaan esiin erilaisia teemoja, joita sitten käsitellään myös HVK:ssa. Tietojen pohjalta, valvotaan myös talousarvion toteutumista, valtion takauksia ja vastuita. Tietoja myös jalostetaan, ja otetaan osaksi VM:n riskiraporttia, missä niitä analysoidaan ja saadaan kuvaa mahdollisista valtiontalouden vaikuttavista riskeistä. Tietoja hyödynnetään myös budjetin laadinnassa pohjatietoina.

Controller-toiminnon edustaja oli sitä mieltä, että kaikki budjettiosaston edustajan mainitsemat käyttötarkoitukset ovat relevantteja myös heidän osastonsa kannalta. Edustaja korosti sitä, että VK:n tuottaman tiedon täytyy olla korkealaatuista, jotta siitä voidaan jalostaa luotettavaa tilastotietoa, käytettäväksi politiikkavalmistelun pohjana. Controller-toiminnon näkökulmasta on myös tärkeää, että eduskunta saa laadullisesti hyvää aineistoa, jotta siellä pystytään kontrolloimaan talousarvioon liittyvien päätösten toteutumista.

Kansantalousosaston haastattelussa kävi ilmi, samoin kuin budjettiosaston haastattelussa, että VK:n koottua kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstiedot, ne lähetetään kansantalousosastolle ja tilastokeskukselle, jossa aineistoa jatkojalostetaan. Kansantalousosastolla käytetään hyväksi VK:n toimittamaa jalostamatonta tietoa siihen, että voidaan vertailla kansantalousosaston ennusteiden osumatarkkuutta tilinpäätöksessä toteutuneisiin lukuihin. Osaston työssä ovat suuremmissa roolissa tilastokeskuksen jalostamat tilastotiedot, joiden pohjana käytetään VK:n kasaamia kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöstietoja. Tietoa käytetään muun muassa ali-, ylijäämä ja velkatilastoissa, kansantalouden tilinpidossa eli niitä hyödynnetään suoraan bruttokansantuotteen laskemisessa. Tietoja hyödynnetään myös rahoitustilinpidossa, jossa esimerkiksi on mukana verot ja veronluonteisista maksut sekä erilaiset julkisyhteisöjen menot ja tulot neljännesvuosittain. *”...nämä tilastot mitä mainitsin, niin ne ovat erittäin keskeisiä Suomen talouden kuvaajia ja niitä sitten, kuten aiemmin mainittu, käytetään valtion budjetin laadinnassa, ennusteissa, mediassa, tutkimuksissa ja kansainvälisesti, niin edespäin.”* (Kansantalousosaston edustaja 11.2.2019.)

JulkICT-osaston edustajan haastattelussa kävi ilmi, että hänen osastonsa käyttää hyvin vähän varsinaista tilinpäätöstä ja HVK:ta. Heille relevantimpaa on reaaliaikaisempi data, ja he saavat sen esimerkiksi NETRAN kautta. JulkICT:llä ei ole merkittäviä tarpeita tilinpäätösinformaation suhteen.

Valtionhallinnon kehitysosaston näkökulmasta tilinpäätösinformaatiosta haetaan erilaisia taloudellisia indikaattoreita ja tulemia virastojen toiminnasta. Heidän kiinnostuksen kohteenaan on muun muassa, kuinka paljon valtion menoista on jäänyt käyttämättä ja kuinka paljon niistä siirtyy seuraavalle kaudelle. Muuten kehitysosastolla ei käytetä tilinpäätösinformaatiota sellaisenaan yksittäisten virastojen kohdalla. Osastolla tehdään tilinpäätös kannanotto kuhunkin virastoon, osana tulosohjausprosessia. Tilinpäätös kannanotossa olennaista on se mikä on kyseisen viraston tulossopimuksessa asetetut tulostavoitteet, tuloksellisuus toiminnat ja indikaattorit. Tilinpäätösinformaation ja sitten vuotuisen muun informaation kautta pyritään tuottamaan tietojohtamisen pohjaksi erilaisia taloudellisia tunnuslukuja aikasarjoja ja muita lukuja, joita heidän harkintansa mukaan kannattaa käyttää johtamisen tukena. Kehitysosastolle on siis tärkeää saada tilinpäätösinformaatiosta taloudellisia lukuja sekä toiminnan volyyymia kuvastavat luvut.

*”Siinä tulee se meidän tärkein asiamme ja sitten tilinpäätösinformaatiosta saatavat luvut ja toiminnan volyymit ovat hyvin tärkeitä elementtejä, kun tehdään oikeasti tätä tulosjohtamista ja erityisesti tiedolla johtamista, joka on meille kohtuu uusi asia.”* (Valtionhallinnon kehitysosaston edustaja 28.2.2019.)



VTV:n edustajan mukaan heidän tarkastuksiensa idea tilinpäätösprosessista on se, että tarkastuksia tehdään mahdollisimman paljon jo tilikauden aikana. Tavoite on oikeastaan varmistaa, että tilinpäätös sisältää tilinpäätöslaskelmat, liitteet ja toimintakertomuksen. Ja että tiedot olisivat oikein siinä vaiheessa, kun ne on koottu VK:ssa ja hyväksytään, ja jonka jälkeen tiedoista kootaan valtion tilinpäätös. Haastateltavan mukaan heidän rooli on varmistaa, että tietosisältö on mahdollisimman oikein, kun tilinpäätös on valmis. Lopullisen version valmistuttua VTV vielä tarkistaa sen. Siitä saatetaan esittää huomautuksia joista voi seurata seuraamuksia asianomaisille virastoille.

Yhteenvedon haastatteluista voidaan todeta, että haastatelluilla on hyvinkin erilaisia käyttötarpeita ja tehtäviä, joissa tilinpäätösinformaatiota hyödynnetään. Yleisimpänä käyttötarpeena kuitenkin nousi esiin tilinpäätösinformaation käyttö lähinnä vertailutietona, jolloin sitä käytetään yleisen toiminnan tai suurimpien trendien seurantaan. Tilinpäätösinformaatiota käytetään myös tilastokeskuksessa jatkojalostettavien tilastojen pohjana. Niitä käytetään hyvinkin merkittävässä tehtävässä liittyen Suomen talouden seurantaan ja siitä syystä korostuu myös tilinpäätösinformaation laadun tärkeys, jotta siitä johdettavat tilastot voidaan tuottaa korkealaatuisina.

#### **5.4.3 Teema 2. Tilinpäätösinformaation liittyvien tarpeiden täytyminen**

Budjettiosastoa haastatellessa kävi selväksi, että yleisesti peruspaketti on laadukas, tiedot toimitetaan ajallaan ja tuottaminen on hyvin organisoitu, mutta haasteita on ilmennyt lisäselvityksiä pyydetessä HVK:ta varten. Budjettiosaston edustaja uskoo, että syynä tähän on VK:n resurssien rajallisuus.

Controller-toiminnon edustajan mukaan, tilinpäätöksen tuotantoputki on hyvä prosessi ja sen tuottama aineisto on luotettavaa, koska se on tilintarkastettua koko prosessin ajan. Aineistoa käytetään pääasiassa HVK:n, mutta sitä voitaisiin hyödyntää enemmän muissakin analyyseissä.

Kansantalouselosaston haastattelussa kävi ilmi, että yleisesti VK:n tuottama tilinpäätösinformaatio on hyvää ja laadukasta kansantalouselosaston tarpeisiin. Niin sanotusta VK:n tuottamasta raakadatatista voidaan pikaisella silmäyksellä huomata, miten edellinen vuosi on mennyt. Kansantalouselosaston työn luonteesta johtuen he hyödyntävät enemmän tilastokeskuksessa jalostettua virallista tilastotietoa.

Kuten aikaisempaa teemaa käsitellessä selvisi JulkiCT ei käytä juurikaan tilinpäätösinformaatiota päivittäisessä työssään, mutta he käyttävät sitä vuosittaisessa vertailussa. Haastattelussa ei noussut esiin varsinaista mielipidettä tilinpäätösinformaation tarpeiden tyydyttämisestä, vaan lähinnä huomio kiinnittyi heidän reaaliaikaisemman ja tarkemman tiedon hyödyntämiseen, jota he noutavat yhteisistä sähköisistä palveluista ja tietojärjestelmistä.

Kehitysosaston mukaan tilinpäätösinformaatio on erittäin hyvää, jos se riittää heidän tietotarpeeseensa. Usein kuitenkin heillä on tarve porautua syvemmälle tilinpäätösaineistoon ja siihen osaston täytyy hakea lisää tietoa eri tietokannoista. Haastateltava mainitsee myös sen, että osastolla on reaaliaikaisia tietotarpeita, joihin tilinpäätöksen jälkikäteinen tietosisältö on jo vanhentunutta. Käytännössä kun vuoden 2018 tilinpäätös on vasta valmistumassa ja ollaan jo vuodessa 2019, ei ole kovinkaan relevanttia käyttää vuoden 2017 tilinpäätöstietoja pohjana osaston tehtävissä, jolloin pitäisi osata tehdä jo päätöksiä vuoden 2020 suhteen. *”.. ajatellaan mitä meidän pitäisi työllisyydessä tehdä ja me tukeuduttaisiin vuoden 2017 tilinpäätökseen, niin työllisyys oli silloin aivan eri tasolla ja meidän taloudellinen nousu ei ollut vielä alkanut, joka tällä hetkellä näkyy tiettyjen sektorien työvoimapulana, joten sillä tilinpäätösinformaatiolla ei voida ohjata vuoden 2020 tarpeita. Pitää ymmärtää mitkä rajoitteet siinä on. Mun mielestä tilinpäätösinformaatio tarvitseeikin aina reaaliaikaisten datapankin rinnalleen, jos halutaan käyttää sitä eteenpäin ohjaamiseen.”* (Valtiovallinnon kehitysosaston edustaja 28.2.2019.)

Tarkastajan roolissa VTV ei suoranaisesti hyödynnä tilinpäätösinformaatiota, vaan arvioi sen sisältöä ja varmentaa tilinpäätöksien kautta virastojen tilivelvollisuuden toteuttamista. Tarkoituksena on myös tarkastaa, että kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökset pitävät oikeat luvut sisällään ja ovat linjassa toimintakertomusten kanssa. VTV saa tarvitsemansa materiaalin, jotta voi suorittaa nämä tarkastustoimenpiteet.

Yleinen kuva tarpeiden täyttymisestä tilinpäätösinformaation suhteen on se, että VK:n tuottama tilinpäätösinformaatio on laadultaan hyvää ja tilinpäätösprosessi on hyvin organisoitu. Tutkimuksessa ilmeni kuitenkin se, että monilla haastatelluilla on tarve tilinpäätösinformaatiota hyödyntäessään saada lisäselvityksiä tai muita lisätietoja tuotetusta tilinpäätöstiedosta, jotta sitä voidaan todellisuudessa hyödyntää heidän toiminnassaan. Tästäkin hyödynnetään yhteisiä tietokantoja ja järjestelmiä, joista voidaan noutaa myös reaaliaikaisempaa seurantadataa varsinkin, jos tilinpäätösinformaatio ei mene tarpeeksi syvälle tyydyttääkseen toimijan tietotarpeita, tai vaihtoehtoisesti kysytään lisäselvityksiä toisilta virastoilta.

#### 5.4.4 Teema 3. Tilinpäätökseen liittyvät kehitysideat

Budjettiosaston mielestä tilinpäätös on syytä pitää kompaktina ja sen tulee sisältää faktoja. HVK:ssa analysoidaan ajankohtaisia asioita ja tilinpäätöksestä nostetaan tietoja niiden selittämisen tueksi. Haastattelussa ilmeni, että tulevaisuudessa itse tilinpäätöstäkin voitaisiin mahdollisesti kehittää eri menetelmin, esimerkkinä sen pohtiminen, voitaisiinko valtion tilinpäätöksessä käyttää jotakin toista arvostusmenetelmää.

*"...onko tässä tilinpäätöksessä sitten jotain tarvetta tilinpäätösmenetelmissä kehittää, niin se onkin sitten vielä isompi kysymys ja lähinnä tällä tarkoitan sitä, että meillä on tietyn tyyppinen arvostus, joka on hankintamenopohjainen, että onko tarvetta jossain vaiheessa mennä tällaisiin käypiin arvoihin tai johonkin muihin arvoihin. Ja tavallaan mitä se sitten tarkoittaa ja mahdollistaako se jotain niin se on yks sellainen mikä vaatisi jonkin tyyppistä alkupohdintaa ja selvittelyä ja siihen voisinkin kuvitella, että Valtiokonttorilla voisi olla isokin rooli." (Budjettiosaston edustaja 8.2.2019.)*

Budjettiosaston haastattelussa ilmeni myös, että käynnissä on EPSAS-hanke (European Public Sector Accounting Standards), jonka tarkoituksena on luoda eurooppalaiset tilinpäätösstandardit EU-maiden käyttöön. Jos standardit otetaan käyttöön Euroopan komission tällä hetkellä suunnitteleamalla tavalla, tulisivat ne julki EU-asetuksena ja pakottavana lainsäädäntönä, jolloin kaikki jäsenvaltiot joutuisivat ottamaan standardit käyttöön. Tosin budjettiosaston edustajan mukaan, todennäköisempää olisi, että standardien suhteen päädyttäisiin jonkinlaiseen kompromissiin, jolloin jäsenvaltioiden tilinpäätösten tulisi täyttää tietyt minimivaatimukset. Haastattelussa kävi ilmi, että hankkeen edistymistä on tärkeää seurata, ja on ajankohtaista peilata tämän hetkisiä tilinpäätöstapoja mahdollisiin tuleviin standardeihin. Esimerkiksi Ruotsissa sovitetaan ja peilataan EPSAS-standardeja heidän omaan tilinpäätösohjeistukseensa ja selvitetään, kuinka mahdollinen vaihto uusiin standardeihin toteutettaisiin. Valtiokonttori voisi tehdä samanlaista selvitystyötä tilinpäätöksen suhteen. Tulevaisuudessa voitaisiin mahdollisesti myös laajentaa kokonaislaskelmia, jolloin ensimmäisessä vaiheessa konsernilaskennan keinoin voitaisiin yhdistellä valtion virastojen, sekä liikelaitosten ja rahastojen tilinpäätöstietoja, jolloin valtion omistamat yhtiöt tai ainakin osa yhtiöistä otettaisiin mukaan laskelmiin. Mahdollisesti niistä voitaisiin myös tuottaa omat erilliset laskelmansa.

Controller-toiminnon edustaja totesi, että tilivelvollisuustarpeiden tyydyttämiseksi on hyvä pitää tietynlainen konservatiivinen asenne mukana tilinpäätöstä tehtäessä. Analyttisyyttä voitaisiin kuitenkin lisätä tilinpäätösinformaation hyödyntämisessä. Pitäisi pohtia missä päässä ja kenen analyysikykyä pitäisi lisätä. Edustajan mukaan tarpeet tilinpäätöksen suhteen ovat hyvin eriytyviä ja siksi olisi vaikeaa tuottaa yhtä vuosittaista tilastoa automaationa, josta olisi todellisuudessa hyötyä jokaiselle sidosryhmälle. Erilaisia analyysejä

tarvitaan ja olisikin hyvä selvittää ja kokeilla, mitä voitaisiin saada aikaan esimerkiksi, jos arvostustapaa vaihdettaisiin erilaisten kokeilujen perusteella.

Kansantalousosaston edustaja totesi, että heidän näkökulmastaan voisi olla hyödyksi, jos tilinpäätöksessä olisi karkeammalla tasolla yhdistelty budjettitalouden tuloja sekä verotuloja ja tuloja yhteensä, joka helpottaisi kansantalousosaston näkökulmasta tietojen hyödyntämistä.

*”...että siinä tasolla millä ne ovat esillä, kun näitä budjettivaltion tuloja katsottu, niin siinä saa ynnäillä etenkin näitä muita eriä, jotka eivät ole verotuloeriä, yhteen jonkun verran. Siinä voisi olla sellainen kehittämisen paikka, meidän näkökulmastamme ajateltuna.”* (Kansantalousosaston edustaja 11.2.2019.)

Menopuolen lukuja voisi myös kehittää, mutta haastatetulla ei ollut tarjota näin äkillisesti kehitysehdotusta, koska menepuoli on hyvin yksityiskohtainen. Kansantalousosasto on tilinpäätösinformaation hyödyntämisketjussa sen loppupäässä. Haastattelussa kävi ilmi, että heidän aikataulunsa on usein varsin tiukka. Siksi haastateltava totesi, että kaikenlainen automaatio ja tiedon käsittelyn nopeutuminen on aina tervetullutta.

JulkICT:n edustajan mukaan, selkeät tunnusluvut ICT-puolelta voisivat olla hyvä lisä, mutta niiden pitäisi olla jo asetettu talousarvion puolella, jotta ei keksittäisi uutta raportoitavaa, koska materiaalia on jo nyt niin paljon. Lähinnä voisi tarkastella olisiko mahdollista karsia materiaalin määrää, vaikka se vaatisi lakimuutoksen. Luettavuus on jo nyt haastavaa asiaan perehtymättömälle siksi jokin uusi asia, josta raportoitaisiin, voisi korvata jonkin vanhan asian. Tulevaisuudessa voitaisiin ehkä käyttää tekoälyä, jonka avulla suurin osa tiedoista saataisiin tilinpäätökseen automaattisesti. Hankkeiden huomioon ottaminen, lähinnä suurimmat hankkeet ja niiden tuottavuuslukujen seuraaminen, nousi esille haastattelussa. JulkICT edustajan mukaan tässä pitäisi osata määritellä selkeät mittarit, joita voitaisiin seurata numeraalisessa muodossa, koska tekstimuotoisesta tavoitteenasetannasta ja tuloksista on ulkopuolisen hyvin vaikea lähteä arvioimaan, onko halutut tavoitteet saavutettu. JulkICT-osastolla on myös pohdittu, mitä muita keinoja voisi olla raportoida eduskunnalle hankkeista HVK:n lisäksi. VK voisi toiminnallaan lisätä tilinpäätösinformaation yhteisiä toimintatapoja, mahdollisesti jollain automatiikalla tai edistää niitä neuvonnalla ja ohjeistuksella, jotta kaikilla virastoilla olisivat samat toimintatavat.

Valtionhallinnon kehitysosaston edustajan mukaan, heillä ei ole tilinpäätökseen rakentamiseen liittyviä kehitysehdotuksia. Osaston toiminnan luonne on tulevaisuudessa ja kehittämisessä, jolloin tilinpäätösinformaatio ei ole niin merkittä heidän työssään, että heillä he-

räisi tarpeita sen kehittämiseen. Tästä syystä osasto ei ole myöskään ollut mukana kehittämässä tilinpäätösinformaatiota aikaisemmikaan. Haastateltava näkee osaston roolin enemmän toiminnanohjausosastona kuin talousosastona.

VTV edustajan haastattelussa nousi esiin konsernityyppisen ajattelun lisääminen. Valtion tilinpäätös ei itsessään ole varsinainen konsernitilinpäätös, koska siinä ei tiettyjä eriä yhdistellä.

*”.. koitetaan yhdessä monien toimijoiden kanssa ja kukin tahollaan voidaan miettiä mikä olisi se informaatioisällön tuottamisen kannalta kustannustehokkain ratkaisu. Koska esim. konsernitilinpäätös voidaan tehdä hyvin monella tapaa se voi olla tällainen tasepohjainen vähän summaava tai sitten se voi olla transaktiotason niin, että kaikki eliminoinnitkin tehdään ihan yksi kerrallaan. Niin mikä on taas ihan älyttömän kallista, niin mikä on tavallaan hyväksikäyttö ja mikä on sen hyväksikäytön saamiseksi tarvittavat kustannukset, niin tätä keskustelua siis käydään eri viranomaisten kanssa.” (Valtiontalouden tarkistusviraston edustaja 14.2.2019.)*

Haastateltavan mukaan huomioimalla tilinpäätöksessä valtion omistamat yhtiöt jollain karkealla tasolla, voitaisiin saada parempi kuva valtion taloudellisesta asemasta. Edustajan mukaan parhaimmassa tapauksessa voitaisiin yhdistellä koko julkinen talous, ei ehkä aivan yksittäisten kirjauksien tasolla vaan karkeammalla mittakaavalla.

Yhteenvetona, kaikissa paitsi valtionhallinnon kehitysosaston kanssa käydyssä haastattelussa tuli esiin tilinpäätökseen liittyviä kehitysideoita. Yleisimmät kehitysideat koskivat automaation, konserniajattelun ja analyttisyyden lisäämistä. Lisäksi haastatteluissa ilmeni osastokohtaisempia kehitysideoita. Haastatteluissa toistui myös ajatus, jonka mukaan itse tilinpäätös kannattaisi pitää sisällöltään sellaisena, että se sisältää tarpeellisen tilivelvollisuuden täyttämiseksi. JulkICT:ltä nousi havainto myös siitä, että tilinpäätös on nyt jo itsessään varsin haastava kokonaisuus lukea. Haastateltava totesi, että tilinpäätöstä voisi mahdollisesti selkeyttää, mutta se vaatisi lakimuutoksen.

#### **5.4.5 Teema 4. Tilinpäätösinformaation kehittäminen aiemmin**

Budjettiosaston edustajan mukaan viimeisin merkittävin kehityshanke, jossa he ovat olleet mukana tilinpäätöksen suhteen tapahtui vuonna 1998, jolloin valtion kirjanpitoon alettiin soveltaa kirjanpitolain mukaista liikekirjanpitoa. Sen jälkeen budjettiosasto on ollut tekemisissä useamman pienemmän kehityshankkeen kanssa. Viimeisen viiden vuoden aikana kokonaislaskelmien lisääminen on ollut suurin projekti, jossa he ovat olleet mukana.

Controller-toiminnon edustajan kanssa haastattelussa kävi ilmi, että kehitystarpeet ovat aiemmin syntyneet jonkin tilinpäätösinformaation hyötykäyttäjän tarpeesta. Eduskunnalta on tullut aloitteita, heidän tietotarpeidensa mukaan ja VTV taas on antanut huomioita,

jotka liittyvät tilinpäätöksen liitetietoihin. VTV on myös vuosittaisen tarkastuksensa päätteeksi antanut paljon havaintoja ja joitakin suosituksia HVK:sta, joiden mukaan on toimittu, jos se on koettu VM:n päässä hyväksi toimintatavaksi.

Kansantalousosaston edustajan mukaan yhteistyötä Valtiokonttorin kanssa on ollut aina, mutta missään suuremmassa kehitystyössä he eivät ole olleet mukana. Kansantalousosastolla on yhteistyötä VM:n sisällä erityisesti budjetti- ja vero-osastojen kanssa. Tapana on ollut myös perustaa tulotyöryhmä, joka koordinoi tuloennusteita. Kansantalousosasto ei siis ole ollut merkittävästi mukana tilinpäätösinformaation kehittämässä.

Haastateltaessa JulkICT- osaston edustajaa kertoi hän, että heidän osastonsa ei ole ollut mukana tilinpäätösinformaation kehittämässä, koska JulkICT- osasto ei hyödynnä tilinpäätösinformaatiota samalla tavalla kuin esimerkiksi budjettiosasto. Ensi vuoden HVK:n tekstiosioon lisätään näkyvämmiin ICT-osio, mutta ei varsinaisina laskelmina tilinpäätösliitteisiin. Edustaja tosin toteaa, että heidän rooliaan voitaisiin mahdollisesti lisätä tulevaisuudessa tilinpäätösinformaation kehityksessä.

Valtionhallinnon kehitysosasto ei ole ollut mukana tilinpäätösinformaation kehittämässä, johtuen osaston toiminnan luonteesta ja siitä, että heidän intressinsä kohdistuvat enemmän reaaliaikaiseen seurantaan.

VTV:n haastattelussa kävi ilmi, että he antavat suosituksia valtion rahavirtojen hoidosta taloudenpidon näkökulmasta ja järjestystavoista. Kehitystoimissa VTV antaa suosituksensa eteenpäin VK:lle ja VM:lle ja nämä ratkaisevat kuinka käytännössä asia järjestetään. VTV voi olla tietysti tarkastajan roolissa tai asiantuntijana mukana työryhmissä, mutta ohjeiden ja määräyksien muuttaminen kuuluu VM:n ja VK:n rooliin sekä jossain määrin Palkeitten rooli. Tilinpäätöksen kokonaisinformaation kehittämässä, ei ole VTV:n edustajan mukaan tapahtunut paljonkaan isoja kehitysaskelia viime aikoina, vaan sen tila on varsin staattinen.

*"Me ollaan siinä nimessä hyvässä roolissa, että voidaan nostaa kehittämisaihioita esille mutta meidän on hyvin vaikeaa viedä niitä eteenpäin, koska meillä ei ole toimivaltaa antaa niistä määräyksiä, koska me ollaan tarkastusvirasto ja se on ihan luonnollista."* (Valtiontalouden tarkistusviraston edustaja 14.2.2019.)

Haastatteluiden mukaan valtiovarainministeriön budjettiosasto on ollut eniten mukana kehittämässä tilinpäätösinformaatiota. Vuonna 1998 tilinpäätöksessä tapahtui viimeisin merkittävin kokonaisvaltainen muutos. Controller-toiminnon edustaja koki, että tarpeet kehitykselle ovat syntyneet tilinpäätösinformaation hyödyntäjän tarpeista. Esimerkiksi eduskunta

on nostanut kehitysideoita esille ja ollut aktiivinen. Haastatteluissa ilmeni, että VTV antaa tarvittaessa suosituksia ja tuo kehittämiskohteita esille ja antaa niitä eteenpäin VK:lle ja VM:lle. VTV on siis ollut mukana tilinpäätösinformaation kehittämiskohteiden esille tuomisessa, mutta haastattelussa tuli esille, että heillä ei ole auktoriteettia panna asioita täytäntöön. Muiden osastojen edustajat totesivat, että heidän mukaansa heidän osastonsa eivät ole olleet mukana tilinpäätösinformaation kehittämisessä, mutta JulkICT-osaston edustaja totesi, että he voisivat mahdollisesti olla enemmän tekemisissä tilinpäätösinformaation kehittämisen suhteen. Teemalla pyrimmekin selvittämään miten osastot ovat menneisyydessä olleet mukana kehittämässä tilinpäätösinformaatiota ja miten he kokevat tämän hetken kehittämistavan.

#### **5.4.6 Teema 5. Taloushallinnon strategia 2020**

Budjettiosaston edustaja totesi haastattelussa, että strategia on aiheuttanut muutoksia, joissa he ovat olleet mukana. Haastateltava KERTOI, että talousarviolainsäädäntöä muutettiin, jonka seurauksena kirjanpidon vastuita siirrettiin, mikä näkyi esimerkiksi sillä, että VK:n määräyksellä tietyt kirjanpidon tehtävät siirtyivät Palkeiden vastuulle. Toimintamallit yhtenäistyivät tämän muutoksen myötä VK:n määräyksellä. Myös tilinpäätöksen aikaistaminen on yksi strategian tavoitteista ja siinä ollaankin edistytty suunnitelmien mukaisesti. Noin viikon kiristystarve olisi vielä saavutettava, jotta tiedot saataisiin raportoitua EU:lle suoriteperusteisesti. Yleisesti keskeisimmät tavoitteet on saavutettu ja loput ovat yleispäteviä, jotka ovat edelleen voimassa, vaikka seuranta ryhmä on vuoden vaihteessa lakkautettu.

Controller-toiminnon edustajan mukaan toimintamallien yhtenäistäminen ja käytäntöjen muuttaminen on ollut merkittävässä roolissa ja siinä on päästy eteenpäin. Tällä toiminnalla ollaan voitu tehostaa juurikin ulkoista tarkastusta, eli periaatteessa ollaan pystytty tehostamaan VTV:n toimintaa, kun aineisto toimitetaan sähköisenä.

Kansantalousosaston edustaja korosti haastattelussa, että hän puhuu omasta ja omien työtehtäviensä näkökulmasta, kertoessaan, että ei kovin tarkasti seuraa strategian 2020 toteutumista. Hänen mielestään aikataulun kiristäminen on relevantein tavoite taloushallinnon strategiassa. ”*Sen totean että, kun on laaja prosessi ja liittyy paljon eri näkökulmia kyllä, aikataulurajoitteita on monesta suunnasta, ainahan se on parempi, mitä automaattisemmin ja tuottavampaa tämä toiminta koko prosessissa sitten on. Pitää pyrkiä joka osa-alueella tätä automatisaatiota hyödyntämään parhaan mukaan.*” (Kansantalousosaston edustaja 11.2.2019.)

JulkICT-osaston haastateltavan mukaan heidän toiminnassaan näkyy strategiaan sidottu aikataulun kiristyminen, joka on aiheuttanut haasteita. Automaatio on lisääntynyt toiminnassa ja laskujen kierto on paljon nopeampaa verrattuna aikaisempaan. Myös valmiiden tiliointien käyttö vähentää virheiden määrää ja näin lisää tietojen oikeellisuutta. Osastolla on automaatiotason nosto ollut jo pitkään tavoitteena, mutta haastateltava sanoi, ettei usko sen olevan sidottuna täysin strategiaan, vaan se johtuu myös osaston toiminnan ja tarkoituksen luonteesta, koska digitalisaatiota edistävinä heidän täytyy olla esimerkkinä monenlaisessa toiminnassa.

Valtionhallinnon kehitysosaston edustajan mukaan taloushallinnon strategian 2020, 1 linjaukseen sidotut tavoitteet, eivät ole näkyneet tai olleet kovin relevantteja heidän toimintansa suhteen. He ovat olleet enemmänkin tekemisissä muiden linjauksien ja tavoitteiden kanssa, jotka liittyivät lähinnä tiedolla johtamiseen, mutta tutkimuksemme aiheen rajaamisesta johtuen nämä asiat eivät ole tutkimuksessa relevantteja.

VTV:n edustajan haastattelussa kävi ilmi, että strategiaan liittyvän toimintamallien ja prosessien yhtenäistämisen myötä heidän on täytynyt pohtia tarkemmin, miten huomautukset annetaan virastoille, jotta se saadaan kohdistettua oikealle tasolle ja toimijalle mahdollisesti viraston sisällä. Haastateltava antoi esimerkin, jos budjetoinnissa on jokin virhe, niin huomautus menee VM:lle ja asianomaiselle ministeriölle. VTV:n edustaja totesi myös haastattelussa, että strategiaan sidottu aikataulun kiristäminen on heidän näkökulmastaan vaatimus ja siihen on päästävä, se ei ole huomioitava kriteeri heidän toiminnassaan.

Yhteenvedona haastatteluista voitiin todeta, että kaikki ovat tietoisia strategiasta, mutta sen toteutumista on seurattu tarkemmin vain osastoilla, jotka ovat enemmän tekemisissä tilinpäätösinformaation ja strategiaan sidottujen tavoitteiden kanssa. Strategian toteutumista valvova seurantaryhmä on lopetettu vuoden 2018 lopulla, mutta tämä johtuen siitä, että päätavoitteet koetaan saavutetuiksi ja muut tavoitteet ja linjaukset ovat jatkaneet olemassa oloaan, osana virastojen jokapäiväistä toimintaa. Toimintamallien yhtenäistäminen, sekä tilinpäätösaikataulun kiristäminen on näkynyt useampien virastojen toiminnassa, erilaisilla vaikutuksilla.



## 6 Johtopäätökset ja pohdinta

Tässä kappaleessa käsittelemme analysoidusta aineistosta tekemämme johtopäätökset ja tutkimuksen pohjustamat jatkotutkimusaiheet, sekä pohdimme niiden merkittävyyttä toimeksiantajamme näkökulmasta. Kappaleen lopussa pohdimme tutkimuksemme luotettavuutta ja omaa oppimistamme.

### 6.1 Johtopäätökset ja kehitysideat

Lähdemme käsittelemään johtopäätöksiämme esittämällä vastauksia tutkimuskysymyksiimme ja varsinaiseen tutkimusongelmaamme. Haastateltujen virastojen tarpeiden tunnistaminen ja tarpeiden täytyminen tilinpäätösinformaation suhteen olivat kaksi ensimmäistä tutkimuskysymystä ja niiden suhteen pääsimme seuraavanlaiseen lopputulokseen: Tilinpäätösprosessi itsessään on toimiva ja VK:n tuottama tilinpäätösinformaatio on sisällöltään laadukasta. Haastattelujen pohjalta voidaan todeta, että tieto kulkee ajallaan ja on laadukasta ja oikeellista. Tarpeet tyydyttyvät osastoilla, joiden tietotarpeeseen tilinpäätösinformaation syvyys ja ajankohtaisuus on luonteeltaan riittävä.

Yhtenä tutkimuksen tavoitteena oli selvittää VK:lle mahdolliset kehitys ideat, jotka ilmenisivät haastatteluissa ja niiden suhteen päädyimme seuraavanlaiseen tulokseen. Tilinpäätöksen rakenteeseen ei sinällään tulisi lähteä tekemään liian suuria muutoksia, ennen laadukasta alkuselvitystä ja tällöinkin olisi tärkeää pohtia varsinkin näitä kahta tärkeää asiaa: tilinpäätöksen ja sen liitetietojen muodostaman kokonaisuuden pituus ja luettavuus sekä tilinpäätöksen ensisijaisen tehtävän eli valtion tilivelvollisuuden toteuttaminen, sekä eduskunnan budjettivallan toimeen täyttäminen. Jos haluttaisiin lisätä tilinpäätökseen laskelmia tai tietoja, olisi relevanttia pohtia voitaisiinko näillä tiedoilla korvata joitakin toisia tietoja, joiden tuottama tietohyöty ei olisi enää niin suuri. Lähinnä tietojen tuottaminen ja tuominen tilinpäätökseen toisenlaisilla menetelmillä voisi olla kokeilun arvoista.

Selvästikin eri toimijoiden eriytyvät tarpeet luovat haasteita tilinpäätösinformaation kehitystyössä. Haastattelemamme toimijat tarvitsevat usein tilinpäätösinformaation tueksi tarkempia lukuja ja analyysijä, jotta tiedon avulla voidaan käytännössä tehdä päätöksiä. Haastatteluissa heräsi myös keskustelua aiheesta, onko tilinpäätösinformaatio sinällään alihyödynnettyä? Hyvänä esimerkkinä on Controller-toiminnon ja budjettiosaston haastattelussa ilmennyt mahdollinen analyttisyyden parantaminen. Analyttisyyden kehittämisessä pitäisi selvittää, millä taholla olisi parhaat resurssit sen toteuttamiseen, eli käytännössä olisiko asia enemmän VM:n vai VK:n vastuulla ja missä varsinainen työ sen eteen tehtäisiin. Näin voitaisiin mahdollistaa esimerkiksi budjettiosaston haastattelussa toteama erilaisen

arvostustavan kokeileminen ja tuloksien analysointi, jolloin voitaisiin todeta olisiko hyötyä muuttaa tilinpäätöksen arvostusmenetelmiä.

Konserniajattelun lisääminen nousi ilmi useammassa tilanteessa ja siihen liittyvistä käytännön toimista käydäänkin jo keskustelua eri viranomaisten välillä. Käytännössä konserniajattelun lisääminen tarkoittaisi sitä, että tehtäisiin kunnolliset konsernilaskelmat, joihin mahdollisesti lisättäisiin osa tai jopa kaikki valtion omistamat yhtiöt. Näin pyrittäisiin saamaan kaatavampaa kuvaa valtion taloudellisesta tilasta ja asemasta. Tällaista muutosta suunnitellessa, pitää ottaa huomioon hyöty-/kustannussuhde, eli mikä olisi tämän uudistuksen tuottaman hyödyn ja kustannusten suhde ja olisiko se siten järkevä toteuttaa. Tosin tällainen ajattelutapa on jokaisen toteutettavan uudistuksen pohjana.

Kehitysideat automaation kehittämisestä vaikuttaisivat koko tilinpäätösprosessin ajan. Yhteisiä tietojärjestelmiä hyödynnetään jo nyt, mutta selvityksen alle voisi laittaa, missä prosessin osissa automaatiota voitaisiin lisätä niin, että se tuottaisi varsinaista hyötyä. Tavoitteena olisi näin prosessien nopeuttaminen ja tiedon oikeellisuuden lisääminen, mikä vähentäisi jälkikäteistä korjausta ja tarkastusta. Mielenkiintoista voisi olla myös tutkia JulkICT-osaston mainitsemää tekoälyn hyödyntämistä tilinpäätösprosessissa. Tulevaisuudessa teknologian kehittyessä ja halventuessa, se voi olla hyvinkin relevantti tapa kerätä ja jäsenellä informaatiota.

Tilinpäätösinformaatiota ei ole aiemmin merkittävästi kehitetty sitten vuoden 1998 muutoksen jälkeen. Yleisesti tilinpäätöksen kehittämisessä haastatelluista mukana ovat olleet budjettiosasto, Controller-toiminto sekä VTV, koska he ovat näistä toimijoista eniten tekemisissä tilinpäätösinformaation kanssa. Haastatteluiden perusteella voitaisiin lähteä tutkimaan olisiko hyödyllistä ottaa JulkICT-osasto mukaan tilinpäätöksen kehittämiseen. Yleisesti kehitys lähtee liikkeelle, jonkin tilinpäätösinformaation hyötykäyttäjän tarpeesta ja näin asia nousee esille ja siihen reagoidaan. Tämä tuntuu olevan tällä hetkellä toimiva ratkaisu, mutta meidän mielestämme olisi hyvä tehdä ajoittain selvityksiä mahdollisista tilinpäätökseen liittyvistä kehitysideoista organisaatioiden sisällä.

Haastatteluiden perusteella taloushallinnon strategia 2020 on viety onnistuneesti maaliin. Tätä tukee se, että strategian kanssa eniten työskennelleet tahot toteavat, että strategiaan sitoutetut tavoitteet on pääasiallisesti saavutettu ja strategian seurantaryhmä on lopetettu vuoden 2018 lopulla. Strategiaan sitoutetuista tavoitteista eniten esille nousi aikataulun kiristäminen sekä toimintamallien yhdistyminen ja näiden toimien seuraukset eri tahojen toiminnassa.

## 6.2 Tuloksien hyödynnettävyys toimeksiantajalle

Tutkimuksemme tarkoitus oli löytää vastauksia ongelmiin, jotka oli hyvin pitkälti asetettu yhdessä toimeksiantajamme kanssa, näin ollen uskomme, että tutkimuksemme tulokset ovat hyvinkin hyödynnettävissä toimeksiantajamme näkökulmasta. Näemme tutkimuksemme eräänlaisena pohjatyönä, josta toivomme, että toimeksiantajamme todellisudessa hyötyy. Toivomme myös, että tutkimuksemme mahdollistaa tulevaisuudessa yksityiskohtaisempien selvitysten tekemisen kehitysideoiden suhteen. Tässä tutkimuksessa havaittuja kehitysehdotuksia voidaan todennäköisesti lähteä arvioimaan niiden toteutettavuuden ja hyödynnettävyyden puolesta. Uskomme myös, että joidenkin näiden kehitysideoiden olisi toteuttamisen arvoista, mutta jätämme tämän pohdinnan ammattilaisille, jotka ovat käytännössä tekemisissä tämänkaltaisten jatkotutkimusta vaativien ideoiden kanssa toimeksiantajamme puolella.

## 6.3 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta arvioidessa tarkastelu kohdistuu koko tutkimusprosessiin. (Eskola & Suoranta 2000, 210). Näin ollen on oleellista pohtia, kuinka tutkimus on toteutettu, eli ovatko käytetyt menetelmät olleet tarkoituksenmukaisia ja onko tutkimusaineistoa käsitelty asianmukaisesti ja voidaanko sitä pitää laadukkaana. Tässäkin tutkijan rooli korostuu, koska on otettava huomioon tutkijan omat alkuoletukset ja mahdolliset mielipiteet, jotka voivat vaikuttaa tutkimusprosessiin monessa vaiheessa.

Tutkimuksessa käytimme aineistonkeruumenetelmänä teemahaastattelua ja haastateltavat tahot valikoituivat toimeksiantajamme avustuksella, sillä perusoletuksella, että kyseisillä henkilöillä olisi oman toimenkuvansa myötä hyvät valmiudet tuottaa tutkimuksellemme arvokasta lisätietoa. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että lähtöoletuksemme oli, että haastateltavat ovat tekemisissä tilinpäätösinformaation kanssa työnsä puolesta. Voidaan katsoa, että ennalta valitut haastateltavat luonnollisesti vaikuttavat tutkimuksemme tuloksiin, mutta jälkepäin pohtiessa on huomioitava, että jokainen haastateltava on asiantuntija ja myös toimeksiantajan puolelta kanssamme haastateltavat valitsi heidän oma asiantuntijansa, jolloin voidaan väittää, että jos olisimme valinneet haastateltavia vain satumanvaraisesti, emme olisi luultavasti saaneet kokoon yhtä laadukasta haastatteluaineistoa. On myös otettava huomioon, että laajemman otoksen tekeminen olisi voinut olla hyvin haastavaa, johtuen siitä, että kyseisissä virastoissa on meneillään tilinpäätöksen laatiminen, joka on ajanjaksona hyvin hektinen. On myös otettava huomioon, että tutkimus tuotetaan opinnäytetyönä, jonka laajuus on 15 opintopistettä ja näin ollen, pitää ottaa huomioon mitä tutkimukselta voidaan sen laajuuden nimissä olettaa.

Keräämäämme aineistoa voidaan pitää luotettavana, koska se perustuu asiantuntijoiden haastatteluihin, jotka on äänitetty ja alun perin litteroitu sanantarkalla litterointi menetelmällä, joka on mielestämme sopiva tässä tapauksessa, kun keskitytään asiasisältöön, eikä niinkään kielellisyyden tulkitsemiseen. Aineiston litterointi toteutettiin myös nopealla aikataululla haastattelujen jälkeen, joten haastattelutilanteet olivat tuoreessa muistissa ja näin myös helpottivat litterointia. Mielestämme käyttämämme tapa taulukoida ja teemoitella aineistoa, sopii hyvin tutkimustapaamme ja mahdollisesti tehokkaasti vastauksen etsimisen tutkimuskysymyksiimme ja ongelmaamme.

Tutkimuksemme luotettavuutta lisätään myös tutkijatriangulaation avulla. Tutkimusprojekti ei rakennu pelkästään yhden tutkijan mielipiteitä tai tulkinnoista vaan kahden eri tutkijan näkemyksistä. Voidaan siis väittää, että luotettavuus paranee, kun kaksi tutkijaa päätyvät aineiston analysoinnin jälkeen samanlaisiin tuloksiin ja ratkaisuihin sekä päätelmiin. (Eskola & Suoranta 2000, 69)

Kävimme aineistoa läpi lukemalla sitä sekä jaoimme sen teemoihin, jotta pystyimme, pariemmin tutkimaan ja analysoimaan tuloksia. Teemojen avulla pystyimme katsomaan aineistoa useasta eri näkökulmasta ja teimme uusia huomioita. Esimerkiksi tiettyjen teemojen kohdalla havaitsimme yhtäläisyyksiä osastojen välillä. Huomasimme myös teemojen avulla, että jokin virke, jonka haastateltava oli todennut, saattoikin liittyä aivan toiseen teemaan kuin se oli alussa litteroitu. Tämän prosessin läpi käynti lisää mielestämme tutkimuksen luotettavuutta, koska tuloksia ja johtopäätöksiä ei ole vedetty vain yhden käsittely kierroksen perusteella, vaan aineistoa on käyty läpi monta kertaa.

Pyrimme lisäämään tutkimuksemme luotettavuutta, kuvaamalla mahdollisimman läpinäkyvästi tutkimusprosessiamme, jotta lukijalla on mahdollisuus tehdä omat johtopäätöksensä tutkimustuloksista. Tutkimuksen liitteistä löytyy myös täydennetty teemoittelu taulukomme, johon lukija voi perehtyä halutessaan ja tehdä omia johtopäätöksiään.

## 6.4 Oman oppimisen arviointi

Opinnäytetyö osoittautui prosessina paljon haastavammaksi, kuin aluksi luulimme. Jouduimme monessa eri tilanteessa haastavienkin valintojen äärelle ja seuraavassa kappaleessa käsittelemme sitä, kuinka reagoimme näissä tilanteissa ja mitä niistä opimme.

Lähdimme tekemään opinnäytetyöprojektia hyvin systemaattisesti eteenpäin ja teimme paljon alustavaa suunnittelua jo ennen projektia tai varsinaista toimeksiantoa, koska tiesimme, että tulisimme kohtaamaan haasteita. Aikaisemmat koulutyöt ovat opettaneet, että hyvällä suunnittelulla ja valmistelulla voidaan selvitä suuremmastakin työmäärästä kunnialla. Opinnäytetyön rajaaminen osoittautui varsin haastavaksi, koska käsitelimme varsin laajaa kokonaisuutta eli valtion tilinpäätöstä, joka vaatii lukijalta ymmärrystä kyseisestä prosessista. Tähänastinen koulutuksemme on keskittynyt suurelta osin yrityksiä talouden toimintaan, kun taas opinnäytetyössämme pääsimme tarkastelemaan julkisen sektorin toimintaa. Tutkimuksen tekijöinä, meidän täytyi siis perehtyä julkisen sektorin toimintaan ja eroavuuksiin liittyen yksityiseen sektoriin, jotta pystyimme luomaan niin itsellemme kuin työmme lukijalle pohjan tutkimuksemme ymmärtämiseksi. Laajan kokonaisuuden takia rajaaminen ja aiheesta pysyminen tuotti aikajoin haasteita, koska kirjoitettuumme yhdestä aiheesta huomasimme, että se ei ole asiayhteydessä projektimme kanssa, jolloin jouduimme poistamaan sen. Hyvänä esimerkkinä voisi toimia, kun aluksi suunnittelimme kirjoittavamme tilinpäätösstandardien eroista julkisen ja yksityisen toimijan välillä, huomasimme kuitenkin, että kyseinen vertailu ei tukisi tutkimustamme tai projektin tulosta. Päätimme, että emme kirjoita aiheesta liian laajasti, koska se menisi rajauksemme ulkopuolelle. Materiaalin paljous tuotti myös haasteita rajauksessa, koska meidän oli tunnistettava tutkimuksellemme relevantti tieto ja yhdistää se työhömmme.

Asetimme itsellemme viikkokohtaisia tavoitteita, joiden tarkoituksena oli mahdollistaa työmme eteneminen aikataulussa ja että osaisimme keskittyä oikeisiin asioihin. Tämä osoittautui hyväksi toimintatavaksi, koska pystyimme hyvinkin tarkalla tasolla seuraamaan omaa edistymistämme työn suhteen ja pysymään aikataulussa. Työskentelimme yhdessä työn parissa vähintään kolmena päivänä viikossa, jotta pysyisimme itse asettamassamme aikataulussa. Koska sovimme tapaamisia viikoittain, työ myös eteni vauhdikkaasti ja ongelmatilanteissa, jolloin tekstiä ei meinannut syntyä, totesimme että paras keino työn edistämiseksi oli välillä jättää teksti lepäämään ja siirtyä toiseen aiheeseen. Kun tekstiä sitten tarkasteli pienen tauon jälkeen, saatoimme löytää siihen uusia ideoita ja näkökulmia, joilla lähdimme työstämään sitä eteenpäin.

Olimme tehneet koulussa projekteja, mutta kokonaisuutena emme olleet tehneet näin laajamittaista työtä. Haastavaa oli erityisesti projektin kasassa pitäminen, koska opinnäytetyö on yksi kokonaisuus, jossa pitää osata linkittää empiirinen ja tietoperusteinen osuuksien keskenään, jotta työstä saadaan johdonmukainen ja luotettava tutkimus kokonaisuus. Projektin hallintaan vaikuttaa myös tutkijoiden harmonia. Haasteita voi ilmetä, jos tutkija eivät ole toimintatavoiltaan samankaltaisia tai heidän tavoitteensa tutkimuksen suhteen eroavat liian toisistaan. Tämä ei tarkoita sitä, että tutkijat vain myötäilisivät toisiaan vaan kritiikkiä saa ja pitääkin olla, kun haastetaan perusolettamuksia, löydetään paljon syvällisempiä ja rakentavampia ratkaisuja. Itse koimme, että omassa tutkimuksessa yhteistyömme on toiminut jatkuvana vuoropuheluna läpi projektin, jolloin molemmat ovat saaneet tuottaa omat mielipiteensä esille. Koemme, että parityönä projektimme on pysynyt paremmin hallittuna kokonaisuutena, koska on kaksi näkemystä, jotka muodostavat yhden kokonaisuuden.

Opinnäytetyömme suunnitteluvaiheessa asetimme tavoitteeksemme aikataulussa pysymisen, sekä mahdollisimman hyvän arvosanan saamisen. Näin ollen, kun olimme asettaneet selkeät tavoitteet työllemme ja kumpikin hyväksyneet ne, pystyimme sitoutumaan työhön oikealla asenteella ja tunnollisuudella. Aikataulullisesti saavutimme tavoitteemme ja saimme työmme arvioitavaksi ajallaan. Myös työn laatu on mielestämme itseämme tyydyttävä ja uskomme että saavutamme tällä työllä hyvän arvosanan. Tulevaisuudessa koemme kumpikin olevamme valmiimpia suorittamaan vastaavanlaisia laajempia projekteja ja tutkimuksia, opinnäytetyöstä kerryttämämme kokemuksen avulla.

## Lähteet

KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Teemoittelu. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. Luettavissa: [https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7\\_3\\_4.html](https://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7_3_4.html) Luettu:28.3.2019

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243

Eskola, J. & Suoranta, J. 2000. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 2. uudistettu painos. Vastapaino. Tampere.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Yliopistopaino. Helsinki.

Kananen, J. 2017. Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä. Suomen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print. Jyväskylä.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Laamanen, K. 2001. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona: ideasta käytäntöön. Laatu-keskus. Helsinki.

Laki talous- ja rahaliiton vakaudesta, yhteensovittamisesta sekä ohjauksesta ja hallinnasta tehdyn sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta ja sopimuksen soveltamisesta sekä julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista. 21.12.2012/869

Laki valtion talousarviosta 13.5.1998/423

Suomen perustuslaki 11.6.1999/731

Tuomi, J. & Sarajärvi, S. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 5. uudistettu painos. Tammi Oy.

Valtioneuvoston kanslia, valtiovarainministeriö. 2018. Hallituksen vuosikertomus 2017. Valtioneuvoston julkaisusarja 1/2018. Valtioneuvoston kanslia. Helsinki.  
Luettavissa: [http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/160810/01\\_18\\_HVK2017\\_WEB.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/160810/01_18_HVK2017_WEB.pdf?sequence=1&isAllowed=y)  
Luettu: 18.1.2018

Valtiokonttori 2017. Tietoa velanhallinnasta. Luettavissa: [https://www.valtionvelka.fi/fi-FI/Tietoa\\_velanhallinnasta](https://www.valtionvelka.fi/fi-FI/Tietoa_velanhallinnasta) Luettu: 1.2.2019

Valtiovarainministeriö. 2014a, 2014b. Valtion taloushallinnon strategia 2020. Työryhmän muistio. Valtiovarainministeriön julkaisuja. Julkaisusarja: VM 7/2014. Valtiovarainministeriö. Helsinki.  
Luettavissa: <https://vm.fi/documents/10623/1106970/Valtion+taloushallinnon+strategia+2020/04a15bc4-a994-44ef-8349-a3564e728ae6?version=1.0> Luettu: 18.12.2018

Valtiovarainministeriö 2019. Tulosohjaus. Luettavissa: <https://vm.fi/hallintopolitiikka/ohjausjarjestelmat/tulosohjaus> Luettu: 15.4.2019

Valtiovarainministeriö 2018a. Johto ja organisaatio. Luettavissa: <https://vm.fi/johto-ja-organisaatio> Luettu: 25.1.2019

Valtiovarainministeriö 2018b. Osastot. Luettavissa: <https://vm.fi/osastot> Luettu: 25.1.2019

Valtiokonttori. 2018g. Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi varainhoitovuodelta 2017. Valtiokonttori. Helsinki. Luettavissa: <https://vk-wordpress-bucket-prod.s3-eu-west-1.amazonaws.com/uploads/sites/4/2019/03/Valtion-tilinpäätös-2017.pdf>

Valtiovarainministeriö 2016a. Valtiovarainministeriön määräys valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista. Luettavissa: <https://vm.fi/documents/10623/307577/Valtiovarainministeriön+määräys+valtion+tilinpäätöksen+kaavoista+ja+liitteenä+ilmoitettavista+tiedoista/3a1dd5dc-bf80-4870-93a1-ca0a01d32762/Valtiovarainministeriön+määräys+valtion+tilinpäätöksen+kaavoista+ja+liitteenä+ilmoitettavista+tiedoista.pdf>  
Luettu: 31.1.2019

Valtiovarainministeriö 2016b. Valtiovarainministeriön määräys kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista. Luettavissa: <https://vm.fi/docu->



ments/10623/307577/Valtiovarainministeriön+määräys+kirjanpitoyksikön+tilinpäätök-  
sen+kaavoista+ja+liitteenä+ilmoitettavista+tiedoista/af6b52ea-e663-470a-91dd-  
965c0310a109/Valtiovarainministeriön+määräys+kirjanpitoyksikön+tilinpäätöksen+kaa-  
voista+ja+liitteenä+ilmoitettavista+tiedoista.pdf

Luettu: 31.1.2019

Valtiovarainministeriö 2016c. Valtionvarainministeriön määräys talousarvion ulkopuolella  
olevan valtion rahaston tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista. Luet-  
tavissa: [https://vm.fi/documents/10623/307577/Valtiovarainministeriön+määräys+talousar-  
vion+ulkopuolella+olevan+valtion+rahaston+tilinpäätöksen+kaavoista+ja+liitteenä+ilmoi-  
tettavista+tiedoista/7414fe47-89f2-4058-bce7-974354b2910a/Valtiovarainministe-  
riön+määräys+talousarvion+ulkopuolella+olevan+valtion+rahaston+tilinpäätöksen+kaa-  
voista+ja+liitteenä+ilmoitettavista+tiedoista.pdf](https://vm.fi/documents/10623/307577/Valtiovarainministeriön+määräys+talousar-<br/>vion+ulkopuolella+olevan+valtion+rahaston+tilinpäätöksen+kaavoista+ja+liitteenä+ilmoi-<br/>tettavista+tiedoista/7414fe47-89f2-4058-bce7-974354b2910a/Valtiovarainministe-<br/>riön+määräys+talousarvion+ulkopuolella+olevan+valtion+rahaston+tilinpäätöksen+kaa-<br/>voista+ja+liitteenä+ilmoitettavista+tiedoista.pdf)

Luettu: 2.2.2019

Valtiokonttori 2019a. Valtiokonttori pähkinänkuoressa. Luettavissa:

<https://www.valtiokonttori.fi/tietoa-valtiokonttorista/valtiokonttori-pahkinankuoressa/> Lu-  
ettu: 18.1.2019 Päivitetty: 3/2019.

Valtiokonttori 2019b. Organisaatiomme. Luettavissa:

[https://www.valtiokonttori.fi/tietoa-valtiokonttorista/valtiokonttori-pahkinankuoressa/organi-  
saatiomme/](https://www.valtiokonttori.fi/tietoa-valtiokonttorista/valtiokonttori-pahkinankuoressa/organi-<br/>saatiomme/) Luettu: 18.1.2019 Päivitetty: 3/2019

Valtiokonttori 2019c. Valtion kirjanpidon käsikirja 2019. <http://kasikirja.valtiokonttori.fi/Public/default.aspx?nodeid=17279> Luettu: 13.2.2019

Valtiokonttori 2018a. Kansalaispalvelut. Luettavissa: [www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa\\_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto\\_ja\\_organisaatio/Organisaatiomme/Kansalaispalvelut](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto_ja_organisaatio/Organisaatiomme/Kansalaispalvelut)

Luettu: 18.1.2019 Päivitetty 3/2019

Valtiokonttori 2018b. Rahoitus. Luettavissa: [http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa\\_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto\\_ja\\_organisaatio/Organisaatiomme/Rahoitus](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto_ja_organisaatio/Organisaatiomme/Rahoitus) Luettu:

18.1.2019 Päivitetty 3/2019

Valtiokonttori 2018c. T3- Talous, tieto ja työelämä. Luettavissa: [www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa\\_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto\\_ja\\_organisaatio/Organisaatiomme/T3\\_\\_Talous\\_tieto\\_ja\\_tyaelama](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tietoa_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto_ja_organisaatio/Organisaatiomme/T3__Talous_tieto_ja_tyaelama) Luettu: 18.1.2019 Päivitetty 3/2019

Valtiokonttori 2018d. Sisäinen tarkastus. Luettavissa: [http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tieto\\_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto\\_ja\\_organisaatio/Organisaatiomme/Sisainen\\_tarkastus](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tieto_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto_ja_organisaatio/Organisaatiomme/Sisainen_tarkastus) Luettu: 18.1.2019 Päivitetty 3/2019

Valtiokonttori 2018e. Hallinto ja kehittäminen. Luettavissa: [http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tieto\\_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto\\_ja\\_organisaatio/Organisaatiomme/Hallinto\\_ja\\_kehittaminen](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tieto_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto_ja_organisaatio/Organisaatiomme/Hallinto_ja_kehittaminen) Luettu: 18.1.2019 Päivitetty 3/2019

Valtiokonttori 2018f. Tietohallinto-toimiala. Luettavissa: [http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tieto\\_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto\\_ja\\_organisaatio/Organisaatiomme/Tietohallinto](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Tieto_Valtiokonttorista/Toimintaymparisto_ja_organisaatio/Organisaatiomme/Tietohallinto) Luettu 18.1.2019 Päivitetty 3/2019

Valtiokonttori 2019d. Valtiokonttorin ohje toimintakertomuksen laatimisesta kirjonpitoyksiköille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille. VK/948/00.00.00.01/2016. Luettavissa: <http://kasikirja.valtiokonttori.fi/Public/download.aspx?ID=94272&GUID={B39524B3-5E9D-494E-909E-46E503162BBD}> Luettu: 15.2.2019

Valtiontalouden tarkastusvirasto 2019a. VTV. Luettavissa: <https://www.vtv.fi/vtv/> Luettu: 28.1.2019

Valtiontalouden tarkastusvirasto 2019b. Luettavissa: <https://www.vtv.fi/tarkastus-ja-valvonta/tuloksellisuustarkastus/> Luettu: 28.1.2019

Valtiontaloudentarkastusvirasto 2019c. Luettavissa <https://www.vtv.fi/tarkastus-ja-valvonta/finanssipolitiikan-tarkastus/> Luettu: 28.1.2019

Valtiontaloudentarkastusvirasto 2019d. Luettavissa: <https://www.vtv.fi/tarkastus-ja-valvonta/finanssipolitiikan-valvonta/> Luettu 28.1.2019

Vom Brocke J.& Rosemann M. 2015 Handbook on business process management 1, Introduction, methods, and information systems. Toinen painos Springer Berlin Heidelberg cop

Wistbacka, T. 11.3.2019. Apulaisjohtaja T3-toimiala Valtiokonttori. Sähköposti.

Wistbacka, T. 13.3.2019. Apulaisjohtaja, T3-toimiala Valtiokonttori. Sähköposti.

## **Liitteet**

### **Liite 1. Lyhenteet**

VK= Valtiokonttori

VM= Valtiovarainministeriö

VTV= Valtiontalouden tarkastusvirasto

HVK= Hallituksen vuosikertomus

JTS= Julkisen talouden suunnitelma

Palkeet= Valtiontalous ja henkilöstöhallinnan palvelukeskus

EPSAS= European public sector accounting standards

FAS= Finnish accounting standards

HVR= Huoltovarmuusrahasto

VTR= Valtiontakuu rahasto

NETRA= Valtion julkinen raportointipalvelu, jonne on koottu valtion ohjauksen kannalta keskeistä informaatiota. Valtiokonttorin ylläpitämä.

## Liite 2. Teemoittelu taulukko

	<b>Tarpeet tilinpäätösinformation suhteen</b>	<b>Tarpeiden tähtyminen</b>	<b>Kehitykset</b>	<b>Tilinpäätösinformaation kehittämisen (meenehytyksessä)</b>	<b>Taloushallinnon strategia 2020</b>	
	Kirjanpöytäkirjojen tilinlaskot, joiden keuhkokiiripapua VK:n tilise. Tilinpäätöskäytännöt ja VK:n tilise. HK:n, Valtion tilinlasku ja vastuut, budjetti eli talousarvio tilinlaskuun ja tiedot.	Yleisesti perusselkeksi on laadukas, mutta haasteita on ilmennyt lisäselvityksiä pyydetessä HK:ta varten. Kesvyyden rajallisuus synnyttää haasteita VK:n päässä sisäilmoituksen tuottamisen kehityspolkuun.	Tilinpäätöksen keskeisiä syitä pitää kompaktina ja sisältää faktoja, taas HK:n puolelta analyysiä. Tilinpäätöksen kehittäminen tulotulotilissa Tässä arvostaminen, ei selittäminen voitaisiin ja päätös siitä nykyisestä hankintamenoilmoituksesta arvostus tavasta, mahdollisesti käyppiin arvoin tai muuhun arvostus menetelmään tassaessa EPQS-hanke, VK:rooli ja tehtävät?	Tilivelvollisuus tarpeiden täyttämiseksi on hyvä pitää tietynlaisen konservatiivisuus tilinpäätöksen tekemisenä, mutta analysoitavissa voitaisiin lisätä erilaisia kokeiluja ja voitaisiin selvittää, mitä asioita esimerkiksi näyttäisivät jos tassaessa arvostettaisiin eri tavalla, tai joiden muuta.	Kokonais askeleiden lisääminen oli urkki, paljon pieniä hankkeita ja lähinnä eduskunnan tiedotukset ovat näyttäneet kehitystä. HK: kehitys pitäisi VY:n haavojen ja suostuksen perusteella kun sopivaksi nähy.	iso asia missä päästy eteenpäin, on ollut käytäntö ja muuttamalla. Kompaa budjetin suunnittelu.
Control-toiminto	Semat tarpeet kuin budjetin osasto ja lisäksi tiedon korostetaan tiedon laadun merkittävyyttä, jota voidaan tuottaa laadusta jatkajalostettua tietoa.	Tilinpäätöksen luotantopunktiksi on hyvä ja tieto on yleisesti luotettavaa. Analysoitavien liityn materiaali on alihyödynettyä.	Tilivelvollisuus tarpeiden täyttämiseksi on hyvä pitää tietynlaisen konservatiivisuus tilinpäätöksen tekemisenä, mutta analysoitavissa voitaisiin lisätä erilaisia kokeiluja ja voitaisiin selvittää, mitä asioita esimerkiksi näyttäisivät jos tassaessa arvostettaisiin eri tavalla, tai joiden muuta.	Kokonais askeleiden lisääminen oli urkki, paljon pieniä hankkeita ja lähinnä eduskunnan tiedotukset ovat näyttäneet kehitystä. HK: kehitys pitäisi VY:n haavojen ja suostuksen perusteella kun sopivaksi nähy.	iso asia missä päästy eteenpäin, on ollut käytäntö ja muuttamalla. Kompaa budjetin suunnittelu.	
	<b>Tarpeet tilinpäätösinformation suhteen</b>	<b>Tarpeiden tähtyminen</b>	<b>Kehitykset</b>	<b>Tilinpäätösinformaation kehittämisen (meenehytyksessä)</b>	<b>Taloushallinnon strategia 2020</b>	
	Tarkastuksen ideana on se että me toimitaan tarkastusta mahdollisimman paljon ja sen vuoden aikana, eli siis tavoite on oikeastaan varmistaa että se tilinpäätös sisältää tilinpäätöskäytännöt, liitteet ja siten toimintatiedon. Et me ois oikem siinä vaiheessa kun ne hyväksytään, sitähän kootaan se valtion tilinpäätös, niin minun mielestäni meidän rooli on varmistaa että se tietosisältö on mahdollisimman oikem kuin se tilinpäätös on valmis.	Tarkastajan roolissa, VY: ei suoranaisesti hyödyllistä tilinpäätösinformaatiota. VY: sa tarvisenansa materiaalin.	Konservatiivisuus ajattelu, yhdessä monien toimijoiden kanssa ja kukaan tahollaan voidaan metä mitä ois se informaatioisallion tuottamisen kannalta kustannustehokkaan ratkaisun. Mutta jos mitään sitä kehittämistä vielä konservatiivisuus, ei konservatiivisuus tilinpäätöksen tekemisenä, mutta analysoitavissa voitaisiin lisätä erilaisia kokeiluja ja voitaisiin selvittää, mitä asioita esimerkiksi näyttäisivät jos tassaessa arvostettaisiin eri tavalla, tai joiden muuta.	VY: antaa suostuksia valtion arvioitujen hoidosta taloudenpidon näkökulmasta ja järjestys tavoista. Kehityksessä VY: antaa suostuksia eteenpäin VK:lle ja VK:lle ja nämä ratkaisevat kuinka käytännössä asia järjestetään. Vastuullinen viranomaisen päättää kuinka se tehdään se tietysti tarkastajan roolissa voidaan olla mukana työhinnassa tai asiantuntijona ihan hyvin, mutta siten kun lähetään muuttamaan ohjeita ja määräyksiä niin se on VK:n ja VK:n rooli ja päätökset meidän rooli jossain määrin. Tilinpäätöksen koodaustiedon kehittämisessä, niin siinä on kohtuullisen vähän tapantun soia askelia nyt yleisluokana, eli se on aika staattinen. VY: on siinä niissä hyvässä roolissa, että voidaan nostaa kehittämissä ohjeita esille mutta meidän on hyvin vaikeaa viedä niitä eteenpäin, koska meillä ei ole toimivaa antaa niistä määräyksiä, koska me ollaan tarkastusvirasto ja se on ihan luonnollista.	Strategia on valittu, jossain määrin toimenpiteisiin, lähinnä suostuksia antamassa, pitää uusien järjestelyiden takia ohuista suostus oikealle taholle.	
VY						
	<b>Tarpeet tilinpäätösinformaation suhteen</b>	<b>Tarpeiden tähtyminen</b>	<b>Kehitykset</b>	<b>Tilinpäätösinformaation kehittämisen (meenehytyksessä)</b>	<b>Taloushallinnon strategia 2020</b>	
	Varinaista tilinpäätöstä tai HK:ta käytetään vähän, lähinnä NETRAn lauta haetaan reaaliaikaisempaa dataa.	Varinaista tilinpäätöstä hyödynnetään vain vuosittaisissa vertailuissa. Lähinnä muut reaaliaikaisemmat tiedot lähtevät ovat relevanttia.	Seikkatunnusluvut, ICT-puolelta voisivat olla hyvä lisä, mutta niiden pitäisi olla ja asetettu talousarvio puolelta, jotta ei käsiteltäisi uutta raportointia, koska materiaalia on jo nyt niin paljon, lähinnä voisi tarkastella oisiko mahdollista karsia materiaalin määrää, vaikka se vaatisi lakimuutoksen, luettavuus jo nyt haastavaa, asiaan perehtymättömälle, siksi jokin uusi asia josta raportoitaisiin, voisi korvata jokin vanhan asian. Hankkeiden huomioiminen, lähinnä suurimpien hankkeiden osalta ja niiden luotavuus lukuun seuraaminen. Tässä pitäisi osata määrätä selkeitä mittarit, jotta voitaisiin seurata numero ja luku muodossa VK:voisi toiminta laan tilinpäätösinformaation liityn yhteisiä toimintatapoja ja edistää niitä menomallia ja ohjeistuksella, jotta kaikilla virastoilla olisivat samat toimintatavat.	ICT-oso: isotään vuosittomuksen, mutte erikseen tilinpäätösinformaation. Osaston rooli on voitaisiin lisätä tulotulotilissa, kun meidän	Tominnassa näkyv aikataulun kiristymisen, joka on aikataulut haasteita. Automaatio on lisääntynyt toiminnassa ja jakujen tieto on paljon nopeampaa verrattuna aikaisempaan. Myös virtojen tilioitujen käyttö vähentää virhiden määrää ja näin lisää tietoen oikeellisuutta.	
JUKIC-osaosto						

	<p><b>Tarpeet tilinpäätösinformaation suhteen</b></p> <p>Kun valtionkonttori on kasvanut tilinpäätöstiedot, osasto vastaanottaa ne ja samalla tiedot lähetetään tilastokeskukseen, joka jaa osaa tiedosta tilaston, jota hyödynnetään kansantalousosastoja ennustuksissa liittyen niin valtiontalousarvion valmisteluun, JTS ja näin ne tulevat osaksi prosesselle, kirjanpitoaineisto joka tulee valtionkonttorilta niin sitä käytetään muun muassa julkisyhteisöjen ajajämää ja velka tilastoissa, kansantaloudentilipoissa, eli suoraan bruttokansantuotteeseen laskevatkin ne tulee mukaan. Rahoiustilipoissa, verot ja veroluonnokset makset, julkisyhteisöjen menot ja tulot neljännesvuosittain, ja esim. Sektoritilit neljännesvuosittain ja noi tilastot mitä mainitsin, niin ne on erittäin keskeisiä suomen talouden kuvaajia ja mitä sitten, kuten aiemmin mainitti, käytetään valtion budjetin laadinnassa, ennusteissa, mediassa, tutkimuksissa ja kansainvälisesti, niin edessäin.</p>	<p><b>Tarpeiden tähtäminen</b></p> <p>Aineisto tulee oikeassa muodossa, mutta enemmittäkin jatkajalostettu tieto, joka on osastolla käytössä ennustetta varten tilastokeskukseen, johon VK on myös tiedot toimittanut.</p>	<p><b>Kehitykset</b></p> <p>Mahdollinen yhteenveto, josta näkyisi korkeimmalla tasolla budjettitalouden tulot, verotuloja tai tuloja yhteensä. Kansantalousosasto on tilinpäätösprosessin loppuvaiheessa vasta tiedon hyödynnästä ja aikataulu on helle yleensä varsin tiukka, koska ovat loppuvaiheessa tiedon endoretaan, että kaikenlaisen automaation lisääminen voisi nopeuttaa prosessia.</p>	<p><b>Tilinpäätösinformaation kehittämisen (menestyksessä)</b></p> <p>Yhteistyötä valtionkonttorin suuntaan on ollut aina, mutta missään suuremmassa kehityksessä ei ole ollut mukana. Yhteistyötä on talon sisällä eri osastojen kesken, varsinkin budjetin ja vero-osaston kanssa ja budjetin osaston kautta kansantalousosasto saa tilinpäätöstiedot excelissä.</p>	<p><b>Taloushallinnon strategia 2020</b></p> <p>Automaation avulla aikavälien kiristämisen on relevanttina Strategian toteuttamista ei ehtikseen seurata osastolla. Sen toteen että, kun on laaj prosessi ja liitty paljon eri näkökulmia kyllä, aikavälyajotteita on monesta suunnasta, ainahan se on parempi mitä automaattisemmin ja tuottavampaa tämä toiminta koko prosessissa siten on. Päätyöpiiriä joka osa-alueella tätä automaattisaatiota hyödyntämään parhaan mukaan.</p>
<p><b>Kansantalousosasto</b></p>	<p><b>Tarpeet tilinpäätösinformaation suhteen</b></p> <p>Haetaan tilinpäätösinformaatiota erilaisia taloudellisia indikaattoreita ja tulemia virastojen toiminnasta. Ilmastonuon kohteena muun muassa kunta paljon valtion menoista jäänyt käytettäväksi ja kunta paljon siirtyä seuraavalle kaudelle. Muuten emme käytä tilinpäätösinformaatiota sellaisenaan Yksittäisten virastojen kohdalla katsoa. Tilinpäätös kannanotto tehdään, kun kukaan osana tulostajaprosessissa. Tilinpäätös kannanotossa olemaista on se mikä on sen viraston tulossopimus asetettu tulokset tulokellisuus toiminnat ja indikaattorit. Me etiva enemmän keskitymään niihin. Tilinpäätösinformaatio ja siten vuoruisen muun informaation kautta niin tuottamaan tulojenohjauksen pohjaksi erilaisia taloudellisia tunnuslukuja aikasarjoja ja muita lukuja jota kannattaa käyttää johtamisen tukena. Siinä tulee se mediaan tärkein asia ja siten tilinpäätösinformaatiosta saatavat luvut ja toiminnan volyymit ovat hyvin tärkeitä elementtejä, kun tehdään oikeasti tätä tuulos johtamista ja tiedolla johtamista, joka ihan uus.</p>	<p><b>Tarpeiden tähtäminen</b></p> <p>Pitäisi näkeä lisää tietoa. Ei kaikki sitä löydy riippuu meidän tietomme tarpeesta. Tilinpäätösinformaatio on erittäin hyvä silloin, kun se on saatavissa. Kun se ei aina poraudd oikealle tasolle. Toinen on sitten missä tilinpäätös on järkevästi tietoa, mutta siten, kun meillä on reaaliaikaisia tiedotperia. Kun tilinpäätös ei ole vielä valmistunut tälle vuodelle, katsotaan vuoden 2017 tilinpäätöstä, aletaan miettiä mitä vuoden 2017 tilinpäätösinformaation tiedon ohjausinformaation on suhteessa siihen mitä pitäisi vuonna 2020 tehdä. Tässä on siten sellainen gappi. Esim ajatellaan mitä meidän pitäisi hyödyntäessä tehdä ja me tukeuduta siten vuoden 2017 tilinpäätöksen, niin hyöllisyys oli silloin aivan erilaisilla ja meidän taloudellinen nousu ei ollut vielä alkanut, joka tällä hetkellä näkyvät tiettyjen sektorien tyovoimavaroja josta silloin tilinpäätösinformaatiolla ei voida ohjata vuoden 2020 tarpeita. Pitää ymmärtää mikä rajoitteet siinä on. Muun mielestä se tilinpäätösinformaatio tarvitsikin aina reaaliaikaisen dataankin rinnalleen, jos halutaan käyttää sitä etenmäin ohjaukseen.</p>	<p><b>Kehitykset</b></p> <p>Ei ole käytetty paljon enemmän reaaliaikaisia seuranta, eivätkä ole niin usein tekemisissä tilinpäätösinformaation kanssa, joten tämän heikkien materiaali on riittävä.</p>	<p><b>Tilinpäätösinformaation kehittämisen (menestyksessä)</b></p> <p>Eivätkä ole osallistuneet toimintansa luonteen vuoksi.</p>	<p><b>Taloushallinnon strategia 2020</b></p> <p>Ei ole käytännössä vaikuttanut heidän osastonsa ensimmäisen loppuun osastolla.</p>
<p><b>Valtionhallinnon kehitysosasto</b></p>					

### Liite 3. Haastattelulomakepohja

Haastattelulomakepohja

Teemahaastattelu/puolistrukturoitu haastattelu

Vastaajan tiedot

Nimi?

Osasto/organisaatio?

Toimenkuva osastolla?

**1.** Mitkä ovat osastonne/yksikkönne merkittävimmät tarpeet tilinpäätösinformaation suhteen, jonka saatte Valtiokonttorilta? Käytetäänkö informaatiota paljon jossain tiettyssä prosessissa/tehtävässä osastollanne?

-haluisitteko tarkentaa/kertoa enemmän tähän kysymykseen?

**2.** Koetteko Valtiokonttorilta saamanne aineiston tyydyttävän tarpeenne? -joudutteko karsimaan tietoa vai mahdollisesti hankkimaan lisää? Jos hankitte lisää tietoa, niin mistä? Onko saatavilla oleva informaatio oikeassa/helposti ymmärrettävässä muodossa?

-haluisitteko tarkentaa/kertoa enemmän tähän kysymykseen?

**3.** Onko teillä kehitysideoita tilinpäätösinformaation suhteen? Oletteko törmänneet töissänne tilanteeseen, jossa olette huomanneet, että tilinpäätösinformaatio voisi olla toisessa muodossa tai selkeämpää?

Jos ei -Miksi koette, että kehitystarpeita ei ole? Mikä siitä tällä hetkellä tekee hyvän/toimivan?

Ovatko sähköiset järjestelmät ajan tasalla?

Jos on -kehitysideoita mikä teidän näkemyksenne on niiden käytännön toteuttamisesta? Kenelle vastuu kuuluisi mielestänne tässä kehityksessä? Ovatko sähköiset järjestelmät ajan tasalla?

-haluisitteko tarkentaa/kertoa enemmän tähän kysymykseen?

**4.** Miten olette kehittäneet tilinpäätösinformaatiota menneisyydessä? Kuinka useasti kehitystyötä on tehty? Millä perusteella nykyiset laskelmat ja kaaviot ovat käytössä? Onko nykyinen käytäntö kehityksen suhteen mielestänne toimiva? Pitäisikö mielestänne osastonne osallistua mahdollisesti enemmän kehitystyöhön?

-haluaisitteko tarkentaa/kertoa enemmän tähän kysymykseen?

**5.** Kuinka tuttu valtion taloushallinnon strategia 2020 on teille? Entä sen sisältämät linjaukset?

Kuinka olette/oletteko seuranneet strategian tavoitteiden edistymistä? Onko teillä osasto kohtaisia tavoitteita, **mitä**? Oletteko pysyneet tavoitteissanne?

-haluisitteko tarkentaa/kertoa enemmän tähän kysymykseen?

**(6.** Tilinpäätöksien aikataulun kiristäminen. Kuinka osastonne on edistynyt tämän asian suhteen, onko tavoiteltu muutos aikataulussa saatu aikaan? Millä keinoilla? Millä aikataululla? Onko teillä tähän ehdotuksia tavoitteen saavuttamiseksi?) - kohteita tilinpäätösinformaatiossa, jota voitaisiin kehittää?

-haluisitteko tarkentaa/kertoa enemmän tähän kysymykseen?

Jatkokysymykset, joilla saadaan lisää tietoa

Viitteen sanomaanne... miksi olette tätä mieltä? Mistä tämä mielestänne johtuu? Miten tämän voisi hoitaa mielestänne paremmin? Mikä teidän osastonne rooli on tässä? Tavoitteena pitää keskustelua elossa ja jatkaa sitä esittämällä lisäkysymyksiä haastateltavien vastauksien mukaan.