



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Taloudellisen mittariston rakentaminen kunnalliselle yksikölle - Case Espoon kaupungin työväenopisto

Laskentatoimi

Maisterin tutkinnon tutkielma

Arttu mikael Laakso

2011

Laskentatoimen laitos
Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

TALOUDELLISEN MITTARISTON RAKENTAMINEN KUNNALLISELLE YKSIKÖLLE

Case Espoon kaupungin työväenopisto

Pro gradu -tutkielma
Arttu Laakso
Kevät 2011
Laskentatoimi

Hyväksytty laskentatoimen laitoksella ___ / ___ 20__ arvosanalla _____

TALOUELLISEN MITTARISTON RAKENTAMINEN KUNNALLISELLE YKSIKÖLLE - CASE ESPOON KAUPUNGIN TYÖVÄENOPISTO

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on rakentaa Espoon kaupungin työväenopistolle mittaristo taloudelliseen seurantaan. Mittareiden tarkoituksena on olla keskeisiä opiston tulojen, menojen ja tehokkuuden seurannan kannalta. Lisäksi mittareiden tulee avustaa opiston johtoa päätöksenteossa. Tutkimuksen tavoitteena on myös mahdollistaa mittariston implementointi.

Lähdeaineisto

Tutkimuksen lähdekirjallisuutena käytettiin ajankohtaisia tieteellisiä artikkeleita sekä kirjallisuutta tutkimuksen aihealueilta. Lähdekirjallisuus käsitteli pääosin kunnallistaloutta, New Public Managementia, suorituksen mittaamista ja implementointia. Empiirinen aineisto kerättiin haastattelemalla seitsemää henkilöä Espoon kaupungin työväenopistosta. Haastateltavat toimivat opiston johdossa, tiimivastaavina sekä asiantuntijoina.

Tulokset

Tutkimuksen tuloksena syntyi Espoon kaupungin työväenopiston käyttöön taloudellinen mittaristo, joka sisältää kymmenen mittaria. Mittariston implementoinnin kannalta keskeisimmiksi asioiksi nousivat opiston johdon sitouttaminen mittariston käyttöön sekä tiimien esimiesten ja sihteerien perehdyttäminen mittariston päivittämiseen.

Avainsanat

Mittaristo, Kuntatalous, New Public Management, Mittariston implementointi, Työväenopisto

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Motivaatio tutkimukselle.....	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset.....	2
1.3	Tutkielman rakenne.....	4
2	JULKINEN TALOUS.....	6
2.1	Kuntatalous.....	6
2.1.1	Kunta- ja yritystalouden erot.....	6
2.1.2	Laskentatoimen asema ja merkitys kunnallisella sektorilla.....	7
2.1.3	Kuntien talouden ohjaus ja talousarvio.....	9
2.2	Nettobudjetointi.....	11
2.2.1	Nettobudjetoinnin käyttö ja soveltuvuus.....	11
2.2.2	Nettobudjetoinnista saatavat hyödyt ja haitat.....	12
2.2.3	Nettobudjetoinnin edellyttämiä vaatimuksia laskentatoimelle.....	13
2.3	New public management.....	15
2.3.1	New public managementin taustaa.....	15
2.3.2	New Public Managementin kehityspiirteet.....	16
2.3.3	Tulosmittaus.....	17
2.3.4	New Public Management kotimaisena ja globaalina ilmiönä.....	18
2.3.5	Kritiikkiä New Public Managementia kohtaan.....	19
3	TALOUDELLISET MITTARIT JULKISELLA SEKTORILLA.....	21
3.1	Suorituksen mittaaminen kunnissa.....	21
3.2	Miksi julkisella sektorilla tarvitaan mittareita.....	22
3.3	Vaatimuksia mittareille.....	23
3.4	Tavoitteisiin ja tehokkuuteen liittyvät mittarit.....	25
3.5	Relevanttien mittareiden valitseminen.....	27
3.6	Arvojen löytäminen mittareihin.....	28
3.7	Mittariston implementointi.....	29
4	TUTKIMUSMENETELMÄ.....	31
4.1	Tutkielmatyypin määritelmä.....	31
4.2	Case-tutkimusten ongelmat ja rajoitteet.....	32
4.3	Aineiston kerääminen ja tutkimuksen toteutus.....	33

4.4	Validiteetti, reliabiliteetti ja yleistettävyys.....	35
5	MITTARISTON RAKENTAMINEN ESPOON KAUPUNGIN TYÖVÄENOPISTOLLE	37
5.1	Espeen kaupungin työväenopiston toiminta ja talous.....	37
5.2	Opiston laskentamallin rakenne	41
5.3	Mittariston laatiminen ja tekninen toteutus.....	44
5.4	Mittaristo	46
6	ANALYYSI.....	57
6.1	Mittaristo	57
6.2	Mittariston implementointi.....	59
6.3	Nettobudjetoinnin vaikutus mittariston hyödyntämiseen.....	61
6.4	Opiston sisäisen laskennan kehitys mittariston myötä.....	62
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	64
7.1	Tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset.....	64
7.2	Tutkimuksen arviointia	65
7.3	Jatkotutkimuksen aiheita	66
	LÄHTEET.....	67
	Kirjalliset lähteet	67
	Haastattelut.....	74
	LIITTEET	75
	Liite 1: Haastattelurunko.....	75

1 JOHDANTO

1.1 Motivaatio tutkimukselle

Julkisten palveluiden tuottavuudesta on olemassa monenlaisia mielikuvia. Yleinen käsitys on, että julkiset palvelut ovat tuottamattomia verrattuna yksityisen sektorin tuottamiin palveluihin (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 61). Tämä ei kuitenkaan enää tänä päivänä pidä täysin paikkaansa, sillä monet julkisen sektorin organisaatiot ovat joko jo läpikäyneet mittavia toiminnan tehostuksia tai ainakin tavoittelemassa tehostamisia tulevaisuudessa. Jatkuvat tehostamisvaatimukset luovat julkisen sektorin organisaatioille haastavan tilanteen. Niiltä vaaditaan yhä tehokkaampaa ja liiketoimintasuuntautuneempaa toimintaa. Tämä kehitys asettaa uusia vaatimuksia myös julkisen sektorin suorituksen mittaamista kohtaan.

Viimeaikaiset toimenpiteet julkisen sektorin talouden kohentamiseksi ovat sisältäneet yksityisellä sektorilla käytettyjen menettelytapojen tuontia julkiselle puolelle (Vinnari ym. 2008, 97). Julkisen sektorin uudistamistoimenpiteet ovat kohdistuneet muun muassa julkisen sektorin kokoon ja kustannuksiin, sen tehtäviin, ohjaus- ja johtamisjärjestelmiin sekä virkamiesten lukumäärään ja toimintaan. Tämän kehityksen myötä on alettu puhumaan uudesta julkishallinnosta (New Public Management). Uudistusten taustalta löytyy kasvanutta tyytymättömyyttä julkisen hallinnon tilaa ja toimintaa kohtaan. Kun budjettien kasvattaminen ei ole enää onnistunut, on täytynyt alkaa parantamaan hallinnon tuottavuutta ja tehokkuutta. Näin ollen julkisen hallinnon uudistusten keskeisiksi arvoiksi ovat tulleet taloudellisuus ja tehokkuus. (Lähdesmäki 2003, Näsi ym. 2001.) Julkisen sektorin tehostamista on tutkittu sekä Suomessa että varsinkin ulkomailla (ks. esim. Ganley & Cubbin 1992, Hood 2002, Hood 1995, Karila 1998, Lähdesmäki 2003).

Jotta julkisen sektorin toimintaa voidaan tehostaa, tarvitaan tietoa toiminnan aiheuttamista kustannuksista sekä toiminnasta saatavista tuloista. Mittarit ovat tehokas tapa tuottaa lisää informaatiota päätöksenteon tueksi, jolloin päätöksiä voidaan tehdä enemmän faktatiedon pohjalta. Tehokas päätöksenteko perustuu aina informaatioon. Ilman riittävää informaatiota päätöksenteko on vain pelkkä intuitioon perustuva arvaus, jossa epävarmuus ja riski nousevat

kohtuuttoman suuriksi. Kun päätöstilanteeseen saadaan lisää informaatiota, pienevät sekä riski että epävarmuus ja päätöksenteon laatu paranee. (Laitinen 2003, 24–25.)

Tämä tutkimus on tehty toimeksiantona Espoon kaupungin työväenopistolle, joka on Espoon kaupungin sivistystoimen alainen nettobudjetoitu yksikkö. Tutkimuksella on käytännön merkitystä tutkimuksen toimeksiantajalle, koska rakennettavat mittarit antavat työopiston johdolle informaatiota ja tätä kautta myös tarjoavat työkalun toiminnan ohjaamiseen ja tehostamiseen. Tutkimuksen konteksti kunnallisen tulosyksikön alaisessa organisaatiossa luo tutkimukseen oman haasteensa, sillä siellä eivät päde samat lainalaisuudet kuin yritysmaailmassa, jota varten suurin osa taloudellisista mittareista on kehitetty. Tämän takia tutkimuksessa perehdytään julkistalouteen ja sen tehostamiseen, jotka vaikuttavat sekä tutkimuksen toteutukseen että mittareiden rakentamiseen.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkimuksen tavoitteet voidaan jakaa kahteen osaan.

1. Espoon kaupungin työväenopiston tulojen, menojen ja tehokkuuden seurannan kannalta keskeisten mittareiden valitseminen

Mittareiden tarkoituksena on tarjota selkeää ja helposti ymmärrettävää informaatiota, jotta myös henkilöt, jotka eivät ole perehtyneet liiketalouteen ja laskentatoimeen, voisivat ymmärtää työväenopiston ja tiimien taloudellista tilannetta. Tämä on tärkeää sen takia, koska sekä Espoon kaupungin työväenopiston johto että tiimien esimiehet ovat koulutukseltaan opettajia tai muilta ei-taloudellisilta aloilta. Mittarit pitää saada rakennettua siten, että informaatio niihin saadaan hankittua Espoon kaupungin työväenopiston jo olemassa olevilla työkaluilla, joita ovat kurssinhallintaohjelma KUHA ja talouden seurantajärjestelmä QlikView. Kurssinhallintajärjestelmästä pystytään saamaan informaatiota opetustuntien sekä oppilaiden määräästä, kun taas QlikView tarjoaa taloudellista perusinformaatiota.

Mittareiden tarkoituksena on edistää työväenopiston kahdeksan eri tiimin vertailukelpoisuutta keskenään. Aiemmin tiimien suoriutumista ei ole opistossa vertailtu relevanteilla mittareilla.

Tiimit ovat kuitenkin melko erilaisia sekä kooltaan, toiminnoiltaan että opetusryhmäkooltaan. Tämä tarkoittaa sitä, ettei niiden vertailu ole usein kovin helppoa eikä aina edes tarkoituksenmukaista.

Tarkoituksena on luoda pelkästään taloudellisessa seurannassa hyödyttäviä mittareita, sillä Espoon työväenopistossa on otettu vuonna 2010 käyttöön uusi tiimikohtainen Balanced Scorecard, joka sisältää kattavasti ei-taloudellista näkökulmaa. Tulokortissa ei kuitenkaan vertailla tiimejä taloudellisesti keskenään muuten kuin pintapuolisesti. Jokaiselle tiimille on tulokortissa esimerkiksi asetettu euromääräinen tulotavoite. Tämä on luonut tarvetta myös vahvemmin talouteen liittyvälle mittaristolle.

Keskeisenä taustatekijänä mittaristoa rakennettaessa on ollut New Public Managementin ajatus julkisen sektorin toiminnan tehostamisesta ja kulujen karsimisesta. Työväenopiston johtoa, tiimien esimiehiä sekä erityissuunnittelijoita haastatteleamalla on tarkoitus löytää juuri ne mittarit, jotka sopivat parhaiten opiston tarpeisiin ja joiden avulla opiston johto pystyisi tulevaisuudessa tehostamaan opiston toimintaa.

2. Mittariston implementoinnin mahdollistaminen

Vaikka mittaristo olisi kuinka toimiva tahansa, ei se hyödytä organisaatiota, ellei sitä pystytä onnistuneesti implementoimaan. Tämän takia mittariston käyttöönoton mahdollistaminen on tärkeää, jotta mittaristosta pystyttäisiin ottamaan maksimaalinen hyöty irti. Implementointi on kuitenkin pitkä prosessi, jonka onnistumista voidaan arvioida vasta muutaman vuoden päästä. Näin ollen tutkimuksessa ei voida tehdä implementointia eikä arvioida implementoinnin onnistumista. Tutkimuksessa kuitenkin pyritään tarjoamaan työkaluja, jotka mahdollistavat implementoinnin läpiviennin siten, ettei siihen jouduta panostamaan kohtuuttomasti ylimääräisiä voimavaroja suhteessa opiston resursseihin.

Keskeisimpiä haasteita julkisen sektorin implementoinnissa ovat yleensä läpiviennin vaikeus (Brunsson 1989), ylimmän johdon sitouttaminen uudistuksiin (Modell 2004) sekä julkisen sektorin ammattikuntien vastustus liikkeenjohdollisten toimintatapojen tuonnissa julkiselle sektorille (Lapsley 2008). Implementoinnin haastavuutta lisää erityisesti se, että vaikka Es-

poon työväenopisto on vahvasti asiantuntijaorganisaatio, ei sen henkilöstöön kuulu liiketalouden ammattilaisia. Tämä aiheuttaa sen, ettei opiston henkilöstön kiinnostus taloutta kohtaan ole yhtä vahvaa kuin liiketalousorientoituneilla henkilöillä.

Julkisen sektorin kaksi tärkeintä osaa ovat valtionhallinto ja kuntasektori. Tämän tutkielman teoria keskittyy julkisen sektorin osalta vahvemmin kunnallistalouteen, koska case-organisaationa oleva Espoon kaupungin työväenopisto on Espoon kaupungin sivistystoimen alainen yksikkö. Tutkimuksesta ei ole kuitenkaan rajattu pois kokonaan yritysmaailmaa ja valtionhallintoa, koska kunnallistaloudessa, varsinkin johtamisen ja laskentatoimen alueilla, pätevät monesti samat lainalaisuudet kuin yritysmaailmassa. Näin ollen tutkimus käsittelee myös yritysmaailman ilmiöitä tutkimukseen soveltuvien osien. Merkittävän viitekehyksen tutkimukselle luovat myös mittaristot ja suorituksen mittaaminen. Näiden osalta tutkimuksessa käytetään yksityiseen liikkeenjohtoon kehitetyjä suunnittelu- ja seurantatapoja, joita tutkimuksessa sovelletaan kunnalliselle sektorille.

Empiriaosassa tutkimuksen kohteena on case-organisaation laskenta-, mittaamis- ja seuranta-järjestelmät. Haastattelujen pohjalta etsitään näkökulmia mittareiden rakentamiseen. Koska tutkimuksen case-kohteena on kohteena vain yksi organisaatio, mahdollistaa se tarkan syvennyksen tutkimuskohteen organisatorisiin tekijöihin, mahdollisuuksiin ja ongelmiin.

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakautuu seitsemään päälukuun. Tutkimukseen on pyritty ottamaan monipuolisesti teoreettisia näkökulmia, sillä vaikka tutkimus käsittelee julkisen sektorin organisaatiota, on ratkaisussa haluttu ottaa huomioon yksityisen sektorin tutkimuksen tuottamat näkökannat.

Luvussa kaksi perehdytään julkistalouteen. Kappaleen alussa syvennytään kunnallistalouteen. Koska Espoon kaupungin työväenopisto on nettobudjetoitu yksikkö, luvussa käsitellään myös nettobudjetointia laajasti. New Public Management on keskeisessä roolissa julkisen sektorin uudistusten ja tehostamisen taustalla. Näin ollen sitä esitellään kappaleen lopuksi.

Kolmannessa luvussa perehdytään mittareihin ja suorituksen mittaamiseen. Kappaleessa esitellään mittaamista, mittareita sekä relevanttien mittareiden löytämistä. Kappaleen lopuksi syvennyttään vielä mittariston implementointiin vaikuttaviin tekijöihin. Neljännessä luvussa esitetään tutkimusmenetelmä. Luvussa kerrotaan myös tarkemmin tutkimusaineiston keräämisestä ja tutkimuksen toteuttamisesta.

Viidennessä luvussa esitellään case-organisaatio sekä rakennetaan mittaristo tutkimuksen tavoitteen mukaisesti. Luvussa pyritään myös kuvaamaan mahdollisimman monipuolisesti tutkimusaineistosta nousseita empiirisiä havaintoja. Empirian kannalta huomioitavaa on myös se, että vaikka tutkimus tehdään toimeksiantona, ei tutkija kuitenkaan ole varsinaisessa työsuhteessa toimeksiantajan kanssa. Näin ollen tutkija tuo organisaatioon täysin uutta ulkopuolista näkemystä. Kuudennessa luvussa keskitytään tutkimuksen analysointiin. Seitsemännessä luvussa tehdään johtopäätökset ja esitetään tutkimuksen tulokset sekä pohditaan jatkotutkimuksen aiheita.

2 JULKINEN TALOUS

2.1 Kuntatalous

2.1.1 Kunta- ja yritystalouden erot

Suomi jakaantuu kuntiin, joissa päätösvaltaa käyttää asukkaiden valitsema valtuusto (Kuntien tulorakenteen kehittämisvaihtoehtoja 1999, 29). Kunnat ovat kansantaloudessamme keskeisiä toimijoita. Vuosituhannen vaihteessa niiden osuus julkisesta tuotannosta, työllisyydestä ja kulutuksesta oli noin 70 prosenttia (Kuntien tulorakenteen kehittämisvaihtoehtoja 1999, 31). Vuonna 2009 kunnat työllistivät peräti 433 000 henkilöä, joka tarkoittaa sitä, että joka viides suomalainen työskentelee kunta-alalla (Kuntatyönantajat 2010). Suurin kasvu kuntien toiminnallisessa merkityksessä ajoittuu hyvinvointivaltion rakentamisen yhteyteen toisen maailmansodan jälkeiseen aikaan (Tammi 2006, 46.). Tällöin alettiin aktiivisesti kehittää julkisia koulutus- ja terveystalouksia sekä erilaisia sosiaalietuuksia ja esimerkiksi lähes joka kuntaan tuli oma kansalais-, työväen tai aikuisopisto.

Tavoitteet kunnallisella sektorilla ovat huomattavasti monimutkaisemmat kuin yksityisellä sektorilla. Kunnallisella sektorilla pyritään ottamaan huomioon asukkaiden hyvinvointi ja toimintojen yhteiskunnallinen kannattavuus, joka on huomattavasti laajempi käsite kuin yritystaloudellinen kannattavuus. Täten julkisella sektorilla on monia toimintoja, jotka markkinataloudellisesta näkökulmasta olisivat kannattamattomia, mutta laajemmasta yhteiskunnallisesta näkökulmasta kannattavia. (Hallipelto ym. 1992, 18; Kuntal 365/1995, 1.3 §.) Kuitenkin myös julkisella sektorilla pitäisi nykypäivänä yhtenä keskeisimpänä tavoitteena olla arvon luominen sidosryhmille, koska sitä kautta pystytään luomaan mahdollisimman paljon hyvinvointia asukkaille (Gosselin 2010, 15). Näin ollen voisikin ajatella, etteivät kunta- ja yritystalouden erot ole enää nykypäivänä yhtä suuria kuin esimerkiksi 10–20 vuotta sitten, koska myös kunnallisella sektorilla on alettu ymmärtää arvon luomisen tärkeys ja samalla alettu pohtia miten arvoa voitaisiin luoda mahdollisimman kustannustehokkaasti.

Yhtenä merkittävänä erona yrityksen ja kunnan toiminnassa voidaan nähdä niiden toiminnan rahoitustavan erilaisuus. Yrityksen toiminta on markkinarahoitteista, kun taas kunnan tulot

muodostuvat myynti- ja maksupalveluista sekä verorahoista ja valtionosuudesta. (Myllyntaus 2002, 10–15.) Muita merkittäviä eroja ovat esimerkiksi kuntien keskittyminen palvelutuotantoon, yritysten suurempi altistuminen kilpailulle sekä hinnoittelun erilaisuus. Kunnissa palveluiden hinnoittelussa pitää huomioida kannattavuuden ohella esimerkiksi tulonjaollisia ja sosiaalipoliittisia tekijöitä. Näin ollen palvelun hinta ei useinkaan kata edes kaikkia kustannuksia. (Hallipelto ym. 1992, 19.) Vaikka julkisen sektorin ja yksityisen sektorin organisaatiot ovat monessa suhteessa erilaisia, voidaan liiketaloustieteitä soveltaa julkisen hallinnon organisaatioissa erityisesti johtamisen ja laskentatoimen osa-alueilla (Näsi ym. 2001, 9–13).

2.1.2 Laskentatoimen asema ja merkitys kunnallisella sektorilla

Kuten yritystenkin, voidaan myös julkisen hallinnon laskentatoimi jakaa kahteen osa-alueeseen: rahoituksen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen (Näsi ym. 2001, 1). Kuntien laskentatoimi on perinteisesti käsittänyt talousarvion laatimisen ja sen toteutumisen valvonnan hallinnollisen kirjanpidon avulla. Nykyään kuntatalouden laskentatoimeen kohdistuu kuitenkin huomattavasti kunnianhimoisempia odotuksia. 2000-luvulla kunnallisen sektorin laskentatoimen odotetaan tuottavan informaatiota erityisesti tukemaan ja avustamaan johdon päätöksentekoa. (Mt. 5.) Kasvaneista odotuksista huolimatta johdon laskentatoimi on jäänyt kunnissa todellisuudessa huomattavasti vähemmälle huomiolle kuin rahoituksen laskentatoimi (Tammi 2006, 18).

Johdon laskentatoimen kehittämistarpeista on julkishallinnossa puhuttu jo useamman vuosikymmenen ajan. Pontta sisäisen laskennan kehittämishankkeille ovat antaneet laskentajattelun ja käytäntöjen uudet kehityssuunnat yrityssektorilla. Toimintolaskenta ja toimintojohtaminen sekä muut toimintaprosessien uudet lähestymistavat ovat siirtyneet myös julkishallintoon toiminnan tehostamiseen tähtäävinä välineinä. Myös muut laskentatoimen innovaatiot, kuten tasapainotettu tuloskortti, ovat tarjonneet uutta näkökulmaa julkisen taloushallinnon alueille. (Näsi ym. 2001, 7–10.)

Vaikka uudet toimintaprosessien lähestymistavat ovat siirtyneet myös julkiselle sektorille, ovat julkisen hallinnon laskentajärjestelmät kehittyneet varsin hitaasti (Näsi ym. 2001, 10). Tammen (2006, 61) mukaan julkista sektoria kohtaan Suomessa osoitettu kritiikki saattaaakin

osittain johtua siitä, että sillä ei ole ollut käytössä ulkopuolisten silmissä luottamusta herättävää laskentatoimintaa, eikä myöskään tapoja osoittaa tulosta. Vasta-argumenttina Tammen väitettä kohtaan voisi kuitenkin ajatella, että jos toiminta on tehotonta, niin luotettava laskentajärjestelmä osoittaisi sen entistä selvemmin. Näin ollen kritiikki voisi olla jopa aiempaa kovempaa, koska mahdollinen tehottomuus tulisi entistä enemmän tietoisuuteen.

Panospuolelta julkisen sektorin organisaatioiden toimintaa voidaan mitata menoina ja kustannuksina, mutta tuotoksen määrittäminen on usein vaikeampaa, koska se on usein laadullista eikä sisällä fyysistä mitattavaa tekijää (Näsi ym. 2001, 15–18). Kun yritysorganisaation tuotoksen mittarina käytetään myyntituloja ja -tuottoja, ei useimmissa julkisen hallinnon organisaatioissa tuotos ole vastaavalla tavalla mitattavissa (Ganley & Cubbin 1992, 8). Esimerkiksi koulutuksen tuotosta on hankala mitata, koska sitä on lähes mahdotonta kvantifioida järkevään mitattavaan muotoon. Toisaalta jos palvelun tuotos voidaankin määrittellä, on todennäköistä, ettei tuotosta voi ilmoittaa tasarakenteisissa yksiköissä. Tämä taas vaikeuttaa kokonaiskuvan muodostamista yksikön suorituksesta. (Ganley & Cubbin 1992, 8.)

Vasta 1990-luvun alun taloudellinen lama synnytti varsinaisen tuotekohtaisen kustannuslaskennan tarpeen kuntiin, koska tuli välttämättömäksi karsia kunnallisia palveluja pois. Täten tarvittiin tarkempaa tietoa siitä, paljonko menosäästöä syntyy, kun tietty palvelu jätetään pois. Kunnissa kustannuslaskenta on yleensä toteutettu kuitenkin melko karkealla tehtäväkohtaisella tasolla. Paikoin kustannuslaskentaa kuitenkin hyödynnetään monipuolisesti. Esimerkiksi ammatillisessa koulutuksessa tutkintojen omakustannushintoja on hyödynnetty tehtäessä päätöksiä koskien oppilaitosten ja niiden osatoimintojen uudelleenorganisointia tai lakkauttamista sekä monissa sairaanhoitopiireissä sairaanhoidon palvelut on tuotteistettu ja maksut määrättyvät hinnoiteltujen tuotteiden perusteella. (Myllyntaus 2002, 31–33.)

Usein esitetyistä kustannuslaskennan kehittämistarpeista ja -vaateista huolimatta on Näsin ym. (2001, 45) mukaan syytä epäillä etenkin kaiken kattavien ja tuotekohtaisten kustannusten jäljittämiseen pyrkivien kustannuslaskentajärjestelmien hyödyllisyyttä ja hyväksikäyttömahdollisuuksia julkisen hallinnon organisaatioissa, koska kattavien kustannuslaskentajärjestelmien ylläpidon kustannukset saattavat hyvinkin jopa ylittää niistä saatavat hyödyt. Esimerkiksi kunnallisten sektori- ja toimintayksiköiden johtohenkilöt eivät ole nähneet erityisen merkittäviä tarpeita johdon laskentatoimen kehittämiseen johtamansa sektorin tai toimintayk-

sikön päätöksenteon tueksi. Näsi ym. (Mt. 126), toteavat että ”on tuhlausta rakentaa talousarvion ja rahoituksen laskentatoimen rinnalle kattavia kustannuslaskentajärjestelmiä vain siksi, kun muutkin niin tekevät tai siksi, että niiden olemassaolo on jonkinlaisen modernisuuden tai pysähtyneisyyden merkki”.

Kuten aiemmin jo todettiin, ei sisäinen laskentatoimi ole toiminnan tehostamistarpeista huolimatta ollut samanlaisessa merkittävässä asemassa julkisella sektorilla kuin yksityisellä sektorilla. Merkittävimpiä tekijöitä johdon laskentatoimen heikkoon asemaan kunnissa ovat Tammen (2006, 202) mukaan olleet kaksi seikkaa: kuntien johtamisjärjestelmät sekä aikaisempi toiminnan periaatteellinen rakentuminen (tuotettiin itse ja rahoitettiin toimeksiantotalouden periaatteiden mukaisesti). Vasta strategioiden tulo keskeiseksi osaksi kuntien johtamista, lukuisat organisaatiouudistukset ja yleinen johtamistietouden lisääntyminen ovat luoneet painetta aikaisempaa monipuolisemman informaation hankkimiseksi. Toisaalta kunnissa sisäisen laskentainformaation hyödyntämismahdollisuudet ovat usein yksityistä sektoria heikommat, mikä ei ole motivoinut samalla tavalla sisäisen laskentatoimen kehittämiseen kuin yrityksissä. Kunnissa esimerkiksi tulospalkkaus on huomattavasti harvinaisempaa kuin liike-elämässä eikä kustannuksia voida karsia samalla tavalla kuin yksityisellä sektorilla.

Viime aikoina kuntien palvelurakennetta on uudistettu suuntaan, joka vaatii enemmän sisäiseltä laskentatoimelta. Kunnat pyrkivät tuottamaan kustannustehokkaita palveluja, organisoimaan yhteisesti harvoin kysyttäviä tuotteita, ohjaamaan maksupolitiikalla kulutuskysyntää, sekä arvioimaan jatkuvasti kysynnän ja tarjonnan sekä kustannusten ja laadun välisiä suhteita. Tämä on luonut paineita talouden mittaamisen kehittymiselle. (Tammi 2006, 48.) Näin ollen myös julkisella sektorilla on yhä enemmän siirrytty suorituksenmittausjärjestelmiin, jotka vaativat enemmän johdon laskentatoimelta (Cavalluzzo ym. 2004, 243).

2.1.3 Kuntien talouden ohjaus ja talousarvio

Kunnan talouden ohjauksella tarkoitetaan Myllyntauksen (2002, 17) mukaan ”sellaista tavoitteiden asettamista, toiminnan järjestämistä sekä tulosten seuranta ja arviointia, jotka liittyvät taloudellisten voimavarojen hankkimiseen ja niiden jakamiseen palvelujen tuottamiseksi tai järjestämiseksi kuntalaisille”. Kunnan talousarvio on kunnanvaltuuston hyväksymä, kunnan

muita viranomaisia sitova suunnitelma kunnan talouden hoitamisesta asianomaisena varainhoitovuonna (Hallipelto ym. 1992, 74). Sillä on perinteisesti ollut keskeinen asema kunnan suunnittelu- ja valvontaprosessissa. Talousarviossa tehdään tärkeimmät menojen allokointia koskevat päätökset sekä päätetään koko kunnan tasolla veroasteista eli tulojen perimisestä. Yleistä on, että kuntien talousarvio muodostaa rajoitteen, johon yksiköiden operatiiviset suunnitelmat on sovitettava. Ihannetilanteessa budjetti voitaisiin taasen laatia perustehtävistä ja päämääristä johdetun operatiivisen suunnitelman pohjalta. (Näsi ym. 2001, 31–32.)

Toiminnan ja talouden ohjauksen kannalta on oleellista se, onko toiminnan tuotos määritettävissä ja mitattavissa sekä voidaanko toteutunutta tuotosta verrata tavoitteeksi asetettuun. Näsin (2001, 35–36) mukaan julkisella sektorilla kuitenkin useissa tapauksissa toimintaan suunnatut voimavarat voidaan mitata, mutta tuotosta voidaan mitata vain joiltakin osin tai ei lainkaan. Tehokas toiminnan ja talouden ohjaus edellyttää myös syy-seuraussuhteiden tuntemista. Jos johto esimerkiksi näkee, että asetettuja tavoitteita ei saavuteta, tulee sen osata arvioida eri toimenpiteiden vaikutuksia ja suunnata sen mukaan käytettävissä olevia voimavaroja uudelleen. Näin ei kuitenkaan läheskään aina ole asian laita. Koulutusala on hyvä esimerkki huonosti tunnetusta toiminnan kausaliteetista. Eri opetusmenetelmien, välineiden, ryhmäkoon, oppimisympäristön jne. vaikutus oppimiseen on paljolti vain ammattilaisten käsitysten ja olettamusten varassa, eikä eri toimenpiteiden syy-seuraussuhteista ole aina toimivan ohjauksen näkökulmasta riittävästi tietoa. Näin ollen on mahdollista, että esimerkiksi opetusryhmiä pidetään liian pieninä, vaikka samoihin opetustuloksiin voitaisiin päästä myös hieman suuremmilla ryhmillä.

Kunnan talousarvion ja -suunnitelman tarkoituksena on palvella talouden suunnittelun eri tehtäviä. Näitä tehtäviä ovat palvelutoiminnan tavoitteiden asettaminen, resurssien jako ja toiminnan rahoitus. Selvin ero yksityisen sektorin ja kunnallisen sektorin talousarvioista löytyy jo niiden lähtökohdista. Kun maksurahoitteisessa toiminnassa ovat tulonodotukset budjetoinnin lähtökohtana, on taas verorahoitteisessa toiminnassa tulon jakaminen määrärahoina eri tehtäville budjetoinnin tärkein tehtävä. Näin verorahoitteisen julkisen palvelutoiminnan ja maksurahoitteisen liiketoiminnan budjettikäytännöt eroavat jo lähtökohtaisesti selvästi toisistaan. Menon määrän sitova määräraha on varsinkin lyhyellä aikavälillä joustamaton ja riippumaton muuttuja taloudenohjauksessa. Tuloissa on kuitenkin mahdollisuus soveltaa suurempaa joustoa. (Myllyntaus 2002, 37–40, 73.)

Kuntien päätösvallan lisääntyminen palvelujen järjestämisessä on antanut niille mahdollisuuden lisätä maksurahoituksen osuutta. Kuitenkin lakisääteisiin ja subjektiivisiin oikeuksiin perustuvien palvelujen järjestämiseen on kunnan osoitettava riittävä rahoitus viime kädessä verotuloilla. Nykyinen kuntalaki antaa mahdollisuuden soveltaa brutto- ja nettoperiaatetta rinnan budjetissa. Maksurahoitteisessa toiminnassa sovelletaan usein nettobudjetointia ja verorahoitteisessa toiminnassa bruttobudjetointia. (Myllyntaus 2002, 73.)

2.2 Nettobudjetointi

2.2.1 Nettobudjetoinnin käyttö ja soveltuvuus

Perinteisessä bruttobudjetoinnissa tulot ja menot budjetoidaan erikseen määrärahoina ja tuloarvioina (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 42). Nettobudjetointi eroaa bruttobudjetoinnista merkittävästi, sillä nettobudjetoinnissa talousarvioon otetaan vain tulojen ja menojen erotus. Nettobudjetoidussa toiminnassa onkin kyse toiminnan rahoittamisesta ensisijaisesti kyseisestä suoritetuotannosta saatavalla tulorahoituksella, jota voidaan kuitenkin tarvittaessa täydentää budjettirahoituksella. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 9, 71.) Nettoperiaatteen käyttö tuli mahdolliseksi 1.1.1993 voimaan tulleen kuntalain muutoksen myötä (Laki kunnallislain muuttamisesta 1992, 80 §).

Nettobudjetoinnilla on haluttu tehostaa julkisen sektorin taloudenhoitoa. Nettobudjetoinnin avulla julkisen sektorin virastot, laitokset ja muut yksiköt ovat pystyneet alkamaan rahoittamaan toimintaansa myös tulorahoituksella. Tällä tavoin ne ovat tulleet korostetummin vastuuseen toimintansa tuloksellisuudesta. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 26.) Samalla myös niiden kiinnostus omia tulojaan kohti on kasvanut.

Nettobudjetointiin siirtymisellä on pyritty myös yksinkertaistamaan virastojen budjetointia. Sen on katsottu antavan mahdollisuuden liiketaloudellisiin periaattein toimivien virastojen ja laitosten toimivallan ja vastuun lisäämiseen erityisesti aloilla, jotka ovat kilpailutilanteessa ja joissa kysyntä ohjaa toiminnan laajuutta. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 12.) On yleinen käsitys, että bruttoperiaate ei innosta lisätulojen hank-

kimiseen. Sillä on kuitenkin vahvasti houkutteleva vaikutus saatujen määrärahojen käyttämiseen, mikä ei ohjaa toimintaa tehokkuutta tavoittelevaan suuntaan (Meklin 1993, 194). Keskeinen syy nettobudjetointiin siirtymisessä on ollut nämä bruttobudjetoinnin aiheuttamat perustavanlaatuiset ongelmat. Koska bruttobudjetoidut yksiköt eivät voi käyttää tulojaan menojensa maksamiseen, puuttuu niiltä välitön intressi maksutuloihinsa. Täten maksuista ei tehdä riittäviä laskelmia ja ajoittain esiintyy myös kapasiteetin vajaakäyttöä, koska maksuja ei voida sopeuttaa kysyntää vastaavalle tasolle. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 22.)

Nettobudjetoinnin käyttö edellyttää vastuuyksiköiden ja tehtävien selvää määrittelyä. Mitä enemmän tulot riippuvat menoista ja mitä suurempi kohderahoituksen osuus on, sitä suurempi on toimivalta- ja vastuukysymysten merkitys. Kohderahoituksella tarkoitetaan tiettyyn tehtävään joko markkinapäätöksin, lakisääteisesti tai sopimukseen perustuen kohdistettavaa rahoitusta. (Myllyntaus 2002, 83.) Myllyntauksen (1993, 248) mukaan nettobudjetointi soveltuu parhaiten toiminnoille, jotka rahoitetaan pääosin palveluista saatavilla maksuille. Näin ollen nettobudjetointi soveltuu ensisijaisesti liiketoimintaan ja muihin maksurahoitteisiin toimintoihin, joiden tuloksellisuutta voidaan arvioida kannattavuuden perusteella. Nettobudjetoinnin hyödyntämisen kannalta on tärkeää, että tulosityksikön vastuuhenkilöillä olisi todellista vaikutusvaltaa yksikkönsä tuloihin ja menoihin. Usein todellinen vaikutusvalta varsinkin tuloihin voi jäädä todellisuudessa varsin heikoksi. Esimerkiksi kuntien aikuis- ja työväenopistojen kurssien hinnoittelusta päättää pääosin kunnanvaltuusto, jolloin yksikön johdon mahdollisuudet vaikuttaa omaan tulokertymäänsä jäävät pieniksi.

2.2.2 Nettobudjetoinnista saatavat hyödyt ja haitat

Nettobudjetoinnilla on ollut selviä positiivisia vaikutuksia nettobudjetoitujen yksiköiden toimintaan. Merkittävimpana kehityssuuntana pidetään sitä, että kiinnostus toiminnasta saataviin tuloihin on nettobudjetoinnin myötä selvästi kasvanut. Aikana, jolloin pelkkä bruttobudjetointi oli mahdollista, yksiköillä ei usein ollut aitoa kiinnostusta valvoa tulojaan, koska tuloilla ei ollut välitöntä merkitystä yksikön menopuolen määrärahoille. Tämä johti siihen, että hinnoitteluperusteet olivat sekavia, eivätkä perustuneet asianmukaisen laskentatoimen tuotamiin laskelmiin. Toinen merkittävä nettobudjetoinnista saatava positiivinen vaikutus on

päätösvallan enempi siirtyminen alemmille organisaatiotasolle. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 64–66.)

Nettobudjetoinnin haittapuolet ovat vaihtelevia. Esimerkiksi omakustannusarvon käyttäminen ei ole yleensä kovinkaan yksiselitteistä, koska kustannusten kohdistaminen ja jaksotus vaikuttaa siihen huomattavasti. Toisaalta nettobudjetoinnissa on vaarana kiinnostuksen suuntaaminen liikaa tuloihin, mikä voi heikentää yksikön muuta toimintaa. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 64–65) Nettobudjetoinnin ongelmana voidaan nähdä myös se, että osa kunnan varojen käytöstä jää budjettiohjauksen ulkopuolelle. Sen tarkia talousarvion toteutumisseurannasta ei käy mitenkään ilmi, miten toimielimet ja vastuuyksiköt ovat tuloksensa saavuttaneet. (Myllyntaus 2002, 83.)

Vaikka nettobudjetoinnista seuraakin kiistattomia hyötyjä ei ole annettavissa yksiselitteistä vastausta siitä, ovatko nettobudjetoinnista saatavat hyödyt aina suuremmat kuin siitä aiheutuneet haitat (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 98). Tämä olisi syytä ottaa huomioon pohdittaessa sopivaa budjetointimuotoa, eikä ajatella kapeakatseisesti nettobudjetoinnin olevan automaattisesti parempi ratkaisu. Nettobudjetoinnin hyödyllisyyttä arvioitaessa on syytä myös muistaa, että monet kuntien toimintayksiköt ovat kustannusyksiköitä, jotka ovat ensisijaisesti vastuussa menotaloudestaan. Tulot ovat tällöin pääosin tulonsiirtoja, joihin yksikkö ei voi itse vaikuttaa. Tämän tyyppiselle yksikölle, jonka menoilla ja tuloilla ei ole suoranaista riippuvuutta, ei nettobudjetointi tuo lisää taloudellista itsenäisyyttä. Tällöin bruttoperiatteen käyttäminen on yksikölle perusteltu ja ensisijainen budjetointiperiaate (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 42; Myllyntaus 1993, 248.).

2.2.3 Nettobudjetoinnin edellyttämiä vaatimuksia laskentatoimelle

Nettobudjetoituneen yksikön on järjestettävä laskentatoimensa niin, että se pystyy tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot toimintansa tuloksesta. Laskentatoimen tulisi tuottaa tietoja myös yksikön toiminnan kustannusten, omaisuuden tuoton ja toiminnalle asetettujen tavoitteiden seuraamista varten. Tärkeäksi laskentatoimen tehtäväksi nousee myös budjettirahoituksen ja nettobudjetoituneen maksullisen toiminnan erilläänpito. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 71–72) Vaikuttaa siltä, että nämä vaatimukset ovat helposti

nettobudjetoituille yksiköille kuitenkin liian haastavia, koska niiden laskentatoimi ei ole aina vaatimusten edellyttämällä tasolla.

Nettobudjetoitujen yksiköiden talouden suunnittelussa ja seurannassa korostuvat entistä enemmän erilaiset toimintaa kuvaavat laskelmat. Toiminnan tehokkaassa johtamisessa ja kehittämässä tarvitaan tietoja suoritteiden tuottamisesta aiheutuvista kustannuksista. Rajallisten voimavarojen ohjaaminen tehokkaaseen käyttöön edellyttää laskentatoimelta kykyä tuottaa tietoja siitä, mitä kustannuksia nykyinen toiminta aiheuttaa ja mitä muutoksia vaihtoehtoiset toimintatavat tai muutokset toimintaympäristössä tulisivat aiheuttamaan. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997, 72–73) Tätä näkökulmaa heijastaen on mielenkiintoista huomata, miten erilaisista kustannuslaskennallisista näkökulmista nettobudjetointia harrastetaan. Budjeteiltaan keskikokoisilla nettobudjetointia harjoittavilla yksiköillä ei välttämättä ole yhtään henkilöä, jonka työnkuvaan kuuluisi toiminnan kustannusten syvällisempi selvittäminen. Tällöin on selvää, että talouden seuranta ja suunnittelu jää helposti vajavaiseksi.

2.3 New public management

2.3.1 New public managementin taustaa

Monissa länsimaissa on toteutettu viimeisen reilun parinkymmenen vuoden aikana mittavia julkisen sektorin hallinto- ja johtamisreformia. Uudistamistoimenpiteet ovat kohdistuneet julkisen sektorin kokoon, kustannuksiin ja tehokkuuteen, ohjaus- ja johtamisjärjestelmiin, virkamiesten lukumäärään ja toimintaan, mitattavuuden parantamiseen sekä toimintojen väliseen yhteistyön kehittämiseen. (Lähdesmäki 2003, 9; Page 2005, 713.) New Public Management (NPM, uusi julkisjohtaminen) esiteltiin julkisen sektorin organisaatioille 70- ja 80-lukujen taitteessa (Adcroft ym. 2005). Käsitteen alle on koottu useita johtamis-, ohjaus-, budjetointi- ja organisointimalleja, jotka painottavat johtamisen eri ulottuvuuksia (Myllyntaus 2002, 22). NPM:n perusideana on saada julkisen sektorin organisaatiot ja niissä työskentelevät ihmiset toimimaan enemmän liiketaloudellisten oppien mukaan, jonka kautta saadaan parannettua julkisen sektorin tehokkuutta (Diefenbach 2009, 893). Käsitteen New Public Management ohella on alettu puhua myös termistä New Public Financial Management (NPFM) (Guthrie ym. 1999).

Uudistusten taustalta löytyy kasvanutta tyytymättömyyttä julkisen hallinnon tilaa ja toimintaa kohtaan. Kun budjettien kasvattaminen ei enää onnistunut, oli alettava parantaa hallinnon tuottavuutta ja tehokkuutta. Taustalla on myös huoli siitä, toimiiko julkinen sektori tarpeeksi tehokkaasti ja onko sen kasvua syytä rajoittaa. (Lähdesmäki 2003, 9–14.) NPM-reformien perimmäisestä päämäärästä on olemassa kuitenkin vaihtelevia näkemyksiä. Useimpien näkökulmien mukaan se on julkisen sektorin suorituskyvyn parantaminen, kun taas toisten mielestä se on valtion roolin kyseenalaistaminen. (Hyndman ym. 2008, 30.)

NPM:n tutkimuksen keskeisiä teemoja ovat julkisen sektorin toimintojen uudelleenorganisointi, ammattimaisesti johdettu päätöksenteko sekä tilivelvollisuuden ja mitattavuuden painottaminen (Järvinen 2009, 1188). Keskeisiksi arvoiksi julkisen hallinnon uudistamisessa ovat tulleet taloudellisuus ja tehokkuus. Esikuvia uudistuksiin on haettu yritysmaailmasta. Tavoitteena on ollut tehdä julkisista organisaatioista pienempiä, hierarkioiltaan matalampia, toiminnaltaan innovatiivisempia ja tuloksellisuuteen kannustavia. On alettu myös kiinnostua

entistä enemmän siitä, mitä palvelut todella maksavat sekä kuinka niitä voitaisiin tuottaa tehokkaammin ja edullisemmin. (Lähdesmäki 2003, 15.)

Vaikka new public managementia pidetään 1980-luvulla syntyneenä, ei sen idea ollut tuolloin kuitenkaan täysin uusi. Perusidea julkisen sektorin ohjauksesta, jossa tulostavoitteet määritetään etukäteen sekä pitämällä johto tilivelvollisena näistä tavoitteista syntyi jo toisen maailmansodan jälkeen. Historiasta voi löytää myös muita samankaltaisia ideoita, joissa on yritetty tuottaa järkeviä julkisten menojen kontrollointijärjestelmiä, jotka sisältävät tulostavoitteiden asettamisen ja valvonnan. (Parry ym. 1997, 404; Hood 2002, 312–313.)

2.3.2 New Public Managementin kehityspiirteet

Hood (1991) on tarkastellut julkisen hallinnon muutosta seitsemän eri teeman ja kehityspiirteiden kautta, joilla kaikilla on implikaatioita myös laskentatoimen rooliin julkisen hallinnon organisaatioiden ohjauksessa. Ensimmäinen näistä kehityspiirteistä on julkisten toimintayksiköiden jakaminen itsenäisiksi kustannus- tai tulosvastuullisiksi yksiköiksi. Tyypillistä on siirtyminen toimintamenobudjetointiin aiemman menolajibudjetoinnin asemasta. Tämä kehitysuunta lisää johdon laskentatoimen ja erityisesti kustannus- ja tulosvastuuyksikkökohtaisen laskennan tarvetta julkisessa hallinnossa. (Hood 1991, 4–5; Hood 1995, 96–97; Näsi ym. 2001, 23.) Hyvä esimerkki kehityksestä kohti julkisten toimintayksiköiden jakamista kustannus- tai tulosvastuullisiksi yksiköiksi on tämän tutkimuksen case-organisaatio Espoon kaupungin työväenopisto, joka on nykyään tulosvastuullinen yksikkö. Nettobudjetoinnin myötä se on vastuullinen sekä tuloistaan että menoistaan.

Toinen uuden julkisen hallinnon kehityspiirteistä on kilpailun lisääminen niin julkisen sektorin yksiköiden kesken kuin julkisen ja yksityisen sektorin välillä. Kilpailun lisääntyminen ja kilpailluilla markkinoilla menestyminen edellyttää toimijoilta parempaa kustannustietoisuutta ja kustannusten hallintaa, mikä johtaa väistämättä kustannuslaskentajärjestelmien kehittämistarpeisiin myös julkisessa hallinnossa. Kolmas kehityspiirteistä on liikkeenjohdon käytäntöjen omaksuminen julkisessa hallinnossa. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi siirtymistä henkilökohtaisen palkan määrittämiseen ja muidenkin kuin rahallisten palkkioiden käyttöönottoa. Neljäs NPM-kehityspiirre korostaa kurinalaisuutta ja säästäväisyyttä resurssien käytössä.

Pitää löytää entistä edullisempia tapoja tuottaa julkisia palveluja, jopa institutionaalisen jatkuvuuden ja vakiintuneista käytännöistä luopumisen kustannuksella. Viides Hoodin mainitsema kehityspiirre on näkyvyyden lisääminen ja entistä vapaampien käsien antaminen johtajille ja johtamistoiminnalle. Perinteisesti johtaminen on nojannut menettelytapaohjeisiin ja rajoituksiin. Uudessa hallintokulttuurissa taas annetaan voimakkaammin painoarvoa rahamääräiselle ja muulle jälkikäteen tuotetulle kvantitatiiviselle informaatiolle myös johdon oman tilivelvollisuuden toteuttamisessa. Kuudes piirre on eksplisiittisten ja mitattavien suoritustandardien käyttöönotto julkisen sektorin organisaatioissa. Perinteisesti julkishallinnossa on luotettu oman alansa asiantuntijoihin ja ammattistandardeihin. Uuden julkisen hallinnon myötä ammattikunta- ja asiantuntijaorganisaatioihin luodaan suoritusmittaus- ja arviointijärjestelmiä ja lisätään tätä kautta laskentatoimen informaation painoarvoa ja merkitystä organisaatioiden ohjauksessa. Seitsemäntenä Hoodin doktriinina on laittaa suurempi painoarvo tuotosten valvontaan. Tällöin organisaation tulosten merkitys kasvaa entisestään. (Hood 1991, 4–5; Hood 1995, 96–97; Näsi ym. 2001, 23–24)

2.3.3 Tulostmittaus

Hoodin (1991) mukaan asioiden ilmoittaminen määrällisessä ja mitattavassa muodossa kuuluu NPM:n keskeiseen ytimeen. Perinteisesti julkisella sektorilla on ollut vain melko alkeelliset mittaamisjärjestelmät (Moll ym. 2007, 299). Mittaamisen tarvetta on lisännyt fokuksen siirtyminen byrokraattisista rakenteista kohti manageriaalista lähestymistapaa, joka korostaa erityisesti tulosten tärkeyttä (Lapsley 2008, 84). NPM-reformit ovat usein sisältäneet siirtymisen suorituksen mittaukseen sekä rahamääräisten kannustimien käyttöön. Lähes poikkeuksetta nämä reformit ovat sisältäneet myös yksityiseltä sektorilta tuttuja laskenta- ja johtamisoppien omaksumisen. Näitä ovat olleet esimerkiksi omakustannusarvojen selvittäminen sekä taloudellisen suoriutumisen mittarit. (Järvinen 2009, 1188.)

Viimeisen parinkymmenen aikana on asenneilmasto julkisen sektorin viranhaltijoita kohtaan muuttunut entistä tulosorientoituneemmaksi. Näin ollen heidät halutaan asettaa vastuuseen myös tuloksista, jolloin julkisista palveluista tehdään tilivelvollisia suhteessa resurssien tehokkaaseen käyttöön. Tulostavasti menestyksellinen toteuttaminen edellyttää tuloksellisuuden osoittamista, joka vaatii sekä mittaamista että arviointia. Tulostavasti menestyksenä

on tuottaa täsmällistä, objektiivista ja luotettavaa tietoa julkisten organisaatioiden toiminnasta sekä niille kohdistettujen resurssien ja niillä aikaansaatuisten tulosten välisistä suhteista. (Lähdesmäki 2003, 78.)

Usein tulostittareiden käyttö julkisten organisaatioiden arvioinnissa mielletään determinoiviksi ja kontrolloiviksi apuvälineiksi (Lähdesmäki 2003, 78). Tämä asenne tulosmittausta kohtaan on kuitenkin vanhanaikainen ja kehitystä jarruttava. Edistyksellisempi suhtautuminen olisi nähdä tulosmittaus keinona toiminnan tehostamiseksi ja työmielekkyyden lisääjänä, jolloin myös omasta työstään voisi saada enemmän irti, kun sen tuloksellisuudesta saisi myös palautetta. Toisaalta ihminen on usein luonnostaan muutosta vastustava, mikä voidaan nähdä syynä kielteisiin asenteisiin tulosmittareita kohtaan. On turvallisempaa tehdä asiat samalla tavalla kuin aina ennenkin.

Lapsleyn (2008) mukaan tulosorientaation lisääntymisellä julkisella sektorilla on huomattavia vaikutuksia kannustimiin ja henkilökunnan motivaatioon. Tulospalkkauksen toimivuutta julkisella sektorilla heikentää osittain kuitenkin se, että se toimii kannustimena vain osaan henkilöstöstä. Esimerkiksi opetus- ja hoitoalan ihmisillä ei raha välttämättä ole tärkeimpiä kiihokkeita, vaan he voivat saada työmotivaationsa joistain aivan muista tekijöistä.

2.3.4 New Public Management kotimaisena ja globaalina ilmiönä

New Public Management on laajalle levinnyt globaali ilmiö. NPM:n periaatteita sovelletaan julkishallinnoissa sekä Euroopassa, Pohjois-Amerikassa että Oseaniassa. (Diefenbach 2009, 892.) Sitä löytyy myös Aasian kehittyneistä teollisuusmaista, kuten Hongkongista ja Singapo-resta (Lee ym. 2006). Osittain New Public Management on levinnyt myös Afrikan julkishallintoihin (UNECA 2003).

Suomessa uuden julkisen hallinnon ideologia lähti leviämään 1980-luvulla. Suomessa uudistukset ovat konkretisoituneet muun muassa tulosohjaus- ja tulosjohtamisjärjestelmien, tulosyksiköittämissä, yksityistämisen, tilaaja-tuottaja -mallien sekä budjetoinnin ja laskenta-toimen uudistusten muodossa. Julkiseen hallintoon on myös tuotu markkinaohjausta sekä

kilpailua ja niiden myötä on pyritty lisäämään kustannustietoisuutta ja eri toimintavaihtoehtojen taloudellista vertailua. (Näsi ym. 2001, 9–21.)

Julkisen sektorin uudistamisen taustalta löytyvät ongelmat ovat olleet Suomessa hyvin samankaltaisia kuin monissa muissa maissa. Näitä ovat vaatimus parantaa tuottavuutta, talouden kriisi rahoitusongelmineen sekä hyvinvointivaltion institutionaaliseen perustaan kohdistuneet paineet. Nämä ongelmat tosin nousivat Suomessa esiin myöhemmin kuin monissa muissa maissa. Sen jälkeen uudistuksia on kuitenkin toteutettu varsin kiivaalla tahdilla. (Lähdesmäki 2003, 17–18.)

Kansainvälisesti New Public Managementin kehityksen edelläkävijöitä ovat olleet erityisesti Australia, Uusi-Seelanti, Ruotsi ja Iso-Britannia. Myös esimerkiksi Ranska, Hollanti ja Kanada ovat kokeneet merkittäviä muutoksia julkisen sektorin johtamisen prosesseissa. (Moll ym. 2007, 299; Hood 1995, 98.) Uuden julkishallinnon soveltamisessa on kuitenkin suuria eroja eri maissa ja tuskin minkään maan julkisen sektorin uudistuksista on löydettävissä kaikkia tai edes suurinta osaa uuden julkisjohtamisen malleista ja uudistushankkeista (Myllyntaus 2002, 22). On syytä kuitenkin ottaa huomioon se, että osa suurista talouksista esimerkiksi Saksa ja Japani ovat laittaneet vähemmän painoarvoa NPM-tyyppisille reformeille (Hood, 1995, 98).

2.3.5 Kritiikkiä New Public Managementia kohtaan

Suuresta suosiostaan ja levinneisyydestään huolimatta NPM on joutunut välillä jopa ankaran kritiikin kohteeksi. Sitä on moitittu pyrkimyksestä olla universaali lähestymistapa, joka tarjoaa yleispätevän ratkaisun kaikenlaisiin ongelmiin (Lähdesmäki 2003, 79–80). Goldfinchin ja Wallisin (2010, 1105) mukaan NPM:ää on kritisoitu siitä, että se rohkaisee lyhytnäköiseen ajatteluun. Tämän nähdään johtavan helposti ristiriitaisiin tuloksiin, sillä yleensä leikkaukset kohdistuvat niille aloille, jotka eivät ole tuottavia ja painopistettä siirretään taas enemmän toimintoihin, joista voidaan lypsää helpommin tuottoja. Toinen Goldfinchin ja Wallisin (Mt.) mainitsema erityinen kritiikin kohde on laajemman strategisen näkemyksen puute uudistettaessa julkista sektoria. Uudistuksia tehdään välittämättä siitä, ettei päättäjillä ole selkeää kuvaa uudistusten taustoista, tavoitteista eikä seurauksista.

NPM:ää on moitittu myös siitä, että se ei ole johtanut merkittäviin hyvinvointivaltion ongelmien häviämiseen (Lähdesmäki 2003, 81.). Julkiset menot ovat NPM:stä huolimatta jatkaneet monin paikoin kasvamistaan. Esimerkiksi vuonna 2010 Suomen valtion velka kasvoi yli kymmenen miljardia euroa, vaikka verokertymä oli kaksi miljardia euroa edellistä vuotta suurempi (Tilastokeskus 2011). Sen enempää virkamiehet kuin poliitikotkaan eivät ole olleet tarpeeksi innovatiivisia keksimään ratkaisuja sosiaalisiin ja taloudellisiin ongelmiin (Lähdesmäki 2003, 81).

Diefenbach (2009, 898) puolestaan kritisoi NPM:ää siitä, että todellisuus on usein hyvin erilainen kuin julkisorganisaatioiden virallinen agenda. Esimerkiksi päätösvaltaa hajautetaan vain niillä alueilla, jotka ovat tärkeydeltään toissijaisia tai epäsuosittuja. Samaan aikaan taas tehdään toimenpiteitä, jotka tosiasiallisesti keskittävät valtaa strategisesti ja poliittisesti tärkeillä alueilla.

Vaikka NPM:n tarkoituksena on vähentää byrokratiaa, se on helposti johtanut jopa byrokratian lisääntymiseen uusien NPM-rakenteiden ja -prosessien takia (Diefenbach 2009). Esimerkiksi Butterfieldin, Edwardsin ja Woodallin (2005) tutkimus brittiläisistä poliiseista osoittaa, että ylikonstaapeleiden lisääntynyt vastuu budjetista, tehokkuudesta ja seurannasta on johtanut siihen, että heillä ei ole enää aika perinteiseen poliisin työhön. Tämä on taas johtanut siihen, että kaduille ei enää riitä yhtä paljoa poliiseja partioimaan kuin aikaisemmin, mikä tuskin on ollut uudistusten tarkoituksena. (Butterfield ym. 2005.)

Diefenbach (2009, 900) arvostelee myös NPM:ään kuuluvaa suorituksen mittaamista. Ensinnäkään mittarit eivät hänen mukaansa mittaa suoritusta tarpeeksi laaja-alaisesti. Tämä taas voi johtaa sellaisten asioiden negatiiviseen kehitykseen, jotka eivät ole mittaamisen kohteena. Tällaisia voivat olla esimerkiksi luovuus, tiedot ja taidot, tiedon jakaminen sekä turvallisuus.

3 TALOUDELLISET MITTARIT JULKISELLA SEKTORILLA

3.1 Suorituksen mittaaminen kunnissa

Vaikka yksittäinen numero olisi kuinka tärkeä tahansa, se on hyödytön ennen kuin sitä voidaan verrata johonkin. Tämä luo tarpeen rakentaa erilaisia mittareita. Näiden vertailujen tavoitteena on löytää abstraktille informaatiolle helpommin ymmärrettävä merkitys. (Gates 1993, 3). Selvin julkisen sektorin organisaatioiden vertailuperuste ovat yksinkertaiset tunnusluvut. Tyypillisesti nämä tunnusluvut heijastavat jonkin panoksen suhdetta tuotokseen. (Smith 1990, 62.) Mittareiden avulla johto pystyy arvioimaan, miten hyvin organisaatio on suoriutunut eri alueilla (Gosselin 2010, 17).

Kunnissa toimintaa on mitattu jo pitkään. Niissä on jo kauan keskitytty mittaamaan yksittäisten rahamääräisten tunnuslukujen avulla tiettyjä taloutta koskevia resurssirakenteen muutoksia. Viime aikoina kunnat ovat pyrkineet kehittämään tunnuslukuja, joiden avulla voitaisiin mitata vaikutuksia ja suhteuttaa niitä toiminnalle asetettuihin tavoitteisiin. Pyrkimyksenä on rakentaa sellaisia mittareita, joiden avulla toimintaa voidaan ohjata ja joiden perusteella pystytään ennakoimaan toimenpiteiden vaikuttavuutta. Tarvetta pidemmälle meneviin, analytyisiin ja teoreettisesti perusteltuihin kunnan taloudellisen tilan mittareihin on jatkuvasti olemassa, koska nykyiset kertovat usein liian suppeasti, eivätkä ole tarkoituksenmukaisia ja luotettavia keskinäisten vertailujen toteuttamisessa. (Tammi 2006, 51–54.)

Tutkijat ovat erimielisiä julkisen sektorin suorituksen mittaamisen laadusta. Osa tutkijoista on sitä mieltä, että julkinen sektori tarjoaa aivan viimeisintä osaamista suorituksen mittaukseen (Modell 2004, 43). Atkinsonin ym. mukaan (1997, 26) taas on yleinen johtopäätös, että huolimatta mittavista summista, joita hallitukset ovat käyttäneet kehittääkseen suorituksenmittausjärjestelmiä, julkisen sektorin suorituksenmittausjärjestelmät mittaavat liian usein asioita, jotka ovat väärä asioita mitattavaksi. Täten näiden investointien tuottama hyöty on jäänyt korkeintaan keskinkertaiseksi. (Atkinson 1997, 26.) Totuus sijoittunee johonkin näiden kahden ääripään näkökulman välimaastoon. On varmasti olemassa julkisen sektorin organisaatioita, joissa suorituksen mittaaminen on korkealaatuista, mutta yhtä varmasti on olemassa myös niitä, joissa mitataan aivan väärä asioita käytännössä nollassa hyödyllä.

Julkisen sektorin organisaatioiden vertaaminen keskenään mittareiden avulla ei ole aina helppoa. Smithin (1988, 244; 1990, 61–62) mukaan löytyy viisi syytä, jotka saattavat aiheuttaa eroja kahden julkisen sektorin organisaation välillä. Ensimmäkin Smith mainitsee sen, että organisaatioilla saattaa olla erilaiset tavoitteet. Toiseksi syynä voivat olla eritasoiset resurssit. Vaikka organisaatioiden tavoitteet olisivatkin samankaltaiset, ei niitä välttämättä voi kovinkaan hyvin vertailla keskenään, jos niiden resurssit ovat kovin erilaiset. Kolmanneksi organisaatioilla saattaa myös olla hyvin erilaisia kustannuksia. Neljäs Smithin mainitsema tekijä löytyy eroista liikkeenjohdollisessa kyvykkyydessä. Viides eroja aiheuttava syy johtuu vaikeuksista mittaamisessa, virheellisistä tiedoista tai siitä, että organisaatio on syyllistynyt ”luovaan” laskentatoimeen eli manipuloinut dataa itselleen suotuisaksi. (Smith 1988, 244; Smith 1990, 61–62)

3.2 Miksi julkisella sektorilla tarvitaan mittareita

Gatesin (1990, 1–2) mukaan valvonta on elinehto onnistuneelle liiketoiminnalle. Jos johdolla ei ole tarpeeksi informaatiota, on riittävä seuranta mahdotonta. Pelkkä raakainformaatio esimerkiksi tuloista ja menoista ei kuitenkaan vielä tarjoa tarpeeksi informaatiota johdolle, vaan sen pitää myös ymmärtää, mitä numerot tarkoittavat ja pystyä suhteuttamaan niitä toisiinsa. (Mt.) Vaikka tilinpäätökset tarjoavat paljon hyödyllistä informaatiota, eivät sen luvut useinkaan kerro tilannetta oikeassa kontekstissa. Jos raportissa esimerkiksi kerrotaan, että opetuksen kustannukset ajanjaksolla ovat olleet miljoona euroa, ei se kerro raportin lukijalle miten paljon opetusta tuolla rahamäärällä on pystytty järjestämään. Tämän vertailutiedon saamiseksi tarvitaan mittareita.

Mittaristot mittaavat systemaattisesti, säännöllisesti sekä kattavasti suoriutumista. Tämän tiedon avulla voidaan päästä positiivisiin seurauksiin lisääntyneen tehokkuuden, tuottavuuden ja laadun myötä. Tällöin johtajat voivat myös perustaa johtamistaan enemmän faktojen pohjalle. (Diefenbach 2009, 899.) Mittaamisella on myös huomattava motivoiva vaikutus ja niiden avulla motivaatiota voidaan suunnata haluttuun suuntaan (Ashu 2009, 8).

Suorituskyvyn mittausjärjestelmät ovat perinteisesti olleet taloudellisia. Taloudellisia mittaristoja, jotka käyttävät hyväkseen laskentatoimen informaatiota, on usein kritisoitu rohkaisemisesta lyhytjännitteisyyteen ja paikalliseen optimointiin, strategisen fokuksen puuttumisesta, jatkuvan kehittymisen puutteesta sekä jopa kilpailukyvyn tuhoamisesta. (Bourne ym. 2000, 754–755.) Kuitenkin ei-taloudellisten mittareiden tarve on tunnistettu jo 1980-luvulta lähtien. Nykyään onkin siirrytty yhä enemmän kohti moniulotteisempia ja tasapainoisempia mittaristoja. (Bourne ym. 2000, 754–755; Laitinen 2003, 367.)

Jotta osaisi tehdä oikeita päätöksiä mittareiden pohjalta, täytyy myös ymmärtää mitä mittarit tarkoittavat sekä osata vertailla niitä oikein. Yksittäinen mittarin arvo ei vielä välttämättä kerro paljoa johdolle, mutta sen vertailu edellisiin vuosiin tai muihin saman toimialan toimijoihin kertoo jo enemmän. Johdon tulisi myös pystyä analysoimaan, mistä muutokset tunnusluvuissa ja mittareissa johtuvat, jotta se osaisi paneutua oikeisiin asioihin toiminnassaan. (Gates 1993, 208–209.)

3.3 Vaatimuksia mittareille

Yksittäiset mittarit muodostavat mittariston, jonka pitää kattaa päätöksenteon näkökulmasta kaikki olennaiset ulottuvuudet, jotta päätöksenteko voisi olla tehokasta. Mittariston pitää täten olla integroitu kokonaisuus, mikä tarkoittaa sitä, että mittariston mittarit muodostavat loogisen kokonaisuuden, eivätkä sisällä päällekkäistä informaatiota samoista ulottuvuuksista. Mittariston pitää olla myös käyttökelpoinen johdon päätöksenteossa. (Laitinen 2003, 367) Mittaamiseen ei ole syytä lähteä, jos tavoite on ominaisuuksiltaan niin yleinen, ettei sitä voi operationalisoida mitattaviksi muuttujiksi. Tavoitteella, jota ei voi mitata eikä seurata, ei voitane myöskään ohjata eikä sitä voida suunnitellusti toteuttaa. (Myllyntaus 2002, 62.)

Jotta mittari olisi käyttökelpoinen päätöksenteossa, tulee sen täyttää tiettyjä vaatimuksia. Mittareille asetettavia vaatimuksia ovat relevanttius (olennaisuus), validiteetti (pätevyys), reliabiliteetti (luotettavuus), uskottavuus ja edullisuus. Olennaisuudella tarkoitetaan mittarin merkittävyyttä päätöksenteossa. Jos mittarilla on merkitystä päätöksenteossa, on se relevantti eli olennainen. Jos taas mittari ei ole olennainen, on täysin samantekevää päätöksenteon kannalta, minkä arvon mittari saa. Tällöin suuretkaan vaihtelut sen arvoissa eivät johda erilaisiin

päätöksiin. Mitä relevantimpi mittari on, sitä enemmän sillä on merkitystä päätöksenteossa ja sitä pienemmät erot mittarin arvoissa voivat vaikuttaa tehtäviin päätöksiin. (Laitinen 2003, 147–148; Myllyntaus 2002, 62–63.)

Mittarin validiteetilla viitataan siihen, mittaako mittari sitä asiaa, mitä mittarilla on tarkoitettu mitattavan. Mittari on validi, jos mitattava tekijä on tavoitteen kuvaamisessa merkityksellinen ja tarkoituksenmukainen. Mittarin validiteetti on riippuvainen siitä, miten hyvin sen tulokset sisällöllisesti kattavat tavoitteeksi asetetun tavoitetilan. Usein mittari on liian kapea-alainen ja siksi osa palvelujen vaikutuksista jää tarkastelun ulkopuolelle. Jos mittari on taas liian laaja-alainen, ei voida osoittaa, onko tavoite saavutettu kunnan tuottaman palvelun ansiosta vai muiden asiakkaan saamien palvelujen vai asiakkaan oman toiminnan ansiosta. (Laitinen 2003, 158–159; Myllyntaus 2002, 63.)

Tietyissä tilanteissa päätöksen arvo voi olla erittäin herkkä tiedon validiteetille. Näin pienikin harha voi aiheuttaa suuria arvonmenetyksiä. Laskentajärjestelmää kehitettäessä ja mittareita valittaessa tämän herkkyyden tunnistaminen on erittäin tärkeää, sillä usein korkean validiteetin saavuttaminen vaatii suuria panostuksia. Eräissä tapauksissa päädytään tietoisesti käyttämään harhaista mittaria, mikäli se saadaan huomattavasti helpommin käyttöön kuin validi mittari ja mikäli harha kyetään poistamaan riittävällä tarkkuudella. (Laitinen 2003, 159.)

Mittarin reliabiliteetilla tarkoitetaan sitä, antaako mittari toistuvissa mittauksissa samanlaisia arvoja, jos mittauskohteessa ei ole tapahtunut muutoksia. Reliabiliteettia voidaan parantaa määrittämällä täsmällisesti ja tarkasti mittauksen kohde, koska usein mittarin luotettavuusongelmat saattavat syntyä siitä, että joko panokset, tuotokset tai vaikutukset määritellään eri mittausajankohtina eri tavalla. (Myllyntaus 2002, 63.) Vaikka validiteetti olisi hyvä, se ei riitä takaamaan hyvää reliabiliteettia ja päinvastoin. Mittaustulokset saattavat olla systemaattisesti harhaisia, vaikka niissä ei olisikaan merkittävää hajontaa. (Laitinen 2003, 160–161)

Mittarin uskottavuus tarkoittaa sitä, että päätöksentekijä luottaa siihen. Vaikka mittari olisi muilta ominaisuuksiltaan hyvä, on se arvokas päätöksenteossa vasta silloin, kun päätöksentekijä luottaa sen arvoon. Uskottavuuden saavuttamiseksi on tärkeää kehittää mittarille yksinkertaiset, järkevät ja hyvin dokumentoidut laskentasäännöt, joilla on päätöksentekijän luotta-

mus. Usein tämä vaatii sitä, että päätöksentekijä on mukana laatimassa laskentasääntöjä, jolloin hän sitoutuu niihin ja saavutetaan hyvä uskottavuus. (Laitinen 2003, 162–163)

Jos mittari on ominaisuuksiltaan heikko, mutta sen uskottavuus on hyvä, vallitsee ristiriita, jolloin päätöksentekijä suhtautuu liian luottavaisesti heikkotasoiseen mittariin. Tällöin on tärkeää panostaa mittarin muiden ominaisuuksien kehittämiseen, jotta ne saadaan samalle tasolle kuin uskottavuus. Jos taas päätöksentekijä ei luota mittariin, vaikka sen muut ominaisuudet ovat hyvät, vallitsee myös ristiriita. Tällaisessa tilanteessa tehokas mittari jää hyödyntämättä. Tällöin pitää panostaa mittarin uskottavuuden parantamiseen. Uskottavuutta voidaan parantaa esimerkiksi käymällä laskentasäännöt päätöksentekijän kanssa yksityiskohtaisesti lävitse. (Laitinen 2003, 163–164)

Mittarin hyödyllisyyteen vaikuttaa myös sen edullisuus. Sitä voidaan arvioida suhteuttamalla tiedon käyttämisestä saatava hyöty tiedonkeruu- ja käsittelykustannuksiin. Tiedon tulisi tuottaa lisäarvoa tai säästettävä kustannuksia enemmän kuin sen hankkimiseen ja käsittelyyn on käytetty varoja. Jos täydellinenkin tieto vaikuttaa vain vähän päätöksenteon kannalta, ei tiedon hankkimiseksi kannata tehdä suuria uhrauksia esimerkiksi kehittämällä raskaita seuranta-järjestelmiä. (Laitinen 2003, 155–156., Myllyntaus 2002, 63.)

3.4 Tavoitteisiin ja tehokkuuteen liittyvät mittarit

Kunnallisen toiminnan tavoitteet voidaan jakaa kolmeen osaan. Näitä ovat strategiset-, vaikuttavuus- ja tuotantotavoitteet. Kunnan strategisia tavoitteita ovat kunnan toimintavalmiutta, aluetta ja asemaa koskevat tavoitteet, kunnan väestöä koskevat tavoitteet sekä kokonaistaloudelliset tavoitteet (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 40). Strategiset tavoitteet jäävät usein kuitenkin vain tavoitetilan kuvauksiksi ilman, että tavoitetta kuvattaisiin joillakin mitattavilla muuttujilla (Myllyntaus 2002, 65).

Vaikuttavuustavoitteita ovat palvelutoiminnan tavoitteita, joissa näkökulmana on palvelun vaikutus asiakkaaseen. Ne määrittelevät palvelun aikaansaamaa muutosta asukkaan hyvinvoinnissa tai palvelun laatua, jota mitataan palvelun saatavuutena, riittävytenä ja kohdentuvuutena. Vaikuttavuustavoitetta voidaan mitata määrällisesti silloin, kun tavoitetta kuvaavan

muuttujan arvot ovat objektiivisesti todennettavissa. Vaikuttavuustavoitteen laadulliseen mitaamiseen käytettyjä mittareita ovat asiakaskyselyyn perustuvat mittarit. (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 40; Myllyntaus 2002, 66.)

Tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoisimpia kunnallisten tavoitteiden mittareista ovat tuotantotavoitteiden mittarit. Tuotantotavoitteita ovat tuotannontekijöiden ja palvelusuoritteiden määrää ja laatua koskevat tavoitteet, tuotantovälineiden kapasiteettia koskevat tavoitteet sekä tuottamis- tai järjestämistapaa koskevat kehittämis- ja toimenpidetavoitteet. Niille voidaan yleensä asettaa määrää ja laatua koskeva tavoitearvo. (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 41.) Tuotantotavoitteita voidaan mitata kappale- tai rahamäärinä taikka niistä muodostettuina tunnuslukuina. Tuotantotavoitteita kuvaavia mittareita voivat olla esimerkiksi tuotantotekijä-, kapasiteetti-, suorite- tai tuotemäärät. Tunnuslukuja ovat puolestaan suorite- tai tuotekohtaiset yksikkökustannukset ja tuottavuutta kuvaavat tunnusluvut. Tuotantotavoitemittareita arvioitaessa on huomioitavaa kuitenkin se, että tuotantotoiminnassa voi olla tekijöitä, jotka vaikuttavat merkittäväällä tavalla tuotantosuorituksiin olematta kuitenkaan jatkuvan tuotantoprosessin välittämiä tuotannontekijöitä. (Myllyntaus 2002, 67.)

Jos tavoitteena on tehostaa julkisen sektorin toimintaa, ovat silloin tuottavuus- ja tehokkuusmittarit avainasemassa. Tehokkuutta mittaavat mittarit tuovat lisäinformaatiota seurantaan ja tukevat talousprosessin tehokkuutta. (Indikaattorit ohjauksen ja seurannan välineinä 2005, 7–8.) Liiketoiminnassa johdon tavoitteena on toimia niin tehokkaasti kuin mahdollista. Tavallisesti tämä tarkoittaa menojen pitämistä kurissa. Samaan pitäisi pyrkiä myös kunnallisen yksikön toiminnassa. Poikkeamat tehokkuuden tunnusluvuissa voivat kertoa johdolle, että jotakin on pielessä, jolloin se voi etsiä syyn mistä poikkeamat johtuvat ja alkaa asianmukaisiin toimiin. Tehokkuuteen pyrkiessä on tärkeää muistaa, että liikaan tehokkuuteen pyrkiminen voi kuitenkin johtaa ei-toivottuun lopputulokseen, jos palvelun laatu laskee liikaa. (Gates 1993, 73–74.) Koska julkisella sektorilla pyritään nykyään entistä enemmän tehokkuuteen, ovat tehokkuuden mittarit myös siellä monin paikoin käytössä ja olennainen osa myös tämän tutkimuksen mittaristoa.

3.5 Relevanttien mittareiden valitseminen

Mittarin valinnan pitää olla aina tilanteeseen ja toimintaympäristöön sidottu (Myllyntaus 2002, 66). Mittareiden valintaan ja niiden arvoon päätöksenteossa vaikuttaa merkittävästi se, millaista päätöstä tehdään, kuka sen tekee ja millä aikajänteellä se tehdään. Tärkeää on varmistua siitä, etteivät mittarit johda ristiriitaiseen käyttäytymiseen suhteessa koko organisaation strategisiin tavoitteisiin. (Laitinen 2003, 175–176.) Mittareita rakennettaessa kannattaa käyttää hyväkseen johdon kokemusta, koska sillä on usein ainakin jonkinlainen kuva sen hetkisistä tarpeista ja heikkouksista (Gates 1993, 157).

Käytännössä mittarit yleensä painottuvat eri tilanteiden (kilpailu, markkinat), ominaisuuksien (organisaatio, toimiala) ja valittujen strategisten lähtökohtien perusteella siten, että muodostuu päätöksenteossa tarvittavien mittareiden ydinjoukko, joiden arvo päätöksenteon kannalta on merkittävä (Laitinen 2003, 257–258). Organisaation koolla ja käytettävien mittareiden määrällä ei ole suoraa yhteyttä toisiinsa. Suurella organisaatiolla saattaa olla vain vähän mittareita käytössä, kun taas pieni organisaatio voi puolestaan kokea hyödylliseksi käyttää suurta määrää mittareita. Tarvittavien mittareiden määrä riippuu vain ja ainoastaan organisaation tarpeista ja johtamistyylistä. (Gates 1993, 157.)

Mittaristoon pitäisi valita vain sellaisia mittareita, joilla on todellista merkitystä johtamisessa. Yksittäisten mittareiden pitäisi myös olla ainakin osittain johdon kontrollissa. Mittariston olennaisuutta voi testata esittämällä johdolle luettelon mahdollisista mittareista ja tiedustelemalla, millä tavalla johto painottaa mittareiden merkitystä johtamistyössään. Näin voidaan fokusoida mittauksia tärkeille alueille ja jättää mittaristosta pois vähemmän merkityksellisiä alueita tai ajureita. (Laitinen 2003, 430, Gates 1993, 158.)

Cavalluzzon ja Ittnerin (2004, 247) mukaan tutkimukset osoittavat, että julkisella sektorilla (Yhdysvalloissa) mittareiden valintaan liittyvät ongelmat johtuvat neljästä eri tekijästä. Ensimmäinen syy johtuu monimutkaisesta vuorovaikutuksesta valtion, osavaltion ja paikallisviranomaisten välillä. Toinen ongelmatekijä on se, että yritetään vaikuttaa sellaisiin tekijöihin, jotka eivät todellisuudessa ole omassa vaikutuspiirissä ja myös mitata niitä. Kolmantena tekijänä Cavalluzzo ja Ittner mainitsevat missiot, jotka tekevät vaikeaksi kehittää mitattavissa

olevia lopputuloksia. Ei voida esimerkiksi kohdistaa tuloksia tietylle vuodelle tai ei pystytä sanomaan, mistä tulokset johtuvat. Neljäntenä ongelmatekijänä he näkevät vaikeudet mitata julkisten tavoitteiden eri ulottuvuuksia. Edellä mainituista ongelmatekijöistä ensimmäinen ei osavaltioiden puuttumisen ja maan pienemmän koon takia vaikuta Suomessa todennäköisesti paljoa kuten Yhdysvalloissa, mutta kolme viimeistä ovat varmasti relevantteja tarkastelukohteita myös täkäläisessä toimintaympäristössä

3.6 Arvojen löytäminen mittareihin

Gatesin (1993) mukaan monesti ajatellaan, että pitäisi nähdä valtava määrä ylimääräistä vai-
vaa, jotta voisi kerätä mittareiden vaatiman informaation. Suuri osa mittareiden vaatimasta informaatiosta on kuitenkin löydettävissä tuloslaskelmasta, taseesta tai organisaation sisäisistä järjestelmistä. Loputkin informaatiosta on yleensä melko helposti johdon saatavilla, jos vain tietää mistä etsiä tietoa. Taulukko 1 kuvaa kuinka monta tunnuslukua on rakennettavissa milläkin informaatiomäärällä. Esimerkiksi pelkästään kymmenellä erillisellä numerolla pystytään muodostamaan yhdeksänkymmentä tunnuslukua ja kahdellakymmenelläviidellä erillisellä numerolla jo kuusisataa tunnuslukua.

Taulukko 1. Saatavilla olevien tunnuslukujen määrä eri informaatiomäärillä

Numeroita saatavilla	Yhdistelmien määrä
2	2
3	6
4	12
5	20
10	90
25	600
50	2450

Gatesin (1993, 150) mukaan kerätessä informaatiota mittareita varten ei pidä keskittyä vain yhden vuoden lukuihin, sillä usein kaikista relevantein informaatio syntyy vertailtaessa tun-

nusluvun arvoa edellisten vuosien arvoihin. Näin pystytään näkemään tunnuslukujen kehitystä useiden vuosien ajalta, mikä voi auttaa tulevaisuuden ennustamisessa. Yksittäisellä tunnusluvulla ei useinkaan ole paljoa arvoa, ellei sitä pystytä vertailemaan johonkin.

3.7 Mittariston implementointi

Brunssonin (1989, 219) mukaan uudistukset ovat helppoja aloittaa. Tämä uudistusten aloittamisen helppous saattaa olla kuitenkin syynä siihen, miksi vain harvat uudistukset saadaan vietyä kunnolla loppuun. Schumacherin (2011, 18–19) mukaan implementoinneissa pitää edetä tarpeeksi rauhallisesti koska todellisten muutosten aikaansaaminen vie usein jopa vuosia. Hän myös muistuttaa pilottiprojektien tärkeydestä osana menestyksestä implementointia.

Modell (2004, 45) ja Schumacher (2011, 18) korostavat ylimmän johdon sitoutumisen olevan elintärkeää onnistuneelle implementoinnille. Jos ylin johto on sitoutunut uudistuksiin, on tämän jälkeen helpompi saada myös muut organisaatiotasot uudistusten taakse (Liu 2009, 15). Modell (2004, 45) kuitenkin muistuttaa siitä, että monet julkisella sektorilla tehdyt empiiriset tutkimukset osoittavat tämän sitoutumisen olevan vaikeaa saavuttaa.

Bourne ym. (2000) jakavat mittariston implementoinnin kolmeen vaiheeseen. Ensimmäisenä vaiheena on suunnittelu. Mittarit pitäisi johtaa organisaation strategiasta. Tässä vaiheessa on keskeistä löytää vastaus kysymykseen ”mitä pitäisi mitata?” Seuraavana mittarit implementoidaan. Siinä systeemit ja menettelytavat asetetaan keräämään dataa. Se voi sisältää myös uusia prosesseja, jos uudet mittarit esimerkiksi tarvitsevat sellaista dataa, jota ei ole ennen kerätty. Viimeisenä vaiheena on mittariston käyttö. Huomioitavaa on myös se, että mittaristoa rakennettaessa implementoinnin eri vaiheet voivat mennä myös päällekkäin. Jokin mittari voidaan esimerkiksi implementoida jo ennen kuin jokin toinen mittari on vasta suunnitteluvaiheessa.

Lapsleyn (2008, 87) mukaan julkisen sektorin ammattikunnat voidaan nähdä merkittävänä esteenä liikkeenjohdollisten toimintatapojen implementoinnissa julkiselle sektorille. Esimerkiksi tämän tutkimuksen case-organisaatiossa Espoon kaupungin työväenopistossa julkisen

sektorin ammattikuntia ovat muun muassa opettajat, rehtorit ja toiminnan suunnittelijat. Näillä ryhmillä on omat toimintatapansa ja käsityksensä organisaation missiosta. Lapsley (Mt.) uskoo, että muutosvastarinta tulee usein jatkumaan myös jatkossa, koska hän näkee julkisen sektorin ammattikunnat vahvoina ja elinvoimaisina. Gosselinin (2010, 18) mukaan mittariston menestyksellä implementointi vaatii ylimmän johdon tuen ja sitoutumisen lisäksi erillisen implementointitiimin perustamisen. Lisäksi Gosselin arvioi, että mittariston pitäisi olla linkitetty myös organisaation palkitsemisjärjestelmään, jotta se saataisiin parhaalla mahdollisella tavalla implementoitua.

4 TUTKIMUSMENETELMÄ

4.1 Tutkielmatyypin määrittely

Taloustieteissä tutkimukset on perinteisesti jaettu kvantitatiiviseen ja kvalitatiiviseen tutkimukseen. Tässä jaottelussa tutkimukseni edustaa kvalitatiivista tutkimusta. Silverman (2005, 6) painottaa sitä, että tutkimusmenetelmä on aina valittava sen mukaan, mikä menetelmä sopii parhaiten kiinnostuksen kohteena olevaan tutkimusongelmaan. Tämän tutkimuksen tutkimusongelmaan kvalitatiivinen tutkimus on käytännössä ainoa mahdollinen vaihtoehto, koska se sopii tutkimusmenetelmänä ylivoimaisesti parhaiten mittariston rakentamiseen.

Laskentatoimen tutkimusta dominoivat tutkimustavat, joita ovat erityisesti taloustieteeseen nojaava analyttinen sekä markkina- ja tilinpäätösdataan pohjautuva kvantitatiivinen tutkimus, kokeellinen laboratoriotutkimus ja laajoilla kvantitatiivisilla aineistoilla operoiva kyselytutkimus. Laskentatoimen tutkimuksessa kvalitatiivinen case/field-tutkimus on edelleenkin selkeässä sivuroolissa akateemisessa maailmassa. Euroopassa case/field-tutkimus on kuitenkin jo yleisemmin käytössä kuin Yhdysvalloissa ja siihen kiinnitetään myös jo melko paljon huomiota akateemisessa maailmassa. (Lukka 1999, 129–131.) Case/field-tutkimuksen merkittävänä etuna voidaan nähdä se, että se tarjoaa muita tutkimusmenetelmiä paremmin mahdollisuuden ymmärtää tutkittavia ilmiöitä myös käytännössä (Scapens 1990, 264). Case/field-tutkimuksen historia on laskentatoimen tutkimuskentässä varsin lyhyt ja fragmentoitunut. Merkillepantavaa on myös kyseistä tutkimustapaa koskevan metodologisen ja metodisen keskustelun jäsentymättömyys, vaikka keskustelu onkin varsin laajaa. (Lukka 1999, 132.)

Lukan (1999) luokittelujen mukaan tämä tutkimus on luonteeltaan konstruktiiivinen tutkimus. Konstruktiiivisessa tutkimuksessa korostuu käytännön ongelmanratkaisu ja vähäisemmässä määrin pyrkimys teoreettiseen kontribuutioon. Siinä korostuu myös tutkijan ja tutkimuskohteen edustajien yhteistyö. (Lukka 1999, 142.) Kaikki ongelman ratkaisu ei ole kuitenkaan konstruktiiivista tutkimusta, sillä olennainen osa konstruktiiivista lähestymistapaa on yhdistää ongelma ja sen ratkaisu kertyneeseen teoreettiseen tietoon (Kasanen ym. 1993, 246).

Scapens (1990) puolestaan luokittelee johdon laskentatoimen case-tutkimukset viiteen kategoriaan. Näitä ovat kuvailevat, havainnollistavat, kokeelliset, eksploratiiviset ja selittävät

tutkimukset. Scapensin mukaan näiden case-tyyppien erot eivät ole aina välttämättä kovinkaan selvät, joten pohjimmiltaan luokittelun määrää tutkijan aikomus tutkimukselleen. Tämä tutkimus on Scapensin luokittelulla samanaikaisesti sekä kuvaileva että kokeellinen. Kuvailevat tutkimukset kuvaavat laskentajärjestelmiä, tekniikoita sekä käytännön menettelytapoja. Kokeellisissa case-tutkimuksissa tutkijat puolestaan kehittävät käytäntöjä, joiden olisi tarkoitus hyödyttää tutkimuskohdetta. Ongelmaksi kokeellisissa tutkimuksissa nousee usein se, että näiden käytäntöjen käyttöönotto saattaa olla hankalaa toteuttaa käytännössä. (Mt.)

4.2 Case-tutkimusten ongelmat ja rajoitteet

Vaikka case-tutkimukset ovat erinomainen tapa tutkia ilmiöitä, eivät ne aina kuitenkaan ole täysin ongelmattomia. Perinteisesti suurimmat ennakkoluulot case-tutkimusta kohtaan liittyvät yleistämisen puutteeseen sekä akateemiseen tarkkuuteen. Scapensin (1990) mielestä case-tutkimuksella on kuitenkin oma sisäinen täsmällisyytensä ja case-tutkimuksesta voidaan myös tehdä yleistyksiä. Scapens löytää case-tutkimuksesta kuitenkin kolme keskeistä ongelma-kohtaa. Ne ovat tutkimuksen rajaaminen, tutkijan ja tutkittavan kohteen välinen riippuvuus sekä tutkijan ja tutkimusaiheen välisen suhteen etiikka.

Scapensin (1990) mainitsema ensimmäinen case-tutkimuksen ongelma on tutkimuksen rajaaminen. Case-tutkimuksen ongelmaksi nousee se kuinka laajalle tutkijan pitäisi laajentaa tutkimuksensa teoriaa. Sama ongelma voidaan nähdä myös historiallisen ulottuvuuden suhteen. Koska on ilmiselvästi mahdotonta tutkia kattavasti yhdessä case-tutkimuksessa kaikkia näkökantoja, on tutkijan asetettava rajoituksia. Yksi mahdollisuus on asettaa rajoituksia tutkimusalalle, joka mahdollistaa alueen yksityiskohtaisen tutkimisen sekä antaa muille tutkijoille mahdollisuuden laajentaa työtä muille alueille. Toinen mahdollinen vaihtoehto on yrittää tutkia kaikkea aiheeseen liittyvää, mutta tehdä se pintapuolisemmin. Tämä tyyli sopii kuitenkin paremmin kvantitatiivisiin tutkimuksiin eikä case-tutkimuksiin.

Toinen case-tutkimusten ongelma johtuu Scapensin (1990) mukaan tutkittavan kohteen sosiaalisen todellisuuden luonteesta. Tutkijaa ei voida koskaan pitää täysin riippumattomana havainnoitsijana, koska case-tutkimuksen sosiaalinen todellisuus rakentuu pitkälti tutkijan omista tulkinnoista. Tämä taas nostaa esiin tutkijan ennakoasenteen tutkittavaa kohdetta

kohtaan. Scapensin mukaan on vain hyväksyttävä, että case-tutkimus tuottaa tutkijan tulkinnan tutkittavasta kohteesta eikä objektiivista kuvausta. Hän lisäksi muistuttaa, että mikään muukaan yhteiskuntatieteitä tutkiva tutkimusmetodi ei voi tuottaa täysin objektiivista kuvausta. Myös Ahrens ja Chapman (2006, 820) ovat havainneet, että tutkijan teoreettiset kiinnostuksen kohteet muokkaavat laadullisen tutkimuksen tutkimuskenttää. Onkin tärkeää, ettei tutkija sekoita havaintojaan omiin tulkintoihinsa (Ahrens ym. 1998, 35).

Kolmas case-tutkimusten ongelma on Scapensin (1990) mukaan tutkijan ja tutkimusaiheen välisen suhteen etiikka. Monet laskentatoimen tutkimukset edellyttävät pääsyä organisaatioiden luottamuksellisiin tietoihin. Informaatiota annetaan tutkijalle helpommin, jos voidaan olla varmoja, että tietoja käsitellään luottamuksellisesti. Tämä kuitenkin aiheuttaa ongelmia case-raportin kirjoittamiselle. Usein esimerkiksi case-organisaatio ei halua nimeänsä paljastettavan raportissa. Tutkittavan organisaation jäsenet eivät myöskään välttämättä halua paljastaa omia todellisia mielipiteitään, jos on olemassa mahdollisuus, että muut organisaation jäsenet pääsevät niitä lukemaan. Tämä voi aiheuttaa sen, että loppujen lopuksi tutkimus jää varsin pintapuoliseksi, jos tutkijalla ei ole ollut pääsyä organisaation tietoihin tai jos tutkittavan organisaation jäsenet eivät ole paljastaneet omia todellisiaan mielipiteitä.

4.3 Aineiston kerääminen ja tutkimuksen toteutus

Kun kerätään aineistoa laadulliseen tutkimukseen, käytetään menetelmiä, jotka vievät tutkijan lähelle tutkittavaa kohdettaan (Kiviniemi 2001, 68). Tavallisimpia tiedonkeruumenetelmiä ovat haastattelu, havainnointi, kysely ja kirjalliseen materiaaliin tutustuminen (Järvinen ym. 2004, 145). Näistä neljästä menetelmästä tässä tutkimuksessa on käytetty kolmea: haastattelu, havainnointia ja kirjalliseen materiaaliin tutustumista.

Haastattelut voidaan jakaa avoimiin, puolistrukturoituihin ja strukturoituihin sen mukaan, miten tiukasti kysymykset on suunniteltu. Strukturoidussa haastattelussa on hypoteeseista johdettuja kysymyksiä, joissa on vastausvaihtoehdot valmiina. Avoin haastattelu tarkoittaa tutkimusteemojen ohjaama haastattelu, jossa haastateltaviksi saatetaan valita aiheesta parhaiten tietävät henkilöt. Puolistrukturoitu haastattelu sisältää piirteitä molemmista haastattelutyypeistä. (Järvinen ym. 2004, 145.) Tässä tutkimuksessa on käytetty haastattelumuotona

puolistrukturoituja haastatteluja. Haastattelun tehoa, mielekkyyttä ja arvoa tiedonhankintamenetelmänä nostaa se, että siinä tutkija voi välittömästi pyrkiä tarkentamaan vastaanottaansa tietoa. Täten haastattelu voi lähes sivutuotteena tuoda esiin myös uusia mielenkiintoisia näkökulmia. (Järvinen ym. 2004, 146.) Haastatteluissa on syytä huomioida myös eri organisaatiotasot, koska eri tason henkilöillä voi olla hyvinkin erilainen näkemys asioista (Vaivio 2008, 75).

Havainnoinnissa tutkija suorittaa tiedonkeruuta merkitsemällä havaintojansa muistiin. Havainnoissa tutkija näkee tai tarkastelee tutkimuskohdettaan tutkimusasetelmansa läpi. Tutkijan koulutus, kokemus, käsiterakenne ja hahmottamisyksikkö vaikuttavat voimakkaasti siihen mitä havainnoidaan. (Järvinen ym. 2004, 154–155.) Tässä tutkimuksessa havainnoinnin merkittävintä antia olivat lukuisat epäviralliset tapaamiset ja kokoukset opiston eri henkilöiden kanssa. Nämä tapaamiset olivat merkittävässä roolissa varsinkin projektin alussa, jolloin työlle etsittiin suuntaviivoja sekä projektin loppupuolella, jolloin seurattiin projektin etenemistä.

Kirjalliseen materiaaliin tutustuminen tarkoittaa tietojen hankintaa erilaisista kirjallisista lähteistä. Dokumentteihin kuuluvat esimerkiksi muistiot, pöytäkirjat, systeemikaaviot, toimenkuvat, organisaatiokartat, seurantaraportit ja tiedotteet. Arkistoja ovat erilaiset järjestetyt tiedostot, kuten budjetit, asiakastilastot, organisaatiokaaviot ja katsaus-aineistot. Dokumentit ja arkistot ovat ns. sekundaarilähteitä ja ne on tehty jotain muuta tarkoitusta kuin tutkimusta varten. (Järvinen ym. 2004, 156.) Tämän tutkimuksen kannalta Espoon työväenopiston dokumentit ja arkistot näyttelivät melko suurta roolia projektin alussa, jolloin tutkija perehtyi sekä työväenopiston toimintaan että talouteen. Varsinaiseen lopulliseen työhön nämä eivät kuitenkaan enää paljolti vaikuttaneet, mutta auttoivat suuresti organisaatioon perehtymisessä.

Tutkimuksen toteutus alkoi keväällä 2010. Tällöin alettiin yhdessä toimeksiantajan kanssa suunnitella tutkimuksen tavoitteita ja aikataulua. Lopulliset tavoitteet lyötiin lukkoon kevään aikana. Alussa tutkija perehtyi opiston toimintaan havainnoimalla ja kirjallisuuteen lukemalla lähdekirjallisuutta. Näiden pohjalta tutkija suunnitteli haastattelurungon, jota käytettiin haastatteluissa.

Tutkimusta varten on haastateltu seitsemää henkilöä eri puolilta organisaatiota. Haastateltavia lähestyttiin ensiksi sähköpostilla ja pyydettiin osallistumaan tutkimukseen. Haastattelut suoritettiin aikavälillä 27.4.2010–11.8.2010. Haastatteluiden kesto vaihteli puolesta tunnista puoleentoista tuntiin. Haastateltavina olivat opiston rehtori, opetuspäällikkö, kolme tiimivastaava ja kaksi erityissuunnittelijaa. Haastateltavien valinta suunniteltiin siten, että saataisiin mahdollisimman kattava otos eri organisaatiotasoilta. Tämän takia haastateltaviksi valittiin henkilöitä opiston johtoryhmästä (rehtori ja opetuspäällikkö), tiimien johdosta sekä toiminnan suunnittelijoita. Kaikki haastattelut nauhoitettiin haastateltavien luvalla ja litteroitiin, jotta haastattelulainauksia pystyttäisiin käyttämään mahdollisimman tarkasti ja totuudenmukaisesti. Tutkimusraportissa saatiin myös lupa käyttää sekä organisaation että haastateltavien nimiä ja haastateltavien tehtäväkuvia.

Haastattelujen, havainnoinnin, lähdekirjallisuuden sekä Espoon kaupungin työväenopiston erityispiirteiden (kunnallinen ja nettobudjetoitu opetusta tarjoava yksikkö) pohjalta alettiin rakentaa tutkimuksen tavoitteena olevaa mittaristoa, jonka ensimmäinen versio esiteltiin työväenopiston opetuspäällikölle ja asiakaspalvelupäällikölle syyskuussa 2010. Heiltä saadun palautteen pohjalta mittaristo koki vielä vähäisiä muutoksia. Mittariston lopullinen versio esiteltiin opiston johtoryhmän kokouksessa vuoden 2010 joulukuussa ja perehdytys mittariston käyttöön suoritettiin vuoden 2011 tammikuussa. Perehdytykseen osallistuivat sekä tiimivastaavat että tiimisihteerit. Vuonna 2011 opisto alkaa käyttää mittaristoa.

4.4 Validiteetti, reliabiliteetti ja yleistettävyyys

Kysymykset koskien validiteettia ja reliabiliteettia ovat hyvin olennaisia, koska niissä tutkimuksen objektiivisuus ja uskottavuus ovat puntarissa (Peräkylä 2004, 281). Validiteetti tarkoittaa sitä, miten laajasti havainto mittaa sitä, mitä se on tarkoitettu mittaamaan. Se tarkoittaa, että tarkasteltava teoria, malli tai käsite kuvaa tarkasti todellisuutta. Reliabiliteetti tarkoittaa laajuutta, jolla monen samaa ilmiötä tutkivan tutkijan havainnot tuottavat suunnilleen samoja tuloksia. Se liittyy läheisesti yleisyyteen, toistettavuuteen ja falsifioitavuuteen. (Järvinen ym. 2004, 163.) Kvalitatiivisessa tutkimuksessa reliabiliteetti on vaikeampi todentaa kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, koska kvalitatiivisen tutkimuksen muistiinpanot, haastattelut ja tekstit ovat vain harvoin kenenkään muun kuin tutkijan saatavilla. Monissa laadullisissa

tutkimuksissa lukija on riippuvainen tutkijan tilannekuvauksesta, jolloin tutkijan omat tulkin-
nat muodostavat suuren osan tutkimuksesta. (Silverman 2005, 221.) Reliabiliteettia tutkija on
pyrkinyt tässä tutkimuksessa parantamaan empiirisen lähdeaineiston huolellisella dokumen-
toinnilla. Kuten jo aiemmin mainittiin, kaikki haastattelut ovat sekä nauhoitettu että litteroitu.

Yleistettävyys viittaa teoreettisen yläkäsitteen, mallin tai teorian hyödyllisyyteen siihen liitty-
vien tunnettujen havaintojen alueen ulkopuolella. Löyhemmän näkökulman mukaan tutki-
muksesta tulee yleistettävää, jos se on hyödyllistä ja jos sen soveltamistapa ja käyttökelpoi-
suus näyttävät ilmeisiltä. Tiukempi linja taas painottaa sitä, että yläkäsitteen, mallin tai teori-
an yleistettävyys liittyy matemaattisiin tai tilastollisiin suhteisiin, jotka on johdettu otoksesta
ja joiden siten katsotaan koskevan koko populaatiota. (Järvinen ym. 2004, 162.) Tutkimuksen
tyypistä ja tutkimusmetodista johtuen tämän tutkimuksen tulokset eivät ole suoraan yleistet-
tävässä muihin organisaatioihin.

5 MITTARISTON RAKENTAMINEN ESPOON KAUPUNGIN TYÖVÄENOPIS- TOLLE

5.1 Espoon kaupungin työväenopiston toiminta ja talous

Suomalaiset työväenopistot ovat perustamisestaan lähtien olleet ainakin osittain kunnallisia instituutioita. Julkisella hallinnolla on haluttu turvata erityisesti työväenopistojen talous ja jatkuvuus. Kansalais- ja työväenopistojen järjestämään opetukseen osallistuu vuosittain yli 600 000 suomalaista. (Ojanne 2007, 118–125; Puura 2007.) Työväenopistojen toimintaa määrittää laki vapaasta sivistystyöstä. Sen mukaan opistojen erityistehtävänä on vastata alueellisiin sivistystarpeisiin sekä tarjota mahdollisuuksia omaehtoiselle oppimiselle ja kansalaisvalmiuksien kehittämiseksi. Kansalais- ja työväenopistot ovat vapaan sivistystyön keskeisimmät toteuttajat. (Laki vapaasta sivistystyöstä 1998; Puura 2007.)

Vuonna 1957 perustettu Espoon kaupungin työväenopisto on nettobudjetoitu yksikkö, joka toimii kaupungin kulttuurilautakunnan alaisuudessa. Espoon kunnallishallinnossa opisto kuuluu sivistystoimeen, jonka hallinnoimia ovat kaikki opetus- ja kulttuuriasiat. Sivistystoimen alle sijoitetuista toimintayksiköistä työväenopisto kuuluu vapaan sivistystyön tulosyksikköön. Poliittista valtaa työväenopistossa käyttää puolestaan kunnanvaltuuston alainen kulttuurilautakunta.

Espoon työväenopiston rehtorina on vuodesta 2002 toiminut Tarja Lang, joka käynnisti työ kautensa alussa 2002 laajan organisaatiouudistuksen, jonka seurauksena uusi tiimipohjainen organisaatorakenne otettiin käyttöön vuonna 2004. Tehty rakenneuudistustyö oli laajamittainen ja siinä esimerkiksi jokaisen työntekijän toimenkuva tarkistettiin uudelleen (Ojanne 2007, 76). Nykyisessä organisaatiomuodossa rehtorin apuna toimii myös johtotiimi, johon kuuluvat apulaisrehtorin lisäksi opetuspäällikkö, asiakaspalvelupäällikkö ja tiedottaja.

Organisaation strategia on keskeinen tekijä mittariston rakentamisen kannalta. Espoon kaupungin työväenopiston strategiaan kuuluu rehtori Tarja Langin mukaan ensinnäkin taloudellinen ajattelu, johon opisto on sitoutunut nettobudjetoinnin myötä. Toisena tärkeänä strategisena tekijänä Lang näkee pääkaupunkiseudun opistojen yhteistyön, jota tukee yhteinen ra-

kennettävillä oleva ilmoittautumisjärjestelmä, johon tulee myös tilastointi ja raportointi ominaisuus.

Espoon kaupungin työväenopiston opetus ja opettajat on jaettu sisältöjen mukaan kahdeksaan eri ainetiimiin. Tiimien johdossa toimivat tiimivastaavat. Vuonna 2010 tiimejä olivat ihminen ja monikulttuurinen yhteiskunta, kielet ja kulttuurit, koti ja vapaa-aika, käden taidot, liikunta ja terveys, taiteet, tietotekniikka ja media sekä ruotsinkielinen tiimi.

Opetuksen rungon muodostavat tuntiopettajat ja luennoitsijat. Useat Espoon työväenopiston tuntiopettajista opettavat myös muissa pääkaupunkiseudun opistoissa. Espoon työväenopistolla on 19 omaa toimipistettä ympäri kaupunkia. Lisäksi se käyttää opetustiloinaan muita joko kaupungin omistamia tai vuokraamia kiinteistöjä. Yhteensä työväenopisto toimii noin 90 eri toimipaikassa.

Espoon työväenopiston rehtorin tehtävänä on vastata opiston taloudesta. Tiimivastaavat ovat vastuussa oman tiiminsä taloudesta ja raportoivat siitä opetuspäällikölle. Opiston rahoituksesta noin kolmannes tulee Espoon kaupungilta, kolmannes valtiolta ja kolmannes tulorahoituksena kurssimaksuista. Valtion osuuden määrittävänä tekijänä kansalaisopistoilla on opetuksen tuntimäärä (Kuntatalous – Monen muuttujan summa 2004, 29). Opistolla on myös jonkin verran maksullista toimintaa, kuten opetuksen myymistä yrityksille. Maksullinen toiminta muodostaa kuitenkin vielä vain pienen osan opiston toiminnasta.

Espoon työväenopistolla ei ole omaa laskentaosastoaan, vaan laskentatoimen ja talouden osaaminen hoidetaan keskitetysti Espoon kaupungin palvelukeskuksessa. Sivistystoimessa toimii talousasiantuntijaryhmä, jossa opistolla on oma asiantuntija, joka käy opiston johtoryhmissä ja konsultoi opiston johtoa. Keskitetyssä taloushallinnossa on sekä etunsa että haittansa. Se auttaa kaupunkia pitämään talouden ohjat käsissään, mutta toisaalta se rajoittaa työväenopiston johdon mahdollisuuksia.

”Rehtorin näkökulmasta tietysti olen kokenut niin, että haluaisin itse johtaa ja talous on yksi hirveen tärkeä väline. Eli totta kai jos sitä joku muu hallitsee se on sulta pois. On kuin lähtisi yksi käsi pois. Et voi tehdä mitään.”

Rehtori

Keskitetyn taloushallinnon koetaan myös luovan sellaista tunnetta, ettei kaupungin taholta täysin luotettaisi työväenopistoon. Lisäksi sen todettiin luovan kontrolloinnin tunnetta ja vähentävän motivaatiota. Keskitetyn taloushallinnon pelättiin myös vähentävän talouden asiantuntemusta työväenopistolla.

”Talouden ymmärrys heikkenee ja osaaminen katoaa, koska sitä ei tee.”

Rehtori

Opiston tämän hetken taloudellisen tilanteen voi nähdä riippuvan pitkälti siitä, mitä käyttää vertailuryhmänä. Oman tulosityksikön (sivistystoimi) sisällä työväenopisto pärjää hyvin, sillä se tuottaa huomattavan paljon tuloja verrattuna sivistystoimen muihin yksiköihin, kuten kirjastoon. Kuitenkin opiston johdossa oltiin myös sitä mieltä, että vieläkin tehokkaampia voitaisiin olla.

”Itse omalla työllä ansaitaan euroja, mutta vielä tehokkaampia voitaisiin olla.”

Rehtori

Kurssien hinnoittelussa Espoon työväenopisto käyttää kahta eri mallia. Normaalihintaiset kurssit hinnoitellaan hinnoittelutaulukon mukaan, jossa kurssin hinnan ratkaisee sen kokonaistuntimäärä. Hinnoittelutaulukko on rakennettu siten, että mitä enemmän kurssilla on opitunteja, sitä halvemmaksi yhden tunnin yksikköhinta muodostuu. Erikoishintaiset ERI-kurssit ovat normaalihintaisia kursseja kalliimpia. Näitä ovat usein esimerkiksi jonkin oppiaineen jatkokurssit. Ne hinnoitellaan ERI-laskurin mukaan, jossa otetaan huomioon opettajan palkkakustannukset, tilavuokrat, vahtimestarin kustannukset sekä opettajien matkakustannukset. Hinnoittelussa käytettävät kustannukset eivät kuitenkaan vastaa hinnoiteltavan kurssin todellisia kustannuksia, vaan lukuina käytetään keskimääräisiä kustannuksia.

Hinnoittelussa Espoon työväenopistolla on melko vähän todellisia vaikutusmahdollisuuksia, koska hinnoittelutaulukot muodostuvat kaupunginvaltuuston päätösten mukaan. Kursseja voidaan kuitenkin muuttaa erikoishintaisiksi kursseiksi, jolloin niiden hinta kallistuu. Työväenopiston johdossa todettiin kankean hinnoittelun rajoittavan heidän mahdollisuuksiaan. Työväenopiston rehtori totesi hinnoittelusta seuraavaa:

”Tietyllä tavalla siinä on kädet sidottu. Ei pysty toimimaan kuin yritysjohtaja, vaikka siihen olisi kova tahto välillä.”

Rehtori

Espoon kaupungin työväenopistolla on ollut jo vuodesta 2006 lähtien käytössä Balanced Scorecard. Haastateltavien mukaan sen käyttö ja hyödyntäminen on kuitenkin jäänyt lähes olemattomaksi. Vuonna 2010 on opistolle tullut täysin uusittu tuloskortti ja sen uskotaan tuottavan huomattavasti enemmän hyötyä kuin edeltäjä. Tulokortissa taloudellinen vertailu jää kuitenkin pieneen osaan, koska sen taloudellisen näkökulman tavoitteet ovat tiimeille asetettuja euromääräisiä tavoitteita, joita ei voi kovinkaan hyvin vertailla toisiinsa.

Espoon kaupungin työväenopisto on ollut nettobudjetoitu jo vuodesta 1998. Nettobudjetointi koettiin opistossa samanaikaisesti sekä hyväksi että myös osittain ongelmalliseksi asiaksi.

”Haluan ehdottomasti, että olisi vahvemmin nettobudjetoitu. Ei missään nimessä bruttobudjetoitu. Se on taaksepäin menoa.”

Rehtori

Nettobudjetoinnin etuina koettiin tulosajattelun ja tehokkuuden lisääntyminen. Halua olisi myös siihen, että hyvästä työstä pystyttäisiin myös palkitsemaan. Tähän ei kuitenkaan työväenopistolla ainakaan vielä ole mahdollisuutta, mikä vähentää nettobudjetoinnin hyödyllisyyttä. Nettobudjetoinnin suurimpana ongelmana taasen nähtiin omien vaikutusmahdollisuuksien vähäisyys tuloihin.

5.2 Opiston laskentamallin rakenne

Espoon kaupungin työväenopistossa tulojen ja menojen seuranta toteutetaan käyttämällä QlikView-ohjelmaa. Tiimivastaavien tasolla ohjelmaan on oltu melko tyytyväisiä. Sen todettiin olevan helppokäyttöinen ja toimiva ohjelma. Tiimivastaavien mielestä siitä löytyvät melko helposti tärkeimmät perusasiat, joten siitä on helppo löytää arvoja myös tämän tutkimuksen mittareita varten. Luottoa QlikView-ohjelmaa kohtaan lisäsi myös se, että ohjelma on Espoon kaupungin yhteisessä käytössä. Erään tiimivastaavan näkemys QlikView-ohjelmasta:

”Toimii sikäli, että hallittavissa tällä pohjakoulutuksella. Sen ymmärtää, kun siihen opastettu ja perusasiat löytyy suht helposti.”

Tiimivastaava

Kurssinhallintajärjestelmä KUHA:sta saadaan otettua esimerkiksi valtionavun ja toiminnallisen tuloksen tunnuslukuja. Henkilöstökustannuksia taas seurataan palkkajärjestelmästä, henkilöstöhallintajärjestelmästä ja vakanssijärjestelmästä. Tiimivastaavat etsivät itse eri ohjelmista tarvittavat luvut ja joka toinen viikko järjestetään tiimivastaavien välinen kokous, jossa käydään läpi opiston taloutta. Näissä kokouksissa käydään läpi euromääräiset luvut sekä asiakas ja tuntisuoritteet. Tämä pakottaa siten tiimivastaavat jatkuvasti seuraamaan omaa talouttaan ainakin jossain määrin. Akuutein tilanne on silloin, kun kurssit ovat alkamassa ja joudutaan miettimään, mitä kursseja aloitetaan ja mitä perutaan.

Opetuspäällikön mukaan tulojen ja menojen seuranta toimii nykyään melko hyvin, mutta se on hirveän työlästä. Nykyisessä tilanteessa joudutaan jatkuvasti ottamaan asioita selville manuaalisesti käsin laskemalla ja muokkaamalla. Vasta sen jälkeen voidaan alkaa tarkemmin selvittämään tilannetta. Keskeisenä ongelmana nykyisessä laskentamallissa on siis se, että luvut pitää ottaa monesta eri paikasta ja se, että lukuja käytettäessä joudutaan joka kerta erikseen miettimään, miten luvut liittyvät toisiinsa.

Ongelmaksi koettiin myös se, että nykyään opistolla on huomattava määrä kulueriä, joihin se ei itse pysty paljoa vaikuttamaan, koska ne tulevat annettuina kaupungilta. Tämän takia ne jäävät usein syrjään talouden seurannassa, vaikka ne saattavat olla hyvinkin merkittävä kustannustekijä. Tällainen on esimerkiksi vuokrat. Pitkällä tähtäimellä näihinkin kulueriin voisi

pystyä vaikuttamaan esimerkiksi neuvottelemalla sekä etsimällä tehokkaita ja halpoja toimitiloja.

Ongelmana opiston laskentajärjestelmässä on ollut myös se, että keskeisimmät asiat, kuten asiakasmäärä suhteessa tuntien määrään tai yhden oppitunnin hinta eivät ole seurannan kohteena. Tällöin ei huomata tarpeeksi selvästi ja ajoissa, jos kustannukset per asiakas tai per tunti ovat nousseet edellisistä vuosista. Osaavan ja ennakoivan seurannan pääasialliseksi esteeksi koettiin se, että tiimeistä ei löydy tarvittavaa talouden seurannan osaamista. Esimerkiksi tiimien päälliköt tulevat sen alan opettajista ja asiantuntijoista, mitä tiimi edustaa. Tämän takia oppiminen taloudesta on yleensä mekaanista oppimista järjestelmistä eikä sellaista, missä nähtäisiin myös lukujen taakse. Seuraavaksi erään tiimivastaavan tuntoja talouden seuramisesta:

”Sellaista asiaa, että ei kovin tuttua. Jos olisi tutumpaa asiaa, tulisi vierailtua useammin QlikViewin maailmaan, mutta kun hepreaa, niin ei kutsu.”

Tiimivastaava

Vielä tällä hetkellä liiketoiminnan osuus Espoon työväenopiston tuloista on vain marginaalinen. Jos liiketoiminnan osuus tulee kasvamaan, asettaa se myös opiston laskennalle aivan uudenlaisia vaatimuksia. Jotta liiketoiminnan kustannukset pystyttäisiin selvittämään asianmukaisella tarkkuudella, pitäisi myös opiston kustannuslaskennan kehittyä huomattavasti. Kustannusten selvittäminen on ensiarvoisen tärkeää siksi, ettei liiketoimintaa subventoitaisi budjettirahoituksella, vaan ne pystyttäisiin pitämään asianmukaisesti erillään toisistaan.

”Isompi puute tulee olemaan, jos liiketaloudellinen osuus tulee kasvamaan ja velvoite tehdä maksullista toimintaa. Se ei ole hallussa tällä yksiköllä. Se on niin uusi asia, että pitäisi henkilöstöä kouluttaa ja olla työvälineet tehdä sitä.”

Rehtori

Hektisintä aikaa seurannan kannalta opistossa on kaksi kertaa vuodessa tapahtuva kurseille ilmoittautuminen. Kurseille pystyy ilmoittautumaan joko sähköisesti pääkaupunkiseudun yhteisen ilmoittautumisjärjestelmän Ilmonetin kautta tai vaihtoehtoisesti puhelimella. Ilmoittautumisaikana ilmoittautumisia on tärkeää seurata joka päivä, koska jo silloin pitäisi nähdä, jos joku ryhmä jää tavallista pienemmäksi tai on vaarassa peruuntua kokonaan. Jos ryhmäko-

ko jää ilmoittautumisissa alle kymmeneen henkeen, johtaa se yleensä ryhmän peruuntumiseen. Opetuspäällikkö kuvaa ilmoittautumisvaihetta seuraavasti:

”Silloin kun on ilmoittautumiset, niin niitä pitäisi joka päivä seurata. Silloin pitäisi jo tietää, että nyt nämä ryhmät jää tavallista pienemmäksi tai peruuntuu. Pitäisi heti nähdä ja informaation mennä eteenpäin, jonka seurauksena voisin sanoa jo heti, kun prosessi on kesken, että nyt nostetaan minimiä tai esimerkiksi viidellä maksimia ja ottakaa nämä ja leikatkaa nuo kurssit pois. Että pystyisi oikeasti reagoimaan. Sitten kun ilmoittautuminen on ohi ja kurssit käynnistynyt, niin se on myöhäistä. Puoleen vuoteen ei enää tule sen kummempia tuloja, koska kurssit on jo käynnistynyt. Ja kurssikoko on se mikä se on, niin ei sille enää pystytä mitään tekemään tai peruuttamaan.”

Opetuspäällikkö

Tiedonsaannin kannalta ilmoittautumisvaihe on tärkein vaihe, koska silloin asioihin pystytään vielä vaikuttamaan. Opetuspäällikkö jatkaa ilmoittautumisvaiheen tärkeydestä:

”Ilmoittautumisvaihe on tiedon saannin kannalta kriittisin vaihe. Samaan aikaan, se on se pari viikkoa, niin siinä koko ajan otetaan jonosta ihmisiä, ohjataan oikeisiin, opettajat tekevät ohareita ja paikat lähtee alta. Tällaista sähläystä. Samat ihmiset, jotka tekevät sitä pari viikkoa, niin niiden pitäisi tehdä tämäkin (talouden seuranta) vielä. Pitäisi olla olennainen ja muutamia olennaisia kohtia pyörittävä systeemi, että sieltä nousisi helposti esiin ne tilanteet.”

Opetuspäällikkö

Tulojen ja menojen ennustaminen on eräs nykyisen laskentamallin ongelmakohtista. Alkuvuodesta ei ole esimerkiksi kovinkaan selkeää kuvaa siitä, miten opiston loppuvuoden tulot ja menot muodostuvat. Tämän tunnistivat myös tiimivastaavat. Eräs tiimivastaava kertoo tulojen ja menojen ennustamisesta:

”Haasteellista. Me ollaan lähinnä seurattu, miten nää kertyy, mutta siitä ennustamisesta en oikein osaa sanoakaan. Meidän pitäisi itte sitten varmaan edellisten vuosien perusteella. No saahan sen kai sillai, että vertaa edellisiin vuosiin ja sitten vertaat onko tapahtunut muutoksia.”

Tiimivastaava

Tulojen ja menojen ennustamisessa ei löytynyt tiimivastaavien kesken yhtenäistä linjaa. Osa ennusti kuitenkin tulevia tulojaan ja menojaan seuraamalla tämän hetken tulostaan edellisen vuoden vastaavaan hetkeen. Ennustamisessa painotettiin myös kokemuksen merkitystä.

”Kokemus kertoo esimerkiksi käyttöprosentin heinäkuussa.”

”Kokemuksesta tietää pysytäänkö budjetissa.”

Rehtori

5.3 Mittariston laatiminen ja tekninen toteutus

Laitisen (2003, 145) mukaan liiketaloudellisin periaattein toimiva nykyaikainen yritys tarvitsee hyvin monipuolista tietoa tehokkaan strategisen päätöksenteon varmistamiseksi. Tämän pohjalta voitaneen päätellä, että myös kunnallinen yksikkö, joka pyrkii toimimaan kustannustehokkaasti, tarvitsee samalla tavalla monipuolista informaatiota toimiakseen kustannustehokkaasti. Mittareita rakennettaessa on kuitenkin syytä huomioida, että yksittäisten kunnallisten toimintayksiköiden taloudellisuuden, tuottavuuden tai tehokkuuden mittaustulokset eivät sellaisenaan juurikaan anna vielä kovin käyttökelpoista tietoa, vaan vasta vertailu muiden vastaavien yksiköiden tuloksiin voi tuottaa hyödyllistä tietoa päätöksenteon tueksi. Saatujen mittaustulosten erot eri yksiköiden välillä voidaan kuitenkin usein selittää ja ymmärtää yksiköiden erilaisilla olosuhdetekijöillä. (Näsi ym 2001. 15–18.)

Modellin (2004, 43) mukaan väitetään, että yksipuolinen riippuvuus taloudellisista mittareista heikentää mahdollisuuksia kehittää julkisia palveluita. Espoon kaupungin työväenopistossa ei tätä ongelmaa kuitenkaan pääse syntymään, koska siellä on otettu vuoden 2010 aikana käyttöön uusi tulokortti, jonka painopiste on ei-taloudellisessa mittaamisessa. Tämän tutkimuksen mittaristo ja tulokortti tarjoavat kombinaation, joka antaa opistolle informaatiota useasta näkökulmasta. Seuraavaksi esitellään luonnos Koti ja vapaa-aikatiimin tulokortin talousosion, josta voi nähdä, ettei siinä taloutta mitata tunnuslukujen kautta.

Talous

Tavoitteet	Nettobudjetti on tasapainossa	Taloussuunnittelu on kohde-ryhmälähtöistä ja kustannus-tehokasta	Opiston hallinnoimien tilojen käyttöasteen tehostaminen
Mittarit	Tulot: x-euroa Menot: x-euroa Kate: x-euroa Eri-kurssit: x % lisäys Myy-kurssit: x % lisäys Opintosetelit: x tuntia Mamu: x tuntia	Tiimit toteuttavat annettua tuntikehystä	Tehostetaan opiston hallinnoimien tilojen käyttöastetta. Palvelurakenteen mukaiset toimenpiteet on toteutettu.

Kuvio 1. Koti ja vapaa-aikatiimin tulokortin talousnäkökulma

Laitinen (2003, 147) esittää, että kehitettävien mittareiden päätöksenteko voidaan jakaa seuraaviin kolmeen vaiheeseen:

1. Mittaustulosten tuottaminen ja niiden syöttäminen edelleen päätöksentekojärjestelmään.
2. Mittaustulosten painottaminen ja hyväksikäyttö päätöstä tehtäessä.
3. Päätös, josta seuraa tietyt tulemat.

Laitisen (2003, 147) mukaan edellä mainitut kolme vaihetta osoittavat sen, että päätökset, jotka ratkaisevat pitkän aikavälin menestymisen perustuvat mitattuun tietoon eli mittareiden arvoihin ja siihen, miten tätä tietoa käsitellään päätöksenteossa.

Tämän tutkimuksen mittareita suunniteltaessa on pyritty huomioimaan keskeisenä asiana niiden yksinkertaisuus ja helppokäyttöisyys, koska opiston henkilökuntaan ja johtoportaan ei kuulu laskentatoimen ammattilaisia. Mittareiden tarkoituksena on olla siis sellaisia, että myös laskentatoimeen osaamaton henkilö pystyy ne ymmärtämään sekä tekemään niiden pohjalta organisaatiota oikeaan suuntaan ohjaavia päätöksiä. Mittareiden lukumäärä on tarkoituk-

sella myös pidetty mahdollisimman pienenä, jotta päätöksentekijöiden olisi helpompi pitää fokuksensa oleellisimmissä asioissa. NPM:n perusideana on saada julkisen sektorin organisaatiot ja niissä työskentelevät ihmiset toimimaan enemmän liiketaloudellisten oppien mukaan, jonka kautta saadaan parannettua julkisen sektorin tehokkuutta. Seuraavaksi esiteltävää mittaristoa rakennettaessa on keskeisenä ohjenuorana pidetty NPM:n periaatteita toiminnan tehokkuudesta ja liiketaloudellisesta ajattelusta, joiden saavuttamista mittarin on tarkoitus edistää.

5.4 Mittaristo

1. Opetustunnin kustannukset

Haastattelujen pohjalta nousi esiin, että opistolla oli tarvetta suurempaan tietoisuuteen opetuksen kustannuksista. Tärkeänä pidettiin myös mahdollisuutta vertailla eri tiimien kesken opetuksen kustannuksia. Tähän ongelmaan yksinkertainen, mutta toimiva mittari on opetustunnin kustannukset. Opetus on luonteeltaan erilaista eri tiimeissä, joten opetuksen kustannukset eivät ole täysin verrannollisia tiimeittäin. Tästä huolimatta mittari antaa kuitenkin hyödyllistä vertailutietoa opiston johdolle ja tiimivastaaville. Mittarin avulla tiimit pystyvät myös vertaamaan opetustunnin hintaansa edellisiin vuosiin. Opetustunnin hinta lasketaan seuraavaan kaavan avulla:

$$\text{Opetustunnin kustannukset (euroa/tunti)} = \text{Opiston kaikki kustannukset (euroa)} / \text{Opiston opetustuntien määrä (tuntia)}$$

Mittarin aikajänteenä käytetään lähtökohtaisesti yhtä vuotta. Kesken vuotta tapahtuvaan seurantaan voidaan käyttää aikajänteenä tarpeen mukaan esimerkiksi myös yhtä, kolmea tai kuutta kuukautta. Tämä pätee myös muihin mittareihin. Tiimikohtainen opetustunnin kustannus puolestaan lasketaan seuraavasti:

$$\text{Opetustunnin kustannukset (euroa/tunti)} = \text{Tiimin kustannukset (euroa)} / \text{Tiimin opetustuntien määrä (tuntia)}$$

2. Keskimääräinen ryhmäkoko

Haastattelujen pohjalta tärkeäksi asiaksi ponnahti tietoisuus tiimien keskimääräisestä kurssi-koosta. Työväenopiston johdolla oli tietoisuus siitä, että kurssien ryhmäkoko vaihtelee tiimien välillä, mutta ei tietoa siitä kuinka paljon. Tämä luku ei kuitenkaan saisi vaihdella kovin-kaan paljon suurimpien tiimien välillä, sillä on selvää, että pienemmistä kursseista aiheutuu enemmän oppilaskohtaisia kustannuksia. Opistotasolla keskimääräinen ryhmäkoko lasketaan seuraavasti:

$$\text{Keskimääräinen ryhmäkoko (henkilöä/kurssi)} = \frac{\text{Opiskelijoiden määrä (henkilöä)}}{\text{Kurssien määrä (kurssia)}}$$

Tiimitasolla keskimääräinen ryhmäkoko lasketaan puolestaan seuraavasti:

$$\text{Keskimääräinen ryhmäkoko (henkilöä/kurssi)} = \frac{\text{Tiimin opiskelijoiden määrä (henkilöä)}}{\text{Tiimin kurssien määrä (kurssia)}}$$

Ryhmäkokoja arvioidessa on huomioitava, että ryhmäkoon kasvulla voi olla negatiivinen vaikutus opetuksen laatuun ja mielekkyyteen. Lisäksi on huomioitava tiimien erityispiirteet, jotka vaikuttavat ryhmien kokoon. Esimerkiksi liikuntaan sopivat varmasti paremmin suu-remmat opetusryhmät kuin tietotekniikkaan. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että tietotekniikassa nykyinen noin kymmenen hengen ryhmäkoko olisi välttämättä optimaalinen. Opiston johdon onkin syytä kiinnittää jatkossa jatkuvaa huomiota ryhmäkokoihin ja niiden kehitykseen, koska ryhmäkoon kasvattaminen on käyttökelpoinen tie saada aikaan merkittäviä kustannussäästöjä. Ryhmäkokoja on syytä tarkkailla myös opetustilojen vuokrausta suunniteltaessa, jotta opetustilojen koko saataisiin optimoitu mahdollisimman hyvin vastaamaan ryhmäkokoja.

3. Kustannukset opiskelijaa kohden

Opiskelijakohtaiset mittarit on tärkeä tunnistaa johtamisen välineiksi. Tällöin voidaan ryhtyä ajoissa tarvittaviin toimenpiteisiin, jos huomataan, että jonkin kurssin menot suhteessa tuloihin ovat huomattavan suuret verrattuna johonkin toiseen samankaltaiseen kurssiin. Opiskelijakohtainen kustannus antaa opiston johdolle kuvaa tiimien tehokkuudesta ja antaa mahdollisuuden tiimien väliseen vertailuun. Mittarin arvoja analysoidessa on kuitenkin huomioitava se, että mikäli tiimillä on paljon runsaasti opetustunteja sisältäviä kursseja, nousee kustannus opiskelijaa kohden luonnollisesti suuremmaksi kuin sellaisella tiimillä, jolla on kursseista suurin osa lyhyitä ja vähän opetustunteja sisältäviä.

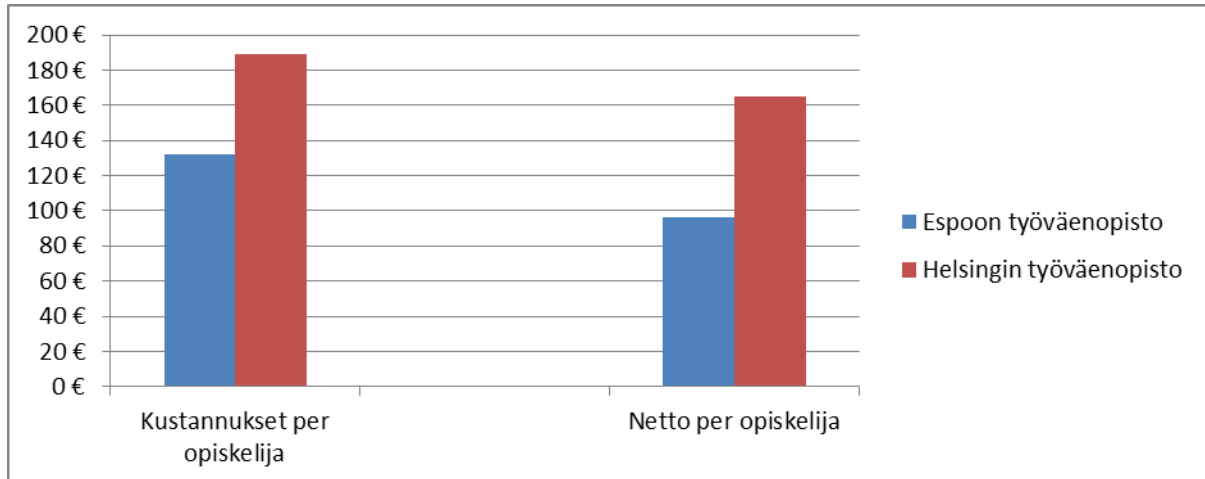
Opiston kustannukset opiskelijaa kohden lasketaan seuraavalla kaavalla:

$$\text{Kustannukset per opiskelija (euroa/henkilö)} = \frac{\text{Opiston kokonaiskustannukset (euroa)}}{\text{Opiston opiskelijamäärä (henkilöä)}}$$

Tiimitasoinen opiskelijakohtainen kustannus kertoo tiimin tehokkuudesta. Vaikka tiimien koko ja toiminta vaihtelee runsaasti, antaa se kuitenkin opiston johdolle ja tiimivastaaville selkeää informaatiota eri tiimien toiminnasta.

$$\text{Kustannukset per opiskelija (euroa/henkilö)} = \frac{\text{Tiimin kokonaiskustannukset (euroa)}}{\text{Tiimin opiskelijamäärä (henkilöä)}}$$

Kuvio 2. Espoon työväenopiston ja Helsingin suomenkielisen työväenopiston opiskelijakoh-
taisten kustannusten vertailua



Lähde: Helsingin kaupungin suomenkielisen työväenopiston vuosikertomus 2009

Mielenkiintoisen lisäulottuvuuden mittarille tuo vertailu Helsingin kaupungin suomenkielisen työväenopiston kanssa. Vertailusta voidaan todeta, että Espoon kaupungin työväenopisto on toiminut vuonna 2009 pienemmillä kustannuksilla opiskelijaa kohden kuin Helsingin kaupungin suomenkielinen työväenopisto. Helsingissä kustannukset opiskelijaa kohden ovat olleet 189 euroa, kun taas Espoon työväenopistolla kustannukset ovat jääneet 132 euroon opiskelijaa kohden. Tarkasteltaessa nettoarvoja, joissa menoista on vähennetty toimintatulot, on ero vielä suurempi Espoon eduksi.

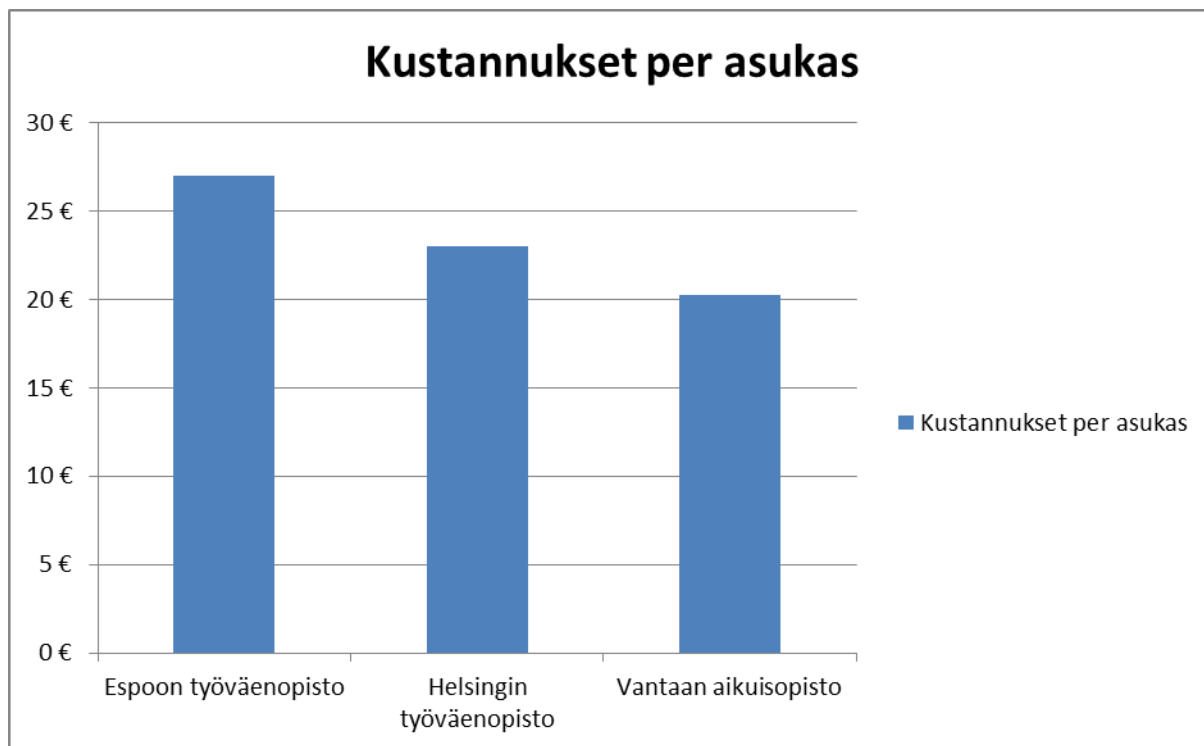
4. Kustannukset asukasta kohden

Työväenopiston kustannukset suhteutettuna Espoon kaupungin asukasmäärään ei opiston sisäisen kustannuslaskennan kannalta ajateltuna ole merkittävä luku, mutta yksittäisen kuntalaisen kannalta se voi olla hyvinkin mielenkiintoinen tunnusluku, jota voidaan käyttää esimerkiksi opiston julkaisuissa ulkoisille sidosryhmille. Lukua voi myös käyttää vertailtaessa Espoon työväenopiston kustannuksia muiden kaupunkien vastaaviin opistoihin.

Kustannukset per asukas (euroa/henkilö) = Kustannukset (euroa) / kunnan asukasluku (henkilöä)

Työväenopiston asukaskohtaista kustannusta on mielekkäintä verrata muiden pääkaupunkiseudun vastaavien opistojen lukuihin. Mittarista voidaan havaita, että Espoossa kaupungin järjestämästä suomenkielisestä aikuisopetuksesta aiheutuu kuntalaiselle enemmän kustannuksia kuin vastaavasta toiminnasta Helsingissä tai Vantaalla. Koska Helsingissä on erikseen myös ruotsinkielinen työväenopisto, on Espoon työväenopiston mittarista vertailtavuuden parantamiseksi rajattu pois ruotsinkielisen tiimin kustannukset. Tämän mittarin korkeaa arvoa ei pidä automaattisesti tulkita negatiiviseksi asiaksi, sillä se kertoo myös siitä, miten paljon kunnassa panostetaan aikuisopetukseen.

Kuvio 3. Kustannukset asukasta kohden pääkaupunkiseudun suurimmissa työväenopistoissa



Lähteet: Helsingin kaupungin suomenkielisen työväenopiston vuosikertomus 2009, Vantaan aikuisopiston vuosikertomus 2009

5. Palkat opetustuntia kohden

Palkat per opetustunti kertoo opistolle sen, kuinka paljon se keskimäärin maksaa palkkoja jokaista järjestettyä opetustuntia kohden. Tämän mittarin avulla pystytään seuraamaan palkkakulujen määrä ja niiden kehitystä opetustuntia kohden. Koska opiston kustannuksista merkittävä osa muodostuu palkoista, on niiden seuraaminen erikseen siten perusteltua.

Palkat per opetustunti (euroa/tunti) = Opiston palkkakulut (euroa) / Opiston opetustuntien määrä (tuntia)

Tiimitasolla mittarin arvo lasketaan seuraavasti:

Palkat per opetustunti (euroa/tunti) = Tiimin palkkakulut (euroa) / Tiimin opetustuntien määrä (tuntia)

Hyödyllistä informaatiota useamman haastateltavan mukaan on myös se, kuinka paljon opisto maksaa tuntiopettajille välittömiä opetukseen liittyviä palkkoja opetustuntia kohden. Tällöin jaettavana tekijänä käytetään tuntiopettajien palkkoja.

Palkat per opetustunti (euroa/tunti) = Opiston palkkakulut tuntiopettajille (euroa) / Opiston opetustuntien määrä (tuntia)

Tiimeille mittarin arvo lasketaan seuraavasti:

Palkat per opetustunti (euroa/tunti) = Tiimin palkkakulut tuntiopettajille (euroa) / Tiimin opetustuntien määrä (tuntia)

Palkat ovat erittäin merkittävä menoerä, joten sekä opiston että tiimien johdon on syytä kiinnittää niihin runsaasti huomiota toiminnan suunnittelussa ja etsittävä ratkaisuja niiden leikkaamiseksi tarpeen niin vaatiessa. Eroa kokonaispalkkamenoissa opetustuntia kohden tiimien välillä voidaan selittää osaksi eroissa tuntiopettajien palkoissa opetustuntia kohden, jotka vaihtelevat huomattavasti eri tiimien välillä. Muita selittäviä tekijöitä ovat erot kuukausipalkkaisen henkilöstön määrässä ja heidän palkkatasossaan.

6. Tulot opiskelijaa kohden

Opisto- ja tiimitasolla voidaan seurata asiakkailta saatuja tuloja. Tuloista opiskelijaa kohden voidaan nähdä, miten tuottavasti hinnoiteltuja kursseja tiimeillä on. Jos tiimillä on esimerkiksi paljon erikoishinnoiteltuja kursseja, nousee tällöin myös opiskelijakohtainen tulo korkeaksi. Opistotasolla laskentakaava on seuraava:

$$\text{Tulot per opiskelija (euroa/henkilö)} = \frac{\text{Opiston saamat asiakastulot (euroa)}}{\text{Opiston opiskelijamäärä (henkilöä)}}$$

Tiimitasolla tulot per opiskelija lasketaan seuraavasti:

$$\text{Tulot per opiskelija (euroa/henkilö)} = \frac{\text{Tiimin saamat asiakastulot (euroa)}}{\text{Tiimin opiskelijamäärä (henkilöä)}}$$

Tulojen määrän analysoinnissa on otettava huomioon se, että käytännössä tiimien omat vaikutusmahdollisuudet opiskelijakohtaiseen tuloon ovat varsin pienet, sillä kurssien hinnat tulevat pitkälti annettuna niiden tuntimäärän mukaan. Ensimmäisenä keinona kasvattaa tulojansa tiimeillä on hinnoitella kurssejaan ERI-kurssihinnaston mukaisesti. Koska tällä tavoin hinnoitellut kurssit ovat kuitenkin huomattavasti kalliimpia, on niiden runsaassa käytössä taas vaarana opiskelijamäärän tippuminen. Toisena keinona on opiskelijamäärien lisääminen joko ryhmäkokoja kasvattamalla tai järjestämällä kokonaan uusia kursseja.

7. Toimintakate

Opiston toimintamenot ovat luonnollisesti sen toimintatuloja suuremmat. Toimintakate ilmoittaa, kuinka paljon toimintamenoista jää katettavaksi verotuloilla ja valtionosuuksilla.

$$\text{Toimintakate} = \text{Opiston toimintatulot} - \text{Opiston toimintamenot}$$

Tiimeille mittarin arvo saadaan laskettua seuraavalla kaavalla:

$$\text{Toimintakate} = \text{Tiimin toimintatulot} - \text{Tiimin toimintamenot}$$

Tiimien toimintakatteita vertailtaessa on otettava huomioon se, että toimintakatteen suuruuteen vaikuttaa tiimin toiminnan laajuus. Mikäli tiimien toiminnan laajuudessa on suuria eroja, eivät niiden toimintakatteet ole tällöin enää vertailukelpoisia keskenään. Tämän takia on syytä ottaa toimintakatteiden vertailun avuksi myös toimintatulojen ja -menojen suhde, josta enemmän seuraavaksi.

8. Toimintatulojen ja -menojen suhde

Toimintakatetta vielä astetta relevantimpana mittarina voidaan nähdä toimintatulojen ja toimintamenojen suhde, koska se ottaa huomioon myös tiimien toiminnan laajuuden. Näin saadaan tarkka suhdeluku siitä, kuinka paljon tiimi pystyy toimintamenoistaan täyttämään omilla toimintatuloillaan. Opistotasolla toimintatulojen ja -menojen suhde kuvaa sitä, kuinka paljon opiston tulot kattavat sen menoista. Mittarin arvoja analysoidessa on syytä ottaa huomioon se, että syyslukukauden aikana toimintatulot näyttävät liian suurilta, koska osa syksyllä alkaneista kursseista jatkuu myös keväällä, mutta tulot kursseista on saatu jo syksyn aikana.

$$\text{Toimintatulojen ja -menojen suhde} = \text{Opiston toimintatulot} / \text{Opiston toimintamenot}$$

Tiimitasolla tulojen ja menojen suhde kuvaa puolestaan sitä, miten suuren prosenttiosuuden verran tiimin tulot kattavat sen menoista. Laskentakaava on seuraavanlainen:

$$\text{Toimintatulojen ja -menojen suhde} = \text{Tiimin toimintatulot} / \text{Tiimin toimintamenot}$$

9. Kustannukset opiskelijatuntia kohden

Kustannukset opiskelijatuntia kohden ilmoittaa kuinka paljon opistolle tai tiimille syntyy kustannuksia yhdestä opiskelijatunnista. Koska opistolla ei ole ennen ollut opiskelijatuntikohtaista seuranta, tuo mittari täten uuden ulottuvuuden taloudelliseen seurantaan.

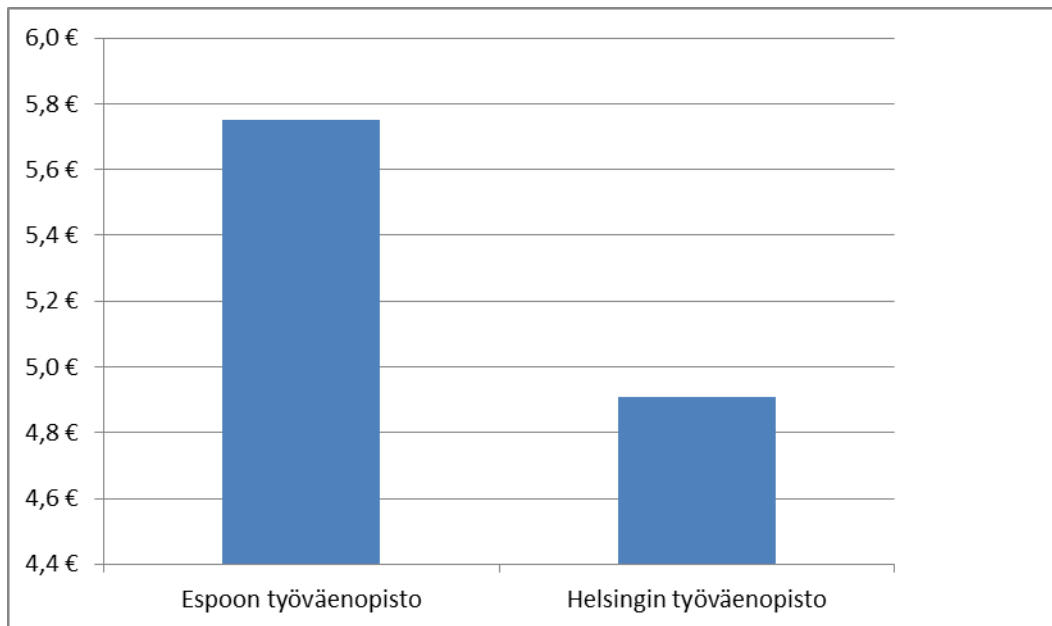
$$\text{Kustannukset opiskelijatuntia kohden} = \text{Kustannukset (euroa)} / \text{Opetustuntien määrä (tuntia)} / \text{Keskimääräinen ryhmäkoko (henkilöä)}$$

Tämän mittarin avulla voidaan verrata sitä, kuinka paljon eri tiimien välillä on eroja yhden opiskelijatunnin kustannuksissa. Tiimitasolla kustannukset opiskelijatuntia kohden lasketaan seuraavalla kaavalla.

$$\text{Kustannukset opiskelijatuntia kohden} = \text{Tiimin kustannukset (euroa)} / \text{Tiimin opetustuntien määrä (tuntia)} / \text{Tiimin keskimääräinen ryhmäkoko (henkilöä)}$$

Vertailtaessa Helsingin kaupungin suomenkielisen työväenopiston ja Espoon kaupungin työväenopiston vuoden 2009 opiskelijatunnin nettokustannuksia, voidaan havaita Helsingin työväenopiston yltävän hieman parempaan arvoon. Suurin selittävä tekijä tälle on se, että Helsingin työväenopistolla ryhmäkoon keskiarvo on 5,1 oppilasta Espoon työväenopistoa suurempi, jolla ryhmäkoon keskiarvo on 18,5 oppilasta.

Kuvio 4. Espoon työväenopiston ja Helsingin suomenkielisen työväenopiston nettokustannukset opiskelijatuntia kohden vuonna 2009



Lähde: Helsingin kaupungin suomenkielisen työväenopiston vuosikertomus 2009

10. Tulojen ja menojen budjettivastaavuus

Tulojen tarkka ennustaminen on yleensä vaikeaa. Kesken vuotta tapahtuvaksi tulojen seuranta-avälineeksi sopii tunnusluku, jossa toteutuneita tuloja verrataan budjetoituihin tuloihin. Tämän takia, koska tulojen budjettivastaavuus mittaa miten hyvin organisaatio on onnistunut realisoimaan budjettinsa suunnitelmat (Gates 1994, 18).

$$\text{Tulojen budjettivastaavuus (prosenttia)} = 100 \times \frac{\text{toteutuneet tulot (euroa)}}{\text{Budjetoidut tulot (euroa)}}$$

Samaa budjettivastaavuutta voidaan käyttää myös menojen osalta. Tällöin tunnusluku mittaa kuinka suuri osa budjetoiduista menoista on toteutunut. Jos tunnusluvun arvo on yli 100 prosenttia, on menoja ollut enemmän kuin budjetissa oli suunniteltu.

Menojen budjettivastaavuus (prosenttia) = 100 x toteutuneet menot (euroa) / Budjetoidut menot (euroa)

Tulojen ja menojen budjettivastaavuus ovat käyttökelpoisia työvälineitä myös tiimeille kesken vuotta tapahtuvaan seurantaan.

6 ANALYYSI

6.1 Mittaristo

Mittariston käytöstä voidaan saada runsaasti hyötyä. Mittareista esimerkiksi opetustunnin ja opiskelijatunnin hinta ovat suoritekohtaisia mittareita, jotka antavat informaatiota suoritteiden tuottamisesta aiheutuvista kustannuksista. Näin ollen mittaristolla on mahdollisuus olla apuna opiston toiminnan johtamisessa ja kehittämisessä, koska nettobudjetoitujen yksiköiden toiminnan tehokkaassa johtamisessa tarvitaan tietoja suoritteiden tuottamisesta aiheutuvista kustannuksista (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997). Aikaisemmin opistolla ei ole ollut vastaavaa informaatiota hyödynnettävänä, mikä aiheutti epä-tietoisuutta suoritteiden kustannuksista.

Toinen merkittävä hyöty mittaristosta saadaan parantuneena vertailukelpoisuutena tiimien välillä. Mittarit tarjoavat taloudellista informaatiota, jonka avulla tiimien suoriutumista voidaan vertailla. Esimerkiksi toimintatulojen ja toimintamenojen suhteen avulla voidaan tiimejä laittaa järjestykseen sen mukaan miten suuren osan toimintamenoistaan ne pystyvät kattamaan toimintatuloillaan. Mittaristosta saadaan hyötyä myös tehokkuuden tavoittelussa, koska mittareiden avulla sekä opiston johto että tiimien esimiehet voivat tehdä päätöksiä aiempaa enemmän faktojen pohjalta. Näin ollen pystytään näkemään tarkemmin syy-seuraussuhteita ja seuraamaan miten hyvin tavoitteiden saavuttamisessa on onnistuttu.

Vaikka mittaristo tarjoaa runsaasti hyödyllistä informaatiota, voi sen käytöstä seurata myös ongelmia. Mittaristoa käytettäessä on syytä pitää mielessä, että mittarit mittaavat taloutta eivätkä muita dimensioita kuten palvelun laatua ja yhteiskunnallista hyötyä. Koska nämä taloudelliset mittarit eivät mittaa asioita muista näkökulmista, se voi johtaa niiden asioiden negatiiviseen kehitykseen, jotka eivät ole mittaamisen kohteena. Näin ollen onkin tärkeää, että tähän kiinnitetään opistossa huomiota.

Toinen mittariston mahdollinen ongelmakohta liittyy tiimien vertailuun. Espoon kaupungin työväenopiston tiimit vaihtelevat suuresti niin henkilömäärältään, opetusmuodoiltaan, ryhmäkooltaan kuin opetustuntien määrältään, eivätkä ole siten suoraan verrannollisia keske-

nään. Vaikka eri tiimien väliltä saadaan mittariston myötä runsaasti vertailutietoa, on vertailuja tehtäessä syytä ottaa ainakin osittain huomioon nämä tiimien väliset erot. Esimerkiksi jonkin tiimin opetustunnin kustannus voi jo tiimin toiminnan luonteen takia olla huomattavasti korkeampi kuin jonkin toisen tiimin.

Mittaamisella olisi myös mahdollista saada aikaan motivoiva vaikutus. Nyt tämä mahdollisuus jää kuitenkin vajavaisesti hyödynnetyksi, koska opiston palkkausjärjestelmä ei ole sidoksissa suoriutumiseen. Mittariston hyödyntämisen suurimpana uhkana voidaan nähdä opiston johdon varsin pienet vaikutusmahdollisuudet opiston talouteen. Tällöin on mahdollista se, että vaikka opiston johto saa informaatiota mittareista, ei siltä löydy todellisia työkaluja informaation hyödyntämiseen. Ongelmia voi aiheuttaa myös se, jos ei osata analysoida mistä muutokset mittareissa johtuvat

Vaikka mittaristo tuo sekä mahdollisuuksia että uhkia, on vielä varsin vaikeaa arvioida miten mittaristo tulee vaikuttamaan opiston henkilöstön käytännön työhön. Kuten aikaisemmin jo mainittiin, opiston johtoryhmälle ja tiimien esimiehille mittarit tuovat informaatiota, joka voi auttaa heidän päätöksenteossaan ja johtamisessa. Muun henkilöstön arjessa mittaristo voi taas näkyä tiukempina tehokkuusvaatimuksina ja seurannan lisääntymisenä, mikäli opiston johto haluaa mittariston myötä toimintaansa siihen suuntaan ohjata. Käytännössä tehokkuusvaatimusten kiristyminen voi opetushenkilöstön kohdalla tarkoittaa esimerkiksi sitä, että opetusryhmän maksimiopiskelijamäärää on nostettu tai opetus järjestetään aiempaa edullisemmassa opetustilassa.

Kuten kappaleessa 3.3. todettiin, pitää päätöksenteossa käyttökelpoisen mittarin täyttää tiettyjä vaatimuksia. Tutkimuksessa rakennettu mittaristo on relevantti, koska mittarit mittaavat sellaisia asioita, jotka ovat oleellisia päätöksenteossa. Mittaristosta vain mittari, joka mittaa kustannuksia asukasta kohden, ei ole kovinkaan oleellinen opiston johdon päätöksenteon kannalta. Tämä on kuitenkin otettu mittaristoon mukaan sen takia, että se tarjoaa vertailutietoa muihin opistoihin sekä on kiinnostava muiden sidosryhmien kannalta. Validiteetin kannalta mittaristo on myös pätevä. Mittarit mittaavat niitä asioita, joita niiden on tarkoitettu mittaavan. Mittariston reliabiliteettia voi pitää myös hyvänä. Opiston kurssinhallintajärjestelmästä tulee tosin helposti hieman eri lukuja samoista asioista, jos luvut otetaan eri tavalla järjestelmästä, joka voi olla reliabiliteetin kannalta ongelmallista. Mittariston reliabiliteettia

nostaa kuitenkin se, että sitä päivittävät tiimien esimiehet tiimisihteerien avulla, joilla on kaikista paras tieto siitä, miten oikeat luvut otetaan järjestelmästä. Tämä myös varmistaa mitta-reiden arvojen eri vuosien vertailukelpoisuuden säilymisen.

Kappaleessa 3.3. todettiin, että mittariston uskottavuus vaatii usein sitä, että päätöksentekijä on mukana laatimassa laskentasääntöjä (Laitinen 2003). Uskottavuuden takaamiseksi on mittariston laadinnassa otettu huomioon myös päätöksentekijöiden näkökulma. Päätöksentekijät ovat haastatteluiden kautta myös saaneet esittää toiveitaan ja tarpeitaan mittaristolle. Mittaristo on myös edullinen käyttää, koska kaikki sen tarvitsema informaatio on saatavilla jo opiston olemassa olevista järjestelmistä.

6.2 Mittariston implementointi

Mittariston onnistunut käyttöönotto on ensisijaisen tärkeää sen tehokkaan käytön kannalta. Implementointiin on syytä kiinnittää huomiota, jotta kehitettävä mittaristo ei koe opiston vanhan Balanced Scorecardin kohtaloa, jota lähes kukaan ei käyttänyt työssään hyväksi. Espoon kaupungin työväenopistoon ei kuulu henkilöstöä, jolla olisi laskentatoimen koulutusta, mikä tekee mittariston implementoinnista haastavaa, sillä laskentahenkilöstöllä on yleensä suurempaa kiinnostusta tunnuslukuja kohtaan kuin muulla henkilöstöllä.

Tässä tutkimuksessa mittariston implementoinnin keskeiseksi haasteeksi nousee havainnoitu tiimien henkilöstön kiinnostamattomuus ja vastahakoisuus numeroita sekä mittareita kohtaan. Heidän kiinnostuksensa suuntautuu pitkälti omalle ydinosamisalueelleen, joka ei tässä tapauksessa ole talous vaan opetus. Tämä numeraalisen datan vieroksuminen johtunee pitkälti henkilöstön koulutustaustasta, joka on suurimmaksi osin humanistinen. Toisena vaikuttavana tekijänä voidaan nähdä se, että tarkemman talouden seurannan uskotaan johtavan tarkempaan talouden säätelyyn, jonka voidaan uskoa vähentävän yksiköiden käytettävissä olevia varoja. Koska tutkija ei ole mukana enää itse implementoinnissa, jäävät tähän ongelmaan vaikuttamisen mahdollisuudet vajaiksi. Ainoana keinona vaikuttaa henkilöstön asenteisiin voidaan nähdä johdon sitouttaminen, josta kerrotaan lisää seuraavassa kappaleessa.

Kuten luvussa 3.9. mainittiin, korostaa Modell (2004) tutkijoiden painottavan organisaation johdon sitoutumisen olevan elintärkeää uuden mittariston onnistuneelle implementoinnille. Implementoinnin onnistumisen tueksi tutkija piti opiston johtoryhmälle esityksen, jossa esiteltiin rakennettu mittaristo sekä mittariston arvot vuosina 2007–2010. Tämän tapahtuman tavoitteena oli saada johtoryhmä vakuuttuneeksi mittariston toimivuudesta ja saada johtoryhmä sitä kautta sitoutuneeksi mittariston käyttöön. Tapaamisessa myös sovittiin miten mittaristoa aletaan jatkossa käyttää. Tämän jälkeen tutkija piti tiimien esimiehille sekä tiimisih-teereille oman koulutustilaisuutensa mittariston käytöstä. Tällä pyrittiin varmistamaan mittariston operationaalisen käytön osaaminen. Jatkossa mittaristo tulee toimimaan niin, että kuukausittain joko tiimin esimies tai sihteeri päivittää opiston sisäisessä verkossa olevaan mittaristoon oman tiiminsä lukuja, josta ne ovat siten helposti johtoryhmän saatavilla.

Jos opiston palkkiojärjestelmä olisi riippuvainen taloudellisesta suoriutumisesta, auttaisi se todennäköisesti mittariston implementoinnissa. Tällöin kiinnostus oman tiimin mittariston arvoihin olisi vahvempi, koska oma palkka riippuisi osin mittareiden arvoista. Suoriutumiseen sidottu palkkaus ei kuitenkaan ole opiston lähitulevaisuuden suunnitelmissa, joten tähän mahdollisuuteen ei voida tarttua.

Mittariston implementoinnin helpottamiseksi mittaristo on laadittu helposti ymmärrettävänä Excel-taulukostona. Mittareiden tulevien vuosien arvot saa laskettua taulukoissa olevien valmiiden laskentakaavojen avulla, joihin tarvitsee sijoittaa ainoastaan tulevina vuosina kerättävää dataa. Mittareiden vaatima data on saatavissa QlikView-ohjelmasta sekä opiston kurssinhallintajärjestelmästä. Näin ollen opiston on helppo käyttää mittaristoa myös tulevaisuudessa ilman erillistä laskentatoimen asiantuntijaa.

Gosselinin (2010) mukaan mittariston menestyksenkäs implementointi vaatii erillisen implementointitiimin perustamisen ja sen, että mittaristo on linkitetty organisaation palkitsemisjärjestelmään. Koska Espoon kaupungin työväenopiston resurssit ovat rajalliset, ei tässä tutkimuksessa nähty mahdollisena perustaa erillistä mittariston implementointitiimiä, joka olisi vaatinut huomattavasti ylimääräisiä voimavaroja ja jopa ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttöä.

Lapsleyn (2008) mukaan julkisen sektorin ammattikunnat voidaan nähdä merkittävänä esteenä liikkeenjohdollisten toimintatapojen tuonnissa julkiselle sektorille. Tämä on todellisuutta myös Espoon kaupungin työväenopistossa, sillä taloudellisuus ja tehokkuus eivät haastattelu- ja havainnointien pohjalta ole tiimien prioriteeteissa korkeimmilla sijoilla. Kuitenkin opiston ylimmällä johdolla on todellista halua ja yritystä saada opisto toimimaan mahdollisimman taloudellisesti, mikä varmasti osaltaan tukee liikkeenjohdollisten toimintatapojen tuomista opistoon ja auttaa mittariston implementoinnissa.

6.3 Nettobudjetoinnin vaikutus mittariston hyödyntämiseen

Nettobudjetoinnissa talousarvioon otetaan vain tulojen ja menojen erotus. Myllyntaus (1993, 248) näkee aikuiskoulutuksen yhtenä sellaisena toimintona, johon nettobudjetointi sopii parhaiten. Espoon kaupungin työväenopistossa nettobudjetointi ei kuitenkaan toimi aina parhaalla mahdollisella tavalla. Nettobudjetoitujen yksiköiden tulisi pystyä järjestämään laskenta-toimensa siten että ne pystyisivät tuottamaan oikeat ja riittävät tiedot toimintansa tuloksesta. Tärkeää olisi myös budjettirahoitteisen ja nettobudjetoidun maksullisen toiminnan pito erillään. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997.) Espoon kaupungin työväenopiston kustannuslaskenta ei kuitenkaan ole sillä tasolla, että se pystyisi tämän tehtävän täydellisesti saavuttamaan. Se ei vielä nykyisellään ole kovinkaan suuri ongelma, koska maksullisen toiminnan osuus opiston kokonaistuloista on vielä verrattain pieni. Kuitenkin jos opiston toiminta siirtyy tulevaisuudessa enemmän kohti myyntikursseja, aiheuttaa se opistolle lisäpaineita opiston kustannuslaskennan kehittämiseen.

Jotta nettobudjetoitua toimintaa pystyttäisiin optimaalisesti sekä johtamaan että kehittämään, tarvitaan tietoja suoritteiden tuottamisesta aiheutuvista kustannuksista. Koska voimavarat ovat kuitenkin rajalliset, edellyttää voimavarojen ohjaaminen tehokkaaseen käyttöön laskentatoimelta kykyä tuottaa tietoja siitä, mitä kustannuksia nykyinen toiminta aiheuttaa ja mitä muutoksia vaihtoehtoiset toimintatavat tai muutokset toimintaympäristössä tulisivat aiheuttamaan. (Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997.) Opiston tämänhetkinen kustannuslaskennan taso ei kuitenkaan riitä täydellisesti näiden nettobudjetoinnin ihanteiden toteuttamiseen, koska esimerkiksi kovinkaan tarkkoja todellisia kurssi- ja

opiskelijakohtaisia kustannuksia ei pystytä selvittämään. Täten nettobudjetoinnin hyödyt jäävät osin vajavaisiksi.

Nettobudjetoinnin toimimiseen opistossa vaikuttaa myös se, ettei sen kurssihinnoittelu perustu omakustannusarvoihin eikä kustannuslaskennan tuottamiin laskelmiin, vaan kunnanvaltuuston päätöksiin. Täten kurssimaksut ovat huomattavasti omakustannusarvoa pienempiä. Tämä hinnoitteluvapauden puute vähentää huomattavasti opiston johdon mahdollisuuksia vaikuttaa oman yksikkönsä tuloihin, mikä on ristiriidassa nettobudjetoinnin ihanteita vastaan. Jotta nettobudjetointia voitaisiin käyttää tehokkaammin, pitäisi opistolla ja tiimeillä oltava vapaus päättää itse kurssimaksujensa suuruus, jolloin ne astuisivat askeleen lähemmäksi kohti aidosti liiketaloudellista toimintaa.

Nettobudjetoinnin ehdottomana etuna opiston tehokkuuden kannalta voidaan nähdä se, että nettobudjetoinnin myötä opistolla on välitön intressi kasvattaa omia tulojaan. Näin se on myös enemmän vastuussa omasta tuloksellisuudestaan ja tätä kautta opistolta löytyy selvästi aitoa kiinnostusta kasvattaa omaa tulokertymänsä. Jos opisto olisi bruttobudjetoitu yksikkö, ei tilanne todennäköisesti olisi tämä, koska silloin tulojen lisääntyminen ei vaikuttaisi opiston käytettävissä oleviin varoihin. Tässäkin on kuitenkin huomioitava se, etteivät opiston vaikutusmahdollisuudet omiin tuloihinsa kuitenkaan loppujen lopuksi ole kovin suuret.

Kuten aiemmin tässä luvussa on jo perusteltu, ei nettobudjetointi Espoon kaupungin työväenopistossa toimi kaikkien nettobudjetoinnin ihanteiden mukaisesti. Kuitenkin on selvää, että nykyinen nettobudjetointi tarjoaa taloudelliselle mittaristolle selvästi otollisemman toimintaympäristön kuin bruttobudjetointi. Jos opisto olisi bruttobudjetoitu, ei sillä olisi nykyisen kaltaista kiinnostusta toiminnan tuloista ja tehokkuudesta. Näin ollen nettobudjetoinnin vaikutus mittariston hyödyntämismahdollisuuksiin on selvästi positiivinen verrattuna siihen skenaarioon, että Espoon kaupungin työväenopisto olisi bruttobudjetoitu yksikkö.

6.4 Opiston sisäisen laskennan kehitys mittariston myötä

Tammen (2006) mukaan johdon laskentatoimella ei ole ollut samanlaista vahvaa asemaa kunnallisella sektorilla kuin liike-elämässä. Hyvin samansuuntaisia huomioita voi tehdä myös

tämän tutkimuksen pohjalta. Espoon kaupungin työväenopisto on budjetiltaan yli 7 000 000 euron kokoinen yksikkö, mutta silti sillä ei ole palkkalistoillaan yhtään henkilöä, joka toimenkuva vastaisi esimerkiksi Järvenpään (2001) havaitsemaa johtoa konsultoivaa ja liiketoimintaa tuntevaa modernia sisäistä laskijaa. Tämä tutkimus tukee Tammen (2006) tutkimustuloksia myös siinä, että paineet sisäisen laskennan kehittämiseen kunnallisella sektorilla ovat kuitenkin kasvaneet. Opistosta on selvästi havaittavissa Tammen (2006) mainitsemaa taloudellisten arvojen tärkeyden kasvua. Tätä väitettä tukevat kasvava kiinnostus suorituksen mitausta kohtaan, kustannustehokkuuden tavoittelu sekä nettobudjetointi.

Tammen (2006) mukaan organisaatiouudistukset ja yleinen johtamistietouden lisääntyminen luovat painetta aikaisempaa monipuolisemman taloudellisen informaation hankkimiseksi. Tämän tutkimuksen aikana tehdyt havainnot vahvistavat tätä väitettä. Espoon työväenopiston rehtorina vuodesta 2002 toiminut Tarja Lang käynnisti työ kautensa alussa laajan organisaatiouudistuksen, jonka seurauksena tiimipohjainen organisaatorakenne otettiin käyttöön muutamaa vuotta myöhemmin. Tämä organisaatiouudistus ja uuden johdon tuoma johtamistietous on luonut tarvetta taloudellisen mittariston rakentamiselle, koska jos organisaatorakenne ei perustuisi tiimeille, ei olisi myöskään samanlaista painetta hankkia vertailutietoa yksikön eri osien välillä.

Tässä tutkimuksessa rakennetun mittariston myötä opiston sisäinen laskenta saa uuden ulottuvuuden. Riippuu kuitenkin pitkälti opiston johdon toiminnasta miten hyvin mittaristoa voidaan lopulta käyttää hyväksi. Tässä tutkimuksessa opistolle on luotu mahdollistava työkalu, mutta vastuu sen hyödyntämisestä on lopulta kuitenkin opiston johdon käsissä. Tutkimuksessa tehtyjen havaintojen pohjalta olisi suositeltavaa, että opisto palkkaisi sisäisen laskennan ammattilaisen seurantaan, raportointia ja ennustamista varten. Tätä kautta olisi mahdollista saada aikaan merkittävää kehitystä johdon laskentatoimen alueella.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli rakentaa Espoon kaupungin työväenopistolle mittaristo taloudelliseen seurantaan. Tavoite jaettiin kahteen osaan:

1. Espoon kaupungin työväenopiston tulojen, menojen ja tehokkuuden seurannan kannalta keskeisten mittareiden rakentaminen
2. Mittariston implementoinnin mahdollistaminen

Tutkimuksen tuloksena Espoon kaupungin työväenopistolle syntyi mittaristo, joka mittaa opiston talouden seurannan kannalta keskeisiä asioita.

Kuvio 5. Tutkimuksen tuloksena syntynyt mittaristo

Mittari	Laskentakaava
Opetustuntien kustannukset	$\text{Kustannukset (euroa)} / \text{Opetustuntien määrä (tuntia)}$
Keskimääräinen ryhmäkoko	$\text{Opiskelijoiden määrä (henkilöä)} / \text{Kurssien määrä (kurssia)}$
Kustannukset opiskelijaa kohden	$\text{Kustannukset (euroa)} / \text{Opiskelijamäärä (henkilöä)}$
Kustannukset asukasta kohden	$\text{Kustannukset (euroa)} / \text{kunnan asukasluku (henkilöä)}$
Palkat opetustuntia kohden	$\text{Opiston palkkakulut (euroa)} / \text{Opiston opetustuntien määrä (tuntia)}$
Tulot opiskelijaa kohden	$\text{Tulot (euroa)} / \text{Opiskelijamäärä (henkilöä)}$
Toimintakate	$\text{Tulot} - \text{Menot}$

Tulojen ja menojen suhde	Tulot (euroa) / Menot (euroa)
Kustannukset opiskelijatuntia kohden	Kustannukset (euroa) / Opetustuntien määrä / Keskimääräinen ryhmäkoko
Tulojen ja menojen budjettivastaavuus	100 x toteutuneet tulot / budjetoidut tulot 100 x toteutuneet menot / budjetoidut menot

Mittariston implementoinnin kannalta keskeisimmiksi asioiksi nousivat Espoon kaupungin työväenopiston johdon sitouttaminen mittariston käyttöön sekä mittariston käytön varmistaminen myös jatkossa. Opiston johto pyrittiin sitouttamaan mittariston käyttöön ja hyödyntämiseen esittelemällä mittaristo opiston johtoryhmän kokouksessa. Tällöin mittaristoon oli laskettu vuosien 2007–2010 lukuarvot, jotta johtoryhmä näkisi miten paljon mittaristo pystyy tarjoamaan vertailutietoa myös edellisistä vuosista.

Mittariston implementoinnin helpottamiseksi se laadittiin myös Excel-taulukostona. Mittariston käytön avustamiseksi järjestettiin opiston tiimien esimiehille ja sihteereille koulutustilaisuus mittariston käyttöön. Tällöin myös sovittiin vastuunjaosta mittariston kuukausittaiseen päivittämisen.

Tutkimuksen empiirinen materiaali saatiin haastattelemalla seitsemää henkilöä Espoon kaupungin työväenopistosta. Haastateltavista kaksi oli opiston johtoryhmän jäseniä, kolme tiimin esimiehiä ja kaksi suunnittelijoita. Tutkimus tehtiin case-tutkimuksena ja siinä pyrittiin perehtymään syvällisesti yhden organisaation käytäntöihin ja toimintaan.

7.2 Tutkimuksen arviointia

Tutkimus on tehty yhdestä kunnallisesta yksiköstä. Tästä johtuen tutkimuksen tuloksia ei voida yleistää koskemaan muita organisaatioita tai toimialoja sellaisenaan, koska tulokset ovat hyvin kontekstisidonnaisia. Voidaan uskoa, että mittaristo voisi olla käyttökelpoinen myös muissa opetusta harjoittavissa julkisissa organisaatioissa, koska monet elementit niissä ovat hyvin samanlaisia kuin Espoon kaupungin työväenopistossa.

Haastateltavien lukumäärä (7 kpl) voidaan nähdä riittäväksi, sillä tällöin tultiin siihen pisteeseen, ettei uutta tietoa enää tuntunut tulevan vaan saavutettiin saturaatiopiste. Haastateltavien valinnassa pyrittiin myös monipuolisuuteen, jotta he edustaisivat eri organisaatiotasoja ja erilaisia näkemyksiä. Lähdekirjallisuudesta suurin osa kunta-alaa koskevista teoksista oli tehty Suomessa. Lähdekirjallisuuden valinnalla pyrittiin siihen, että se vastaa mahdollisimman hyvin tutkimuksen kontekstia. Muussa lähdekirjallisuudessa pyrittiin monipuolisuuteen. Samalla pyrittiin myös saamaan mahdollisimman tuoretta materiaalia lähdeaineistoksi, jotta tutkimuksessa olisi myös aivan viimeisimpiä näkökulmia. Tehty tutkimus oli kvalitatiivinen ja pohjautui pitkälti haastatteluihin sekä havainnointiin. Tämä tutkimusmenetelmä oli hieno mahdollisuus päästä sisään organisaation toimintaan ja saavuttaa sellainen ymmärryksen taso, jolla mittariston luominen oli mahdollista.

7.3 Jatkotutkimuksen aiheita

Tutkimuksen spesifistä luonteesta johtuen aihe ei tarjoa kovinkaan monia jatkotutkimuksen aiheita. Mielenkiintoisena jatkotutkimuksen aiheena voidaan nähdä mittariston käytön ja siitä mahdollisesti aiheutuneiden ongelmien arviointi muutaman vuoden päästä mittarin käyttöönotosta. Tällöin voitaisiin myös jo nähdä, miten hyvin mittariston implementointi osaksi organisaation arkea on onnistunut.

Erityisen mielenkiintoista olisi tutkia mittaristosta saatuja konkreettisia tuloksia. Voitaisiin tutkia mittaristosta saatujen arvojen vaikutusta opiston ylimmän johdon ja tiimien esimiesten päätöksiin. Lisäksi voitaisiin arvioida mittaristosta saatuja taloudellisia hyötyjä.

Vaikka mittaristo on huolella kehitetty, ei sen rakentamisen onnistumisesta voida saada lopullista varmuutta ennen kuin vasta muutaman ensimmäisen käyttövuoden jälkeen. Jos mittaristossa nähtäisiin ongelmia tai mikäli opiston tarpeet mittareita kohtaan olisivat muuttuneet, voitaisiin sitä kehittää jatkotutkimuksessa sen hetkisiä tarpeita vastaavaksi.

LÄHTEET

Kirjalliset lähteet

Adcroft, Andy & Willis, Robert 2005. The (un)intended outcome of public sector performance measurement. *The International Journal of Public Sector Management*, 18 (5), 386–400.

Ahrens, Thomas & Dent, Jeremy F. 1998. Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 1–39

Ahrens, T & Chapman C.S. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (8), 819–841.

Ashu, Sharma 2009. Implementing Balanced Scorecard for Performance Measurement. *ICFAI Journal of Business Strategy*, 6 (1), 7–16.

Atkinson, Anthony A. & Waterhouse, John A. & Wells, Robert B. 1997. A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *Sloan Management Review*, Spring 1997. 25–37.

Bourne, Mike & Mills, John & Wilcox, Mark & Neely, Andy & Platts, Ken 2000. Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20 (7), 754–771.

Brunsson, Nils 1989. Administrative Reforms as Routines. *Scandinavian Journal of Management*, 5, 219–228.

Butterfield, Reginald & Edwards, Christine & Woodall, Jean 2005. The New Public Management and Managerial Roles: the Case of the Police Sergeant. *British Journal of Management*. 16 (4), 329–341.

Cavalluzzo, Ken S. & Ittner, Christopher D. 2004. Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 243–267.

Diefenbach, Thomas 2009. New Public Management in Public Sector Organizations: The Dark Sides of Managerialistic ‘Enlightenment’. *Public Administration*, 87 (4), 892–909.

Espoon kaupungin työväenopisto – opinto-ohjelma 2010. Syksy.

Espoon kaupungin työväenopiston toimintakertomus 2009.

Ganley, J.A. & Cubbin J.S. 1992. *Public Sector Efficiency Measurement – Applications of Data Envelopment Analysis*. Elsevier science publishers B.V., Amsterdam.

Gates, Sheldon 1993. *101 Business Ratios*. Mclane Publications, Scottsdale.

Goldfinch, Shaun & Wallis, Joe 2010. Two Myths of Convergence in Public Management Reform. *Public Administration*, 88 (4), 1099–1115 .

Gosselin, Maurice 2010. Designing and Implementing a Performance Measurement System. *CMA Management*, 84 (7), 14–18.

Guthrie, James & Olson, Olov & Humphrey, Christopher 1999. Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability & Management*, 15 (3/4), 209–228.

Hallipelto, Aatos & Helin, Heikki & Oulasvirta, Lasse & Ruuska, Pentti 1992. *Kunnallistalouden perusteet*. VAPK-kustannus, Helsinki.

Helsingin kaupungin suomenkielisen työväenopiston vuosikertomus 2009.

Hood, C. 1991. A Public Management for All Seasons. *Public Administration*, 6 (3), 3–19.

Hood, C. 2002. Control, Bargains and Cheating. The Politics of Public Sector Reform. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 12 (3), 309–332.

Hood, C. 1995. The “New Public Management” in the 1980s: Variations on the Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), 93–109.

Hyndman, N. & McGeough, F. 2008. NPM and Performance Measurement: A Comparative Study of the Public Sectors in Ireland and in the UK. *Irish Accounting Review*, Winter 2008. 15 (2), 29–57.

Indikaattorit ohjauksen ja seurannan välineinä 2005. Valtiovarainministeriön Indikaattori-työryhmän raportti. Valtiovarainministeriö.

Järvenpää, Marko 2001. Connecting Management Accountant’s Changing Roles, Competencies and Personalities into the Wider Managerial Discussion – A Longitudinal Case Evidence from the Modern Business Environment. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4, 431–458.

Järvinen, J. 2009. Shifting NPM agendas and management accountants’ occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22 (8), 1187–1210.

Järvinen, P. & Järvinen, A. 2004. *Tutkimustyön metodeista*. Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere.

Kasanen, E. & Lukka, K. & Siitonen, A. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.

Karila, Alpo 1998. *Kuntien talouden ohjaus ja sen muutos. Perinteisestä ohjausjärjestelmästä rinnakkaisten ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen*. Kuntaliiton painatuskeskus, Helsinki.

Kiviniemi, Kari 2001. Laadullinen tutkimus prosessina. Teoksessa *Ikkunoita tutkimusmetodeihin II*, toim. Aaltola, Juhani & Valli, Raine. PS-kustannus, Jyväskylä.

Kuntalaki 365/1995.

Kuntatalous – Monen muuttujan summa, 2004. Suomen kuntaliitto, Helsinki.

Kuntatyönantajat, 2010. <http://www.kuntatyönantajat.fi/fi/kunta-työnantajana/kuntien-henkilösto>. Viitattu 10.2.2011.

Kuntien tulorakenteen kehittämismahdollisuuksia, 1999. Kuntien tulopohjatyöryhmän muistio. Sisäasiainministeriö.

Laitinen, Erkki K. 2003. *Yritystoiminnan uudet mittarit*. Talentum Media Oy, Helsinki.

Laki kunnallislain muuttamisesta 6.11.1992/979.

Laki vapaasta sivistystyöstä 21.8.1998/632.

Lapsley, Irvine 2008. The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 77–96.

Lee, Eliza W.Y. & Haque M. Shamsul 2006. The New Public Management Reform and Governance in Asian NICs: A Comparison of Hong Kong and Singapore. *Governance*. 19 (4), 605–626.

Liu, Yi-De 2009. Implementing and Evaluating Performance Initiative in Public Leisure Facilities: An Action Research Project. *Systemic Practice & Action research*, 22 (1), 15–30.

Lukka, K. 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimissa. Teoksessa *Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija: professori Reino Majala 65 vuotta*, toim. Hookana-Turunen H. Turun kauppakorkeakoulu, Turku.

Lähdesmäki, Kirsi 2003. *New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen*. Vaasan yliopisto, Vaasa.

Meklin, Pentti 1993. Julkishallinnon ohjauksen ilmirakenteiden ja toimintakulttuurin muutos. Teoksessa *Kunnallistaloudellinen tutkimus – Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet*, toim. Anttiroiko, Ari-Pekka. Tampereen yliopisto, Tampere.

Modell, Sven 2004. Performance Measurement Myths in the Public Sector: A Research Note. *Financial Accountability & Management*, 20 (1), 39–55.

Moll, Jodie & Humphrey Christopher 2007. Management accounting and accountants in the public sector: the challenges presented by public-private partnerships. Teoksessa *Issues in Management Accounting*, toim. Hopper, Trevor & Northcott, Deryl & Scapens Robert. Pearson Education Limited, Dorset.

Myllyntaus, Oiva 2002. *Kuntatalouden ohjaus – Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia*. Hakapaino Oy, Helsinki.

Myllyntaus, Oiva 1993. Kuntien taloussuunnittelun ja talouden ohjauksen uudistaminen. Teoksessa *Kunnallistaloudellinen tutkimus – Menneisyys, nykyisyys ja tulevaisuuden haasteet*, toim. Anttiroiko, Ari-Pekka. Tampereen yliopisto, Tampere.

Nettobudjetointi – Virastojen uuden rahoitusmuodon arviointia 1997. Valtiontalouden tarkastusviraston raportti.

Näsi, Salme 1999. *Criteria for Choosing a Business Accounting Model in the Finnish Public Sector*. Jyväskylän yliopisto, Jyväskylä.

Näsi, Salme & Hokkanen, Arja & Latvanen, Jaana 2001. *Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä*. Jyväskylän yliopisto taloustieteiden tiedekunta julkaisuja, Jyväskylä.

Ojanne, Teemu 2007. *Kehitystä ihmisen ehdoilla – Espoon kaupungin työväenopisto 50 vuotta*. Lönnberg Print, Helsinki.

Page, Stephen 2005. What's New about the New Public Management? Administrative Change in the Human Services. *Public Administration Review*, vol. 65 (6), 713–727.

Parry, Richard & Hood, Christopher & James, Oliver 1997. Reinventing the treasury: Economic Rationalism or an Econocrat's Fallacy of Control?. *Public Administration*, 75, 395–415.

Puura, Minna 2007. Vapaa sivistystyö. Kuntatiedon keskus.
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;351;69940. Viitattu 11.10.2010.

Peräkylä, Anssi 2004. Reliability and validity in research based on naturally occurring social interaction. Teoksessa *Qualitative research – Theory, Method and Practise*, toim. Silverman David. Sage Publications Ltd, London.

Scapens, R.W. 1990. Researching Management Accounting: The role of case studies. *British Accounting Review*, 24, 259–281

Schumacher, Gary 2011. Key Factors for Successfully Implementing and Sustaining Quality Improvement in K-12 Education. *Journal for Quality and Participation*, 33 (4), 17–20.

Silverman, D. 2005. *Doing Qualitative Research*, 2nd edition. Sage Publications Ltd, London.

Smith, P. 1988. Assessing competition among local authorities in England and Wales. *Financial Accountability & Management*, 4 (3), 235–251.

Smith, P. 1990. The use of performance indicators in the public sector. *Journal of the Royal Statistical Society A*, 153, 53–72.

Tammi, Jari 2006. *Toimintolaskennan hyödyt ja käyttömahdollisuudet kunnan johtamistyössä*. Tampereen yliopisto paino Oy – Juvenes Print, Tampere.

Tilastokeskus 2011. http://www.stat.fi/tup/suoluk/suoluk_valtiontalous.html. Viitattu 7.4.2011.

United Nations Economic Commission for Africa (UNECA) 2003. *Public Sector Management Reforms in Africa: Lesson Learned*. Eca Documents Reproduction and Distribution Unit, Addis Ababa.

Vaivio, Juhani 2008. Qualitative management accounting research: rationale pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5 (1), 64–86.

Vantaan aikuisopiston vuosikertomus 2009.

Vinnari, Eija M. & Näsi, Salme 2008. Creative Accrual Accounting in the Public Sector: ‘Milking’ Water Utilities to Balance Municipal Budgets and Accounts. *Financial Accountability & Management*, vol. 24 (2), 97–116.

Haastattelut

Hiltunen, Anna 2010. Tiimivastaava, kielet ja kulttuuri, Espoon kaupungin työväenopisto. Espoo. 21.4.2010.

Kattelus, Minna 2010. Tiimivastaava, taiteet, Espoon kaupungin työväenopisto, Espoo. 20.4.2010.

Lang, Tarja 2010. Rehtori, Espoon kaupungin työväenopisto, Espoo. 11.8.2010.

Leppänen, Katriina 2010. Tiimivastaava, käden taidot, Espoon kaupungin työväenopisto. Espoo. 20.4.2010.

Lohikoski, Anna-Liisa 2010. Erityissuunnittelija, Espoon kaupungin työväenopisto. Espoo. 25.5.2010.

Rasskasov, Anne 2010. Erityissuunnittelija, Espoon kaupungin työväenopisto. Espoo. 7.4.2010.

Wiikinkoski, Annukka 2010. Opetuspäällikkö, Espoon kaupungin työväenopisto. Espoo. 10.5.2010.

LIITTEET

Liite 1: Haastattelurunko

1. Mikä on nykyinen asemanne?
2. Mikä on työnkuvanne? Kuinka paljon teillä on alaisia?
3. Kuinka kauan olette työskennellyt työväenopistossa ja nykyisessä tehtävässä?
4. Miten tulojen ja menojen seuranta on järjestetty nykyään? Mitä asioita on seurattu?
5. Miten tulojen ja menojen seuranta toimii nykyään?
6. Miten tulojen ja menojen ennustaminen on järjestetty nykyään?
7. Miten ohjaus ja raportointi on järjestetty nykyään?
8. Miten ohjaus ja raportointi toimivat nykyään?
9. Tukeeko nykyinen seurantamalli johtamista/asioiden hoitamista? Saatteko oikeaa tietoa?
10. Millaista taloudellista tietoa tarvitsisitte?
11. Auttaako nykyinen seuranta keskittymään oikeisiin asioihin?
12. Millä kriteereillä katsotaan oman yksikön suoriutumista?
13. Jos menee hyvin/huonosti, mitä toimenpiteitä se aiheuttaa?
14. Mitä lisäarvoa väliaikatieto tuo/toisi? Mitä tällä tiedolla tehtäisiin/kehitettäisiin?
15. Millaiset mittarit ohjaisivat oikeisiin päätöksiin?
16. Millaisille mittareille olisi suurin tarve?
17. Minkälaisiin päätöksiin tarvitsisi lisää taloudellista informaatiota?
18. Teillä on ollut käytössä balanced scorecard. Miten se on teitä hyödyttänyt?