ULKOISTETUN TALOUSHALLINNON PALAUTTAMINEN KUNNAN OMAKSI TOIMINNAKSI

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2016

Tekijä: Joonas Pönniö
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Marko Järvenpää

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Joonas Pönniö	
Työn nimi Ulkoistetun taloushallinnon palauttaminen kunnan omaksi toiminnaksi	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -työ
Aika (pvm.) 17.12.2016	Sivumäärä 69

Tiivistelmä – Abstract

Yritykset ja organisaatiot pyrkivät saavuttamaan tukitoimintojensa ulkoistamisella etuja, kuten kustannussäästöjä ja strategisia hyötyjä. Ulkoistamiseen liittyy kuitenkin riskejä, halutut kustannussäästöt eivät välttämättä toteudu ja ulkoistus voi olla heikkolaatuista. Riskien realisoituessa organisaatiot voivat joutua palauttamaan ulkoistettuja toimintoja takaisin omaksi toiminnakseen.

Tämän Pro gradu -tutkielman tarkoituksena on selvittää, kuinka erään suomalaisen kaupungin taloushallinto kannattaa palauttaa takaisin omaksi toiminnaksi. Tutkimuksessa selvitetään, mitä seikkoja kaupungin tarvitsee ottaa huomioon, jotta taloushallinnon siirto omaksi toiminnaksi saadaan toteutettua laadukkaasti. Lisäksi tutkimuksessa arvioidaan kaupungin ulkoistetun taloushallinnon laatua sekä laaditaan vertailulaskelmat oman toiminnan ja ulkoistetun taloushallinnon kustannusten välillä.

Tutkittavaa teemaa käsitellään kehittämistutkimuksen avulla, jonka tarkoituksena on löytää ratkaisu tosielämän liikkeenjohdolliseen ongelmaan. Tutkimuksen kohdekaupunkiin toteutettiin teemahaastattelu kesäkuussa 2016. Haastattelun kohteina olivat kaupungin talousjohtaja ja taloussuunnittelupäällikkö. Haastattelun lisäksi kesän ja syksyn 2016 aikana tutustuttiin kaupungilta saatuihin materiaaleihin, kuten ulkoistussopimukseen ja ulkoistusta käsitteleviin pöytäkirjoihin. Tutkimuksessa myös tutustuttiin ulkoistuksesta ja ulkoistuksen takaisinvedosta aiemmin tehtyihin tutkimuksiin.

Tutkimuksen perusteella ulkoistetun taloushallinnon takaisinvedossa kannattaa huomioida ainakin henkilöstöön, järjestelmiin, toimitiloihin sekä sopimuksiin liittyviä kysymyksiä. Ulkoistetun taloushallinnon laadun kannalta kriittisiksi tekijöiksi tutkimuksen kohdekaupungissa nousivat viestintä sekä molemminpuolinen tuntemus ulkoistajan ja palveluntarjoajan välillä.

Lopuksi tutkimuksen kohdekaupungille laadittiin prosessikuvaukset ulkoistetun taloushallinnon palauttamisesta omaksi toiminnaksi. Prosessikuvauksessa käsiteltiin taloushallinnon eri osa-alueet (ostolaskut ja -reskontra, myyntilaskut ja -reskontra, kirjanpito, käyttöomaisuus, maksuliikenne) ja niihin liittyvät toimenpiteet taloushallinnon takaisinvedon eri vaiheissa.

Asiasanat: Ulkoistaminen, takaisinveto, taloushallinto, kunta

Säilytyspaikka: Jyväskylän yliopiston kirjasto

KUVIOT

KUVIO 1 Tehokas rajapinta (Williamson, 1981, 557) 11
KUVIO 2 Kokonaiskustannusten muodostuminen (Camrass & Farncombe, 2001.) 13
KUVIO 3 Tuotanto- ja hallintokustannuskäyrät. (Williamson, 1981, 560) 14
KUVIO 4 Julkisen hallinnon laskentatoimen systematiikka. 31
KUVIO 5 Kunnan keskitetty taloushallinto (mukaillen Saloa, 2006,39) 32
KUVIO 6 Hajautetusti hoidettu kunnan taloushallinto (mukaillen Saloa, 2006, 40) 33
KUVIO 7 Isäntäkuntamalli (mukaillen Salo, 2006, 44) 34
KUVIO 8 Verkostomalli (mukaillen Hyvönen ym., 2005, 220) 34
KUVIO 9 Liikelaitosmalli (mukaillen Salo, 2006, 47) 35
KUVIO 10 Kuntien omistama yhtiö (mukaillen Saloa, 2006, 48) 36
KUVIO 11 Todellisuuskuilu (Tamminen, 1993) 39
KUVIO 12 Kehittämistutkimuksen tehtäväkokonaisuudet. (Järvenpää, 2016) .. 41
KUVIO 13 Taloushallinnon kustannukset 52
KUVIO 14 Kaupungin taloushallinnon takaisinvedossa huomioitavat asiat 54
KUVIO 15 Alustava prosessikuvaus: Kaupungin taloushallinnon palautus omaksi toiminnaksi 56

TAULUKOT

TAULUKKO 1 Taloushallinnon takaisinvedon ongelmat ja niiden ratkaisut. (Maelah, ym. 2010) 24
TAULUKKO 2 Palveluntuottajan palvelusalkku 45
TAULUKKO 3 Yhteenveto Ulkoistetun taloushallinnon laadun arvioinnista ... 49

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ ... 3

1 JOHDANTO ... 6

2 ULKOISTAMINEN ... 9
2.1 Ulkoistaminen käsitteenä ... 9
2.2 Ulkoistamista selittävät taloustieteen teoriat ... 10
2.2.1 Transaktiokustannusteoria ... 10
2.2.2 Resurssiriippuvuusteoria ... 15
2.2.3 Pfefferin poliittinen organisaatioteoria ... 16
2.3 Ulkoistamisen motiivit ja riskit ... 18
2.3.1 Motiivit ulkoistamisen taustalla ... 18
2.3.2 Ulkoistamiseen liittyvät riskit ... 19
2.4 Ulkoistettujen toimintojen palauttaminen omaksi toiminnaksi ... 20
2.4.1 Palautuksen syyt ... 21
2.4.2 Ulkoistetun toiminnon palautusprosessi ... 22
2.5 Kustannuslaskennan hyödyntäminen ulkoistamisen päätöksenteossa ... 24
2.5.1 Vaihtoehtolaskelmat ... 26

3 TALOUSHALLINTO ... 29
3.1 Taloushallinnon määritelmä ... 29
3.2 Kunnan taloushallinnon järjestämistavat ... 30
3.2.1 Taloushallinto kunnan omana toimintana ... 31
3.2.2 Markkinasuuntautuneet toimintatavat järjestää kunnan taloushallinto ... 33
3.3 Kunnan taloushallinnon ulkoistaminen ... 36
3.3.1 Ulkoistettavissa olevat taloushallinnon osa-alueet ... 37
3.3.2 Taloushallinnon osa-alueet, joita ei voi ulkoistaa ... 38

4 TUTKIMUSMENETELMÄ JA -AINEISTO ... 39
4.1 Menetelmä ... 39
4.2 Aineisto ... 41

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET ... 43
5.1 Tutkimuksen toteutus ... 43
5.2 Taustatietoa ... 44
5.3 Nykytilanne ... 45
5.3.1 Taloushallinnon vastuiden jakautuminen ... 45
5.3.2 Nykyisen ulkoistuksen arviointi ... 46
5.4 Kustannusten vertailu ... 51
5.5 Kaupungin taloushallinnon takaisinveto ... 53

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI ... 59

LÄHTEET ... 62

1 JOHDANTO

Taloushallinnon ulkoistaminen yleistyi 2000-luvun alun jälkeen. Globaalin BPO-markkinan (Business Process Outsourcing) koko oli vuonna 2010 noin 279 miljardia dollaria ja sen ennustetaan kasvavan 25 prosentin vuosivauhtia. (Lacity, Solomon, Yan, & Willcocks, 2011, 221) Suomen BPO-markkinan koko puolestaan oli Silta Oy:n teettämän tutkimuksen mukaan 260 miljoonaa euroa vuonna 2010. (Lehikoinen & Töyrylä, 2013)

Ulkoistaminen on ollut suosittu aihe myös akateemisessa tutkimuksessa. Ensimmäiset aihetta käsitelleet tutkimukset julkaistiin vuonna 1992, ja ne koskivat informaatioteknologian ulkoistamista. Ensimmäiset liiketoimintaprosessien ulkoistamista (BPO) koskevat tutkimukset julkaistiin vuonna 1996. (Lacity ym., 2011)

Ulkoistamisella tarkoitetaan yrityksen toiminnon tai toimintojen siirtämistä kolmannelle osapuolelle. Taloushallinnon ulkoistaminen kattaa monia erilaisia prosesseja, jotka vaihtelevat perustoiminnoista, kuten osto- ja myyntilaskutus, monimutkaisempiin toimintoihin, kuten talous- ja verosuunnitteluun. (Maelah, Aman, Hamzah, Amiruddin & Md Auzair, 2010) Lehikoisen ja Töyrylän (2013) mukaan yksi tärkein ulkoistamisen syy on kustannussäästöjen hakeminen. Selvästi yleisin ei-taloudellinen syy puolestaan on ydintoimintoihin keskittyminen.

Ulkoistaminen ei kuitenkaan ole aina ongelmatonta. Kevan vuonna 2012 toteuttaman toimintaympäristötutkimuksen mukaan neljännes suomalaisista kunnista ja kuntayhtymistä on palauttanut ulkoistettuja toimintoja takaisin omaksi toiminnakseen. Kun mukaan otetaan myös palauttamista pohtineet kunnat, nousee osuus vielä suuremmaksi. Kaiken kaikkiaan noin puolet kunnista ja kuntayhtymistä ovat palauttaneet ulkoistettuja palveluja takaisin omaksi toiminnakseen tai ainakin harkinneet palauttamista. Palvelujen omaksi toiminnaksi ottaminen tai sen suunnitteleminen on vielä yleisempää suurissa kunnissa. Suurimmista kunnista jopa kolmannes on palauttanut ulkoistettuja palveluja omaksi toiminnaksi, ja 60 prosenttia on suunnittelut toimintojen palauttamista. Palauttamisen syynä kuntajohdon mukaan ovat olleet kustannus- ja laatutekijät. (Forma, 2012. < http://www.keva.fi >. 21.5.2016)

Dasin ja Tengin (2001) mukaan ulkoistamissuhteen epäonnistumisprosentti on korkea ulkoistamiseen liittyvän korkean riskin vuoksi. Lehikoisen ja Töyrylän (2013) mukaan Suomen julkisen sektorin ulkoistamisen haasteina ovat olleet ensimmäisen ulkoistamiskerran vaikeus, ulkoistamiskokemuksen vähäisyys, jäykkä hankintalaki, hallintamallin sopeuttaminen, työntekijäliittojen tavoitteiden eroavaisuus ja ulkoistamishankkeiden politisoituminen.

Ulkoistamiseen liittyvistä haasteista huolimatta ulkoistettujen palvelujen takaisinvetoa on tutkittu vain vähän. Elliotin (1998) mukaan ulkoistetun toiminnon takaisinvedolla (outsourcing turnback) tarkoitetaan prosessia, jossa ulkoistettu palvelu otetaan takaisin ”talon sisään”, toisin sanoen ulkoistettu toiminto palautetaan takaisin omaksi toiminnaksi (Maelah ym., 2010, 227.) Tässä pro gradu -tutkielmassa tarkastellaan ulkoistetun taloushallinnon palauttamista

kunnan omaksi toiminnaksi. Tutkimuksen kohdekuntana on eräs kaupunki, joka ulkoisti taloushallintonsa vuonna 2012. Kaupunki ja palveluntuottaja jätetään tutkimuksessa yksilöimättä liikesalaisuuden vuoksi. Näihin viitataan jatkossa nimillä ”Kaupunki” ja ”Palveluntuottaja”.

Toimintaympäristön muutosten ja Kaupungin taloushallinnon palveluvolyymien laskun vuoksi, kaupunki on alkanut selvittää muita tapoja tuottaa taloushallinto. Yksi vaihtoehto on palauttaa ulkoistettu taloushallinto takaisin kaupungin omaksi toiminnaksi. Tämän tutkimuksen tavoitteena on nostaa esille mahdollisen taloushallinnon takaisinvedon kannalta keskeiset seikat, jotka tulee ottaa huomioon projektin onnistumisen varmistamiseksi. Tarkoitus on luoda kaupungille prosessikuvaus, joka vastaa kysymyksiin: kuinka taloushallinto palautetaan kaupungin omaksi toiminnaksi ja mitä vaiheita prosessi sisältää? Tutkimusongelma täten on:

(1) Mitä asioita kunnan kannattaa ottaa huomioon suunnitellessaan taloushallinnon palauttamista omaksi toiminnaksi?

Tämän lisäksi vertaillaan kustannuksia ulkoistetun taloushallinnon ja omana toimintana tuotetun taloushallinnon välillä sekä arvioidaan nykyisen ulkoistuksen laatua. Tutkimuksen alaongelmat ovat:

(2) Kuinka vertaillaan oman toiminnan ja ulkoistetun toiminnan kustannuksia?
(3) Mitä haasteita tutkimuksen kohdekaupungin taloushallinnon ulkoistamiseen liittyy?

Aihe on ajankohtainen, sillä vuonna 2019 voimaan tulevan sote-uudistuksen myötä Suomeen perustetaan 18 maakuntaa, jotka tulevat jatkossa järjestämään kaikki alueensa sosiaali- ja terveyspalvelut. Uudistuksen myötä monet kunnat joutunevat pohtimaan, kuinka talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut on järkevintä järjestää jatkossa.

Aihe on myös tieteellisesti mielenkiintoinen, koska ulkoistettujen toimintojen takaisinvetoa on tutkittu vain vähän, vaikka monet toimijat joutuvat purkamaan tekemiään ulkoistuksia, tai ulkoistamaan toimintoja edelleen uudelle palveluntarjoajalle. Tutkimuksesta saadaan empiiristä aineistoa ulkoistetun taloushallinnon takaisinvedosta, mikä syventää vähän tutkitun ilmiön ymmärrystä. Tutkimus voi myös toimia suuntaviivana taloushallinnon takaisinvetoa suunnitteleville kunnille ja yrityksille.

Tutkimuksen pääasiallinen aineisto hankitaan haastattelemalla taloushallintonsa ulkoistaneen kaupungin talousjohtajaa ja -suunnittelupäällikköä. Kaupungilta saadaan myös materiaalia aiheeseen liittyen (pöytäkirjat ja muut dokumentit). Tämän lisäksi perehdytään aiheen aiempiin tutkimuksiin ja kirjallisuuteen. Tutkimusmenetelmänä käytetään laadullista kehittämistutkimusta, jonka tarkoituksena on luoda ratkaisu tosielämän liikkeenjohdolliseen ongelmaan.

Toisessa luvussa, eli tutkimuksen teoriaosuudessa tutustutaan ulkoistamisen taustalla oleviin taloustieteen teorioihin. Kolmannessa luvussa tutustutaan

tarkemmin kunnalliseen taloushallintoon sekä kustannuslaskennan hyväksikäyttöön toimintatapojen vertailutilanteessa. Neljännessä luvussa esitellään tutkimusmenetelmä ja aineisto. Viidennessä luvussa esitetään tutkimuksen tulokset, ja kuudennessa luvussa tehdään yhteenveto ja johtopäätökset.

2 ULKOISTAMINEN

2.1 Ulkoistaminen käsitteenä

Sääksjärven (1991, 7-8) määritelmä ulkoistamiselle on ”yrityksen sisään rakennetun, olemassa olevan ja vakiintuneen yksikön tai sen osan siirtäminen yrityksen ulkopuolelle, joko omaksi erilliseksi yksiköksi tai jo toimivan yrityksen osaksi”. Englannin kielessä ulkoistamisesta käytetään termiä "outsourcing". Termi voidaan suomentaa kahdella eri tavalla. Se voi tarkoittaa strategiseen yhteistyöhön ja pidempiaikaiseen sopimukseen perustuvaa oman toiminnan kokonaista tai osittaista siirtämistä ulkopuoliselle toimijalle. Toisaalta se voi myös tarkoittaa jatkuvaa tai kertaluonteista palvelun hankintaa yrityksen ulkopuolisilta organisaatioilta. Tässä tapauksessa ulkoistajan ja palveluntuottajan välillä ei ole pitkäaikaista sitoutumista. (Sääksjärvi, Saarinen, Pohjalainen & Reijonen, 1991, 11-12)

Gilleyn ja Rasheeden (2000, 764) mukaan kirjallisuudessa ei ole olemassa yksiselitteistä määritelmää ulkoistamisen (outsourcing) termille. Heidän mukaansa termi on niin laaja, että sillä voidaan tarkoittaa lähes mitä tahansa hyödykettä tai palvelua, jonka yritys hankkii markkinoilta. He kuitenkin kritisoivat tätä tapaa määritellä ulkoistaminen. Heidän mukaansa ulkoistamista ei pitäisi yksinkertaistaa ainoastaan päätökseksi ostaa jokin hyödyke tai palvelu. Sen sijaan ulkoistaminen tulisi nähdä strategisena päätöksenä, joka voi heijastua koko ulkoistavan organisaation toimintaan. Ulkoistettaessa hylätään yrityksen sisäinen tuotanto ulkoistettavan toiminnon osalta. Ulkoistaminen tarkoittaa siis sisäisen tuotannon korvaamista, siirtämällä se ulkopuoliselle toimijalle. Toisin sanoen, ulkoistaessaan yritys valitsee ulkopuolisen toimijan sisäisen tuotannon sijaan. (Gilley & Rasheed, 2000, 764)

Ulkoistamisen käsite ei ole siis täysin yksiselitteinen. Se voi tarkoittaa joko yrityksen päivittäistä ostotoimintaa markkinoilta tai syvempää, strategista ulkoistusta. Tässä tutkimuksessa ulkoistamisella tarkoitetaan yrityksen olemassa olevan toiminnon siirtämistä ulkopuoliselle toimijalle.

Ulkoistamiseen läheisesti liittyvät käsitteet

Ulkoistettaessa yrityksen organisaatiorakenne muuttuu. Tämän vuoksi ulkoistaminen on hyvä erottaa muista käsitteistä, jotka kuvaavat organisaatiorakenteen muutoksia. Kun organisaation kaikki toiminnot uudelleen järjestellään, tätä kuvataan englanninkielisellä termillä "reengineering". Sen yhteydessä siis mitään yrityksen toimintoa ei koeta liiketoiminnan kannalta säilyttämisen arvoiseksi, toisin kuin ulkoistuksessa, jossa vain jokin/jotkin yrityksen toiminnot ulkoistetaan. (Varhol, 1994, 31) Lisäksi ulkoistaessa käsitellään vain toimintoja, jotka eivät kuulu yrityksen ydinosaamiseen. (Pajarinen 2001,9)

Muita ulkoistamiseen läheisesti liittyviä termejä ovat muun muassa "out tasking" ja "contracting out". Viimeisin tarkoittaa tilanteita, joissa yritys ostaa jonkin palvelun ulkopuoliselta taholta. Out tasking puolestaan tarkoittaa tilannetta,

jossa jonkin tehtävän tuotanto ostetaan organisaation ulkopuolelta, mutta tehtävän johtaminen tapahtuu kuitenkin organisaation sisällä. (Kauppinen, Pietilä, Sundbäck & Kaleva, 2002, 16-17) Näiden lisäksi myös termi "organizational downsizing" liittyy läheisesti ulkoistamiseen. Se tarkoittaa nimensä mukaisesti organisaation koon pienentämistä. Toisaalta se voi tarkoittaa myös sitä, että organisaatio päättää keskittyä vain yhden tuotteen tai palvelun tuottamiseen. (Varhol, 1994, 23-24)

2.2 Ulkoistamista selittävät taloustieteen teoriat

2.2.1 Transaktiokustannusteoria

Transaktiokustannusteoria on selvästi yleisin taloustieteen teoria, jota on käytetty ulkoistamisen selittämiseen ja tutkimiseen. Transaktiokustannusteorian mukaan yritysten olemassaolon syynä on markkinoiden tehottomuus, ja transaktiokustannukset selittävät yritysten erilaista käyttäytymistä. Transaktiokustannusteoria pyrkii selittämään, mikä on toimivin yrityksen ohjausmekanismi kussakin taloudellisessa tilanteessa. (Kulmala, Ojala, Ahoniemi & Uusi-Rauva, 2006, 131)

Yritystoiminnan järjestämisen eli ohjausmekanismien kaksi ääripäätä ovat hierarkkinen toimintatapa ja markkinasuuntautunut toimintatapa. Hierarkkinen toimintatapa tarkoittaa toiminnon tuottamista omana toimintana, oman organisaation sisällä. (Jylhä, Paasio & Strömmer, 1998, 150.) Markkinasuuntautunut toimintatapa puolestaan tarkoittaa sitä, että yritys hankkii osan toiminnoistaan tai kaikki toimintonsa markkinoilta. Kun yritys siirtyy markkinasuuntautuneeseen toimintatapaan, se siirtää itse suorittamansa toiminnon ulkopuoliselle toimijalle. Ulkopuolinen toimija tarjoaa yritykselle toiminnon sovituksi ajaksi ja sovitulla hinnalla. (Heywood, 2001, 27)

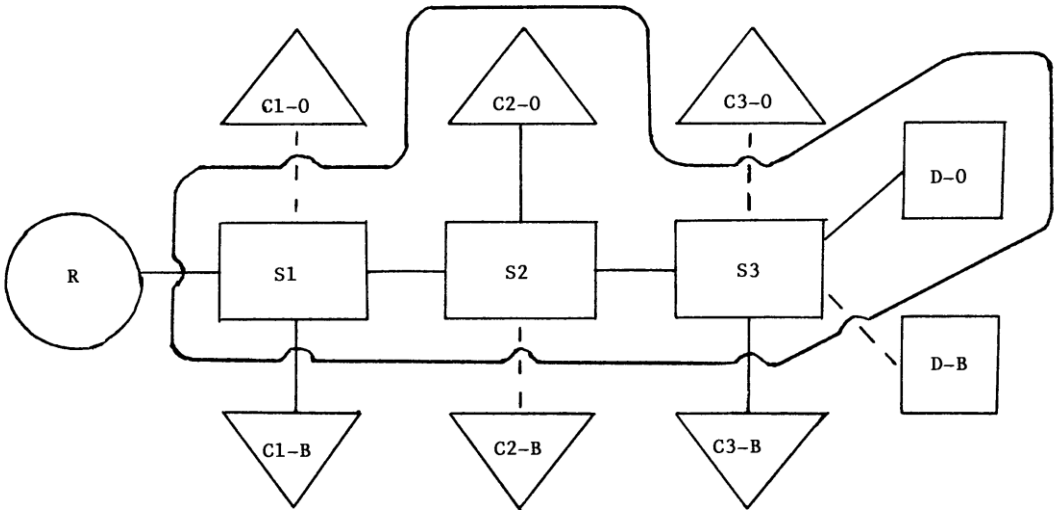
Transaktiokustannusteorian avulla voidaan siis selvittää, kannattaako yrityksen tuottaa tietyt toiminnot itse vai kannattaako ne ulkoistaa. Mikäli ulkoistetun toiminnan tuotantokustannukset, eli palvelun hinta ja vaihdannasta aiheutuvat transaktiokustannukset, ovat pienemmät kuin omana toimintana syntyvät tuotantokustannukset, kannattaa toiminta transaktiokustannusteorian mukaan ulkoistaa. (Ngwenyama & Bryson, 1999, 354)

Coase esitteli transaktiokustannusteorian ensimmäisen kerran jo vuonna 1937, julkaisussaan "*The Nature Of The Firm*". Hän pohti teoksessaan syitä sille, miksi yritykset eivät tuota kaikkia toimintojaan itse. Jos yritys voi vaikuttaa tuotannon kustannuksiinsa organisoimalla omaa toimintaansa, niin miksi markkinoilla on tarjolla transaktioita, ja miksi yritykset ulkoistavat toimintojaan? Coasen mukaan yrityksen kasvaessa, yrityksen panoksilleen saama tuotto voi pienentyä. Tämä johtuu siitä, että laajenemisen vaatimien uusien toimintojen käynnistäminen saattaa nostaa yrityksen sisäisiä kustannuksia. Yrityksen täytyy saa-

vuttaa piste, jossa uuden toiminnon tuottaminen omana toimintana on edullisempaa kuin vastaavan toiminnon hankkiminen markkinoilta. Uuden toiminnon aloittaminen ja transaktioiden lisääntyminen saattavat aiheuttaa myös sen, että yritys ei onnistu saamaan irti parasta mahdollista hyötyä tuotannontekijöistään. Tämän vuoksi yrityksen tulee löytää myös piste, jossa uuden toiminnon aloittamisen aiheuttama resurssien hukkaaminen on yhtä suuri kuin transaktioiden kustannus avoimilta markkinoilta hankittuna. Edellä mainitut asiat määrittävät pisteen, johon asti yrityksen on järkevä laajentua ja tuottaa transaktionsa itse. (Coase 1937, 394-395)

Coasen mukaan yrityksen kannattaa tehdä pitkäaikaisia sopimuksia lyhytaikaisten sopimuksien sijasta. Tällöin uusista sopimuksista aiheutuvat lisäkustannukset pystytään välttämään. Yrityksen kannattaa tuottaa toiminto oman organisaation sisällä, mikäli se on halvempaa kuin kyseisen toiminnon ostaminen markkinoilta. Jos toiminnon ostaminen kuitenkin on halvempaa kuin oma tuotanto, voi toiminnon ostaminen markkinoilta olla kannattavaa. (Coase, 1937, 389-392)

Williamson vei transaktiokustannusteoriaa eteenpäin kahdessa tutkimuksessaan, *"Market And Hierarchies"* (1975) ja *"The Economic Institutions Of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting"* (1985). Williamsonin (1981, 549) mukaan yrityksen tutkimiseen on olemassa kolme eri tasoa, jotka ovat yritysrakenteen tutkiminen, tehokkaan rajapinnan analysointi ja yrityksen henkilöresurssien organisoinnin tutkiminen. Yritysrakenteen tutkiminen vastaa kysymykseen, miten yrityksen toiminnalliset osat kannattaa järjestää? Tehokkaan rajapinnan analysoinnin avulla selvitetään, mitkä toiminnot yrityksen kannattaa hankkia markkinoilta, ja mitkä kannattaa tuottaa itse. Tehokasta rajapintaa havainnollistetaan kuviossa 1.



KUVIO 1 Tehokas rajapinta (Williamson, 1981, 557)

R = raaka-aine
S1, S2, S3 = tuotannon vaiheet
C1-0, C2-0, C3-0 = itse tuotettavat, tuotannossa tarvittavat komponentit
C1-B, C2-B, C3-B = markkinoilta ostettavat, tuotannossa tarvittavat komponentit
D-0 = oma jakelukanava
D-B = ulkopuolinen jakelukanava
Yhtenäinen viiva kuvioiden välillä = toteutunut tapahtuma
Katkoviiva kuvioiden välillä = ei toteutunut, mutta mahdollinen tapahtuma
Paksu viiva kuvaa yrityksen rajaa. (Williamson, 1981, 556-557)

Kuviossa 1 esitettävä esimerkki kuvaa yritystä, jossa tuotanto koostuu kolmesta eri vaiheesta. Kaikki vaiheet suoritetaan samassa yrityksessä, ja tuotannon vaatimat raaka-aineet hankitaan markkinoilta. Jokaisessa tuotantovaiheessa tuotteeseen lisätään komponentti C1, C2 ja C3. Komponentit voidaan joko tuottaa itse (C1-0, C2-0, C3-0) tai vaihtoehtoisesti hankkia markkinoilta (C1-B, C2-B, C3-B). Jakelussa yrityksen on mahdollista käyttää omaa jakelukanavaa (D-0) tai ulkopuolista jakelukanavaa (D-B). (Williamson, 1981, 556–557)

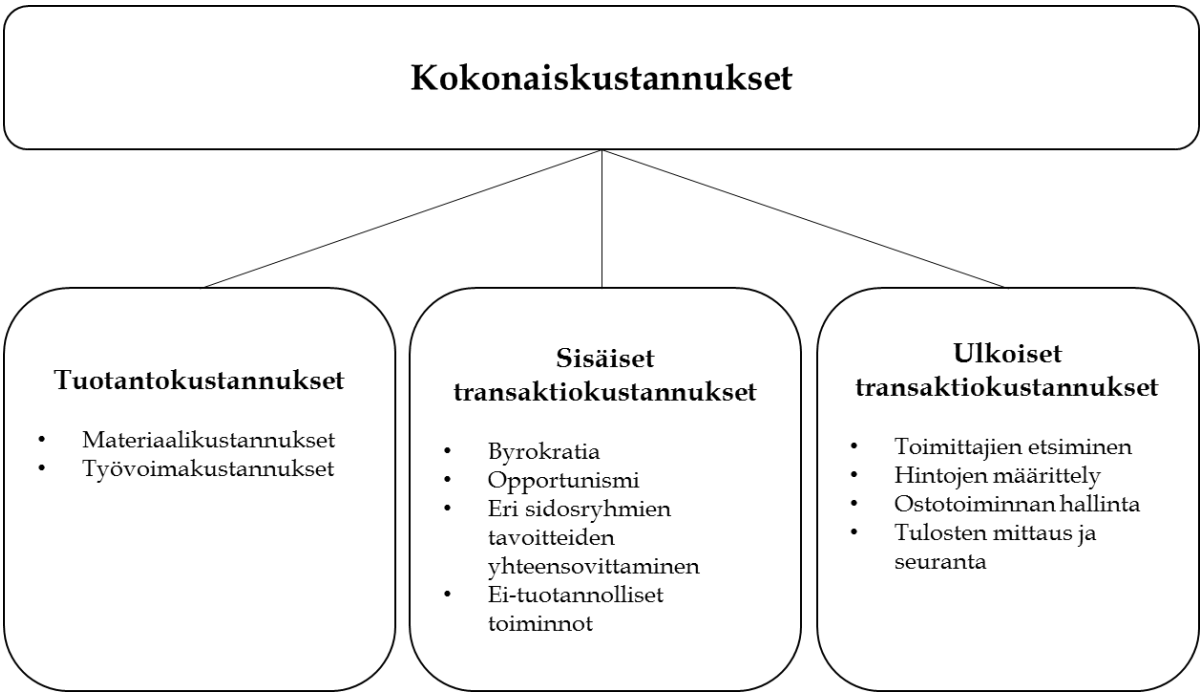
Kuvioiden välillä oleva yhtenäinen viiva kuvaa toteutunutta tapahtumaa, kun taas katkoviiva kuvaa ei toteutunutta, mutta mahdollista tapahtumaa. Kuviossa esitetyssä esimerkissä yritys valmistaa komponentin itse toisessa tuotantovaiheessa, ja ostaa komponentit markkinoilta ensimmäisessä ja kolmannessa vaiheessa. Paksun viivan kuvaama yrityksen, eli oman toiminnan raja, kuvaa tehokkuuden rajapintaa. Yritys tuottaa itse ne toiminnot, joissa se on tehokas. Yrityksen ydintoiminnot kuuluvat tehokkuuden rajapinnan sisäpuolelle. (Williamson, 1981, 557) Usein raaka-aineiden tuottaminen itse ei ole tehokasta, joten yrityksillä on tapana hankkia ne markkinoilta. Raaka-aineiden lisäksi tuotannossa tarvitaan myös palveluita ja suoritteita, joiden osalta yrityksen tulee harkita, onko nämä kannattavaa tuotanto- ja transaktiokustannukset huomioiden tuottaa itse vai hankkia markkinoilta. (Williamson, 1985, 98)

Transaktio syntyy, kun tuote tai palvelu siirretään teknologisesti erotettavissa olevan rajapinnan yli, tuotantovaiheesta toiseen (Williamson, 1985, 1). Transaktio voi tapahtua yritysten välillä tai yrityksen sisällä. Rajapinnan ylityksestä ja tuotantovaiheesta toiseen siirtymisestä aiheutuu kustannuksia. Ne eivät kuitenkaan synny itse transaktiossa, vaan transaktioon liittyvien välillisten kustannusten kautta. Välilliset kustannukset johtuvat yrityksen toiminnan organisoinnista ja hallinnoinnista, ja ne syntyvät ennen transaktion suorittamista, transaktion aikana sekä transaktion jälkeen. Williamsonin (1985) mukaan ulkoistamiseen liittyvät transaktiokustannukset voidaan jakaa neljään ryhmään:

1) Yhteistyökumppanin etsinnästä aiheutuvat kustannukset
2) Sopimuksen teosta ja neuvottelusta aiheutuvat kustannukset
3) Valvonta- ja koordinointikustannukset
4) Yhteistyökumppanin vaihtamisesta aiheutuvat kustannukset

Ennen transaktiota tapahtuvia kustannuksia ovat neuvottelu- ja suunnittelukustannukset sekä sopimuksien tekemisestä aiheutuvat kustannukset. Transaktion jälkeisiä kustannuksia ovat muun muassa transaktion huonosta laadusta ja virheiden korjaamisesta syntyvät kustannukset, sopimuksen valvonnasta aiheutuvat kustannukset, toiminnan vakiinnuttamisen kustannukset sekä hallintokustannukset. (Williamson, 1985, 20-21)

Kun halutaan tietää palvelun tai tuotteen kokonaiskustannukset, tulee transaktiokustannusten lisäksi ottaa huomioon myös tuotantokustannukset. Kuviossa 2 on kuvattu kokonaiskustannusten muodostumista.



KUVIO 2 Kokonaiskustannusten muodostuminen (Camrass & Farncombe, 2001.)

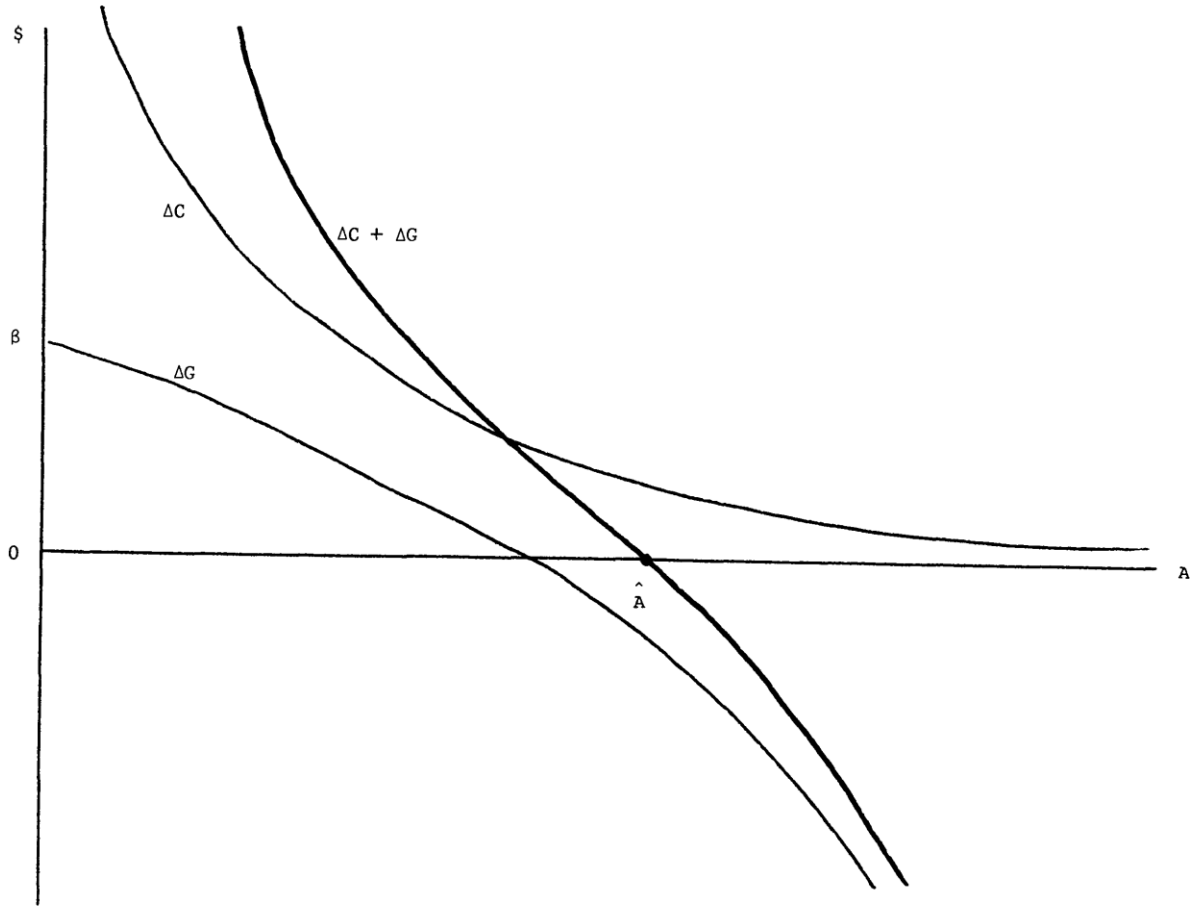
Kokonaiskustannusten lisäksi ulkoistamispäätökseen vaikuttavat Williamsonin (1985, 52- 61) mukaan seuraavat seikat:

- Transaktion epävarmuus: mitä vaikeampaa on arvioida transaktioon liittyvien tapahtumien kulkua, sitä todennäköisemmin yritys tuottaa transaktion omassa hierarkiassa. Epävarmuustekijänä mainittakoon esimerkiksi ulkoistuspalveluja tarjoavan yrityksen toimituskyky: tapahtuuko toimitus ajallaan vai onko myöhästyminen mahdollista?

- Transaktion esiintymistiheys: mitä harvemmin transaktio tapahtuu, sen todennäköisempää on, että yritys hankkii sen markkinoilta. Jos transaktiota taas tarvitaan usein, kannattaa yrityksen tuottaa se itse.

- Transaktioon liittyvän tuotannontekijän spesifisyys: mikäli tuotannontekijää voidaan käyttää vain yhdessä transaktiossa, kannattaa se tuottaa

omana toimintana. Jos tuotannontekijällä on laajempaa käyttöä, voi sen hankkiminen markkinoilta olla kannattavampaa. Kuviossa 2 kuvataan markkinoilta hankkimisen ja omana tuotantona tuottamisen kannattavuutta, kun määräävänä tekijänä on tuotannontekijän spesifisyys.



KUVIO 3 Tuotanto- ja hallintokustannuskäyrät. (Williamson, 1981, 560)

Esimerkissä oletetaan tuotanto- ja hallintokustannusten riippuvan transaktion vaatimien tuotannontekijöiden spesifisyydestä. Tällöin tuotanto- ja hallintokustannukset voidaan määrittää tuotannontekijöiden spesifisyyden funktiona. Kuviossa vaaka-akseli (A) kuvaa tuotannontekijöiden spesifisyyttä. Tuotannontekijöiden spesifisyys kasvaa vaaka-akselilla oikealle mentäessä. Pystyakseli ($) kuvaa transaktion kustannusta, joka puolestaan kasvaa ylöspäin mentäessä. C kuvaa transaktion kokonaiskustannusta. Funktio ΔC on yrityksen oman tuotannon ja markkinoilta hankitun transaktion kustannusten erotus. G kuvaa hallintokustannuksia, ja funktio ΔG on tällöin yrityksen oman tuotannon hallintokustannusten ja markkinoilta hankitun transaktion hallintokustannusten erotus. Funktio ΔC + ΔG on täten kahden edellä mainitun funktion summa. Niin kauan kuin ΔC + ΔG säilyy positiivisena, on markkinoilta hankkiminen edullisempaa. Kun ΔC + ΔG = 0, niin markkinoilta hankkiminen ja oma tuotanto ovat saman arvoisia. Kun funktio ΔC + ΔG < 0, kannattaa transaktio tuottaa omassa hierarkiassa. (Williamson, 1981, 559)

Transaktiokustannusteoriassa huomioidaan myös ihmisten käyttäytymiseen liittyviä kysymyksiä. Teoria pohjautuu kahteen oletukseen ihmisten käytöksestä: 1) rajoittuneeseen rationaalisuuteen ja 2) opportunismiin. Rajoittuneen rationaalisuuden käsitteen (bounded rationality) mukaan ihmiset tekevät päätöksensä perustuen järkeen, mutta järjen käyttö on rajoitettua. Tämä johtuu ihmisten rajoitteista käsitellä ja ratkaista monimutkaisia ongelmia sekä prosessoida (vastaanottaa, varastoida, hakea ja käsitellä) informaatiota. (Williamson, 1981, 553.) Opportunismi tarkoittaa puolestaan oman edun tavoittelemista epäeettisin keinoin. Oman etua tavoitellaan esimerkiksi viestimällä päätöksentekijälle väärää tai puutteellista tietoa. Opportunismi lisää epävarmuutta yritysten välisissä transaktioissa ja sopimuksissa. (Williamson, 1985, 44-49)

2.2.2 Resurssiriippuvuusteoria

Resurssiriippuvuusteoria on transaktiokustannusteorian ohella toinen merkittävä ulkoistamista selittävä teoria. Resurssiriippuvuusteoria perustuu vuonna 1959 Penrosen julkaisemaan teokseen *"The theory And Growth Of The Firm"*, jossa hän esitteli teorian ensimmäistä kertaa. Sittemmin teoriaa on kehittänyt muun muassa Barney vuonna 1991 julkaistussa tutkielmassaan *"Firm Resources And Sustained Competitive Advantage"*.

Resurssiriippuvuusteoria perustuu ajatukselle yritysten välisten resurssien ja kykyjen epätasapainosta. Teorian mukaan ulkoistaminen on strateginen päätös, jolla voidaan kompensoida yrityksen resursseissa olevia aukkoja (Gottschalk & Solli-Saether, 2005, 686.) Yritys voi siis ulkoistamalla päästä käsiksi sellaisiin kyvykkyyksiin, joita sillä itsellään ei ole.

Resurssiriippuvuusteorian mukaan yrityksen tulee panostaa sellaisiin resursseihin, joiden avulla se voi saavuttaa kilpailuetua. Täten ulkoistaminen on strateginen päätös ja ulkoistamisen on osa yrityksen toimintastrategiaa. Yrityksen kannattaa ulkoistaa ne toiminnot, jotka ovat ulkoistettavissa ja joihin investoiminen ei lisää yrityksen kilpailuetua. (Espino-Rodriquez & Padrón-Robaina, 2006, 54-55)

Strategisesta ulkoistamisesta puhuttaessa, ulkoistaminen nähdään pitkäaikaisena ratkaisuna, jonka avulla haetaan laajempia hyötyjä kuin pelkät kustannussäästöt. Strategista ulkoistamista määrittävät seuraavat viisi tekijää:

1. Ulkoistettujen toimintojen ja yrityksen menestystekijöiden samankaltaisuus
2. Laaja-alainen sopimus, joka mahdollistaa tiiviin ja pitkän yhteistyön
3. Sellaisen toiminnon siirtäminen toisen osapuolen omistukseen, joka on aiemmin tuotettu yrityksen sisällä
4. Molempien osapuolien pitkäaikainen sitoutuminen
5. Palvelusopimus, jossa on määriteltynä palvelun laatu sekä molempien osapuolien vastuut. (Quélin & Duhamel, 2003, 648)

Resurssiriippuvuusteoria perustuu kahdelle olettamukselle yritysten kilpailukyvyn lähteistä. Ensimmäinen oletuksen mukaan yritysten strategiset resurssit

poikkeavat toisistaan, ja näitä resursseja kontrolloidaan. Toiseksi, resursseja ei kyetä täydellisesti liikuttelemaan yritysten välillä. Resurssiriippuvuusteoria on kiinnostunut näiden kahden oletuksen välisistä yhteyksistä, kun tarkastellaan yrityksen kilpailuetua. (Barney, 1991, 99-101).

Barney (1991, 101) jakaa yrityksen resurssit kolmeen eri kategoriaan:

1. Fyysiset resurssit
2. Inhimilliset resurssit
3. Organisatoriset resurssit

Fyysisiin resursseihin kuuluvat yrityksen koneet ja kalusto, yrityksen sijainti, raaka-aineet sekä yrityksen käytössä oleva teknologia. Inhimilliset resurssit puolestaan liittyvät yrityksen henkilöstöön ja heidän ominaisuuksiin. Henkilöstön resursseja ovat muun muassa älykkyys, koulutus sekä kokemus. Yrityksen organisatoriset resurssit koostuvat yrityksen toiminnanohjauksesta sekä suhteista yrityksen sisällä sekä muiden yritysten välillä. (Barney, 1991, 101) Barneyn (1991, 105-111) mukaan yrityksen resurssien tulee olla arvokkaita, harvinaisia ja vaikeasti kopioitavia, jotta ne voisivat parantaa yrityksen kilpailukykyä. Resurssit eivät myöskään saisi olla helposti korvattavissa muilla resursseilla.

Resurssiriippuvuusteorian mukaan, kun yritys pohtii toimintojen ulkoistamista, se arvioi sisäisiä kyvykkyyksiään sekä markkinoilta mahdollisesti saatavia kyvykkyyksiä. Näiden kyvykkyyksien välillä suoritetaan vertailu vastaten kysymykseen, kuinka jokin toiminto kannattaa toteuttaa, jotta sille saadaan suurin mahdollinen arvo? (Holcomb & Hitt, 2007, 464-465) Holcombin ja Hittin (2007, 468-469) mukaan resurssiriippuvuusteoria perustelee ulkoistamista kolmella eri oletuksella. Ensinnäkin se perustelee ulkoistamista sillä, että yritys voi markkinoilta hankittujen resurssien avulla tehostaa toimintaansa. Markkinoilta hankittujen ja omien resurssien yhdistelmällä yritys saavuttaa erikoistumista ja sen myötä kilpailuetua. Toiseksi, ulkoistamispäätöksen ja ulkoistamiskumppanin valintaan liittyy vahvasti yrityksen aiemmat kokemukset toimintaympäristön toimijoista. Kolmanneksi, ulkoistamisella päästään käsiksi sellaisiin resursseihin, jotka parantavat yrityksen kilpailukykyä verrattaessa muihin alan toimijoihin. (Holcomb & Hitt, 2007, 468-469)

2.2.3 Pfefferin poliittinen organisaatioteoria

Pfefferin poliittinen organisaatioteoria on vastaan yleistä näkemystä kustannussäästöistä ulkoistamisen tärkeimpänä motiivina. Teorian mukaan pitkävaikutteisten päätösten kustannuksia ei voida tarkasti ennustaa, joten kustannussäästöt eivät voi myöskään olla ulkoistamispäätöksen syynä. Teoria pyrkiikin selittämään ulkoistamispäätökseen osallistuvien henkilöiden käyttäytymiseen liittyviä tekijöitä. Tekijöitä tarkastellaan politikoinnin ja vallankäytön näkökulmista. Teoria kritisoi myös organisaatioteorioiden käyttämiä yleistyksiä päätöksenteon rationaalisuudesta, organisaation yhteisistä päämääristä sekä tiedon käyttämisestä ainoastaan epävarmuuden vähentämiseen. (Lacity & Hirschheim 1996,

37-38)

Poliittisessa organisaatioteoriassa on mainittu neljä tekijää, jotka synnyttävät valtaa:

1. Valtuutus
2. Resurssien hallinta
3. Riippuvuus ja alhainen korvattavuus
4. Epävarmuuden hallinta (Lacity & Hircshheim, 1996 43-46)

Valtuutus tarkoittaa päätöksentekijän valtaa, joka perustuu hänen asemaansa yrityksessä. Valtuutukseen perustuva valta on voimakkaampaa kuin tietoihin perustuva valta. Tämän vuoksi alaiset vain harvoin haastavat esimiehensä, joka on organisaatiohierarkiassa heitä korkeammalla. Resurssien hallinta tarkoittaa henkilön mahdollisuutta kohdentaa resursseja organisaatiossa. Henkilöllä on valtaa sen suhteessa, miten paljon hän pystyy tuomaan resursseja organisaatioon. Riippuvuus ja alhainen korvattavuus tarkoittavat sitä, että henkilö pystyy tarjoamaan organisaation käyttöön jotain, mistä muut ovat riippuvaisia, ja että tämä henkilö on hankala korvata. Epävarmuuden hallinnalla tarkoitetaan sitä, että henkilön kyky sietää ja vähentää epävarmuutta tuovat hänelle valtaa. (Pfeffer 1981, 99-114; Lacity & Hirschheim 1996, 38-42)

Lacityn ja Hircshheimin (1996, 42-47) mukaan organisaation eri osapuolet voivat käyttää poliittisia keinoja muuttaakseen organisaatiossa vallalla olevaa valtatasapainoa. Näitä keinoja ovat:

- Päätöksentekokriteerien valitseminen
- Informaation valitseminen
- Ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttö
- Yhteenliittymien muodostaminen
- Puolueellisuuden aikaansaaminen

Organisaatiossa toimivat tahot ovat taipuvaisia valitsemaan päätöksenteossa käytettävät kriteerit siten, että ne vahvistavat heidän omaa asemaansa. Informaatiota valitessa, osapuolet käyttävät informaatiota vain siinä määrin kuin se tukee heidän omia päämääriään. Ulkopuolisia asiantuntijoita saatetaan käyttää vahvistamaan päätöksenteon osapuolten omia mielipiteitä. (Lacity & Hirschheim 1996, 42-47) Päätöksentekoon osallistuvat tahot saattavat myös muodostaa liittoutumia keskenään. Liittoutuminen on tehokas keino torjua päätöstä koskeva kritiikki, kun liittoumaan otetaan mukaan kritiikkiä esittävä osapuoli. Puolueellisuuden aikaansaamisella tarkoitetaan tilanteita, jossa vastapuolelle annetaan sellainen asema, jossa hänen on vaikea vastustaa päätöksentekijöitä ja näiden tahtoa. (Pfeffer 1981, 142-177; Lacity & Hirschheim 1996, 42-47)

Pfefferin mukaan edellä mainittua vallankäyttöä ei pääse esiintymään, mikäli päätöksenteko perustuu puhtaasti laskelmiin. Tätä väitettä kohtaan on kuitenkin esitetty kritiikkiä, sillä laskennallista informaatiotakin pystytään manipuloimaan. (Pihlanto 1981, 15)

2.3 Ulkoistamisen motiivit ja riskit

2.3.1 Motiivit ulkoistamisen taustalla

Ulkoistamisen motiivit vaihtelevat ulkoistavan yrityksen ja ulkoistettavan toiminnon suhteen. Esimerkiksi strategisen toiminnon ja operatiivisen toiminnon ulkoistamisella tavoitellaan eri asioita. Usein kuitenkin ulkoistamisella tavoitellaan useampaa erilaista hyötyä. (Kauppinen ym. 2002, 22.)

Akateemisessa kirjallisuudessa on mainittu useita eri motiiveja ulkoistamiselle, joista yleisimmät Quélinin ja Duhamelin (2003) mukaan ovat:

- Kustannussäästöjen saavuttaminen
- Ydintoimintoihin keskittyminen
- Toimintaan sitoutuneen pääoman vähentäminen
- Kustannusten ennustettavuuden ja mitattavuuden parantaminen
- Ulkoisten kilpailuetujen pariin pääseminen sekä laadun parantaminen
- Kiinteiden kustannusten muuttaminen muuttuviksi kustannuksiksi
- Sisäisen kontrollin parantaminen

Tässä luvussa käsitellään tarkemmin kaksi yleisintä ulkoistuksen motiivia, jotka ovat kustannussäästöt ja strategiset hyödyt.

Kustannussäästöt

Kustannussäästöjen tavoitteleminen on yleisin ulkoistamisen taustalla oleva motiivi. Kustannussäästöt syntyvät, kun yritys jolle toiminto ulkoistetaan, kykenee tuottamaan ulkoistetun toiminnon tehokkaammin kuin yritys itse. Ulkoistuspalveluja tarjoavan yrityksen kustannustehokkuus perustuu skaalaetuihin. Palvelutuotannon volyymin kasvaessa kiinteät kustannukset jakaantuvat usean palvelun kesken, jolloin yksittäisen palvelun kiinteät kustannukset pienenevät. (Lacity & Hirschheim 1996, 27)

Ulkoistuspalveluja tarjoavalla yrityksellä on usein suuri määrä asiakkaita, joille ulkoistuspalveluja tarjotaan. Tämän ansiosta palvelun yksikkökustannukset ovat merkittävästi pienemmät kuin mihin ulkoistava yritys itse pystyisi, ja ulkoistuspalveluja tarjoava yritys kykenee tuottamaan palvelun tehokkaammin. (Jiang, Frazier & Prater, 2006, 3-4)

Kumarin ja Eickhoffin (2005, 248) mukaan ulkoistuksen kautta saatavat suurtuotannon hyödyt ovat merkittävät varsinkin pienille yrityksille. Heidän mukaansa informaatioteknologian mukanaan tuoma virtuaalinen toimintaympäristö on mahdollistanut sen, että pienet yritykset voivat hyötyä samoista eduista kuin suuret yritykset ilman suuria investointeja henkilöstöön ja koneisiin. Samalla ne myös välttyvät suuriin investointeihin sisältyvältä riskiltä.

Myös resurssien järkevä kohdistaminen tuo yritykselle kustannussäästöjä. Ulkoistamalla muita kuin ydintoimintoja, yritykset voivat keskittyä ydinosaamiseensa. Ulkoistaminen keventää organisaatiota ja alentaa täten yrityksen kiinteitä ja operatiivisia kustannuksia. (Sääksjärvi 1991, 11.)

Strategiset hyödyt
Kustannussäästöjen ohella toinen merkittävä ulkoistamismotiivi on strategisten hyötyjen saavuttaminen. Ali-Yrkön (2006, 7-8) mukaan organisaatio voi ulkoistamalla esimerkiksi hankkia lisäkapasiteettia, lisätä joustavuutta tai vastata paremmin asiakkaiden tarpeisiin. Ulkoistaminen voi myös mahdollistaa organisaatiolle pääsyn uusille markkinoille. Ulkoistuskumppanin kautta organisaatio voi tunnistaa ja tavoittaa uusia asiakkaita ja markkina-alueita sekä saada pääsyn uusiin yhteisöihin ja foorumeihin. (Kiiskinen ym. 2002, 88-89)

Kiiskinen ym. (2002, 87) nostavat esille myös mahdollisen yrityskuvan parantamisen ulkoistamisen avulla. Tämä perustuu siihen, että organisaatio tuo julkisuuteen hyvämaineisia yhteistyökumppaneitaan, jotka vahvalla imagollaan parantavat myös heille toimintojaan ulkoistaneen organisaation yrityskuvaa. Tämä tekee organisaatiosta uskottavamman liikekumppaneiden keskuudessa sekä lisää organisaation haluttavuutta henkilöstön silmissä. (Kiiskinen ym. 2002, 87)

Yksi merkittävä ulkoistamisen mukanaan tuoma strateginen hyöty on myös organisaation pääomien ja resurssien vapautuminen, jotka voidaan ulkoistamisen jälkeen kohdistaa organisaation arvoketjun kannalta järkevämmin. Tämä tekee organisaatiosta joustavamman, sillä se ei ole ulkoistamisen jälkeen enää niin sitoutunut omien resurssiensa käytön suhteen. Joustava ja ydintoimintoihin keskittyvä yritys omaa myös hyvän reagointikyvyn. Muuttuvien haasteiden vaatiman hyvän reagointikyvykkyyden saavuttaminen onkin yksi merkittävä ulkoistamismotiivi. (Ali-Yrkkö 2006, 7-8; ks. lisäksi Kiiha 2002, 4; Kumar & Eickhoff 2005, 248; PriceWaterhouseCoopers 2007, 3 ja Quinn 1999, 11)

2.3.2 Ulkoistamiseen liittyvät riskit

Ulkoistaminen on usein monimutkainen prosessi, jonka aikana yritys kohtaa monenlaisia riskejä. Haluttuja kustannussäästöjä ei välttämättä saavuteta tai ulkoistuskumppanin tarjoama palvelu voi osoittautua huonoksi. Tämän vuoksi ulkoistus täytyy suunnitella tarkasti. Quélin ja Duhamelin (2003, 656) mukaan ulkoistamisen riskit ovat yrityksen ulkoistamisprosessin aikana kokemia negatiivisia seurauksia. Merkittävimmät riskit Quélinin ja Duhamelin mukaan ovat toimittajan kyvykkyys ja riippuvuus toimittajasta. Lehikoinen ja Töyrylä (2013, 44) mainitsevat lisäksi ulkoistamisen riskeinä seuraavat 11 seikkaa:

- osaamisen ja kontrollin menetys (varsinkin kun ulkoistettu toiminto on lähellä yrityksen ydintoimintoja)
- negatiivinen vaikutus yrityksen imagoon ja työntekijöihin
- ulkoistuksen jälkeinen palvelutason heikentyminen

- prosessien pilkkoutuminen (yrityksen ja palveluntarjoajan kesken) ja tästä aiheutuva prosessien hitaus ja byrokraattisuus
- kyky integroida toiminnot ulkoistavan yrityksen ja palveluntarjoajan välillä
- kyky saavuttaa ulkoistuksella tavoitellut hyödyt
- epäonnistuneen ulkoistuksen vaikutukset yrityksen ydintoimintoihin
- luottamuksellisten tietojen vuotaminen
- ulkoistuksen purkamiseen liittyvät kustannukset
- kyvyttömyys vaihtaa palveluntarjoajaa ulkoistuksen jälkeen
- poliittiset riskit julkisella sektorilla

Gilley ja Rasheed (2000, 765) mainitsevat lisäksi ongelmalliseksi tilanteen, jossa ulkoistuskumppani ei ymmärrä asiakkaansa liiketoimintaa ja toimintatapoja, eikä välttämättä haluakaan oppia ymmärtämään niitä.

2.4 Ulkoistettujen toimintojen palauttaminen omaksi toiminnaksi

Kotlarskyn & Bognarin (2012) mukaan ulkoistettujen toimintojen palauttaminen (backsourcing) tarkoittaa nimensä mukaan tilannetta, jossa kolmannelle osapuolelle ulkoistettu toiminto tai toiminnot palautetaan takaisin yrityksen omaksi toiminnaksi. Ilmiöstä käytetään suomen kielellä myös nimitystä ”takaisinveto”. Kun yritys tai organisaatio päättää toteuttaa takaisinvedon, on sillä monia merkittäviä seurauksia organisaation kannalta. Takaisinvedon myötä organisaation rakenteessa tapahtuu muutoksia, organisaation toimintoja tulee sopeuttaa palautettavan toiminnon osalta sekä organisaatio tarvitsee uusia resursseja toteuttaakseen palautettavan toiminnon jälleen omana toimintanaan. (Kotlarsky & Bognar, 79)

Takaisinvedon toteuttaminen tulee ajankohtaiseksi, kun ulkoistaja tai taho, jolle toiminta on ulkoistettu, päättää purkaa ulkoistussopimuksen. Takaisinveto voi tulla myös kyseeseen, kun ulkoistussopimuksen määräaika tulee umpeen, eikä ulkoistusta päätetä tämän jälkeen enää jatkaa, vaan se päädytään palauttamaan takaisin omaksi toiminnaksi. (Kern & Willcocks, 2001.)

Ulkoistettujen toimintojen takaisinvedosta on tullut ajankohtainen poliittinen ja taloudellinen aihe vuoden 2008 globaalin finanssikriisin jälkeen. Yksi kuuluisimmista takaisinvedoista tapahtui vuonna 2004, kun JP Morgan purki IBM:n kanssa tehdyn ulkoistussopimuksen. Sopimus oli kestoltaan 7 vuotta, ja sen arvo oli 5 miljardia USA:n dollaria. JP Morgan päätti kuitenkin purkaa sopimuksen jo kahden vuoden kuluttua ulkoistuksen alkamisesta. Syyt sopimuksen purkamiselle olivat muutokset JP Morganin yritysrakenteessa sekä tunne kontrollin menettämisestä. Ulkoistus koski datakeskuksia, sekä help deskejä. (Kotlarsky & Bognar, 79-80, 2012)

Ulkoistettujen toimintojen takaisinvedon ajankohtaisuudesta huolimatta, aihetta on tutkittu vain vähän. Suurin osa ulkoistuksesta tehdyistä tutkimuksista käsittelee takaisinvetoa vain osana laajempaa ulkoistusprosessia, eikä keskity takaisinvetoon omana prosessinaan sekä siihen liittyviin kysymyksiin.

2.4.1 Palautuksen syyt

Akateeminen tutkimus ulkoistettujen toimintojen takaisinvedosta on keskittynyt enimmäkseen takaisinvedon motiivien selvittämiseen. Akoka ja Comyn-Wattiau (2006) loivat viitekehyksen takaisinvedon syiden ymmärtämiselle analysoiden 13 eri takaisinvetotapausta. Myös esimerkiksi Veltri ym. (2008), Whitten ja Leidner (2006) sekä Wong (2008) ovat tutkineet takaisinvedon motiiveja. (Kotlarsky & Bognar, 2012, 80 -81). Tutkimusten löytämät yleisimmät syyt ulkoistuksen takaisinvedolle ovat ulkoistuksen korkeat kustannukset, ulkoistuspalvelun huono laatu, kontrollin menettäminen sekä muutokset yrityksen johdossa tai strategiassa. Useassa tutkimuksessa on myös huomattu, että syyt ulkoistuksen epäonnistumiselle ovat yleensä vaikeaselkoisia. Epäonnistunut ulkoistus voi tuoda tullessaan huonoa julkisuutta ulkoistussopimuksen osapuolille, joten vain harvat yritykset ovat valmiita analysoimaan epäonnistumisen syitä avoimesti julkisuudessa. (Veltri ym., 2008).

Veltri ym. (2008) jakavat takaisinvedon syyt kolmeen eri kategoriaan:

1. Sopimusongelmat
2. Organisaatiomuutokset
3. Toimintaympäristön muutokset

Sopimusongelmiin kuuluvat ulkoistuksen korkea hinta sekä palvelun ja ulkoistussuhteen huono laatu. Huono palvelun laatu koetaan ulkoistuksen yhteydessä yleensä palveluntarjoajan huonona reagointialttiutena, ammattitaidon puutteena sekä toimitusaikojen hitautena. (Veltri ym., 2008.)

Organisaatiomuutoksen jälkeinen takaisinveto liittyy usein tilanteeseen, jossa yrityksen ylimmässä johdossa on tapahtunut muutoksia. Kun yrityksen ylin johto vaihtuu, tapahtuu kyseisissä yrityksissä strategisia muutoksia kolme kertaa suuremmalla todennäköisyydellä, kuin yrityksissä, joissa ylin johto pysyy samana. (Tushman & Romanelli, 1985) Uudet johtajat saattavat nähdä ulkoistettujen toimintojen strategisen roolin eri tavalla kuin aiempi johto on nähnyt, ja päätyvät purkamaan ulkoistuksen. Tämä on yleistä varsinkin, kun ulkoistuksen kohteena ovat olleet IT-toiminnot. (McLaughlin & Peppard, 2006). Kun JP Morgan päätti ulkoistussopimuksen IBM:n kanssa, uusi tietohallintojohtaja (CIO) vaikutti suurelta osin päätöksen syntyyn. (McLaughlin & Peppard, 2006)

Myös ulkoisen toimintaympäristön muutokset voivat aiheuttaa paineita ulkoistuksen purkamiselle. Veltrin ym. (2008) mukaan suurin osa takaisinvedon toteuttaneista yrityksistä on kokenut merkittäviä rakennemuutoksia juuri ennen takaisinvedon toteuttamista. Tällaisia rakennemuutoksia ovat esimerkiksi sulau-

tumiset, yrityskaupat ja liiketoimintojen alas ajaminen. Näiden ulkoisten muutosten seurauksena päädytään usein palauttamaan ulkoistettuja toimintoja takaisin omaksi toiminnaksi. (Veltri ym., 2008)

2.4.2 Ulkoistetun toiminnon palautusprosessi

Elliot (1998) oli ensimmäinen, joka tutki takaisinvetoprosessia omana ilmiönään. Hänen mukaansa ulkoistetun toiminnon takaisinveto kannattaa toteuttaa seuraavana kuusivaiheisena prosessina:

1) Nykyisen ulkoistuksen arviointi
2) Päätös irtisanoa ulkoistus, vähentää sitä tai toteuttaa takaisinveto
3) Takaisinvetosuunnitelman tekeminen
4) Takaisinvedon toteuttaminen
5) Takaisinvedon loppuun saattaminen
6) Arviointi

Lee & Kim (1997, 1999) käsittelivät prosessin ensimmäistä vaihetta kahdessa tutkimuksessaan. Heidän mukaansa ulkoistussopimuksen arvioinnissa huomioidaan yleensä seuraavat seikat: tyytyväisyys palveluun, tyytyväisyys järjestelmiin, käyttäjätyytyväisyys, palvelun laatu, kustannussäästöt sekä taloudellinen ja tekninen suoriutuminen. Prosessin ensimmäisessä vaiheessa siis analysoidaan nykyisen ulkoistuksen vahvuuksia ja heikkouksia. Koska palvelun laadulla on suuri merkitys ulkoistuksen arvioinnissa, käydään seuraavaksi lyhyesti läpi, mitä laadulla tarkoitetaan tässä kontekstissa.

Ylikosken, Järvisen ja Rostin (2006, 55) mukaan laatu tarkoittaa sitä, miten hyvin tuote tai palvelu vastaa asiakkaan odotuksia. Palvelun laatu on siis asiakkaan kokemus palvelun onnistumisesta. Palvelun laatua arvioitaessa vuorovaikutus asiakkaan ja palveluntarjoajan välillä on keskeisessä asemassa, koska palvelun laatu muodostuu palvelun lopputuloksen lisäksi myös palveluprosessista. (Ylikoski, 1999, 18.) Grönroosin (1990, 69-70) mukaan koettuun palvelun laatuun vaikuttavat seuraavat kymmenen tekijää:

- luotettavuus
- reagointialttius
- pätevyys
- saavutettavuus
- kohteliaisuus
- viestintä
- uskottavuus
- turvallisuus
- asiakkaan ymmärtäminen ja tunteminen
- fyysinen ympäristö

Palvelun laatu koostuu siis useasta eri tekijästä, ja siihen vaikuttaa keskeisesti asiakkaan odotukset sekä vuorovaikutus asiakkaan ja palveluntuottajan välillä.

Kun ulkoistuksen nykytila on arvioitu, siirrytään prosessin toiseen vaiheeseen, jolloin päätetään, toteutetaanko takaisinveto kerralla vai vaiheittain. Ulkoistuksen vaiheittainen purkaminen antaa ulkoistussopimuksen molemmille osapuolille aikaa sopeutua uuteen tilanteeseen, sekä aikaa valmisteluille ulkoistuksen lopullista päättämistä silmällä pitäen. On olemassa kuitenkin riski, että ulkoistuskumppanin tarjoama palvelun laatu heikkenee, mikäli ulkoistusta kevennetään ennen lopullista purkamista. Ulkoistuksen purkajan tulee myös varautua siihen, että ulkoistuskumppani saattaa etsiä ulkoistussopimuksesta porsaanreikiä takaisinvedon viivyttämiseen tai ylimääräisten maksujen vaatimiseen. (Maelah ym., 2010, 230.)

Prosessin kolmas vaihe, takaisinvetosuunnitelman eli exit-strategian kehittäminen on yksi prosessin tärkeimmistä vaiheista. Exit-strategiaa suunnitellessa tulisi huomioida ainakin seuraavat seikat: tietojärjestelmien siirto ja omistajuus, henkilökunnan rekrytointi sekä ohjelmistojen ja toimitilojen hankinta. Johdon sitoutuminen suunnitelman luomiseen on erityisen tärkeää. (Maelah ym., 2010, 230) Exit-strategia antaa siis suuntaviivat sille, mitä kaikkea takaisinvetoa toteutettaessa tulee ottaa huomioon.

Prosessin neljäs vaihe on exit-strategian toimeenpano, eli takaisinvedon toteutus. Exit-strategiassa luotuja aikatauluja ja välitavoitteita voidaan käyttää takaisinvedon toteutuksen seurannassa ja onnistumisen arvioinnissa. Prosessin viidennessä vaiheessa takaisinvedetty toiminto toteutetaan jo omana toimintana, mutta tuotanto ei ole vielä saavuttanut lopullista tilaansa. Lopuksi, prosessin viimeisessä vaiheessa arvioidaan, kuinka takaisinveto onnistui ja kuinka laadukasta omana toimintana toteutettu toiminta on. (Maelah ym., 2010, 230.)

Maelah ym. (2010) tutkivat Elliotin (1998) mallin avulla ulkoistetun taloushallinnon takaisinvetoa, tavoitteenaan syventää ymmärrystä Elliotin mallista sekä löytää taloushallinnon takaisinvedon onnistumisen kannalta kriittisiä tekijöitä. Tutkimuksen kohteena oli malesialainen yritys, joka palautti ulkoistetun taloushallinnon takaisin omaksi toiminnakseen. Tutkimuksessa havaittiin, että takaisinvedon aikana ongelmiksi voivat muodostua esimerkiksi johdon huono sitoutuminen prosessiin, rajalliset taloudelliset ja inhimilliset resurssit sekä ulkoistuskumppanin haluamattomuus yhteistyöhön. (Maelah ym., 2010) Taulukossa 1 on kuvattu Maelahin ym. (2010) tutkimuksen keskeiset löydökset: taloushallinnon takaisinvedossa ilmenevät ongelmat ja ratkaisut näihin ongelmiin.

TAULUKKO 1 Taloushallinnon takaisinvedon ongelmat ja niiden ratkaisut. (Maelah, ym. 2010)

Turnback process (stages)	**Problems**	**Action to overcome problems**
Assesment of the existing outsourced arrangement	Errors information security	Terminate outsourcing contract
Decision to terminate, reduce or turnback	Vendors reluctant to release the work back to client	Reduce the amount of work outsourced
Development of turnback plan	No accounting system	Develop own accounting system or rent the system from vendor
Turnback transition	New accounting system not appropriate/compatible Volume increasing and number of staffs not sufficient	Extending contract with vendors for few more months Hire temporary staffs
Turnback completion	Use excel instead of new accounting infomation system package	Search for better accounting system
On-going revaluation or in-house mix	Not available	Not available

2.5 Kustannuslaskennan hyödyntäminen ulkoistamisen päätöksenteossa

Kustannussäästöjen tavoitteleminen on yleisin ulkoistamisen taustalla oleva syy. (Lacity & Hirschheim 1996, 27) Tämän vuoksi päätöksentekijöiden on tärkeä saada selville ulkoistamisen ja oman tuotannon kustannukset ulkoistamista pohtiessaan. Täten eri toimintatapojen taloudellista kannattavuutta voidaan vertailla keskenään.

Kustannuslaskentaa voidaan käyttää apuna ulkoistamisen päätöksenteossa. Rajalan ym. (2008, 57) mukaan kustannuslaskelmien tehtävä on perustella organisaation tekemien päätösten järkiperäisyyttä. Tämä korostuu erityisesti silloin, kun kyseessä on kilpailutustilanne. Kunta voi heidän mukaansa vaikuttaa

päätöksenteko- ja kilpailuttamistilanteissa tehtäviin päätöksiin kustannuslaskelmien avulla. Rajala ym. (2008, 58) mainitsevat lisäksi, että Carruthersin (1995) mukaan laskelmat auttavat vakuuttamaan vastapuolen neuvottelutilanteessa, sekä auttavat varmistamaan neuvotteluihin liittyviä valta-asemia. Kustannuslaskelmilla on siis useita erilaisia käyttötarkoituksia erilaisissa päätöksentekoon liittyvissä tilanteissa.

Pellisen (2006, 23) mukaan kustannuslaskennan voidaan määritellä olevan hyödyllisen rahamääräisen informaation tuottamista, jonka tehtävänä on hyödyntää yritystä sen "päämäärien tavoittelua koskevassa päätöksenteossa." Kuntien kustannuslaskentaoppaassa kustannuslaskenta on määritelty seuraavasti (Tyni, Rajala & Suorto, 2012, 11):

> *Kustannuslaskenta on laskentatoimen osa-alue, jonka tarkoituksena on tuottaa tietoa palvelutoiminnan ja investointien suunnittelua, budjetointia ja tuloksellisuuden arviointia varten. Kustannuslaskennan tuottamaa tietoa voidaan hyödyntää tavoiteasettelussa, määrärahatarpeen arvioinnissa, tuloksellisuuden tunnuslukujen määrittelyssä ja arvioinnissa sekä palvelujen hinnoittelussa.*

Kustannuslaskenta on siis yksi laskentatoimen osa-alueista. Yleisesti määriteltynä laskentatoimen tehtävä on kerätä ja tallentaa määrä- ja arvolukuja, joiden avulla luodaan laskelmia ja raportteja (Pellinen 2006, 23.)

Kustannukset syntyvät tuotannontekijöihin sitoutuneesta pääomasta sekä tuotannontekijöiden käytöstä. Kustannuslaskennassa on olennaista kohdistaa kustannukset ja mahdolliset tuotot eri laskentakohteille. (Tyni ym. 2012, 33-39) Laskentakohteet voidaan jakaa abstrakteihin (vaikeasti rajattaviin) ja selkeisiin (helposti rajattaviin) laskentakohteisiin. Laskentakohde voi olla esimerkiksi asiakas, tuote, toiminto, hanke, suorite tai valmistusprosessi. Laskentakohteet siis vaihtelevat kulloisenkin tilanteen mukaan. (Pellinen 2006, 57)

Myös meno- ja tulolajit ovat laskentakohteita, joiden perusteella kustannukset ja tuotot voidaan kohdistaa niitä vastaaville tileille. Laskentakohde voidaan jakaa myös edelleen osakohteiksi. Laskentakohteiden määrittelyssä käytetään apuna erilaisia luokituksia, kuten kirjanpidosta tulevia luokituksia. Myös esimerkiksi Tilastokeskus määrittelee kunnille taloustilaston tehtävä- sekä meno- ja tulolajiluokitukset, joita voidaan käyttää apuna laskentakohteiden luokittelussa. (Tyni ym. 2012, 31)

Kunnat käyttävät yleensä tuotannontekijöihin pohjautuvaa kustannuslaskentaa suorittaessaan taloudellisuudenseurantaa ja budjetointia. Kannattavuuslaskennassa ja palvelutoiminnan hinnoittelussa kunnat puolestaan jaottelevat kustannukset muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Tällöin luokittelussa käytetään apuna kustannusten suhdetta suoritemääriin. Kustannusten jaotteluun on olemassa paljon muitakin vaihtoehtoja, joista yksi laajasti käytetty on kustannusten jaottelu välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset ovat jaettavissa laskentakohteille suoraan ja välilliset kustannukset epäsuorasti. (Tyni ym. 2012, 39) Kustannusten luokittelua käytetään siis aina laskentatilanteen vaatimalla tavalla (Näsi 2011, 110.)

Pohjimmiltaan kustannuslaskennassa on kyse laskentatoimen perusongelmien ratkaisemisesta, joita ovat kustannusten kohdistaminen, mittaaminen,

jaksottaminen, laajuus ja arvostaminen (Näsi 2011, 107-109; Rajala ym. 2008, 61-62; Pellinen 2006,53.) *Kohdistamisongelmassa* on kysymys siitä, kenelle organisaatiossa syntyvät kustannukset tulee kohdistaa. *Laajuusongelma* käsittelee kysymyksiä siitä, mitkä kaikki erät ovat tarkoituksenmukaisia ottaa mukaan laskelmiin. Tämä on olennaista erityisesti ulkoistamispäätöksiä tehtäessä ja toimintatapoja vertailtaessa (Rajala ym. 2008, 62.) *Jaksottamisongelma* liittyy läheisesti aiemmin mainittuun kohdistamisongelmaan. Jaksottamisen kannalta olennaista on kustannusten kohdistaminen oikeille ajanjaksoille. *Arvostusongelman* kysymykset liittyvät arvonmääritykseen. Erityisesti arvostamisessa tulee kysymykseen yksikkökustannusten määrittäminen. *Mittaamisongelmassa* on kysymys kustannusten mittaamiseen liittyvistä ongelmista. Mittaamisen kustannukset voivat nousta korkeiksi esimerkiksi työaikaseurannan vuoksi. (Näsi 2011, 107-109)

Kustannuslaskennan käyttäminen päätöksenteon tukena vaatii sen, että organisaatiolla on selkeät tavoitteet. Myös keinot tavoitteisiin pääsemiseksi tulee olla selvät. Kustannus-hyötyanalyysi on usein käytetty menetelmä arvioitaessa ja vertailtaessa julkisia investointeja ja toimintavaihtoehtoja. Sen tavoitteena on löytää kaikki hyödyt ja kustannukset, joita voi liittyä investointeihin ja erilaisiin toimintatapoihin. (Näsi 2011, 118) Käytännössä kustannus-hyötyanalyysi toteutetaan seuraavan yhdeksänvaiheisena prosessina:

1. Tarkasteltavien hankevaihtoehtojen määritteleminen
2. Päätetään, keitä koituvat hyödyt ja kustannukset koskevat
3. Määritetään hankkeessa käytettävät mittayksiköt ja hankkeen vaikutukset
4. Tulevien vaikutusten ennustaminen koko hankkeen ajalta
5. Vaikutusten muuttaminen rahamääräiseksi
6. Tulevien hyötyjen ja kustannusten diskonttaaminen nykyhetkeen
7. Nettonykyarvon (NPV) laskeminen kullekin hankevaihtoehdolle
8. Herkkyysanalyysin toteuttaminen
9. Suosituksen tekeminen nettonykyarvon ja herkkyysanalyysin perusteella. (Boardman, Greenberg, Vining, & Weimer 2006)

Kustannus-hyötyanalyysiä ei käsitellä tutkimuksessa tämän tarkemmin. Seuraavaksi perehdytään toiseen tapaan vertailla eri toimintatapoja, vaihtoehtolaskelmiin.

2.5.1 Vaihtoehtolaskelmat

Toinen, erityisesti ulkoistamispäätöksissä käytetty laskentatapa, on vaihtoehtolaskelmien (differential accounting) tekeminen. Vaihtoehtolaskelmia käytetään myös tämän tutkimuksen empiriaosuudessa vertailtaessa Kaupungin omana toimintana tuotetun ja ulkoistetun taloushallinnon kustannuksia.

Näsin ym. (2011, 103) mukaan ulkoistamista harkittaessa tulee määrittää kaikki vaihtoehtoiset toimintamallit sekä suorittaa kustannusvertailu toimintamallien välillä. Mikäli ulkoistamisella tavoitellaan kustannussäästöjä, täytyy uusien ja vanhojen toimintamallien välillä suorittaa vertailulaskelma, joka osoittaa, mikä vaihtoehdoista on kustannustehokkain.

Vaihtoehtolaskelmia laadittaessa tulee ottaa huomioon aiemmin mainitut laskentatoimen perusongelmat. (Näsi 2011, 103) Kustannukset näyttäytyvät eri tavoin riippuen laskentatoimen perusongelmien rajauksesta. Laskelmien laatijoiden tuleekin ottaa tarkasti huomioon ongelmien rajausta koskevat valinnat. Laskelmien lähtökohtien tunnistaminen näyttää kuitenkin usein olevan haasteellista. Tämä johtuu usein siitä, että kustannuslaskentaa tehdään suuripiirteisesti, ja laskentatoimen ongelmien syvällinen pohdinta sivuutetaan.

Ulkoistamispäätöstä koskevassa kustannuslaskennassa olisi myös tärkeää osata katsoa tulevaisuuteen sekä osata selvittää kulloisenkin laskentatilanteen kannalta olennaiset kulut ja tuotot. Julkisen hallinnon kustannuslaskennassa on tapana pohjata laskelmat menneisyydessä oleviin kustannustietoihin. Menneet kustannukset eivät kuitenkaan ole olennaista tietoa toimintatapojen vertailutilanteessa. (Näsi 2011, 108, 115, 121)

Vaihtoehtolaskelmien tekemistä hankaloittaa myös se, ettei kirjallisuudesta löydy yleistä laskentamallia vaihtoehtolaskelmien muodostamista varten. Laskelmat tuleekin aina laatia tilanteen vaatimalla tavalla. (Honko 1989) Vaihtoehtolaskelmat ovat uusi aihe myös laskentatoimen tutkimuksessa. Näsin (2011, 99) mukaan "vaihtoehtolaskelmat, joita markkinamallien käyttöönottoa koskeva päätöksenteko edellyttää, ovat saaneet meillä laskentatoimen doktriinissa ja koulutuksessa aivan liian vähäisen huomion."

Rajalan ym. (2008,12) mukaan laskentatoimen nykyiset keinot eivät pysty tuottamaan tarpeeksi oleellista tietoa markkinasuuntautuneiden toimintatapojen kustannuksista. He myös nostavat esille tapauksia, joissa kunnat ovat joutuneet palauttamaan ulkoistetun toiminnan takaisin itselleen, kun ulkoistuksen kustannukset ovat nousseet suunniteltua korkeammiksi. (Rajala ym. 2008, 12) Nämä pieleen menneet ulkoistukset korostavat kustannuslaskennan tärkeyttä ulkoistuspäätöksiä tehdessä (Rajala ym. 2008, 13.) Seuraavaksi perehdytään vaihtoehtolaskelmien laatimiseen ulkoistuksen päätöksentekotilanteessa.

Vaihtoehtolaskelmien laatiminen toimintatapojen vertailutilanteeseen

Vaihtoehtolaskelmien tavoitteena on avustaa yrityksen lyhyen ja pitkän tähtäimen taloudellista suunnittelua, vertailemalla erilaisia tuotannon vaihtoehtoja. (Neilimo & Uusi-Rauva 1999, 37) Sama problematiikka liittyy myös ulkoistukseen liittyvään päätöksentekoon, onhan ulkoistaminen vaihtoehtoinen tapa tuottaa jokin yrityksen toiminto tai toiminnot. Vaihtoehtolaskelmia laadittaessa tulee määrittää laskelmaan sisällytettävät kustannuserät ja niihin vaikuttavat tekijät. Apuna määrittelyssä voidaan käyttää jo aiemmin mainittuja laskentatoimen laajuus-, arvostus-, jakamis- ja mittaamisongelmia. (Neilimo 1981, 11.)

Vaihtoehtolaskelmia laadittaessa tulee muistaa, ettei toimintatapoja kannata arvioida ainoastaan vertailemalla niiden kustannuksia. Vertailussa tulisi ottaa huomioon myös palvelun vaikuttavuus, eli se, kuinka hyvin palvelu saavuttaa sille asetetut tavoitteet. Jos oman ja ulkoistetun tuotannon vaikuttavuudet ovat samalla tasolla, on vaihtoehtolaskelmien osoittama taloudellisuus tärkein kriteeri toimintatavan valinnassa. Mikäli vaikuttavuudet eroavat toisistaan, tulisi vertailussa ottaa huomioon sekä taloudellisuus että vaikuttavuus. (Meklin 2011, 127)

Vaihtoehtolaskelmien kustannuseriä määritettäessä kustannukset kannattaa jakaa olennaisiin ja epäolennaisiin kustannuksiin. Olennaisia kustannuksia ovat tulevaisuudessa syntyvät kustannukset, joihin ulkoistamispäätöksellä on vaikutusta. Muut kustannukset ovat epäolennaisia, eikä näitä huomioida vaihtoehtolaskelmassa. Olennaisiin kustannuksiin kuuluu tärkeänä osana vaihtoehtoiskustannus, joka tulee huomioida laskelmia tehtäessä. Vaihtoehtoiskustannuksella tarkoitetaan menetettyä tuottoa siinä tapauksessa, kun valitaan jokin muu kuin kyseisen tuoton antama vaihtoehto. Vaihtoehtoiskustannusta ei ole olemassa, mikäli yrityksen resursseilla ei ole vaihtoehtoista käyttöä. Muutoin vaihtoehtokustannus tulisi sisällyttää aina mukaan vaihtoehtolaskelmaan. (Vehmanen & Koskinen 1997, 36)

Edellä mainittujen olennaisten ja epäolennaisten kustannusten lisäksi tuotannon eri toimintatapoihin saattaa liittyä myös näkymättömiä kustannuksia. Rajala ym. (2008) käsittelevät näkymättömiä kustannuksia kahdesta näkökulmasta, jotka ovat kilpailuttamiseen liittyvät päätöksentekotilanteet sekä organisaation toimintatapojen tehottomuus. Heidän mukaansa päätöksentekotilanteessa kustannukset tulee hahmottaa tilanteen vaatimalla, relevantilla tavalla. Tämä tarkoittaa sitä, että laskelmissa on tarkasteltava ensinnäkin kustannuksia, jotka otetaan mukaan laskelmiin (näkyvät kustannukset), mutta myös niitä kustannuksia, jotka jäävät havainnoinnin ulkopuolelle (näkymättömät kustannukset). Täten saadaan rakennettua kattava laskelma ja sisällytettyä siihen ne kustannuslajit, jotka ovat relevantteja juuri kyseisessä tilanteessa. Kustannusten relevanttiutta arvioitaessa tulee arvioida, mitkä kustannukset poistuvat ja mitkä kustannukset tulevat tilalle, kun toimintatapa muuttuu. (Rajala ym. 2008, 62-68)

Rajalan ym. (2008, 63) mukaan päätöksentekotilanteessa olisi hyvä saada kaikki relevantit kustannukset näkyviksi. Usein ulkoistamistilanteeseen tehdyissä kustannuslaskelmissa mukaan otetaan sellaisia näkyviä kustannuksia, jotka eivät ole tilanteen kannalta relevantteja. Tämä tapahtuu esimerkiksi silloin, kun oman tuotannon laskelmiin on otettu mukaan kustannuksia, jotka eivät poistu ulkoistettaessa. (Meklin 2011, 132)

Vaihtoehtolaskelmia laadittaessa olennaista on siis määrittää tilanteen kannalta relevantit kustannukset sekä huomioida myös eri toimintatapojen laatuerot. Näin päätöksentekoa varten saadaan laadittua olennaiset kustannukset huomioiva, kattavat laskelma, joka ottaa kustannusten lisäksi kantaa myös toimintatapojen vaikuttavuuteen.

3 TALOUSHALLINTO

3.1 Taloushallinnon määritelmä

Taloushallinto on yksi johtamisen tukitoiminnoista, jonka tarkoituksena on tuottaa taloutta kuvaavia raportteja päätöksenteon tueksi johdon sekä muiden sidosryhmien käyttöön. Taloushallinnon tehtävänä on tämän lisäksi konsultoida johtoa sekä osallistua yrityksen talouden valvontaan ja johtamiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva, 2005, 12-13)

Hookanan, Länsiluodon ja Sirkemaan (2000, 38) mukaan taloushallinnon tehtävänä on tukea yrityksen ydinliiketoimintaa. Taloushallinto ei kuulu yrityksen ydinosaamiseen, eikä sen avulla näin ollen saavuteta kilpailuetua. Taloushallinnon tarkoituksena onkin avustaa yritysjohtoa saavuttamaan menestystä liiketoiminnassa, ja näin ollen taloushallinto on koko yrityksen toiminnan ohjauksen perusta. (Hookana ym. 2000)

Yrityksen taloushallinto voidaan jakaa kolmeen eri osa-alueeseen. Nämä osa-alueet ovat 1) kirjanpito ja tilinpäätös, 2) johdon laskentatoimi ja 3) rahoitus. Osa taloushallinnon tehtävistä on lakisääteisiä, kuten kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinta. Taloushallinnon avulla tuotetaan informaatiota yrityksen sidosryhmille, avustetaan seurantaa, arviointia ja päätöksentekoa yrityksessä sekä tehdään johtopäätöksiä yrityksen vakavaraisuudesta, maksuvalmiudesta, kannattavuudesta, kasvusta ja riskeistä. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen (2004)

Vehmanen ja Koskinen (1998, 28-29) tarjoavat toisen näkökulman taloushallinnon jaotteluun. Heidän mukaansa taloushallinto voidaan jakaa kolmeen eri osaan, jotka muodostavat jatkuvan prosessin. Nämä osat ovat suunnittelu, toimeenpano ja valvonta. Prosessi alkaa suunnittelusta, josta seuraa asian toimeenpano. Toimeenpanoa taas seuraa valvonta, jonka jälkeen suunnittelu ja prosessi alkavat uudestaan. (Vehmanen & Koskinen, 1998, 28-29)

Suunnittelu pitää sisällään seuraavat asiat

- talousarvion laadinta
- taloussuunnitelman laadinta
- maksuvalmiussuunnittelu
- johdon laskentatoimen suunnittelua ja päätöksentekoa avustavat laskelmat
- tilipuitteiden suunnittelu

Toimeenpanoon kuuluvat

- kirjanpito
- myyntireskontra

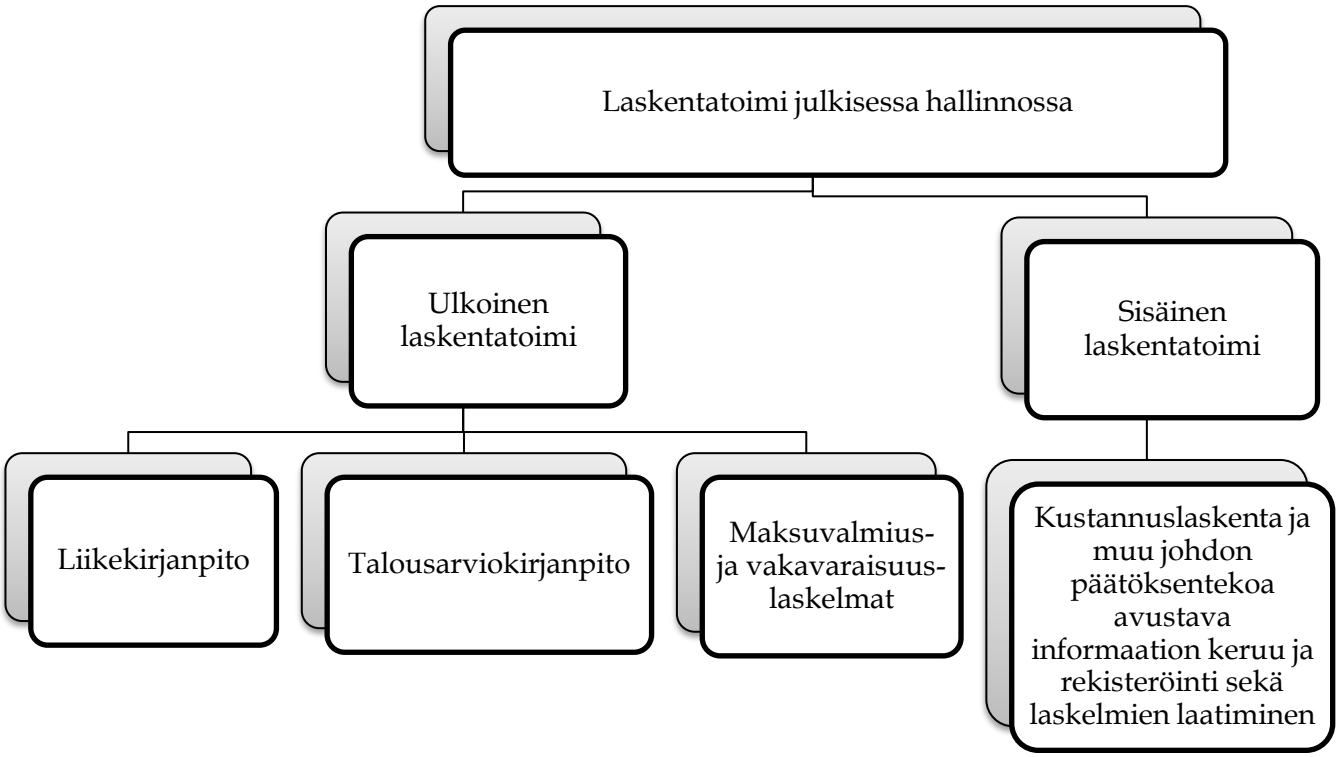
- myyntilaskutus
- ostoreskontra
- maksuliikenne
- perintä
- palkanlaskenta
- tositteiden ym. arkistointi

Valvonta koostuu seuraavista tehtävistä

- laskujen hyväksyminen ja tarkastus
- tilinpäätös ja toimintakertomus
- raportointi
- arviointi
- sisäinen tarkkailu
- tilintarkastus
- johdon laskentatoimen jälkikäteis- ja tarkkailulaskelmat.

3.2 Kunnan taloushallinnon järjestämistavat

Taloushallinnon tehtävä kunnissa, kuten yrityksissäkin, on toimia tukipalveluna kunnan ydintehtävälle, julkisten palvelujen tuottamiselle. Kunnan taloushallinto palvelee johtamista, seurantaa, päätöksentekoa, tiedottamista, arviointia sekä tuloksellisuuden edistämistä. (Näsi, Hokkanen & Latvanen, 2001) Laskentatoimi on yksi taloushallinnon osa-alue, joka jakautuu sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. Kuviossa 4 on kuvattu, kuinka laskentatoimen tehtävät jakautuvat julkisessa hallinnossa (Näsi ym., 2001)



KUVIO 4 Julkisen hallinnon laskentatoimen systematiikka.

Liikekirjanpidon tehtävänä on antaa oikea ja riittävä kuva julkisyhteisön ja sen yksiköiden taloudellisesta tuloksesta ja asemasta. Talousarviokirjanpidon avulla seurataan talousarvion toteutumista. Maksuvalmius- ja vakavaraisuuslaskelmien tehtävänä on huolehtia julkisyhteisön maksuvalmiudesta ja vakavaraisuudesta. Sisäisen laskentatoimen tehtävänä puolestaan on julkisyhteisön, sen toimialan, sektorin tai yksikön johdon päätöksenteon tukeminen ja tehokkuuden edistäminen. (Näsi ym., 2001, 16)

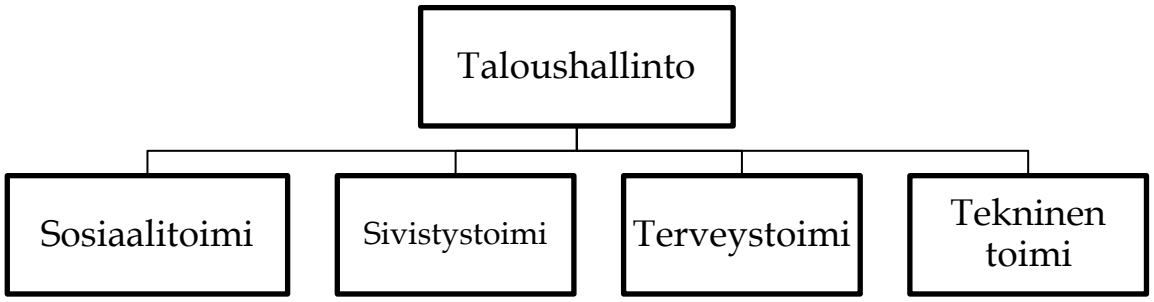
Kunta voi järjestää taloushallinnon joko omana toimintana eli omassa hierarkiassa tai hankkia taloushallinnon markkinoilta, eli ulkoistaa. Liisa Salo (2006) käsittelee Pro gradu tutkielmassaan eri tavat järjestää kunnan taloushallinto. Hänen mukaansa kunnat ovat järjestäneet taloushallinnon perinteisesti kunnan omana toimintana. Taloushallinnon organisoimiseksi kunnan sisällä on kaksi eri tapaa, se voidaan organisoida omaksi yksiköksi tai se voi sisältyä eri hallintokuntien alaisuuteen. (Salo, 2006, 38) Seuraavaksi esitellään eri tavat järjestää kunnan taloushallinto.

3.2.1 Taloushallinto kunnan omana toimintana

Transaktiokustannusteorian mukaan taloushallinto kannattaa toteuttaa organisaation sisällä, mikäli se on kustannustehokkaampaa kuin ulkoistaminen. Lepistön (2005, 10) mukaan taloushallinnon järjestämistä kunnan omana toimintana voidaan perustella ainakin sillä, että silloin taloushallinnon palvelut ovat lähellä ja taloushallintoon liittyvä päätöksenteko tapahtuu kunnassa. Lisäksi henkilöstö

tuntee kunnan ja sen toimintaympäristön, mikäli taloushallinto tuotetaan kunnan sisällä. Toisaalta pienissä kunnissa ongelmaksi voivat muodostua vaaralliset työyhdistelmät sekä liian laajat työnkuvat. Lisäksi pieni toimintavolyymi tarkoittaa suuria yksikkökustannuksia ja resurssien vähäisyys saattaa jarruttaa toiminnan kehitystä. (Lepistö, 2005, 10)

Salon (2006, 39-40) mukaan kunta voi hoitaa taloushallintonsa (mikäli taloushallinto tuotetaan kunnan sisällä) joko keskitetysti tai hajautetusti. Keskitetysti hoidettu taloushallinto tarkoittaa sitä, että kunnassa on olemassa oma taloushallinnon yksikkö. Kuviossa 5 kuvataan keskitetysti hoidettua kunnan taloushallintoa.

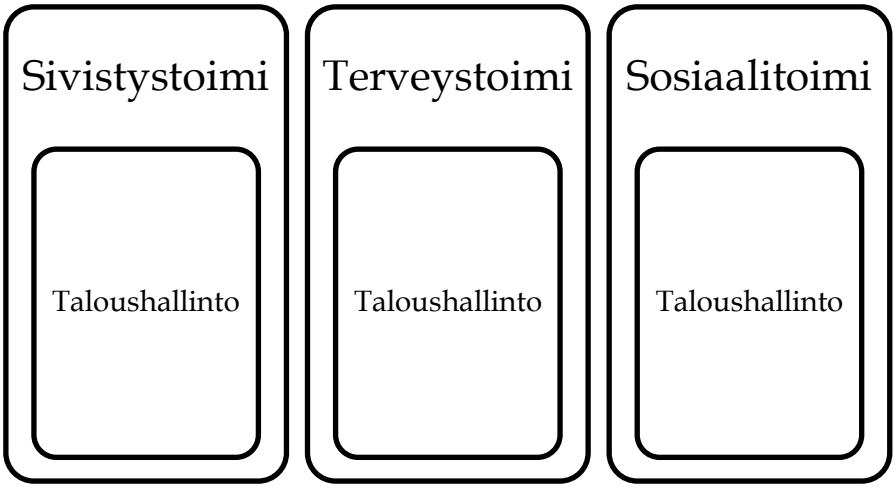


KUVIO 5 Kunnan keskitetty taloushallinto (mukaillen Saloa, 2006,39)

Salon (2006, 39) mukaan keskitetyssäkin kunnallisessa taloushallinnossa joitain tehtäviä jää muille kaupungin toiminnoille, sillä kaikki taloushallinnon tehtävät eivät ole keskitettävissä. Esimerkiksi ostolaskujen tarkastukset ja hyväksymiset tulee aina tehdä siinä kunnan toiminnossa, joka kyseisen palvelun tai tavaran on tilannut. Myös myyntilaskutusten tiedot lähtevä sieltä, missä myynti on tapahtunut, vaikka laskutus hoidettaisiinkin keskitetysti. (Salo, 2006, 39)

Hyvösen, Järvisen, Oulasvirran ja Pellisen (2005, 220) mukaan taloushallinnon keskitetty hoito on yleistä varsinkin pienemmissä kunnissa, mutta se voidaan toteuttaa keskitetysti myös suurissa kunnissa. Salon (2006, 40) mukaan kunta voi saavuttaa yhdistelmäetuja (economies of scope), kun taloushallinnon henkilöstön toimenkuvaan voi kuulua taloushallinnon lisäksi muitakin tehtäviä kunnissa.

Toinen tapa tuottaa taloushallinto kunnan omana toimintana on hajautetusti hoidettu taloushallinto. Se tarkoittaa sitä, että kaupungin eri toiminnot tuottavat taloushallintonsa itse (Hyvönen ym. 2005, 217.) Etuna hajautetussa mallissa on syvä asiantuntemus, kun kukin kunnan toiminto hoitaa taloushallintonsa itse. Hajautetussa mallissa tarvitaan kuitenkin yksikkö, joka kokoaa koko kunnan tiedot yhteen tilinpäätöksiä ja talousarvioita varten. (Salo, 2006, 40)
Kuviossa 6 on kuvattu hajautetusti hoidettua kunnan taloushallintoa.



KUVIO 6 Hajautetusti hoidettu kunnan taloushallinto (mukaillen Saloa, 2006, 40)

3.2.2 Markkinasuuntautuneet toimintatavat järjestää kunnan taloushallinto

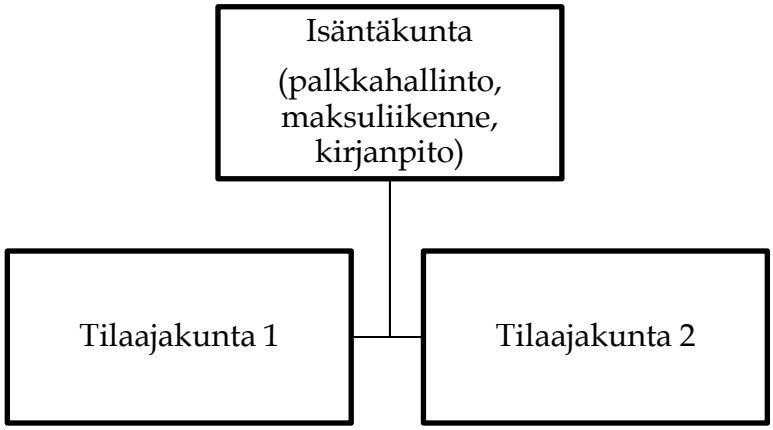
Kunnat tavoittelevat taloushallinnon ulkoistamisella kustannussäästöjä. Tavoitellut kustannussäästöt ovat usein vähintään 20 prosenttia verrattuna kunnan omana toimintana tuotettuun taloushallintoon. Kustannussäästöjen lisäksi kunnat perustelevat taloushallinnon ulkoistamista laadulla, joka saavutetaan, kun taloushallinto tuotetaan suurissa yksiköissä. Lisäksi taloushallinnon tuottaminen suuressa yksikössä takaa ammattitaitoisen henkilökunnan saatavuuden myös tulevaisuudessa. Myös uusien teknologioiden hyväksikäytön katsotaan olevan todennäköisempää, jos taloushallinto tuotetaan suurissa palvelukeskuksissa. (Hyvönen ym. 2005, 221-222)

Salo (2006) käsittelee Pro gradu -tutkielmassaan kaksi eri tapaa hankkia kunnan taloushallinto markkinoilta. Nämä tavat ovat kuntien välinen yhteistyö sekä taloushallinnon ulkoistaminen ulkopuoliselle yhtiölle. Salo (2006, 43-48) jaottelee kuntien välisen yhteistyön kuuteen eri tapaan toteuttaa kunnan taloushallinto. Nämä ovat isäntäkuntamalli, verkostomalli, ohjelmistoyhteistyö, liikelaitos, kuntayhtymä ja kuntien omistama yhtiö. Seuraavaksi esitellään tarkemmin viisi kuntien yhteistyöhön perustuvaa tapaa tuottaa kunnan taloushallinto. Kuntayhtymää ei käsitellä tarkemmin tässä tutkimuksessa.

Isäntäkuntamalli

Harjulan ja Prättälän (2001, 471) mukaan isäntäkuntamallilla tarkoitetaan toimintatapaa, jossa yksi kunta hoitaa erikseen sovitut tehtävät muiden kuntien puolesta. Ostajakunnat maksavat isäntäkunnalle sen tuottamista palveluista. Salon (2006, 43) mukaan isäntäkuntamallissa yleensä suurin kunta tuottaa palveluita muille kunnille. Tässä on riskinä se, että isäntäkunta päättää yksin toimintatavoista ja muiden kuntien mahdollisuudet vaikuttaa toimintaan voivat jäädä vähäisiksi. Isäntäkuntamallin tavoitteena on parantaa kustannustehokkuutta kasvattamalla tuotantoyksikön kokoa. Toinen tavoiteltu hyöty on henkilöstön erikoistuminen. Työnjaon avulla isäntäkunnan taloushallintoa hoitava henkilöstö

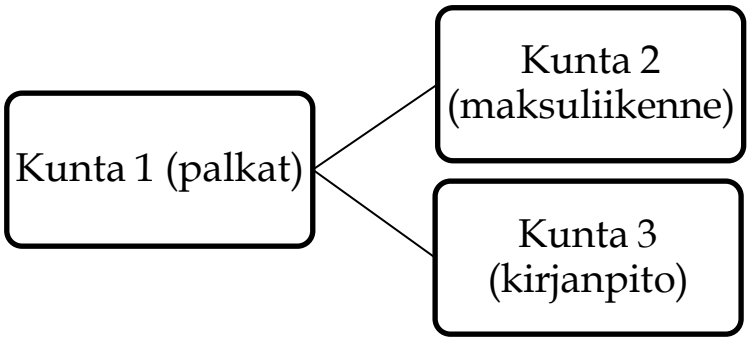
voi erikoistua pidemmälle verrattuna tilanteeseen, jossa taloushallinto tuotettaisiin itsenäisesti pienemmissä kunnissa. (Salo, 2006, 44) Isäntäkuntamalli on kuvattuna kuviossa 7.



KUVIO 7 Isäntäkuntamalli (mukaillen Salo, 2006, 44)

Verkostomalli

Verkostomalli on eräänlainen sovellus isäntäkuntamallista. Se eroaa isäntäkuntamallista siten, että taloushallinnon eri osa-alueet ovat jaettu kuntien kesken. Yksi kunta hoitaa esimerkiksi kirjanpidon ja toinen ostoreskontran. Verkostomallin etuna on toimintojen keskittäminen, henkilöstön keskittyessä tiettyihin tehtäviin osaaminen syvenee. Verkostomallin käyttöönotto ei välttämättä vaadi erillisiä toimitilajärjestelyjä, vaan toiminta voi todennäköisesti jatkua samoissa tiloissa kuin aiemmin. (Salo, 2006, 45) Verkostomallin riskinä puolestaan on mallin mahdollinen sekavuus sekä keskittämisetujen toteutumattomuus (Lepistö, 2003, 8.) Verkostomalli on kuvattu kuviossa 8.



KUVIO 8 Verkostomalli (mukaillen Hyvönen ym., 2005, 220)

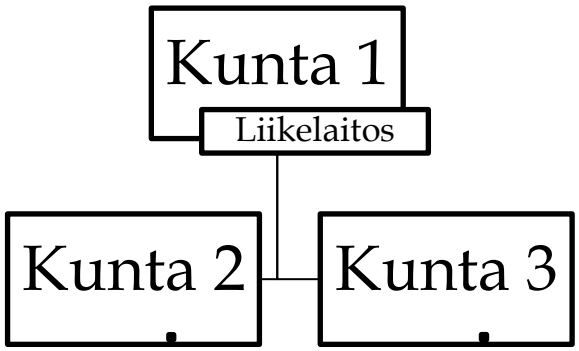
Ohjelmistoyhteistyö

Ohjelmistoyhteistyössä kunnat hankkivat yhteisen taloushallinnon ohjelmiston, joka sijaitsee yhden kunnan palvelimella. Muut yhteistyöhön kuuluvat kunnat käyttävät ohjelmistoa tietoliikenneyhteyksien avulla. Ohjelmistoyhteistyö on hierarkkisen ja markkinasuuntautuneen mallin yhdistelmä. Ohjelmistoyhteistyöllä on mahdollista saavuttaa kustannussäästöjä, sillä hankintahinta jakaantuu useamman kunnan kesken. Ohjelmistoyhteistyö vapauttaa myös resursseja kunnissa, sillä ohjelmistoon liittyvät päivitykset hoidetaan keskitetysti yhdessä kunnassa. (Salo, 2006, 45)

Usein ohjelmistoyhteistyö johtaa lopulta isäntäkuntamalliin, liikelaitosmalliin tai yhtiöittämiseen. (Salo, 2006, 46)

Liikelaitosmalli

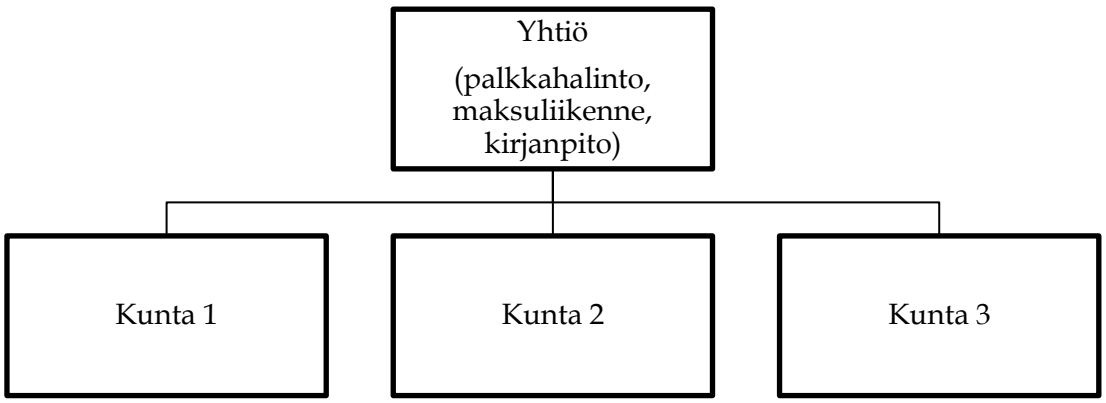
Liikelaitosmalli tarkoittaa sitä, että yksi yhteistyössä mukana olevista kunnista perustaa taloushallintoyksikön, josta tulee liiketoimintaa harjoittava yritys (liikelaitos). Liikelaitokseen saatetaan perustaa myös erillinen johtokunta, mutta tavoitteenasettelu on kunnan valtuuston vastuulla. (Salo, 2006, 46) Lepistön (2005, 9-10) mukaan liikelaitosmallin etuna on se, että hallintorakenne on kevyt sekä se antaa vaikutusmahdollisuuksia myös tilaajakunnille. Liikelaitosmalli on esitetty kuviossa 9.



KUVIO 9 Liikelaitosmalli (mukaillen Salo, 2006, 47)

Kuntien omistama yhtiö

Taloushallinnon tuottamista varten perustettu kuntien omistama yhtiö on yleisin suomalaisten kuntien käyttämä markkinasuuntautunut toimintatapa järjestää taloushallinto. Tällainen yhtiö syntyy, kun kunta tai useammat kunnat merkitsevät yhtiön osakkeita sekä saavat edustajansa yhtiökokouksiin ja mahdollisesti myös yhtiön hallitukseen. (Salo, 2006, 48). Kuntien omistamaa yhtiötä on havainnollistettu kuviossa 10.



KUVIO 10 Kuntien omistama yhtiö (mukaillen Saloa, 2006, 48)

3.3 Kunnan taloushallinnon ulkoistaminen

Kun taloushallinnon ulkoistamista suunnitellaan, on selvitettävä, mitkä taloushallinnon osat voidaan ulkoistaa, ja mitä osia ei voida ulkoistaa. Ulkoistettavien osien rajaus tulee tehdä mahdollisimman kattavasti ja selkeästi. (Horila, 2001, 13) Taloushallinto kuuluu organisaation tukitehtäviin, mutta se tulisi nähdä laajempana kokonaisuutena, johon tukitehtävien lisäksi kuuluu myös organisaation operatiiviseen ja strategiseen johtamiseen liittyviä tehtäviä. Keskushallinnon tukitehtävien alueellistaminen -työryhmäraportit -selvityksessä (2004, 128) mainitaan, että organisaation ydinprosesseihin toiminnallisessa yhteydessä olevia tehtäviä ei voi ulkoistaa. Organisaation ydintoiminnasta riippumattomat prosessit puolestaan voidaan ulkoistaa. Ulkoistamismahdollisuus riippuu täten tehtävän suhteesta organisaation ydintoimintaan.

Lepistön (2003, 12) mukaan kunnat voivat ulkoistaa tukitehtävänsä, jotka ovat toimialariippumattomia. Kunnan ydintoimintaan kiinteästi liittyvät tehtävät tulisi puolestaan toteuttaa kuntien omana toimintana. Horila (2001, 13) mainitsee lisäksi, että Tahto-hankkeen (Tahdolla seudulliseen taloushallintoon: Kokemuksia Hämeenlinnan seudulta) loppuraportin mukaan kuntien tehtäväksi jää aina kaikki poliittinen päätöksenteko sekä poliittista tai muuta harkintaa vaativa valmistelutyö.

Kustannussäästöjen tavoitteleminen on tärkein ulkoistamisen tavoite. Mikäli kunta tuottaa taloushallinnon omana toimintana, on se kunnan tukitehtävä. Taloushallinnon ulkoistamispalveluja tarjoavalle yritykselle taloushallinto puo-

lestaan on ydintehtävä, jonka tulee olla kustannustehokasta voiton maksimoimisen kannalta. Mittakaavaedut ovat yksi keino saavuttaa kustannustehokkuutta. Kun taloushallinnon ulkoistamispalveluja tarjoava yritys hoitaa usean kunnan taloushallintoa, saavuttaa se mittakaavaetuja todennäköisemmin kuin yksi kunta tuottaessaan taloushallinnon itse. Tulee kuitenkin muistaa, että pelkkä yrityksen suuri koko ei automaattisesti takaa kustannustehokkuutta. Tämä johtuu siitä, että yrityksen kokonaiskustannukset ovat monen muuttujan funktio, ja alimpien mahdollisten yksikkökustannusten saavuttamiseksi tulee löytää tasapaino usean eri tekijän kesken. (Honko, 1989, 52-55) Taloushallinnon tehtävien ulkoistamismahdollisuutta selvitettäessä onkin otettava huomioon transaktiokustannusteoriassa mainitut tekijät, kuten transaktion spesifisyys, epävarmuus ja esiintymistiheys (ks. Williamson, 1985, 52-61)

Seuraavaksi esitellään yksityiskohtaisemmin, mitkä kunnan taloushallinnon tehtävät ovat ulkoistettavissa, ja toisaalta myös ne osat, mitkä eivät ole ulkoistettavissa.

3.3.1 Ulkoistettavissa olevat taloushallinnon osa-alueet

Tupa-projektin loppuraportin (Lepistö, 2003, 12-13) mukaan seuraavat kunnan taloushallinnon tehtävät ovat toimialariippumattomia ja täten ulkoistettavissa:

- Ostolaskujen käsittely
- Maksuliikenne
- Myyntireskontra
- Kirjanpito
- Palkanlaskenta
- Perintätoimi

Lisäksi Keskushallinnon tukitehtävien alueellistaminen -työryhmäraportit -julkaisun (2004, 32) mukaan seuraavat taloushallinnon tehtävät ovat ulkoistettavissa:

- Osto- ja matkalaskujen käsittely
- Ostoreskontran hoito ja maksatus
- Myyntireskontra ja perintä
- Laskujen ja kirjanpitoaineiston arkistointi
- Keskuskirjanpitosiirrot ja tilitykset
- Tietojärjestelmien pääkäyttäjätehtävät
- Tilinpäätöslaskelmat ja tase-erittelyt
- Käyttöomaisuuskirjanpito ja poistolaskenta
- Raportointi kirjanpidosta
- Tilipuitteiden ylläpito
- Kustannuslaskenta

3.3.2 Taloushallinnon osa-alueet, joita ei voi ulkoistaa

Keskushallinnon tukitehtävien alueellistaminen -työryhmäraportit -julkaisun (2004, 32) mukaan seuraavia taloushallinnon osia ei voi ulkoistaa:

- Sisäinen tarkastus ja valvonta
- Johdon raportointi
- Toimintakertomusten laadinta
- Kokonaisvastuu ja määräysten anto
- Laskutuspyynnöt
- Laskujen asiatarkastus ja hyväksyntä
- Sisäisten budjettien ja tilipuitteiden vahvistaminen
- Kehys- ja talousarvioehdotusten laadinta
- Taloussuunnittelu

Julkaisussa kuitenkin mainitaan, etteivät edellä mainitut rajanvedot ole ehdottomia, ja niistä voidaan poiketa.

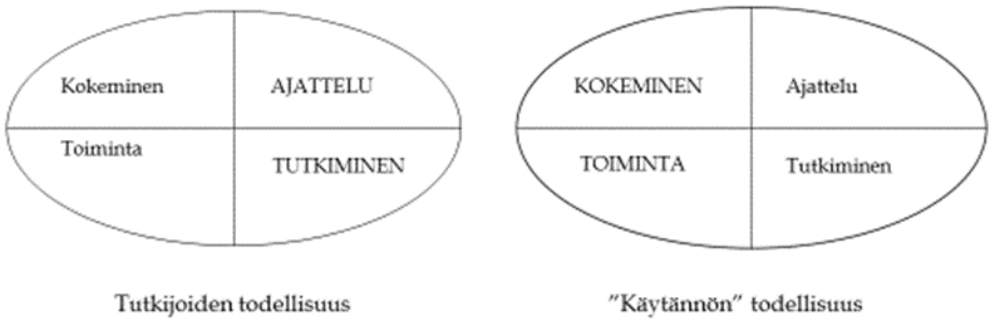
Horilan (2001, 13) mukaan kunnat eivät voi myöskään ulkoistaa talousstrategian valmistelua ja päättämistä, henkilöstöpoliittisen strategian valmistelua ja päättämistä sekä kunnan henkilöstön kehittämiseen liittyviä tehtäviä.

4 TUTKIMUSMENETELMÄ JA -AINEISTO

4.1 Menetelmä

Tämän tutkimuksen tutkimusotteeksi valikoitui kehittämistutkimus. Kehittämistutkimuksen tavoitteena on tuottaa organisaatiolle tai toimijalle erityisesti sopiva ratkaisu, joka voi olla esimerkiksi ongelmanratkaisu, järjestelmä tai johtamistapa. (Tamminen, 1993) Toinen sopiva tutkimusote käytännön ongelman ratkaisemiseen voisi olla konstruktiivinen tutkimus. Konstruktiivisessa tutkimuksessa ongelmaan luodun ratkaisun toimivuus tulisi kuitenkin testata käytännössä, joka tässä pro gradu -tutkielmassa ei ole mahdollista aikatauluseikkojen vuoksi.

Kehittämistutkimuksen lähtökohtana on käytännön ja tieteen välillä oleva todellisuuskuilu (kuvio 11). Se tarkoittaa sitä, että tutkijat ja ”käytännön tekijät” kokevat todellisuuden hyvin eri tavoin. Tutkijoiden todellisuudessa korostuvat tieto, kielellinen viestintä ja pohdiskelu. Käytännön tekijöiden todellisuudessa puolestaan korostuvat tekeminen, toiminta ja kokeminen. (Tamminen, 1993, 152)



KUVIO 11 Todellisuuskuilu (Tamminen, 1993)

Todellisuuskuilu voi muodostua ongelmaksi kahdella tapaa. Ensinnäkin, tutkijat pyrkivät usein antamaan ohjeita käytännön elämän parantamiseksi. Todellisuuskuilusta johtuen ei voida kuitenkaan olla varmoja, ovatko tutkijoiden ohjeet aina käytäntöön soveltuvia. Toiseksi, tutkijoiden ei ole aina helppo päästä tutkimaan tärkeitä ongelmia, sillä ”tutkimuksen kohteena olevat käytännön ihmiset eivät näe mitään syytä siihen, että heidän aikaansa käytettäisiin aivan toisessa ammatissa olevien ihmisten harrastuksiin.” (Tamminen, 1993, 152 – 153)

Tammisen (1993, 152) mukaan tutkijoiden voidaan ajatella olevan tiedon *tuottajia* ja käytännön ihmisten tiedon *kuluttajia* (tai päinvastoin). Mikäli tutkijoiden tehtäväksi nähdään käytännön ihmisiä tutkimalla kerätä, analysoida ja viestiä tietoa, nähdään tutkijat tiedon kuluttajina ja käytännön ihmiset tiedon tuottajina. Tämä ei kuitenkaan liene tutkijoiden mielestä asian todellinen laita. Jos taas ajatellaan, että tieto tuotetaan yliopistoissa ja käytännön ihmiset soveltavat tuotettua tietoa, niin tutkijat nähdään tiedon tuottajina ja käytännön ihmiset tiedon kuluttajina. Ongelmallista tässä näkökulmassa on kuitenkin se, että tieteellinen tutkimus saattaa usein suuntautua käytännön kannalta epäolennaisiin asioihin. Tämä vaara on olemassa etenkin yhteiskuntatieteellisessä tutkimuksessa. (Tamminen, 1993, 153)

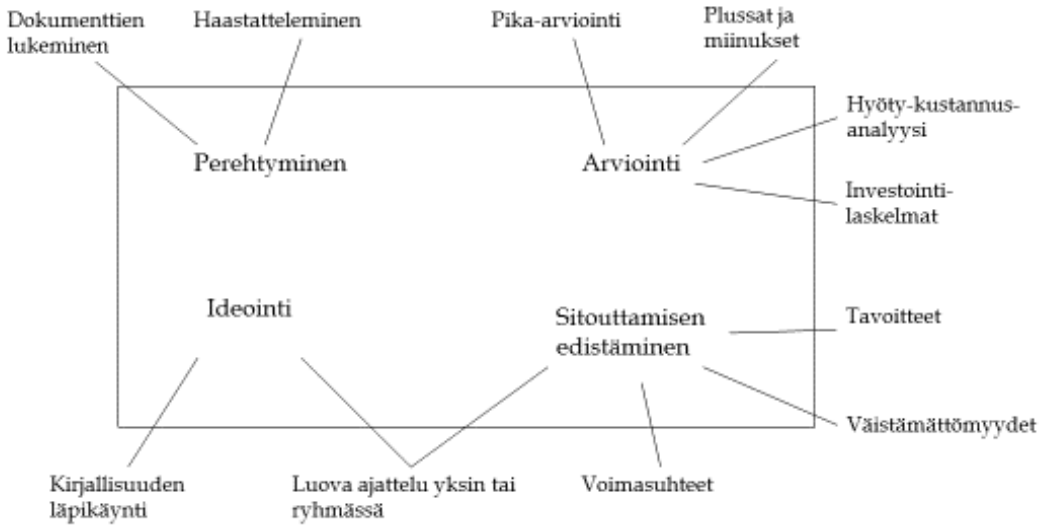
Kehittämistutkimus edellyttää, että tutkimuksessa ovat edustettuina sekä tutkija että toimija. Tutkijan tehtävänä on tuoda hankkeeseen tieteellisiä teorioita ja menetelmiä. Tutkijan tulee siis hallita alansa yleinen teoria ja tilanneteoria. Lisäksi hänen on kyettävä muodostamaan organisaatiokohtainen teoria, joka tarkoittaa sitä, että tutkimuksen tuloksen tulee olla sellainen, että sen näkevät parannukseksi sekä tutkija että toimija. Parannuksen tulee myös toimia käytännössä. (Tamminen, 1993)

Kehittämistutkimuksen tavoitteena on siis yhdistää tieteellisiin teorioihin ja menetelmiin tietty esiymmärrys, ja hermeneuttisen kehän mukaisen oppimisprosessin seurauksena löytää ratkaisu reaalimaailman ongelmaan. Kehittämistutkimuksessa on kysymys oppimisesta, oivaltamisesta, ongelmanratkaisusta, teoretisoinnista ja soveltamisesta. Kehittämistutkimus perustelee ratkaisun erityisen sopivaksi tiettyyn kohteeseen. (Tamminen, 1993)

Kehittämistutkimuksen neljä keskeisintä tehtävää ovat:

1. Perehtyminen tutkimuskohteeseen
2. Luova ajattelu
3. Luovan ajattelun tulosten arviointi
4. Olla estämättä toimijoita sitoutumasta johonkin ratkaisuun (sitouttaminen)

Tutkimuskohteeseen perehtymisellä tarkoitetaan toisaalta fyysisen ja käsitteellisen tuntemuksen hankkimista (fyysiset puitteet, tahtoalue, ympäristö, välinealue). Ja toisaalta tuntemuksen hankkimista eri lähteiden ja menetelmien avulla, kuten tutustumalla kirjallisiin dokumentteihin, haastattelemalla ja havainnoimalla. Edellä mainitut tehtävät tapahtuvat useasti päällekkäin tutkimusprosessin aikana. (Tamminen, 1993) Kuviossa 12 on esitetty kehittämistutkimuksen tehtäväkokonaisuudet.



KUVIO 12 Kehittämistutkimuksen tehtäväkokonaisuudet. (Järvenpää, 2016)

Kehittämistutkimuksen onnistumisen ja validiteetin perustana on se, että luovuus ja kriittisyys ovat tasapainossa keskenään. Luovuuden puute voi johtaa kaavamaiseen ja oppikirjamaiseen ratkaisuun. Jos taas luovuutta on liikaa suhteessa kriittisyyteen, tuloksena voi olla epärealistiset ehdotukset ongelman ratkaisemiseksi. Tutkimuksen onnistuminen näyttäytyy niin, että tutkimuksen kohteena olevan organisaation ongelman voidaan katsoa olevan ratkaistu käytännön tasolla. Validiteetti osoitetaan kuvaamalla tutkimusprosessi yksityiskohtaisesti. (Tamminen, 1993)

4.2 Aineisto

Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu kirjallisesta materiaalista sekä haastatteluista. Tutkimusta varten haastateltiin taloushallintonsa ulkoistaneen kaupungin talousjohtajaa ja taloussuunnittelupäällikköä, jotka ovat olleet keskeisissä rooleissa taloushallinnon ulkoistamisen aikana. Haastattelu toteutettiin yhtenä teemahaastatteluna, jossa arvioitiin nykyistä taloushallinnon ulkoistusta erityisesti palvelun laadun näkökulmasta. Haastattelu toteutettiin kesäkuussa 2016. Haastateltaville annettiin ennen haastattelua haastattelurunko, jonka pohjalta ulkoistusta arvioitiin. Ulkoistusta arvioitiin kolmesta eri näkökulmasta, jotka olivat

laatu, hinta ja ulkoistuksen rajapinnat. Nämä nousivat talousjohtajan ja -suunnittelupäällikön kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta keskeisiksi ulkoistuksen laatuun vaikuttaviksi tekijöiksi.
Haastattelu siis jaettiin kolmeen eri teemaan, jossa haastateltavat saivat vapaasti arvioida kokemaansa palvelun laatua, palvelun hintaa sekä palveluun liittyviä rajapintoja. Laadun osalta arviointi jaettiin tutkijan toimesta kymmeneen alakohtaan. Alakohtien määrittelyssä käytettiin apuna Grönroosin (1990) esittämää jaottelua koettuun palvelun laatuun vaikuttavista tekijöistä.

Teemahaastattelu nauhoitettiin ja haastateltavien vastaukset litteroitiin sanatarkasti. Haastattelijan osuutta ei litteroitu, sillä haastateltavat arvioivat ainoastaan ennalta määriteltyjä teemoja, eikä haastattelija esittänyt lisäkysymyksiä. Litteroitu aineisto luettiin kokonaisuutena ja useaan kertaan, joka varmisti analyysin onnistumisen. (ks. Hirsjärvi & Hurme, 2009, 143)
Yleisimmät teemahaastattelun analysointitavat ovat tyypittely ja teemoittelu. Tyypittelyllä tarkoitetaan aineiston ryhmittelemistä tyypeiksi etsien samankaltaisuuksia. Teemoittelu puolestaan tarkoittaa aineiston jäsentämistä tarkoituksena nostaa esiin tutkimusongelman kannalta keskeisiä teemoja. Teemoittelua suositellaan käytettäväksi ratkaistaessa käytännönläheistä tutkimusongelmaa. (Kajalo 2007) Teemoittelu valittiin haastatteluaineiston analysointitavaksi.
Haastattelujen lisäksi perehdyttiin ulkoistuksesta aiemmin tehtyihin tutkimuksiin sekä kirjallisuuteen. Tämän lisäksi perehdyttiin kaupungilta saatuihin taloushallinnon ulkoistukseen liittyviin dokumentteihin (pöytäkirjat, sopimukset ja esitykset). Dokumenttien ja aiempien tutkimusten pohjalta kaupungille luotiin prosessikuvaus taloushallinnon palauttamisesta kaupungin omaksi toiminnaksi. Lisäksi kirjallisuuden avulla laadittiin vaihtoehtolaskelmat, joiden avulla voitiin vertailla nykyisen ulkoistuksen kustannuksia tilanteeseen, jossa taloushallinto tuotettaisiin kaupungin omana toimintana.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tässä luvussa esitellään tutkimuksen tulokset. Tarkemmin sanottuna, luvussa kuvataan ja arvioidaan tutkimuksen kohdekaupungin taloushallinnon nykytilaa, tehdään vertailulaskelmat ulkoistetun ja omana toimintana tuotetun taloushallinnon kustannusten välillä sekä laaditaan exit-strategia ulkoistetusta taloushallinnosta irtautumista varten.

Taloushallinnon takaisinvedon suunnittelussa käytetään apuna Elliotin (1998) luomaa mallia ulkoistetun toiminnon takaisinvedosta. Mallin kuusi vaihetta ovat seuraavat:

1. Nykyisen ulkoistuksen arviointi
2. Päätös irtisanoa ulkoistus, vähentää ulkoistusta tai päätös toteuttaa takaisinveto
3. Exit-strategian kehittäminen
4. Takaisinvedon toteuttaminen
5. Takaisinvedon loppuun saattaminen
6. Arviointi

Tutkimuksessa toteutetaan siis Elliotin mallin vaiheet yksi ja kolme; nykyisen ulkoistuksen arviointi ja exit-strategian kehittäminen.

Ulkoistusta arvioidaan kolmen ulottuvuuden: laadun, hinnan ja rajapintojen näkökulmista. Tämän jälkeen luodaan laskentamalli, jonka avulla saadaan laskettua kustannukset omana toimintana tuotetulle taloushallinnolle. Täten pystytään vertailemaan nykyisen ulkoistetun taloushallinnon ja omana toimintana tuotetun taloushallinnon kustannuksia. Lopuksi luodaan exit-strategia, joka antaa suuntaviivat taloushallinnon takaisinvedolle, mikäli se päädytään ottamaan takaisin Kaupungin omaksi toiminnaksi.

5.1 Tutkimuksen toteutus

Tutkijan tehtävänä oli vastata tutkimukselle asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Aineisto hankittiin haastattelemalla Kaupungin talousjohtajaa ja taloussuunnittelupäällikköä, perehtymällä Kaupungilta saatuihin materiaaleihin (muun muassa alkuperäiseen ulkoistussopimukseen ja pöytäkirjoihin) sekä aiheen aiempiin tutkimuksiin ja kirjallisuuteen. Kun vastaukset tutkimuskysymyksiin oli saatu, tutkijan tehtävänä oli yhteistyössä Kaupungin talousjohtajan ja taloussuunnittelupäällikön kanssa luoda prosessikuvaus, jota voidaan hyödyntää taloushallinnon takaisinvedon toteuttamisessa ja johtamisessa. Haasteita prosessikuvauksen kehittämiselle toi aiemman tutkimuksen ja esimerkkitapausten vähäinen määrä.

5.2 Taustatietoa

Tutkimuksen kohdekaupunki solmi Palveluntuottajan kanssa vuonna 2011 viisivuotisen palvelusopimuksen kaupungin talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen ulkoistamisesta. Ulkoistamisella tavoiteltiin kustannussäästöjä sekä strategisia etuja: ”Osallistumalla valtakunnallisten palvelukeskuksien perustamiseen jo alkuvaiheessa on parempi mahdollisuus vaikuttaa valtakunnallisten toimipisteiden sijaintiin ja palveluiden kehittämiseen liittyviin asioihin” (Kaupunginhallituksen pöytäkirja, 2011, 3). Lisäksi palvelukeskuksen perustamisen arvioitiin lisäävän mahdollisuuksia tuottaa ja tarjota yhdessä palveluita kaupunkikonsernin yhtiöille, kun valtakunnallisesta Palveluntarjoajasta saataisiin tukea palveluiden järjestämiseen ja kehittämiseen. (Kaupunginhallituksen pöytäkirja, 2011). Palveluntuottajan palvelusopimuksen mukaan tavoitteena oli saavuttaa aito kumppanuus Kaupungin kanssa, joka onnistuessaan näkyy ”laajempina palveluina, parempana ammattitaitona, toimitusvarmuutena ja alenevina yksikkökustannuksina.” (Taloushallinnon ulkoistuksen palvelusopimus, 2011, 1)

Sopimuksen seurauksena Kaupunkiin perustettiin 1.1.2012 talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskustoimipiste, jonne siirrettiin liikkeenluovutuksella Kaupungin talouspalvelukeskuksen henkilöstö. Palvelukeskuksessa tuotetaan Kaupungin talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut. Määräaikaisuus päättyy 31.12.2016, jonka jälkeen sopimus jatkuu toistaiseksi voimassaolevana.

Kaupungin toimintaympäristössä on kuitenkin tapahtunut muutoksia, jotka johtavat taloushallinnon palveluvolyymien voimakkaaseen laskuun. Kaupungin toimialueelle perustettiin alkuvuodesta 2016 sosiaali- ja terveysalueen kuntayhtymä, jolle Kaupunki siirtää vuoden 2016 loppuun mennessä sosiaali- ja terveystoimensa kokonaisuudessaan. Sosiaali- ja terveystoimen siirto tulee leikkaamaan Kaupungin tieto- ja taloushallinnon palveluja noin 40 %. Taloushallinnon osalta palveluvolyymit muuttuvat seuraavasti: palkkahallinto -42 %, kirjanpito- ja maksuliikenne -74%, myyntilaskut -57% ja ostolaskut -28%. Palveluvolyymien laskun myötä talous- ja henkilöstöhallinnon palveluiden järjestämistä muilla tavoin on alettu Kaupungin toimesta selvittämään. Yksi vaihtoehto on tuottaa taloushallinto Kaupungin omana toimintana, kuten toimittiin ennen ulkoistamista. Tässä tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, mitä kaikkea takaisinvetoprosessissa tulee ottaa huomioon, mikäli taloushallinto palautetaan takaisin Kaupungille. Tutkimus keskittyy taloushallinnon takaisinvetoon liittyviin kysymyksiin, henkilöstöhallintoon liittyvät kysymykset on rajattu pois tutkimuksesta.

5.3 Nykytilanne

5.3.1 Taloushallinnon vastuiden jakautuminen

Palveluntuottajan tarjoamat taloushallinnon palvelut jakautuvat peruspalveluihin, lisäpalveluihin sekä strategisen taloushallinnon lisä- ja tukipalveluihin. Palveluntuottaja tuottaa Kaupungille taloushallinnon perus- ja lisäpalveluita, jotka on esitetty alla olevassa taulukossa (taulukko 2).

TAULUKKO 2 Palveluntuottajan palvelusalkku

Peruspalvelut	Lisäpalvelut
•Ostolaskut ja -reskontra •Myyntilaskut ja -reskontra •Maksuliikenne •Kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat •Käyttöomaisuuskirjanpito •Standardoitu talousraportointi	•Konsernitilinpäätökset •Kassanhalinta ja rahoituspalvelut

Taloushallinnon osalta Palveluntuottajan tehtävänä on siis hoitaa Kaupungin ulkoista laskentaa.

> *Enemmän se menee siihen, että ulkoisen laskennan palvelut on Palveluntuottajalla. Liittyy kirjanpitoon, ostoprosessiin, myyntiprosessiin, käyttöomaisuusprosessiin, tilinpäätösprosessiin, tekniseen raportointiin tuloksesta sekä omaisuus- ja velkaeristä, eli taseesta. Nimenomaan tekninen raportointi on Palveluntuottajalla. Sitten jos mennään sisäisen laskennan puolelle, se kokonaisuus ja kaikki analyysit ovat kaupungin tehtäviä. Palveluntuottaja on tilitoimisto firmalle nimeltä Kaupunki. (Kaupungin taloussuunnittelupäällikkö, 23.6.2016)*

Järjestely kuitenkin poikkeaa normaalista tilitoimistoyhteistyöstä, sillä laskujen tiliöinti on Kaupungin vastuulla. Tämä johtuu talousarvion velvoittavuussäädöksistä ja -suosituksista, sillä julkisella sektorilla hyväksymismenettely tulee olla asiakkaan puolella. (haastattelu, Kaupungin taloussuunnittelupäällikkö, 23.6.2016) Tästä johtuen Kaupungilla täytyy olla kirjanpidon osaamista oman organisaation sisällä, vaikka taloushallinto onkin ulkoistettu.

Ulkoisen laskennan lisäksi Kaupungilla on mahdollisuus ostaa Palveluntuottajalta koulutus- ja neuvontapalveluita. Palveluntuottaja järjestää koulutuksia esimerkiksi kirjanpidon muutoksista, joihin Kaupungin henkilökunnalla on mahdollisuus osallistua erilliskorvausta vastaan. Taloushallinnon neuvontapalveluita Palveluntuottaja tarjoaa esimerkiksi organisaatiomuutosten tilanteessa. (Kaupungin talousjohtaja, haastattelu, 23.6.2016)

Kaupungin taloushallinto jakautuu siis siten, että sisäinen laskenta tuotetaan kaupungin omana toimintana, ja ulkoisen laskennan hoitaa Palveluntuottaja. Ulkoisen laskennan lisäksi Palveluntuottaja tarjoaa tarvittaessa taloushallinnon konsultointi- ja neuvontapalveluita.

5.3.2 Nykyisen ulkoistuksen arviointi

Elliotin (1998) esittämän ulkoistetun toiminnon takaisinvetoprosessin ensimmäinen vaihe on ulkoistuksen arviointi. Tämä vaihe toteutettiin myös ensimmäisenä tässä tutkimuksessa. Kaupungin taloushallinnon ulkoistuksen tilaa arvioitiin laadun, hinnan ja ulkoistuksen rajapintojen näkökulmista. Nämä nousivat nykytilan arvioinnin kannalta keskeisiksi näkökulmiksi Kaupungin talousjohtajan ja -suunnittelupäällikön kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta. Aineisto hankittiin talousjohtajalle ja -suunnittelupäällikölle toteutetun teemahaastattelun avulla. Seuraavaksi esitellään haastattelussa esille nousseet asiat.

Laatu

Haastattelujen perusteella Palveluntuottajan tarjoaman taloushallinnon peruspalvelut ovat hyvällä tasolla, mutta erityiskysymysten kohdalla esiintyy haasteita. Tämä kävi erityisesti ilmi palvelun turvallisuutta arvioitaessa. Ulkoistetun taloushallinnon perusprosessit koettiin uskottaviksi ja turvallisiksi, mutta uusien asioiden kohdalla esiintyy haastateltujen mukaan epävarmuutta. Epävarmuus näyttäytyy siten, että Kaupungin puolella koetaan epätietoisuutta siitä, missä vaiheessa asioiden hoito Palveluntuottajan puolella on. Myös muutoksiin koettiin liittyvän epävarmuutta. Koettu epävarmuuden tunne vaikutti negatiivisesti palvelua kohtaan koettuun turvallisuuden tunteeseen.

> *Kun perusprosesseja hoidetaan, se on uskottavaa ja turvallista. Mutta kun mennään uusiin juttuihin, on epävarmaa, onko asia kunnossa, milloin tämä asia hoituu vai hoituuko ollenkaan. Muutokset on ongelmia. Peruspalvelut hoituu, mutta kaikki muu on kiven takana ja epävarmuutta liittyy kaikkeen muuhun, taikka on semmoinen tuntuma. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)*

Haastattelujen perusteella haasteet palvelun laadussa johtuvat suurimmaksi osin ongelmista asiakkaan ymmärtämisessä ja tuntemisessa, joka oli myös yksi haastattelussa arvioitu palvelun laadun osa-alue. Palveluntuottajan tuntemuksen Kaupungin prosesseihin arvioitiin heikentyneen viisivuotisen ulkoistuksen aikana. Samalla tavalla myös Kaupungin tuntemuksen Palveluntuottajan prosesseja kohtaan koettiin heikentyneen. Tämä näyttäytyy vuorovaikutuksen heikkenemisenä ja vaikeutumisena Kaupungin ja Palveluntuottajan välillä.

> *Asiakkaan ymmärtäminen ja tunteminen. Tää on varmaan se merkittävin kohta, missä nää ongelmat kiteytyy. Taikka tää suurin ongelma on vuorovaikutus ja vuorovaikutuksen heikkeneminen sen takia, että palveluntuottajan ymmärrys asiakkaan toimintaan heikkenee. Ja toisaalta asiakkaan tuntemus palveluntuottajan prosesseihin heikkenee, ja tätä kautta vuorovaikutus muuttuu vaikeemmaks. Tää varmaan on se pääjuttu, minkä takia tämä ulkoistus tuntuu hankalalta,*

ja mistä johtuu moni muukin näistä laadullisista ongelmista, mitä ollaan jo käyty läpi. Tän ympärillä tää asia ehkä eniten pyörii monessa ulottuvuudessa. Se on heikkous sekä palveluntuottajan että asiakkaan näkökulmasta, sekä selkeä uhka tämän toiminnan jatkuvuuden kannalta. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Ongelmat asiakkaan ymmärtämisessä ja tuntemisessa nousivat esille myös viestintää sekä palveluntuottajan pätevyyttä arvioitaessa. Haastateltujen mukaan Palveluntuottajan koetaan viestivän oman prosessin näkökulmasta, joka on monesti Kaupungin edustajille vieras. Ja toisaalta myös Kaupunki viestii oman prosessin näkökulmasta, joka on Palveluntuottajalle vieras. Viestinnälliset haasteet näyttäytyvät haastateltujen mukaan niin, että asioita joudutaan usein käymään monta kertaa perusteellisesti läpi, etsien vastauksia kysymyksiin, mitä jokin asia tarkoittaa Kaupungin ja mitä Palveluntuottajan puolella?

Viestinnän osalta koettiin myös haasteelliseksi se, ettei Kaupungin toimintojen ja Palveluntuottajan välillä käytännössä ole päivittäistä viestintää ollenkaan. Viestintä Kaupungin toimintojen ja Palveluntuottajan välillä tapahtuu help desk -palvelun kautta, mikä aiheuttaa viiveitä vastausten saamisessa. Kaupungin talouspalveluilla ja Palveluntuottajalla on kuitenkin käytössä suorat viestintäyhteydet, mikä koettiin positiivisena asiana.

Palveluntuottajan pätevyyttä arvioitaessa nousi esille se, että Palveluntuottajan pätevyyden koettiin ajoittain kohdistuvan Kaupungin kannalta epäolennaisiin asioihin. Tämän syyksi arvioitiin ulkoistuksen aikana heikentynyt tuntemus Kaupungin prosesseja kohtaan. Tuntemuksen heikkenemisen yhtenä syynä arvioitiin olevan se, että osa Palveluntuottajan henkilöstöstä ei ole koskaan työskennellyt kunnalla, mikä aiheuttaa haasteita Kaupungin kirjanpidon ymmärtämisessä. Myös Kaupungin huonon ymmärryksen Palveluntuottajan prosesseja kohtaan koettiin vaikuttavan palvelun pätevyyteen negatiivisesti.

Tuntuma kaupungin prosesseihin on hävinnyt koko ajan tässä viiden vuoden aikana. Kun tuntuma kaupungin toimintaan häviää, alkaa tulla viestinnällistä ongelmaa tai vuorovaikutusongelmaa siitä, että tilitoimisto ei tiedä mitä kaupungissa tehdään, ja toisaalta kaupungissa ei tiedetä, miten tilitoimiston prosessi kulkee. Pätevyys kohdistuu Palveluntuottajalla toiseen asiaan, mitä kaupungin osaaminen on. Tässä ei ehkä se rajapinta kohtaa. Palveluntuottaja keskittyy toiseen asiaan, kun mitä kaupunki näkee ehkä tarpeelliseksi tai mikä kaupungin näkökulmasta ois tarpeellinen… Palveluntuottajalle tulee henkilöitä töihin, jotka ei oo ollu kunnalla päivääkään, niin on kovin vaikee tavallaan nähdä mitä tapahtuu, ja tavallaan olla ymmärrystä siitä, mitä ollaan kirjaamassa. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Myös Palveluntuottajan reagointialttiudessa koettiin olevan parantamisen varaa. Negatiiviset kokemukset reagointialttiudesta liittyivät viestintään liittyviin haasteisiin. Kun Kaupungin ja Palveluntuottajan viestintä tapahtuu help deskin kautta, voi vastausten saaminen joskus kestää toivottua pidempään. Kun taloushallinto oli Kaupungin omana toimintana, oli viestintä Kaupungin toimintojen ja taloushallinnon työntekijöiden välillä huomattavasti sujuvampaa.

Jos tavallaan on yksittäinen asia tai haluat kirjausohjeita, pitää soittaa help deskiin, ja saattaa kestää tunteja tai vuorokausia ennenku saa avun asiaan. Ja on epäselvyyttä siitä, missä vaiheessa sun asiankäsittely on. Jos olisi kyse kriittisestä palvelusta, tulisi kallista työskentelyä kaupungille,

prosessi pysähtyisi pitkäksi aikaa. Ennen kun oli omana toimintana, vastauksen sai naapurihuoneesta tunnin sisällä aika sataprosenttisella varmuudella, oli kuinka vaikea asia tahansa… Mun mielestä reagointialttius on selkeä heikkous tässä palvelussa. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Myös saavutettavuus linkittyy edellä mainittuun reagointialttiuteen. Saavutettavuudessa tapahtui selkeä muutos vuonna 2014, kun Palveluntuottaja otti käyttöön help desk -palvelumallin. Help deskin käyttöönoton jälkeen ainoastaan Kaupungin talouspalveluiden henkilökunta voi olla suoraan yhteydessä Palveluntuottajan nimettyihin henkilöihin. Muutoin kaikki asiointi Kaupungin eri toimintojen ja taloushallinnon palveluntuottajan välillä tapahtuu help deskin kautta, ja tämä koettiin haasteelliseksi. Help deskin käyttöönoton jälkeen avun saamisen esimerkiksi kirjaamiseen liittyviin kysymyksiin koettiin hidastuneen. Vuorovaikutus ei ole enää jatkuvaa Kaupungin ja Palveluntuottajan välillä, ja sen koettiin heikentäneen saavutettavuutta.

Saavutettavuus on muuttunut help desk -palvelun myötä, joka tapahtu noin pari vuotta sitten. Nyt jos tarvitaan kaupungin näkökulmasta apua, niin polku on pitkä siihen, että saadaan apu konkreettisesti. Meillä ei ole enää nimettyjä henkilöitä toimintojen osalta. Jos meillä ois omana toimintana, ois tiedossa kuka hoitaa ja vastaa mistäkin asiasta. Voisi suoraan kysyä ja vuorovaikutus olisi jatkuvaa. Nyt help deskin kautta saavutettavuus on hidasta ja viestintä hankalaa, kun ei ole jatkuvaa vuorovaikutusyhteyttä. Joutuu selittämään asian niin monta kertaa perusteellisesti, että on ehkä helpompi selvittää asia itse. Kyllä tämä on selkeä heikkous siihen nähden, jos olisi omana toimintana. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Siinä tullaan siihen, mikä on Palveluntuottajan tavoitetila ja mikä asiakkaan tavoitetila. Palveluntuottajan tavoitetila on luoda yksi tapa toimia ja se ei aina kohtaa, tässä tapauksessa Kaupungin kanssa. Toki taloushallinnon palvelupäällikön ja pääkirjanpitäjän kanssa pidetään kuukausittain palavereja. Mutta talouspalveluiden ulkopuolella väylä ei oo käytettävissä. Suorat yhteydenotot on kiellettyjä. Asiointi pitää tapahtua help deskin, eli käytännössä puhelinpalvelun tai netissä olevan palvelupyyntökanavan kautta. (Kaupungin taloussuunnittelupäällikkö, 23.6.2016)

Haastattelujen perusteella siis palvelussa koetut ongelmat johtuvat enimmäkseen viestinnällisistä ongelmista sekä ulkoistuksen aikana heikentyneestä molemminpuolisesta ymmärryksestä ja tuntemisesta. Viestinnällisiä ongelmia on alettu korjaamaan esimerkiksi avaamalla suora keskusteluyhteys Kaupungin talouspalvelujen ja Palveluntuottajan välille. Taulukossa 3 on esitetty yhteenveto ulkoistetun taloushallinnon laadun arvioinnissa esille nousseista asioista.

TAULUKKO 3 Yhteenveto Ulkoistetun taloushallinnon laadun arvioinnista

Luotettavuus	+ Ajankohtainen tieto kirjanpitolain muutoksista - Ei aina varmuutta, onko asia hoidossa
Reagointialttius	- Palvelun saanti on ajoittain hidasta - Aiheuttaa prosessien seisontaa ja kustannuksia
Pätevyys	+ Tilitoimistoprosessin tuntemus - Molemminpuolinen ymmärrys
Saavutettavuus	- Ei suoria yhteyksiä kaupungin toimintojen ja palveluntuottajan henkilöiden välillä - Help deskin kautta avun saaminen ajoittain hidasta
Kohteliaisuus	+ Palvelu on asiallista
Viestintä	- Päivittäistä viestintää ei käytännössä ole - Molemminpuolinen ymmärtäminen: sekä kaupunki että palveluntuottaja viestivät omien prosessien näkökulmista
Uskottavuus	+ Menossa parempaan suuntaan: palvelun kehittämissuunnitelma laadittu ja suora viestintäyhteys avattu kaupungin talousosaston sekä palveluntuottajan pääkirjanpitäjän ja palvelupäällikön välille - Palvelu ei ole aina tasalaatuista
Turvallisuus	+ Perusprosessien hoito turvallista ja uskottavaa - Uusien asioiden kohdalla ajoittain epävarmuutta
Asiakkaan ymmärtäminen ja tunteminen	- Molemminpuolinen tunteminen heikentynyt ulkoistuksen aikana, mikä aiheuttaa suurimman osan palvelun laadullisista ongelmista
Fyysinen ympäristö	- Fyysinen etäisyys heikentää vuorovaikutusta sekä asiakkaan ymmärtämistä ja tuntemista

Hinta

Ulkoistuksen hintaa arvioitaessa haastatellut kokivat ongelmalliseksi sen, että hinta ei ole kaikilta osin läpinäkyvä ja selkeä. Tämän lisäksi ulkoistukselle asetetut tehostamisodotukset eivät ole kaikilta osin toteutuneet. Mikäli palvelun hinta on joltain osa-alueelta laskenut, tämä on kuitenkin näyttäytynyt niin, että osa työtehtävistä ja vastuista on ulkoistuksen aikana siirtynyt takaisin Kaupungille. Tämä on johtanut siihen, että Kaupunki on joutunut maksamaan vähentyneestä palvelusta saman verran kuin aiemmin. Hinnan ja palvelun laajuuden ei koettu siis täysin vastaavan toisiaan.

> *Kunnallisessa palveluntuotannossa hinnan läpinäkyvyys olisi tärkeätä. Näyttäytyy kuitenkin niin, että palveluntuottajalla on halukkuutta pitää tuotantohintoja omana tietonaan. Neuvotteluissa on pitänyt laskea omat hinnat auki ja vaatimalla vaatia, että hinnat avataan vertailukelpoisiksi. Kun hintatiedosta tehdään näkymätön ja kun siihen ei pääse käsiksi, aiheuttaa epäuskottavuutta ja ehkä turvallisuuden tunteen heikkenemistä palveluun ja näkemykseen siitä, miten asiat etenee pitemmällä jänteellä. Tehostamisodotukset eivät ole kaikilta osin toteutuneet. Tai*

vaikka hinta olisi alentunut jossain määrin, näyttäytyy kuitenkin niin, että työtehtäviä ja vastuuta on siirtynyt viiden vuoden aikana enemmän kaupungille. Maksetaan vähemmästä palvelusta, vähemmästä vastuusta suurin piirtein saman verran kuin aluksi, vaikka vastuut ja prosessit on muuttunut palveluntuottajan toiminnassa. Ja tämä näyttäytyy varmasti niin, että palveluntuottajan tuloksellisuus paranee, mutta kaupunki ei tule tästä toiminnasta taloudellista hyötyä saamaan. Hinta ja palvelun laajuus pitäisi olla käsi kädessä ja olla läpinäkyvää se asia hinnan ja palvelun laadun osalta. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Palveluntuottajan palvelunjärjestämistavan koettiin myös olevan haasteellinen hinnan muodostumisen kannalta. Palveluntuottajalla on toimipiste jokaisen kunnan alueella, joille palvelua tuotetaan. Tämä nostaa palveluntuottajan kiinteitä kustannuksia, joka näkyy kunnalta perittävässä hinnassa. Mikäli Palveluntuottajalla olisi yksi suuri toimipiste, jossa taloushallinto tuotettaisiin kaikille asiakkaille, voisi toiminta olla kustannustehokkaampaa. Ulkoistuksella tavoitellut kustannussäästöt eivät ole kaikilta osin toteutuneet.

Palveluntuottajan tahtotila on tuottaa monistettavaa palvelua. Kaikille kunnille täsmälleen samanlaista, jolloin se on heille kustannustehokasta. Silloin väkisinkin lisäarvopalvelu, mikä Kaupungille on tuotettu, saattaa tippua poikkee. Siitäkin tulee tavallaan se, että saadaanko rahoille vastinetta, niin ehkä ei. Sit toisinpäin, mikä on tehostamismahdollisuus? Kun kunta tulee asiakkaaksi, Palveluntuottaja ottaa kunnan järjestelmän käyttöön ja kunnan ulkoisen laskennan henkilöstö siirretään Palveluntuottajan palvelukseen ja perustetaan toimipiste, jos mahdollista, asiakkaan luokse. Toimipisteitä on toistakymmentä ympäri Suomea, erilaisia järjestelmiä ja kiinteät kustannukset on olemassa ennen kuin tehdään jotain todella radikaalia. Mistä siis saataisiin sitä eurohyötyä asiakkaalle? Jos ois yksi "tehdas", missä tuotetaan bulkkipalvelua, niin se olisi kustannustehokkaampaa. (Kaupungin taloussuunnittelupäällikkö, 23.6.2016)

Rajapinnat

Haastatteluissa nousi esille kolme Kaupungin ja Palveluntuottajan välillä olevaa rajapintaa: prosesseihin liittyvät rajapinnat, henkilöiden vuorovaikutukseen liittyvät rajapinnat sekä järjestelmiin ja järjestelmien käyttöön liittyvät rajapinnat.

Prosessien rajapinnalla tarkoitetaan tässä tapauksessa taloushallinnon tehtävien vastuunjakoa kaupungin ja palveluntuottajan välillä. Perusprosessien osalta vastuunjako koettiin selkeäksi ja toimivaksi, mutta erityiskysymysten osalta vastuunjaon koettiin olevan epäselvä. Esimerkiksi yksittäisiä kirjauksia koskevissa kysymyksissä esiintyy ajoittain epäselvyyttä siitä, onko asiantuntemus kirjauksen tekemiseen oltava kaupungilla vai palveluntuottajalla.

Vuorovaikutuksen rajapinnan nähtiin muodostuvan kaupungin henkilöstön ja palveluntuottajan henkilöstön välisessä vuorovaikutuksessa. Vuorovaikutuksen koettiin heikentyneen ulkoistuksen edetessä. Tämä näkyi etenkin help deskin käyttöönoton jälkeen, joka näyttäytyy kaupungille viivästyneenä palveluna sekä ajoittaisena epäselvyytenä siitä, missä vaiheessa asioiden hoito missäkin vaiheessa on. Myös henkilöstön vaihtuvuuden (kaupungissa ja palveluntuottajalla) koettiin vaikuttavan vuorovaikutukseen negatiivisesti.

Mitä enemmän henkilöt vaihtuvat molemmilla puolilla, yhteinen kieli ja vuorovaikutus heikkenee, jota kautta vuorovaikutusongelmat lisääntyy ja sitä kautta muodostuu laadullisia ongelmia. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Järjestelmien rajapinnalla tarkoitettiin kysymyksiä järjestelmien omistajuudesta sekä siitä, kenellä on oikeus tehdä muutoksia järjestelmiin, ja minkälaisissa tapauksissa muutoksia saa tehdä. Käytössä oleva monituotantoympäristö koettiin haasteelliseksi järjestelmiin tehtävien muutosten kannalta. Ohjelmistotoimittaja omistaa Kaupungilla käytössä olevan järjestelmän. Palveluntuottaja puolestaan toimii järjestelmän käyttäjänä, ja Kaupunki on Palveluntuottajan asiakas. Kaupunki käyttää järjestelmää taloushallinnon raportointi- ja työvälineenä.

Tämä järjestely aiheuttaa epäselvyyksiä sellaisissa tilanteissa, joissa Kaupunki haluaa tehdä muutoksia järjestelmään. Epäselvyyttä on siitä, kuka voi toimia toteutettavan muutoksen päätöksentekijänä, kuka osaa toteuttaa muutoksen ja kuka muutoksen maksaa? Tämä johtaa haastateltujen mukaan helposti tilanteeseen, jossa ei tiedetä, meneekö haluttu järjestelmämuutos läpi vai ei.

> *Eri osapuolet seikkailee keskenään ja pallottelevat vastuuta. Pallotellaan maksajaa ja niin edespäin. Tää on monipalveluympäristössä, mikä Kaupungilla tämä järjestelmä on, niin selvästi ongelma. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)*

Myös järjestelmän käyttäjien eroavaisuus koettiin haasteelliseksi. Järjestelmää käyttävät kunnat ja osakeyhtiöt, joiden tuloslaskelmakaavat eroavat toisistaan. Tämä aiheuttaa ajoittain haasteita järjestelmän käyttäjille.

> *Silloin kun järjestelmää käyttää erilaiset yhtiöt, tuloslaskelmakaava kunnalla, osakeyhtiöllä ja liikelaitoksella on erilainen. Niin onhan siinä paljon muuttujia, että saadaan toimimaan. (Kaupungin taloussuunnittelupäällikkö, 23.6.2016)*

Toisaalta monitoimintaympäristön nähtiin sisältävän myös mahdollisuuksia esimerkiksi konsernitilinpäätöksen osalta.

> *Toisaalta sisältyy paljon mahdollisuuksia tähän monitoimintaympäristöön. Jos kaikki toimii hyvin, niin konsernitilinpäätös pitäisi syntyä automaattisesti. Tän tyyppisiä hyötyjä on saatavilla, mutta miten asioiden laita sitten todellisuudessa on? (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)*

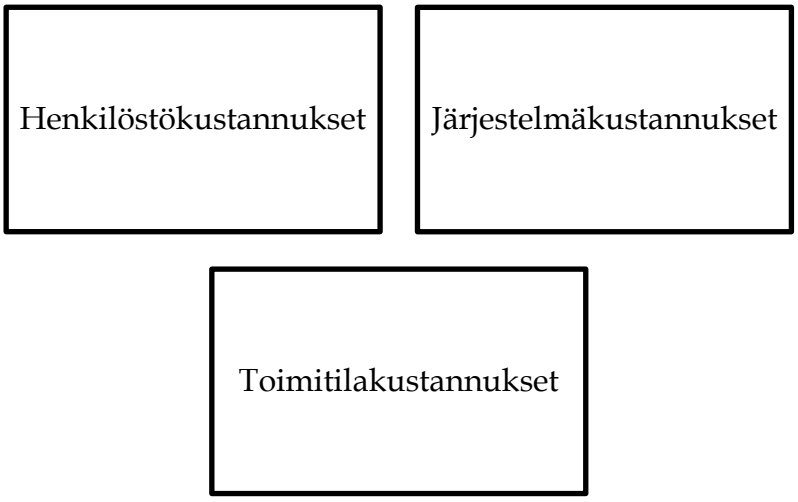
5.4 Kustannusten vertailu

Lähtökohtana omana toimintana tuotetun ja ulkoistetun taloushallinnon kustannusten vertailussa käytettiin vaihtoehtolaskennan (differential accounting) oletuksia. Neilimo & Uusi-Rauvan (1997, 37) mukaan vaihtoehtolaskelmien tehtävänä on vertailla erilaisia tuotannon vaihtoehtoja. Tässä tutkimuksessa tuotannon vaihtoehdot ovat ulkoistetun taloushallinnon jatkaminen tai taloushallinnon tuottaminen Kaupungin omana toimintana.

Vaihtoehtolaskelmien tekeminen alkaa määrittämällä laskelmaan sisällytettävät kustannuserät ja näihin vaikuttavat tekijät (kts. Neilimo, 1981, 11.) Taloushallinnon kustannukset koostuvat Kaupungin talousjohtajan mukaan suurilta osin henkilöstö- ja järjestelmäkustannuksista:

Tilitoimistopalvelun tuotantokustannus on aika helppo laskea. Se koostuu henkilöstö- ja järjestelmäkuluista. Henkilöstökulun arviointi on myös melko helppoa. Kustannus riippuu siitä, kuinka paljon henkilöstöä tarvitaan. Kun kerrotaan henkilöstön palkat luvulla 1,7, päästään jo aika lähelle todellisia henkilöstökustannuksia. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)

Henkilöstö- ja järjestelmäkustannusten lisäksi taloushallinnon palauttaminen Kaupungin omaksi toiminnaksi toisi mukanaan myös toimitilakustannuksia, kuten mahdolliset toimitilavuokrat. Omana toimintana tuotetun taloushallinnon kustannukset koostuvat siis henkilöstö-, järjestelmä- ja toimitilakustannuksista. Nämä kustannuserät huomioitiin vertailulaskelmaa tehdessä.



KUVIO 13 Taloushallinnon kustannukset

Taloushallintoalan TES:n mukaan vaativuustason 2 vähimmäiskuukausipalkka muualla kuin pääkaupunkiseudulla on 1977 euroa kuukaudessa. Vaativuustason 3 vähimmäispalkka (muualla kuin pääkaupunkiseudulla) on puolestaan 1803 euroa kuukaudessa. Vaativuustason 2 tyypillisiä työtehtäviä ovat ”eri yhtiömuotoisten yritysten tilinpäätösten itsenäinen kokonaisvaltainen laadinta, asiakkaan neuvonta verotuksen ja yritystalouden asioissa tai lisäksi muiden tekemien tilinpäätösten oikeellisuuden tarkastaminen.” Vaativuustason 3 tyypillisiä työtehtäviä ovat ”itsenäinen, suoriteperusteinen ja säännöllisesti täsmäytyvän kirjanpidon ja tilinpäätösehdotuksen laatiminen pienyrityksille sekä laajojen tilinpäätöksien määriteltyjen osien valmisteleminen.” (Taloushallintoalan TES, 13.10.2016) Tutkimuksen laskelmien suorittamisessa päädyttiin käyttämään edellä mainittujen palkkojen keskiarvoa 1890 euroa.

Kaupunginhallituksen pöytäkirjan mukaan (8.3.2016) taloushallinnon tuottaminen Kaupungin omana toimintana vaatisi 16 – 18 henkilötyövuotta. Laskenta suoritettiin olettaen, että taloushallinnon tuottaminen tehtäisiin 18 henkilön voimin. Täten Kaupungin omana toimintana tuotetun taloushallinnon henkilöstökustannukset olisivat noin 694 000 euroa vuodessa (1,7 x palkat).

Henkilöstökulujen lisäksi toinen suuri taloushallinnon kustannuserä on järjestelmäkustannukset. Mikäli taloushallinto tuotettaisiin Kaupungin omana

toimintana, vuosittaisten järjestelmäkustannusten arvioitiin olevan 382 000 euroa vuodessa, sisältäen myös järjestelmiin liittyvät kehitystyöt. (Kaupunginhallituksen pöytäkirja 8.3.2016) Täten henkilöstö- ja järjestelmäkustannusten yhteismääräksi tulee 1 076 000 euroa vuodessa.

Toimitiloista aiheutuvia kustannuksia arveltiin kertyvän noin 400 000 euroa vuodessa. Täten omana toimintana tuotetun taloushallinnon kokonaiskustannukset olisivat 694 000 e + 382 000 e + 400 000 e = 1 476 000 euroa vuodessa. Oman toiminnan kustannukset ovat siis suurin piirtein yhtä suuret kuin nykyisen ulkoistetun taloushallinnon (1 446 000 e) vuosittaiset kustannukset. Vaihtoehtolaskelmia tehtäessä eri toimintatapoja ei kuitenkaan tulisi arvioida pelkästään kustannuksia vertailemalla. Vertailussa tulisi huomioida myös se, kuinka hyvin palvelu saavuttaa sille asetetut tavoitteet. (kts. Meklin, 2011, 127) Kaupungin ulkoistettua taloushallintoa arvioitaessa esille nousi joitakin laadullisia ongelmia, jotka on hyvä ottaa huomioon. Lisäksi ulkoistamisen tärkein syy on kustannussäästöjen saavuttaminen, joka tässä tapauksessa ei näytä toteutuvan. Haastattelujen mukaan tavoiteltuja kustannussäästöjä ei ole saavutettu, ja lisäksi Kaupunki pystyisi tuottamaan taloushallinnon omana toimintana lähes samaan hintaan, mitä nykyinen ulkoistus maksaa.

Vaihtoehtolaskelmien mukaan siis Kaupungin taloushallinnon palauttaminen omaksi toiminnaksi on kannattavampaa kuin nykyisen ulkoistuksen jatkaminen. Myös transaktiokustannusteorian mukaan Kaupungin kannattaisi tuottaa taloushallinto omana toimintana ennemmin kuin jatkaa nykyistä ulkoistusta, sillä ulkoistus ei tuo mukanaan kustannussäästöjä.

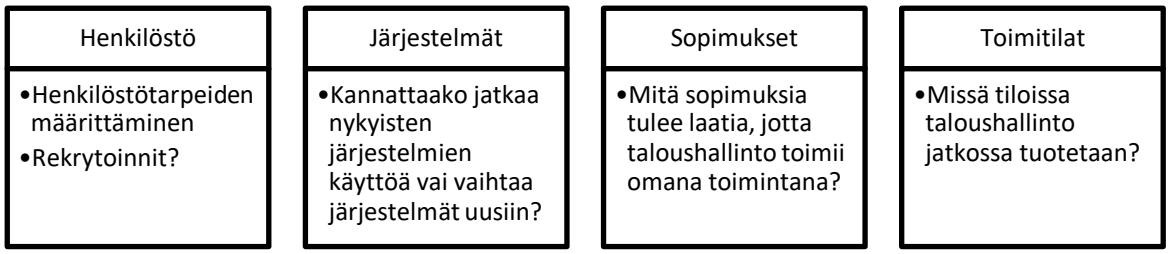
5.5 Kaupungin taloushallinnon takaisinveto

Tässä luvussa luodaan katsaus aiemmista tutkimuksista löytyviin seikkoihin, jotka tulisi ottaa huomioon ulkoistetun taloushallinnon takaisinvetoa suunnitellessa. Löydösten pohjalta Kaupungille laadittiin prosessikuvaus taloushallinnon takaisinvedosta. Prosessikuvauksen tarkoituksena on antaa suuntaviivat Kaupungin taloushallinnon takaisinvedolle, ja täten helpottaa takaisinvetoprosessin johtamista ja läpivientiä. Takaisinvetosuunnitelman tehtävänä on myös nostaa esiin seikkoja, joita palauttamisessa ja palautusprosessin eri vaiheissa kannattaa ottaa huomioon.

Takaisinvetosuunnitelman luominen on Elliotin (1998) esittämän takaisinvetomallin kolmas ja tärkein vaihe. Suunnitelman tulee olla kattava ja sisältää kaikki takaisinvedon kannalta olennaiset asiat. Hyvin laaditun suunnitelman avulla takaisinveto voidaan toteuttaa onnistuneesti. Maelahin ym. (2010) mukaan ulkoistetun toiminnon takaisinvedossa tulisi huomioida ainakin tietojärjestelmien siirto ja omistajuus, henkilökunnan rekrytointi, ohjelmistojen hankinta sekä toimitilakysymykset. Edellä mainittujen seikkojen lisäksi takaisinvetosuunnitelmassa olisi hyvä lisäksi käsitellä ainakin järjestelmäkehitykseen, dokumentaatioon, tietokantojen hallintaan, immateriaalioikeuksiin sekä vuorovaikutuk-

seen liittyviä kysymyksiä. Johdon sitoutuminen takaisinvetoprosessiin sekä toimivan yhteistyön varmistaminen palveluntuottajan kanssa takaisinvedon aikana ovat myös kriittisiä tekijöitä takaisinvedon onnistumisen kannalta. (Maelah ym., 2010.)

Tutkimuksen kohdekaupungin tapauksessa tärkeimmiksi huomioitaviksi seikoiksi nousivat henkilöstöön, järjestelmiin, sopimuksiin sekä toimitiloihin liittyvät kysymykset. Nämä on esitelty kuviossa 14.



KUVIO 14 Kaupungin taloushallinnon takaisinvedossa huomioitavat asiat

Henkilöstön osalta on siis ratkaistava, mistä saadaan henkilöstö tuottamaan Kaupungin taloushallinto. Tähän helpoin ratkaisu lienee Palveluntuottajan henkilöstön siirtyminen takaisin Kaupungin palvelukseen, mikäli tämä on mahdollista. Tällöin henkilöstön rekrytointiin ei tarvitse käyttää aikaa ja resursseja. Etuna on myös se, että kyseinen henkilöstö työskenteli jo ennen ulkoistusta Kaupungin palveluksessa, joten työntekijöiden tuntemus Kaupungin toiminnoista lienee edelleen hyvällä tasolla.

Järjestelmien osalta järkevintä puolestaan lienee jatkaa samojen järjestelmien käyttöä ainakin toistaiseksi, sillä taloushallinnon takaisinvetoon liittyy jo kustannuksia itsessään ja järjestelmien vaihdon myötä nämä kustannukset kasvaisivat merkittävästi. Ja toisaalta, mikäli järjestelmä säilyy samana, uuden järjestelmän kouluttamiseen henkilöstölle ei tarvitse myöskään käyttää resursseja.

> *Takaisinoton hinta on kuitenkin aika kallis väistämättä, että ehkä ei kannata järjestelmää vaihtaa ja omaksi toiminnaksi ottaa yhtä aikaa. (Kaupungin talousjohtaja, 23.6.2016)*

Sopimusten osalta tulee puolestaan selvittää, mitä sopimuksia on laadittava, jotta taloushallinnon tuottaminen omana toimintana onnistuu. Kaupungin talousjohtajan ja taloussuunnittelupäällikön mukaan sopimukset on tehtävä ainakin pankkien ja ohjelmantoimittajien kanssa. Palveluntuottajan vastuulla ulkoisen laskennan lisäksi on Kaupungin maksuliikenteen hoitaminen, joten Kaupungin on tä-

män osalta päivitettävä sopimukset pankkien kanssa, jotta maksuliikenne ei katkea takaisinvedon yhteydessä. Tämän lisäksi Kaupungin on tehtävä sopimukset taloushallinnon järjestelmien ja rahoituksenhallintajärjestelmän toimittajien kanssa, sillä nämä kuuluvat tällä hetkellä Palveluntuottajan vastuulle ja sopimukset on solmittu Palveluntuottajan ja ohjelmatoimittajien välille.

Toimitilojen osalta fyysinen etäisyys kannattanee olla mahdollisimman pieni taloushallinnon henkilöstön ja heidän palvelujaan tarvitsevien välillä. Tällöin ulkoistuksessa ilmenneet vuorovaikutusongelmat luultavasti vähenisivät huomattavasti. Toisaalta, mikäli taloushallinto tuotettaisiin Kaupungin omana toimintana, viestintäyhteydet paranisivat luultavasti joka tapauksessa, koska viestinnän ei tarvitsisi tapahtua help deskin kautta. Tämäkin jo parantanee huomattavasti vuorovaikutusta kaupungin ja taloushallinto-osaston välillä.

Edellä mainittujen asioiden lisäksi Kaupungin on hyvä pohtia ainakin sitä, kannattaako ulkoistussopimus purkaa kerralla vai vaiheittain. Aiempien tutkimusten valossa ulkoistussopimuksen vaiheittainen purkaminen on osoittautunut paremmaksi vaihtoehdoksi, koska se antaa molemmille osapuolille aikaa sopeutua uuteen tilanteeseen sekä antaa lisäaikaa valmisteluille ennen sopimuksen lopullista päättämistä. Tällöin tulee kuitenkin huomioida riski palvelun laadun heikkenemisessä sekä mahdollisesti lisääntyvissä kustannuksissa (ks. Maelah ym, 2010, 230)

Lisäksi ratkaistavaksi jää (mikäli ulkoistus purettaisiin vaiheittain), mitkä palvelut ulkoistuksesta kannattaa lopettaa ensimmäisenä, ja mitkä palvelut kannattaa lopettaa vasta lopullisen sopimuksen purkamisen yhteydessä? Alla on lueteltuna Palveluntuottajan Kaupungille tarjoaman taloushallinnon palvelut, joiden osalta tämä pohdinta tulisi tehdä:

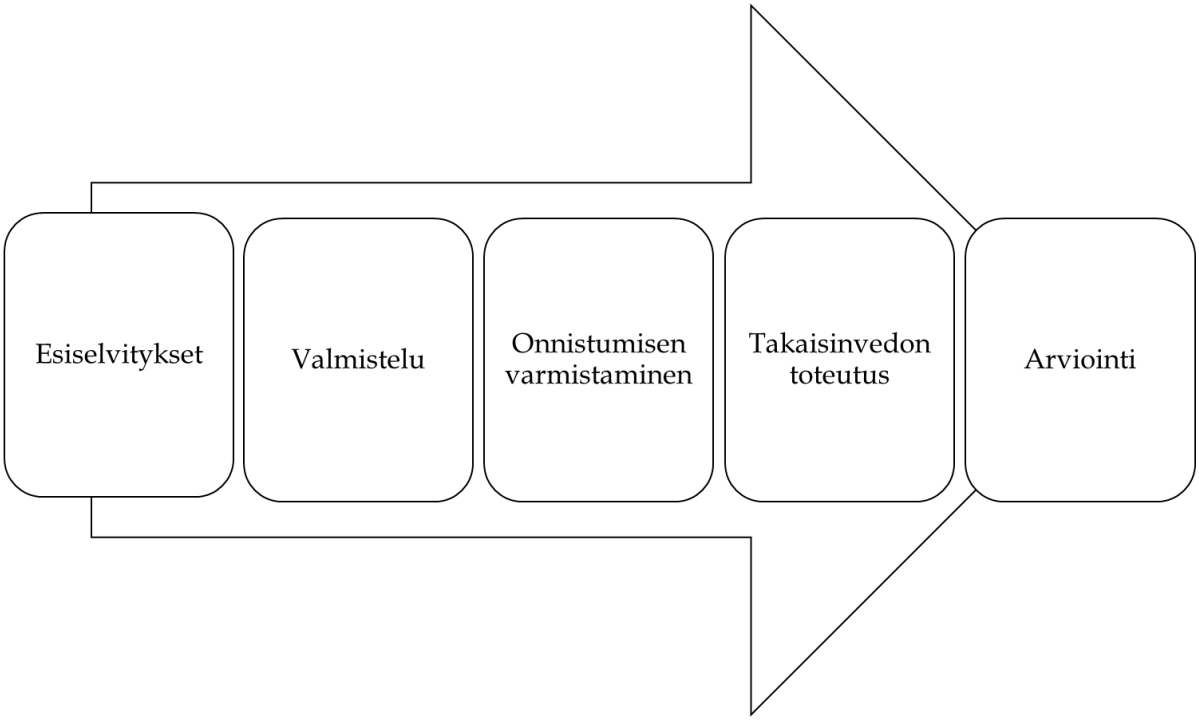
- Ostolaskut ja ostoreskontra
- Myyntilaskut ja myyntireskontra
- Maksuliikenne
- Kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat
- Käyttöomaisuuskirjanpito (pysyvät vastaavat)
- Standardoitu talousraportointi
- Konsernitilinpäätökset
- Kassanhallinta ja rahoituspalvelut

Kaupungin talousjohtajalle ja -suunnittelupäällikölle esiteltiin edellä mainitut, aiemmista tutkimuksista esille nousseet seikat, jotka olisi hyvä ottaa huomioon, kun taloushallinnon takaisinvetoa suunnitellaan. Samalla keskusteltiin siitä, mitkä aiemmissa tutkimuksissa esille nousseista seikoista ovat relevantteja juuri Kaupungin kannalta. Keskustelussa Kaupungin talousjohtaja ja taloussuunnittelupäällikkö toivat esille omat näkemyksensä takaisinvedon kannalta keskeisistä asioista. Keskustelun ja aiempien tutkimusten löydösten pohjalta tutkija laati alustavan prosessikuvauksen Kaupungin taloushallinnon takaisinvedosta.

Alustava prosessikuvaus sisältää takaisinvetoprosessin vaiheet ylätasolla kuvattuina. Prosessi jaettiin viiteen eri osaan, jotka olivat esiselvitykset, valmistelut, onnistumisen varmistaminen, takaisinvedon toteutus ja arviointi (kuvio 15)

Esiselvityksissä Kaupungin tulisi vastata seuraaviin kysymyksiin:

- Kannattaako ulkoistus lopettaa kerralla vai vaiheittain?
- Kannattaako taloushallinto tuottaa omana toimintana vai tätä varten perustetussa yhtiössä?
- Henkilöstötarpeiden määrittäminen (Millaista osaamista tarvitaan? Kuinka paljon henkilöstöä tarvitaan?)
- Siirtyykö henkilöstö Palveluntuottajalta Kaupungin palvelukseen vai onko edessä rekrytoinnit?
- Jatketaanko samojen järjestelmien käyttöä vai hankitaanko uudet?



KUVIO 15 Alustava prosessikuvaus: Kaupungin taloushallinnon palautus omaksi toiminnaksi

Toisen vaiheen eli valmistelun sisältämät toimenpiteet ovat:

- Mahdolliset rekrytoinnit
- Toimitilojen etsiminen
- Projektin vastuiden jakaminen
- Siirtymäajan kustannusten sopiminen Palveluntuottajan kanssa
- Liittymien rakentaminen
- Sopimusten teko pankkien ja ohjelmantoimittajien kanssa
- Perintätoiminnan rakentaminen
- Takaisinvedon ajankohdan määrittäminen

Kolmas vaihe (onnistumisen varmistaminen) pitää sisällään:

- Järjestelmien käyttöönotto ja testaus
- Henkilöstön kouluttaminen
- Takaisinvetoprosessin läpikäyminen Palveluntuottajan kanssa
- Kirjanpidon ja maksuliikenteen katkeamattomuuden varmistaminen → Palveluntuottaja on velvollinen tuottamaan palvelua, kunnes tuotanto on siirtynyt Kaupungille

Neljänteen vaiheeseen (takaisinvedon toteutus) kuuluu:

- Ulkoistussopimuksen purkaminen tai vaiheittainen purkaminen
- Tietojen siirto
- Tase-erien siirto
- Maksuliikenteen ja kirjanpidon toteutus omana toimintana
- Palveluntuottajan vastuun lakkaaminen maksuliikenteestä ja kirjanpidosta.

Viimeisessä vaiheessa (arviointi) vastataan seuraaviin kysymyksiin:

- Kuinka takaisinveto onnistui?
- Kuinka hyvin taloushallinto toimii omana toimintana?

Alustavan prosessikuvauksen tehtävä oli herätellä ajatuksia taloushallinnon takaisinvetoon liittyen sekä nostaa esille takaisinvedon suunnittelemisen kannalta olennaisia kysymyksiä. Se siis luo suuren kuvan Kaupungin taloushallinnon takaisinvedosta sekä vastaa samalla tutkimukselle asetettuun tutkimusongelmaan: ”Mitä kunnan tulee ottaa huomioon suunnitellessaan taloushallinnon palauttamista omaksi toiminnaksi?”

Alustavan prosessikuvauksen tekemisen jälkeen tutkijan tehtäväksi jäi kohdan ”takaisinvedon toteutus” vaiheiden avaaminen ja aikatauluttaminen. Apuna tässä käytettiin alkuperäistä ulkoistamissuunnitelmaa, jota mukailemalla taloushallinnon takaisinvedon alaprosessit saatiin kuvattua ja aikataulutettua. Taloushallinnon palauttaminen on käänteinen prosessi vuonna 2012 toteutetulle ulkoistukselle. Lopulliselle takaisinvetosuunnitelmalle annettiin seuraavat tavoitteet:

1. Muodostaa riittävä informaatioaineisto taloushallinnon palauttamista koskevan päätöksenteon ja sopimusten laadinnan pohjaksi.
2. Palauttaa Kaupungin taloushallinto hallitusti omaksi toiminnaksi.
3. Varmistaa tuotannon siirto siten, että Kaupunki voi toteuttaa taloushallintonsa laadukkaasti siirron jälkeen.

Lopullisessa takaisinvetoprosessissa on kuvattuna Kaupungin taloushallinnon osa-alueisiin liittyvät tehtävät takaisinvedon eri vaiheissa. Taloushallinto jaettiin viiteen eri osaan, jotka ovat ostolaskut ja -reskontra, myyntilaskut ja -reskontra, kirjanpito, käyttöomaisuus sekä maksuliikenne. Lisäksi prosessikuvauksessa käsitellään yleisiä takaisinvetoon liittyviä tehtäviä. Takaisinvetoprosessin vaiheet puolestaan ovat:

1. Valmistelut ja päätökset
2. Organisointi, suunnittelu, prosessikohtaiset selvitykset
3. Tekninen toteutus & tila-, sopimus- ja henkilöstövalmistelut
4. Käyttöönoton valmistelu & testaus
5. Käyttöönotto & käyttöönoton tuki
6. Tuotantokäyttö, käyttöönoton tuki, prosessipoikkeamien selvitykset, vanhan järjestelmän rinnakkaiskäyttö ja alasajo.

Prosessikuvaukset taloushallinnon osa-alueista ovat kuvattuna tutkimuksen liitteessä 1.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

Tutkimuksen pääongelmana oli selvittää, mitä kunnan kannattaa ottaa huomioon suunnitellessaan ulkoistetun taloushallinnon palauttamista omaksi toiminnaksi. Haasteita tutkimuskysymykseen vastaamisessa toi ulkoistettujen toimintojen palauttamista koskevan tutkimuksen vähäinen määrä.

Aiempien tutkimusten mukaan ulkoistetun toiminnan palauttamisessa tulisi huomioida ainakin tietojärjestelmien siirtoon ja omistajuuteen, henkilökunnan rekrytointiin, ohjelmistojen hankintaan sekä toimitiloihin liittyviä kysymyksiä. Nämä osoittautuivat relevanteiksi kysymyksiksi myös tutkimuksen kohdekaupungin kohdalla. Aiempien tutkimusten löydösten pohjalta Kaupungille saatiin hahmoteltua iso kuva siitä, mitkä asiat takaisinvedon suunnittelussa olisi hyvä huomioida. Nämä kysymykset liittyivät henkilöstöön, järjestelmiin, sopimuksiin ja toimitiloihin.

Kun takaisinvetoprosessin kannalta keskeiset seikat oli löydetty, laadittiin Kaupungille tarkempi prosessikuvaus takaisinvedosta. Prosessikuvaus sisälsi tarkemmat kuvaukset taloushallinnon eri osa-alueista sekä niihin liittyvistä tehtävistä takaisinvedon eri vaiheissa. Myös takaisinvetoprosessin vaiheita tarkennettiin alustavan prosessikuvauksen pohjalta, ja prosessille asetettiin aikataulut. Prosessi koostuu viidestä eri vaiheesta, joka alkaa takaisinvetoon liittyvistä valmisteluista ja päätöksistä ja päättyy Kaupungin oman taloushallinnon käyttöönottoon ja tuotantokäyttöön. Päätöstä taloushallinnon takaisinvedosta ei ole vielä tutkimuksen teon aikana tehty, mutta mikäli se päädytään palauttamaan takaisin Kaupungin omaksi toiminnaksi, toimii tutkimuksen prosessikuvaus työkaluna takaisinvedon toteuttamisessa.

Tutkimukselle asetettuihin alaongelmiin saatiin myös vastaukset. Omana toimintana tuotetun ja ulkoistetun taloushallinnon vertailuun on käytettävissä ainakin kaksi keinoa, jotka ovat kustannus-hyötyanalyysi ja vaihtoehtolaskelmat. Tutkimuksessa perehdyttiin menetelmistä toiseen, vaihtoehtolaskelmiin. Vaihtoehtolaskelmia tehtäessä on kustannusten vertailun lisäksi tärkeää vertailla myös eri toimintatapojen vaikuttavuutta eli laatua. Vaihtoehtolaskelmat osoittautuivat toimivaksi tavaksi arvioida kunnan taloushallinnon toteuttamistapoja, sillä taloushallinnon kokonaiskustannukset ovat melko helposti määriteltävissä. Yksinkertaistettuna taloushallinnon kustannukset koostuvat henkilöstö-, järjestelmä- ja tilakustannuksista.

Toiseen alaongelmaan vastatessa havaittiin, että tutkimuksen kohdekunnan merkittävimmät ulkoistamisen ongelmat liittyvät vuorovaikutukseen sekä huonoon tuntemukseen vastapuolen prosesseista ja toiminnasta. Vuorovaikutuksen osalta ongelmallisena esittäytyivät päivittäisen vuorovaikutuksen puute sekä käytössä olevan help desk -palvelumallin tuomat viestinnälliset haasteet. Vuorovaikutusongelmien korostuminen osoittaa sen, kuinka kriittisessä roolissa se on palvelun laadun kannalta. Ylikoski (1999, 18) toteaakin, että palvelun laatu muodostuu palvelun lopputuloksen lisäksi myös palveluprosessista, jossa vuorovaikutuksella on keskeinen rooli.

Ulkoistuspalvelun laadullisten ongelmien lisäksi ulkoistus ei saavuttanut sille asetettuja tavoitteita kustannussäästöjen osalta. Ulkoistuspalvelun hinnan muodostus koettiin Kaupungissa myös epäselväksi, ja sen ei koettu täysin vastaavan taloushallinnon työnjakoa Kaupungin ja Palveluntuottajan kesken.

Ulkoistettuun taloushallintoon liittyvät ongelmat näyttäytyivät suurilta osin samanlaisina kuin tutkimuksessa käsitellyt ulkoistamisen riskit. Näitä ovat muun muassa ulkoistuksen osoittautuminen luultua kalliimmaksi, prosessien pilkkoutuminen ja tästä aiheutuva prosessien hitaus sekä byrokraattisuus, kyvyttömyys integroida toiminnot ulkoistavan yrityksen ja palveluntarjoajan välillä sekä kyvyttömyys saavuttaa ulkoistuksella tavoitellut hyödyt. (ks. Lehikoinen & Töyrylä, 2013)

Tutkimuksen tulokset näyttävät olevan linjassa myös Pfefferin (1981) poliittisen organisaatioteorian kanssa. Pfefferin mukaan kustannussäästöt eivät voi olla ulkoistuksen varsinainen syy, koska pitkävaikutteisten päätösten kustannuksia ei voida tarkasti ennustaa. Tämä näyttäytyi totena tässä tutkimuksessa. Vaikka Kaupunki tavoitteli ulkoistuksella transaktiokustannus- ja resurssiriippuvuusteorian mukaisia hyötyjä, niin ne eivät kaikilta osin toteutuneet. Ulkoistuksen kustannukset osoittautuivat ennakoitua korkeammiksi ja palvelun laadussa esiintyi ongelmia. Tämä epävarmuus ulkoistuksella tavoiteltujen hyötyjen toteutumisessa onkin hyvä tiedostaa, kun mietitään kannattaako taloushallinto ulkoistaa vai tuottaa oman organisaation sisällä. Tutkimuksen tulokset eivät ole kuitenkaan yleistettävissä, sillä kyseessä on yksittäistapaus. Tutkimus kuitenkin antaa näyttöä sen puolesta, ettei ulkoistuksella tavoiteltujen hyötyjen saavuttaminen ole aina läheskään varmaa.

Tutkimuksen voidaan katsoa olevan suurelta osin myös metodologisesti onnistunut. Siinä yhdistyivät kehittämistutkimuksen vaatimat luovuus ja kriittisyys (kts. Tamminen, 1993.) Tutkimuksessa tarkasteltiin kriittisesti, ja eri näkökulmista, ulkoistamista selittäviä teorioita ja pohdittiin havaintoja tutkimuksen kohdekaupungin kohdalla. Luovuutta puolestaan käytettiin laadittaessa prosessikuvausta taloushallinnon takaisinvedosta.

Kehittämistutkimuksen onnistumisen mittarina on myös se, että tutkimuksen kohteena olevan organisaation ongelman voidaan katsoa olevan ratkaistu käytännön tasolla (Tamminen, 1993.) Tämä toteutui tutkimuksessa siinä määrin, että halutut prosessikuvaukset taloushallinnon takaisinvedosta saatiin luotua. Niiden toimivuutta käytännössä ei tutkimuksessa kuitenkaan voida arvioida aikataulullisten syiden vuoksi. Organisaation ongelman ei siis vielä voida sanoa olevan kokonaan ratkaistu (käytännön tasolla), ja täten kehittämistutkimus ei myöskään ole loppuun saatettu. Myös tutkijan interventio olisi voinut, kehittämistutkimuksen luonne huomioiden, olla vielä suurempi (etenkin havainnoinnin osalta). Myös Palveluntuottajan näkemykset palvelun laadusta ja sen mahdollisista ongelmista ja niiden syistä, olisi ollut mielenkiintoista selvittää.

Mikäli Kaupunki päätyy toteuttamaan taloushallinnon takaisinvedon, olisi jatkotutkimuksena mielenkiintoista selvittää, ovatko ulkoistuksessa ilmenneet ongelmat korjaantuneet ja onko Kaupungin taloushallinnon laatu parantunut. Lisäksi Kaupungin takaisinvetoprosessia voisi analysoida tarkemmin, mikä lisäisi ymmärrystä ulkoistetun taloushallinnon takaisinvedosta. Aiheellista olisi

myös suorittaa tutkimus ulkoistetun taloushallinnon omaksi toiminnaksi palauttaneisiin organisaatioihin ja etsiä syitä sille, miksi ulkoistus päädytään palauttamaan. Aiheellista olisi myös vertailla sellaisia organisaatioita keskenään, joilla on positiivisia ja negatiivisia kokemuksia taloushallinnon ulkoistamisesta, ja pyrkiä löytämään onnistuneen ulkoistamisen kannalta kriittisiä tekijöitä.

Tutkimuksen tuloksia voivat hyödyntää kunnat ja muut organisaatiot, jotka pohtivat taloushallintonsa ulkoistamista tai jo ulkoistetun taloushallinnon uudelleen järjestelyjä. Taloushallinnon ulkoistaminen on merkittävä päätös, jonka onnistuminen on toivottavaa sekä ulkoistajan että ulkoistuspalvelua tarjoavan tahon kannalta.

LÄHTEET

Akoka, J. & Comyn-Wattiau, L. 2006. Developing a Framework for Analyzing IS/IT Backsourcing, in F. Feltz, B. Otjacques, A. Oberweis & N. Poussing (Hrsg.) Information Systems and Collaboration: State of the art and perspectives, Luxembourg: AIM, pp. 330-340.

Ali-Yrkkö, J. 2006. Ulkoistus ja toimintojen siirrot Suomesta ulkomaille – Katsaus 2000-luvun tilanteeseen. ETLA.

Barney, J. 1991. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. Journal of Management 17, 1, 99-120

Boardman, A., Greenberg, D., Vining, A. & Weimer D. 2006. Cost-Benefit Analysis: Concepts and Practice. 3rd Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Brandes, H., Lilliecreutz, J. & Brege, S. 1997. Outsourcing - success or failure? European Journal of Purchasing & Supply Management Vol. 3, No. 2, 63-75.

Camrass, R. & Farncombe, M. 2001. The Atomic Corporation – A Rational Proposal for Uncertain Times. Capstone Publishing Limited.

Carruthers, B. 1995. Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism. Accounting, Organisations and Society, 20(4), 313-328.

Coase, R.H. 1937. The Nature of the Firm. Economica, New Series, Vol. 4, No. 16. pp. 386-405.

Das, T. & Teng, B. 2001. Trust, control and risk in strategic alliances: an integrated framework. Organization Studies, Vol. 22 No. 2, pp. 251-83.

Elliot, L. 1998. Moving from outsources to in-house: how to turnback. Decision Line, September/October, 16-18.

Eskola, J. & Suoranta, J. 2005. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Espino-Rodriquez, T. & Padrón-Robaina, V. 2006. A review of outsourcing from the resource-based view of the firm. International Journal of Management Reviews, Vol. 8, No. 1, 49-70.

Gilley, M. & Rasheed, A. 2000. Making more by doing less: An analysis of outsourcing and its effects on firm performance. Journal of Management, Vol. 26:4

Gottschalk, P. & Solli-Saether, H. 2005. Critical Success Factors from IT Outsourcing Theories: An Empirical Study. Industrial Management & Data Systems. Vol. 105. No. 6.

Grönroos, C. 1990. Nyt kilpaillaan palveluilla. Suom. M. Tillman. Weilin+Göös.

Harjula, H. & Prättälä, K. 2001. Kuntalaki – tausta ja tulkinnat. Talentum Media Oy. Jyväskylä.

Heywood, B. J. 2001. The outsourcing dilemma – the search for competitiveness. Pearson education limited. Harlow. Iso-Britannia

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2009. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Holcomb, T. R. & Hitt. M. A. 2007. Toward a model of strategic outsourcing. Journal of Operations Management 25, 2, 464-481.

Honko, J. 1989. Liiketaloustiede. 1.-13. painos. Espoo: Weilin + Göösin kirjapaino.

Hookana, H., Länsiluoto, A. & Sirkemaa, S. 2000. Taloushallinnon henkilöstö kaipaa atk-osaamista. Yritystalous 5. 38-41.

Horila, H. 2001. TAHTO-hanke, Tahdolla seudulliseen taloushallintoon: Kokemuksia Hämeenlinnan seudulta. Kunnallisalan kehittämissäätiö. Hämeenlinna.

Hyvönen, T., Järvinen, J., Oulasvirta, L. & Pellinen, J. 2005. Taloushallinnon palvelukeskukset kunnissa – organisoituminen ja sen taustat kolmessa pioneerikunnassa. Kunnalistieteellinen aikakauskirja 3/2005. 215-227

Jiang, B., Frazier, G. & Prater, E. Outsourcing Effects on Firms' Operational Performance. An Empirical Study. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 26 No. 12, 2006. Science Direct.

Järvenpää, M. 2016. Laskentatoimen Tutkimus -luentomoniste. Jyväskylän yliopisto.

Jylhä, E., Paasio, A. & Strömmer, R. 1998. Menestyvä yritys. Helsinki: Oy Edita Ab.

Kajalo, S. 2007. Kvalitatiivisen tutkimuksen perusteet -luentomoniste. Kuopion yliopisto.

Kauppinen, A., Pietilä, P., Sundbäck, L. & Kaleva H. 2002. Kiinteistöjohtamisen tehostaminen – vaihtoehtona ulkoistaminen. Ulkoistamisen edellytykset ja päätöksenteon mallintaminen. Espoo: Valtion teknillinen tutkimuskeskus.

Kern, T. & Willcocks, L. 2001. The Relationship Advantage: Information technologies, sourcing, and management. Oxford: University Press.

Keskushallinnon tukitehtävien alueellistaminen – työryhmäraportit, Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 15/2004: Helsinki.

Kiiha, J. 2002. Yritystoiminnan ulkoistaminen ja sopimusvastuu. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki

Kiiskinen, S., Linkoaho, A. & Santala, R. 2002. Prosessien johtaminen ja ulkoistaminen. WSOY.

Kinnunen, J., Laitinen, E. K., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2004. Mitä on yrityksen taloushallinto? Ky-Palvelu Oy. Keuruu.

Kotlarsky, J. & Bognar, L. 2012. Understanding the process of backsourcing: two cases of process and product backsourcing in Europe. Journal of Information Technology Teaching Cases 2, 79-86.

Kulmala, H., Ojala, M., Ahoniemi, L. & Uusi-Rauva, E. Unit cost behaviour in public sector outsourcing. International Journal of Public Sector Management 19, 130 – 149.

Kumar, S. & Eickhoff. 2005. Outsourcing: When and How Should It Be Done? Information Knowledge Management 5 (2005/2006), 245-259. <ebscohost>

Lacity, M & Hirschheim , R. 1996. Information system outsourcing: Myths, Metaphors and Realities. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

Lacity, M., Solomon, S, Yan, A. & Willcocks, L. 2011. Business Process outsourcing studies: a critical review and research directions. Journal of Information Technology 26, 221 - 258.

Lee,J.N. & Kim, Y.G. 1997 Information systems outsourcing strategies for affiliated firms of the Korean conglomerate groups. Journal of Strategic Information Systems, Vol. 6 No. 3, pp. 203-29.

Lee, J.N. & Kim, Y.G. 1999. Effect of partnership quality on IS outsourcing success: conceptual framework and empirical validation. Journal of Management Information Systems, Vol. 15 No. 4, pp. 29-61.

Lehikoinen, R. & Töyrylä, I. 2013. Ulkoistamisen käsikirja. Talentum.

Lepistö, A. 2005. Seudullinen talousyksikkö – projektin loppuraportti, Porin seutu. Pori

Maelah, R, Aman, A., Hamzah, N., Amiruddin, R. & Md Auzair, S. 2010. Accounting outsourcing turnback: process and issues. Strategic outsourcing: An International Journal, Vol. 3 Iss 3 pp. 226 – 245

McLaughlin, D. & Peppard, J. 2006. IT Backsourcing: From 'Make or Buy' to 'Bringing IT Back In-House'. European Conference on Information Systems, ECIS 2006, Goteborg, Sweden.

Meklin, P. 2011. Näkymättömät kustannukset – ulkoistamisen sudenkuoppa. Teoksessa J. Vakkuri, L. Oulasvirta, J. Wacker & R. Kivimäki (toim.) Tarkastus ja arviointi: julkisen ja yksityisen rajapinnassa. Tampere: Tampere University Press, 125-141.

Metsämuuronen, J. 2011. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Gummerus ja Booky.fi. Jyväskylän yliopisto, e-kirja, opiskelijalaitos, https://jykdok.linneanet.fi/vwebv/holdingsInfo?bibId=1183030.

Neilimo, K. 1981. Tuotantopoliittiset vaihtoehtolaskelmat ja laskentatoimen probleemien ratkaisut. Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A:2, Tutkielmia ja raportteja 19.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Oy Edita Ab. Helsinki

Ngwenyama, O. & Bryson, N. 1996. Making the Information Systems Outsourcing Decision: A Transaction Cost Approach to Analysing Outsourcing Decision Problems. European Journal of Operational Research 115, 351 – 367.

http://www.keva.fi/fi/tietoa_meista/uutiset/Sivut/neljannes_kunnista_palauttanut_ulkoistettuja_palveluja_omaksi_tyoksi.aspx [viitattu 21.5.2016]

Näsi, S., Hokkanen A. & Latvanen, J. 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnan julkaisuja 125/2001. Jyväskylä

Pajarinen, M. 2001. Ulkoistaa vai ei- Outsourcing teollisuudessa. Helsinki: Taloustieto Oy.

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. 2., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Penrose, E.T. 1959. The Theory of the Growth of the Firm. Oxford University Press; 4 edition.

Pfeffer, J. 1981. Power in Organizations. Ballinger Pub Co.

Pihlanto, P. 1981. Yrityksen valtaprosessit, valtarakenteet ja laskentatoimen roolit. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A-7.

PriceWaterhouseCoopers. 2007. Outsourcing Comes of Age: The Rise of Collaborative Partnering. http://www.pwc.com/gx/en/operations-consulting-services/pdf/outsourcingcomesofage.pdf [viitattu 14.11.2016]

Quélin, B. & Duhamel. F. 2003. Bringing Together Strategic Outsourcing and Corporate Strategy: Outsourcing Motives and Risks. European Management Journal, Vol 21, No. 5, pp. 647-661

Quinn, J. Strategic Outsourcing: Leveraging Knowledge Capabilities. MIT Sloan Management Review, Summer 1999. Science Direct.

Rajala, T., Tammi, J. & Meklin, P 2008. Kilpailutuksen näkyvät ja näkymättömät kustannukset. Helsinki: Kunnallisalan kehittämissäätiö.

Salo, L. 2006. Kuntien taloushallinnon järjestämisvaihtoehdot. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos.

Sääksjärvi, M. 1991. Outsourcing – Tietohallinnon palvelun ulkoistaminen. Helsingin Kauppakorkeakoulu.

Sääksjärvi, M., Saarinen, T., Pohjalainen, T. & Reijonen T. 1991. Outsourcing: Tietohallinnon tehokkuus ja palvelevuus palvelujen ulkoistamisen valossa. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja D- 147.

Taloushallintoalaa koskeva työehtosopimus. Toimihenkilöliitto Erto. https://www.erto.fi/liity-jaseneksi/taloushallinto [viitattu 13.10.2016}

Tamminen, R. 1993. Tiedettä tekemään! Jyväskylä: Atena.

Tushman, M. & Romanelli, E. 1985. Organizational Evolution: A metamorphosis model of convergence and reorientation. Research in Organizational Behavior 7: 171-222.

Tyni, T., Myllyntaus, O., Rajala, P. & Suorto, A. 2012. Kustannuslaskentaopas kunnille ja ja kuntayhtymille. 2. korjattu painos. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Varhol, P. D. 1994. Enterprisewide reengineering and restructuring. Charleston: Computer Technology Research Corp.

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1998. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY.

Veltri, F.N., Saunders, C.S. & Kavan, C.B. 2008. Information Systems Backsourcing: Correcting problems and responding to opportunities. California Management Review 51(1): 50-76.

Whitten, D. & Leidner, D. 2006. Bringing IT Back: An analysis of the decision to backsource or switch vendors. Decision Sciences 37(4): 605-621.

Williamson, O. E. 1975. Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. The Free Press, New York.

Williamson, O.E. 1981. The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach. American Journal of Sociology, Vol. 87, No. 3, pp. 548-577.

Williamson, O.E. 1985. The Economic Institutions of Capitalism. New York: The free press.

Wong, S.F. 2008. Drivers of IT Backsourcing Decision. Communications of the IBIMA 2(14): 102-107.

Ylikoski, T. 1999. Unohtuiko Asiakas. 2. painos. Helsinki: KY-palvelu.
Ylikoski, T. Järvinen, R. & Rosti, P. 2006. Hyvä asiakaspalvelu – menestystekijä finanssialalla. 2. painos. Helsinki: Finanssi- ja vakuutuskustannus.

Liite 1. Taloushallinnon takaisinvedon prosessikuvaus (1)

Yleiset tehtävät:

-Neuvottelut palveluntuottajan kanssa
-Sopimusten laadinta palveluntuottajan kanssa
-Projektisuunnitelman teko
-Palvelun tuottamiseen liittyvien sopimusten (pankit, tietojärjestelmätoimittajat, operaattorit) laatiminen tai siirto palveluntuottajalta
-Koko prosessin läpikäynti ja vaiheittainen siirtäminen
-Tilinpäätöksen / välitilinpäätöksen laatiminen muutoshetkellä

Ostolaskut ja -reskontra

-Kaupungin ostolaskuprosessin läpikäynti
-Käytössä olevan järjestelmän prosessien läpikäynti ja sen tuomat vaatimukset uuteen palvelukokonaisuuteen
-Eroanalyysin tekeminen
-Master Datan (mm. toimittajatiedot, laskentatunnisteet) läpikäynti, olemassa olevien perustietojen hyödyntäminen, tietojen ”siivous”
-Uusien perustietojen luominen tai olemassa olevien laajentaminen
-Verkkolaskuoperaattorin muutos (oma projektikokonaisuus)
-Liittymien läpikäynti, muutokset ja testaukset
-Raportoinnin läpikäynti, olemassa olevien raporttien hyödyntäminen
-Testaus
-Tietojen konvertointi uuteen järjestelmään (mm. avoimet ostolaskut)
-Vanhan järjestelmän Master Datan hallinta käyttöönoton jälkeen

Myyntilaskut ja -reskontra

- Kaupungin myyntiprosessin läpikäynti
- Käytössä olevan järjestelmän prosessien läpikäynti ja sen tuomat vaatimukset uuteen palvelukokonaisuuteen
- Eroanalyysin tekeminen
- Ns. Master Datan (mm. asiakastiedot, myyntinimikkeet, myyntiorganisaatiot, myyntitoimistot) läpikäynti, olemassa olevien perustietojen hyödyntäminen
- Uusien perustietojen luominen tai olemassa olevien laajentaminen
- Verkkolaskuoperaattorin muutos (oma projektikokonaisuus)
- E-lasku- ja suoramaksutoiminnallisuuden valmistelu
- Sisäisen laskutuksen käsittelyprosessin kuvaaminen ja toimenpiteet
- Perintäprosessin kuvaaminen, muutokset, perintäliittymän rakentaminen, testaus

- Laskutusliittymien (erillinen liittymälista) läpikäynti, muutostarpeet toimittajille ja testaukset
- Raportoinnin läpikäynti, olemassa olevien raporttien hyödyntäminen
- Testaussuunitelman teko ja testitapaukset
- Testaus
- Tietojen konvertointi uuteen järjestelmään (mm. avoimet myyntilaskut)

Kirjanpito

- Nykyisen prosessin läpikäynti ja sen tuomat vaatimukset uuteen palvelukokonaisuuteen
- Ns. Master Datan (mm. kumppanikoodit, toimialakoodit, laskentatunnisteet) vastaavuus
- Kustannuspaikka- ja tulosyksikköhierarkioiden luonti
- Liittymien läpikäynti
- Raportoinnin läpikäynti, standardi- ja muokatut raportit
- Migraatio, päätettävä mitkä tiedot ja millä tasolla siirretään
- Sisäisen laskennan vyörytysten läpikäynti
- Testaussuunnitelman teko ja testitapaukset.
- Testaus
- Tietojen konvertointi uuteen järjestelmään

Käyttöomaisuus

- Nykyisen prosessin läpikäynti ja sen tuomat vaatimukset uuteen palvelukokonaisuuteen
- Eroanalyysin tekeminen
- Uusien perustietojen luominen tai olemassa olevien laajentaminen
- KOM kohteiden läpikäynti ja poisto (0-arvoiset)
- Purkusääntöjen tarkistaminen(keskeneräiset)
- Poistoalueiden määrittäminen
- Raportoinnin läpikäynti, standardi- ja tietovarastoraportit
- Testaussuunnitelman teko ja testitapaukset
- Testaus
- Konversiot: avoimet käyttöomaisuuskohteet

Maksuliikenne

- Kaupungin maksuliikenne- ja rahoitusprosessin läpikäynti
- Maksuliikenne- ja Finance-järjestelmien vaihto (oma projektikokonaisuus)

Kaikille prosesseille yhteiset tehtävät

- Käyttöoikeusroolit
- Tositesarjat ja numeroinnit
- Arkistointi
- Käyttökatkojen aikatalulus käyttöönoton yhteydessä
- Liittymien siirto uuteen järjestelmään
- Vanhan ja uuden kokonaisuuden Master Datan hallinta