

# Johdon talousraportointi ja sen kehittäminen oikeusministeriössä

Laskentatoimi  
Maisterin tutkinnon tutkielma  
Kaarina Patrikainen  
2012

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu  
Pro Gradu -tutkielma  
Kaarina Patrikainen

Tiivistelmä  
28. helmikuuta 2012

## JOHDON TALOUSRAPORTOINTI JA SEN KEHITTÄMINEN OIKEUSMINISTERIÖSSÄ TUTKIELMAN TAVOITTEET

Tutkielman tarkoituksena on tutkia oikeusministeriön johdon talousraportointia laadullisella tutkimusotteella. Tavoitteena on analysoida, mitä ja kuinka raportoidaan, miten johto käsittelee talousraportteja ja miten raportit ovat vaikuttaneet toimintaan sekä miten johdon talousraportointia oikeusministeriössä tulisi kehittää. Tutkielmaa varten on tutkittu myös kolmen muun ministeriön johdon talousraportointikäytäntöjä tarkoituksena löytää hyviä käytäntöjä.

### LÄHDEAINEISTO

Tutkimusta varten tehtiin 12 haastattelua kesällä 2010. Haastateltavina olivat oikeusministeriön johtajien ja talousvastaavien lisäksi talousjohtajat kolmesta eri vertailuministeriöstä sekä kaksi virkamiestä valtiovarainministeriöstä. Teemahaastattelujen lisäksi oikeusministeriön sisäinen talousraportointimateriaali, vertailuministeriöstä saatu materiaali sekä osallistuva havainnointi, eli aktiivinen osallistuminen erilaisiin kokouksiin, talousraporttien tekoon ja epävirallinen kommunikointi tutkittavan organisaation sisällä, ovat merkittävä osa tutkimuksen empiiristä aineistoa.

### TULOKSET

Johdon talousraportointi on järjestetty eri ministeriöissä hyvin eri tavoin. Raportoinnin käsittely oli sen sijaan suhteellisen samanlaista ministeriöissä ja kaikki haastatellut totesivat että käsittelyssä, analyysissa ja raporttien hyödyntämisessä on parantamisen varaa. Tutkimuksen päätuloksena saatiin oikeusministeriölle johdon talousraportoinnin kokonaiskuvakaavio sekä löydettiin johdon talousraportoinnin kehittämiseksi kolme päänäkökulmaa. *Raportointikokonaisuuden täydentämisen* tavoitteena on parantaa talousraportoinnin ja talousraporttien kattavuutta suhteessa eri tietotarpeisiin. Raporttien hallintaa kehitetään kuvaamalla ja jäsentämällä johdon talousraportit sekä luomalla menettelytavat raporttien säännölliseksi tuottamiseksi ja käsittelemiseksi. *Yksittäisten raporttien kehittämisessä* pyritään huolehtimaan siitä, että raporttien tietosisältö ja esittämistapa sekä analyysi vastaavat eri käyttötarpeita. Kolmantena päänäkökulmana tuotiin esiin *raporttien jakelun ja saatavuuden parantaminen*.

### AVAINSANAT

Talousraportointi, oikeusministeriö

# Sisällysluettelo

1	Johdanto .....	1
1.1	Motivaatio tutkimukselle.....	1
1.2	Tutkimuksen tavoite ja rajaukset.....	3
1.3	Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen rakenne.....	5
2	Johdon talousraportointi.....	7
2.1	Talousraportoinnin tehtävä.....	9
2.2	Hyvän talousraportoinnin kriteerit.....	12
2.3	Talousraportointiprosessi.....	15
2.4	Talousraportoinnin haasteet.....	24
2.5	Talousraportoinnin kehittäminen.....	27
3	Tutkimuksen toteutus .....	37
3.1	Tutkimusasetelma ja tutkimuksen metodologia .....	37
3.2	Kvalitatiivisen tutkimuksen vaiheet .....	39
4	Tutkimustulokset ja analyysi.....	43
4.1	Oikeusministeriön esittely .....	43
4.2	Johdon talousraportoinnin nykytilan kuvaus.....	45
4.2.1	Raportointijärjestelmät .....	50
4.2.2	Säännöllinen talousraportointi.....	54
4.2.3	Ad hoc –raportointi ja teemakohtaiset erityysraportit.....	61
4.2.4	Yhteenveto .....	66
4.3	Johdon talousraportoinnin käsittely ja vaikutukset toimintaan .....	68
4.3.1	Käsittely .....	68
4.3.2	Vaikutukset toimintaan .....	74
4.3.3	Yhteenveto .....	77
4.4	Johdon talousraportoinnin kehittäminen .....	78
4.4.1	Nykyinen kehittäminen .....	79
4.4.2	Kehitysehdotukset.....	81
5	Yhteenveto ja johtopäätökset .....	90
5.1	Tutkimuksen keskeiset tulokset.....	90
5.2	Tutkimuksen rajoitukset .....	92
5.3	Jatkotutkimuksesta.....	94
	Lähdeluettelo.....	96

Liitteet:

- Liite 1. Lähdemateriaalin etsinnässä käytetyt hakukoneet
- Liite 2. Haastattelujen tiedot
- Liite 3. Haastatteluajan vahvistus ja aineistopyyntö
- Liite 4. Haastattelupyyntö
- Liite 5. Haastattelujen teemarunko
- Liite 6. Oikeusministeriön johdon talousraportoinnin kokonaiskuvakaavio
- Liite 7. Oikeusministeriön hallinnonalan kattava johdon talousraportoinnin vakioraportti
- Liite 8. Uusi kausitoteutumaporttimalli

Kuviot:

- Kuvio 1. Julkishallinnon organisaation vuosikellomalli
- Kuvio 2. Oikeusministeriön vuosisuunnittelukello

Taulukot:

- Taulukko 1. Johdon talousraportointiprosessien peruspiirteet
- Taulukko 2. Johdon talousraportoinnin käsittely

# 1 Johdanto

## 1.1 Motivaatio tutkimukselle

Taloushallinnon maailma on viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana muuttunut täysin. Kirjanpidon, verotuksen sekä rahoitusmarkkinoiden mullistuksen lisäksi myös johdon laskentatoimen maailmassa on kehitetty uusia innovatiivisia ja strategisia mahdollisuuksia tarjoavia toimintatapoja. Taloushallinnon rooli organisaatioiden johtamisessa onkin laajentunut ja syventynyt. Teknologian kehittyminen edesauttaa informaation saatavuutta reaaliajassa ja vaikuttaa strategisiin päätöksiin, budjetointiin sekä prosesseihin organisaatioiden sisällä. (Järvenpää 2000, 63.) Taloustilanteen nopeiden muutosten seuraamisen tarve on osaltaan myös vaikuttanut laskentatoimen roolin muutokseen perinteisestä laskennasta aina organisaation johtamista ja strategista suunnittelua tukevaksi laskentatoimeksi. Talouden ohjaamista tukeva laskentatoimi onkin ollut tutkittu ja kiinnostusta herättävä aihe yksityisellä sektorilla. Johdon talousraportit ovat olennainen osa nykyaikaista johdon laskentatoimea ja tarjoavat tutkimukselle monipuolisen ja loppumattoman tutkimuskentän.

Myös valtionhallinnossa muutospaineet ovat olleet kovat ja vertaistietoa kaivataan. Tämä tutkimus sai alkunsa oikeusministeriön (OM) tarpeesta selvittää johdon talousraportointikäytännöt ja niiden kehittymismahdollisuudet. Toimeksiantajaorganisaation tarve kehittää johdon talousraportointia pohjautuu myös ministeriön hallinnonalan nopean kehittymisen synnyttämään uudenlaiseen tietotarpeeseen. Oikeusministeriössä laskentatoimen kehittämistarve kohdistuu toisaalta oikeusministeriön toiminnan vastuunalaisuuden ja tilivelvollisuuden toteutumiseen ja toisaalta tulosohjausta ja -johtamista tukevien seuranta- ja raportointimenetelmien luomiseen. Vastuunalaisuudella ja tilivelvollisuudella tarkoitetaan tässä yhteydessä viranomaiselle kuuluvaa velvoitetta selvittää ja esittää oikeat ja riittävät tiedot julkisten varojen käytöstä. Toiminnan kehittämisessä ja tulosohjauksessa huomio pyritään suuntaamaan mahdollisimman optimaaliseen taloudellisten ja henkisten voimavarojen käyttöön. Taloudellisten voimavarojen niukkuus edellyttää oikeiden asioiden tekemistä, resurssien tarkoituksenmukaista käyttöä sekä tarvetta asettaa eri asiat tärkeysjärjestykseen. (Oikeusministeriö 2010a.)

Oikeusministeriön toimintastrategiassa vuosille 2010–2015 linjataan, että oikeusministeriön vastuualueen ydin valtioneuvostossa on huolehtia oikeusjärjestelmän toimivuudesta. Tähän tehtävään kuuluu arvioida oikeusvaltion ja sen eri osien toimivuutta ja toiminnan kehittämistarpeita, huolehtia hallinnonalan viranomaisten resursseista ja muista toimintaedellytyksistä sekä pitää huolta siitä, että resursseja käytetään vaikuttavasti ja järkevästi. Talousraportoinnin kehittäminen parantaa resurssien käytön seuraamista, suunnittelua ja tarkoituksenmukaisuutta. Oikeusvaltion toimivuudesta huolehtiminen edellyttää, että ministeriöllä ja hallinnonalalla on riittävät ja tehokkaasti käytetyt sekä oikein kohdennetut taloudelliset voimavarat sekä toimivat ohjausvälineet. (Oikeusministeriö 2010b.)

Oikeusministeriö on käynyt viime vuosien aikana läpi monenlaisia organisaatiomuutoksia ja toimintaympäristö tulee jatkossakin muuttumaan, jolloin organisaation talousraportoinnin nykyiset menetelmät on syytä tutkia, jotta ministeriö pystyy tulevaisuudessa takaamaan riittävän pätevän informaation tuottamisen ja jakelun. Oikeusministeriön hallinnonalalla on tarkoitus vuonna 2015 ottaa käyttöön valtion yhteinen talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmä, joka sisältänee työajanseurantaa ja sisäistä laskentaa koskevat ratkaisut (Kiekuhanke). Uuden järjestelmän myötä myös talousraportointiin käytettävät sovellukset saattavat osittain vaihtua ja lähdeaineiston muoto muuttua. Jotta vaihdos uuteen yhteiseen järjestelmään onnistuu hallinnonalalla tehokkaasti ja oikeusministeriö pystyy antamaan muutokseen oman panoksensa, oikeusministeriöllä on tärkeää olla mahdollisimman hyvä kokonaiskuva talousraportoinnin nykytilasta ennen uuteen järjestelmään siirtymistä. (Valtiokonttori 2009.)

Vuonna 2009 Valtiontalouden tarkastusvirasto tarkasti oikeusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmän ja totesi raportissaan, että ”tarkastuksen perusteella oikeusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä ei onnistu kytkemään eduskunnan hallinnonalalle myöntämiä määrärahoja riittävän hyvin ja läpinäkyvästi toiminnan tuloksellisuuteen”. Myös tästä käy ilmi, että oikeusministeriön ohjausjärjestelmän käyttämien johdon talousraportoinnin kehittäminen on tärkeää. (VTV 2009a.)

Talousraportoinnin kehittäminen on ollut jo vuodesta 2007 oikeusministeriön talousyksikön tulostavoitteissa ja 2010 tulostavoitteena oikeusministeriön talousyksiköllä oli talousraportoinnin kokonaiskuvauksen valmistelu, talousraportointiprosessin dokumentointi ja valmiin muistion jakelu ja asiasta tiedottaminen hallinnonalan virastoille (Oikeusministeriö

2010c). Tässä pro gradu -tutkielmassa tutkimuskohteena oleva johdon talousraportointi on suoraan vastaus yllä olevan tavoitteen laaja-alaisempaan selvittämiseen.

## **1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset**

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten johdon talousraportointi tällä hetkellä toteutetaan oikeusministeriössä ja miten sitä tulisi kehittää. Talousraportoinnilla ei tässä tutkimuksessa tarkoiteta ulkoisen laskentatoimen tarpeita varten tuotettua taloudellista raportointia (financial accounting) vaan organisaation sisäistä johdon laskentatoimen tuottamaa talousraportointia (management accounting). Raportoinnin tämän hetkinen toteuttaminen jakaantuu alakysymyksiksi:

1. Mitä ja kuinka raportoidaan?
2. Miten johto käsittelee talousraportteja ja miten raportit ovat vaikuttaneet toimintaan?

Raportoinnin kehittämistä tutkittaessa tarkastellaan oikeusministeriön nykytilan analysoinnin lisäksi myös johdon talousraportointia eri ministeriöissä tarkoituksena saada hyödyllistä vertailutietoa ja löytää uusia hyviä käytäntöjä. Raportoinnin kehittämisestä muodostuu kolmas tutkimuskysymys:

3. Miten johdon talousraportointia oikeusministeriössä tulisi kehittää?

Vertailuministeriöitä ovat sisäasianministeriö (SM), valtiovarainministeriö (VM) sekä ulkoasianministeriö (UM). Vertailuministeriöiden valinnasta on kerrottu tarkemmin luvussa 3.2. Kehittämismahdollisuuksia tutkittaessa otetaan huomioon myös käyttäjien näkökulma ja oikeusministeriön johdon tietotarpeet sekä valtioneuvoston controllerin sekä valtiovarainministeriössä toimivan oikeusministeriön sektorihenkilön näkemykset johdon talousraportoinnin olennaisista ulottuvuuksista. Kehittämismahdollisuuksia tutkittaessa ei niinkään keskitytä yksittäisten raporttien kehittämiseen, vaan raportointikokonaisuuteen, sen jäsentämiseen ja kehittämiseen. Tutkimus tehdään toimeksiantona oikeusministeriölle ja on tarkoitettu ensisijaisesti oikeusministeriön käyttöön, mutta on myös laajemmin hallinnonalan, vertailuun käytettyjen ministeriöiden sekä valtioneuvoston käytettävissä.

Talousraportoinnista ei ole aikaisemmin tehty oikeusministeriössä yhtenäistä kuvausta ja julkaisutapoja ei ole määritelty ja näitä kahta ulottuvuutta pyritään tässä raportissa systemaattisesti tarkastelemaan. Talousraportointia tapahtuu monella tasolla aina ylimmästä johdosta sektorijohtoon ja virastotasolle. Tässä raportissa keskitytään ministeriön johtoryhmässä ja osastopäällikkökokouksissa käsiteltävään talousraportointiin ja rajataan muu yleinen raportointi sekä raportointi muilla johtotasoilla pois. Tutkimuksessa keskitytään ensisijaisesti ministeriön talousyksikössä tehtyyn johdon talousraportointiin, jolla tarkoitetaan seuraavia aihealueita koskien koko hallinnon alaa:

1. Johdon foorumeiden säännölliset talousraportit, esimerkiksi:
  - Määrärahasuranta, menojen kertyminen, määrärahojen riittävyys ja tilinpäätösennusteet (esim. osavuosi- tai puolivuotiskatsaus)
  - Talousarvio- ja lisätalousarvioehdotusten taustalaskelmat
  - Hallinnon alan virastojen tulosohjauksessa käytettävät talousraportit
  - Pitkän aikavälin kehitystarkastelut
  
2. Epäsäännöllistä ja tilanteesta johtuva talousraportointi, esimerkiksi:
  - Teema- tai tilannekohtainen taloustieto (tietohallinto, hankintatoimi, matkustusmenot ja toimitilamenot ym.)
  - Henkilötyövuosi- ja palkkaraportointi

Tässä tutkimuksessa on pyritty kartoittamaan, minkälaista talousinformaatiota oikeusministeriön johto yleensä käyttää työssään ja miten se tuotetaan. Lisäksi selvitettiin, miten oikeusministeriön johdon käytössä olevat talousraportit vastaavat johdon tietotarpeisiin ja minkälaisia kehittämistarpeita oikeusministeriön talousraportoinnissa nähdään johtamisen kannalta olevan. Johdon talousraporttien käyttöä ja johdon tietotarpeita lähestytään tässä tutkimuksessa hyvin käytännönläheisesti. Pyrkimyksenä on luoda kuvaa siitä todellisuudesta, jossa johdon talousraportointia oikeusministeriössä toteutetaan, ja nostaa esiin kehitysmahdollisuuksia, joita siihen liittyy.

Tutkimuksen teoriaosan tavoitteena on selvittää, mitkä ovat valtionhallinnon johdon talousraportointiin liittyvät ydinasiat ja kysymykset sekä miksi ja millä tavoin juuri ne seikat ovat tärkeitä. Teoriaosa muodostuu kirjallisuuskatsauksesta, jossa käydään läpi johdon talousraportoinnista tehty tieteellinen tutkimus sekä muut olennaiset ja aiheeseen liittyvät



lähdeaineistot. Tämän tutkimuksen viitekehyksessä ei käsitellä johtamisen teoriaa eikä myöskään valtionhallinnon ohjauksen ja johtamisjärjestelmiä tarkemmin, koska tarkoituksena on keskittyä johdon talousraportoinnin käytännön toteutukseen.

Tutkimuksessa oikeusministeriön johdolla viitataan oikeusministeriön johtoryhmään, johon kuuluvat oikeusministeri, kansliapäällikkö, osastopäälliköt, lainvalmisteluosaston rikos- ja prosessioikeuden yksikön päällikkö, erillisyyksiköiden päälliköt lukuun ottamatta sisäisen tarkastuksen yksikön päällikköä sekä ministerin erityisavustajat. Tutkimuksen ulkopuolelle on pääosin rajattu aiheen poliittinen ulottuvuus, koska opinnäytetyön tarkoituksena on olla toiminnan määrittelemisen ja kehittämisen konkreettisenä tukena. Koska tutkimuksen painopiste on johdon talousraportoinnin yleisessä kehittämisessä ja yleisempiä suuntaviivoja hahmottavien suositusten antamisessa, myöskään tietoteknisiin ratkaisuihin ei tulla antamaan ehdotuksia.

### **1.3 Tutkimusmenetelmä ja tutkimuksen rakenne**

Tutkimusmenetelmäksi on tässä tutkimuksessa valittu kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä, koska tarkastelun kohteena on oikeusministeriön johdon talousraportoinnin nykytila ja kehitysmahdollisuudet. Tutkimus on muodoltaan kuvaileva ja arvioiva. Aineisto kerätään havainnoimalla, kirjallisen materiaalin sekä teemahaastattelujen avulla. Tutkimusmenetelmän valinnasta kerrotaan tarkemmin luvussa 3.1.

Koska käsite johdon talousraportoinnista on tässä tutkimuksessa tapauskohtaisesti määritelty, ei kirjallisuudesta löydy suoraan tähän määrittelyyn sopivia nykytilan arviointia koskevia yhtenäisen joukon muodostavia tutkimustuloksia tai teoreettista pohdiskelua. Käsitteen tarkoittamalla talousraportoinnilla on kuitenkin niin paljon yhtäläisyyksiä yritysten johdon talousraportoinnin, johdon tietojärjestelmien sekä päätöksenteon tukijärjestelmien kanssa, että voidaan pitää riittävän perusteltuna niiden nykytilan arviota koskevien tutkimusten käyttöä myös tämän tutkimuksen pohjana.

Kirjallisen aineiston avulla on kartoitettu tutkimuksen viitekehystä ja taustaa sekä selvitetty johdon talousraportoinnin lähtökohtia ja menetelmiä. Kirjallinen aineisto toimii myös tutkimuksen teoreettisena viitekehysnä johdon talousraportoinnin puitteissa. Lähdeaineistona on käytetty sekä kotimaisia että kansainvälisiä tutkimuksia, jotta

kokonaiskuva tutkimusaiheen yleiskehityksestä maailmalla ja Suomessa olisi mahdollisimman hyvä.

Empiirisessä osassa pyritään kirjallisen aineiston sekä havainnoinnin, oikeusministeriön sisäisen materiaalin sekä haastattelujen avulla kartoittamaan johdon talousraportointiprosessia sekä johdon talousraportoinnin kehitysnäkökulmia. Haastattelumenetelmänä käytettiin puolistrukturoitua teemahaastattelua ja aineiston analyysi tehtiin laadullisin menetelmin. Kvalitatiivisen tutkimuksen vaiheet käydään tarkemmin läpi kappaleessa 3.2.

Tutkimus etenee siten, että kirjallisuuskatsauksessa käydään läpi tieteellistä lähdeaineistoa ja keskustelua aiheesta sekä kotimaassa että kansainvälisesti. Sen jälkeen tulee empiirinen osuus, jossa käydään läpi tutkimuksen metodologia ja siirrytään esittelemään tuloksia. Lopuksi esitetään tutkimuksen kannalta olennaisimmat johtopäätökset, tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset.

## 2 Johdon talousraportointi

Tutkimuksen teoriaosa koostuu kirjallisuuskatsauksesta ja sen tavoitteena on käsitellä johdon talousraportointiin liittyvää kirjallisuutta. Aluksi käydään läpi kirjallisuuskatsauksessa käsiteltävän lähdemateriaalin taustoja ja sen jälkeen siirrytään käsittelemään johdon talousraportointia ja sen tarkoitusta. Sitten tarkastellaan talousraportointiprosessia, hyvän raportoinnin kriteerejä, raportoinnin haasteita sekä talousraportoinnin mahdollisia kehityssuuntauksia kirjallisuuden näkökulmasta.

Johdon laskentatoimen kehitys on ollut valtaosin empiirinen ilmiö, jonka edistys on tapahtunut ensisijaisesti yritysmaailmassa ja teoreettinen rakentamistyö on jäänyt hieman jälkeen. Tulevaisuudessa teoreettinen työ aiheesta tulee kuitenkin tuottamaan huomattavia innovaatioita, jolloin akateeminen tutkimus pystyy paremmin tukemaan käytännön kehitystyötä. (Laitinen 2003, 461.) Aikaisemmassa kirjallisuudessa on eniten keskitytty johdon laskentatoimeen yrityksissä, mutta tutkimusta löytyy myös valtionhallinnosta.

Samuel ym. (2009, 1304) tekivät katsauksen 12 merkittävään laskentatoimen aikakausjulkaisuun ja kävivät läpi kaikki Yhdysvaltain julkisen hallinnon johdon laskentatoimesta kirjoitetut artikkelit vuosina 2000–2007. Julkaistujen artikkelien määrä oli äärimmäisen alhainen, vain 1,5 % artikkeleista koski julkisen hallinnon johdon laskentatoimea. Näistäkin suurin osa käsiteli terveydenhoitoalaa. Johtopäätöksenä Samuel ym. (2009, 1305) valittavat, että julkinen sektori ei juuri kiinnosta laskentatoimen tutkijoita, vaikka sen suuri koko, yhteiskunnallinen merkitys sekä siihen viime aikoina kohdistuneet laajat uudistukset sitä voisivatkin edellyttää. Sama kiinnostuksen puute on todettu myös muissa tutkimuksissa (Chan 1987, Broadbent & Guthrie 1992 ja Broadbent 1999). Tutkimuksissa on todettu myös, että tieteelliset aikakausjulkaisut eivät välttämättä ole edes kiinnostuneita julkaisemaan tieteellistä tutkimusta julkisesta sektorista (Lowensohn & Samuelson 2006). Julkisen sektorin laskentatoimen tutkimuksia (engl. PSAR) julkaistaan kansainvälisesti lähinnä siihen erikoistuneissa lehdissä, kun taas huippulehdissä, kuten *Accounting, Organisations and Society (AOS)* tämän tyyppin tutkimusten julkaiseminen on harvinaista. (Samuel ym. 2009, 1299.)

Tätä kirjallisuuskatsausta varten on etsitty tutkimuksia, kirjoja, oppikirjoja sekä lehtiartikkeleita useasta eri lähteestä. Pääosin on pyritty käyttämään uutta, enintään 10 vuotta

vanhaa lähdemateriaalia. Johdon talousraportointi tai ”management reporting” termejä käyttäen ei löytynyt yhtään tieteellistä tutkimusta. Sen sijaan tutkimusaiheen eri osa-alueista on tehty tutkimusta sekä myös useita pro gradu – opinnäytetöitä ja diplomitöitä (esim. Rönn 2000, Räihä 2002, Hyttinen 2003 ja Nikkola 2005). Valtionhallinnon omia tutkimuksia ja selvityksiä löytyi myös. Eniten mielenkiintoisia tieteellisiä artikkeleita löytyi käyttämällä yhdistelmänä hakusanoja ”julkinen sektori” ja ”johdon laskentatoimi”. Näillä hakusanoilla löytyivät myös suurin osa käyttämistäni lähdekirjoista sekä suurin osa viitatuista valtionhallinnon selvityksistä. Muita hyviä hakusanoja olivat ”sisäinen laskenta”, ”sisäinen raportointi” tai pelkkä ”talousraportointi”. Lähdemateriaalin etsinnässä käytettiin 14 eri hakukonetta (LIITE 1). SSRN:stä on tutkimusta varten katsottu uusimpia työpapereita tutkimusartikkeleista, joita ei ole vielä julkaistu. Sieltä löytyi muutamia hyvin lähelle tämän tutkimuksen aihetta osuvia uusia työpapereita, joten näyttäisi siltä, että tiedeyhteisön kiinnostus julkishallinnon johdon laskentatoimeen on heräämässä.

Tässä tutkimuksessa on käytetty hyväksi myös paljon ulkomaalaisia lähteitä. Kirjallisuuskatsauksessa käytetty ulkomainen lähdemateriaali on useimmiten Englannista tai Yhdysvalloista. Kirjallisuuskatsausta varten on tutkittu myös neljän suurimman tilintarkastusyhtiön (PwC, EY, Deloitte, KPMG) tekemiä tutkimuksia ja julkaisuja julkisen hallinnon johdon laskentatoimen saralta. Vaikka kaikissa yhtiöissä onkin julkisen sektorin tutkimuskeskus, hyvin vähän johdon laskentatoimen tutkimusta valtionhallinnosta löytyi. Ainoastaan Deloitte käyttää yhdessä melko uudessa selvityksessään käsitettä ”Management Reporting” juuri samassa merkityksessä kuin tässä tutkimuksessa (Deloitte 2008). Deloitteen tutkimuksesta lisää luvussa 2.3.

Kirjallisuuskatsauksessa on käyty läpi myös Valtiokonttorin (2007) toteuttamaa SUESI-selvitystä sekä KuntaSuomi 2004 – tutkimuskokonaisuutta (Kuntaliitto 2010). SUESI-selvityksessä pyrittiin kartoittamaan suunnittelun ja seurannan nykytilannetta valtionhallinnossa sekä edellytyksiä yhteisen suunnittelu- ja seurantaratkaisun toteuttamisesta valtiolle. Selvityksen aiheen koskettaessa näin läheisesti tätä tutkimusta, sen tuloksia käydään läpi kirjallisuuskatsauksen eri osioissa soveltuvin osin. (Valtiokonttori 2007, 10–11.) KuntaSuomi 2004 – tutkimusohjelma taas oli Kuntaliiton vetämä tutkimuskokonaisuus, jossa analysoitiin systemaattisesti ja vertailukelpoisesti kuntien kehitystä ajanjaksolla 1995–2004. Yksi hankkeen tutkimusmoduuleista oli kunnan talousjohtamisen tutkimus ja moduulin puitteissa julkaistiin kaksi tämän tutkimuksen kannalta mielenkiintoista tutkimusta

talousjohtamisesta: "Kuntalaki muuttui - entä käytännön talousjohtaminen" (Kallio ym. 2000) sekä "Talousjohtamisen kehityspolkuja" (Kallio ym. 2005).

New Public Management (NPM) -kehityssuuntaus on ollut 1980-luvun alusta alkaen kantava voima suuressa osassa valtionhallinnon tehostamisprojekteja ja se on johtanut prosessien ja rakenteiden tarkasteluun monessa julkisen sektorin organisaatiossa, jotta taloudellisuuden, tehokkuuden ja tuloksellisuuden periaatteita noudatettaisiin (Arnaboldi ym. 2004). NPM-suuntausta on tutkittu paljon (Hood 1991, Hood 1995, Pollitt & Boucaert 2000, Gruening 2001, Pollitt & Boucaert 2001, Chow ym. 2005, Gunthrie ym. 2005 ja Kurunmäki 2009). Van Heldenin (2005) mukaan tieteellisestä tutkimuksesta puuttuvat kuitenkin julkisen sektorin omaan käyttöön kehitetyt teoriat, tutkimukset yleensä keskittyvät jonkin tietyn johdon laskentatoimen teknisten innovaatioiden käyttöön ja niiden tuloksia voi harvoin suoraan hyödyntää julkisella sektorilla käytännössä (esim. Summa 1995). Van Helden (2005) kirjoittaa myös, että julkisen sektorin johdon laskentatoimen tutkimus on usein melko eriytynyt julkisen sektorin muusta tutkimuksesta.

Yksityisen sektorin liiketaloudellisten tekniikoiden ja muiden innovaatioiden käyttöönotto on yksi merkittävimmistä elementeistä, johon New Public Management-suuntaus on johtanut julkisella sektorilla (Arnaboldi ym. 2004). Heiskasen ym. (2009, 13) mukaan julkista ja yksityistä sektoria pyritään eri tavoin lähentämään toisiinsa niin toiminnallisesti kuin myös erilaisissa hallinnollisissa ratkaisuissa. Tämä koskee myös laskentatoimea eikä vain Suomen tasolla vaan maailmanlaajuisesti. Suomessa uudistukset ovat Näsin ja ym. (2001, 9) mukaan konkretisoituneet juuri mm. tulosohjauksen, yksityistämisen sekä budjetoinnin ja laskentatoimen uudistusten muodossa. Näin ollen tämän tutkimuksen kirjallisuuskatsauksessa käsitellään jonkin verran myös yksityisen sektorin johdon talousraportoinnista kirjoitettua tutkimusta.

## **2.1 Talousraportoinnin tehtävä**

Yritysten laskentatoimi on perinteisesti jaettu ulkoiseen ja sisäiseen laskentaan. Ulkoista laskentaa - kirjanpitoa - pidetään lähinnä omistajia, rahoittajia ja verottajaa varten. Ulkoisen laskennan keskeisenä tehtävänä on tuottaa objektiivista tietoa yrityksen tuloksesta voitonjakoa varten. Sisäisellä laskennalla on monta nimeä, sitä voidaan kutsua myös operatiiviseksi laskennaksi tai johdon laskentatoimeksi. Tämä laskennan osa-alue palvelee juuri kyseisen

organisaation johtamista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 10–14.) Valtion laskentatoimen jako ulkoiseen ja sisäiseen ei ole yhtä yksiselitteinen (Näsi 2001, 6-7).

Meklin puhuu kirjassaan "Valtiontalouden perusteet" (2002, 185–187) sisäisiä tarpeita palvelevasta valtionhallinnon kirjanpidosta, joka palvelee myös välillisesti ulkoista ohjausta. Sisäisen kirjanpidon keskeisenä tehtävänä on tuottaa tietoa tuloksellisuuden arviointia varten. Maksutonta toimintaa harjoittavissa virastoissa ja laitoksissa, tämä tarkoittaa tietojen tuottamista taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden arviointia varten. Maksullista toimintaa harjoittavissa virastoissa ja laitoksissa, sisäinen kirjanpito taas palvelee suoritteiden hinnoittelua. Maksullisessakin toiminnassa tehdään luonnollisesti myös taloudellisuus-, tuottavuus- ja vaikuttavuusvertailuja parhaiden vaihtoehtojen löytämiseksi.

Pöllä ja Etelälahti (2002) ovat sitä mieltä, että valtion laskentatoimi on syntynyt ja kehittynyt tulosohjauksen aikana 1990-luvulla. Aikaisemmin laskentatoimi oli hallinnollista kirjanpitoa, jonka tehtävänä oli määrärahojen käytön seuranta. Heidän mukaansa virastojen muu laskentatoimi sisältää sekä sisäisen kirjanpidon että viraston ulkoisia sidosryhmiä varten laadittavat laskelmat kuten kustannusvastaavuuslaskelmat ja tuloksellisuustunnusluvut, mutta myös viraston omaa johtamista palvelevan muun laskentatoimen sekä määrämuotoisten raporttien lisäksi laadittavat raportit ja laskelmat. Sisäisen laskentatoimen hyödyt valtionhallinnossa ovat juuri siinä, että sen tuottamien tietojen avulla voidaan analysoida niitä syy- ja seuraussuhteita, jotka ovat johtaneet esimerkiksi tuloslaskelman mukaiseen tulokseen. Yleisesti voisi todeta, että sisäisen laskennan tehtävänä on osoittaa ulkoisen laskennan raporttien mukaisten tulosten ja muiden, erityisesti näitä tuloksia selittävien mittarien tai tunnuslukujen arvojen muodostuminen. Olennaista on se, että sisäinen laskenta paljastaisi ne kohteet, joihin vaikuttamalla myös tuloksiin voidaan vaikuttaa. (Pöllä & Etelälahti 2002, 88–90, 134, 244–245.)

Valtion suunnittelussa ja seurannassa on veloitteena, että hallinnonalojen ja virastojen sisäinen laskenta on järjestetty suunnittelutyötä, oikeiden ja riittävien tietojen raportointia sekä kustannustietoisuuden parantamista tukevalla tavalla (Valtiokonttori 2007, 14). Virastojen muun laskentatoimen järjestämiselle on asetettu vaatimuksia myös seuraavissa säädöksissä:

1 talousarviolaki 16 §

2 talousarvioasetus 55 § (Valtiovarainministeriö 2005.)

Tiivistettynä säädöksissä todetaan, että viraston tulee seurata toimintansa kustannuksia, sen hallinnassa olevan omaisuuden tuottoa ja toiminnalle asetettujen tavoitteiden toteutumista samoin kuin tuotettujen suoritteiden määrää, laatua, kustannuksia ja maksullisuuden toiminnan kannattavuutta. Lisäksi viraston muun laskentatoimen tulee tuottaa sisäisen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät tiedot. Säädöksiin määrätyn, viraston muun laskentatoimen harjoittaminen palvelee ensisijaisesti ulkoisen laskennan tarpeita. Sen sijaan viraston tai ministeriön johdon laskentatoiminta, eli omaa johtamista tukevan laskentatoimen toteuttamisesta, ei ole viime aikoina ohjein, määräyksin tai säädöksinkään tuettu, vaan sen kehittäminen on jäänyt virastojen itsensä varaan. Viime vuosien aikana lisäksi virastojen taloushallinnon resurssit ovat sitoutuneet mm. kirjanpituudistuksen ja palvelukeskusuudistuksen käyttöönottamisen toteuttamiseen. Siten virastojen johdon laskentatoimen toteuttamisessa on varsin suuria eroja, jotka riippuvat tietenkin virastojen toiminnasta, sen laajuudesta sekä käytettävissä olevista laskentatoimen resursseista. (Pöllä & Etelälähti 2002, 245–261.)

Malmin ym. (2001) tutkimuksessa taloudellinen raportointi nousi talousjohtamisen tärkeimmäksi tehtäväksi. Raportoinnin avulla voidaan suunnitella, seurata ja toteuttaa tehokkaasti organisaation toimintaa ja taloutta. Tapoja raportoida on varmasti yhtä paljon kuin on yrityksiä ja organisaatioitakin. Keskeistä johdon talousraportoinnin toimivuudelle on, että oikeat henkilöt saavat oikeata talousinformaatiota oikeaan aikaan. On olennaista, että talousraportit vastaavat johdon tarpeisiin. Liian usein talousraportteja tehdään siitä informaatiosta, mitä on saatavilla sen sijaan, että mietittäisiin, onko se olennaista päätöksenteon kannalta. (Axson 2010, 135.)

Alhola ja Lauslahti (2005, 173) toteavat, että raportoinnissa on eri aikaulottuvuuksia, koska johtaminen ei ole pelkkää tulevaisuuden johtamista ilman historiaa. Raportoinnin tulee antaa monipuolinen kuva niin, että analysoidaan historiaa, nykyisyyttä ja tulevaa jatkumona. Raportoinnin tulee myös auttaa reagoimaan riittävän ajoissa ja ennakoimaan tulevaisuutta sekä antaa edellä mainittujen pohjalta johtopäätöksiä tulevaisuuden rakentamiseksi. Partasen (2007, 19) mukaan sisäisestä talousviestinnästä tulee syntyä arvoa. Talousjohtamisen arvонуomistehtävät keskittyvät erityisesti strategioiden ja pitkän tähtäyksen suunnittelun tukemiseen, resurssien allokointiin ja operatiivisen päätöksenteon ohjaukseen, kustannusjohtamiseen ja -hallintaan sekä toiminnan ohjaamiseen ja suoritusmittaukseen. Mendoza ja Bescos (2001, 257–258) painottavat hyödyllisen informaation tuottamista, jonka

avulla analysoidaan tilanteita, tunnistetaan tarkoituksenmukaiset toimenpiteet tavoitteisiin pääsemiseksi, laaditaan suunnitelmia sekä seurataan niiden toteutumista. Myös Hall (2010) on tutkinut äskettäin sitä, miten ja miksi johtajat käyttävät laskentatoimen tuottamaa informaatiota työssään. Pääsääntöisesti he käyttävät sitä kehittääkseen tuntemustaan työympäristöstään, kuitenkin osana laajempaa tietotarvetta. Laskentatoimen tuottama tieto on Hallin mielestä tarpeen kommunikoida pikemminkin suullisesti puhumalla kuin kirjallisten muistioiden ja raporttien avulla, koska näin myös johtajat kommunikoivat keskenään.

Yhä tiukkenevassa määrärahatilanteessa valtionhallinnon organisaatioiden kyky järjestää sisäinen laskenta todella toiminnan johtamista palvelevaksi tulee korostumaan. Kustannuksia ja tuloksia vertailemalla voitaisiin löytää perusteita esimerkiksi sille, millaisista toiminnoista voitaisiin tinkiä luopumatta palvelutasosta tai heikentämällä sitä mahdollisimman vähän. Ensisijaisille painopistealueille sitten suunnataan muita suurempi osuus määrärahoista ja asetetaan muita vaativammat tavoitteet. Nämä painoarvot on myös tuotava julki organisaation sisällä. Jos sisäinen laskenta ei tue tätä päätösprosessia, joutuu viraston johto tekemään toimintaa suuntaavat päätöksensä muilla perusteilla. Sisäisen laskentatoimen tulisi parhaimmillaan keskittyä toiminnan kannalta olennaisiin menestystekijöihin, niiden välisiin syy-seuraus-suhteisiin sekä suhteita selittäviin tekijöihin ja niissä tapahtuvien muutosten mittaamiseen. Tärkeintä olisi, että johdon laskentatoimen avulla voitaisiin määritellä sekä toiminnassa onnistuminen että jäljittää toiminnassa tapahtuneet muutokset ja niiden vaikutukset toiminnan tuloksellisuuteen. Yleisesti voidaan todeta, että organisaation koon kasvaessa ja toiminnan laajentuessa myös sen tarpeet omaa toimintaa tukevalle muulle laskentatoimelle kasvavat. (Pöllä & Etelälahti 2002, 258–263.)

## **2.2 Hyvän talousraportoinnin kriteerit**

Jo 80-luvulla kirjoitetun valtiovarainministeriön julkaiseman "Suunnittelu ja seuranta valtionhallinnossa" -kirjan (Valtiovarainministeriö 1981, 82–83) mukaan hyvässä talousraportoinnissa tulee pyrkiä siihen, että se on:

1. vastaanottajan tarpeiden mukaista ja vastualueiden erityispiirteet huomioivaa,
2. ajankohtaista ja tarkkaa,
3. selkeää ja kiinnittää huomion avainalueisiin,
4. vertailukelpoista ja tuo esiin poikkeamat analysointia varten,
5. suunnittelua palvelevaa ja kaikki asianomaiset henkilöt saavuttavaa.



Premchandin (1995, 132–135) mukaan julkishallinnon raportointia ohjaa kahdeksan periaatetta:

1. Laillisuus, joka viittaa vallitseviin säännöksiin ja lakeihin ja niiden noudattamiseen
2. Ymmärrettävyys viittaa raportoinnin selkeyteen ja yksinkertaisuuteen
3. Luotettavuus viittaa objektiivisuuteen ja virheettömyyteen, tietojen tarkkuuteen sekä siihen, että ennusteet ja arviot on erotettu faktoista ja ennustusmenetelmät selitetyt
4. Relevanttius viittaa tiedon olennaisuuteen ja siihen, että raportti perustuu todettuun tietotarpeeseen
5. Vertailtavuus, ajan mutta myös eri hallinnonalojen suhteen
6. Täsmällisyys viittaa tiedon oikea-aikaisuuteen
7. Johdonmukaisuus viittaa raporttien yhdenmukaisuuteen pitkällä tähtäimellä
8. Hyödyllisyys, raporttien pitäisi myötävaikuttaa käyttäjien ymmärrykseen sen hetkisestä ja tulevasta tilanteesta

Nämä kahdeksan periaatetta koskevat sekä taloudellista numeerista tietoa sekä ei-taloudellisia suorituksen mittareita.

Wilkinson ja Cerullo (1997, 681–692) puhuvat samoista periaatteista hieman eri nimillä ja toteavat, että tietosisältö on olennaisin asia raporteilla ja tiedon arvokkuuteen ja näin ollen päätöksen teon järkevyyteen vaikuttavat tiedon ominaisuudet. Heidän mukaan raportoinnin suoma tieto on relevanttia, jos sitä käytetään päätöksentekoprosessissa ja se johtaa toimenpiteisiin. Tavoitteena pitäisi olla kaiken olennaisen informaation tuottaminen johdolle samalla kun epäolennainen ja turha tieto jätetään pois. Raporttien pitää olla mahdollisimman ajan tasalla ja saatavilla nopeasti silloin, kun niitä tarvitaan johdon päätöksenteon tueksi. Toimenpiteistä päättämisen jälkeen saadut talousraportit tilanteesta ovat myöhässä. He korostavat myös raportoinnin ytimekkyyttä, joka tarkoittaa sitä, miten raportoitavan tiedon määrää on raportointiprosessissa valikoidusti supistettu. Selkeyttä voi parantaa esittämällä tiedot usealla eri tavalla, numeroina, graafeina ja tekstinä. Tiedon mitattavuus viittaa tiedon esittämiseen numeroina raporteissa. Yleensä tiedon laatu paranee, jos sen voi esittää jollain tavalla numeerisessa muodossa. (Wilkinson & Cerullo 1997, 681–692.) Uudemmassa kirjallisuudessa hyvän raportoinnin kriteerit ovat melko samat (esim. Jyrkkiö & Riistama 2004 sekä Raudasoja & Johansson 2009). Axsonin (2007, 144–145) mukaan lisäksi nykyisin on tärkeää, että talousraporteissa näkyvät trendit, että ne antavat aikaisen varoituksen

poikkeamista sekä ennustavat tulevaa ja ottavat huomioon asiayhteyden ja toimintaympäristön.

Raudasojan ja Johanssonin (2009, 21–25) mukaan raportoinnissa on tärkeää myös se, että tuotetuilla raporteilla on käyttäjiä, jotka aktiivisesti hakevat tietoa ja lukevat raportteja sekä osaavat tulkita saamaansa tietoa oikein ja reagoida siihen. Tämä asettaa vaateita johtamisjärjestelmälle, koska jos vastuut eivät johtamisjärjestelmässä ole selkeät, eivät raportit tavoita oikeaa käyttäjänsä. Raporttien käyttäjillä tulisikin olla aktiivinen rooli tietotarpeidensa määrittelyssä sekä näkemys siitä, mitä tietoa tarvitsevat johtamistyönsä tueksi. Toisaalta laskentatoimen asiantuntijoidenkin tulee osata tarjota ja markkinoida hallussaan olevaa tietoa sekä osaamista johdon käyttöön. Hyvä, toimiva ja olennaisen tiedon sisältävä seurantaraportti on usein vain yhden sivun kokoinen paperi, joka sisältää graafisia esityksiä tai vaikka "liikennevaloin" kuvauksen siitä missä mennään. Tällaiseen raporttiin jaksaa jokainen paneutua. (Raudasoja & Johansson 2009, 21–25.)

Hyvässä talousraportoinnissa olennaista on myös raporttien käytettävyys. Koska johtoryhmällä on oma keskeinen roolinsa organisaation toiminnan suunnittelussa, seurannassa ja valvonnassa, heidän tulee toimintaansa tukevassa raportoinnissa huomioida:

- Ensisijaisuus verbaalisille tulos-, toiminta- ja kehityssuunnitelmille, koska verbaaliset suunnitelmat kertovat enemmän siitä, mitä tuloksia ja toimenpiteitä, millä perusteilla ja mitä tavoitteita aiotaan saavuttaa ja tehdä.
- Arvioinnissa säännöllisyys ja jämerä reagointi ovat tärkeintä; mittari-, mittaus- ja arviointiongelmien ratkaistavissa.
- Valvonnassa ensisijaista keskittyä välitulostavoitteisiin ja tulosennusteajatteluun, koska niihin voidaan reagoida vielä toimintakauden aikana.
- Välttämättä ei mene ollenkaan hyvin, jos menee niin kuin on suunniteltu ja budjetoitu, koska toimintaympäristö ja olosuhteet voivat muuttua nopeastikin.
- Pelkkä tunnuslukujen ja niiden kehityssuuntien valvonta ei riitä, vaan sen tulee johtaa myös reagointeihin. (Mansukoski ym. 2008, 195–198.)

Jormalaisen (2010, 11–17) selvityksessä ”Sosiaalitoimen johtamisen, hallinnon ja tilastoinnin tietotarpeet” tärkein tieto johtamisen kannalta määrittyi haastatteluissa hyvin usein, ei niinkään sisällön, vaan muodon perusteella. Tärkein ja tavoitelluin tieto on mahdollisimman reaaliaikaista, tiiviisti esitettyä ja jo valmiiksi analysoitua tietoa. Moni haastatelluista näki

ongelmaksi sen, että tietoa tuotetaan suuria määriä, mutta se ei ole välttämättä johtamisen kannalta oikeanlaista tietoa.

### **2.3 Talousraportointiprosessi**

Taloushallinnon kokonaisuus muodostuu useista osaprosesseista, joista raportointiprosessi on yksi. Raportointiprosessi käsittää raporttien muodostamisen sekä niiden jakelun. (Lahti & Salminen 2008, 14–17.) Tässä kappaleessa käydään aluksi läpi talousraportointiprosessia yleisesti, sitten keskitytään eri raporttityyppeihin ja raportointifrekvenssiin. Lopuksi tarkastellaan talousraportointiin liittyvää tietotarvetta sekä raporttien julkaisua ja jakelua.

Raportointiprosessi käyttää kaikissa muissa taloushallinnon prosesseissa olevaa tietoa ja alkaa siitä, mihin muut osaprosessit päättyvät. (Lahti & Salminen 2008, 14–17.) Monimutkainen talousraportointiprosessi yrityksissä sisältää onnistunutta tiedon keräystä, prosessointia ja raportointia seuraavissa kolmessa informaatiotyypissä:

1. Suorituksen raportointi (esimerkiksi liikevaihto, kannattavuus, tuottavuus),
2. Tapauskohtainen raportointi (esimerkiksi uuden tuotteen lanseeraus) ja
3. Analyysi (syy-seuraussuhteet tapahtumien ja suorituksen välillä). (Axson 2007, 131–133.)

Raportointijärjestelmän yhteydessä on otettava kantaa seuraaviin kysymyksiin: tarvittava tieto ja sen lähteet, tiedon luotettavuuden, kattavuuden ja jatkuvuuden varmistaminen, raportointialueet sekä raporttien jakelutavat eri käyttäjille, raporttien tarkempi sisältö, ulkoasu ja ajoitus, raportoinnin liittäminen johtamisjärjestelmään sekä tiedon käsittely ja analysointi eri johtamisfoorumeilla. Tiedot tulisi myös saada helposti ja automaattisesti organisaation tietojärjestelmistä. (Raudasoja & Johansson 2009, 21–25.) Lehtonen (2007, 85–86) toteaa, että tietojen hyväksikäytön mahdollisuudet ratkeavat paljolti rekisteröintivaiheessa, sillä sellaista tietoa on luonnollisesti vaikea käyttää hyväksi, jota ei ole aiemmin järjestelmiin rekisteröity.

Axson (2007, 133) mukaan datan muokkaukseen hyödylliseksi johdon talousinformaatioksi liittyy viisi pääaskelta:

1. Raakadata kerätään eri sisäisistä ja ulkoisista lähteistä, eri järjestelmistä sekä myös manuaalisesti. Olennaista on, että data kerätään kerralla suoraan sen alkulähteestä,

keräysprosessin kaikissa vaiheissa käytetään standardoituja määritelmiä, manuaalinen tiedonkeruu minimoidaan ja että käytetään vain luotettavimpia lähteitä.

2. Data jäsennetään ja luokitellaan mahdollisimman loogisesti.
3. Datan varastoinnista huolehditaan niin, että se on tarvittaessa helposti saatavilla. Varastointiin liittyvät erilaiset turvallisuusasiat sekä varastoinnin optimointi datan käytön frekvenssin ja luonteen mukaisesti.
4. Data muokataan hyödylliseksi informaatioksi käyttäen hyväksi erilaisia työkaluja, kuten laskenta- ja raportointijärjestelmiä ja sovittuja raporttimalleja. Raportit voivat olla perinteisiä paperisia, mutta yhä useammin ne jaetaan sähköisesti. Olennaista on huolehtia myös valmiiden raporttien ja tulosten arkistoinnista jatkokäyttöä ajatellen.
5. Lopuksi pitää varmistaa, että oikeat henkilöt saavat raportit ja että raporttien käyttäjillä on tarvittavat työkalut, taidot ja koulutus raporttien tehokkaaseen hyödyntämiseen. (Axson 2007, 131–153.)

Bagranoff ym. (2010, 221–222) painottavat, että raportit pitäisi aina nimetä selkeästi ja päivätä. Raportin sisältö ja aikajakso, jota se koskee, pitää myös olla selkeästi esillä. Olennaista on myös saada organisaatioissa yhtenäinen ymmärrys talouskäsitteistä ja terminologiasta sisältömäärityksineen. Jos kaikki eivät ymmärrä käsitteitä yhdenmukaisesti, päätöksenteon perusteet ja laatu saattavat heikentyä. Myös virheellisiä johtopäätöksiä saatetaan tehdä. (Alhola & Lauslahti 2005, 10–11.)

Czarnecki (1999, 113–119) kirjoittaa, että kaikki yritykset ja organisaatiot yleensä käyttävät useita raportointimenetelmiä. Raportti voi olla mitä vain yksinkertaisen Excel-taulukon ja monimutkaisen interaktiivisen raportointijärjestelmän välillä. Interaktiivisessa johdon laskentatoimen tietojärjestelmässä yhdistellään kirjanpidon sekä muiden organisaation tietojärjestelmien, kuten tuotannonohjauksen, markkinoinnin, materiaalihallinnon sekä henkilöstöhallinnon tietojärjestelmien tuottamia tietoja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 265–267.) Hovi ym. (2009, 6-7) toteavat lisäksi, että operatiivisissa järjestelmissä on yleensä joukko valmiiksi ohjelmoituja raportteja. Uusien ohjelmoitujen raporttien toteutus on teetettävä ulkopuolella, josta aiheutuu kustannuksia. Valmiiksi ohjelmoitujen raporttien käyttäminen yksinään ei myöskään aina riitä, koska raportointia varten tietoja pitää usein yhdistellä eri järjestelmistä, ja se on vaikeaa ja työlästä. Tehokasta tapahtumankäsittelyä ja laajaa raportointia ja analysointia on siis vaikea sovittaa samaan järjestelmään. Historiatiedoille ei tässä ratkaisussa myöskään ole kunnollista paikkaa. Erittäin yleinen tapa

onkin kehittää yhteenvetoja ja raportteja juuri Excel-taulukkolaskentaohjelmalla. Menetelmässä on etunsa, koska Excel on useimmille tuttu ja tietoa on helppo muokata ja jaella eteenpäin. Suuri ongelma on kuitenkin käsityö ja siitä seuraavat virheriskit. (Hovi ym. 2009, 6-7.)

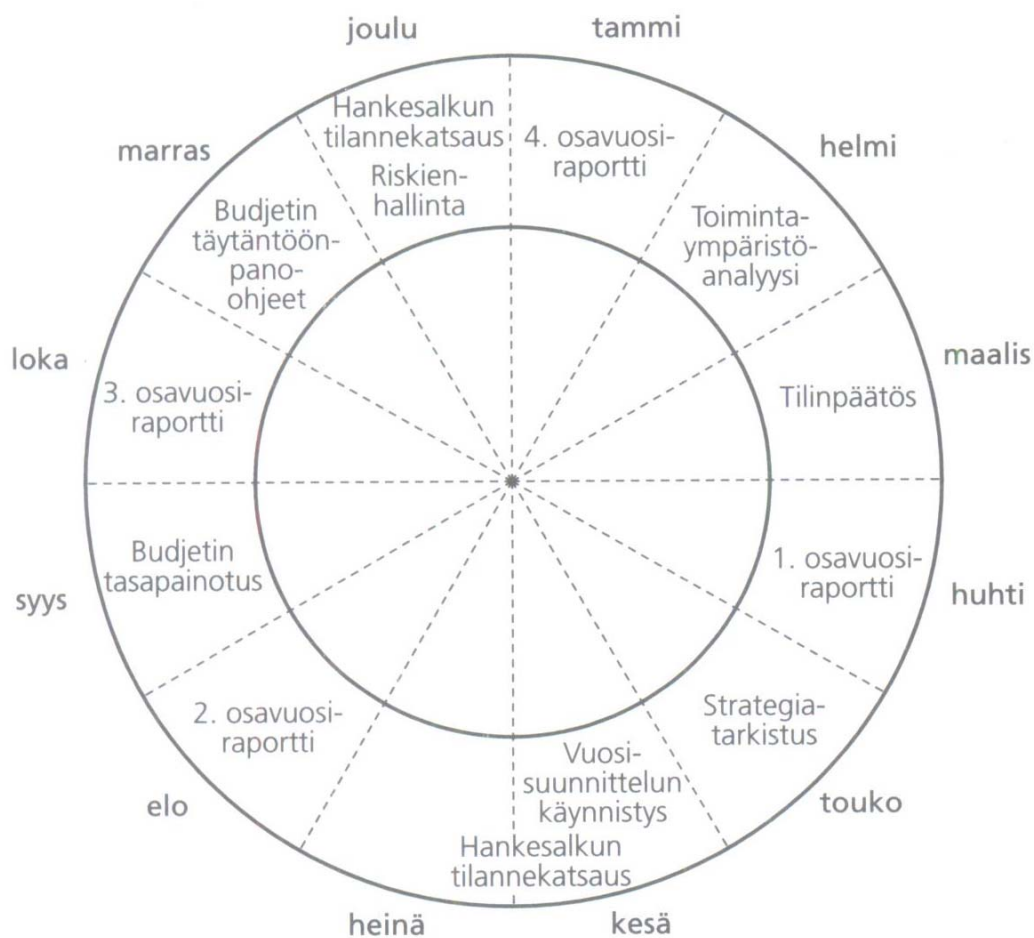
### **Raporttityypit ja raportointifrekvenssi**

Julkishallinnossa johdon talousraportit voivat olla luonteeltaan säännöllisiä ns. rutiiniraportteja, joita tuotetaan organisaation laskentajärjestelmistä jatkuvasti (Raudasoja & Johansson 2009, 21–25). Jyrkkiö ja Riistama (2004, 264–265) kutsuvat säännöllisiä johdon talousraportteja periodi- eli rutiiniraportteiksi. Periodiraportit tehdään säännöllisesti suunnilleen samassa muodossa. Niiden perustana on laskentatoimen rekisteröintivaiheessa valmiiksi ryhmitelty tieto. Periodiraportit ovat useimmiten tarkkailuraportteja, joita käytetään toiminnan ohjaamiseen ja valvontaan. Tarkkailuraportteissa on erotettava selvästi poikkeamat ja muut keskeiset tiedot aineistosta. Periodiraportit pitää pystyä laatimaan nopeasti raporttikauden päätyttyä. Esimerkkejä rutiiniraportteista ovat muun muassa talousarvion ja talousarvion käyttösuunnitelmien kuukausittaiset toteutumisvertailut. Säännöllisiä raportteja ovat myös johdolle laadittavat osavuosikatsaukset, joiden laadinnassa hyödynnetään rutiiniraportteja sekä muista lähteistä kerättyä tietoa. (Raudasoja & Johansson 2009, 21–25.) SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007, 38) mukaan osavuosiraportoinnin informaationa on mm. määrärahojen seurannan lisäksi summatason tietoa toimialan tulostavoitteiden toteutumisesta ja vaikuttavuuskehityksestä.

Periodiraporttien lisäksi on olemassa tilannekohtaisia ad hoc –raportteja, joita laaditaan tarpeen mukaan. Ne ovat yrityksissä usein vaihtoehtolaskelmia, joissa esitetään perusteita päätöksentekoa varten. Näitä raportteja varten joudutaan usein muokkaamaan kirjanpidossa ryhmiteltyjä ja järjestettyjä tietoja. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 264–265.) Bagranoff ym. (2010, 221) puhuvat myös poikkeusraportteista, joita tehdään vain jos tietty taloudellisen tilanteen kehitys poikkeaa suunnitellusta tai ennustetusta. Jos ad hoc -raportteja tehdään organisaatiossa paljon, se voi tarkoittaa, että johdon raportoinnin rakenteet ja välineet eivät ole riittäviä. Ad hoc -raportteja tulisi seurata ja analysoida. Usein toistuvat samanlaiset raporttitarpeet kannattaa huomioida ja tarpeen vaatiessa muodostaa niille valmis raporttipohja

käyttäjän itse ajettavaksi. Muita prosessikohtaisia raportteja ajetaan, kun on tarve selvittää tiettyyn prosessiin liittyviä yksityiskohtaisempia tietoja tai tehdä prosessista yhteenvetoja.

Julkishallinnossa raportointifrekvenssiä kuvataan usein vuosikellon avulla (Kuvio 1), jossa talouden johtaminen näkyy muun muassa seuraavasti: toimintaympäristön muutosten jatkuva seuranta, arviointi ja ennakointi, strateginen suunnittelu ja johtaminen, toiminnan ja talouden vuosisuunnittelu, toiminnan ja talouden seuranta sekä tilanteeseen reagointi, kehittämishankkeiden ja projektien seuranta sekä taloudenhoitoa koskevat yhteiset linjaukset. (Raudasoja & Johansson 2009, 21–25, 172–175.)



Kuvio 1. Julkishallinnon organisaation vuosikellomalli (Raudasoja & Johansson 2009, 173).

Raportit voidaan jakaa myös staattisiin ja dynaamisiin raportteihin. Staattiset raportit ajetaan aina tietyssä formaatissa tietyillä parametreilla, muuttavan tekijän ollessa vain esimerkiksi raportointikuukausi tai seurantadimensio. Dynaamisia raportteja taas tehdään usein

raportointityökaluilla käyttämällä esimerkiksi kuutioiden muodostamista eri muuttujien ja parametrien mukaan. (Lahti & Salminen 2008, 149–153.)

KuntaSuomi 2004 – tutkimusohjelmassa käsiteltiin useiden muiden talousjohtamisen ulottuvuuksien rinnalla myös talousjohtamisen kokemuksia laskentatoimen tulosten raportoinnista, raportoinnin aikavälistä sekä tuotetun informaation tärkeydestä ja riittävydestä. Kyselyn tuloksista ilmeni, että kirjanpidon toteutumaraaportit ovat varsin yleisesti käytössä kunnissa, joskin raporttien tietojen ryhmittelyssä on kuntien välillä suuria eroja. Raportoinnin aikaväli kunnan hallitukselle (joka vastaa ehkä lähinnä ministeriön johtoryhmää) oli keskimäärin joka toinen kuukausi. Raportoinnille on tyypillistä, että alkuvuodesta raportteja otetaan harvemmin ja vuoden viimeisinä kuukausina (loka-joulu) useammin. (Kallio ym. 2005, 59–67.)

Raportointifrekvenssi on organisaatioissa yleensä sidottu kalenteriin ja virallisiin raportointiaikatauluihin eikä todellisiin tietotarpeisiin. Hyvin vähän informaatiota pystytään raportoimaan useammin kuin kerran kuussa, monia asioita raportoidaan paljon harvemmin, neljäsosa- tai puolivuositain. Joissain organisaatioissa raportointiviivettä paikataan erikseen tehtävillä ennusteraporteilla, jotka lisäävät työmäärää entisestään. Kyvyttömyys päästä käsiksi perustaloustietoon nopeasti ja helposti voi vaurioittaa organisaation johdon päätöksentekokykyä. Toisaalta raportoida voidaan liikaakin, jolloin seuraa informaation yliannostus ja pahimmassa tapauksessa organisaation toiminnan lamaantuminen. (Axson 2007, 134–155.)

## **Tietotarve**

Raporteilla on erilaisia käyttäjäryhmiä, jotka eroavat yritysten ja julkisen hallinnon välillä (Riahi-Belkaoui 2004, 195–196). Yrityksissä informaatiotarve lähtee yrityksen omistajien preferensseistä (Laitinen 2003, 124). Tulos on olennaisin tavoite yrityksen toiminnassa ja yrityksen talouden kuntoa ja toiminnan terveyttä kuvaavat kolme avainsanaa ovat kannattavuus, vakavaraisuus sekä maksuvalmius. (Toivola 2010, 224–235.) Julkishallinnossa, jonka toimintaa ei ohjaa kannattavuus, on usein epäselvyyttä tavoitteista ja suoranaiset tavoiteristiriidatkin ovat tavallisia (Karlöf 2004, 158–160).

Raudasojan ja Johanssonin (2009, 21–25) mukaan julkishallinnon esimiehet tarvitsevat muun muassa seuraavanlaisia seuranta- ja raportointitietoja:

- Tulevaisuuden hallinta: asiakastarpeet ja niiden kehittyminen (asiakkaiden määrä, kysynnän määrä) sekä tuotantopanosten saatavuus ja hinta (työvoima- ja muiden kustannusten kehitys).
- Aikaansaannokset: tuotantoprosessin toiminta (läpimenoajat, jonotusajat, käsiteltyjen asioiden määrä, toiminta-aste/kapasiteetti), tuotokset (toteutunut suoritemäärä/tavoitteellinen suoritemäärä, asiakastyytyväisyys-%, reklamaatioiden määrä), taloudellisuus, tuottavuus (tuottojen kasvu-%, kustannusten kasvu-%, kate, kustannukset/suorite, suoritemäärä/htv) sekä taloudellisten tavoitteiden toteutuminen (käyttötalouden arvioitujen tuottojen ja kulujen toteutuminen, investointien toteutuminen).
- Resurssit: henkilöstö (henkilöstötyytyväisyysindeksi, vaihtuvuus-%, työilmapiiri-indeksi, uusien toimintamallien lukumäärä). (Raudasoja & Johansson 2009, 21–25.)

Käytännössä suoritteiden kustannusten laskeminen näyttelee varsin keskeistä roolia viraston muun laskentatoimen toteuttamisessa. Koska virastojen omista menoista valtaosa on henkilöstömenoja, on näiden menojen suoritteille kohdistamiseksi seurattava henkilöstön eri suoritteisiin käyttämää työaikaa. Ainoa oikea tapa kohdistaa henkilökustannuksia on tehdä se työajan käytön perusteella. Työajan seurannan luotettavuus on näin ollen erityisen tärkeää koko muun laskentatoimen luotettavuudelle. Heikkoudet työajanseurannassa voivat johtaa mm. epävarmuuteen maksullisten suoritteiden oikeista hinnoista sekä resurssien oikeasta allokoinnista. (Pöllä & Etelälahti 2002, 247–250.)

SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007, 16–17) nykytilakartoituksessa kysyttiin ministeriöiden ja virastojen eri toimijoiden, kuten ylimmän johdon sekä talousjohdon, informaatiotarpeita. Vastaukset ryhmiteltiin selvityksessä seuraavasti:

- talous
- tuloksellisuus ja toiminnan volyyymi
- henkilöstö
- asiakas, asiakkuus,
- poikkihallinnollisten resurssien seuranta
- säädöshankkeiden seuranta, toteuma ja kustannusvaikutusarviointi



- ulkoiset suunnittelun perustiedot
- hankinnat

Taloudellista tietoa tarvittiin suoritekohtaisista hinnoista ja kustannusvastaavuudesta, kirjanpidon tiedoista ja tilinpäätöstiedoista, projektien kustannus seurannasta, rahoitustilanteesta, toimintojen kustannus seurannasta sekä investointien seurannasta. (Valtiokonttori 2007, 16–17.) KuntaSuomi 2004 – tutkimusohjelman tulokset kertoivat, että tärkeintä informaatiota kunnan johtajille ovat raportit, joita tarvitaan talousarvion valmistelussa ja sen toteutumisen seurannassa. Myös investointien arvioinnissa ja palvelujen kustannustarkkailussa tarvittavaa tietoa pidettiin varsin tärkeänä. Yleisesti voidaan tehdä oletamus, että johto tarvitsee tietoa toteutumista sitä useammin, mitä moninaisempia vastuualueen tehtävät ovat ja mitä nopeammin toimintaympäristö muuttuu. (Kallio ym. 2005, 59–67.) Myös Jyrkkiö ja Riistama (2004, 261–265) toteavat, että raportoinnin tarve on organisaatiossa yleensä sitä suurempi mitä hajautetumpaa päätösvalta siellä on.

Deloitte (2008) julkisen sektorin tutkimusinstituutin (engl. Public Leadership Institute) julkaisemassa tutkimuksessa "Taloushallinnon mestarointi valtionhallinnossa" käsitellään valtionhallinnon taloutta. Globaali kyselytutkimus tehtiin yli 200 valtion virastolle ympäri maailmaa. Tutkimuksen mukaan talousennusteiden teko on olennaista, jotta virkamiehet voivat arvioida suunniteltujen hankkeiden vaikutuksia pitkällä tähtäimellä. Ennusteet voidaan myös sisällyttää vuosittaisiin budjetteihin ja yhdessä budjetit ja ennusteet voivat helpottaa resurssien oikeudenmukaista kohdistamista. Deloitte kyselytutkimuksen mukaan näin tapahtuu kuitenkin vain pienessä osassa eri maiden valtionhallintoa. Deloitte tutkimuksessa käsitellään myös taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden ja tunnuslukujen sekä niihin liittyvien mittaristojen käyttöä valtionhallinnossa. Kyselytutkimuksen tulosten mukaan mittaristojen luominen sekä mittaristojen yhteensovittaminen organisaation strategiaan koetaan hyvin vaikeaksi valtion virastoissa ja laitoksissa ja siinä onnistuukin vain harvat. (Deloitte 2008, 19–23.)

Raportteihin kannattaa valita toiminnan kannalta keskeisimmät tunnusluvut, joita seurataan pitkän aikavälin kuluessa. Tunnusluville tulisi asettaa myös tavoitearvoja. Tunnusluvut liittävät operatiivisen toiminnan suunnitelmat organisaation strategioihin. Tunnuslukujen pitäisi olla yksinkertaisia, helposti ymmärrettäviä sekä luotettavia. Niiden pitäisi täydentää toisiaan eikä niitä saa olla liikaa. Viime vuosina on lisääntynyt myös ei-taloudellisten, henkilöstöön ja asiakkaisiin liittyvien mittareiden käyttö perinteisten taloudellisten rinnalla.

(Eskola & Mäntysaari 2006, 124.) Oikein käytettynä tunnusluvut tukevat tavoitteiden saavuttamista ja mahdollistavat julkisten varojen käytön valvonnan. Kaikelle ei kuitenkaan tarvitse kehittää indikaattoreita. Johtamisen kannalta merkityksellisiä ovat vain sellaiset tunnusluvut, joita seurataan säännöllisesti. Käytännössä ministeriön alaiset laitokset ovat vastuussa ministeriölle siitä, että ne saavuttavat tulossopimuksissa sovitut tavoitteet. Jokaisella tasolla tuotetaan joukko indikaattoreita, jotka raportoidaan seuraavalle tasolle, jopa aina eduskuntaan asti. Loppujen lopuksi kertyneiden indikaattorien määrä on niin suuri, että mahdollisuudet kirkkaan kuvan luomiseksi ovat olemattomat. Johtajien tulisi siis kyetä hallitsemaan monitasoinen raportointijärjestelmä sekä yhdistelemään ja suodattamaan siitä oleellinen tieto eteenpäin. Jotkut esittävät, että heidän organisaationsa keskittyy hoitamaan sille kuuluvia tehtäviä, eikä heidän asiansa ole liikkua mihinkään suuntaan tai tavoitella muutosta. Ulkomaailma tyytyköön lukemaan indikaattoreista, mitä organisaatiossa tapahtuu. Organisaatiolla on kuitenkin oltava kyky mukautua sille asetettuihin vaatimuksiin ja ympäristön muutoksiin. (Mustonen & Vasikainen 2008.)

Tietotarve on muuttunut ajan myötä myös, kun lukuisia ad hoc – raportteja on ruvettu tekemään säännöllisesti. Tämä voi aiheuttaa raporttien lukumäärän kasvua ja päällekkäisyyksiä raporteissa. Sama tieto on monessa eri raportissa, usein eri muodossa esitettynä. Näin ollen mikäli johdon talousraportointia varten on tarjolla paljon tarkkaa ja virheetöntä tietoa, on enää tarpeellista ottaa selville, onko tuo tieto hyödyllistä johdolle ja raportoidaanko se kenties jo. Johtokaan ei aina välttämättä osaa arvioida oikein omaa tietotarvettaan. Ihmisillä on Axsonin (2007, 145) mukaan luonnollinen taipumus uskoa, että mitä yksityiskohtaisempaa tietoa he saavat, sitä tarkemman ja luotettavan kuvan he saavat tilanteesta tai tapahtumista. Monissa tapauksissa kuitenkin juuri päinvastainen on totta. Axson sanoo myös, että mikäli informaatiota ei voi käyttää mihinkään, sitä ei kannata raportoida. Loppujen lopuksi tietotarve vaihtelee kuitenkin yksilöittäin. Yksittäisen käyttäjän tietotarve määrittyy kolmen tekijän perusteella: organisaation toimialan, yksilön tehtävien ja vastuiden sekä vallitsevan tilanteen perusteella. (Axson 2007, 134–145.)

Drucker (1995) toteaa, että johdon tietotarve organisaation toimintaympäristöstä, uhista ja mahdollisuuksista tulee todennäköisesti kasvamaan yhä tärkeämmäksi ja akuutimmaksi. Moderni tietojenkäsittely mahdollistaa johdon talousraporttien teon nopeammin ja kustannustehokkaammin. Nyt pystytään myös integroimaan erilaista tietoa eri teknisistä järjestelmistä yhteen. Se mahdollistaa uudenlaisen johdon päätöksenteon, kun saadaan aikaan

uutta ja radikaalisti erilaista informaatiota siitä, miten organisaation pitäisi jatkossa toimia, sen sijaan, että saataisiin lukuja siitä, mitä on jo tapahtunut. (Drucker 1995, 62.)

### **Muotoilu, julkaisu ja jakelu**

Muotoilu vaikuttaa johdon talousraporttien tulkintaan. Huono muotoilu lisää väärinkäsitysten riskiä ja hidastaa päätöksentekoa. Raporttien tekijöiden haaste on löytää tasapaino sisällön ja muodon välillä. Usein organisaation tärkeimmät talousraportit ovat lähes lukukelvottomia sisältäen sivu toisensa jälkeen tiiviitä numerosarjoja. Toisaalta hyvin muotoillut raportit taas saattavat sisältää virheellistä tietoa tai epäselviä numeroita. Jos muotoilumahdollisuuksia käytetään oikein, käyttäjän huomio kiinnittyy olennaisiin asioihin ja päätöksenteon sykli nopeutuu. (Axson 2007, 156.) Grafiikka parantaa kaikenlaisia raportteja (Bagranoff ym. 2010, 221–222). Grafiikan käyttö on lisääntynyt ja lisääntyy jatkuvasti, vaikka talousraporttien muotoilu on Axsonin (2007, 156) mukaan yksi raportointiprosessin laiminlyödyimmistä osaluista. Talousraportit sisältävät yleensä runsaasti numerotietoja taulukoina, joiden täydentäjinä ja korvaajinakin käytetään graafisia esityksiä. Niiden avulla on helppo havainnollistaa talousraportin sanomaa. Graafiset esitykset voivat olla käyriä (erilaiset trendilinjat, esim. palkkakustannusten kehitys), histogrammeja (budjetin tarkkailuraportissa) tai pinta-alakuvioita (piirakkakuvioita tai erilaisia pylvästaulukoita esim. jonkin toiminnon kustannusrakenteen havainnollistamisessa). (Jyrkkiö & Riistama 2004, 264.) Myös SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007, 17) kyselyvastauksissa toivottiin graafisten ja muutoin havainnollisten esitystekniikoiden hyödyntämistä mahdollisimman laajasti.

Jakelun ja julkaisun yleinen ero mielletään usein siten, että julkaistu tieto on valmista eikä tietosisältöön haeta enää kommentteja. Julkaistaessa tietoa ei myöskään yksilöidä henkilöitä, joille tieto on erityisesti tarkoitettu, vaan se voidaan osoittaa jollekin laajemmalle kohderyhmälle. Tiedon jakelu taas voi koskea myös keskeneräistä tietoa, kuten työstettävää muistiota tai ohjetta, joihin pyydetään tarkoin valituilta henkilöiltä kommentteja. Jakelu on siis julkaisua rajoittuneempaa. (Kaario & Peltola 2008, 56–58.) Nykyaikainen teknologia mahdollistaa talousraporttien monipuolisen jakelun, jolloin jokainen yksittäinen käyttäjä voi saada raportin haluamallaan tavalla (Axson 2007, 155–156). Raportit voivat olla paperisia, sähköisiä tai jopa audio-raportteja. Jakelu voi tapahtua sähköisesti myös esimerkiksi raporttiportaalin kautta, itsepalveluperiaatteella, jolloin käyttäjällä on pääsy raportointijärjestelmään käyttäjäoikeuksiensa puitteissa tai sähköpostitse. Käyttäjät voivat itse

ajaa tarvitsemansa raportit tai tilata ne lähetettäväksi itselleen tietyin väliajoin. Sähköistyminen mahdollistaa siten raporttien lukemisen ajasta ja paikasta riippumatta. Portaalin kautta käyttäjä voi myös itse selvittää poikkeuksellisia eriä ja näin vähentää talousosastolle tulevien kyselyiden määrää. Itsepalveluraportoinnissa käyttäjät tarvitsevat luonnollisesti portaalin käyttötaidon. Käyttäjillä on usein pääsy myös sähköisiin arkistoihin, käyttäjäoikeuksiensa rajoissa, joista voi hakea tietoa. (Lahti & Salminen, 147–153.) Raportit voidaan myös julkaista yritysten Internet- tai Intranet -sivuilla (Bagranoff ym. 2010, 221).

Jokaisella tiedonvälityskanavalla on lisäksi oltava selkeä ja konkreettinen käyttötarkoitus ja rooli. Kanaville on voitava tunnistaa aito käyttötilanne ja lisäarvo, jonka kyseinen kanava käyttäjälle tuottaa. (Kaario & Peltola 2008, 56–58.) Kirjalliset raportit on suotavaa ja jopa välttämätöntä esitellä suullisesti. Tällöin voidaan kiinnittää raporttien käyttäjien huomio olennaisiin asioihin ja selvittää raportin laatimisperusteita. Keskustelun aikana käyttäjillä on myös mahdollisuus saada haluamiaan lisäselvityksiä. (Jyrkkiö & Riistama 2004, 264.)

#### **2.4 Talousraportoinnin haasteet**

Axsonin (2010, 131–154) mukaan suurin osa johdon talousraportoinnista on saatavilla olevan datan funktio tarvitun tiedon sijasta. Vaikka talousraportoinnin teknologiaan on viimeisten parin kymmenen vuoden aikana investoitu valtavasti, johdolle tehdyt kyselyt näyttävät jatkuvasti, että raportointi on puutteellista. Kyselyistä ilmenee, että organisaatioiden johto ei koe saavansa täyttä hyötyä investoinneistaan raportointijärjestelmiin. Ongelma ei ole raporteja varten kerätyn tiedon puute, vaan liian pitkä raportointiviive tai kyvyttömyys raportoida olennaista informaatiota. Johdon talousraportointi voi olla aikaa vievää ja työlästä ja tiedon yhteensovittaminen ja muotoilu suurelta osin manuaalista. Talousraportointiprosessin haaste on yhdistää ja jäsentää kaikki informaatio merkitykselliseksi ja päätöksentekoa tukevaksi ja toimittaa se oikeille henkilöille oikeaan aikaan. (Axson 2007, 131–154.)

Pöllän ja Etelälähden (2002, 259–263) mukaan vaikka valtion viraston toiminnasta aiheutuneita kustannuksia voidaan laskea eri tavoin, ongelmalliseksi jää tuottojen määrittäminen, tai oikeastaan aikaansaannosten keskinäisen arvon määrittäminen. Suurimmat ongelmat valtion organisaatioissa kiteytyvätkin seuraaviin seikkoihin: erilaiset tai huonosti määritellyt johdon talousraportointitarpeet, taloushallinnon osaaminen ja resursointi

sekä työajanseurannan järjestäminen. Usein työajanseuranta koetaan turhana ja jopa kiusallisena työnantajan valvontana. Ilman säännöllistä ja riittävän tarkkaa työajan seurantaan sekä sen perusteella tapahtuvaa henkilöstökustannusten kohdistamista eri toiminnoille ja tuotoksille, ei viraston muuta laskentatoimea ja johdon talousraportointia voida kuitenkaan pitää luotettavana. (Pöllä & Etelälahti 2002, 259–263.)

Suurin osa johdon talousraportoinnista pohjautuu organisaatorakenteeseen, tietoa raportoidaan jokaiselle osastolle, yksikölle tai muulle organisaation osalle erikseen, mikä aiheuttaa muospaineita raportointiin usein toistuvien organisaatiomuutosten myötä. Raportoinnin sisältö muodostuu suurelta osin organisaation sisäisistä ulottuvuuksista ja ulkoisia ulottuvuuksia jää puuttumaan. Johdon talousraportoinnissa on olennaista ymmärtää sekä hierarkkinen että lineaarinen näkemys organisaation toimintaan ja talouteen. Raportoinnin ongelmat voivat myös nousta liikekirjanpidon tilikartan jäsentelystä. Raportointitarpeet, jotka eroavat tilikartan jäsentelystä voivat vaatia merkittävästi lisää manuaalista työtä ja tiedon virheettömyys ja eheys heikkenevät. Haasteita tuo myös organisaation ulkopuolelta saatavan tiedon kerääminen, johon useimmilla organisaatioissa ei ole systemaattista tapaa toimia. Johdon talousraportteja ei useinkaan suodateta tai yksilöidä erikseen erilaisia käyttäjiä varten. Painotus on raporttien volyymissa ja koko johto saa yleensä samanlaiset standardisoidut raportit. Osa johdosta ei välttämättä kuitenkaan pidä standardiraportteja selkeinä tai luotettavina, joten he eivät käytä niitä ja saattavat pyytää omia alaisiaan tekemään sopivimmat. Johdon koulutus eri raportointityövälineiden ja – tekniikan suomiin käyttömahdollisuuksiin parantaa talousraportoinnin ulottuvuuksien ymmärtämistä, jolloin johto osaa vaatia parempaa raportointia päätöksenteon tueksi. Yleensä käytetään liian vähän aikaa numeroiden ymmärtämiseen ja syy-seuraussuhteiden analysointiin, joka saatetaan myös tehdä liian myöhään, toimenpiteistä päättämisen jälkeen. Raportointijärjestelmien ja teknologian kehityksen myötä johdon talousraporttien tekijät ovat erkaantuneet johtajista ja keskustelu on vähentynyt. Analyysi tapahtuu usein järjestelmien avulla ja keskustelu jää vähemmälle. Parhaimmat näkemykset ja oivallukset harvoin tulevat taulukoita ja numerotietoja tuijottamalla, vaan keskusteluissa ja väittelyissä laskentatoimen asiantuntijoiden ja johdon välillä. (Axson 2007, 131–154.)

Konsulttiyhtiö Bearing Point, joka ennen oli osa KPMG – tilintarkastusyhtiötä, on tutkinut valtion taloushallintoa ja johdon talousraportointia valtionhallinnossa. Bearing Point (2003) toteaa Valtiokonttorille tekemässään taloushallintoselvityksessä, että vaikka kaikki valtion

taloushallinnon yksiköt ovat toimintatavoiltaan erilaisia ja kehityskaarensa eri vaiheissa, voidaan yleisellä tasolla listata tämän hetken suurimmat haasteet seuraavasti:

- Johdon intressien suuntautuminen; taloutta tai sen ohjaamista ei koeta tärkeäksi. Ohjaamisen painopiste on budjetin riittävydessä tuloksellisuuden seurannan kustannuksella.
- Taloushallinnon aliarvostaminen; se koetaan rutiinien ja lakisääteisten tehtävien tekijänä – ei toiminnan johtamisen kumppanina.
- Taloushallinnon kehittäminen; sitä ei koeta tärkeänä ja kehityspanostuksia ei koordinoita riittävästi.
- Valtion taloushallinnon konserniohjaus; joka koostuu yksityiskohtaisesta ohjeistuksesta ja sääntelystä ja valtion kirjanpitosäännökset koetaan liian työllistävänä. (Bearing Point 2003.)

Monissa tutkimuksissa on kyseenalaistettu johdon laskentatoimen tuottaman tiedon hyödyllisyys, informaatio voi olla liian rahamääräistä tai fokuoitunut kohtuuttomasti menneisyyteen. Muutamassa tutkimuksessa on tutkittu myös käyttäjän näkökulmasta johdon laskentatoimen tuottamia raportteja verrattuna muihin johdon tietolähteisiin (Burns & McKinnon 1992a, 1992b, 1993, Fisher 1992, Lewis 1993). Tutkimuksissa päädyttiin usein siihen, että talousraportointi on vain yksi johdon tietolähteistä ja sen arvo voi vaihdella paljonkin yksittäisestä johtajasta toiseen.

Kuntapuolellakin on pohdittu talousraportoinnin ja johtamisen haasteita (esim. Kyttä 2008 ja Jormalainen 2010). Jormalaisen (2010, 11–15) selvityksen mukaan suurimpia haasteita olivat mm.:

- Järjestelmien tuottama tieto ei ole luotettavaa
- Talouden ja toiminnan tietoja ei pystytä yhdistämään
- Vaikuttavuuden ja vaikutusten arviointiin liittyy paljon ratkaisemattomia ongelmia

Kytän (2008) mukaan taas haasteena olivat mm. samojen asioiden johtaminen ja toteuttaminen eri tavoin eri yksiköissä kunnan sisällä sekä poikkihallinnollisen yhteistyön, prosessinhallinnan sekä arvioinnin rajallisuus. SUESI-selvityksessä (Valtiokonttori 2007, 56–58) ministeriöt kokivat lisäksi viralliset raportointiprosessit ja raportointivelvoitteet liian raskaiksi ja osittain päällekkäisiksi. Sekä tavoitteiden asetannassa että saavutettujen tulosten raportoinnissa korostettiin olennaiseen keskittymisen tarvetta. Myös tekniset välineet todettiin

puutteellisiksi sekä pääprosessien roolit ja yhtymäkohdat epäselviksi. (Valtiokonttori 2007, 56–58.)

## **2.5 Talousraportoinnin kehittäminen**

Tässä kappaleessa käydään läpi talousraportoinnin kehittämistä, kehittämistyön solmukohtia ja eri kehittämisulottuvuuksia. Lopuksi käsitellään lyhyesti kehittämisprojektin vaihteita ja vertailuanalyysin teoriaa.

Pöllä ja Etelälahti (2002, 258–263) käyvät kirjassaan yksityiskohtaisesti läpi valtionhallinnon laskentatoimen kehittämisen historiaa. Viimeisen 20 vuoden aikana tehdyt uudistukset voidaan jakaa hallinnon rakenteita koskeneisiin uudistuksiin sekä toisaalta ohjaus- ja johtamisjärjestelmien uudistuksiin. Laskentatoimen kehityksessä voidaan myös erottaa kolme vaihetta 1990-luvun alkupuolella alkaneesta kustannuslaskennan kehittamisestä lähtien, tulosohjauksen ja nettobudjetoinnin kautta aina valtion kirjanpidon täydelliseen uudistamiseen. Vaikka johdon laskentatoimi onkin ollut viime vuodet kovassa mullistuksessa uusien innovaatioiden myötä, on kehittämistarpeita kuitenkin vielä paljon jäljellä. Organisaatioiden johdon laskentatoimen kehitys on ollut oletettua haastavampaa ja ongelmakohdatkin ovat muuttuneet vuosien varrella (Axson 2010, 131).

Karlöf (2004, 84) määrittelee kehitystoiminnan pyrkimykseksi saada aikaan muutos vallitsevasta tilanteesta tarkoituksenmukaisempaan tilanteeseen. Yritysmailmassa kehittämistoiminta liittyy yleensä tuotteiden tai konseptien kehittämiseen, joskus myös markkinoiden kehittämiseen tai organisaation kehittämiseen. Kehittämiskysymyksille on luoteenomaista, että ne ovat rutiinitehtävistä poiketen harvoin akuutteja ja niihin käytetään ylimääräistä energiaa. (Karlöf 2004, 84–85.) Yhteistä kaikille kehitystoimenpiteille on se, että niillä on lähes aina taloudellisia vaikutuksia. Yrityksissä liiketoiminnan kehittäminen on osa yrityksen strategista johtamista, jotta yhtiön kilpailukyky paranisi tai vähintään säilyisi ennallaan myös tulevaisuudessa. Toiminnan kehittäminen on jatkuvaa, se voi ulottua joko yhteen tehtävään tai ulottua jopa organisaation ulkopuolelle. Sykäys lähteä kehittämään toimintaa voi tulla organisaation sisältä- tai ulkoapäin. Toiminnan kehittämisen avulla voidaan sisäisestä näkökulmasta hakea esimerkiksi parempaa asiakaslähtöisyyttä tai laadukkaampia ja tehokkaampia tuotanto- ja palveluprosesseja. Sen avulla voidaan myös kehittää organisaatiota strategioiden mukaisesti tai luoda mielekkäämpiä työkokonaisuuksia

henkilöstölle. Kehittämistoiminnan vaikutukset voivat näkyä joko välittömästi tai viiveellä seuraavien vuosien aikana. Usein ensimmäisenä näkyvät kustannukset. (Alhola & Lauslahti 2005, 181–184.)

Järvenpää ym. (2001, 163–165) mukaan johdon talousraportoinnin perustilanne Suomessa ja kansainvälisestikin on ollut ja on edelleen hyvin budjettilähtöinen. Se ei kuitenkaan enää riitä, vaan päätöksentekijät tarvitsevat työkaluja linkittääkseen kustannukset suoritukseen, tunnistaakseen mahdollisuudet vähentää suoria ja epäsuoria kustannuksia sekä parantaakseen tavoitteiden saavuttamistehokkuutta (Deloitte 2008, 19). Huttunen (1994, 134–145) toteaa, että talouden seurantajärjestelmiä täytyy kehittää, jotta pystytään parantamaan kustannustietoisuutta ja palvelujen osumatarkkuutta, seurannan avulla voidaan myös ehkäistä palvelukatveja ja suunnata resursseja uudelleen. Tietotekniikan kehittyminen onkin avannut uusia mahdollisuuksia raportoinnin kehittämiseksi. Organisaation sisäinen, johdon raportointi toteutetaan pääpiirteissään samojen, ulkoisesta laskennasta ja siellä yhä enemmän harmonisoiduista kansainvälisistä säännöistä peräisin olevin ratkaisuin. Raportointiaikataulut kiihtyvät ja reaaliaikainen raportointi on yhä useammassa organisaatiossa mahdollista. Kehittyvä tietotekniikka on myös mahdollistanut raportoinnin entistä suuremman joustavuuden ja räätälöitävyyden ja raportoinnin monidimensionaalisuus koetaan erityisen tärkeäksi nykyaikaisessa toimintaympäristössä. Raporttien havainnollisuutta on pyritty kehittämään visuaalisesti yhteenvetojen ja grafiikan avulla. Tulevaisuudessa jatkuvan ennustamisen keskeisiä funktioita ovat trendien havaitseminen etukäteen, mahdollisuuksien ja uhkien kartoitus, vallitsevien oletusten kyseenalaistaminen sekä korjaavien toimenpiteiden ennakoivuus. Tämä tarkoittaa sitä, että asioihin voidaan puuttua, jo ennen kuin ne ovat menneet pieleen.

### **Kehittämistyön solmukohdat**

Julkisen hallinnon kehittämistyö ei ole helppoa. Cavalluzzo ja Ittner (2004, 243–267) ovat tutkineet suorituskykymittareiden käyttöönottoa, kehittämistä ja käyttöä Yhdysvaltojen valtion virastoissa ja laitoksissa laajalla kyselytutkimuksella vuosina 1996–1997. Kyselytutkimuksen tulokset osoittivat, että suorituskykymittareiden kehittämiseen ja käyttöön vaikuttavat olennaisesti ylimmän johdon sitoutuminen ja todellinen päätöksentekovalta sekä aiheeseen liittyvän koulutuksen järjestäminen. Myös Kaario ja Peltola (2008, 128–129) kirjoittavat, että kehittämissuunnitelmat eivät yleensä kaadu huonoon tekniikkaan, vaan paljon



useammin loppukäyttäjien tai projektitiimin huonoon osaamiseen tai sitoutumisen puutteeseen. Cavalluzzo ja Ittner (2004, 243–267) löysivätkin hyvin vähän näyttöä siitä, että tutkitut kehittämis- ja käyttöönottoprojektit olisivat todella parantaneet maan valtionhallinnon arviointia ja taloudellisuutta. Myös Scott (1987) ja Gupta ym. (1994) ovat tutkimuksissaan todenneet, että valtion virastoissa, joissa toiminnan jatkuvuus riippuu lähinnä ulkopuolelta tulevasta rahoituksesta eikä todellisesta suorituskyvystä, johto voi ottaa käyttöön määrätyt laskentatoimen uudistukset vaikuttaakseen moderneilta, rationaalisilta ja tehokkailta, mutta todellisuudessa uusia tietoja ei käytetä hyväksi toiminnan tehokkuuden parantamiseksi. Tutkimuksissa on myös kyseenalaistettu, voivatko yksityiselle sektorille kehitetyt johdon laskentatoimen uudistukset toimia ylipäättänsä julkisella sektorilla (esim. Ittner & Larcker 1998).

Pierce ja O'Dea (2003) tutkivat johdon laskentatoimen tuottamaa tietoa ja johtajien tietotarvetta vertailemalla 11 brittiläisen yrityksen johtajien ja taloushallinnon ammattilaisten näkemyksiä tuotetusta taloustiedosta. Tutkimuksen tuloksista ilmeni selvä tuottaja-käyttäjä näkemysero. Näkemysero talousraporttien tuottajien ja käyttäjien välillä liittyi erityisesti johdon käyttämän tiedon lajeihin, laajuuteen ja laatuun sekä tietyillä laskentatoimen tekniikoilla tuotetun tiedon käyttöön. Erityisesti toimintolaskennan käytössä oli selvä näkemysero, taloushallinnon ammattilaiset kokivat toimintolaskennan paljon tärkeämmäksi ja käytetyimmäksi kuin johto, joka piti toimintolaskentaa monimutkaisena eikä nähnyt toimintolaskennan hyötyjä kovin suurina omissa töissään. Onkin tärkeää erottaa kaikki tuotettu talousraportointi todellisuudessa käytetystä talousraportoinnista.

Mendozan ym. (2001, 257–289) tutkimuksessa hahmotettiin johdon tyytyväisyyttä heidän saamiinsa talous- sekä muihin raportteihin. Tutkimuksessa haastateltiin 120 johtajaa 11 suuresta ranskalaisesta yrityksestä ja julkishallinnon organisaatiosta vuosina 1994 ja 1995. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että informaation mukauttaminen johdon tarpeisiin on monimutkainen prosessi, yli kaksi kolmasosaa ilmaisi, että informaatio on puutteellista. Julkisen sektorin johdon tyytymättömyys raportoinnin tilaan johtui Mendozan ym. (2001, 257–289) mukaan viivästyneestä informaatiojärjestelmien modernisoinnista sekä siitä seuranneesta johdon toimintaympäristön huononemisesta.

SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007, 10–27) mukaan akuutteja ongelmia valtion virastoissa ovat tällä hetkellä vielä kirjavat kustannuslaskennan käytännöt sekä

työajanseuranta ja sen kytkentä laskentatoimeen. Oleelliseksi syyksi laskentatoimen epäyhdenmukaisuuteen mainittiin ministeriöiden puutteellinen ohjaus. Selvityksessä todetaan seuraavasti:

*"Huolimatta kehittyneen sisäisen laskennan ilmeisistä hyödyistä toiminnan johtamisessa, laskentaa on kehitetty merkittävästi suhteellisen harvoissa organisaatioissa. Toiminnan taloudellisuutta ja mm. lainsäädäntöhankkeiden kustannusvaikutusten selvittämistä ei ole riittävästi vaadittu, jolloin painetta sisäisen laskennan kehittämiseen ei ole ollut. Sisäisen laskennan kehittämisen ei ole katsottu tuottavan riittävästi lisäarvoa." (Valtiokonttori 2007, 10)*

Selvityksessä tuotiin esiin myös yleisempiä raportoinnin tietotarpeisiin liittyviä näkökulmia:

- Raportoinnissa on huomioitava erilaiset raportointitarpeet valtio-organisaation eritasoilla. Ylemmillä organisaatiotasoilla korostuu summatason raporttien tarve.
- Organisaatioiden ylin johto käyttää tiedonkeruussaan hyvin rajoitetusti tietojärjestelmiä itse. Ylimmän johdon raportoinnin suorat käyttäjät ovat tyypillisesti ylimpää johtoa tukevia virkamiehiä. (Valtiokonttori 2007, 10–27.)

Näsin ja ym. (2001, 121) tekemissä haastatteluissa korostui kaikissa se, että ylimmät poliittiset ja virkamiespäättäjät, sektorijohto paljolti mukaan luettuna, tarkastelivat asioita ensisijaisesti taloudellisesta näkökulmasta, kun taas toiminnalliset ratkaisut jäävät toimintayksiköiden omaksi asiaksi - annetuilla resursseilla ja talouden realiteetit huomioon ottaen. Näsi ym. totesivatkin, että kuntataloudessa strategisen suunnittelun, toiminnan ja talouden ohjauksen sekä operatiivisen valvonnan kolmitasoinen hierarkia ei ole niinkään havaittavissa vaan vahvemmin tulee esille kahtiajako talousnäkökulmaan ja toiminnalliseen näkökulmaan. Tutkijat kysyvät, olisiko johdon laskentatoimea mahdollista kehittää sellaiseksi, että se antaa entistä valmiimpia vastauksia myös julkisen toiminnan ohjaukseen. Lisäksi he jatkavat, että usein lähdetään liikkeelle yksityisen ja julkisen sektorin kahtiajaosta ja oletetaan että sektorin sisällä yksiköt ovat keskenään samanlaisia. Näin ei kuitenkaan Näsin ym. mielestä ole ja kunnalliset toimintayksiköt olivat heidän tutkimuksessaan keskenään hyvin erilaisia niin tavoitteiltaan kuin toiminnaltaankin, jolloin niissä laskentatoimen tarpeet ja mahdollisuudet niin ikään ovat erilaiset. Näsi ym. (2001, 129) toteavatkin lopuksi, että julkisen toiminnan luonne estää radikaalien muutosten aikaansaamisen julkisen hallinnon laskentatoimessa. Toiminnan tavoitteet eivät ole yksiselitteisiä, tuotoksen määrittelyssä ja

mittaamisessa on ongelmia ja koko toiminta on usein niin kompleksista, että syy-seuraus -suhteiden tuntemus ja rutiininomainen toistuvuus puuttuu. Tässä ympäristössä ei päästä välttämättä lähellekään sellaista johdon laskentatoimen hyväksikäyttöä, mitä se yritysympäristössä voi parhaimmillaan olla. Tärkeintä onkin sen takia nostaa laskentatoimen osaamista sille tasolle, että on eväitä arvioida, mitä laskentatoimelta voidaan omien organisaatioiden ja toiminnan kontekstissa odottaa ja missä laskentatoimi voi olla avuksi.

### **Kehittämislottuvuudet**

Vaikka julkishallinnon johdon talousraportointia ei kovin paljon ole tutkittukaan, erilaisia kehittämislottuvuuksia tuodaan kirjallisuudessa esiin runsaasti. Lahti ja Salminen (2008, 147–153) esittelevät useita yksittäisiä hyviä käytäntöjä raportointiprosessin kehittämiseksi. He toteavat, että raporttien määrä kasvaa usein ajan myötä, kun uusia raportteja toteutetaan ja samalla kaikkien vanhojen raporttien ajamista jatketaan. Raportoinnin tehokkuutta voidaankin lisätä käymällä raporttien käyttäjien kanssa säännöllisesti läpi heidän raportointitarpeitaan tarpeettomien raporttien poistamiseksi. Paperimuodossa ajettavista ja jaeltavista raporteista on hyvä pyrkiä eroon. Toistuvien raporttien ajo ja jakelu kannattaa automatisoida. Käyttäjien itsepalvelua kannattaa edistää ja antaa käyttäjille tarvittava koulutus raportointijärjestelmän käyttöön sekä pääsy tarvitsemaansa tietoon. Manuaalista ad hoc -raportointia kannattaa seurata, ja mikäli samat ad hoc -raportit toistuvat kuukaudesta toiseen, muodosta niistä valmiita raportteja. Tilikarttaa, tiliöintiohjeita ja sisäisen laskennan tasoja pitää käydä säännöllisesti läpi laadukkaasti raportoinnin mahdollistamiseksi.

Mendozan ym. (2001, 257–289) mukaan ei-rahamääräisten indikaattoreiden käyttö tulevaisuudessa tulee lisääntymään, samoin johtajien taloushallinnon koulutukseen tullaan panostamaan. Piercen ja O’Dean (2003) tutkimuksessa johto halusi talousraportointia parantaakseen useimmiten oikea-aikaisempaa, kattavampaa ja joustavampaa tietoa paremmalla formaatilla. Johto myös koki, että hyvän taloushallinnon ammattilaisen tulisi omata ensinnäkin perusteelliset tekniset taidot käyttää laskentatoimen järjestelmiä ja sopeuttaa taloustiedot yksittäisiin tilanteisiin, toiseksi vankka tuntemus muista toiminnan osa-alueista sekä viimeiseksi hyvät ihmissuhdetaidot.

Näsi ym. (2001, 126–130) antavat tutkimuksessaan johtopäätöksenä useita suosituksia johdon laskentatoimen kehittämiseksi julkisessa hallinnossa, joista alla tämän tutkimuksen kannalta olennaisimmat:

1. Talousarvion ja rahoituksen laskentatoimen rinnalle on *"tuhlausta rakentaa kattavia kustannuslaskentajärjestelmiä vain siksi, kun muutkin niin tekevät tai siksi, että niiden olemassaolo on jonkinlaisen modernisuuden tai puute jälkeenjääneisyyden merkki."* Tutkimuksessa haastatellut johtohenkilöt eivät nähneet erityisen akuutteja tarpeita johdon laskentatoimen kehittämiseen, vaikka haastatteluissa toki tuotiin esille yksittäisiä tarpeita. Muutoin keskusteluissa korostui talousarvion laadintaan ja toteutumisen seurantaan perustuvan talousjohtamisen merkitys.
2. Julkisten toimintayksiköiden tuotoksen määrittelyssä ja mittaamisessa on käytössä paljon erilaisia tunnuslukuja, joille ei kuitenkaan haastatteluissa annettu kuin hyvin vähän merkitystä varsinaisen toiminnan ja talouden ohjauksessa. Näsi ym. luokittelivat nämä luvut enemmänkin sidosryhmiin vaikuttamisen mielessä laadituiksi informointilaskelmiksi.
3. Toimintolaskennan kohdistamisulottuvuudessa tuotetulla laskentakohteiden kustannusinformaatiolla on kunnallisissa toimintayksiköissä suhteellisen vähän käyttöä ja sen sijaan toimintolaskentaa pitäisi käyttää prosessiulottuvuuden näkökulmasta, lisätä kustannustietoisuutta näin ja mikäli turhia toimintoja löytyy, karsia niitä.

Myös tulosohjausta tulisi kehittää. Valtionhallinnon organisaatioiden tulostavoitteiden tarkastelu jälkikäteen ei ole riittävää eikä julkisen yksikön tulosvastuu aina realisoitu tarpeeksi. Virastojen tilinpäätöksiä ei käsitellä ministeriöissä tilinpäätöskannanottojen lisäksi juurikaan ja suurempien kokonaisuuksien tarkastelu jää vielä vähemmälle. (Valtiokonttori 2009, 56–58.) Pöllä ja Etelälähti (2002, 289–290) taas ehdottavat, että valtionhallinnossa luovuttaisiin kokonaan tulosvastuun vuosittaisesta tarkastelusta. Heidän mielestä vaikuttavuustavoitteiden osalta vuosittainen onnistumisen arviointi on mahdotonta, koska julkinen toiminta on niin pitkäjänteistä. Vuosiraportointi voisi olla yksinkertaisempaa ja muuten arviointi suoritettaisiin muutaman vuoden välein. Tavoitteena tulisi olla myös yhtenäistää valtion tulosohjaus siten, että tehostamistavoitteet ovat toiminnan ohjauksen perusta valtiokonsernin kaikilla tasoilla koskien myös taloushallintoa. Tavoitteet ja niihin perustuva rahoitus tulisi asettaa tehokkuusperusteisesti, tavoitteiden toteutumista seurata ja palkitsemisen perustua tavoitteiden saavuttamiseen. (Valtiokonttori 2009, 56–58.)

Raudasoja ja Johansson (2009, 22–25) sitä vastoin tuovat yhtenä kehittämislottuvuutena esiin ennusteiden teon. He kirjoittavat, että ennakoitiin on muodostumassa seurantafunktiota tärkeämmäksi maailmassa, jossa toimintaympäristössä tapahtuu nopeita muutoksia. Johdon pitää paneutua ennakoitiin ja reagoitiin - niihin toimiin, joiden avulla havaittua negatiivista kehityssuuntaa voidaan muuttaa. Tässäkin toki tarvitaan menneisyyden ymmärtämistä, koska se luo pohjaa tulevalle.

Hovi ym. (2009, 14–74) esittävät tietovarastointia eli ns. business intelligence – ratkaisua yhdeksi johdon laskentatoimen ja talousraportoinnin kehittämiskohteeksi. Business intelligence -ratkaisussa tieto menee ensin operatiivisista järjestelmistä tietovarastoon ja erilaisten business intelligence -ohjelmistojen avulla käyttäjät voivat sitten hakea tietovarastosta haluamiaan tietoja. Näin tiedon saanti olisi nopeaa, monipuolista ja luotettavaa, koska manuaalinen työ tiedon siirrossa poistuisi, tietovarastoon pystyttäisiin yhdistämään kaikki operatiiviset järjestelmät ja tiedonhaku ei rasittaisi operatiivisia järjestelmiä lainkaan. Deloitte (2008, 19) suuntaisi kehittämisen reaaliaikaiseen talousraportointiin. Tämä tarkoittaa uudentyypisiä tilannekuvia suoraan tietokoneen työpöydällä, ns. reaaliaikaisia johdon talousraportteja, jotka eivät vain näytä budjetoidun ja toteutuneen eroja vaan yhdistävät taloustiedon suoritteisiin ja toimintaan. Tämä helpottaa johtoa tunnistamaan trendejä ja muutoksia toimintaympäristössään. Tilannekuvien kehitysprojekteja onkin jo meneillään julkishallinnossa. Turun kaupungissa talousraportointia ryhdyttiin kehittämään parantamalla tietovarastointia samalla tavoin kuin Hovi ym. (2009) ehdotti, lisäksi Turussa on ryhdytty myös luomaan sähköistä työpöytää ns. johdon portaalia johtajille, joka taas vastaa Deloitteen näkökulmaa reaaliaikaisesta johdon talousraportoinnista (Kytä 2008). Myös Suonisen (2010) tekemässä esityksessä sosiaali- ja terveysministeriön johdon talousraportoinnista havainnollistetaan nykytilaa ja tavoitetilaa johdon raportoinnin osalta. Suonisen mukaan tällä hetkellä sosiaali- ja terveysministeriössä raportoidaan kolme kertaa vuodessa antamalla johdolle noin 20 sivuinen Word-dokumentti. Tavoitteena olisi kuitenkin saada johtajille raportin lisäksi Deloitteen kuvaama tilannekuva suoraan tietokoneen työpöydälle ja ehkä jopa puhelimeenkin, joka olisi nähtävissä milloin tahansa.

Laskentatoimen asiantuntijat voivat vaikuttaa voimakkaasti siihen, kuinka paljon uutta laskentainformaatiota käytetään päätöksenteossa. Ulkoisena laadunvarmistajana toiminut PricewaterhouseCoopers on raporteissaan tuonut esiin tarpeen vahvistaa controller-toimintaa

ministeriöissä ja virastoissa. Palvelukeskuksiin siirtymisen myötä talous- ja henkilöstöhallinnon keskeiseksi rooliksi muodostuu tiedon analysointi ja johdon päätöksenteon tukeminen. Tämä edellyttää uuden tyyppisten controller-tehtävien synnyttämistä virastoihin, joiden osaamisvaatimukset ovat oleellisesti poissiiirtyneitä tehtäviä suurempia. (Valtiokonttori 2009, 56–58.) Kun talousjohtaja tai controller nostaa laskentatuloksista olennaisia teemoja esille, hän osoittaa käytännössä informaation hyödyllisyyttä. Päätöksentekijä voi tämän jälkeen vähitellen itsekkin ryhtyä tutkimaan laskentatuloksia. (Järvenpää ym. 2001, 56.) Talousjohdon roolimuuotos onkin strategialähtöisen taloushallinnon kehittämisessä avainasemassa samoin kuin vuorovaikutuksen ja kommunikoinnin merkitys laskentainformaation tuottamisessa (Partanen 2007, 11). Talousjohtajilta ja controllereilta odotetaan taloudelliseen näkökulmaan pohjautuvia kannanottoja ja näkemyksiä toiminnallisten ongelmien ratkaisemisessa. Ydinviestin kiteyttäminen edellyttää taitoa haastaa totunnaistuneet ajatukset ja tuoda uusia näkökulmia keskusteluun. Talousviestinnän roolin vahvistuminen vaatii orientaation muutosta ja uuden oppimista paitsi laskentatoimen ammattilaisilta myös organisaation johdolta. Talousviestinnän kattava hyödyntäminen strategisessa johtamisessa, kehittämissuunnitelmien laadinnassa ja arvioinnissa sekä operatiivisen tehokkuuden parantamisessa tarjoaa merkittävää lisäarvoa sekä organisaation sisällä että ulkopuolella (esim. Granlund & Lukka 1997, Järvenpää 1998 ja Partanen 2007). Controllerin olennaisena tehtävänä on myös luoda edellytyksiä vuorovaikutuksen syvenemiselle, jonka kautta laskentainnovaatioiden käyttö voi tehostua merkittävästi. (Järvenpää ym. 2001, 55–56.)

SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007, 10–27) mukaan sisäisen laskennan kehittämisellä voitaisiin saavuttaa ennen kaikkea paremmat edellytykset toiminnan tehokkuutta ja löytää keinoja taloudellisuuden kehittämiseen sekä yhdistää toiminnan, resurssien ja määrärahojen suunnittelu aidosti toisiinsa. Haastatteluissa korostettiin valtion konserniohjauksen mahdollistamista määrittelemällä yhteiset laskennan pelisäännöt sekä yhtenäistämällä peruskustannus seurannan menetelmät. SUESI-selvityksen mukaan raportointia varten on pystyttävä tarjoamaan yksi väline, joka mahdollistaa eri käyttäjäryhmien tietotarpeen tyydyttämisen. Järjestelmän olisi tarjottava rajatut, perusraportit johdon tarpeisiin, mahdollisuuden virastokohtaiseen uusien raporttien luontiin ja käyttäjäroolikohtaiseen raportointikokonaisuuden räätälöintiin. Lisäksi järjestelmän olisi tarjottava raportoinnin tehokäyttäjiä palveleva moniulotteinen raportointikanta asioiden

monipuolisempaa tilannekohtaista raportointia ja analysointia varten. (Valtiokonttori 2007, 36.)

### **Kehittämisen projektin vaiheet ja vertailuanalyysi**

Lahti ja Salminen (2008, 183–192) kirjoittavat taloushallinnon kehitysprojektin vaiheista. Kun jokin kehitystarve on tunnistettu, kehitysprojektissa lähdetään liikkeelle selvittämällä riittävän yksityiskohtaisesti nyky- eli lähtötilanne. Taloushallinnossa laadullisilla tekijöillä on keskeinen asema nykytila-analyysissä. Tietoa nykytilasta voidaan kerätä olemassa olevan dokumentaation, työnkulun ja prosessien havainnoinnin sekä haastattelujen avulla. Vertailuanalyysissä verrataan omia prosesseja ja toimintatapoja sopiviin verrokkiryhmiin. Näin pystytään tunnistamaan keskeiset kehityskohteet sekä asettamaan tavoitteita omalle kehitykselle. Vertailuanalyysin avulla voi myös selvittää, puuttuuko organisaation toimintaprosesseista jotain olennaista. Vertailuanalyysia tulisi käyttää eniten toiminnan kehittämissuunnitelmien alkuvaiheissa. (Czarnecki 1999, 155–168.) Kun nykytilanteen yksityiskohdat ja analyysin tulokset ovat selvillä, voidaan aloittaa tavoitetilan tarkempi suunnittelu ja kehitettävien ulottuvuuksien määrittely ja tarkastelu (Lahti & Salminen 2008, 183–192).

Benchmarkingin eli vertailuanalyysin käsitteen otti käyttöön Xerox-yhtymä 1970-luvun lopulla. Sen jälkeen sen suosio ja käyttö on kasvanut huomattavasti. Vertailuanalyysin suuren menestyksen syynä on kiintopisteiden tarve tilanteissa, joissa niitä ei muuten ole. Hyvät esimerkit ja käytännöt, jos kilpailijoita ei ole, nostavat organisaation sisäistä tavoitetasoa ja edistävät oppimista, jolloin tehokkuus ja pitkän aikavälin menestyksen edellytykset paranevat. Aidossa vertailuanalyysissä käytetään vakioituja tunnuslukuja ja prosesseja, joiden työsisältö on vertailukelpoista, ja selvitetään syy-yhteyksiä. Vertailuanalyysia voi kuitenkin soveltaa käytännössä kaikissa tilanteissa ja kvantifioinnin tarve vaihtelee. Mitä pehmeämpää aineisto on, sitä vaikeampaa voi olla määrittää kvantitatiivisia tunnuslukuja. Sen sijaan vertailuanalyysi voidaan esittää prosessikuvauksen muodossa. (Karlöf & Lövingsson 2004, 55–60.)

Vertailuanalyysia on tutkittu julkisella sektorilla jonkin verran, suurin osa benchmarking-kirjallisuudesta ja käytännöistä on kuitenkin peräisin yksityiseltä sektorilta ja kirjoittajat eivät

ole niinkään akateemisia tutkijoita kuin erilaisia konsultteja. Magd & Curry (2003) tekivät muutamia case-tutkimuksia Isossa-Britanniassa ja analysoivat benchmarkingin käyttöä ja hyödyllisyyttä julkisen sektorin organisaatioissa. He toteavat, että onnistuakseen benchmarking tarvitsee julkisen sektorin organisaatioissa vahvan sitoutumisen jatkuvaan kehittämiseen, kyvyn ottaa oppia toisilta sekä sitoutumisen ottaa uudistukset käyttöön. Myös Wynn-Williams (2005) on tutkinut benchmarkkausta julkisella sektorilla ja toteaa, että parantamalla organisaation sisäisten osastojen ja yksikköjen vertailua, prosessien vertailua sekä lisäämällä julkista dokumentaatiota, raportointijärjestelmät paranevat missä tahansa julkisen sektorin organisaatiossa. Julkisen hallinnon benchmarkkaus on kuitenkin vaikeaa, koska vertailukehittäminen on suhteellisen hidasta ja sen tulokset näkyvät vasta pitkällä tähtäimellä. Julkishallinto tarjoaa usein myös palveluita, joita mikään muu organisaatio ei tarjoa. Toiminnan ainutlaatuisuus johtaa vaikeuksiin vertailtaessa toimintaa, ja suorituksen mittaaminen on ristiriitaista. Usein on haastavaa todentaa tarkka syy-seuraussuhde käytettyjen resurssien ja aikaansaatuisten palvelujen ja tuotosten välillä. (Premchand 1995, 130–132.)

Raudasoja ja Johansson (2009, 22) toteavat, että erilaisten ulkoisten tietolähteiden hyödyntäminen ja vertailukehittäminen on kuitenkin tullut entistä tärkeämmäksi julkishallinnossa. Julkishallinnon vertailuanalyysissa hyviä ja parhaita käytäntöjä omalta toimialalta hyödynnetään oman toiminnan kehittämisessä sekä enenevässä määrin myös mittariston luomisen ja tavoiteasetannan apuvälineenä. Esimerkiksi vuonna 2005 valmistuneessa tulosohjauksen käsikirjassa (Valtiovarainministeriö 2005) käydään läpi eri tulosohjauksen osa-alueita ja annetaan jokaisesta aiheesta hyvä käytäntö -esimerkki.



### 3 Tutkimuksen toteutus

#### 3.1 Tutkimusasetelma ja tutkimuksen metodologia

Goddardin (2010) tutkimuksessa käsitellään julkisen sektorin laskentatoimen tutkimukseen syntynyttä kahta paradigma-leiriä ja niiden erityyppisiä tutkimusmetodeja. Tutkimuksen mukaan Euroopassa on tapana tutkia julkista sektoria laadullisella tutkimusotteella, kun taas Yhdysvalloissa käytetään enemmän kvantitatiivista tutkimusmetodia (Goddard 2010, 75–76). Myös Van Helden ja Northcott (2010) ovat äskettäin kirjoittaneet julkisen sektorin johdon laskentatoimen tutkimuksesta ja heidän mukaansa ongelmana tämän tyyppin tutkimuksessa on juuri määrällisten tutkimusmetodien dominointi ja sopivan yhteyden puuttuminen tieteellisen tutkimuksen ja käytännön välillä. Tässä tutkimuksessa oikeusministeriön johdon talousraportointia ja siitä kerättyä aineistoa käsitelläänkin kvalitatiivisesti. Kvalitatiivisen tutkimuksen pyrkimyksenä on lisätä ymmärrystä organisaatiossa käytössä olevista laskentatoimen käytänteistä (Keating, 1995). Lähtökohtana ei siis ole teorioiden testaaminen vaan aineiston yksityiskohtainen tarkastelu ja siten monimutkaisen ilmiön tulkitseminen (Hirsjärvi ym. 2004).

Tämä tutkimus on myös ns. case- tai tapaustutkimus. Case-menetelmä sopii hyvin tutkimukseen, jossa tutkittava ilmiöön liittyvät piirteet ovat monimutkaisia ja kontekstisidonnaisia. (Lukka 1999, 134.) Yleensä case-tutkimuksen tutkimuskysymykset ovat muotoa ”miksi” tai ”miten”, kuten tämänkin tutkimuksen kolmesta tutkimuskysymyksestä kaksi on. Kysymyksillä tutkija pyrkii selittämään tutkittavaa ilmiötä ja siten lisäämään syvällistä ymmärrystä todellisuuden ilmiöistä (Yin 2003).

Laadullisen tutkimuksen tutkimusmenetelmiä ovat teemahaastattelu, osallistuva havainnointi, ryhmähaastattelut sekä erilaiset dokumenttien ja tekstien analyysit (Hirsjärvi ym. 2004, 155). Näitä menetelmiä voidaan käyttää yksittäin tai rinnakkain vaihtoehtoisesti yhdistellen tai toisiaan täydentäen. Juuri triangulaation varmistamiseksi (ks. Lukka 1999, 135) tämänkin tutkimuksen haastatteluaineistoa on täydennetty julkisten lähteiden ja korkeakouluharjoittelun aikana tapahtuneen osallistuvan havainnoinnin avulla sekä oikeusministeriön ja vertailuministeriön sisäisellä materiaalilla. Triangulaation käytön tavoitteena on saada mahdollisimman luotettava ja kattava kuva tutkimuskohteesta.

Case-tutkimuksessa haastattelut ovat kuitenkin ensisijainen aineistolähde, ja aineiston analyysi sisältää melko yksityiskohtaisia todellisuuden kuvauksia. Näin tutkija varmistaa, että tutkimuksen lukija saa todellisuutta mahdollisimman hyvin kuvaavan ymmärryksen tutkittavasta ilmiöstä ja pystyy mahdollisesti tekemään omia tulkintojaan ja miettimään vaihtoehtoisia selitystapoja. (Ferreira ym. 1992, Tuomi ym. 2002, 73.; Hirsjärvi & Hurme 2001, 11–12.) Ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on haettu vastauksia haastattelemalla johdon talousraportoinnin asiantuntijoita ja talousraporttien käyttäjiä oikeusministeriön sisällä. Kolmatta tutkimuskysymystä varten taas on haettu oppia oikeusministeriön ulkopuolelta ja käyty läpi muiden ministeriöiden johdon talousraportointiprosesseja tavoitteena saada eri ministeriöistä hyödyllistä vertailutietoa ja löytää mahdollisia uusia hyviä käytäntöjä. Kehittämisenäkökulmia tutkittaessa otetaan kuitenkin myös huomioon oikeusministeriön johdon tietotarpeet ja näin monitahoisilla haastatteluilla pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin kokonaisvaltaisemmin.

Tutkimuksen toteuttaminen haastattelujen avulla parantaa tutkimuksen luotettavuutta eliminoidessaan epävarmuustekijöitä, jotka liittyvät esim. sähköpostitse lähetettäviin kyselyihin ja niiden mahdollisesti alhaiseen vastausprosenttiin. Henkilökohtaisilla haastatteluilla ehkäistään tulkintavaikeuksia ja lisäkysymyksillä varmistetaan vastaukset haluttuihin kysymyksiin. Lisäksi henkilökohtaisessa tapaamisessa saattaa tulla esille mahdollisesti uusia näkökulmia ja asioita haastateltavien ollessa avoimempia, kun näkevät haastattelijan. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 34–35.) Tässä tutkimuksessa aineisto on kerätty nimenomaan puolistrukturoiduin teemahaastatteluin. Teemahaastattelu mahdollistaa yksityiskohtaisen ja kontekstisidonnaisen tiedon keruun. Teemahaastattelussa aihepiirit on etukäteen mietitty. Valitut teemat perustuvat tutkimuksen viitekehukseen eli siihen mitä ilmiöstä jo tiedetään. (Tuomi ym. 2002, 77–78.) Haastattelun teemarunko antaa haastattelulle hahmon ja toisaalta varmistaa, että kaikki sujuu mahdollisimman luontevasti. Runko estää kiirehtimästä asioitten edelle, kun osapuolet näkevät logiikan etenemisestä eikä kaikkea tarvitse kertoa ensimmäisessä vastauksessa. (Koskinen ym. 2005, 109.) Menetelmässä ei ole tarkkaa kysymysten asettelua, järjestystä tai muotoa. Ne – samoin kuin aihealueiden laajuus – vaihtelevat kohdeorganisaation ja haastateltavan mukaan. Teemat muodostavat haastattelun kehikon, jonka raameissa haastateltava pääsee puhumaan suhteellisen vapaamuotoisesti. Samat aihealueet tulevat kuitenkin käsitellyksi kaikkien haastateltavien kanssa. (Eskola & Suoranta 1998, 86–89.) Koskisen, Alasuutarin ja Peltosen (2005, 108) mukaan

teemahaastattelu on yksinkertaisin ja inhimillisin vuorovaikutuksen muoto sen muodostuessa tutkijan esittämistä kysymyksistä ja haastateltavan tarinoivista vastauksista.

### **3.2 Kvalitatiivisen tutkimuksen vaiheet**

Tässä tutkimuksessa vertailuministeriöiksi on valittu ulkoasianministeriö, sisäasianministeriö sekä valtiovarainministeriö. Rajausta tehtiin toimeksiantajan puolelta ja sitä perusteltiin valittujen ministeriöiden samanlaisuudella, jolloin niiden vertailu on helpompaa ja järkevämpää. Valituissa ministeriöissä ei myöskään ole suuria siirtomäärärahoja, kuten esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriössä, tai huomattavia valtion liikelaitoksia, kuten esimerkiksi liikenne- ja viestintäministeriössä. Tutkimuksessa on myös otettu mukaan kaikkien vertailuministeriöiden ja niiden toimialaan kuuluvien virastojen ja laitosten kokonaisuus eli koko hallinnonala.

Tutkimuksessa haastateltiin yhteensä 12 henkilöä (LIITE 2), kolmea talousjohtajaa vertailuministeriöistä sekä seitsemää johtajaa tai johdon edustajaa oikeusministeriöstä. Lisäksi haastateltiin valtioneuvoston controlleria sekä valtiovarainministeriössä toimivaa oikeusministeriön sektorihenkilöä. Sektorihenkilö viittaa hallinnonalaan, sektoriin. Sektorihenkilö käsittelee valtiovarainministeriössä ensimmäisenä virkamiehenä OM:n talousarvioesityksen, kehysesityksen sekä lisätalousarvioesitykset. Lisäksi hän kokonaisvaltaisesti seuraa hallinnonalan tapahtumia ja kehitystä sekä valmistaa valtiovarainministeriön lausunnot OM:n työryhmien esityksistä, mikäli niillä on vaikutuksia valtiontalouteen. Kaikilla haastateltavilla on paljon kokemusta ja tietoa tutkimuksen aiheeseen liittyvistä asioista. Controller-toiminnan ydintehtäviin taas kuuluu valtiontalouden ja toiminnan ohjauksen sekä taloutta ja tuloksellisuutta koskevan raportoinnin ja sen järjestelmien laadunvarmistus ja kehittäminen sekä johdon laskentatoimen ohjaus ja kehittäminen.

Aineiston keruu suoritettiin kolmessa osassa. Ensin haastateltiin vertailuministeriöiden talousjohtajaa (Jukka Nummikoski (VM), Jukka Aalto (SM), Risto Hakoila (UM)) sekä oikeusministeriön talousjohtajaa Harri Mäkistä johdon talousraportointikäytännöistä heidän tehtävänsä näkökulmasta. Näin saatiin laaja kuva siitä, millaista johdon talousraportointi voi olla. Ensimmäisen vaiheen haastateltaviksi valittiin ministeriöiden talousjohtajat, koska he ovat mukana ministeriöiden johtoryhmissä ja päätöksenteossa, mutta ovat myös hyvin

perehtyneitä talousinformaation tuottamispuoleen. Talousraportointikäytäntöjä kartoitettiin myös havainnoimalla toimintaa oikeusministeriön talousyksikössä harjoittelun aikana sekä oikeusministeriön sisäisen materiaalin avulla. Toisessa vaiheessa selvitettiin valtioneuvoston controllerin Esko Mustosen sekä valtiovarainministeriössä toimivan oikeusministeriön sektorihenkilön Niko Ijäksen näkemykset johdon talousraportoinnista. Kolmannessa vaiheessa selvennettiin oikeusministeriön johdon talousraportoinnin nykytilanne ja kehitystarpeet haastattelemalla oikeusministeriön johtoa. Johdosta haastateltiin oikeusministeriön kansliapäällikkö Tiina Astolaa, ministerin erityisavustaja Johanna Hautakorpea sekä kahden osaston päälliköitä, Kari Kiesiläistä oikeushallinto-osastolta (lyh. OHO) sekä Jarmo Littusta kriminaalipoliittiselta osastolta (lyh. KPO) sekä samojen osastojen talousvastaavia Raimo Aholaa (OHO) sekä Riitta Punjua (KPO). Nämä osastot ohjaavat resursseiltaan suurimpia OM:n hallinnonalan toimialoja.

Kun haastatteluajat oli varattu puhelimitse, kaikille ensimmäisen vaiheen haastateltaville lähetettiin aineistopyynnöt (LIITE 3), joissa kerrottiin tarkemmin tutkimuksesta. Etukäteismateriaalia saatiin kaikista paitsi yhdestä ministeriöstä (johtuen kesälomista), josta etukäteismateriaalin sijaan materiaalia saatiin haastattelutilanteessa. Toisen ja kolmannen vaiheen haastatelluille lähetettiin haastattelupyynnö erikseen (LIITE 4). Haastatteluja varten tehtiin teemarunko (LIITE 5). Haastattelun teemarungon toimivuutta testattiin tekemällä esihaastattelu yhden oikeusministeriön talousyksikön työntekijän kanssa. Lähempänä haastattelua teemarunko lähetettiin myös kaikille haastateltaville, jotta he pystyisivät valmistautumaan haastatteluihin. Haastatteluissa läpi käytyt teemat nousivat tutkimuksen viitekehuksesta johdon talousraportoinnin aihepiiristä sekä aiemmista johdon raportointia ja tietotarvetta pohtivista tutkimuksista ja selvityksistä. Haastattelujen teemarungon tekemisessä on käytetty apuna myös muita samantyyppisten pro gradujen haastattelurunkoja (esim. Rönn 2000, Räihä 2002, Hanninen 1987) sekä Kunnallisan kehittämissäätiön ja Jyväskylän yliopiston tekemän tutkimuksen haastattelurunkoja (Näsi ym. 2001).

Haastattelut tehtiin aikavälillä 07/2010 – 09/2010, ja haastatteluiden kesto vaihteli puolesta tunnista kahteen ja puoleen tuntiin. Haastattelut suoritettiin haastateltavien henkilöiden työpaikoilla rauhalliseen keskusteluun sopivissa olosuhteissa ja haastattelut kyettiin suorittamaan häiriöttä. Vaikka teemat ja niiden alakohdat oli laadittu etukäteen, niitä ei käyty jokaisen haastatellun kanssa läpi samassa muodossa, järjestyksessä tai laajuudessa. Haastatteluissa myös esitettiin keskeisimpien termien määrittely sekä tutkimusongelma ja -

rajaukset. Kaikki haastattelut nauhoitettiin haastattelun luvalla sekä nauhat litteroitiin. Tutkija osallistui aktiivisesti keskusteluun, ja tutkijan interventiota (Lukka 1999, 136) ei pyritty välttämään. Tutkija johdatteli haastateltavaa analysoimaan aihetta eri näkökulmista. Näin ollen haastattelu polveili todellisuuden ja vaihtoehdoisen asiointilan välillä: miten organisaatiossa nyt toimitaan ja miksi, voitaisiinko toimia toisin ja miksi.

Haastateltavien henkilöiden määrä ei tässä tutkimuksessa ole kovin suuri. Tutkittavien pieni määrä ei ole kuitenkaan puute, koska tarkoituksena on saada käsitys jonkin ilmiön, tämän tutkimuksen yhteydessä johdon talousraportoinnin, eri aspekteista. Koska kvalitatiivisessa tutkimuksessa tarkoituksena ei ole etsiä keskimääräisiä yhteyksiä tai tilastollisia säännönmukaisuuksia, myöskään aineiston koko ei määräydy näiden tekijöiden perusteella (Hirsjärvi ym. 2004, 168). Haastateltavien pientä määrää voidaan tässä tutkimuksessa perustella myös sillä, että haastattelumateriaalia analysoitaessa jo näin pienessä määrässä vastauksia voitiin nähdä selkeitä yhteyksiä haastateltavien näkemyksissä tutkittavien ongelmien suhteen. Aineistossa alkoivat siis kertautua samat asiat eikä haastattelujen tai vertailuministeriöiden määrän laajentamista nähty tutkimuksen kannalta merkitykselliseksi. Aineiston tekevät mielenkiintoiseksi myös uudet ideat ja ehdotukset, joita tuli haastatteluissa esiin runsaasti.

Tutkimusaineiston käsittelyssä on käytetty teorialähtöistä teemoittelua. Tutkimusongelman sekä tutkimuksen kirjallisuuskatsauksen kannalta olennaiset näkökulmat ovat aineiston jaottelun taustalla. Myös keskusteluissa eniten esiin tulleita asiakokonaisuuksia yhdisteltiin erilaisten teemojen ympärille. Litteroidut haastattelut on teemoiteltu näiden näkökulmien mukaisesti ja teemoittelussa on näin ollen käytetty teorian ja empirian välistä vuoropuhelua. Teemoittelun jälkeen tulokset analysoitiin. Koska prosentuaalisten osuuksien esittäminen 12 henkilön otoksessa ei olisi ollut tilastollisesti järkevää, tuloksien yhteydessä aineistoa on kuvattu sitaatein, jotka perustelevat tutkijan tekemää tulkintaa. (Eskola & Suoranta 1998, 86–89.) Haastatteluaineiston yhteenveto ja alustava analyysi on tehty heti haastattelujen keräämisen jälkeen. Tämän jälkeen tutkimuksen kirjallinen osuus on tehty kahdessa osassa. Tutkimuksen viitekehystä, haastattelujen analyysistä sekä kehittämismahdollisuuksista tehtiin ensin tiivistelmäraportti tilaustyönä oikeusministeriölle, jonka jälkeen pro gradun tutkimuksen kirjoitustyö saatettiin rauhassa loppuun.

Haastatteluaineiston perusteella tehtiin myös ensimmäinen versio oikeusministeriön johdon talousraportoinnin kokonaiskuvakaaviosta. Kaaviota sen jälkeen paranneltiin yhteistyössä ministeriön talousyksikön kanssa ja lopullisen kaavion muodosta ja teksteistä päätti OM:n talousyksikkö (LIITE 6). 25. tammikuuta 2011 valmis kaavio esiteltiin oikeusministeriön osastopäällikkökokouksessa. Ennen valmiin työn palauttamista tutkimus kokonaisuudessaan hyväksyttiin syksyllä 2011 ensin OM:n talousyksikössä, sen jälkeen vertailuministeriöiden talousjohtajilla. He antoivat täydentäviä kommentteja ja tuloksia selventäviä korjausehdotuksia. Näin varmistuttiin tutkimuksen tulosten ja tulkintojen paikkansapitävyydestä.

## **4 Tutkimustulokset ja analyysi**

Tässä luvussa kuvataan tutkimuksen tuloksia haastattelujen perusteella. Aluksi esitellään lyhyesti tutkimuksen case-organisaatio, oikeusministeriö. Sen jälkeen siirrytään varsinaisiin tuloksiin. Vertailuanalyysi on nivottu tekstiin. Oikeusministeriön johdon talousraportoinnin nykytilaa käydään läpi kappaleessa 4.2 ja johdon talousraportoinnin käsittelyä ja vaikutuksia toimintaan kappaleessa 4.3. Sen jälkeen kappaleen 4.4 alussa kehitysehdotuksille pohjaa luoden summataan johdon talousraportoinnin suurimmat ongelmat ja haasteet, tarkennetaan tavoitetilä ja nykyinen kehittäminen sekä annetaan johdon talousraportoinnin kehitysehdotuksia ja suosituksia oikeusministeriölle.

### **4.1 Oikeusministeriön esittely**

Oikeusministeriö ylläpitää ja kehittää oikeusjärjestystä ja oikeusturvaa sekä huolehtii demokratian rakenteista ja kansalaisten perusoikeuksista. Ministeriö vastaa keskeisimpien lakien valmistelusta, oikeuslaitoksen toimintakyvystä ja tuomioiden täytäntöönpanosta. Tuomiovalta kuuluu riippumattomille tuomioistuimille. Tutkimuksen teon alussa oikeusministeri Tuija Brax johti oikeusministeriön ja sen hallinnonalan toimintaa. Toukokuussa 2011 eduskuntavaalien jälkeen oikeusministeriksi tuli Anna-Maja Henriksson. Ministeriä avustavat kansliapäällikkö ja ministeriön johtoryhmä. (Oikeusministeriö 2010d.)

Ministeriöiden rooli on kaksijakoinen, toisaalta ne ovat osa valtioneuvostoa ja vastaavat säädös- ja budjettivalmistelusta, toisaalta ne ovat oman hallinnonalan tukija, johtaja ja toimintaedellytysten luoja. Ohjausjärjestelmistä, kuten johdon talousraportoinnista puhuttaessa on huomioitava, että ministeriöillä on alaisuudessaan hyvin erilaisia tulos- ja toimintayksiköitä, joihin sovelletaan erilaisia ohjausstrategioita. (Huttunen 1994, 134–145.) Oikeusministeriössä on peruslainsäädännön valmistelusta vastaava lainvalmisteluosasto, oikeushallinto-osasto, jonka toimialaan kuuluvat tuomioistuinlaitos, oikeusapu ja ulosotto sekä kriminaalipoliittinen osasto, jossa suurimpina hallinnonalan toimijoina syyttäjälaitos ja rikosseuraamuslaitos. Ministeriössä on osastoihin kuulumattomina yksikköinä demokratia- ja kieliasioiden yksikkö, kansainvälinen yksikkö, viestintäyksikkö, hallintoyksikkö, talousyksikkö, tietohallintoyksikkö, sisäisen tarkastuksen yksikkö ja johdon tuki. (Oikeusministeriö 2011.) Huomattava osa oikeusministeriön hallinnonalan toimintoyksiköistä harjoittaa maksutonta toimintaa, mutta lähes kaikilla toimialoilla on myös maksullista

toimintaa. Esimerkiksi tuomioistuimissa peritään oikeudenkäyntimaksuja, ulosotossa ulosottomaksuja, oikeusaputoimistoissa oikeusapumaksuja ja vankien työtoiminnassa tuotetaan hyödykkeitä markkinoille.

Oikeusministeriön hallinnonalalla työskentelee yhteensä noin 10 000 henkilöä, joista ministeriössä noin 270 (Oikeusministeriö 2010e). Oikeusministeriön hallinnonalan osuus valtion menoista on noin kaksi prosenttia. Ministeriön budjetti vuodelle 2011 on 837 miljoonaa euroa. (Valtiovarainministeriö 2011.) OM:n talousyksikön tehtävänä on vastata hallinnonalan talouden seuranta- ja raportointimenettelyjen kokonaisuudesta esimerkiksi toimialakohtaisen (sektorikohtaisen) taloutta ja toimintaa koskevan raportoinnin rinnalla. Tämä tarkoittaa, että talousyksikkö kehittää hallinnonalan johtamista ja suunnittelua tukevaa talousraportointia ja sen ohjausta. (Oikeusministeriö 2007a.)

Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimen järjestämisestä oikeusministeriössä on säädetty oikeusministeriön (2010b) taloussäännössä sekä valtion talousarviosta annetussa asetuksessa 55§. Ministeriön talousjohtaja yhdessä osastojen ja erillisten yksiköiden kanssa vastaa kirjanpitoyksikön tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimesta, sen kehittämisestä sekä siihen liittyvästä raportoinnista. Oikeusministeriö siirtyi palvelukeskusmalliin vuonna 2006, jonka jälkeen ministeriön taloushallinnossa on kyetty keskittymään selvästi aiempaa enemmän toiminnan suunnittelua ja seurantaan palvelemaan toimintaan. (VTV 2009b.) Palvelukeskus Palkeet vastaa talous- ja henkilöstöhallinnon tietovarastojen, työajanseuranta- ja toimintolaskentajärjestelmän sekä toimitilojen hallintajärjestelmän ylläpidosta ja raportoinnista. Lisäksi palvelukeskus vastaa edellä mainittujen tietovarastojen luotettavuudesta sekä tuottaa sovitut raportit edellä mainituista järjestelmistä sekä ministeriölle että virastoille siten kuin palvelusopimuksissa on sovittu. (Oikeusministeriö 2010f, 35.) VTV:n (2009a) selvityksen mukaan oikeusministeriössä taloushallinnossa on viime vuosina keskitytty erityisesti hallinnonalan talousraportoinnin kehittämiseen ja yhtenäistämiseen sekä toimintolaskennan kehittämiseen. Jatkossa olennaisia kehittämistarpeita taas ovat raportointi- ja analysointikäytäntöjen vakiinnuttaminen sekä viestinnän parantaminen ja ohjeistuksen ajan tasalla pitäminen. (VTV 2009a.)

Kustannuslaskentaa ja toimintolaskentaa on oikeusministeriössä kehitetty ja analysoitu viimeisen kymmenen vuoden aikana runsaasti (Oikeusministeriö 2007b ja OM 2010d). Aiheesta on tehty useita selvityksiä ja vuonna 2010 saatiin päätökseen



toimintolaskentajärjestelmä Tarmon kehittämisprojekti, jossa muun muassa toimintojakoja eri toimialoilla uudistettiin. Satu Simolan tekemässä selvityksessä käsiteltiin myös toimintolaskennan raportoinnin kehittämistä (Oikeusministeriö 2007c). Simolan selvityksessä raportoinnin uudistaminen on yksi tärkeistä oikeusministeriön toiminto- ja kustannuslaskentaan liittyvistä kehittämistarpeista. Simola kirjoittaa selvityksessään tämän tutkimuksen kannalta osuvasti, että "raportoinnin kehittäminen ei vaadi ainoastaan raporttien tarkoituksenmukaisen sisällön määrittelyä, vaan myös sen määrittelyä, kenelle raportoidaan ja mitä kautta" (Oikeusministeriö 2007c, 24).

Talousraportoinnin kehittäminen onkin ollut talousyksikön tulostavoitelistalla useana vuonna (2007, 2010). Vuonna 2007 tulostavoitteeksi asetettu talousraportoinnin kehittäminen pyrki tukemaan hallinnonalan talousseurantaa sekä tuottamaan johdolle suunnattua jalostettua raportointitietoa. Tällöin oikeusministeriön hallinnonalan raportointia kehitettiin uusien organisaatiomallien ja toimintatapojen pohjalta sekä nykyaikaisemman raportointiteknologian avulla. Vuonna 2010 oikeusministeriön tulostavoitteisiin sisältyi talousraportoinnin kokonaiskuvauksen valmistelu sekä talousraportointiprosessin dokumentointi. (Oikeusministeriö 2010c.)

#### **4.2 Johdon talousraportoinnin nykytilan kuvaus**

Yleisarvosana johdon talousraportoinnista on haastateltujen mukaan 3,5. Ministeriöiden talousjohto ja talousasiantuntijat ovat arviossaan hieman negatiivisempia kuin muut haastateltavat ja antavat arvosanaksi 3. OM:n osastojen johto ja muu johto on siis tyytyväisempi johdon talousraportointiin kuin talousjohtajat itse. Tulos on yhtenevä Näsin ym. (2001) tutkimuksen tulosten kanssa. Ylin johto toi yksittäisiä talousraportointitarpeita esille, kun taas talousjohdolla oli enemmän sanottavaa johdon talousraportoinnin kokonaisuudesta ja sen nykytilasta. Myös sektorihenkilö ja valtiovarain controller -toiminto olivat tyytyväisiä OM:n raportointiin.

Kaikki haastateltavat totesivat saman, minkä Pöllä ja Etelälahti (2002). Kirjanpito- ja palvelukeskusuudistukset ovat sitoneet huomattavan määrän vertailuministeriöiden taloushallinnon resursseja viime vuosina. Vertailuministeriöissä oli näin ollen tehty hyvin erilaisia päätöksiä johdon laskentatoimen järjestämisestä ja toiminnan painopistealueista. Ministeriöt olivat tehneet hyvin erilaisia ratkaisuja talousraportointijärjestelmien, johdon

talousraporttien jakelun ja julkaisun sekä säännöllisen johdon talousraportoinnin suhteen. Raportointifrekvenssissä oli vähemmän eroja, kolmessa ministeriössä talousraportteja tehtiin johdolle kerran kuukaudessa, vain UM:ssä tehtiin useammin, kerran kahdessa viikossa. Kaikki haastateltavat keuhvat talousraportoinnin ajankohtaisuutta ja oikea-aikaisuutta. Tiedot myös saadaan nopeasti, jolloin se ei ole vanhentunutta. Alla olevassa taulukossa näkyy johdon talousraportointiprosessien peruspiirteet ministeriöittäin (Taulukko 1). Kappaleessa 4.2.1 käsitellään raportointijärjestelmiä tarkemmin, kappaleessa 4.2.2 käydään läpi johdon talousraporttien jakelua, julkaisua ja muotoilua sekä kappaleissa 4.2.3 ja 4.2.4 keskitytään säännölliseen raportointiin sekä ad hoc –raportteihin.

	OM	VM	SM	UM
<b>Talousyksikössä henkilöitä</b>	7	4	15	16
<b>Mitä sovelluksia käytetään</b>	BO, Excel, ministeriön oma Tarmo-toimintolaskenta-järjestelmä	Cognos (uusi versio), ministeriön oma Talousraportointijärjestelmä sekä Excel	Excel	Cognos ja Excel
<b>Jakelu, julkaisu</b>	Sähköisellä kokousfoorumilla, lisäksi joitain intranetissä	Paperilla tai sähköpostitse johdolle tai osastojen talousvastaaville, ei julkaista missään	Sähköpostitse, ei julkaista missään	Sähköpostitse, intranetissä julkaisu harkinnassa
<b>Säännöllinen talousraportointi</b>	Hallinnonalan kattava vakioraportti, manuaalinen, kerran kuukaudessa. Osavuositarkastukset kolme kertaa vuodessa.	Ministeriön sisäinen vakioraportti automatisoitu, vasta tulossa uuden Cognos-version myötä, kerran kuukaudessa. Ei hallinnonalan kattavaa vakioraporttia.	Hallinnonalan kattava controller-raportti sekä ministeriön sisäinen talousraportti, manuaalisia, kerran kuukaudessa.	Ministeriön sisäiset vakioraportit automatisoituja, joka osastolle ja ulkomaan edustustolle omansa ja osalle lisäksi projektiraportteja, kerran kahdessa viikossa.

Taulukko 1. Johdon talousraportointiprosessien peruspiirteet.

Ulkoasiainministeriön talousyksikössä on eniten työntekijöitä suhteessa muihin vertailuministeriöihin. UM on supistanut yksikköä alle puoleen entisestä ja saavuttanut tehostuksilla 1,5 milj. euron vuosittaiset säästöt, mutta UM:ssä hoidetaan talousyksikössä runsaasti hallinnonalan kaikkien yksiköiden taloutta eikä ulkomaan edustustojen laskunkäsittelyjä, maksuliikettä, rahahuoltoa ja valuuttatoimintoja voida hoitaa Palkeiden toimesta. Muissa ministeriöissä lähes kaikki kirjanpidon rutiinitehtävät on jo siirretty Palvelukeskukselle. Varsinaisissa johdon talousraportointiin liittyvissä tehtävissä työskentelee vertailuministeriössä melko sama määrä henkilöitä, joskin pienimmillä resursseilla toimitaan VM:ssä.

Samoin kuin muissa vertailuministeriöissä, oikeusministeriön talousyksikkö tekee keskitetysti talousraportit johdon foorumeille ja muihin erillisiin kokouksiin. Talousraportit tehdään yhteistyössä ministeriöiden eri osastojen taloushenkilöstön kanssa ja osastojen talousvastaavat osallistuvat raportissa käytettyjen ennusteiden tekoon ja raportissa esitettyjen tietojen analysointiin. Palvelukeskus Palkeet tuottaa joitakin sovittuja johdon talousraportteja.

*”Palkeilta tilattuja raportteja pitäisi tarkastaa ja päivittää, koska niiden rakenteet ovat osittain vanhentuneita. Niissä on myös vääriä lukuja ja syitä virheisiin joudutaan selvittämään.”* (Ahola, OHO:n talousvastaava)

Talousraportoinnista huomattava osa liittyy kuitenkin lakisääteiseen virallisraportointiin (tilinpäätökset ja toimintakertomukset), joka tällä hetkellä on vielä kovin työlästä ja raskasta.

*”Virallisraporttien tuottaminen on vielä tällä hetkellä raskasta ja osittain turhauttavaakin, osastolla tiedon tuottamiseen niitä varten menee paljon aikaa ja tätä pitäisi keventää ja yksinkertaistaa.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Tällä hetkellä tilinpäätösraportointi on sellainen pakko, jossa liikkuu hirveä määrä aineistoa, joka kiinnostaa huomattavalta osalta vain tilintarkastajia.”* (Mäkinen, talousjohtaja)

Osastoilla tehdään myös talousraportointia. Osastojen talousvastaavat tuottavat aineistoa osastojen johdolle ja osastojen johtoryhmien kokouksiin sekä taloussuunnitteluprosessien (budjetti-, kehys- jne. prosessit). Talousraportit muodostavat tärkeän tausta-aineiston näissä prosesseissa käytettäville perustelumuistioille ja laskelmille.

*”Osastoilla tehtävä talousraportointi tukee osaston toimialojen ja osaston johtamista. Vuorovaikutteisuus talousasioissa on olennaista, kun asioita tehdään sekä virastotasolla, osastotasolla että keskitetysti talousyksikössä. Näin varmistetaan myös se, että ministeriön johdolle voidaan tuottaa mahdollisimman luotettava kokonaiskuva hallinnonalan taloudesta ja*

*toiminnasta ja samalla voidaan vähentää ristiriitaisia näkemyksiä tai yllätyksiä taloudellista tilannetta koskevissa arvioissa.” (Mäkinen, OM, talousjohtaja)*

Yhtenä suurimmista ongelmista nähdään toiminnan ja talouden erillisuus. Tulos on samansuuntainen kuin Näsin ym. (2001) tutkimuksessa. Vertailuministeriöissä myös todettiin, että vaikuttavuuden arviointi on hyvin vaikeaa. Tämä tulos taas on samansuuntainen kuin Jormalaisen (2010) selvityksessä ja Näsi ym. (2001) tutkimuksessa.

*”Valtioneuvostotasaisen suunnittelun suurin ongelma on se että budjetti- ja kehysuunnittelu ovat erillään poliittisesta suunnittelusta ja tämä erillinen toimintatapa valuu myös ministeriöihin ja hallinnonaloille. Talousraportointi pitäisi kuitenkin kytkeä enemmän toiminnan suunnitteluun ja strategiseen politiikkasuunnitteluun eikä vain budjetti- ja kehysprosesseihin. Controller – toiminnon näkökulmasta keskeistä olisi pitää toiminnan ja talouden suunnittelu sekä talousraportointi lähellä toisiaan sekä lähellä johtoa.” (Mustonen, valtioneuvoston controlleri)*

*”Toiminta ja talous kulkevat ja eivät kulje käsi kädessä oikeusministeriössä. Mitä tulee kehityshankkeiden päätöksentekoon, niin oikeusministeriössä pystytään tuottamaan tarvittava talousinformaatio. Vaikeampia alueita ovat esimerkiksi tuottavuuden kehitykselle asetettujen tavoitteiden toteutumisen mittaaminen. Julkisen sektorin tuottavuuden mittaamiseen liittyy hyvin vaikeata problematiikkaa. Esimerkiksi tietotekniikkainvestointien ja vaikuttavuustavoitteiden suhde on vaikeasti määriteltävissä. Joissakin asioissa vaikuttavuus – kustannustarkastelua olisi mahdollista viedä pidemmälle.” (Mäkinen, OM, talousjohtaja)*

Sekä vertailuministeriöiden talousjohtajien haastatteluissa että OM:n johdon haastatteluissa tuli esiin, miten myös hallinnonalan sisällä olevien toimialojen erilaisuus ja erilaiset toimintakulttuurit ovat haaste toiminnan ja talouden kokonaisvaltaisessa suunnittelussa. Kun kaikilla toimialoilla, kaikilla osastoilla ja ministeriöiden talousyksiköissä tuotetaan talouden raportointia, on haastavaa saada ministeriöiden johdolle yhtenäinen ja kattava näkemys hallinnonalan taloustilanteesta.

*”Ongelmia on ollut kokonaisuuden kasaamisessa. Yksikönjohtajilla ei ole välttämättä käsitystä taloustilanteesta, vaan rahat kulkevat osastopäällikön kautta.”* (Astola, kansliapäällikkö)

*”Kaikki nämä sektorit ja näiden sektoreiden tarpeet ovat hyvin erilaisia toisiinsa verrattuina – samoin myös niiden ohjaus.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Toimialojen erilaisuus ja talousraportoinnin erilaiset valmiudet vaikuttavat johdon talousraportointikäytäntöihin ministeriössä. Vielä muutamia vuosia sitten oikeusministeriössä oltiin tilanteessa, että ministerit saivat joskus erilaista informaatiota eri tahoilta. Ministeriöllä ja ministeriön alaisella yksittäisellä virastolla saattoi olla hyvinkin erilainen käsitys taloustilanteesta. Johdon talousraportoinnin vakiinnuttua ja muututtua systemaattisemmaksi ja yhteistyön varsinkin tietojen analysoinnissa lisääntyneenä, ministeriössä on saavutettu johtoryhmän jäsenten keskuudessa yhteinen tietopohja, jolloin ristiriitainen informaatio ja väärinkäsitykset ovat vähentyneet ja on päästy keskustelemaan olennaisista asioista. Aina keskusteluissa tulee toki esille täsmentäviä ja tarkentavia näkökohtia, varsinkin osastopäällikkökokouksessa, mutta sitä vartenhan niistä siellä keskustellaan.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Talouden hallinnan tarpeet ovat osaltaan vaikuttaneet myös ministeriön organisaation kehittämiseen. OHO:ssa on vuonna 2010 uusittu täysin organisaatorakenne ja tehostettu johtoryhmätyöskentelyä, missä tärkeänä taustatekijänä on ollut taloudenhallinnan parantaminen. Myös KPO:ssa osaston johtoryhmässä on kehitetty osaston johtoryhmätyöskentelyä ja lisätty osaston sisäistä talousraportointia jonkin verran.

*”Tiimijattelulla ja organisaatiouudistuksella OHO:ssa pyritään nimenomaan siihen, että osastolla saataisiin yksi yhteinen ja kokonaisvaltainen näkemys, jota voitaisiin viedä eteenpäin. – On osattava priorisoida jo osastolla ja osastojen kesken, jotta ministerin työ budjettiriihessä helpottuu. Sinne on turha mennä 20 hankkeen kanssa.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

## 4.2.1 Raportointijärjestelmät

Czarneckin (1999) tutkimuksen mukaisesti erilaisia talousraportointijärjestelmiä oli tämänkin tutkimuksen vertailuministeriöissä käytössä runsaasti. Samoin kuin Hovi ym. (2009) kirjassaan kirjoitti, suosituin raportointijärjestelmä vertailuministeriöiden keskuudessa oli Excel, jota käytettiin kaikissa ministeriöissä. Toiseksi suosituin oli IBM:n Cognos, jota käytettiin VM:ssä ja UM:ssä. Kaikilla vertailuministeriöillä paitsi SM:llä oli erillinen raportointijärjestelmä. Kahdessa ministeriössä oli myös kehitetty oma tietojärjestelmä tiettyä johdon talousraportoinnin osa-aluetta varten. Exceliä käytettiin ministeriöissä eniten tilanne- ja teemakohtaisten johdon talousraporttien tekoon. Samoin kuten SUESI-selvityksessä (Valtiokonttori 2007), vertailuministeriöiden haastatteluista kävi ilmi, että ylin johto ei käytä johdon talousraportointiin liittyviä tietojärjestelmiä itse vaan raportoinnin suorat käyttäjät ovat heidän johtamiensa osastojen talousvastaavat.

Oikeusministeriössä johdon talousraporttien tekoon käytetään Business Object – raportointi- ja analyysijärjestelmää (lyh. BO). Järjestelmään on oltu ministeriössä varsin tyytyväisiä. BO-järjestelmään on OM:ssä integroitu Raindance –talousarvio- ja liikekirjanpitojärjestelmä sekä asiahallintajärjestelmät useilla eri toimialoilla. Alun perin Business Object otettiin käyttöön asiankäsitteilyjärjestelmiin liittyväksi työkaluksi vuonna 2001. Johdon talousraportoinnissa se on ollut käytössä vuodesta 2004. BO:ssa on valmiita raporttipohjia talousraporttien lisäksi asianhallinnasta sekä toimintolaskennasta. Valmiit talousraporttipohjat on jaoteltu ministeriön ja hallinnanalojen eri toimialojen mukaisesti ja niiden sisällä yksiköittäin. Myös ministeriön sisäisille yksiköille ja osastoille on omat menoraporttinsa. Saatavilla on myös tulo- ja menoraportteja sekä raportteja, joissa toteutumaa verrataan budjetoituun. Samoin ministeriössä on käytössä toimintolaskennan raporttipohjat toimialoittain ja ministeriön sisäisen organisaation mukaan jaoteltuna. Valmiissa toimintolaskentareporttipohjissa on raportteja HTV-määristä ja kustannuksista. Toiminnan ja talouden analysointiin BO:ta käytetään kaikilla organisaatiotasolla: talousyksikössä, osastoilla ja keskusvirastoissa. Rikosseuraamuslaitoksessa ja oikeushallinnon tietotekniikkakeskuksessa on käytössä lisäksi erillinen BO-Planning suunnittelu- ja budjetointijärjestelmä. Myös Raindancesta voidaan ajaa suoraan joitakin raportteja.

Axsonin (2007) ajatuksia mukaillen myös haastatteluissa kyseenalaistettiin raportointijärjestelmiin tehdyistä investoinneista saadut hyödyt.

*”Toimintolaskennan prosessi on työläs, siinä käytössä oleva Tarmo-järjestelmä on kallis ja erikoinen. On kyseenalaista, kuinka kustannustehokas järjestelmä on.”* (Ahola, OHO:n talousvastaava)

Muissa ministeriössä johdon talousraportointijärjestelmät koettiin vajavaisiksi juuri integraation puutteen takia.

*”Cognos-raportointijärjestelmä on varsin vajaa, vaikka sitä nimitetäänkin johdon raportointijärjestelmäksi. Se sisältää vain ja ainoastaan talousraportteja vaikka tavoite oli aikoinaan, että siihen yhdistettäisiin henkilöstöasioiden ja tulosasioiden raportointi.”* (Hakoila, UM:n talouspäällikkö)

Integraatio on kesken OM:ssäkin. Esimerkiksi toimintolaskennan ja henkilöstöhallinnon järjestelmiä ei vielä oltu yhdistetty BO-raportointiin. Johdon talousraporteissa ei juuri ole yhdistetty asianhallinnan ja liikekirjanpidon tietoja, vaikka ne järjestelmään oli integroitukin.

SM:ssä koettiin talousraportoinnin kannalta haasteelliseksi jatkuvat organisaatiomuutokset (vrt. Axson (2007)). SM:ssä vaikeudet johtuvat siitä, että talousraportointi toteutetaan SM:ssä Excelillä. OM:n BO-raportointijärjestelmässä on organisaatiokaavio, jota muuttamalla kaikki historiatiedotkin muuttuvat järjestelmässä automaattisesti.

Tulevaisuuden suuri kehitysprojekti valtion taloushallinnossa liittyen myös raportointijärjestelmiin ja talousraportointiin, on Kieku-hanke. Kieku-järjestelmän myötä johdon talousraportointi valtioneuvostossa ja siten myös vertailuministeriöissä tulee muuttumaan. Valtioneuvostoon hankittaneen yksi yhteinen raportointijärjestelmä.

*”Toivon, että Kiekun kautta syntyvät taloushallinnon yhteiset määräykset ja toimintakulttuuri avaavat uusia mahdollisuuksia ja vuorovaikutusta ja että ne parantaisivat vertailtavuutta sekä helpottaisivat parhaiden käytäntöjen tunnistamista.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

## Jakelusta, julkaisusta ja muotoilusta

Yleisin tapa jaella talouden vakioraportit johdolle oli sähköpostitse. Paperiversioita ei juurikaan enää vertailuministeriöissä harrasteta, paitsi kiireen alla. Tulos on yhteneväinen SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007) ja Lahden ja Salmisen (2008) kanssa. Ainoastaan oikeusministeriöllä oli erillinen sähköinen järjestelmä ”kokousfoorumi”, jonka kautta johtoryhmien kokouksissa käytettävät raportit jaetaan. Oikeusministeriö oli myös ainoa, joka julkaisi joitain johdon talousraportteja ministeriön omassa intranetissä.

*”Näiden Intranetiin vietyjen talousraporttien hyödyntäminen on kuitenkin hieman hämärän peitossa.” (Mäkinen, talousjohtaja)*

*”En usko, että monet lukevat talousraportteja intranetissä, mutta on niiden löytyminen sieltä silti hyvä asia. Intranetissä on se ongelma, että sinne pitää erikseen mennä. Olisi parempi, jos se aukeaisi automaattisesti kun avaa koneen.” (Astola, kansliapäällikkö)*

Astolan kommentti viittaa samantyyppisiin reaaliaikaisiin tilannekuviin kuin mistä Deloitte (2008) tutkimuksessa kirjoitettiin. Muita vertailuministeriöitä nämä tietokoneen työpöydän tilannekuvat eivät vielä tässä vaiheessa kiinnostaneet, vaikka yrityksissä tällaiset tilannekuvat alkavat jo olla arkipäivää. Sen sijaan joissain vertailuministeriöistä osa vakioraporteista on personalisoituja, samoin kuin Mendozan ym. (2001) tutkimuksessa kehoitettiin. Osassa vertailuministeriöitä vakioraportit olivat myös automatisoituja, kuten Lahti ja Salminen (2008) kirjassaan suosittelivat. OM:ssä automatisoituja raportteja oli jonkin verran, tärkeimmät johdon talousraportit tehtiin kuitenkin manuaalisesti ja jaettiin erikseen.

Haastatteluissa tuli esiin, kuinka tärkeää on johdon talousraporttien muotoilu. Samoin kuin Jormalaisen (2010) selvityksessä todettiin, kaikki tämänkin tutkimuksen haastateltavat kokivat monisivuiset Excel-taulukot vaikeiksi ja totesivat hyvän talousraportin olevan lyhyt, yhden sivun pituinen selkeä raportti.

*”Tieto johdon talousraporteissa on paikoin liian yksityiskohtaista ja epäolennaista. Hyvä talousraportti olisi yhdellä sivulla, selkeä ja toimisi*



*liikennevalojen tapaan, jolloin vain punaisiin valoihin kiinnitettäisiin huomiota.” (Punju, KPO:n talousvastaava)*

Graafeja käytetään vain vähän vertailuministeriöiden johdon talousraporteissa. UM:ssä talousraporttien vähäinen visualisointi koettiin yhdeksi johdon talousraportoinnin huonoimmista puolista. Oikeusministeriön johdon haastatteluissa graafisia kuvioita keuhuttiin, esille tuli kuitenkin myös, että kaikki eivät halua niitä, vaan suosivat tavallista tekstiä ja numeroita. Tulos on samansuuntainen kuin Axson (2007) kirjassaan toteaa.

*”Vakioraportin graafit ovat riittäviä. Toimintolaskennasta voisi olla enemmänkin graafeja, koska näin voitaisiin paremmin saada näkyviin olennainen. Ad hoc –raportit taas ovat usein niin nopeassa aikataulussa tehtyjä, että ulkoasuun ei ehditä paneutumaan, vaan raportit yleensä käydään läpi keskusteluissa, joissa nostetaan tärkeät asiat esiin. Suurempi yhdenmukaisuus ad hoc ja vakioraporttien ulkoasussa ja muodossa helpottaisi kuitenkin aina lukijoita ja nopeuttaisi talousraportin käsittelyä. Tähän suuntaan olisi siis hyvää pyrkiä.” (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)*

*”Osa talousraporteista on selkeitä ja helppolukuisia, mutta joissain epäsäännöllisissä ad hoc raporteissa muotoilua voisi kehittää. Johdon talousraporteissa ei valtiovarainministeriössä ole graafisia kuvioita, koska on koettu, että niiden käyttö jäi vähäiseksi ja että numerotiedot toimivat paremmin. Uudessa Cognos -versiossa graafeja saadaan helpommin, joten niiden käyttöä tullaan taas harkitsemaan. Johdon talousraportointia vaikeuttaa se, että johdon tietotarpeet vaihtelevat paljon henkilöstä toiseen. Toiset haluavat katsoa graafeja, toiset numeroita, jotkut haluavat yksityiskohtaista tietoa kun taas toisille riittää tieto siitä että määrärahat riittävät.” (Jukka Nummikoski, VM, talouspäällikkö)*

## 4.2.2 Säännöllinen talousraportointi

Raudasojan ja Johanssonin (2009) antama esimerkki rutiiniraportista oli kaikkien vertailuministeriöiden tärkein vakioraportti. Johdon talousraportointi on muuttunut vertailuministeriöissä viimeisen kymmenen vuoden aikana niin, että vakioraportointiin käytetty aika on vähentynyt. Ennen tiedon haku kirjanpitojärjestelmästä ja muokkaus Excelissä vei enemmän aikaa.

Johdon säännöllisen talousraportoinnin voi kuitenkin jakaa vertailuministeriöissä kahteen: koko hallinnonalan käsittävään sekä ainoastaan ministeriön sisäiseen talousraportointiin. Oikeusministeriössä talouden vakioraportti on koko hallinnonalan kattava. Toisena talouden vakioraporttina on ministeriön omaa taloutta kuvaava raportti. VM:ssä taas raportoidaan johdolle säännöllisesti ainoastaan ministeriön sisäisestä taloustilanteesta. SM:ssä johdolle raportoidaan sekä koko hallinnonalan että ministeriön sisäisestä taloustilanteesta. Tosin SM:ssä hallinnonalan kattavaa controller-raporttia ei tehdä alkuvuodesta, vaan vasta puolesta vuodesta eteenpäin. UM poikkeaa muista siten, että ministeriön oma raportointi kattaa samalla myös koko hallinnonalan, joka on yksi yhtenäinen kirjanpitoyksikkö. Erot vakioraporteissa johtuvat ministeriöiden erilaisista toimialoista. VM:n hallinnonaloilla on suurempia keskusvirastoja, jotka huolehtivat itse omasta raportoinnistaan, kun taas OM:n ja SM:n hallinnonaloilla ministeriöllä on suurempi rooli hallinnonalan resurssien jakamisessa.

*”Valtiovarainministeriö on monialaministeriö, jonka hallinnonalalla on useita yksittäisiä isojakin itsenäisiä kirjanpitoyksiköitä kuten verohallitus sekä tulli. Juridisesti ministeriö ei edes voi hallinnonalan itsenäisiä virastoja muuten ohjata paitsi budjetoinnin kautta.”* (Jukka Nummikoski, VM, taluspäällikkö)

Oikeusministeriössä tärkein johdon talousraportti on siis määräraharaportti, joka tuotetaan kerran kuussa talousyksikössä. Sen pohjalta pidetään talouden tilannekatsaus neljännesvuosittain osastopäällikköpalaverissa ja ministeriön johtoryhmässä (LIITE 7). Tiedot johdon vakioraporttiin tulevat Netrasta (=Valtiokonttorin ylläpitämä valtion raportointipalvelu), koska oikeusministeriön omasta kirjanpidosta ei löydy kaikkia hallinnonalan menoja. Raportti on nyky muodossaan ollut käytössä kolme vuotta ja raportin formaatti on vakiintunut. Haastateltujen mielestä se on myös suhteellisen selkeä ja

helppolukuinen. Joillekin haastatelluista vakioraportin jakelufrekvenssistä on tosin vielä hieman epäselvä.

Axsonin (2007) tavoin, haastatteluissa tuli ilmi, miten joskus johtajat halusivat yksityiskohtaista tietoa, vaikka se ei välttämättä kerro tilanteesta paremmin kuin tiivistetympi summatieto.

*”Vakioraporteissa on ehkä löydetty oikea tarkkuuden taso eli koko hallinnonalan taloustilanne ja myös kaikkien toimialojen tilanne ja viime vuosien kehitys voidaan esittää yksisivuisena graafina lyhyine analyyseineen ja tätä täydentävänä yksisivuisena numerotaulukkona., Varsin usein johto haluaakin tietystä asiasta paljon yksityiskohtaisempaa tietoa, jota varten tuotetaan tarvittavat yksityiskohtaisemmat ad hoc –raportit. Joskus tosin hämmästyttää pyrkimys sellaiseen yksityiskohtaisuuteen, jolla ei uskoisi todellisuudessa olevan merkitystä. Toisaalta joskus jokin yksityiskohta kuvaa jotain ilmiötä paremmin. Jatkoanalyyseillä voidaan OM:ssä mennä aina yksityiskohtaisempaan tarvittaessa.” (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)*

*”Jossain määrin talousraportit ovat liian yksityiskohtaisia ja mielestäni kaivattaisiin talousraportointia vielä yleisemmällä tasolla.” (Jukka Nummikoski, VM, talouspäällikkö)*

Keskeisimmät talousprosessit ja aiheet vertailuministeriöiden johtoryhmien kokouksissa ovat budjetti- ja kehysprosessit sekä muut vakioprocesstit kuten hallinnonalan tulosohejaus. Tulos on samansuuntainen kuin Järvenpään ym. (2001) kirjassa sekä KuntaSuomi 2004 – tutkimusohjelman tuloksissa (Kallio ym. 2005). Verrattuna Raudasojan ja Johanssonin (2009) listaan julkishallinnon esimiesten tarvitsemasta seuranta- ja raportointitiedosta sekä SUESI-selvityksen tuloksiin (Valtiokonttori 2007), tämän tutkimuksen haastatteluissa tuli esille hyvin samanlaiset raportointitarpeet. Kaikkiin tarpeisiin ei tosin vielä ollut vakiintunutta johdon raportointikäytäntöä.

*”Oikeusministeriössä tarkastellaan neljännesvuosittain määrärahojen riittävyttä, tilinpäätösennusteita sekä siirtyvien määrärahojen suuruutta, jotta pystytään ennakoimaan mahdollisia ongelmia ministeriön ja hallinnonalan*

*taloustilanteessa sekä keskustelemaan siitä, miten ongelmiin pitäisi reagoida. Lisäksi tarkastellaan myös ministeriön omaa taloutta ja tulosohejausta sekä henkilöstötilannetta.” (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)*

Yleisenä havaintona on, että tuloksellisuuden seuranta painotettiin ministeriöiden talousraportoinnissa paljon vähemmän, mikä vastaa Bearing Pointin (2003) tutkimuksessa esitettyä arviota. Tärkeimmät talouden mittarit ja tunnusluvut ovat oikeusministeriössä siirtyvien määrärahojen määrä sekä HTV-määrä, joilla on myös suuri operatiivinen merkitys oikeusministeriön ja hallinnonalan toiminnan johtamisessa. Toiminnan tunnuslukuja, ns. substanssimittareita, seurataan oikeusministeriössä erityisesti osastotasolla. Eri toimialoilla on omat tulostavoitteensa ja niitä varten mittarit, joita seurataan. Näiden toteumat, arviot ja ennusteet tuodaan neljännesvuosittain osastopäällikköpalaverin käsittelyyn.

*”Epävirallisemmin johdossa seurataan budjettivalmistelun yhteydessä esimerkiksi konkurssien määrää ja kehitystä sekä tuomioistuimien asiamääriä ja niiden kehitystä. Seurannassa voi tilanteesta riippuen olla esimerkiksi vakuutusoikeuden asiamäärä ja käsittelyajat, koska siellä on ollut viime aikoina tiukkaa. Myös vankilukua ja sen kehitystä vuoden aikana seurataan. Ministerille tulee tieto usein silloin, kun luvuissa on tapahtunut muutoksia.” (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)*

*”Syyttäjien määrää seurataan tarkasti ja syyttäjälaitoksen määrärahaa analysoidaan suhteessa sen mahdollistamaan syyttäjien määrään. Rikosseuraamuslaitoksen puolella olennaista taas on vankiluku sekä henkilöstömäärä.” (Punju, KPO:n talousvastaava)*

Asiamääriä ja käsittelyaikoja oikeusministeriössä seurataan ainakin neljännesvuosittain, ongelmakohtissa useammin. Puolivuosiraportissa, joka käsitellään johtoryhmässä ja osastopäällikköpalaverissa käsitellään systemaattisesti kaikki merkittävät poikkeamat asetetuista tulostavoitteista.

*”Parhaiten kehityslinjat asiamäärissä näkyvät vuosimuutoksia tarkkailemalla.” (Ahola, OHO:n talousvastaava)*

*”Kehittämisen painopiste OHO:ssa on työmäärän mittaamisessa ja sen ongelmissa, jonka kautta pyritään oikeudenmukaisempaan ja parempaan resurssien jakoon toimialoilla ja yksiköissä sekä parempaan ohjaukseen ja johtamiseen. Erityisesti käräjäoikeusuudistuksen myötä käräjäoikeuspiirien ollessa suuria, on entistä tärkeämpää saada luotettavaa ja kattavaa tietoa työmääristä.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Työmääräraportointia myös ministeriön sisällä pitäisi parantaa, koska talousraporteista ei näy yksiköiden tiukka tilanne.”* (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)

*”Koska suurimmat kustannukset tulevat henkilöstöstä, pitäisi saada luotettavampaa tietoa siitä, paljonko henkilöstöä tarvitaan. Henkilöstötarvetta suunnitellaan asiamäärien avulla. Asiamäärien luotettavuutta pitäisi parantaa asioiden kirjaamista yhdenmukaistamalla. Jotta resurssit osattaisiin kohdentaa hallinnonalan virastoihin oikeudenmukaisesti, asiamääristä pitäisi saada luotettavaa tietoa.”* (Ahola, OHO:n talousvastaava)

Toiminnallista raportointia tehdään siis harvemmin kuin talouden vakioraportointia. Tasapaino toiminnallisten ja taloudellisten asioiden raportoinnissa voi pysyä hyvin erilaisilla raportointifrekvensseilläkin. Talousraportointiin liittyy kiinteästi henkilötyövuosiraportointi mm. tuottavuusohjelman tavoitteiden todentamiseksi ja henkilöstömäärän kehitys onkin käytännössä kiinteä osa talousraportointia sekä kehys- ja budjettivalmistelua. HTV-raporteista on omia kohtalaisen vakiintuneita formaatteja ja HTV-määrille on asetettu tavoitteita. HTV-raportointi ja tuottavuuden linkittäminen talouteen on varsin työlästä ja mutkikasta vaatien paljon manuaalista selvittelyä.

Vertailutiedot ovat OM:n johdon talousraporteissa yleensä muutamaan edelliseen vuoteen. Kaikissa ministeriöissä kaivattiin lisää vertailutietoja. Vertailutiedoista haetaan trendilinjoja ja niitä pitäisi varsinkin palkkaraportointiin saada enemmän. Virastojen vertailua pitäisi myös olla enemmän.

*”Talousraporteissa vertailutiedot ovat aina edelliseltä vuodelta, mikä joissain tapauksissa on ongelmallista, vertailutietoja pitäisi saada lisää suhteessa aikaan, paikkaan ja virastoon.”* (Jukka Nummikoski, VM, taluspäällikkö)

Vakioraportit ovat useimmiten historiatietojen osalta virheettömiä, kuten muutkin johdon talousraportit, mutta mikäli virheitä on, ne ovat tilinpäätösennusteissa. OM:ssä vakioraportti kootaan Excelissä, mutta tilinpäätösennusteiden tekoon käytetään BO-järjestelmää. Tilinpäätösennusteiden laadintaan käytetään talousyksikössä aikaisempien vuosien vertailutietoja, vuoden sisäistä menorakennetta koskevia oletuksia (aiempien vuosien menokertymätietojen pohjalta) sekä osastoilta tulleita tietoja poikkeavista tapahtumista. Tilinpäätösennusteita ja arvioita siirtyvien määrärahojen suuruudesta tehdään myös osastoilla ja hallinnonalan virastoissa. Talousyksikön laatimissa vakioraportin tilinpäätösennusteissa saattaa ensimmäisen vuosineljänneksen tietojen perusteella olla jonkin verran epävarmuustekijöitä, koska käytettävissä on vain kolmen kuukauden tiedot, joissa niissäkin saattaa olla kirjausvirheitä. Tulos on samansuuntainen kuin Jormalaisen (2010) selvityksessä.

*”Virheitä ja epätarkkuuksia tilinpäätösennusteissa on, talousraportteja pitää pystyä lukemaan sillä silmällä.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Raportit eivät ole aina johdonmukaisia ja jotkut tiedot eivät välttämättä pidä aivan paikkaansa.”* (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)

*”Talousraporttien tiedot eivät ole tarkkoja vaan ne täsmentyvät vuoden edetessä. Aikaisemmin esimerkiksi rikosseuraamuslaitoksen puolella luvut eivät kertoneet todellista taloustilannetta, nyt näin ei pitäisi enää olla. Sitä on ilmennyt, että hallinnonalan tiedot eivät pidä paikkaansa ja syytä siihen ei ole selvinnyt aina. Sitten näitä joudutaan korjaamaan jälkikäteen ja se on tietenkin aina hankalaa ja jossain määrin myöhäistäkin, koska nämä ensimmäiset luvut ehdittiin kuitenkin jo käsitellä.”* (Astola, kansliapäällikkö)

*”Viimeistään puolivuotisraportin ennusteiden luotettavuus on hyvä. Heitot toteutumaan ovat puolen prosentin tasoa. Kun liikutaan pienellä marginaalilla, ennusteiden luotettavuus on olennaista, jotta pystytään tekemään tarvittavat korjausliikkeet. Ennusteet pitää myös osata ottaa oikein, ei kohtalona vaan*

*asiana, johon voidaan vaikuttaa. Esimerkiksi ministeriön osalta tänä vuonna huomattiin palkkamenojen osalta nousu, jonka seurauksena piti tehdä korjausliike, koska tilanne uhkasi karata käsistä.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

*”Tilinpäätösennusteissa on joskus ollut myös ristiriitaisuuksia, mutta niistä pyritään pääsemään eroon tiiviillä yhteistyöllä talousyksikön ja osastojen talousvastaavien kanssa. Yhteistyöllä pyritään varmistamaan analyysien luotettavuus ja johtopäätöksiin liittyvien ehdotusten realistisuus ja oikeellisuus sekä välttämään tiedollista ihmettelyä johtoryhmissä.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Siirtyvien määrärahojen ennuste lasketaan tilinpäätösennusteen avulla. Siirtyvien määrärahojen määrässä on karkea epävirallinen tavoite, vähän momentista riippuen 7-8 %, tutkimuslaitoksilla tavoite on yleensä vähän korkeampi. Riittävän hyvä taso sijaitsee 5-10 % välillä. OM:ssä osastot saavat pitää omat siirtyvät määrärahasensa ministeriön sisällä ja hallinnonalan virastoissa. Tällä hetkellä oikeusministeriössä on sektoreita, joissa siirtyvien määrärahojen taso on 2 % tienoilla, näin erityisesti isoilla momenteilla, kuten tuomioistuimilla ja rikosseuraamuslaitoksella. Siirtyvien määrärahojen suuruutta on ryhdytty systemaattisesti tarkkailemaan vasta viime vuosina taloudellisen tilanteen tiukentuessa.

*”Johdon talousraportoinnin keskeiset välineet ovat määrärahan seuranta ja tilinpäätösennusteet, arvio siirtyvistä määrärahoista sekä tarvittaessa seurataan yksittäisiä menoeriä ja niiden suunnitellusta poikkeavaa kehitystä.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”Määräraharaporteissa seurataan eniten tilinpäätösennusteita sekä siirtyvien määrärahojen ennusteita.”* (Astola, kansliapäällikkö)

Haastatteluissa tuli esiin myös Axsonin (2007) mainitsema standardisoitujen johdon talousraporttien ongelma.

*”Talousyksikön määrärahatilanteesta tekemä vakioraportti on kaavamainen ja ennusteet saattavat erota paljonkin toteutuneesta, koska niiden teko on*

*mekaanista. Osastolla tehdään sektoreittain omat ennusteet ja paljon yksityiskohtaisemmin. Yhteistyötä yritetään tehdä talousyksikön kanssa, jotta talousyksikön ministeriön johdolle laatimat ennusteet olisivat mahdollisimman luotettavia. Hallinnonala on kuitenkin laaja ja siellä on moneen suuntaan vaikuttavia tekijöitä. Rakennemuutokset, kuten käräjäoikeuksien lukumäärän puolittuminen 2009 - 2010 vuodenvaihteessa, tekevät myös ennustamisen vaikeaksi, koska historiatietoihin on vaikea verrata täysin muuttunutta tilannetta.” (Ahola, OHO:n talousvastaava)*

Muissa ministeriöissä johdon talousraportointi ei vielä ollut aina näin säännöllistä. Valtiovarainministeriössä talousraportoinnin kehittäminen tämän suhteen oli juuri työn alla.

*”Talousraportoinnin frekvenssiä tullaan kehittämään siinä mielessä, että siitä tehdään systemaattista ja säännöllistä.” (Jukka Nummikoski, VM, taluspäällikkö)*

Säännöllisiä osavuosisikatsauksia ei tehty kaikissa vertailuministeriöissä. OM:n osavuosisikatsausten (ennen muuta puolivuosisikatsauksen) sisältö vastasi SUESI-selvityksessä (Valtiokonttori 2007) todettua eli siinä käytiin läpi määrärahojen seurannan lisäksi tulostavoitteiden toteutumista ja vaikuttavuuskehitystä.

OM:n kansliapäällikön mielestä johdon talousraporteista puuttuu ministeriön omien määrärahojen käytön seuranta vastuualueella.

*”Jatkuvasti tulee tilaisuuksienjärjestämispyyntöjä, joista täytyy päättää. Ja päätöksenteon tueksi olisi hyvä saada taustatietoa oman yksikön määrärahatilanteesta. Kokonaisuuden kannalta tämä ei ole niin merkittävä, mutta lähellä omia tietotarpeitani ja haluaisin saada tästä otteen. Johdon määrärahojen ja niiden seuraamisen rutinoituminen olisi tärkeää.” (Astola, kansliapäällikkö)*



### 4.2.3 Ad hoc –raportointi ja teemakohtaiset erityisraportit

Johdon talousraportoinnista vielä melko suuri osa oli kaikissa vertailuministeriössä Jyrkkiön ja Riistaman (2004) mainitsemaa ad hoc- eli tilannekohtaista raportointia. Teemakohtaista talousraportointia edustavat puolestaan IT-hankeraportointi, hankintatoimen raportointi ja toimintolaskennan raportit, joita hyödynnetään muun muassa taloussuunnittelussa ja toiminnan kehittämisessä.

*”Esimerkkinä tilannekohtaisesta talousraportoinnista voisi mainita vaikka yksittäisen laajan oikeusjutun kustannuksia tai vaalimenoja koskevat seurantaraportit. Tyypillisiä esimerkkejä ovat myös kansanedustajien kirjalliset kysymykset ja selvityspyynnöt, joissa on kyse esimerkiksi eri toimenpiteiden kustannusvaikutuksista.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Teema- ja tilannekohtaisia raportteja laaditaan jatkuvasti myös hallituksen budjettineuvotteluihin. Ad hoc – talousraporttien teko on periaatteessa sen organisaation vastuulla, jonka toiminnasta on kyse, mutta tarvittaessa nämä tuotetaan yhteistyössä talousyksikön kanssa. Tilanne- ja teemakohtaisissa johdon talousraporteissa vertailutiedot ovat yleensä edellisiin vuosiin, joskus myös tulevaan talousarvioon tai tulevaan kehyslukuun. Vertailutiedoista haetaan usein kehitystrendejä, joita koskevat analyysit ovat usein pohjana esimerkiksi neuvottelumuistioille. Teemakohtaisten talousraporttien luotettavuutta ja kattavuutta parannetaan erillisissä kehityshankkeissa, esimerkiksi OM:ssä hankintatoimen raportteja hankintatoimen ohjausryhmän työssä. Mitään systemaattista tapaa arkistoida tai seurata ad hoc –raportointia ei vertailuministeriöissä ollut, toisin kuin Lahti ja Salminen (2008) ehdottivat.

Oikeusministeriössä teema- ja tilannekohtaiseen johdon talousraportointiin liittyy haasteita. Tällä hetkellä ongelmia tuottavat erityisesti tietohallinnon talousraportit sekä toimitilaraportointi ja käynnissä onkin toimitilahallinnon kehittämisprojekti. Tietohallinnon ja toimitilahallinnon talousraportoinnin kehittäminen ja niiden saaminen palvelemaan riittävän täsmällisesti esimerkiksi taloussuunnittelun tarpeita on vielä kesken. Tietojen luotettavuus ja käytettävyys eivät ole riittävällä tasolla. Oikeiden ja luotettavien tilannekuvien tuottaminen taloudellisista mahdollisuuksista ei ole riittävän korkeatasoista, mikä vaikeuttaa taloussuunnittelua ja talouden hallintaa kokonaisuudessaan. Mikäli riittävän täsmällisiä

talousraportteja ei saada, päätöksenteko esimerkiksi toimitilahankkeista ja tietotekniikkainvestoinneista on vaikeaa.

*”IT-raportointia pitäisi kehittää, koska siihen kuluva raha tuntuu kasvavan ihan huikeasti, joten sitä pitäisi alkaa seurata yksityiskohtaisemmin, miten raha jakautuu ylläpitoon ja kehittämiseen yms.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”IT-puolella ei koskaan pysytä budjeteissa eikä suunnitelmissa, projektit viivästyvät ja hankkeita täytyy näin ollen priorisoida. Tässä tärkeää olisi, että kenen pitää tietää mitä ja päättää mitä. Se on osittain siis talousraportointikysymys ja osittain päätöksentekokysymys. Olisi hyvä jos IT-puolen kokonaisuudessa olisi selkeämpi raportointisysteemi.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”Tietohallinnon talousraportteihin ei ole vielä löydetty sellaista formaattia, joka tukisi päätöksentekoa hyvin. Esimerkiksi tällä hetkellä hyvinkin laajalla jakelulla on sellainen tietohallintolaksana, jossa on 30–40 sivua ja jossa näkyy kaikki OM:n tietotekniikkahankkeet yksityiskohtaisesti. Raportissa on tiettyjä yhteenvetoja, mutta raporttia ei sellaisenaan voi käyttää johdon päätöksenteon tukena.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Myös palkkakulujen seuranta on ajoittain haasteellista.

*”Palkkakulujen yleiskehitystä voidaan seurata, mutta tarkempi syy-seuraussuhteiden haku on hankalaa, yleiskehityksestä ei näe, esim. johtuuko palkkakustannusten nousu yleiskorotuksesta, lisähenkilöiden palkkauksesta vai vaativuustason muutoksista vaativuusluokittelussa.”* (Mäkinen, OM, talousjohtaja)

Ministeriöissä ad hoc -raportit liittyvät usein tilannekuvan luomiseen ja uudistusten taloudellisten vaikutusten arvioimiseen. Talouden ja toiminnan raportit ovat pohjana, mahdollisesti myös liiteaineistona, muistioille, hallituksen esitysten perusteluille jne. eli

asiakirjoille, joissa varsinainen tilannearvio tai analyysi käsiteltävänä olevasta ilmiöstä esitetään.

Seuraavaan on koottu tarkentavia havaintoja ja arvioita haastatteluissa esiin tulleista kahdesta teemasta, joista tehdään ad hoc – raportteja: kustannuslaskennasta sekä kustannus-hyöty-analyyseista.

### **Kustannuslaskenta**

Kustannuslaskennan ongelmallisuus tuli esille sekä aiemmassa tutkimuksessa että haastatteluissa. Pöllä ja Etelälahti (2002) totesivat kustannuslaskennan ja työajanseurannan olevat olevan erityisen tärkeää johdon laskentatoimelle valtionhallinnon organisaatioissa, joissa henkilöstömenot muodostavat valtaosan kaikista kustannuksista. Ennen johdon laskentatoimi oli hallinnollista määrärahojen käytön seuranta, mutta nykyisin muuta toiminnan ja johtamisen tarpeista lähtevää laskentaa on tai ainakin pitäisi olla valtionhallinnossa huomattavasti enemmän. Tämän tutkimuksen vertailuministeriöissä ei aina oltu päästy kovin pitkälle tuosta hallinnollisesta määrärahojen käytön seurannasta.

*”Talousraportointi on edelleen määrärahasuranta pohjaista, se ei pohjaudu kustannuksiin ollenkaan eikä näin ollen myöskään päätöksenteko pohjaudu kustannuksiin.”* (Hakoila, UM, talouspäällikkö)

Kustannuslaskentaa tehtiin systemaattisesti vertailuministeriöistä vain OM:ssä. Ainoastaan OM:ssä on toimintolaskentaa ja työajanseuranta varten järjestelmä, muissa vertailuministeriöissä tehtiin manuaalisia kyselyitä harvakseltaan. Tämä tulos on samansuuntainen SUESI-selvityksen (Valtiokonttori 2007) kanssa. Kuten selvityksessä todetaan, kustannuslaskennan kehittäminen on jäänyt valtionhallinnossa tärkeämmäksi katsottujen uudistusten jalkoihin. Vertailuministeriöissäkin kustannuslaskenta oli kuitenkin kehittämistarpeiden listalla. Kuten Mendoza ym. (2001) toteavat, toimintolaskennan kehittäminen on olennaista, jos halutaan kehittää johdon laskentatoimen järjestelmiä. Toisaalta on tärkeää pohtia, kuinka laajasti kustannuslaskentaa halutaan panostaa, kuten Näsin ym. (2001) tutkimuksessa todettiin.

VM:ssä oltiin VTV:n tilintarkastuskertomuksen myötä jo vuonna 2006 suunnittelemassa kustannuslaskennan ja työajanseurantajärjestelmän käyttöönottoa. Kuitenkin saatuaan paheksuvaa palautetta muilta ministeriöiltä toisen kehittämishankkeen yhteydessä oman matkalaskujärjestelmän ostamisesta, ei VM halunnut enää toistamiseen ryhtyä ostamaan omaa työajanseurantajärjestelmää.

*”Päätettiin odottaa, että sellainen hankittaisiin yhteishankinnan kautta koko valtioneuvostolle. Palvelukeskuusudistukset tulivat kuitenkin siihen väliin ja ne priorisoitiin, jolloin kustannuslaskennan järjestäminen on jäänyt. Kustannuslaskenta pyritäänkin nyt Kieku-hankkeen yhteydessä aloittamaan.”*  
(Jukka Nummikoski, VM, taluspäällikkö)

Kustannus- ja toimintolaskennan raportteja ministeriön johdolle tehdään oikeusministeriön talousyksikössä ainoastaan satunnaisesti esimerkiksi (toimialoittain) tiettyihin kehittämishankkeisiin liittyen. Ministeriön oman toiminnan osalta toimintolaskentaratortit tuodaan osastopäällikkökokouksiin kerran tai kaksi kertaa vuodessa. Kaikki OM:ssä haastatellut nimesivät yhdeksi suureksi johdon talousraportoinnin ongelmaksi kustannuslaskennan. Kustannuslaskennan eli oikeusministeriössä toimintolaskennan raportteja tehdään vuoden aikana harvoin eikä niitä yleensä viedä johtoryhmään, koska muutokset kustannusten kohdentamisessa tapahtuvat niin pitkällä aikavälillä. Kustannuslaskenta koettiin vaikeaksi ja sen käyttöyhteydet epäselviksi, aivan kuten Deloitte (2008) kyselytutkimuksessakin.

*”Ongelmana kustannuslaskennan raporteissa oli sisäänajo sekä se, mittaako se oikeita asioita ja merkitäänkö niitä oikein. Tässä on ollut puutteita ja virheellisyyksiä.”* (Astola, kansliapäällikkö)

*”Viimeiset pari vuotta oikeusministeriössä on ollut toimintolaskennan kehittämisponnistus, jossa on paneuduttu erityisesti Tarmo-toimintolaskentajärjestelmän tuottaman informaation hyödyntämiseen. Pyrkimyksenä on ollut, että osastot ja keskusvirastot paneutuisivat kustannuslaskennan raporteihin ja niiden analyysiin, tulkintaan ja johtopäätösten tekoon, koska riittävän syvällisiä analyyseja on melko mahdotonta tehdä keskistetyksi talousyksikössä.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Kuten Scottin (1987) ja Guptan (1994) tutkimuksissa, OM:ssäkin on näkyvissä kustannuslaskentajärjestelmän hyödyntämisen vähäisyys.

*”Toimintolaskenta ei ole kauhean kehittynyttä OM:n alaisissa virastoissa eikä ole kovin selvää myöskään, miten sitä hyödynnetään ministeriössä.”* (Punju, KPO:n talousvastaava)

Aina kustannuslaskentaa ei edes koettu tärkeäksi, toisin kuin KuntaSuomi 2004 - tutkimusohjelman (Kallio ym. 2005) tuloksissa.

*”Toimintolaskennasta olisi hyötyä, jos kirjaaminen olisi luotettavaa. Tuomioistuimissa kirjausten teko on heikkoa, koska tuomarit, jotka työskentelevät ilman virka-aikaa, kokevat sen valvontana, haittana omalle riippumattomuudelleen. Joissakin tuomioistuimissa talousasiat eivät siksi kiinnosta, vaan kansalaisten oikeusturva ja sen hoitamiseen annetut HTV-määrät ovat tärkeämpiä. Näin ollen ei ole varma pitäisikö näissä tuomioistuimissa suorittaakaan kustannuslaskentaa vaan riittäisivätkö koko maata koskevat keskiarvot. Kirjausten keskiarvojen käyttäminen on kuitenkin ongelmallista laskelmissa.”* (Ahola, OHO:n talousvastaava)

*”Johtopäätöksien teko toimintolaskennan tuottamista raporteista on epäselvää, toiset toiminnot vain ovat kalliimpia. Enemmänkin toimintolaskennan ideana on, että sen perusteella voitaisiin tehdä painopistemutoksia. Mutta siihen meillä ei ole vielä riittäviä välineitä, tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arvioinnin takia.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

### **Kustannus-hyöty raportit**

Viimeisenä tilanne- ja teemakohtaisena johdon talousraporttina analysoidaan kustannus-hyöty raportteja. Lainsäädäntöhankkeiden ja rakenneuudistusten yhteydessä olisi tarvetta enemmän ottaa huomioon uudistusten talousvaikutukset ja laskea uudistuksista saadut hyödyt. Sama ongelma tuli esille myös Deloitteen (2008) kyselytutkimuksessa.

*”Kustannus-hyöty-raportteja tarvitaan. Esimerkiksi nyt kun uudistettiin palkkausjärjestelmää, olisi pitänyt simuloida uudistuksen tuomat muutokset palkkakustannuksiin.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Kustannus-hyöty-raportit olisivat tärkeitä myös virastojen johtamisessa. Usein lisämäärärahan tarvetta perustellaan tulevilla muutoksilla eikä strategialla tai pitkän aikavälin kehitystarkastelulla taikka muutoksen tuomilla hyödyillä.”* (Punju, KPO:n talousvastaava)

*”Kustannus-hyöty-laskelmat ovat reaali maailmassa vaikeita tehdä, koska hyödyt hajoavat ja pulverisoituvat eikä niitä pysty kokonaisuudesta erottamaan. HTV-hyötyjen mittaaminen on myös vaikeaa, koska työtehtävät hajautuvat.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”Yleensä muutosten ja uudistusten kustannusvaikutuksista ei ole kovin hyvää käsitystä, saatetaan sanoa, että uudistus on mennyt hyvin ja työprosessit näyttävät helpottuneen, mutta usein sitä ei ole mitenkään luotettavasti voitu todentaa. Tiedon on myös tarkoitus olla riippumatonta ja luotettavaa. Helposti käy niin, että jos itse tekijät raportoivat, niin kaikki on mennyt ottaen huomioon hankkeen vaikeus ja haastavuus, erittäin hyvin, vaikkei tilanne ehkä todellisuudessa näin hyvä olisikaan. Resurssien käytön kannalta tässä joudutaan priorisoimaan vain merkittävimmät hankkeet. Täsmälliset ja tietyn sabluunan mukaiset kustannus-hyöty tarkastelut tärkeimmistä hankkeista pitäisi saada käytännöksi. Ei mitään byrokratiaa vaan sellaista, mistä on oikeasti hyötyä.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

#### **4.2.4 Yhteenveto**

Tässä luvussa on kuvattu oikeusministeriön johdon talousraportoinnin nykytila mahdollisimman tarkasti ja sitä on samalla verrattu vertailuministeriöiden vastaaviin käytäntöihin. Haastatellut antoivat yleisarvosanaksi johdon talousraportoinnille 3,5/5. Ministeriöissä on tehty erilaisia päätöksiä johdon laskentatoimen järjestämisestä. Kaikissa ministeriöissä talousyksikkö kokoaa keskitetysti talousraportit esimerkiksi ylimmän johdon eri forumeille. Huomattava osa talousraportointiin kohdistuvasta panoksesta suuntautuu

kuitenkin vielä lakisääteiseen virallisraportointiin (tilinpäätösraportointi jne.). Osastoilla ja virastoissa tehdään myös talousraportointia, jolloin vuorovaikutteisuus, priorisointi sekä yhteistyö talousihmisten välillä koko hallinnonalalla on erityisen tärkeää. Suurimpia haasteita ovat toiminnan ja talouden tarkastelu liiaksi erillään, toimialojen erityisluonteen huomioon ottaminen, vaikuttavuuden ja tuottavuuden kehityksen arviointi sekä yhteisen ja kokonaisvaltaisen näkemyksen luominen johdolle koko hallinnonalan tilanteesta.

Käytetyin raportointiväline kaikissa ministeriöissä on Excel. Sen lisäksi kaikilla paitsi SM:llä on myös yksi tai useampi erillinen raportointijärjestelmä. Talousraportointijärjestelmien integraatio koettiin puutteelliseksi. Yleisin tapa jaella johdon talousraportit on sähköposti. Oikeusministeriössä on erillinen sähköinen järjestelmä johdon talousraporttien jakelua varten ja tärkeimpiä johdon talousraportteja julkaistaan intranetissä. Haastatteluissa todettiin, että raporttien muotoilu on tärkeää, hyvä raportti on lyhyt, yhden sivun pituinen ja selkeä. Graafeista oltiin montaa mieltä, osa koki talousraporttien visualisoimattomuuden hyvinkin suureksi puutteeksi, osa taas suosi tavallista tekstiä ja numeroita.

Johdon säännöllisen talousraportoinnin voi jakaa koko hallinnonalan käsittävään sekä ainoastaan ministeriön sisäiseen talousraportointiin. Ministeriöissä on erilaisia käytäntöjä sen suhteen, minkälaista säännöllistä johdon talousraportointia tehtiin johtuen niiden erilaisista toimialoista. Keskeisimmät talousprosessit ja aiheet ovat kuitenkin kaikissa ministeriöissä budjetti- ja kehysvalmisteluprosessit sekä muut vakioprosessit kuten hallinnonalan tulosohjaus sekä tilinpäätös- ja toimintakertomusprosessit. Oikeusministeriöissä tärkein talouden vakioraportti on hallinnonalan kattava määräraharaportti, jossa raportoidaan määrärahatilanteesta, tilinpäätösennusteista sekä siirtyvien määrärahojen kehityksestä. Lisäksi raportoitiin henkilötyövuosimääristä, ministeriön omasta taloustilanteesta sekä toiminnallisista tulostavoitteista. Vielä melko suuri osa johdon talousraportoinnista kaikissa ministeriöissä oli ad hoc- eli tilannekohtaista tai teemakohtaista talousraportointia. Teemakohtaista raportointia oli mm. IT-raportointi ja kustannus- ja toimintolaskennan raportit. Lisäksi esiin tuotiin kustannus-hyöty raportit, joita kaivattiin suurimpien lainsäädäntöhankkeiden, investointihankkeiden sekä rakenneuudistusten seurantaan.

### 4.3 Johdon talousraportoinnin käsittely ja vaikutukset toimintaan

Kirjallisuuskatsauksessa käytiin läpi Axsonin (2007) viiden vaiheen kuvio datan muokkaamisesta hyödylliseksi johdon talousinformaatioksi. Axsonin mukaan tärkein vaihe oli viimeinen, raportin käyttövaihe. Haastatteluissa tuli esiin, että tässä on vielä ongelmia vertailuministeriöissä.

*”Johdon talousraportoinnin huonoimmat puolet ovat talousraportoinnin analysoimattomuus, talousinformaatiota ei ole tarpeeksi visualisoitu eikä hyväksikäyttöä a) osata ja b) talousyksiköllä ei ole aikaa perehdyttää siihen.”*  
(Hakoila, UM, taluspäällikkö)

*”Enemmänkin kyse on siitä, osataanko talousraporteista löytää se tarvittava tieto. Tämä taas liittyy siihen, että ei olla talousalan ammattilaisia. Että opitaan lukemaan näitä talousraportteja ja näkemään sieltä se kehityslinja ja osataan kysyä oikeat kysymykset. Talousyksikkö tuo näitä olennaisia asioita kyllä hyvin voimakkaasti esille, tulkitsee raportteja muille sekä esittää kriittisiä kysymyksiä, jotka avaavat ko. asioita. Vakioraporteissa olevat kommentititeksit ovat hyvää käytäntöä ja helpottavat talousraportteihin tutustumista etukäteen ennen johdon kokouksia. Mitä kiireellisempi asia, sitä tarpeellisempi analyysiteksti.”* (Astola, kansliapäällikkö)

#### 4.3.1 Käsittely

Johdon talousraportoinnin käsittely vertailuministeriöissä oli kuitenkin suhteellisen samanlaista. Kaikissa ministeriöissä oli yleensä ministerivetoinen johtoryhmä sekä virkamieskokoonpanona osastopäällikkökokous. Ainoastaan oikeusministeriössä talousjohtaja kuului vakituisena jäsenenä kaikkiin johtoryhmiin. Johdon talousraportoinnin käsittelyn perustietoja on kuvattu taulukossa 2.

Ylin johto muodostuu kaikissa ministeriöissä ministeristä/ministereistä, kansliapäälliköstä/valtiosihteer(e)istä sekä osastopäälliköistä ja mahdollisesti joistakin erillisyyksiköiden päälliköistä. Pienin johtoryhmä oli UM:ssä, jossa johtoryhmään kuului



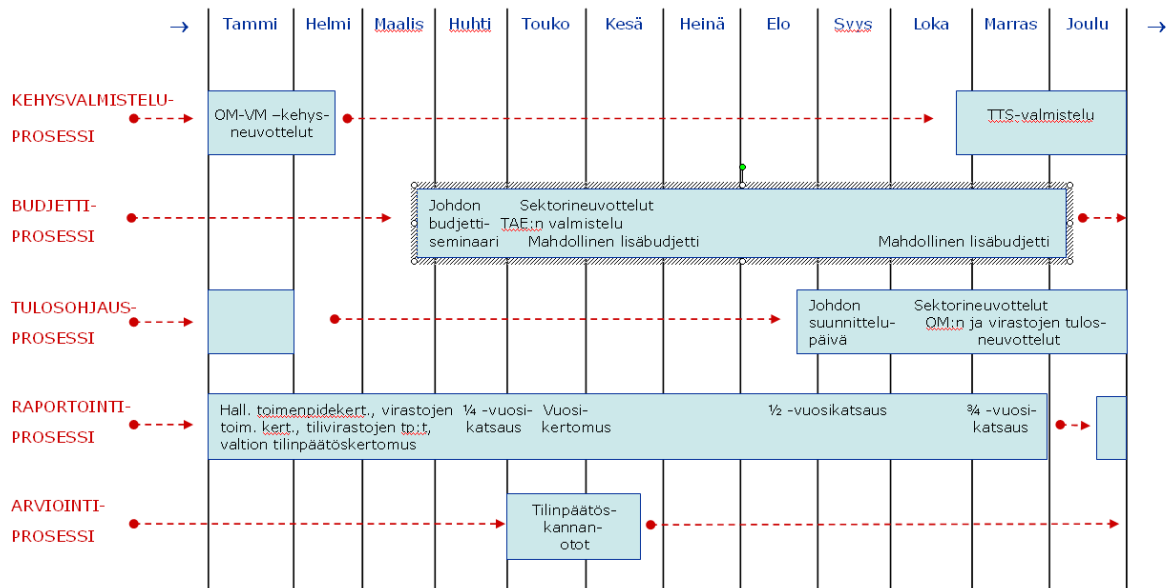
ministerin lisäksi viisi johtavaa virkamiestä. Muissa vertailuministeriöissä johtoryhmä on suurin piirtein 10 jäseninen.

	OM	VM	SM	UM
<b>Johto</b>	12 henkilöä: Kansliapäällikkö, kolme osastopäällikköä ja n.8 erillisyyksikön päällikköä	14 henkilöä: Valtiosihteeri, 2 alivaltiosihteeriä sekä 7 osastopäällikköä ja 4 erillisyyksikön päällikköä	12 henkilöä: Kansliapäällikkö, 4 osastopäällikköä ja n. 7 erillisyyksikön päällikköä	Valtiosihteeri ja neljä alivaltiosihteeriä
<b>Talousasioiden kannalta tärkeät johdon foorumit</b>	Jory, OSPA (+hallinto-ospa ja IT-ospa)	Osastopäällikkökokous ja hallinnonalan ohjauksen johtoryhmä	Jory, OSPA	Ministerijory ja suppea jory ja ns. laajennettu johtoryhmä
<b>Kuuluuko talousjohtaja talousasioiden kannalta tärkeimpään joryyn?</b>	Kuuluu kaikkiin	Ei	Ospaan kuuluu	Ei
<b>Talousasioita käsitellään johtoryhmissä?</b>	Lähes joka kerta eli joka toinen viikko	Joka toinen kuukausi	Joka toinen tai kolmas kuukausi	Joka toinen kuukausi

Taulukko 2. Johdon talousraportoinnin käsittely

Talousasioita, kuten taloussuunnitteluasioita (talousarvioehdotus, TAE; toiminta- ja taloussuunnitelma, TTS sekä mahdolliset lisäbudjetit), tulosohjausasioita, ulkoisia raportteja, ym. vuosikellon (kuvio 2) mainitsemia aiheita käsitellään oikeusministeriön johtoelimissä varsin säännöllisesti. Näihin käsittelyihin tuotetaan yleensä tausta-aineistoksi keskeiset vakioraportit. Muihin vertailuministeriöihin verrattuna oikeusministeriössä käytetään johdon talousraportteja asioiden käsittelyn tausta-aineistona varsin usein. Vuosikellon taloussuunnitteluprosessit ja niiden seuranta osoittautui haastatteluissa oikeusministeriön tärkeimmiksi talousasioiksi. OM:n vuosikello on hieman erilailla rakennettu kuin Raudasojan ja Johanssonin (2009) antama esimerkki julkishallinnon organisaation vuosikellomallista. Olennaisimmat asiat ovat kuitenkin samat, osavuosikatsaukset raportointiprosessissa löytyvät molemmista, samoin budjettiin liittyvät toimenpiteet ja tilinpäätösprosessin vaiheet. Riskienhallintaa ei OM:n vuosisuunnitteluprosesseissa näy eikä myöskään hankesalkun tilannekatsauksia taikka strategiataarkastusta tai toimintaympäristöanalyysiä.

## OIKEUSMINISTERIÖN VUOSISUUNNITTELUPROSESSIT 2010



Kuvio 2. Oikeusministeriön vuosisuunnittelukello (sisäistä materiaalia)

Kuten Kaario ja Peltola (2008) suosittelevat, talousjohtaja esittelee talousasiat johtoryhmien kokouksissa kaikissa vertailuministeriöissä. Verrattuna Hallin (2010) tutkimukseen kaikissa ministeriöissä käydään myös paljon kahdenkeskisiä keskusteluja talousasiantuntijoiden sekä johtajien välillä.

*”Johtoryhmätyöskentelyä on tehty ministeriössä jo parikymmentä vuotta, mutta tiiviimpänä ja tosiasiallisena linjausfoorumina talousasioissa se on ollut noin kymmenen vuotta. Jako ministerijohtoryhmään ja osastopäällikköpalaveriin taas on ollut toiminnassa viimeiset kolme - neljä vuotta. Molemmilla johdon foorumeilla käsitellään talousasioita varsin usein, liittyen vuosikellon perusprosesseihin ja varsin usein tausta-aineistoksi jaetaan myös keskeisiä vakioraportteja.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Oikeusministeriön osastopäällikkökokous on kansliapäällikön johtama virkamiesjohtoryhmä, johon kutsutaan myös ministerin erityisavustajat. Osastopäällikkökokous käsittelee ennen muuta hallinnollisia asioita mutta myös valmistavasti ja valmisteluprosessia linjaten ministerijohtoryhmään vietäviä suunnittelukellon talousasioita. Kuten Raudasoja ja Johansson

(2009) suosittelivatkin kirjassaan, vertailuministeriöiden laskentatoimen asiantuntijat tarjoavat aktiivisesti itse heidän mielestään olennaista tietoa johtajien käyttöön.

*”Ministerijohtoryhmä on tärkein johdon foorumi, koska siellä ministeri vetää linjaukset. Osastopäällikköpalavereissa paitsi linjataan valmistelua, käydään esimerkiksi osastojen talousarvioehdotuksia yksityiskohtaisemmin läpi ja pyritään nostamaan esille ne asiat ja näkökulmat, joihin tarvitaan ministerin linjauksia. Ministerijohtoryhmässä talousasiat ovat siis jo kertaalleen keskusteltuja ja yhteisymmärrys käsiteltävistä talousasioista virkamiesjohdon kesken suurelta osin syntynyt.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Toisin kuin Bearing Pointin (2003) tutkimuksessa, haastatteluissa todettiin kuitenkin, että painoarvo taloudellisissa asioissa on viime vuosina kasvanut ja talousasioihin panostetaan nykyisin enemmän. Kaikki haastatellut totesivat, että taloudellisilla näkökohdilla on sopiva painoarvo johdon päätöksenteossa.

*”Talousasioilla on johdon foorumeilla suuri painoarvo ja näin pitääkin olla, liikaa tai liian vähän niitä ei tarkastella.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Talousasioita käydään oikeusministeriössä läpi melko paljon ja joskus hyvin yksityiskohtaisestikin. Tämä johtuu varmasti osittain siitä, että budjetti on tiukka ja pienetkin yllättävät muutokset voivat aiheuttaa määrärahatilanteen äkillisen heikkenemisen.”* (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)

Vertailuministeriöissä todettiin kuitenkin raportoinnin aikajänteen olevan jossain määrin vääristynyt. Toisin kuin Alhola ja Lauslahti (2005) suosittelevat, ministeriöissä ei tähän mennessä ole aina analysoitu tarpeeksi monipuolisesti historiaa, nykyisyyttä sekä tulevaa.

*”VM:ssä talousinformaation saama painoarvo painottuu enemmän suunnitteluvaiheeseen. Loppupään asiat, kuten toteutuneen seuranta ja tilinpäätös, jäävät usein käsittelemättä ja arvioimatta. Johdon talousraporttien analysointi on liian vähäistä. Liikaa ei peruutuspeiliin saa katsookaan, mutta myös tilinpäätöksen, eli toteutuneen vuoden, arviointiin sekä tehtyjen investointien kustannus-hyöty laskelmiin pitäisi kiinnittää enemmän huomiota ja*

*resursseja. Usein se johtuu siitä, että investointien hyödyt nähdään vasta pitkän ajan kuluttua tai hyötyjä on vaikea konkretisoida, joka tuo raportointiin omat haasteensa.”* (Jukka Nummikoski, VM, talouspäällikkö)

*”Virastot toimittavat osastolle omat kehusehdotuksensa, mutta edellistä kehystä ei koskaan tarkastella kun seuraavaa tehdään. Olisi hyvä analysoida kuinka realistisia edelliset kehykset ovat olleet.”* (Punju, KPO:n talousvastaava)

Haastatellut korostivat oikeusministeriön johtavan asioita, tärkeintä ei ole tuloslaskelman viimeinen rivi. Säännöllisiä johdon talousraportteja käytetäänkin eniten toiminnan ohjaamiseen ja valvontaan, kuten Jyrkkiö ja Riistama (2004) kirjassaan totesivat.

*”Yhtäältä seurataan erilaisten kulujen kehittymistä erilaisilla aikajäniteillä, toisaalta seurataan sitä pysytäänkö tulosneuvotteluissa sovituissa raameissa. Jos talousraporttien luvuissa tapahtuu muutoksia verrattuna budjetoituun, niin sitten lukuihin paneudutaan tarkemmin.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

*”Osastopäällikköpalaverissa viimeistään saadaan esille mahdolliset ongelmat taloustilanteessa ja tulkintaerot käsiteltävissä asioissa, kuten tilinpäätösennusteissa.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Kokonaisvaltainen talouskatsaus osastopäällikköpalaverissa on neljännesvuosittain oikeusministeriön vuosisuunnittelukellon mukaisesti. Kahden haastatellun mielestä kuukausittainenkin raportointi on turhan tiheää, vaikka niin oikeusministeriössä nykyisin tehdään.

*”Nykyinen johdon talousraportointi on tarpeeksi tiheätä ja tarvetta kuukausittaiseen saati päivittäiseen talousraportointiin ei tällaisessa työssä ole.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”En tutustu talousyksikön tekemään vakioraporttiin kuukausittain, en myöskään saa sitä niin usein. Osavuosi- ja puolivuotistarkastelu riittää.”* (Kiesiläinen, OHO:n osastopäällikkö)

Talouksyksikössä taas kaivattiin raportointinäkökulmien laajentamista ja niihin liittyvän analyysin syventämistä. Kansliapäällikön mielestä ad hoc – raporttien määrää pitäisi supistaa ja epäsäännöllisen säännöllisesti tehtäviä teema- ja tilannekohtaisia raportteja pitäisi muuttaa vakioraporteiksi.

*”Johdon talousraportteja määrärahojen riittävydestä on riittävästi. Muista aiheista talousraportteja voisi olla useamminkin, ei ehkä kuukausittain, mutta neljännesvuosittain. Toimialoilla voi tietenkin olla myös liikaa sellaisia raportteja, joita ei esimerkiksi epähavainnollisuuden tai tulkinnan vaikeuden takia juuri käytetä.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Talousasioita käsitellään myös osastojen sisäisissä johtoryhmissä. Aina käsittely ei kuitenkaan ole parasta mahdollista.

*”Määräajat ovat usein niin lyhyet ja tiedon keruu niin hidasta, ettei asiaa ehditä kunnolla käsittelemään kahdessa osaston sisäisessä palaverissa ennen kuin se viedään eteenpäin ministeriössä. Tavoitteena on kuitenkin hallitumpi ja yhtenäisempi talousasioiden käsittely.”* (Ahola, OHO:n talousvastaava)

Axson (2007) määritteli analyysin yhdeksi kolmesta raportoinnin informaatiotyypistä. Axsonin mukaan analyysi tarkoittaa syy- ja seuraussuhteiden selvittämistä tapahtumien ja suorituksen välillä. Haastattelujen perusteella analyysi oli yksi johdon talousraportoinnin suurimmista ongelmista vertailuministeriöissä. Kaikissa vertailuministeriöissä todettiin, että syy- seuraussuhteita ei vielä täysin onnistuta selvittämään ja analysoimaan tehokkaasti. Oikeusministeriössä esimerkiksi johtoryhmätyössä käytettäviin hallinnonalan määräraharaportteihin sisältyy suppea ja yleispiiteinen analyysi, mutta varsinainen analyysi ja johtopäätökset useimmiten tehdään johtoryhmissä keskusteluiden muodossa. Laajempia kirjallisia analyysseja kootaan talouksyksikössä syksyllä pidettävää, seuraavaa tulosneuvottelukierrosta pohjustavassa johdon suunnittelupäivässä, joka on syyskuun alussa. Osastopäälliköt käyvät esimerkiksi toimialojensa talustilannetta läpi osaston talousasiantuntijoiden ja keskusvirastojen kanssa.

*”Johdon suunnittelupäivän ja budjettiseminaarin talouskatsaukset ovat merkittäviä ja toimivat pohjana sisäiselle päätöksenteolle.”* (Astola, OM:n kansliapäällikkö)

Haastatellut painottivat Hallin (2010) tavoin keskustelun tärkeyttä raporttien käsittelyssä, mutta totesivat myös, että keskustelussa ei aina päästä tarpeeksi syvälle.

*”Tässäkin [hankintatoimessa] on kyllä tosi paljon kehittämistä. Kunnollisia johtopäätöksiä tai edes sen tyyppistä keskustelua ei juuri saada aikaiseksi.”*  
(Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Kustannusrakennepaportteja ja muita toimintolaskennan raportteja käydään vaihtelevasti läpi, niitä ei yleensä viedä ministerijohtoryhmään vaan niitä tai niissä esiin tulleita asioita tuodaan aika ajoin osastopäällikköpalaveriin. Tämä johtuu siitä, että ne ovat enemmänkin pitkän aikavälin ja tulevan päätöksenteon pohdintaa, koska muutokset kustannusten kohdentumisessa tapahtuvat pitkällä aikavälillä. Oikeusministeriössä on lisäksi taloussuunnitteluverkosto, johon kuuluu talousyksikön henkilöstöä sekä melkein kaikista osastoista ja erillisyyksikoista toiminta- ja taloussuunnitteluun osallistuvia ihmisiä. Taloussuunnitteluverkostoa vetää talousjohtaja ja yhteensä kokouksiin osallistuu noin 20 ihmistä. Verkosto kokoontuu pari – kolme kertaa vuodessa.

*”Taloussuunnitteluverkostossa käsitellään yleensä budjetti- ja kehysprosessin teknisiä ja rakenteellisia muutoksia, määrämuotoisia raportointiprosesseja, isompia taloussuunnittelun ja taloushallinnon uudistushankkeita sekä tulosoajauksen rakenteita ja mittariproblematiikkaa. Vaikka foorumi sopisi hyvin talousraportoinnin ja raporttien formaattien systemaattiseen käsittelyyn, tätä ei ole vielä tehty.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

#### **4.3.2 Vaikutukset toimintaan**

Hallin (2010) tutkimuksen tulosten mukaisesti, myös tämän tutkimuksen haastatteluissa tuli esiin, kuinka vaikeaa haastateltaville oli määritellä johdon talousraporttien käyttö tietyissä päätöksentekotilanteissa. Haastateltavat totesivatkin käyttävänsä raportteja enemmän yleisen taloustilanteen tiedostamiseen ja tuntemiseen. Johtoryhmätyössä käytettävä talousraportointi

on luonteeltaan yhteenvetotietoa, jota käytetään ministeriön linjausten ja päätöksenteon tausta-aineistona. On huomattava, että muodollisia päätöksiä johtoryhmien kokouksissa ei tehdä, vaan tosiasiallisia linjauksia. Esimerkiksi, kun johtoryhmässä käydään budjetti- tai kehystavoitteita läpi, niin varsinainen päätös on se esitys, joka lähtee eteenpäin ministerin allekirjoituksella varustettuna.

*”Johtoryhmien kokouksissa tehdään valmistelulinjauksia ja priorisoidaan eri hankkeita.”* (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)

*”Johdon talousraportoinnin tärkein merkitys on se, että talousraporteista nousee ongelmakohdat esille ja päästään keskustelemaan siitä, miten ongelmiin pitäisi reagoida. Johdon talousraportit siitä, miten kuluva vuosi sujuu, on pohjana ministerin tekemille linjauksille ja priorisoinneille esimerkiksi hallinnonalan tulosneuvotteluiden tavoitteista.”* (Mäkinen, OM:n talusjohtaja)

*”Johdon talousraporteissa olennaista on vertailu budjettiin ja tilinpäätösennusteet, joista saadaan tietää, eletäänkö suunnitelmien mukaisesti ja mikäli ei, pitääkö siihen jotenkin reagoida.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”Tilinpäätösennusteiden ja siirtyvien määrärahojen osalta on tehty tiettyjä linjauksia, joiden mukaan talousraporttien tietoihin reagoidaan ja tehdään mahdollisesti toimenpiteitä. Toimenpiteitä ovat olleet esimerkiksi lomarahojen vaihtaminen lomaksi sekä sisäiset määrärahasiirrot.”* (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)

*”Hälytystilanteissa, kun mennään budjetoidun yli, on sitten myös tehty erillisiä raportteja ja päätetty mahdollisesti tarvittavista toimenpiteistä.”* (Astola, kansliapäällikkö)

Oikeusministeriön johdon haastatteluissa tuotiin esiin myös ennusteiden virhealttius ja poikkeamat suunnitellusta, juuri nämä kansliapäällikön mainitsemat hälytystilanteet. Samoin kuin Axson (2007) totesi, haastatellut kokivat tärkeäksi, että johdon talousraportit antaisivat aikaisen varoituksen poikkeamista.

*”Poikkeamien välttäminen sekä aikainen ja hallittu reagointi niihin on ongelmallista. Olisi tarpeen tunnistaa talouden kehityskulku ajoissa, jolloin ei päästä huonoon taloustilanteeseen eikä jouduta reagoimaan äkillisesti vaan valmistellusti.”* (Hautakorpi, ministerin erityisavustaja)

*”Ministeriön omien määrärahojen ylitysvaaroja pitäisi paremmin ennustaa ja siten voitaisiin aiemmin ja paremmin reagoida ja ennakoida nämä tilanteet, jolloin tarvittavat korjaustoimenpiteet eivät olisi niin voimakkaita eikä kuvioon tulisi mukaan draamantuntua.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

Talousraportoinnin vaikutukset toimintaan näkyvät myös puhuttaessa uudistuksista.

*”Talousraporttien avulla voidaan osoittaa, mihin nykyrahoituksella on mahdollisuuksia ja mihin tarvittaisiin lisärahaa, jotta joku uudistus voitaisiin tehdä. Eräänlainen suhteellisuudentaju myös kehittyy hiljalleen johtoryhmän jäsenille, kun talousraportteja systemaattisesti käsitellään. Syntyy kuva siitä, minkälaisia uudistuksia on mahdollista toteuttaa ja onko jokin kallista vai ei.”* (Mäkinen, OM:n talusjohtaja)

Toimintolaskennan raporteista käyty keskustelu ja tehdyt johtopäätökset tulevat välillisesti esille muissa vuosisuunnitteluprosesseissa, koska kustannuslaskennan vaikutukset toimintaan ovat nähtävissä vain pitkällä aikavälillä. Joillain sektoreilla kustannuslaskenta toimii paremmin kuin toisilla.

*”Syyttäjäpuolella se toimii ja kustannuslaskennan raporttien perusteella voidaan oikeasti ohjata toimintaa ja resurssien kohdentamista. Ministeriössä, esimerkiksi lainvalmisteluosastolla, toimintolaskenta on paljon vaikeampaa.”* (Astola, kansliapäällikkö)

Johtoryhmän jäseniä kiinnostaa eniten vakioprosesseihin liittyvät johdon talousraportit, kun taas pitemmän aikavälin raporttien hyödyntäminen ja niistä johtopäätösten teko jää vähemmälle huomiolle. Tämä johtuu myös siitä, että tällä puolella raportoinnissa on vielä aika paljon kehitettävää.



*”Esimerkiksi kustannusrakenteen kehityksestä tai erilaisten tuottavuusuudistusten vaikutuksista resurssien käyttöön on vaikeaa ja monimutkaista tehdä johdolle talousraportteja ja usein niihin päästään kiinni vasta muutaman vuoden jälkeen, kun uudistus on tehty ja vakiintunut. Tällainen talousraportointi vaatii kunnollisia analyyseja ja niitä ei yleensä meidän prosesseihin mahdu.” (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)*

Päätöksenteon lähtötietona on lähes aina määrärahojen riittävyys. Mikäli määrärahatilanne ei salli, päätöstä joudutaan ainakin viivyttämään ja ehkä hakemaan vaihtoehtoisia toteuttamistapoja tai varmistamaan lisärahoitus. Käytännössä OM:ssä ei enää juurikaan pääse tapahtumaan niin, että suunnitellaan joku uudistus ilman, että käsitellään sen taloudelliset vaikutukset.

*”Oikeusministeriössä kaikkein suurimpia hankkeita ovat lainsäädäntöhankkeet sekä tietotekniikkahankkeet. Sen lisäksi työprosessien kehittämishankkeet vaativat investointeja esimerkiksi asiantuntijatyötä, konsultteja jne. Näiden hankkeiden keskeistä perusteluainesta ovat taloudelliset vaikutukset, jolloin ne on kyllä perattava. Taloudellisia vaikutuksia koskevat arviot voidaan kyllä sitten tehdä hyvin tai huonosti.” (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)*

### **4.3.3 Yhteenveto**

Edellä on kuvattu yksityiskohtaisesti johdon talousraportoinnin käsittely ja vaikutukset toimintaan, erityisesti oikeusministeriössä mutta myös muissa vertailuministeriöissä. Raportoinnin käsittely oli suhteellisen samanlaista ministeriöissä ja kaikki totesivat että käsittelyssä, analyysissa ja raporttien hyödyntämisessä on parantamisen varaa. Painoarvo taloudellisissa asioissa on kuitenkin viime vuosina kasvanut.

Johdon talousraportit käsitellään ministeriöissä joko ministerivetoisessa johtoryhmässä tai virkamiesvetoisessa osastopäällikkökokouksessa. Ainoastaan oikeusministeriössä talousjohtaja kuului vakituksena jäsenenä kaikkiin johtoryhmiin. Muihin vertailuministeriöihin verrattuna oikeusministeriössä myös käytetään johdon talousraportteja johtoryhmätyössä varsin paljon, vuosisuunnittelukellon mukaisesti lähes joka toinen viikko. Kaikissa

ministeriöissä talousjohtaja esittelee talousasiat johtoryhmien kokouksissa ja kokousten lisäksi ministeriöissä käydään paljon kahdenkeskisiä keskusteluja talousasiantuntijoiden sekä johtajien välillä. Säännöllisiä johdon talousraportteja käytetään toiminnan ohjaamiseen ja valvontaan, yleisen taloustilanteen tiedostamiseen ja tuntemiseen. Niiden pohjalta tehdään myös valmistelulinjauksia ja priorisointeja. Talousraporttien avulla myös osoitetaan nykyrahoituksen suomat mahdollisuudet puhuttaessa uudistuksista ja toiminnan kehittämisestä. Johdon talousraporteista nousevat ongelmakohdat esille ja näin päästään keskustelemaan siitä miten ongelmiin pitäisi reagoida. Aina keskusteluissa ei kuitenkaan päästä tarpeeksi syvälle eikä poikkeamia pystytä välttämään tai niihin ei pystytä reagoimaan ajoissa ja hallitusti. Myös toteutuneen seuranta ja saadut hyödyt jäävät usein käsittelemättä ja arvioimatta.

#### **4.4 Johdon talousraportoinnin kehittäminen**

Kahdessa aikaisemmassa kappaleessa on analysoitu johdon talousraportoinnin nykytilaa sekä johdon talousraporttien käsittelyä ja vaikutuksia vertailuministeriössä ja erityisesti oikeusministeriössä. Kappaleissa on tuotu esiin lukuisia haastatteluissa esiin tulleita johdon talousraportoinnin ongelmia ja haasteita. Suurimmat ongelmat vertailuministeriöiden johdon talousraportoinnissa olivat erilaiset verrattuna KuntaSuomi 2004 –tutkimusohjelman (Kallio ym. 2005) tuloksiin. Yhteenvetona voidaan todeta, että vertailuministeriöiden talousjohtajien haastatteluissa suurimmiksi ongelmiksi nousivat seuraavat asiat:

- johdon talousraporttien analyysin ja hyödyntämisen puute
- kustannuslaskenta
- talouden ja toiminnan suunnittelun ja seurannan erillisuus

OM:ssä johto taas painotti seuraavia ongelmia:

- ministeriön oman talouden seurannan ja suunnittelupuolen puutteellisuus
- tietohallinnon raportoinnin puutteellisuus
- lakisääteisen viranomaisraportoinnin raskaus ja aikaavievyyys

Haasteet jakaantuvat ongelmiin talousraportointiprosessissa sekä ongelmiin yksittäisissä johdon talousraporteissa. Talousraportointiprosessissa eniten parannettavaa nähdään olevan johdon talousraporttien muotoilussa, analyysissa, hyödyntämisessä sekä toiminnan ja talouden

seurannan ja suunnittelun erillisyydessä. Lisäksi johdon talousraporttien dokumentinhallinta ja saavutettavuus vaikeuttavat tehokasta hyödyntämistä. Osa-alueina taas puutteellisimpia olivat kustannuslaskenta, ministeriön oma talous, asiamäärä- ja työmääräraportointi sekä tietohallinto. Lisäksi OM:ssä todettiin, että viranomaisraportoinnin raskaus estää täyden panostamisen johdon laskentatoimen kehittämiseen.

Ennen kuin käsitellään konkreettisia kehitysehdotuksia, on tärkeää selventää, mikä on johdon talousraportoinnin tavoitela. Samoin kuin SUESI-selvityksessä (Valtiokonttori 2007) kävi ilmi, kaikkien haastateltavien mielestä parasta olisi, että valtioneuvostossa ei olisi monia eri järjestelmiä ja prosesseja tiedon tuottamista varten vaan, että tietotuotanto olisi mahdollisimman taloudellista ja tehokasta. Ideaali olisi, että pystyttäisiin tuottamaan eritasoista ja erilaista raportointia yhdestä järjestelmästä.

*”Controller-toiminnan näkökulmasta olisi hyvä, että ministeriöissä olisi sellaiset raportointiprosessit jotka tuottaisivat tiedon ilman että sitä pitää ruveta erikseen keräämään, oli se sitten valtion tilinpäätöskertomuksen tai johdon tarpeisiin.”* (Mustonen, valtioneuvoston controlleri)

#### **4.4.1 Nykyinen kehittäminen**

Virallisraportoinnin (tilinpäätösraportointi, toimintakertomukset jne.) raskauteen, joka nimettiin Bearing Pointin (2003) tutkimuksessakin yhdeksi suurimmista valtionhallinnon johdon laskentatoimen haasteista, ollaan nyt puuttumassa muun muassa valtiovarainministeriön Controller-toiminnosta käsin. Valtion tilinpäätöskertomuksen lisäksi tähän asti valtioneuvoston kanslia on koonnut myös hallituksen toimenpidekertomuksen. Näiden kahden erillisen kertomuksen yhdistämiseen vallitsee nyt virkamiesten kesken ja myös pitkälti poliittinen yksimielisyys ja lakimuutoksia on ruvettu suunnittelemaan. Samalla kun kertomukset yhdistettäisiin, sisältöä kehitetään niin, että tieto saataisiin mahdollisimman tehokkaasti tuotettua. Yksinkertaisempaa ja kevyempää vaikuttavuustavoitteiden vuosiraportointia ehdotettiin myös Pöllän ja Etelälähden (2002) kirjassa.

*”Tällä hetkellä tähdätään siihen, että yhdistämistä varten tarvittavat lakimuutokset saataisiin tämän eduskunnan aikana eduskuntaan, jotta ne saataisiin voimaan 2011 aikana. Näin ensimmäinen yhdistetty kertomus*

*tehtäisiin vuodesta 2011. Tämä on hyvä ajoitus senkin takia, että uusitun kertomuksen lukisi uusi eduskunta.”* (Mustonen, valtioneuvoston controlleri)

Toinen iso kehitysprojekti on Kieku-hanke, joka tuli jo esille raportointijärjestelmiä analysoitaessa. Kieku on iso harppaus controller –toiminnon tavoittelemaan yhden yhteisen järjestelmän suuntaan ja Kiekun myötä valtionhallintoon saadaan yksi yhteinen ja kattava tietovarasto. Raportointipuolta sivuaa osittain myös controller-toiminnon toinen kehityshanke, pian alkava Netran strateginen ohjausryhmä. Sen tarkoituksena on analysoida paitsi sitä, kuinka Netra voisi paremmin palvella hallinnonalojen strategista suunnittelua ja taloussuunnittelua myös sitä, kuinka raportointi hoidetaan koko valtioneuvoston tasolla.

*”Tulevaisuudessa ministeriöissä raportointi ja aineiston keruu ja varastointi voitaisiin hoitaa Kiekulla ja Netralla ja vain tiettyjä erityispiirteitä, kuten kustannuslaskentaa hoidettaisiin ministeriöissä erillisillä järjestelmillä.”* (Mustonen, valtioneuvoston controlleri)

Kieku-hanke on juuri tällainen Hovi ym. (2009) esittämä tietovarastointiratkaisu, joka mahdollistaa sen, mitä Druckerkin (1995) ja SUESI-selvitys (Valtiokonttori 2007) peräänkuuluttivat, uuden ja erilaisen sekä luotettavamman informaation nopeamman tuottamisen eri teknisiä järjestelmiä yhteen integroimalla.

Näiden jo olemassa olevien kehityssuuntausten ohella oikeusministeriön johdon talousraportointia kehitetään myös oikeusministeriön sisäisesti. Vertailuministeriöissä on myös meneillään paljon ministeriöiden omia kehittämisprojekteja.

*”Tällä hetkellä valtiovarainministeriössä ollaan kehittämässä ajastettujen talousraporttien käyttöön ottoa, koska keväällä 2010 otettiin käyttöön uudempi versio (8.) Cognos -talousraportointijärjestelmästä. Sen myötä aiotaan automatisoida ministeriön sisäinen johdon määräraharaportti, niin että järjestelmä lähettäisi sen kuukausittain sähköpostitse johdolle.”* (Jukka Nummikoski, VM, talouspäällikkö)

Sisäasianministeriössä taas harkittiin controller-ohjauksen vahvistamista niin, että jokaisella talousyksikön työntekijällä olisi oma vastuualueensa, jonka toiminnasta ja toiminnan

ohjauksesta hän tietäisi syvällisemmin. Kehittämislottuvuus on samansuuntainen kuin Piercen ja O’Dean (2003) tutkimuksen tuloksissa esiteltiin. Tällä controller-toiminnan kehittämisellä pyritään parempaan analyysiin sekä syy- ja seuraussuhteiden tuntemukseen SM:ssä ja näin pyritään vastaamaan Partasenkin (2007) esiintuomiin talousjohtajille ja controllereille esitettyihin uusiin vaatimuksiin.

#### **4.4.2 Kehitysehdotukset**

Johdon talousraportoinnin kehittämisessä on mielestäni kolme päänäkökulmaa. *Raportointikokonaisuuden täydentämisen* tavoitteena on parantaa talousraportoinnin ja talousraporttien kattavuutta suhteessa eri tietotarpeisiin. Raporttien hallintaa kehitetään kuvaamalla ja jäsentämällä johdon talousraportit sekä luomalla menettelytavat raporttien säännölliseksi tuottamiseksi ja käsittelemiseksi. *Yksittäisten raporttien kehittämisessä* pyritään huolehtimaan siitä, että raporttien tietosisältö ja esittämistapa sekä analyysi vastaavat eri käyttötarpeita. *Raporttien jakelua ja saatavuutta* parannetaan muun muassa järjestämällä ad hoc –raporttien arkistointi sekä toteuttamalla intranettiin sivusto raporttien julkaisua varten. Viimeisenä kehitysehdotuksena tuodaan esiin keskustelun ja koulutuksen tärkeys johdon talousraporttien luotettavuuden ja ennustamisen sekä niistä tehtävän analyysin parantamisessa.

Oikeusministeriön johdon talousraportoinnin kehittäminen toteutetaan talousyksiköstä käsin. Kehitystoiminnan kustannukset riippuvat siitä, mitkä kaikki kehitysmahdollisuudet päätetään toteuttaa oikeusministeriössä. Uuden suunnittelujärjestelmän hankinnasta voi tulla suuriakin kustannuksia, kun taas yksinkertaisimpia kehitysehdotuksia voidaan toteuttaa ilman erityisiä lisäkustannuksia. Osa kehitysehdotuksista on jo toteutettukin ja näiden osalta nykyiset resurssit niin määrärahallisesti kuin henkilöstön kannalta riittivät. Jatkossa johdon talousraportoinnin kehittämistä voidaan jatkaa talousyksikön nykyisten resurssien mahdollistamissa rajoissa tai vaihtoehtoisesti hakemalla lisärahoitusta. Resursseja tulee vapautumaan myös virallisraportoinnin keventyessä, jolloin niitä voidaan siirtää oikeusministeriön johdon priorisointien mukaan muualle, myös johdon talousraportoinnin kehittämiseen.

## Raportointikokonaisuuden täydentäminen

Johdon talousraportointi oikeusministeriössä on tämän tutkimuksen myötä hahmotettu uudella tavalla. Tutkimuksen tärkein lopputulos onkin oikeusministeriön johdon talousraportoinnin kokonaiskuvakaavio (LIITE 6). Kaavion ulottuvuudet (sarakkeiden ja rivien otsikot) pyrkivät jäsentämään talousraportoinnin kokonaisuutta. Kaavio on tehty haastattelujen perusteella ja sitä on muokattu palavereissa yhteistyössä oikeusministeriön talousyksikön kanssa. Kokonaiskuvakaaviossa on kuvattu olennaiset ylimmän johdon talousraportit ja jäsenneily ne käyttötarkoituksensa mukaan. Raportit on luokiteltu taloussuunnittelua ja tulosoajasta tukeviin raporteihin, teemakohtaisiin yhteenvetoraportteihin sekä ad hoc –raportteihin. Lisäksi taulukkoon on otettu esimerkkejä tunnusluvuista, joilla raporttien informaation sisältöä voisi mahdollisuuksien mukaan täydentää.

Raudasojan ja Johanssonin (2009) mukaisesti kokonaiskuvakaaviossa on pyritty määrittelemään oikeusministeriö johdon tarvitsema tieto, raporttien jakelutavat eri käyttäjille, raporttien tarkempi sisältö ja ajoitus sekä erityisesti raportoinnin liittäminen johtamisjärjestelmään eli talousraporttien käyttötarkoitus, käsittely ja analysointi eri johtamisfoorumeilla. Kokonaiskuvakaaviossa esitetyt raporttityypit ovat huomattavalta osin vielä aihioita (sinisellä taustalla on esitetty uudet, suunnitteilla olevat raportit ja punaisella vielä määrittelyä vaativat raportit). Näitä uusia raporteja tulisi jatkossa kehittää yhteistyössä osastojen ja yksiköiden kanssa.

Haastatteluissa kävi ilmi, että oikeusministeriössä johto ei aina ollut tietoinen kaikista eri talousraporteista, niiden saatavuudesta, käsittelystä tai niiden käyttötarkoituksesta. Kaikille talousraporteille näitä ei oltu edes vielä talousyksikössä määritelty. Kaaviossa täsmennettiin kaikki nämä puutteet. Samoin kaavioon lisättiin haastatteluissa ilmenneiden johdon tietotarpeiden perusteella jatkossa laadittavat uudet johdon talousraportit ja niiden kehitysaikataulu. Johdon talousraportoinnin jäsentäminen ja jokaisen raportin nimeäminen ja käyttötarkoituksen määrittely edistää talousraporttien käyttöä oikeusministeriön talouden ja toiminnan suunnittelussa.

*”Oli tärkeää kuvata talousraportointi oikeusministeriössä, eli mitä raporteja on ja mikä niiden tarkoitus on sekä jäsentää ja dokumentoida johdon talousraportointi oikeusministeriössä prosessina. Kuvauksen pitäisi olla*

*ministeriön johdon ja työntekijöiden tiedossa ja kuvausta pitäisi myös systemaattisesti päivittää. Raportoinnin tarvetta on tavattoman monella tasolla johdosta aina virastotasolle. Tämän kuvauksen merkitys on se, että siinä joudutaan kunnolla määrittelemään jokainen johdon talousraportti ja sen käyttötarkoitus sekä raporttien jakelukanavat ja saatavuus. (Mäkinen, OM, talousjohtaja)*

Kuten kokonaiskuvakaaviossa on esitetty, taloussuunnittelua ja tulosohjausta tukevien raporttien avulla seurataan ministeriön ja hallinnonalan määrärahatilannetta taloussuunnitteluprosessin eri vaiheissa. Tällaisia raportteja ovat mm.

- nykyiset hallinnonalan ja ministeriön määrärahatilanteen kuukausiraportit
- menojen suunniteltua ja todellista kertymää kuvaavat kausitoteumaraportit (uudet)
- nykyiset budjetti- ja kehyspäätöksiä seuraavat määrärahakehitysyhteenvedot
- nettobudjetoitujen toimintamenomomenttien tulokertymäraportti (uusi)

Teemakohtaisilla yhteenvetoraporteilla tarkoitetaan tietyistä näkökulmista tuotettuja menojen ja kustannusten tarkasteluraportteja joko muutostilanteen yhteydessä tai pitkän aikavälin kehitysseurannassa. Teemakohtaisia yhteenvetoraportteja ovat mm.

- tieto- ja toimitilahallinnon yhteenvetoraportit (suunnitteilla)
- palkkamenojen yhteenvetoraportti (määriteltävä)
- hankintatoimen yhteenvetoraportti ja
- toimintolaskennan raportit

Ad hoc -raportteja ovat erilaiset lainsäädäntö- ja muiden hankkeiden etu- ja jälkikäteen toteutettavat taloudelliset investointi- ja kustannus/hyötylaskelmat. Tällaisten raporttien ja laskelmien toteutus on usein vaativaa ja niitä on toistaiseksi toteutettu harvakseltaan. Läheisesti talouteen liittyvillä tunnuslukuraporteilla voidaan talousinformaation taustalle koota keskeisiä talouskehitykseen vaikuttavia toiminnan tunnuslukuja olemassa olevan aineiston pohjalta (esim. vankiluku, tuomioistuinten työtilanne).

## Yksittäisten raporttien kehittäminen

Vuonna 2011 toteutetaan ja otetaan käyttöön uusia säännöllisesti tuotettavia talousraportteja. Taloussuunnittelua ja tulosohjausta tukeviin pääraportteihin on suunniteltu kaksi uutta ”kausitoteumaraporttia”, hallinnonalan kattava sekä ministeriön sisäinen. Uudet johdon talousraportit on suunniteltu otettavan käyttöön vuoden 2011 aikana. Kausitoteumaraporteilla verrataan kuukausittain suurimpien menoerien, kuten palkkojen, toimitilojen sekä tietohallinnon määrärahojen suunniteltua käyttölukua todelliseen kertymään (esimerkkiraportit liitteessä 8). Tarkoituksena on havaita aiempaa tarkemmin poikkeamat menokertymissä ja samalla korjata menojen epätasaisesta jaksottumisesta aiheutuvat vaikutukset tilinpäätösennusteisiin. Kausitoteumaraporttia varten ministeriössä ja hallinnonalalla ryhdytään menolajeittaiseen määrärahan käytön suunnitteluun. Kausitoteumaraporttien avulla pyritään vastaamaan haastatteluissa ilmi tulleisiin ongelmiin suunnittelun tietopohjan puutteista, ministeriön oman määrärahan käytön seuraamisessa sekä palkka-, tietohallinnon ja toimitilahallinnon kustannusten seuraamisessa. Ministeriössä talouden seurantaan ja hallintaan kehitettävien kausitoteumaraporttien suunnittelussa tarvitaan osastojen ja yksiköiden panosta siltä osin kuin vastaavaa raportointia ei vielä ole käytössä. Toteutuksessa pyritään tuottamaan automaattisesti päivittyvät raportit.

Sektorihenkilö Niko Ijäs toteaa, että on itse viemässä eteenpäin uudistusta liikekirjanpidon suuremmasta hyväksikäytöstä budjetinteossa ja toimintamenomomentin määrärahamitoituksen purkamisesta auki tuotto- ja kululajeittain. Sektorihenkilön hankkeen tarkoitus on osittain sama kuin talousyksikössä suunniteltujen kausitoteumaraporttien päämäärä.

*”Toimintamenomäärärahaesityksen (viraston esitys ao. ministeriölle ja ministeriön esitys valtiovarainministeriölle) tuotto- ja kululajeittaisella aukipurkamisella pyrittäisiin toimintamenomäärärahan tarpeen määrämuotoiseen esittämiseen/ perustelemiseen (liikekirjanpidon jaotteluja hyväksikäyttämällä) ja tätä kautta määrärahan tarpeen entistä parempaan hallinnointiin talousarvion valmisteluvaiheessa. Olennaisena erona 90-luvun alkupuolelle asti käytettyyn ns. menolajibudjetointiin (”line-item budgeting”) verrattuna olisi se, että menolajibudjetoinnissa eduskunta päätti siitä, paljonko toimintamenoihin tarkoitettusta määrärahasta saa käyttää esim. palkkauksiin, kalustohankintoihin*



*ja muihin menoihin (todellisia esimerkkejä löytyy vanhoista talousarvioista ja tilijaotteluista). Nyt puheena oleva aukipurkaminen olisi menolajibudjetointiin verrattuna siis ”vain” suunnitteluväline, ei päätöksentekotasoa (minkä vuoksi asialla ei olisi vaikutusta myöskään talousarvion toteutumisen virallisseurantaan (= ao. kirjanpitoyksikön talousarvion toteutumalaskelma ja valtion talousarvion toteutumalaskelma).” (Ijäs, OM:n sektorihenkilö)*

### ***Teemakohtaiset johdon talousraportit***

Teemakohtaisiin yhteenvetoraportteihin on suunniteltu runsaasti uusia vakioituja raporttiformaatteja. Raportit itsessään eivät ole uusia, mutta uutta on niiden vakioitu muoto ja selkeästi määritelty käyttötarkoitus. Tämä kehitysehdotus noudattaa pitkälti Lahden ja Salmisen (2008) esitystä ad hoc –raporttien seurannasta. Haastatteluiden perusteella ja kokonaiskuvakaavion teon aikana oikeusministeriössä todettiin, että useita ad hoc –raportteja tarvitaan säännöllisesti ja niiden tekoa ja käyttöä helpottaisi, jos niillä olisi vakioitu formaatti.

### ***Kustannus-hyöty analyysit***

Lisäksi kokonaiskuvakaaviossa on ad hoc – raportteina määritelty investointi- ja kustannus-hyöty – laskelmat, joiden avulla johdon olisi tarkoitus pystyä paremmin tarkastelemaan ja arvioimaan taloudellisilta vaikutuksilta tärkeimpien uudistushankkeiden toteutumista. Täsmälliset ja tietyn menetelmän mukaiset, systemaattiset kustannus-hyöty -tarkastelut tärkeimmistä hankkeista pitäisi saada käytännöksi. Oikeusministeriössä resurssienkäytöltään merkittävimpiä hankkeita ovat lainsäädäntöhankkeet sekä tietotekniikkahankkeet. Lisäksi tehdään työprosessien kehittämishankkeita, jotka yleensä myös vaativat investointeja. Näiden hankkeiden keskeinen perustelu on hankkeiden taloudelliset ulottuvuudet ja olisi tärkeää tarkastella näiden taloudellisten ulottuvuuksien toteutumista.

### ***Muut mittarit tai näkökulmat, jotka voisivat tuoda lisäarvoa talousraportointiin***

Kokonaiskuvakaavioon on laitettu myös läheisesti talouteen liittyvien substanssimittareiden raportointi johdon vakioitujen talousraporttien yhteydessä. Näiden formaatti on vielä suunniteltava tarkemmin, mutta tarkoituksena on puuttua haastatteluissa havaittuun

ongelmaan talouden ja toiminnan suunnittelun ja seurannan erillisyydestä sekä parantaa syy- ja seuraussuhteiden analyysia.

Mallina tässä voisi toimia SM:n käyttämät substanssimittarit. Myös VM:ssä kaivattiin johdon talousraportointiin lisää tietoa substanssipuolelta. Tässä tutkimuksessa on otettu huomioon Hallin (2010) näkemys siitä, että talousraporttien vahvuuksia ja heikkouksia ei pitäisi tutkia irrallaan johtajien tietotarpeen laajemmasta kokonaisuudesta. Enemmän hyötyä on toimivasta kokonaisuudesta kuin suuresta määrästä talousinformaatiota ilman toiminnanpuolen tukea. Kuten Näsi ym. (2001) totesivat, suurin osa toiminnan tunnusluvuista on kuitenkin enemmänkin sidosryhmille laadittavia informointilaskelmia. Joidenkin substanssitunnuslukujen käyttö vakioraportissa kuitenkin lisäisi raporttien yleistä kiinnostavuutta. Kuten Mustonen ja Vasikainen (2008) toteavat, ideana ei siis ole laittaa talousraportteihin runsaasti toiminnan tunnuslukuja. Sen sijaan pyritään löytämään kolmenoljää olennaista, vahvasti resurssitarpeeseen vaikuttavaa tyyppi-indikaattoria, joiden tarkoituksena olisi tuoda valoa syy- ja seuraussuhteisiin johdon talousraporteissa. Tavoitteiden saavuttaminen ei ainakaan alkuvaiheessa ole tähtäimessä, myöhemmin tavoitteet tunnusluville olisi hyvä asettaa. Hyviä substanssimittareita OM:stä löytyy.

*”Vankiluku, syyttäjien määrä samoin kuin joku tyyppillinen tuomioistuimen käsittelyaikoihin liittyvä mittari voisivat hyvin sopia vakioraporttiin.” (Mäkinen, OM, talousjohtaja)*

*”Vaikuttavuustavoitteet ja niiden seuranta pitäisi ottaa enemmän mukaan talousprosesseihin, jolloin toiminta ja talous kytkeytyisivät lähemmin toisiinsa. Vaikuttavuustavoitteita on kahdenlaisia, valtioneuvoston päättämät, jotka periaatteessa tulevat hallitusohjelmasta sekä ministeriön omat konkreettisemmat vaikuttavuustavoitteet, jotka johdetaan valtioneuvoston antamista vaikuttavuustavoitteista. Pidän SM:n tapaa raportoida vakiotalousraportin yhteydessä myös tiettyjen hallinnonalan substanssimittareiden kehitystä oikean suuntaisena edistyksenä. Vaikuttavuustavoitteiden kehitystä ei voi kovin nopealla frekvenssillä seurata eikä sille ole tarvettakaan, mutta välilliset substanssimittarit ja käsitys siitä, miten ne johtavat vaikuttavuustavoitteiden saavuttamiseen ovat hyviä työvälineitä johdon raportoinnin kehittämiseksi. Tällaisten työvälineiden kehittäminen ei ole helppoa eikä aina mahdollistakaan.*

*Tärkeää onkin analysoida jo vaikuttavuustavoitteita asetettaessa, miten niiden saavuttamista voidaan mahdollisesti seurata ja millaisten substanssimittareiden avulla.” (Mustonen, valtioneuvoston controlleri)*

### **Raporttien jakelun, saatavuuden ja muotoilun parantaminen**

Johdon talousraporttien systemaattiseen arkistointiin pitäisi OM:ssä ryhtyä sekä ad hoc – raporttien uusiokäyttöön. Kuten Axson (2007) totesi, valmiiden raporttien arkistointi on olennaista niiden jatkokäyttöä ajatellen. Tällä hetkellä on usein vaikea löytää aikaisemmin tehtyjä talousraportteja ja aikaa menee hukkaan etsimiseen ja/tai uudelleentekoon. Voisi olla hyvä perustaa yksi kansio yhteiseen asemaan, jonne talousyksikössä tuotetut valmiit talousraportit tallennetaan ja arkistoidaan. Kertaraporttien nimeäminen voisi kuvata sisältöä ja helpottaa uudelleenkäyttöä. Näin myös talousraporttien ulkoasu pysyisi samanlaisena ja tämä helpottaisi lukijaa. Suurempi yhdenmukaisuus ad hoc - sekä vakioraporttien ulkoasussa ja muodossa nopeuttaisi myös talousraportin käsittelyä. Samoin kuin Piercen ja O’Dean (2003) tutkimuksessa, vertailuministeriöiden johto kaipasi parempia formaatteja.

*”Talousraporttien yhtenäinen ilme helpottaisi raporttien lukemista. Se on hyvä myös sen takia, että kun formaatti on kerran tehty, sitä ei sen jälkeen tarvitse kenenkään ihmetellä ja raporttien teko nopeutuu, kun ulkoasuun ei tarvitse käyttää aikaa. Toki malleja pitää aika-ajoin arvioida ja muokata jos parannettavaa löytyy.” (Astola, kansliapäällikkö)*

*”Jos vanhat raportit olisivat kunnolla nimetty ja järjestyksessä, niitä voitaisiin paremmin käyttää malleina ja analyysien apuvälineinä.” (Mäkinen, OM, talousjohtaja)*

Oikeusministeriön johto kaipaa lisäksi yksityiskohtaisempaa tekstianalyysia taloustilanteesta ja syistä tilanteen taustalla vakioraportin lukujen lisäksi. Analyysi voisi sisältää taulukoiden ja lukujen tärkeimmät huomiot ja johtopäätökset kirjoitettuna ranskalaisin viivoin sekä niiden lyhyet selitykset. Tämä tuli esille myös UM:n ja VM:n talousjohtajien haastatteluissa sekä lisäksi sektorihenkilö olisi kiinnostunut pääsemään paremmin lukujen taakse.

*”Johdon talousraporteissa voisi olla muutamalla ranskalaisella viivalla talousraporttien johtopäätökset, jotka helpottaisivat kiireistä lukijaa.”*  
(Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”Numeroita ja graafeja on paljon johdon talousraporteissa, tekstiä eli analyysiä on vähemmän. Jonkinlainen tekstianalyysi kaikista merkittävistä asioista voisi olla hyödyllinen.”* (Littunen, KPO:n osastopäällikkö)

*”Se, mistä olisi hyötyä, olisi lisäanalyysi muutaman kerran vuodessa eli selittävät kommentit talouden kehitykseen ja varsinkin poikkeamiin. Näistä saisi tietää myös paremmin trendit.”* (Ijäs, OM:n sektorihenkilö)

Järjestämällä johdon talousraporttien arkistointi kunnolla ja nimeämällä kaikki raportit selkeästi, talousyksikkö voi säästää aikaa uusien raporttien teossa. Säästetty aika voidaan taas käyttää muotoilun parantamiseen ja tekstianalyysin lisäämiseen talousraportteihin. Tämä taas johtaa siihen, että johdon foorumeilla päästään keskusteluissa syvemmälle ja parantuneesta keskustelusta johto saa lisää kaipaamaansa analyysia.

### **Luotettavuuden ja ennustamisen parantaminen keskustelun ja koulutuksen avulla**

Ennusteiden luotettavuus on olennaista johdon talousraportteja tehtäessä. Samoin kuin Järvenpää ym. (2001) sekä Raudasoja ja Johansson (2009), oikeusministeriön johdon haastatteluissa painotettiin talouden kehityskulkujen tunnistamista ajoissa. Erilaisten uudistusten ja muutosten vaikutusten ennustaminen on tärkeää. Ottamalla huomioon muutokset ennusteissa, voitaisiin useammin välttää poikkeamat suunnitellusta. Tärkeää olisi myös aikainen ja hallittu reagointi havaittuihin mahdollisiin poikkeamiin.

*”Ennusteiden teko voisi helpottua jos ministeriön ja keskusvirastojen välinen vuorovaikutus paranisi. Syvempi tuntuma kenttään antaisi johdolle paremman kokonaiskuvan hallinnonalan taloudesta ja toiminnasta sekä vähentäisi ristiriitaisia näkemyksiä ja yllätyksiä talouden todellisuuden tulkinnassa.”*  
(Mäkinen, OM, talousjohtaja)

Lisääntynyt keskustelu talousasioista parantaa johdon talousraportteja. Koska taloussuunnitteluverkostossa kokoontuvat ministeriön talousasiantuntijat, olisi verkosto hyvä paikka käsitellä systemaattisesti talousraportointia ministeriössä ja hallinnonalalla sekä myös raporttien formaatteja. Taloussuunnitteluverkoston avulla voitaisiin myös saada lisää kaivattua osaamista talousraporttien käyttöön osastoille. Olisikin hyvä lisätä talousraportointi yhdeksi taloussuunnitteluverkostossa käsiteltävistä aiheista. Kansliapäällikkö taas ehdotti teemailtapäiviä talousraportoinnin tai teemakohtaisen raportoinnin käsittelypaikaksi.

*”Sellaista keskustelua, mikä tuottaa uutta, on liian vähän. Jonkinlainen teemailtapäiväratkaisu voisi olla hyvä.”* (Astola, OM, kansliapäällikkö)

Aikaisemmassa tutkimuksessa ja kirjallisuudessa painotetaan koulutuksen ja osaamisen nostamisen tärkeyttä (Näsi ym. 2001, Mendoza ym. 2001). Haastatteluissa koulutus ei kuitenkaan saanut kovinkaan paljon suosiota, johtajat olivat jo hyvin kiireisiä eivätkä kokeneet koulutusta johdon talousraportoinnin ymmärtämisestä ja hyödyntämisestä ensisijaisena. Koulutusta voisikin kohdistaa osastojen talousvastaaville sekä talousyksikön työntekijöille. Koulutuksen avulla ymmärrys talousraportoinnin kokonaisuudesta parantuisi ja talousyksikön olisi helpompi koordinoita talousraportointia. Myös johdolle olisi kuitenkin hyvä järjestää koulutusta johdon talousraporttien hyväksikäytöstä erilaisissa päätöksentekotilanteissa.

## 5 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli määritellä ja luokitella ensikertaa johdon talousraportointia oikeusministeriössä ja tutkia, miten johto käsittelee talousraportteja ja miten raportit ovat vaikuttaneet toimintaan. Samalla tutkimuksessa haettiin talousraportoinnin kehitystarpeita useasta eri näkökulmasta katsottuna. Kaiken kaikkiaan empiiriset tulokset olivat hyvin samansuuntaisia aiemman tutkimuksen ja kirjallisuuden kanssa, joskin hyvin vähän aiempaa tutkimusta ja kirjallisuutta löytyi talousraporttien käyttämisestä. Aikaisemmasta tutkimuksesta erityisesti SUESI-selvitys (Valtiokonttori 2007) osoittautui tärkeäksi tutkimuksen tuloksia analysoitaessa.

Tutkimuksen tutkimuskysymyksiin on vastattu seuraavasti:

1. **Mitä ja kuinka raportoidaan?** Kappaleessa 4.2 käydään yksityiskohtaisesti läpi haastatteluiden perusteella raportoinnin nykytila oikeusministeriössä. Lisäksi kappaleessa 4.4.2 käsitellään johdon talousraportoinnin kokonaiskuvakaaviota, johon on jäsennetty johdon talousraportointi oikeusministeriössä sekä määritelty jokainen raportti ja sen käyttötarkoitus, jakelutapa ja käsittelytapa.
2. **Miten johto käsittelee talousraportteja ja miten raportit ovat vaikuttaneet toimintaan?** Kappaleessa 4.3 analysoidaan johdon talousraportoinnin käsittelyä ja vaikutuksia johdon toimintaan oikeusministeriössä.
3. **Miten johdon talousraportointia oikeusministeriössä tulisi kehittää?** Kehitysehdotukset on annettu kappaleessa 4.4 haastatteluissa ilmenneiden suurimpien haasteiden ja ongelmien pohjalta.

Seuraavassa kappaleessa käydään tarkemmin läpi tutkimuksen keskeisiä tuloksia, sen jälkeen käsitellään tutkimuksen rajoituksia ja lopuksi jatkotutkimusaiheita.

### 5.1 Tutkimuksen keskeiset tulokset

Johdon talousraportointi on järjestetty eri ministeriöissä hyvin eri tavoin. Tämä osoittautui tutkimuksen kannalta haasteelliseksi, ei ole yhtä yhteistä mallia vaan kaikilla ministeriöillä on oma tapansa ja johtamisjärjestelmänsä. Muista ministeriöistä saatiin kuitenkin vertailutietoa ja hyviä käytäntöjä. Oikeusministeriön johdolta saatiin selvennystä heidän tietotarpeestaan. On

myös selvää, että oikeusministeriön johdon talousraportoinnissa on paljon erilaisia kehittämismahdollisuuksia, joten yhtä ainoaa oikeaa ratkaisua ei löytynyt.

Tutkimuksen yhtenä päätuloksena saatiin johdon talousraportoinnin kokonaiskuvakaavio oikeusministeriölle, joka on esitelty ministeriön johtoryhmässä. Lisäksi löydettiin lukuisia kehitysehdotuksia, joista oikeusministeriö on jo alkanut toteuttaa muutamia. Kehitysehdotukset johdettiin haastatteluiden pohjalta käymällä läpi suurimpia ongelmia johdon talousraportoinnissa. Haasteet jakaantuvat ongelmiin talousraportointiprosessissa sekä ongelmiin yksittäisissä johdon talousraporteissa. Talousraportointiprosessissa eniten parannettavaa löytyi johdon talousraporttien muotoilusta, analyysistä, hyödyntämisestä sekä toiminnan ja talouden seurannan ja suunnittelun erillisyydestä. Lisäksi johdon talousraporttien arkistoinnin puuttuminen aiheuttaa ongelmia. Osa-alueina taas puutteellisimpia olivat kustannuslaskenta, ministeriön oma talous, asiamäärä- ja työmääräraportointi sekä tietohallinto. Lisäksi OM:ssä todettiin, että viranomaisraportoinnin raskaus estää täyden panostamisen johdon laskentatoimen kehittämiseen.

Sykäys oikeusministeriön johdon talousraportoinnin kehittämiseen tulee sekä organisaation sisältä että ulkoa. Kehittämistoiminnalla haetaan tehokkuutta ja laadukkuutta ministeriön johdon talousraportointiin ja raportointikäytäntöihin. Johdon talousraportoinnin kehittämisessä on kolme päänäkökulmaa. *Raportointikokonaisuuden täydentämisen* tavoitteena on parantaa talousraportoinnin ja talousraporttien kattavuutta suhteessa eri tietotarpeisiin. Raporttien hallintaa kehitettiin kuvaamalla ja jäsentämällä johdon talousraportit sekä luomalla menettelytavat raporttien säännölliseksi tuottamiseksi ja käsittelemiseksi. *Yksittäisten raporttien kehittämisessä* pyritään huolehtimaan siitä, että raporttien tietosisältö ja esittämistapa sekä analyysi vastaavat eri käyttötarpeita. *Raporttien jakelua ja saatavuutta* parannetaan muun muassa järjestämällä ad hoc –raporttien arkistointi sekä toteuttamalla intranettiin sivusto raporttien julkaisua varten. Viimeisenä kehitysehdotuksena tuotiin esiin keskustelun ja koulutuksen tärkeys johdon talousraporttien luotettavuuden ja ennustamisen sekä niistä tehtävän analyysin parantamisessa.

Ison organisaation kehittäminen tapahtuu vuoropuhelulla, johon useat ihmiset eri rooleissa ja eri tavoin osallistuvat. Tämä tutkimus, vaikka tarjoaakin konkreettisia kehitysehdotuksia, on vain yksi puheenvuoro oikeusministeriön talousraportoinnin kehittämisestä käytävään jatkuvaan keskusteluun. Selvitys on omasta mielestäni täyttänyt tehtävänsä, jos se herättää

johdon talousraportoinnin kehittämiseen tähtäävää keskustelua havaitsemistani ja esille nostamistani ongelmakohdista tai tuo jotakin uutta näkökulmaa vanhoihin keskustelunaiheisiin.

## 5.2 Tutkimuksen rajoitukset

Tutkimuksen luotettavuutta tulisi arvioida koko tutkimuksen ajan, sillä vaikka virheiden syntymistä vältetään, tulosten luotettavuus ja pätevyys vaihtelevat silti (Hirsjärvi ym. 2004, 216–218). Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta voidaan pohtia toistettavuuden ja arvioitavuuden termien avulla. Nämä vastaavat kvantitatiivisen tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia, joiden käyttö kvalitatiivisessa tutkimuksessa on kuitenkin kyseenalaista aineiston luonteen löyhemmyyden takia. (Uusitalo 2001, 84–86.) Vaikka kvalitatiivisen tutkimuksen yhteydessä ei käytettäisikään käsitettä validiteetti, kohdistuu siihenkin vaatimus teoreettisten ja empiiristen määritelmien kytkemisestä toisiinsa. Validiteetin ollessa puutteellinen, empiiriset havainnot ovat kohdistuneet sivuun siitä, mitä on ollut tarkoitus tutkia. (Uusitalo 2001, 84–86.) Laadullisessa tutkimuksessa arvioidaan siis tutkimusprosessin luotettavuutta ja se linkittyy myös aineiston analyysivaiheeseen. (Eskola & Suoranta 1998, 209–211). Tutkimuksen validiteettia voidaan pitää tavoitteiden mukaisena. Haastattelukysymykset pohjautuivat määriteltyihin tutkimusongelmiin ja empiria nojaa vahvasti kirjallisuuskatsauksessa määriteltyyn teoriapohjaan. Aineisto on dokumentoitu luotettavasti ja käytetyt analyysimenetelmät perusteltuja.

Kvantitatiivisen tutkimuksen reliabiliteetti taas tarkoittaa tulosten tarkkuutta. Tutkimustulokset eivät saisi olla sattumanvaraisia. Reliaabeli tutkimus on tutkimus, joka voidaan toistaa ja saada täsmälleen samanlaiset tulokset. (Hirsjärvi ym. 2004, 216–218.) Laadullisessa tutkimuksessa reliabiliteetista käytetään termiä toistettavuus. Tässä tutkimuksessa on toistettavuuden varmistamiseksi oltu tarkkoja ja kriittisiä tietoja kerätessä, käsitellessä ja tuloksia tulkitessa. Tutkimuksen toteutus on selostettu yksityiskohtaisesti ja litterointi on suoritettu sanatarkasti. Tulokset on myös luokiteltu yhdenmukaisesti. Haastattelujen purkaminen ja luokitus oli helppoa hyvin suunniteltujen teemojen ja kysymysten ansioista, jotka noudattivat viitekehysten rakennetta. Käytetyissä lähteissä tieto on lähtökohtaisesti aina tuoretta ja kaikki lähteet on arvioitu kriittisesti kirjoittajan taustan ja tunnettavuuden, julkaisuajankohdan ja julkaisumedian kannalta ennen kuin niitä on päätetty käyttää.



Se, että pro gradun tekijällä ei ollut juurikaan ennakkotietoa oikeusministeriöstä, johdon talousraportoinnista valtionhallinnossa saatikka siihen käytettävistä menetelmistä tai sovelluksista vaikutti tutkimukseen monin tavoin. Ensinnäkin se vaikuttaa positiivisesti tutkimuksen tekijän objektiivisuuteen ja kriittisyyteen tutkimusta tehdessä ja pakottaa tutkimaan aihetta syvällisesti ja monipuolisesti. Näin saatua kuvaa tutkittavasta asiasta täydentää tutkimuksen tekijän oma työkokemus oikeusministeriöstä korkeakouluharjoittelun ajalta. Puolueettomuus ja kriittisyys on kuitenkin pyritty säilyttämään tutkimuksen edetessä aina aineiston keruusta sen litterointiin ja analyysiin.

Haastatteluaineisto kerättiin ilman anonymiteettia. Tähän päädyttiin, koska talousjohtajien sekä muiden haastateltujen johtajien virkojen ainutlaatuisuudesta johtuen, haastateltavien henkilöllisyys olisi ollut joka tapauksessa analyysivaiheessa helposti pääteltävissä. Ministeriöiden erilainen rooli valtioneuvostossa johtaa myös siihen, että on tärkeää saada eri ministeriöiden näkökulmat esiin niin, että niitä voidaan arvioida hallinnonalaan vasten. Tietyn ministeriön näkökulmaa ei olisi voitu analysissa esittää, jos haastateltavan anonymiteetti olisi luvattu. Toisaalta haastatteluaineiston luotettavuutta voidaan kritisoida myös anonymiteetin puuttumisesta johtuen. Haastattelutilanteessa on kysymys sosiaalisesta vuorovaikutuksesta ja vaikka talousjohtajat sekä muu johto on haastateltu heidän virka-asemansa perusteella, on heidän vastauksiinsa voinut vaikuttaa aineiston julkisuus. On oletettavaa, että haastatteluun, jossa tietojen luotettavuutta ei taata, vastataan kysymyksiin yleisten periaatteiden mukaan omien mielipiteiden kustannuksella.

Vaikka kvalitatiivisessa tutkimuksessa aineistosta ei tehdä päätelmiä yleistettävyyttä ajatellen, on ajatuksena kuitenkin, että yksityisessä toistuu yleinen. Kirjallisuudessa kvalitatiivisen tutkielman yleistettävyydestä on todettu, että tutkimalla yksityistä tapausta riittävän tarkasti, tulee näkyviin myös se, mikä ilmiössä on merkityksellistä ja mikä toistuu usein tarkasteltaessa ilmiötä yleisemmällä tasolla. (Hirsjärvi ym. 2004, 171.). Usein case-tutkimusten tieteellinen arvo on kyseenalaistettu tutkimustulosten yleistettävyyteen liittyvän puutteen takia. Lukka & Kasanen (1995) vasta-argumentoivat case-tutkimuksen tulosten olevan yleistettävissä luultua laajemmin. Heidän mukaansa deskriptiivisessä kohdetutkimuksessa kontekstuaalinen retoriikka on keino yleistää tutkimustulokset koskemaan isompaa populaatiota vastaavissa reaali maailman ilmiöissä. Kontekstuaalinen yleistys edellyttää, että tutkija osaa vakuuttavasti linkittää relevantin taustatiedon tutkimustulosten argumentointiin ja siten mahdollistaa sen,

että lukija pystyy soveltamaan tutkimustuloksia vastaavanlaisessa tilanteessa. Yin (2003, 10–11) puolestaan puhuu analyyttisestä yleistämisestä, eli case-tutkimuksessa tavoitteena on yleistää ja laajentaa olemassa olevaa teoriaa.

Työn tietoperustana johdon talousraportointi on yleistettävissä kaikkiin organisaatioihin, erityisesti valtionhallintoon ja julkishallintoon, mutta myös kaupallisiin yrityksiin ja muihin yhteisöihin ja järjestöihin. Johdon talousraportoinnin kehittymismahdollisuudet on arvioitu luonnollisesti yhden tietyn tapauksen näkökulmasta, mutta yleisestikin katsoen vastaavia kehittymismahdollisuuksia voivat hyödyntää myös muut organisaatiot, yritykset ja yhteisöt. Johdon talousraportointi on käytössä erityisesti suurissa organisaatioissa, joissa kokonaisuuden hallinta ei ole itsestään selvää.

Koska tutkimusprosessi on ollut informaalinen ja tutkimuksessa on pyritty enemmänkin yksilölähtöiseen ymmärtämiseen kuin teorialähtöiseen yleistämiseen, on tutkimuksen vertailtavuus muiden tutkimusten kanssa hieman huonompaa (Hirsjärvi ym. 2001, 21-24). Koska vertailuministeriöitä oli vain neljä, on mahdollista, että joitain hyviä käytäntöjä ja kehittymismahdollisuuksia on jäänyt löytämättä. Johdon talousraporttien käsittelystä oikeusministeriön johtoryhmissä olisi myös saatu kokonaisvaltaisempi kuva, jos olisi haastateltu kaikkia johtoryhmän jäseniä eikä vain niitä, joilla on substanssivastuuta. Kaikkia tutkimuksen tuloksia ei voida yleistää koskemaan kaikkia valtioneuvoston organisaatioita, vaan tulokset kuvaavat täysin luotettavasti ainoastaan kohdeorganisaatiota ja ovat haastateltujen käsityksiin perustuvia. Tutkimus voidaan kuitenkin mieltää pääkohdiltaan yleispäteväksi. Lisäksi tutkielman tarjoama tietopohja on varmasti hyödyksi myös muunlaisille organisaatioille ja kaupallisille yrityksille. Talousraportoinnin analyysistä on hyötyä siis muille, jotka suunnittelevat talousraportoinnin kehittämistä ja pohtivat johdon tietotarpeita omassa organisaatiossaan. Lisäksi analysoinnista on hyötyä haastatelluille, koska he ovat joutuneet haastatteluissa ja tutkimusraporttia lukiessaan pohtimaan monipuolisemmin johdon talousraportoinnin eri ulottuvuuksia.

### **5.3 Jatkotutkimuksesta**

Johdon talousraportointia varten kehitetty kokonaiskuvataulukko sai oikeusministeriön osastopäällikkökokouksessa positiivista palautetta. Keskusteluissa nousi esiin, että vastaavanlainen selvitys tulisi tehdä myös virastotason johdon talousraportoinnista.

Jatkotutkimusaihe on samansuuntainen Lahden ja Salmisen (2008) kirjassaan tekemän suosituksen kanssa. Sisäistä laskentaa on hyvä käydä läpi säännöllisesti ja kaikilla tasoilla laadukkaan raportoinnin mahdollistamiseksi. Näin voitaisiin myös saada tietoa siitä, miten talousraportointia voisi yhtenäistää koko hallinnonalalla.

*”Olisi tärkeää, että koko hallinnonalalla on tiedossa talousraportointikäytännöt, tietenkin yksittäisen viraston tarpeet eroavat toisesta, mutta tietty läpinäkyvyys ja yhteinen kieli ja ymmärrys sekä käsitteistö olisi hyvä viedä läpi koko linjan. Pahimmat virheet ja väärinkäsitykset tulevat yhteisen tarkastelutavan puutteen johdosta.”* (Mäkinen, OM:n talousjohtaja)

Haastatteluissa ongelmallisimmaksi raportointiaiheeksi tunnistettiin vaikuttavuuden arviointi. Erittäin tärkeää olisikin tutkia vaikuttavuuden tilastointimahdollisuuksia valtionhallinnossa ja sitä kautta verovarojen käytön vaikutuksia Suomessa. Myös valtionhallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmia (TTS) olisi mielenkiintoista tutkia dokumenttiaineistona ja analysoida strategisen johtamisen toteutumista ja vuosikertomuksiin kirjattujen suunnitelmien käytännön toteutuksia pidemmällä aikavälillä. Tällaiseen analyysiin ei ministeriössä juuri ole normaalisti resursseja.

## Lähdeluettelo

### Kirjat

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten. Edita Prima Oy, Helsinki.

Axson, D. 2007. Best practices in planning and performance management: from data to decision. 2. edition. John Wiley & Sons, Inc. New Jersey.

Bagranoff, N., Simkin, M. & Norman, C. 2010. Core concepts of accounting information systems. John Wiley & Sons, Inc. New Jersey.

Chow, D. Jumphrey, C. & Miller, P. 2005. Financial management in the UK public sector: Historical development, current issues and controversies. International public financial management reform. Information Age Publishing. Greenwich.

Czarnecki, M. 1999. Managing by Measuring. The Benchmarking Network Inc. Houston, Texas.

Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Menestys: Kannattavuuden hallinnan perusteet. Otava. Keuruu.

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 5.painos. Vastapaino. Tampere.

Gunthrie, J., Humphrey, C., Jones, L. & Olson, O. 2005. Introduction. International public financial management reform. Information Age Publishing. Greenwich.

Heiskanen, J., Kihn, L-A. & Näsi, S. 2009. Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsingin yliopisto. Helsinki.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2004. Tutki ja kirjoita. 10.painos. Tammi. Helsinki.

Hovi, A. & Hervonen, H. & Koistinen, H. 2009. Tietovarastot ja Business Intelligence. 1.painos. WSOY. Porvoo.

Huttunen, P. 1994. Johtaminen muuttuvassa julkishallinnossa. WSOY. Juva.

Jyrkkiö, E. & Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. WSOY. Helsinki.

Järvenpää, M. 1998. Strateginen johdon laskentatoimi ja talousjohdon muuttuva rooli. Ensimmäinen painos. Turku: Kirjapaino Grafia Oy. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja,

Järvenpää, H., Partanen, V. & Tuomela, T-S. 2001. Moderni taloushallinto – haasteet ja mahdollisuudet. Edita. Helsinki.

Kaario, K & Peltola, T. 2008. Tiedonhallinta: Avain tietotyön tuottavuuteen. WSOYpro/Docendo. Jyväskylä.

Karlöf, B. 2004. Tehokas johtaminen - Yritystalouden kaivattu ydin. Edita Prima Oy. Helsinki.

Karlöf, B. & Lövingsson, F. 2004. Johtamisen näkökulmat: peruskäsitteitä ja –malleja. Edita Prima Oy. Helsinki.

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

Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset talouden prosessit käytännössä. WSOYpro. Helsinki.

Laitinen, E. 2003. Yritystoiminnan uudet mittarit. Talentum Media Oy. Gummerus. Jyväskylä.

- Lehtonen, R. 2007. Taloustiedolla tulosta ja arvonlisää. Talentum Media Oy. Gummerus. Jyväskylä.
- Mansukoski, S., Mitronen, L., Porenne, P. & Salmimies, P. 2008. Käytännön johtoryhmätyöskentely. Talentum Media Oy. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.
- Meklin, P. 2002. Valtiontalouden perusteet. 4.painos. Edita. Helsinki.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007. Johdon laskentatoimi. 6.-8.painos. Edita. Helsinki.
- Näsi, S., Hokkanen, A. & Latvanen, J. 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Jyväskylän Yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta. Jyväskylä.
- Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Talentum Media Oy. Gummerus Kirjapaino Oy. Jyväskylä.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. 2000. Public management reform: a comparative analysis. Oxford University Press. Oxford.
- Premchand, A. 1995. Effective government accounting. International Monetary Fund. Washington.
- Pöllä, K. & Etelälahti, P. 2002. Valtion uudistunut taloushallinto. WSOY. Porvoo.
- Raudasoja, K. & Johansson, M. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. WSOYpro. Juva.
- Riahi-Belkaoui, A. 2004. Accounting theory. 5. painos. Thomson Learning, Singapore.
- Summa, H. 1995. Old and new techniques for productivity promotion: from cheeseslicing to a quest for quality. IOS Press. Amsterdam.
- Toivola, O. 2010. Johtajan ilo ja tuska: kokemus opettaa. Talentum. Helsinki.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi. Jyväskylä.

Uusitalo, H. 2001. Tiede, tutkimus ja tutkielma. 1.-7.painos. WSOY. Helsinki

Valtiovarainministeriö. 1981. Suunnittelu ja seuranta valtionhallinnossa. Valtion painatuskeskus. Helsinki.

Valtiovarainministeriö. 2005. Tulohajauksen käsikirja. Edita Publishing Oy. Helsinki.

Yin, R. K. 2003. Case study research: Design and methods. 3. painos. Sage Publications. Thousand Oaks, Kanada.

### **Artikkelit**

Arnaboldi, M.; Azzone, G. & Savoldelli, A. 2004. Managing a public sector project: the case of the Italian Treasury Ministry. *International Journal of Project Management*. 22, 213–223.

Broadbent, J. & Guthrie, J. 1992. Changes in the public sector: a review of recent "alternative" accounting research. *Accounting, auditing & accountability journal*, 5, 3-31.

Broadbent, J. 1999. The state of public accounting research: The AIPRA conference and some personal reflections. *Accounting, auditing & accountability journal*, 12, 52-55.

Burns, W. & McKinnon, S. 1992a. *The information mosaic*. Harvard Business School Press. Boston.

Burns, W. & McKinnon, S. 1992b. Management information and accounting information: what do managers want? *Advances in Management Accounting*. 1. Vol. Jai Press Inc. Epstein.

Burns, W. & McKinnon, S. 1993. Information and managers: a field study. *Journal of Management Accounting Research*.

Cavalluzzo, K. & Ittner, C. 2004. Implementing performance measurement innovations: evidence from government, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, Issues 3-4, 243-267.

Chan, J. 1987. Introduction. *Research in Governmental and Non-Profit Accounting*, 3, 1-3.

Drucker, P. 1995. The information executives truly need. *Harvard Business Review*, 54-62.

Ferreira, L. & Merchant, K. 1992. Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 5(4): 3-34.

Fisher, J. 1992. Use of non-financial performance measures. *Journal of Cost Management* (6).

Goddard, A. 2010. Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers, *The British Accounting Review*, Vol. 42, Issue 2, 06/2010, 75-87.

Granlund, M., & Lukka, K. (1997). From bean-counters to change agents: The Finnish management accounting culture in transition. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 3, 213-255.

Gruening, G. 2001. Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal* 4, 1–25.

Gupta, P.; Dirsmith, M. & Fogarty, T. 1994. Coordination and control in a government agency: Contingency and institutional perspectives on GEO audits. *Administrative Science Quarterly* 39/2, 264–284.

Hall, M. 2010. Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 35/3, 04/2010, 301-315.

Hood, C. 1991. A public management for all seasons? *Public Administration* 69:3–19.



- Hood, C. 1995. The "New Public Management" in the 1980's: Variations on the Theme. *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 20. 2/3, 193-211.
- Ittner, C. & Larcker, D. 1998. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*; 1998, Vol. 10, 205-238.
- Järvenpää, M. 2000. Strateginen johdon laskentatoimi. *Tilisanomat* 3/2000, 63–69.
- Kallio, O., Manninen, J., Meklin, P. & Oulasvirta, L. 2000. Kuntalaki muuttui - entä käytännön talousjohtaminen. *KuntaSuomi 2004 -tutkimuksia nro 22. Acta nro 122. Suomen Kuntaliitto. Helsinki.*
- Kallio, O., Martikainen, J-P., Meklin, P. & Oulasvirta, L. 2005. Talousjohtamisen kehityspolkuja. Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996-2003. *KuntaSuomi 2004 - tutkimuksia nro 53. Acta nro 175. Tampereen yliopisto & Suomen Kuntaliitto. Helsinki.*
- Keating, P.J. 1995. A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research* 7:66–86.
- Kurunmäki, L. 2009. Management accounting, economic reasoning and the new public management reforms. *Handbook of management accounting research. Elsevier. Oxford.*
- Lewis, C. 1993. A source of competitive advantage? *Management Accounting* 71(1).
- Lowensohn, S. & Samuelson, D. 2006. An examination of faculty perceptions of academic journal quality within five specialized areas of accounting research. *Issues in accounting education*, 21: 219-239.
- Lukka, K. 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. *Teoksessa: Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija. Professori Reino Majala 65 vuotta, toim. Hookana-Turunen, H. Turun Kauppakorkeakoulun julkaisuja, C-1:1999. Turku.*

Lukka, K. & Kasanen, E. 1995. The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 8(5): 71-90.

Magd, H. & Curry, A. 2003. Benchmarking: achieving best value in public-sector organisations. *Benchmarking* 10/3, 261-286.

Malmi, T.; Seppälä, T. & Rantanen, M. 2001. The Practice of Management Accounting in Finland - A Change? *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 4/2001, 480-501.

Mendoza, C. & Bescos, P-L. 2001. An Explanatory Model of Managers' Information Needs: Implications For Management Accounting. *The European Accounting Review*, Vol. 10, No. 2.

Pierce, B. & O'Dea, T. 2003. Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review* 35, 257-290.

Pollitt, C. & Bouckaert, G. 2001. Evaluating public management reforms: an international perspective. *International Journal of Political Studies Special issues*. Syyskuu (167–92).

Samuel, S.; Covalleski, M.; Dirsmith, M. 2009. Accounting in and for US Governments and Non-profit Organisations: a Review of Research and a Call to Further Inquiry. *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier. Oxford.

Scott, W. 1987. The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly* 32/4, 493-511.

Van Helden, G. & Northcott, D. 2010. Examining the practical relevance of public sector management accounting research. *Financial Accountability & Management*, 26(2).

Van Helden, G. 2005. Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1).

Wilkinson, J. & Cerullo, M. 1997. Accounting information systems: essential concepts and applications. 3. painos. John Wiley & Sons Inc. New Jersey.

Wynn-Williams, K. 2005. Performance Assessment and Benchmarking in the Public Sector: An example from New Zealand. Benchmarking 12(5).

### **Web-lähteet**

Bearing Point, 2003. Taloushallintoeselvitys -Loppuraportti. Valtiokonttori 15.4.2003.  
[http://www.google.fi/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CDEQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.valtiokonttori.fi%2Fpublic%2Fdownload.aspx%3FID%3D59676%26GUID%3D%257Bab2c28a0-f2e6-4bd8-87ef-c92b48083dea%257D&rct=j&q=bearing%20point%20taloushallintoeselvitys&ei=L05zTuzyB4\\_Jsgag6pGxCw&usq=AFQjCNH6PRpp1bjSWgMuyaiJCJh5xvmXIw&cad=rja](http://www.google.fi/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CDEQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.valtiokonttori.fi%2Fpublic%2Fdownload.aspx%3FID%3D59676%26GUID%3D%257Bab2c28a0-f2e6-4bd8-87ef-c92b48083dea%257D&rct=j&q=bearing%20point%20taloushallintoeselvitys&ei=L05zTuzyB4_Jsgag6pGxCw&usq=AFQjCNH6PRpp1bjSWgMuyaiJCJh5xvmXIw&cad=rja). Luettu 16.9.2011.

Deloitte, 2008. Mastering finance in government. A Deloitte Research Public Sector study.  
<http://www.deloitte.com/financetransformationingovernment>. Luettu 13.10.2010.

Kuntaliitto 2010. KuntaSuomi 2004.  
[http://www.kunnat.net/k\\_perussivu.asp?path=1;29;348;31540;137784;4980](http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;348;31540;137784;4980). Luettu 29.10.2010.

Kyttä, M. 2008. Kohti johtamista reaaliaikaisen tiedon varassa. Kunta-IT neuvottelupäivän esitys 3.6.2008. Turku.  
[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/20080604KuntaI/H\\_Turun\\_esitys\\_Kytta.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20080604KuntaI/H_Turun_esitys_Kytta.pdf). Luettu 28.9.2011

Mustonen, E. & Vasikainen, S. 2008. Onko tulosohejaus pelkkää numerotuotantoa? HAUS Kehittämiskeskus Oy. [http://www.haus.fi/ajankohtaista/kuukauden-asiatuntija/onko\\_tulosohjaus\\_pelkkaa\\_numerotuotantoa/](http://www.haus.fi/ajankohtaista/kuukauden-asiatuntija/onko_tulosohjaus_pelkkaa_numerotuotantoa/) Luettu 25.8.2010.

Oikeusministeriö 2007a. Talousyksikkö. Luettu 16.2.2011  
<http://www.om.fi/Etusivu/Ministerio/Organisaatio/Talouslyksikko>

Oikeusministeriö 2010d. Ministeriö. Luettu 16.2.2011 <http://www.om.fi/Etusivu/Ministerio>

Oikeusministeriö 2010e. Oikeusministeriön henkilöstö lukuina 30.11.2009. Luettu 16.2.2011  
<http://www.om.fi/Etusivu/Ministerio/Oikeusministeriotyonantajana/Oikeusministeriolukuina>

Oikeusministeriö 2011. Organisaatio. Luettu 16.2.2011.  
<http://www.om.fi/Etusivu/Ministerio/Organisaatio>

Valtiokonttori 2007. Valtiohallinnon yhteisen suunnittelu- ja seurantajärjestelmän esiselvitys – SUESI. Hallinnon ohjaus. Valtiovarainministeriö 517/533/2007.  
<http://www.valtiokonttori.fi/vuosikertomukset/public/download.aspx?ID=73697&GUID={0D4C07D4-CB53-41DC-AB75-D27E91CDB6E7}>. Luettu 28.9.2011.

Valtiokonttori, 2009. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon prosessien, toimintatapojen, rakenteiden sekä välineiden kehittäminen. Kiekuohjelman loppuraportti.  
<http://www.kiekuhanke.fi/Public/download.aspx?ID=79320&GUID={35322A61-4F61-4F0B-ACCB-4B005AC258C1}>. Luettu 16.9.2011.

Valtiovarainministeriö. 2011. Valtion talousarvioesitykset.  
[http://budjetti.vm.fi/indox/tae/2011/aky\\_2011.html](http://budjetti.vm.fi/indox/tae/2011/aky_2011.html). Luettu 16.2.2011.

VTV 2009a. Oikeusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä. Valtiontalouden tarkastusvirasto 197/2009.  
[http://www.vtv.fi/files/1893/1972009\\_OMn\\_hallinnonalan\\_ohjausjarjestelma\\_NETTI.pdf](http://www.vtv.fi/files/1893/1972009_OMn_hallinnonalan_ohjausjarjestelma_NETTI.pdf).  
Luettu 16.9.2011.

## **Muut**

Hanninen, M. 1987. Raportointi johdon informaatiovälineenä erityisesti kannattavuuden ja rahoituksen näkökulmasta. Pro gradu –tutkielma. Helsingin Kauppakorkeakoulu.

Hyttinen, T. 2003. Talousraportoinnin nykytila ja tulevaisuus: tutkimus itäsuomalaisten yritysten talousraportoinnista. Pro gradu –tutkielma. Joensuun yliopisto.

Jormalainen, L. 2010. Sosiaalitoimen johtamisen, hallinnon ja tilastoinnin tietotarpeet. Esiselvitys kuntien sosiaalitoimen johtamisessa ja hallinnoinnissa käytettävistä asiakastiedoista. Sosiaalialan tietoteknologiahanke. Sosiaali- ja terveysministeriö. Suomen Kuntaliitto. Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. Sosiaalikehitys Oy.

Nikkola, M. 2005. Talousraportoinnin kehittäminen teollisuusyrityksessä. Diplomityö. Tampereen teknillinen yliopisto. Tuotantotalouden osasto.

Oikeusministeriö 2007b. Oikeusministeriön raportoinnin kehittäminen. Muistio Juha Saunamäki / talousyksikkö.

Oikeusministeriö 2007c. Toimintolaskenta oikeusministeriössä: Hyödyntämisen nykytilanne ja kehitystarpeet. Satu Simola.

Oikeusministeriö 2010a. Toimintolaskennan kehittämishanke. Projektiryhmän loppuraportti. Oikeusministeriö. Helsinki

Oikeusministeriö 2010b. Oikeusministeriön toimintastrategia vuosille 2010–2015. Oikeusministeriö. Helsinki.

Oikeusministeriö 2010c. Oikeusministeriön tulostavoitteet ja voimavarat vuodelle 2010. Oikeusministeriö. Helsinki.

Oikeusministeriö 2010f. Oikeusministeriön ja oikeuslaitoksen (TV 150) taloussääntö. Hannele Havala. Oikeusministeriö 7/2010. Helsinki.

Räihä, R. 2002. Företagsledningens månadsrapporter. Pro gradu –tutkielma. Hanken.

Rönn, A. 2000. Intern rapportering : en fallstudie. Pro gradu –tutkielma. Hanken.

Suoninen, J. 2010. Ajantasainen tieto johtamisen tukena. Valtiokonttori. Esitetty Sosiaali- ja terveysministeriölle 16.4.2010.

VTV 2009b. Taloushallinnon muutokset ministeriöissä, virastoissa ja laitoksissa.

Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus 186/2009. Edita Prima Oy.  
Helsinki.

## LIITE 1.

### **Lähdemateriaalin etsinnässä käytetyt hakukoneet:**

1. Ebsco Business Source Complete
2. ScienceDirect
3. ProQuest
4. Emerald
5. Aalto-yliopiston kirjaston hakukone (HELCAAT)
6. Helsingin yliopiston kirjaston hakukone (HELKA)
7. Eduskunnan kirjaston hakukone (SELMA)
8. Oikeusministeriön kirjaston hakukone
9. Helsingin kaupunginkirjaston hakukone (HELMET)
10. Hankenin kirjaston hakukone (HANNA)
11. Suomen yliopistokirjastojen yhteisluettelo (LINDA)
12. Google Scholar
13. SSRN

## LIITE 2.

### **Haastattelujen tiedot**

Kaikki muut haastattelut nauhoitettiin paitsi Niko Ijäksen haastattelu.

1. Risto Hakoila, UM, talousjohtaja, 13.7.2010 klo 14–15:30, 1h30min.
2. Jukka Aalto, SM, talousjohtaja, 4.8.2010 klo 9-10:15, 1h15min.
3. Harri Mäkinen, OM, talousjohtaja, 13.8.2010 klo 9-11:30, 2h30min.
4. Jukka Nummikoski, VM, talouspäällikkö, 11.8.2010 klo 9-10:40, 1h40min.
5. Jarmo Littunen, OM, KPOn:n osastopäällikkö, ylijohaja, 18.8.2010 klo 9-9:35, 35 min.
6. Kari Kiesiläinen, OM, OHO:n osastopäällikkö, ylijohaja, 18.8.2010 klo 15–15:45, 45 min.
7. Tiina Astola, OM, kansliapäällikkö, 19.8.2010 klo 9:30–10, 30 min.
8. Niko Ijäs, VM, budjettisihteeri, OM:n sektorihenkilö VM:ssä, 23.8.2010 klo 13–13:45, 45 min.
9. Johanna Hautakorpi, OM, ministerin erityisavustaja, 16.8.2010 klo 14:30–15:10, 40 min.
10. Riitta Punju, OM, erikoissuunnittelija, KPO:n talousvastaava, 25.8.2010 klo 9-9:45, 45 min.
11. Esko Mustonen, VM, valtioneuvoston controlleri, 26.8.2010 klo 9-9:40, 36 min.
12. Raimo Ahola, OM, suunnittelupäällikkö, OHO:n talousvastaava 6.9.2010 klo 14–14:30, 30 min.



LIITE 3.

### **Johdon talousraportointia koskevan haastattelujan vahvistus ja aineistopyyntö**

Hyvä talousjohtaja/taluspäällikkö,

Vahvistan eilen puhelimitse sovitun haastattelujan X.

Olen laskentatoimen opiskelija Helsingin Kauppakorkeakoulusta. Teen pro gradu tutkielmaani toimeksiantona oikeusministeriölle ja tutkimukseni tarkoituksena on selvittää johdon talousraportoinnin nykytilaa oikeusministeriössä ja talousraportoinnin kehittämismahdollisuudet. Hyvien käytäntöjen löytämiseksi tarkoitukseni on vertailla johdon talousraportointia eri ministeriöissä (OM, SM, UM, VM). Ydinajatuksena on tutkia sitä talousinformaatiota, jota ministeriön johto käyttää päätöksenteossa sekä selvittää tuon informaation tuottamistapoja.

Pyytäisin Teiltä aineistoa, jonka avulla voisin etukäteen ennen haastatteluja kartoittaa johdon talousraportoinnin nykytilaa ministeriöissä. Tarkoitus on kartoittaa raportointia sillä materiaalilla, joka kussakin ministeriössä on käytössä, oikean- tai vääränlaista aineistoa ei ole.

Aineistoksi pyytäisin dokumentteja (mikäli sellaisia on) seuraavista aihealueista koskien koko hallinnonalaa:

1. Kuvaus organisaation johdosta ja johdon foorumeista
2. Kuvaus ministeriön taloustiedon tuottamisen järjestämisestä (organisaatio, henkilöt, mitä sovelluksia raportointiin käytetään, kuinka raportit jaellaan)
3. Johdon foorumeiden säännölliset talousraportit. Jos tällaisia on, voisiko niitä saada?  
Esimerkiksi:
  - Määrärahaseuranta, menojen kertyminen, määrärahojen riittävyys ja tilinpäätösennusteet (esim. osavuosi- tai puolivuotiskatsaus)
  - Talousarvio- ja lisätalousarvioehdotusten taustalaskelmat
  - Hallinnonalan virastojen tulosohtauksessa käytettävät talousraportit
  - Pitkän aikavälin kehitystarkastelut
4. Mikäli ministeriössä on epäsäännöllistä ja tilanteesta johtuvaa talousraportointia, voisiko niistä saada muutamia malleja? Esimerkiksi:
  - Teema- tai tilannekohtainen taloustieto (tietohallinto, hankintatoimi, matkustusmenot ja toimitilamenot ym.)
  - Henkilötyövuosi- ja palkkaraportointi

Talousraportoinnilla ei tässä yhteydessä tarkoiteta seuraavia asiakirjoja:

- Tilinpäätös ja toimintakertomus
- Toiminta- ja taloussuunnitelma ja kehusehdotus
- Ehdotus valtion talousarvioesitykseksi

Lähempänä haastattelua lähetän kaikille haastateltaville lisäinformaatiota läpikäytävistä teemoista.

Vastaan myös mielelläni kaikkiin mahdollisiin kysymyksiin.

Parhain terveisin,  
Kaarina Patrikainen

LIITE 4.

### **Johdon talousraportointia koskeva haastatteluaikaopyyntö**

Hyvä kansliapäällikkö/osastopäällikkö,

Olen laskentatoimen opiskelija Helsingin Kauppakorkeakoulusta ja olen tämän kesän korkeakouluharjoittelijana oikeusministeriön talousyksikössä. Teen pro gradu tutkielmani toimeksiantona oikeusministeriölle ja tutkimukseni tarkoituksena on selvittää johdon talousraportoinnin nykytila oikeusministeriössä ja talousraportoinnin kehittämismahdollisuudet. Oikeusministeriön talousraportointia vertaillaan tutkimuksessa SM:n, UM:n ja VM:n vastaavien käytäntöjen kanssa. Tutkimustani varten pyytäisin päästä haastattelemaan Teitä, jotta voisin saada tutkimukseen johdon talousraporttien käyttäjien näkökulman.

Toivoisin haastatteluajan löytyvän elokuulta, aikaa haastatteluun menisi noin puoli tuntia.

Johdon talousraportoinnilla tarkoitan seuraavia aihealueita koskien koko hallinnonala:

5. Johdon foorumeiden säännölliset talousraportit, esimerkiksi:
  - Määrärahaseuranta, menojen kertyminen, määrärahojen riittävyys ja tilinpäätösennusteet (esim. osavuosi- tai puolivuotiskatsaus)
  - Talousarvio- ja lisätalousarvioehdotusten taustalaskelmat
  - Hallinnonalan virastojen tulosohejauksessa käytettävät talousraportit
  - Pitkän aikavälin kehitystarkastelut
  
6. Epäsäännöllistä ja tilanteesta johtuva talousraportointi, esimerkiksi:
  - Teema- tai tilannekohtainen taloustieto (tietohallinto, hankintatoimi, matkustusmenot ja toimitilamenot ym.)
  - Henkilötyövuosi- ja palkkaraportointi

Talousraportoinnilla ei tässä yhteydessä tarkoiteta seuraavia asiakirjoja:

- Tilinpäätös ja toimintakertomus
- Toiminta- ja taloussuunnitelma ja kehusehdotus
- Ehdotus valtion talousarvioesitykseksi

Lähempänä haastattelua lähetän kaikille haastateltaville lisäinformaatiota läpikäytävistä teemoista.

Vastaan myös mielelläni kaikkiin mahdollisiin kysymyksiin.

Parhain terveisin,  
Kaarina Patrikainen  
Korkeakouluharjoittelija  
Oikeusministeriö / Talousyksikkö

## LIITE 5.

### Haastattelun teemat

Tutkimuksen tarkoituksena on siis selvittää johdon talousraportoinnin nykytila oikeusministeriössä ja talousraportoinnin kehittämismahdollisuudet. Hyvien käytäntöjen löytämiseksi vertaillaan johdon talousraportointia eri ministeriöissä (OM, SM, UM, VM). Ydinajatuksena on tutkia sitä talusinformaatiota, jota ministeriön johto käyttää päätöksenteossa sekä selvittää tuon informaation tuottamistapoja.

#### 1. Ministeriön johto ja talousraportointi

- Ministeriön johto ja johdon foorumit
  - Mitä kaikkia johdon foorumeja on ja miten ne toimivat?
  - Kuinka usein johto käsittelee talousasioita?
  - Kuka esittelee talousasiat johdon foorumeilla?
- Talousraportoinnin toteutus
  - Mitkä ovat johdon talousraportoinnin tuottajatahot?
  - Kuka määrittelee talousraportit?
  - Mitä sovelluksia käytetään raporttien teossa?
  - Miten talousraportit ovat saatavilla ja julkaistu?
  - Mitä mittareita raporteissa käytetään?
  - Mitä säännöllisiä johdon talousraportteja on?
  - Mitä tilannekohtaisia johdon talousraportteja on?
  - Onko pitkän aikavälin kehitystarkasteluita taloudesta?
  - Mitä aineistoja talousraporttien teossa käytetään?
- Talousraporttien ja – informaation rooli ja merkitys johdon työskentelyssä

#### 2. Johdon talousraportoinnin nykytilanteen arviointi

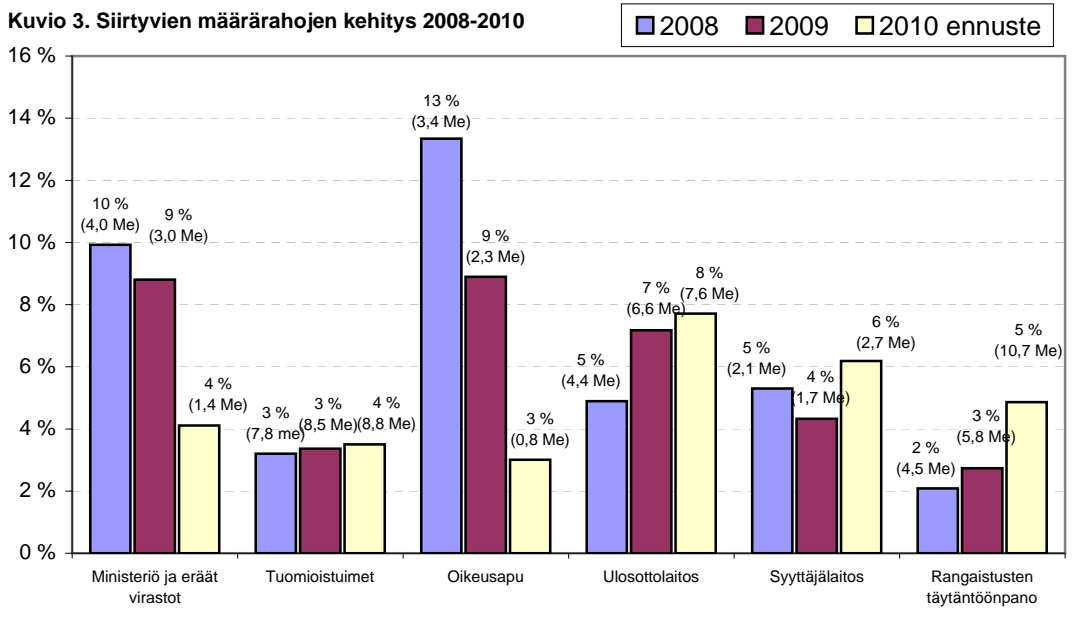
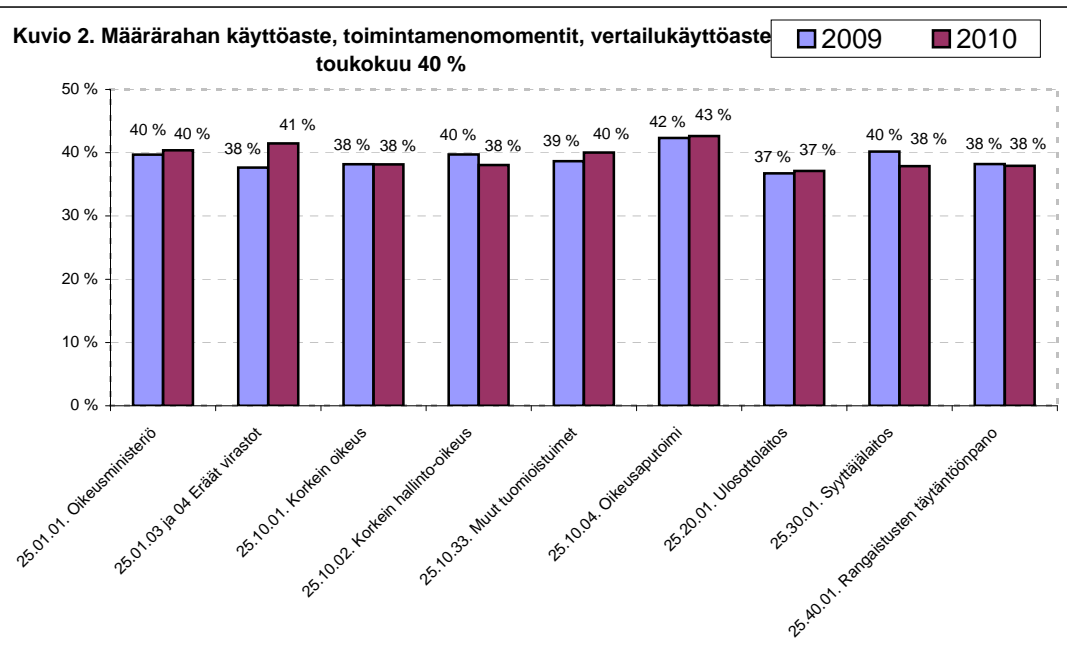
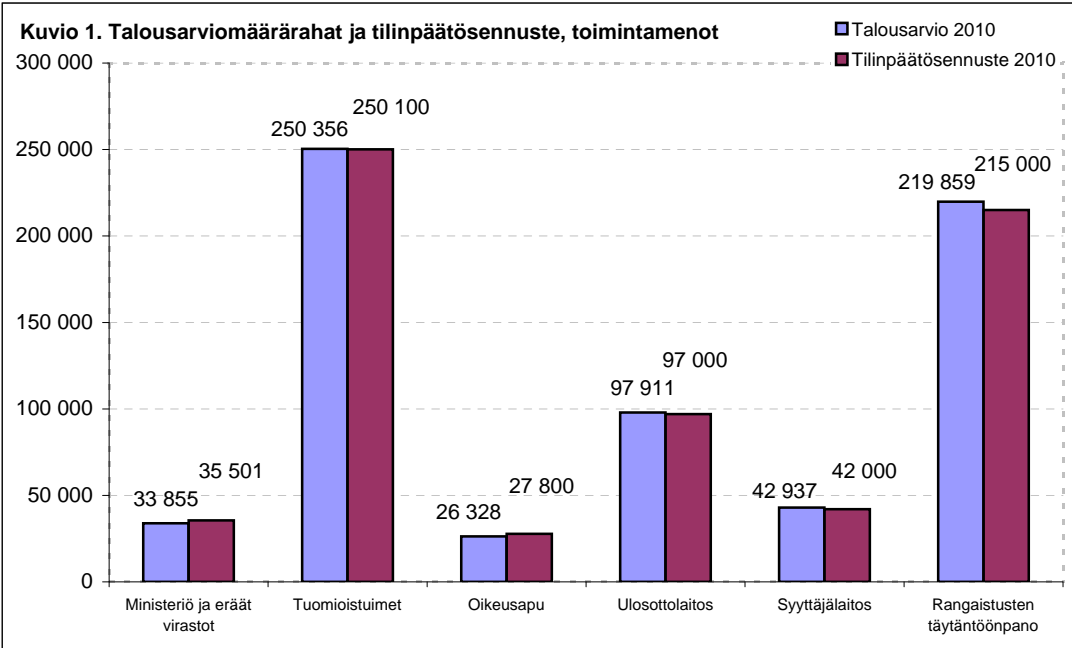
- yleinen tyytyväisyys johdon talousraportointiin asteikolla 1-5
- parhaimmat ja huonoimmat puolet
- talousraporttien ajankohtaisuus
- talousraporttien luotettavuus
- talousraporttien relevanttius
- talousraporttien tarkkuus
- talousraporttien virheettömyys
- talousraporttien oikea-aikaisuus
- talousraporttien vertailtavuus
- talousraporttien luettavuus
- tarpeeksi graafisia kuvioita talousraporteissa
- talousraporttien johdonmukaisuus
- talousraporttien hallittavuus
- talousraportoinnin kehitysprojektit ja kehittämisen haasteet

LIITE 6. Johdon talousraportointi oikeusministeriössä, kokonaiskuvakaavio.

	Raporttityyppi	Kuvaus	Käyttötarkoitus	Julkaiseminen & saatavuus & toteutus	Ylimmän johdon käsittely (foorumit)	Kehittämistarpeet
Taloussuunnittelua ja tulosohjausta tukevat pääraportit	Hallinnonalan määrärahatilanteen kuukausiraportti (kuluva vuosi)	Koko hallinnonalan määrärahatilanteen käyttöasteet ja vuositasen ennusteet momenteittain. Tuloarviomomenttien kertymät ja vuositasen ennusteet.	Hallinnonalan määrärahatilanteen arviointi.	Vakioraportti kootaan kuukausittain talousyksikössä, ennusteet tuotetaan yhteistyössä osastojen kanssa. Julkaistaan Oiva-intranetissä.	OSPA & JORY TAE/kehysneuvotteluprosessit	
	Hallinnonalan kausitoteumaraportti	Hallinnonalan toimintamenomomenttien suunniteltu käyttö ja toteuma menolajeittain.	Suurimpien menoerien (palkat, toimitilat, tietohallinto yms.) menokehityksen arviointi ja poikkeamien toteaminen.	Momentikohtaiset raportit tuotetaan kuukausittain talousyksikössä tai osastoilla. Tietoja käytetään myös kk-raportin analyysiteksteissä.	OSPA	uusi, otetaan käyttöön 2011
	Ministeriön sisäinen määräraharaportti	Ministeriön toimintamenomomentin määrärahatilanteen käyttöasteet ja vuositasen ennusteet osastoittain ja yksiköittäin.	Ministeriön sisäisen taloudellisen tilanteen ja sen kehityksen arviointi.	Vakioraportti kootaan kuukausittain talousyksikössä. Julkaistaan Oiva-intranetissä. Jaetaan ajoittain ospassa tiedoksi.	OSPA	
	Ministeriön kausitoteumaraportti	Ministeriön osastojen ja yksiköiden määrärahojen suunniteltu käyttö ja toteuma menolajeittain.	Suurimpien menoerien (palkat, toimitilat, tietohallinto yms.) menokehityksen arviointi ja poikkeamien toteaminen.	Vakioraportti tuotetaan talousyksikössä/osastoilla kuukausittain. Jaetaan osastoille ja yksiköille sähköpostilla.	OSPA	uusi, otetaan käyttöön 2011
	Määrärahakehitysyhteenvedot (useita raporttityyppejä)	Budjetti- ja kehyspäästösten historia. Raportti sisältää tiedot talousarvioiden ja kehysten valmistelun eri vaiheissa syntyneistä ehdotuksista, päätöksistä ja niiden määrärahavaiikutuksista.	Budjetti- ja kehysvalmistelun perusraportit: tilannekohtaiset ja pysyvät	Raportit päivitetään talousyksikössä budjetti- ja kehysvalmistelun eri vaiheissa. Jaetaan sähköpostitse johdolle ja valmistelijoille. Pääraportit Oivassa.	OSPA & JORY	
	Tulosneuvottelujen pohjaraportti	Hallinnonalan toimintamenomomenttien meno- ja määrärahakehitys.	Tulosneuvottelujen resurssilinjausten perusteet.	Raportit kootaan talousyksikössä. Jaetaan johdon suunnittelupäivän tausta-aineistoksi. Pääraportit Oivassa.	OSPA, Johdon suunnittelupäivä	
	Nettobudjetoitujen momenttien tulokertymät ja ennusteet (kuluva vuosi)	Hallinnonalan nettobudjetoitujen toimintamenomomenttien tulokertymät tulolajeittain ja vuositasen ennusteet	Nettobudjetoitujen momenttien tulojen seuranta ja kehityksen arviointi.	Raportti kootaan neljännesvuosittain talousyksikössä, ennusteet tuotetaan yhteistyössä osastojen kanssa.	OSPA & JORY Käydään läpi etenkin tulosneuvottelu- ja budjettivalmistelun yhteydessä.	Suunnitteilla.
	Henkilötyövuosiraportti	Toimialojen henkilötyövuosien kehitys ja vuositasen ennusteet.	Henkilötyövuosien määrällisen suunnittelun perusraportti. Käytetään mm. budjetti- ja kehysvalmistelun eri vaiheissa.	Raportti tuotetaan neljännesvuosittain talousyksikössä.	OSPA & JORY	

LIITE 6.

Teemakohtaiset yhteenvedot	Tietohallinnon yhteenvedot	Tietohallintomenojen toteumat ja ennusteet (-4 v. -kuluva vuosi, +4 v)	Kehys- ja budjettivalmistelun päivittyvä pohjaraportti	Johdon vakioraportin muoto määriteltävä (tietopohja olemassa)	IT-OSPA?	Suunnitteilla.
	Toimitilahallinnon yhteenvedot	Tämä tällä hetkellä teemaraporteista tärkeimpiä. Toimitilat, toimitilavuokrat ja vuokrasopimusmuutokset, toteuma ja kehitysennuste	Kehys- ja budjettivalmistelun päivittyvät pohjaraportit	Ei vielä johdon vakioraporttia.	OSPA	Suunnitteilla.
	Palkkamenojen yhteenvedot	Palkkakehityksen ja VES-neuvottelujen yhteenvedot	Tulosneuvottelujen perusteet.	Ei vielä vakioraporttia.	OSPA	Suunnitteilla.
	Hankintatoimen yhteenvedot	Hankintamenojen kustannuskehitys (4-5 viime vuoden historia)	Muiden kuin palkkamenojen toteumatarkastelu (-4 v., kuluva vuosi), kustannusvuotojen ja säästämahdollisuuksien etsiminen	Vakioraportti tulotettavissa talouden raportointikannasta	Hankintajory + kerran vuodessa kansliapäällikön kanssa.	
	Pitkän aikavälin kehitystarkastelut	Esim. tuottavuus-/taloudellisuustunnusluvun	Tausta- ja perusteluaineistoa esim. budjettineuvotteluissa	Ei vakiotua formaattia.	Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa.	Määriteltävä
	Kustannuslaskenta / toimintolaskenta	Tarmo-raportointi. Työajan ja kustannusten kohdentuminen toimintoittain eri toimialoilla	Pitkän aikavälin ja tulevaisuuden päätöksentekoa varten tehtävää analyysia, resurssien parempaa allokoitua varten.	Ei vakioraporttia. Tilannekohtaisesti tai tarvittaessa. Analyysi osastoilla. Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa. Tiedot Tarmo-toimintolaskentajärjestelmästä.	Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa. Pääraportit Oivassa.	Määriteltävä
Ad hoc -raportit	Investointi- ja kustannus-hyötylaskelmat	Taloudellisilta vaikutuksilta tärkeimpien lainsäädäntö-, tietotekniikka- sekä rakenneuudistushankkeiden taloudellisten vaikutusten toteutumisen tarkastelu ja arviointi.	Arvioiden pitävyys, virheistä oppiminen.	Uusi käytäntö, ei päätetty menettelyistä eikä kohteista. Toteutus: hankevastaavat osastot/yksiköt, kohteiden määrittely OM tulossuunnitelmassa	Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa.	Määriteltävä
Läheisesti talouteen liittyvät	Vankiluvun kehitys ja -ennusteet	Vankiluku ja sen kehitys	Tausta- ja perusteluaineistoa esim. budjettineuvotteluissa	Osana esim. määräraharaporttia tai kausitoteumaraporttia	Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa.	Formaatti suunniteltava
	Poliisi / Syyttäjä / Tuomari -suhdeluku	Pitkän aikavälin kehitystarkastelu	Tausta- ja perusteluaineistoa esim. budjettineuvotteluissa	Osana esim. määräraharaporttia tai kausitoteumaraporttia	Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa.	Formaatti suunniteltava
	Käräjäoikeuksien/hallinto-oikeuksien juttutilanne	Juttubalanssi ja sen kehitys (esim)	Tausta- ja perusteluaineistoa esim. budjettineuvotteluissa	Osana esim. määräraharaporttia tai kausitoteumaraporttia	Käydään tarvittaessa läpi OSPAssa.	Formaatti suunniteltava



Toimintamenojen osalta ministeriön, eräiden virastojen ja oikeusaputoimistojen kuluvan vuoden menot näyttävät ylittävän taluserviossa myönnetyn määrärahan (kuvio 1) ja edellisiltä vuosilta siirtyvien määrärahojen taso pienenee (kuvio 3). Muiden toimintamomenttien käyttö on ajankohdan vertailukäyttöastetta alempi (kuvio 2).

Määrärahoissa on otettu huomioon hallituksen esitys vuoden 2010 kolmanneksi lisätaluservioksi, mikä sisältää mm. lisämäärärahat palkkausten sopimustarkistuksista aiheutuviin menoihin.

LIITE 7.

KÄYTETTÄVISSÄ OLEVAT MÄÄRÄRAHAT JA NIIDEN KÄYTTÖ  
 Vuosi 2010, toukokuu

18.6.2010/italy

	Tilinpäätös 2007	Tilinpäätös 2008	Tilinpäätös 2009	TA+LTA 2010*	Edell. vuosilta siirtyneet	Käytettävissä 2010	Kertymä 5/2009	Kertymä 5/2010	Muutos 2009/2010	TPE-2010**	Muutos TP-2009 / TPE-2010	Jäljellä vuoden lopussa	KEHYS 2011
<b>25. Oikeusministeriön hallinnonala</b>													
25.01. Ministeriö ja hallinto													
25.01.01. Oikeusministeriön toimintamenot	23 089 387	25 154 692	26 704 548	25 465 000	2 267 221	27 732 221	10 402 078	10 286 506	-1%	26 600 000	0%	1 132 221	25 141 000
25.01.02. Palvelukeskusten toimintamenot	13 589 825	5 625 183	-76 421	1 000	1 000	2 000	-842 500	-916 564	9%	1 000		1 000	1 000
25.01.03. Eräiden virastojen toimintamenot	5 875 174	5 990 267	6 709 127	6 399 000	484 529	6 883 529	2 273 664	2 518 351	11%	6 800 000	1%	83 529	6 035 000
25.01.04. Tutkimus ja kehittäminen	1 729 342	1 882 345	1 919 890	1 990 000	285 784	2 275 784	858 903	961 451	12%	2 100 000	9%	175 784	1 832 000
25.01.20. Erityismenot (arvio)	7 585 376	7 790 287	9 555 846	8 860 000	0	8 860 000	3 340 816	3 362 117	1%	8 860 000		0	8 000 000
25.01.29. Oikeusministeriön hallinnonalan arvonlisäveromenot (arvio)	42 846 962	45 271 483	48 745 942	46 000 000	0	46 000 000	18 161 172	17 927 184	-1%	46 000 000		0	46 000 000
25.01.50. Avustukset (kiinteä)	1 770 822	2 112 794	2 099 950	2 301 000	0	2 301 000	893 400	1 116 400	25%	2 301 000		0	3 471 000
25.01.51. Eräät valtion maksamat korvaukset (arvio)	11 058 496	11 148 393	11 490 302	12 150 000	0	12 150 000	5 415 579	6 140 003	13%	12 150 000		0	12 150 000
<b>25.01. Ministeriö ja hallinto</b>	<b>107 545 384</b>	<b>104 975 444</b>	<b>107 149 183</b>	<b>103 166 000</b>	<b>3 038 535</b>	<b>106 204 535</b>	<b>40 503 112</b>	<b>41 395 448</b>	<b>2%</b>	<b>104 812 000</b>	<b>-2%</b>	<b>1 392 535</b>	<b>102 630 000</b>
25.10. Tuomioistuimet ja oikeusapu													
25.10.01. Korkeimman oikeuden toimintamenot	7 108 293	7 697 306	8 455 810	8 233 000	243 046	8 476 046	3 068 266	3 141 289	2%	8 200 000	-3%	276 046	8 299 000
25.10.02. Korkeimman hallinto-oikeuden toimintamenot	8 792 299	9 331 506	9 744 408	10 183 000	111 149	10 294 149	3 820 434	3 874 422	1%	9 900 000	2%	394 149	9 752 000
25.10.03. Muiden tuomioistuinten toimintamenot	209 720 766	224 005 531	234 202 977	231 940 000	8 155 668	240 095 668	90 960 537	92 872 355	2%	232 000 000	-1%	8 095 668	228 096 000
25.10.04. Oikeusaputoimistojen ja kuluttajariitalautakunnan toimintamenot	23 158 063	26 118 034	27 636 783	26 328 000	2 264 587	28 592 587	10 778 764	11 223 293	4%	27 800 000	1%	792 587	26 068 000
25.10.05. Yleisen edunvalvonnan toimintamenot		235 044	10 382 820	14 811 000	6 549 136	21 360 136	6 869 446	10 110 037	47%	15 500 000	49%	5 860 136	14 832 000
25.10.50. Yksityisille oikeusavustajille maksettavat korvaukset (arvio)	35 606 762	37 447 065	40 842 782	41 500 000	0	41 500 000	14 441 131	13 658 331	-5%	41 500 000		0	42 000 000
<b>25.10. Tuomioistuimet ja oikeusapu</b>	<b>284 386 183</b>	<b>304 834 486</b>	<b>331 265 580</b>	<b>332 995 000</b>	<b>17 323 587</b>	<b>350 318 587</b>	<b>129 938 578</b>	<b>134 879 727</b>	<b>4%</b>	<b>334 900 000</b>	<b>1%</b>	<b>15 418 587</b>	<b>329 047 000</b>
25.20. Maksuhäiriöt, ulosotto ja konkurssivalvonta													
25.20.01. Ulosottolaitoksen ja konkurssivalvonnan toimintamenot	82 712 144	92 060 154	91 876 792	97 911 000	6 640 951	104 551 951	34 021 710	36 347 963	7%	97 000 000	6%	7 551 951	96 600 000
<b>25.20. Maksuhäiriöt, ulosotto ja konkurssivalvonta</b>	<b>82 712 144</b>	<b>92 060 154</b>	<b>91 876 792</b>	<b>97 911 000</b>	<b>6 640 951</b>	<b>104 551 951</b>	<b>34 021 710</b>	<b>36 347 963</b>	<b>7%</b>	<b>97 000 000</b>	<b>6%</b>	<b>7 551 951</b>	<b>96 600 000</b>
25.30. Syyttäjät													
25.30.01. Syyttäjälaitoksen toimintamenot	32 076 739	38 540 723	40 243 660	42 937 000	1 718 829	44 655 829	15 950 129	16 262 170	2%	42 000 000	4%	2 655 829	41 707 000
<b>25.30. Syyttäjät</b>	<b>32 076 739</b>	<b>38 540 723</b>	<b>40 243 660</b>	<b>42 937 000</b>	<b>1 718 829</b>	<b>44 655 829</b>	<b>15 950 129</b>	<b>16 262 170</b>	<b>2%</b>	<b>42 000 000</b>	<b>4%</b>	<b>2 655 829</b>	<b>41 707 000</b>
25.40. Rangaistusten täytäntöönpano													
25.40.01. Rangaistusten täytäntöönpanon toimintamenot	204 161 141	216 572 835	212 341 078	219 859 000	5 832 879	225 691 879	81 551 465	83 407 797	2%	215 000 000	1%	10 691 879	217 627 000
25.40.74. Avolaitostyöt	5 537 491	6 075 033	6 070 294	6 025 000	295 126	6 320 126	2 351 017	2 232 860	-5%	6 000 000	-1%	320 126	6 025 000
<b>25.40. Rangaistusten täytäntöönpano</b>	<b>209 698 632</b>	<b>222 647 868</b>	<b>218 411 372</b>	<b>225 884 000</b>	<b>6 128 005</b>	<b>232 012 005</b>	<b>83 902 482</b>	<b>85 640 657</b>	<b>2%</b>	<b>221 000 000</b>	<b>1%</b>	<b>11 012 005</b>	<b>223 652 000</b>
25.50. Vaalimenot													
25.50.20. Vaalimenot (arvio)	15 569 719	6 496 501	16 010 605	2 037 000	0	2 037 000	2 683 432	699 778	-74%	2 037 000		0	18 347 000
<b>25.50. Vaalimenot</b>	<b>15 569 719</b>	<b>6 496 501</b>	<b>16 010 605</b>	<b>2 037 000</b>	<b>0</b>	<b>2 037 000</b>	<b>2 683 432</b>	<b>699 778</b>	<b>-74%</b>	<b>2 037 000</b>		<b>0</b>	<b>18 347 000</b>
<b>25. Oikeusministeriön hallinnonala</b>	<b>731 988 800</b>	<b>769 555 176</b>	<b>804 957 192</b>	<b>804 930 000</b>	<b>34 849 907</b>	<b>839 779 907</b>	<b>306 999 443</b>	<b>315 225 743</b>	<b>3%</b>	<b>801 749 000</b>	<b>0%</b>	<b>38 030 907</b>	<b>811 983 000</b>

\*Otettu huomioon HE vuoden 2010 kolmanneksi lisätalousarvioksi

\*\* Tilinpäätösnusteessa arviomäärärahat ja kiinteä määräraha esitetään määrärahan mukaisina

Yleisen edunvalvonnan momentilla epävarmuustekijänä on nettoutettavien tulojen kertyminen.

LIITE 8. Esimerkkihahmotelmat kausitoteumaraporteista (luvut eivät ole todellisia)

MOMENTTI 25.01.01. OIKEUSMINISTERIÖN TOIMINTAMENOT		(luonnosmalli)				
KAUSITOTEUMARAPORTTI, HELMIKUU 2010						
LAINVALMISTELUOSASTO						
	Tilinpäätös 2010	Käytettävissä 2011	Kertymä 2/2010	Suunnitelma 2/2011	Kertymä 2/2011	Ero-% Suunnitelma/ke rtymä
Palkkamenot	6 166 013	6 000 000	1 022 508	994 978	990 000	1 %
Matkamenot	192 533	150 000	26 971	21 013	22 000	-4 %
Painatuspalvelut	127 720	80 000	27 988	17 531	15 000	17 %
Asiantuntijapalvelut	98 062	90 000	8 236	7 559	7 000	8 %
Toimistotarvikkeet, kirjat ja lehdet	34 479	30 000	4 451	3 873	4 500	-14 %
Ravitsemuspalvelut	15 409	15 000	2 097	2 041	2 000	2 %
Muut menot	82 633	63 000	19 171	14 616	14 000	4 %
Nettoutettavat tulot	-63 477	-60 000	-656	-620	-500	-19 %
<b>Oikeushallinto-osasto yhteensä</b>	<b>6 653 372</b>	<b>6 368 000</b>	<b>1 110 766</b>	<b>1 060 991</b>	<b>1 054 000</b>	<b>1 %</b>

MOMENTTI 25.10.03. MUIDEN TUOMIOISTUINTEN TOIMINTAMENOT		(luonnosmalli)				
KAUSITOTEUMARAPORTTI, HELMIKUU 2010						
	Tilinpäätös 2010	Käytettävissä 2011	Kertymä 2/2010	Suunnitelma 2/2011	Kertymä 2/2011	Ero-% Suunnitelma/ke rtymä
Palkkamenot	170 872 475	171 000 000	26 504 771	26 524 552	28 000 000	-5 %
Toimitilamenot	33 596 587	34 000 000	5 423 409	5 488 531	5 500 000	0 %
Tietohallintomenot	11 936 181	12 000 000	1 630 761	1 639 480	1 600 000	2 %
Palvelukeskusmaksut	5 483 640	5 500 000	0	0	0	0 %
Muut menot	14 094 095	13 600 000	1 760 830	1 699 101	1 600 000	6 %
Nettoutettavat tulot	-86 384	-100 000	-3 031	-3 509	-4 000	14 %
<b>Oikeushallinto-osasto yhteensä</b>	<b>235 896 594</b>	<b>236 000 000</b>	<b>35 316 740</b>	<b>35 348 155</b>	<b>36 696 000</b>	<b>-4 %</b>

