VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS
- Tilivirastojen laskentatoimen informaation
  tuottajien ja käyttäjien näkemykset

Laskentatoimen pro gradu
-tutkielma
Marraskuu 2000
Laatija: Johanna Kohvakka
Ohjaaja: Professori Salme Näsi
Jyväskylän yliopisto
Taloustieteiden tiedekunta
Marraskuussa 2000

VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS
- Tilivirastojen laskentatoimen informaatio tuottajien ja käyttäjien näkemykset

Laskentatoimen pro gradu –tutkielma
115 sivua ja liitteitä 16 sivua

Laatija: Johanna Kohvakka
Ohjaaja: Professori Salme Näsi

TIIVISTELMÄ

Tässä tutkimuksessa kuvataan valtion tilivirastojen laskentatoimen informaation käyttäjien ja tuottajien näkemyksiä ja kokemuksia valtion liikekirjanpitouudistuksesta ja sen seurauksista. Tutkimusaineisto hankittiin toukokuussa 2000 laajalla, kaikki 118 tilivirastoa kattavalla lomaketutkimuksella.

Tutkimus on survey-tutkimus, jonka katsotaan kuuluvan nomoteettisen tutkimusotteen alle. Ai- neisto on pääosin kvantitatiivisessa muodossa, joten sen analysointi tapahtui tilastollisin menetel- min. Pintaa syvemmälle pyrittiin kuitenkin menemään avointen kysymysten avulla, ja näihin saatuja vastauksia esitellään tutkimuksessa runsasti kattavan yleiskuvan luomiseksi.

Tutkimuksessa todettiin, että näkemykset liikekirjanpitouudistuksesta vaihtelivat eri vastaajaryhmi- en välillä. Laskentatoimen informaation hyväksikäyttäjät suhtautuivat selkeästi kriittisemmän ja kielteisemmin uudistukseen, kun taas informaation tuottajat olivat siihen jossain määrin maitarin tyytyväisempia. Positiivisimmin liikekirjanpitouudistukseen suhtauduttiin niissä tilivirastossa, joissa pää- asiällinen tehtävä on maksullisten palvelujen tuottaminen, ja negatiivisimmin koulutusta ja tutki- musta tuottavissa virastoissa.


Tutkimuksen avainsanat: valtion kirjanpitouudistus, liikekirjanpito, valtion tilivirastot, julkinen sektori, rahoituksen laskentatoimi
SISÄLTÖ

1 JOHDANTO
  1.1 TUTKIMUKSEN TAUSTAA .......................................................... 1
  1.2 TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA TOTEUTUS .................................. 4

2 VALTIONHALLINNON TOIMINTAYMPÄRISTÖ ........................................... 8
  2.1 TILIVIRASTOT OSANA VALTION BUDJETITALOUTTA ......................... 8
  2.2 VALTIONHALLINTO JA TILIVIRASTOT TALOUSYKSIKÖNÄ .................. 11
  2.3 TILIVELVOLLISUUS JA SIDOSRYHMÄAJATTELU VALTIONHALLINNOSA ...... 17

3 KIRJANPITO VALTIONHALLINNOSA ...................................................... 20
  3.1 HALLINNOLLINEN KIRJANPITO VS. LIIKEKIRJANPITO ....................... 20
  3.2 VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUKSEN TAVOITTEET ..................... 24
  3.3 VALTION UUDEN KIRJANPIDON KESKEISIMMÄT PERIAATTEET ............... 27

4 TUTKIMUKSEN EMPIRISEN OSUUDEN TOTEUTUS ....................................... 31
  4.1 AINEISTON HANKINTA .................................................................. 31
  4.2 AINEISTON ESIKÄSITTELY JA ANALYSointI .................................... 33
  4.3 AJATUKSIA TUTKIMUKSEN RELIABILITEETISTA JA VALIDITEETISTA ....... 35

5 VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS TILIVIRASTOJEN NÄKÖKULMasta .................. 38
  5.1 KYSELYYN VASTANNEIDEN ESITTELEY ............................................. 38
  5.2 LOMAKEKYSelyn TULOKSET ................................................................ 41
    5.2.1 Liikekirjanpidon tilinpäätös laskelmien tehtävät valtionhallinnossa ...... 42
    5.2.2 Liikekirjanpidon tilinpäätös informaation hyödyllisyys .................. 44
    5.2.3 Liikekirjanpidon tilinpäätös informaation hyväksikäyttö ............... 46
    5.2.4 Liikekirjanpitouudistuksen vaikutukset julkisen ja yksityisen sektorin lähentymiseen .................. 53
    5.2.5 Talousarviokirjanpidon asema liikekirjanpitouudistuksen jälkeen ........ 55
    5.2.6 Uudistuksen käytännön valmiude t ........................................... 55
    5.2.7 Kokonaisarvio liikekirjanpitouudistuksesta .................................. 57
    5.2.8 Liikekirjanpitouudistuksen seuraukset ....................................... 76
      5.2.8.1 Positiiviset seuraukset ..................................................... 77
      5.2.8.2 Negatiiviset seuraukset .................................................... 84
      5.2.8.3 Yhteenveto ........................................................................ 94
    5.2.9 Kehittämistarpeet ..................................................................... 95
  5.3 AJATUKSIA TUTKIMUKSEN TULOKSISTA ....................................... 105

6 JOHTOPÄÄTÖKSET ............................................................................. 107

LÄHTEET ......................................................................................... 112

LIITTEET
1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa


Tämä siis merkitsee sitä, että julkisessa hallinnossa pitkän perinteen omaava hallinnollinen kirjanpito on saanut vääristyä liikekirjanpidon tietä. Hallinnollisen eli kameralisen kirjanpidon tärkein tehtävä oli tuottaa tietoa talousarvon toteutumisesta, kun taas liikekirjanpidon päätätehtävä on tuloksen laskeminen. Liikekirjanpitouudistuksen myötä tilivirastoissa tehdään talousarvon toteutumalaskelman lisäksi yrityksistä tutut tilinpäätöslaskelmat: tuotto- ja kululaskelma sekä tase.

Julkista sektoria ja sen organisaatioita on aina syytetty tehottomuudesta, ja ratkaisuna tähän ongelmaan nähtiin perinteisesti tehokkaina pidettyjen yritysten käyttämä laskentatoimen malli. Yritysten ja julkisyhteisöjen toimintaympäristö on kuitenkin hyvin erilainen, ja esimerkiksi Näsi ja Keurulainen (1999, 102 - 104) ovatkin kunnan kirjanpitouudistusta koskevassa tutkimuksessaan tulleet siihen tulokseen, että koska liikelaskentamallin olettamukset ja periaatteet on johdettu yritystalousdusta, laskentatoimen doktriini ei anna tukea liikekirjanpitomallin soveltamiselle julkiselle sektorille. Erilaiset toimintaympäristöt vaativat siis erilaista laskentatoimen mallia. Tutkijat toteavat myös, että kirjanpitolainsäädännön sekä sen pohjalle rakennetun liikekirjanpitomallin ottaminen kirjanpitouudistuksen lähtökohtaksi oli ristiriitainen ja

---


2 Tuotto- ja kululaskelma vastaa yritysten ja kuntien tuloslaskelmaa. Tuloslaskelmata voidaan siis pitää yleiskäsitteenä, jonka valtionhallinnon vastine tuotto- ja kululaskelma on.
kansainvälisessäkin vertailussa varsin radikaali ratkaisu. He totesivat myös mm., että kunnan taloudessa ei ole hintajärjestelmän tuomaa tuloslaskennan mahdollisuutta, eikä siellä monetavin tulos korvaa reaaliprosessin puolen tulostarkastelua kuten yritysten taloudessa. Uusi kirjanpito ei siis kata toiminnan ja talouden välistä kuilua. Myöskin laskentatoimen kahtiajako rahoituksen ja johdon laskentatoimeen näytti jääneen epäselväksi, ja kunnan ulkoiset sidoryhmät, kuten kuntalainen äänestäjänä, veronmaksajana ja asiakkaana oli unohdettu. Tutkimus oli kvalitiivinen tutkimus, jonka empiirisessä osuudessa haastateltiin neljän kunnan kirjanpidon ja tilinpäätösinformation tuottajia ja käyttäjiä.

Myös nimenomaan valtiolla toteutettu kirjanpitouudistus on aiheuttanut kriittistä keskustelua julkisuudessa. Esimerkiksi Wallin ja Taipale kirjoittivat Helsingin sanomien Vieraskynä – palstalle (8.2.1999) kriittisen artikkelin uudistuksesta otsikolla ”Yritysmaailmasta lainatusta kirjanpidosta vähän iloa virastolle”. He olivat tyytymättömiä mm. siihen, että tilinpäätöslaskelmien hyväksikäytöstä ei ollut koko uudistuksen valmistelun aikana käyty perusteellista keskustelua, vaan oli keskitytty lähä yksinomaan kirjanpidon tekniseen puoleen. Keskustelua olisi tullut käydä, koska virastojen tavoitteet ja rahoitus ovat hyvin erilaisia verrattuna yrityksiin. Heidän mukaansa tilanne on täysin käsittämätön, kun virastojen johtokunnan ja johdon pitää hyväksyä tilinpäätös sekä toimittaa se ministeriölle hyväksikäytettäväksi, vaikka samanaikaisesti hallinnossa vallitsee laaja epätietoisuus tuotto- ja kululaskelman ja taseen merkityksestä.

Wallin ja Taipale ovat tulleet siihen tulokseen, että virastojen liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmilla ei ole lähimainkaan samaa merkitystä kuin yritysten vastaavilla laskelmilla; ne eivät mittaa tuloksellisuuden kannalta merkittäviä asioita, eikä niiden pohjalta ole tehtävissä merkittäviä päätöksiä tai harjoittettavissa merkittävä ohjausta. Ne kuvaavat ainoastaan virastojen


4 Kirjoittajat ovat toimineet valtionhallinnon laskentatoimen, taloushallinnon ja tulosohjauksen kehittämistehtävissä 1980-luvun alusta lähtien.
tuotto-, kulu- ja omaisuusrakenteita. Kirjoittajat toivovatkin, että liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien asema osana tilinpäätöstä olisi oikeassa suhteessa niiden merkitykseen nähdä ja että valtionhallinnon laskentatoimen kehittämisessä pyrittyisiin välttämään yritysmaailman mallien mekaanistaa siirtämistä valtionhallintoon ilman, että otetaan valtionhallinnon erityispiirteet huomioon.

Olson, Guthrie ja Humphrey (1998a, 462 – 463) ovat kirjassaan ”Global warning!” kritisoi neet julkinen sektorin uudistusinnostusta ja vaatineet yksityiskohtaisempaa keskustelua uudistuksista. Heidän mukaansa uudistuksia ei koskaan saisni toteuttaa ilman riittävää, kriittistä keskustelua. Keskusteluissa tulisi ottaa huomioon julkinen ja yksityisen sektorin olemassaolon perusteiden eroavaisuudet, eikä piilotuuta hienojen termien, kuten ”tehokkuus”, ”vaikuttavuus” ja ”tuottavuus” (”efficiency”, ”effectiveness” ja ”value for money”) taakse. He kehottavat myös mm. välttämään turhaa monimutkaisuutta, mittaamaan vain sitä, mikä todellisuudessa on tarpeellista sekä muistamaan yritysmaailman kirjanpitojärjestelmien subjektivisuuden. Edelleen he muistuttavat siitä, että uudistuksen saavutuksista ja kustannuksista tulee vaatia selkeitä näytöjä ja että uudistuksen alku vaiheen ongelmia (”teething troubles”) ei voida jatkuvasti hyväksyä selitykseksi havaituille epäkohdille.


1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja toteutus

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten valtion kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin uu- distaminen ja sen seuraukset koetaan valtion tilivirastossa sekä kartoittaa mahdollisia jatkokehittämistarpeita. Tutkimuksella halutaan selvittää ensisijaisesti niiden tilivirastotoimijoiden näkemyksiä ja kokemuksia, jotka työssään hyödynnävät tiliviraston tuottamaa laskentatoimen informaatiota, mutta myös niiden, jotka tuottavat tätä informaatiota. Tämän tutkimuksen puitteissa muita sosiohyviä ei ole syytä ottaa kohderyhmän mukaan, sillä tilivirastotoimijoilla uskotaan olevan tarpeeksi hyvää näkemys myös muiden sosiohyvien information käytöstä ja käyttötarpeista.


---

**KUVIO 1 Laskentatoimi valtionhallinnossa (Näsi 1997a)**

---

5 Jako laskentainformaation käyttäjiin ja tuottajiin ei käytännössä kuitenkaan ole kovin selkeä, joten osa tilivirastotoimijoihin voi kuulua molempiin ryhmiin.
Tutkimuksen mielenkiinto kohdistuu etenkin valtion talousarviolla⁷ ohjattavassa budjetitataloudessa oleviin tilivirastoihin, jotka ovat kirjanpitovelvollisia talousyksiköitä ja laativat siten oman tilinpäätöksen. Tutkimuksessa ei kuitenkaan voida unohtaa valtion kirjanpidon toista tasoa: valtion keskuskirjanpitoa, jossa laaditaan tilivirastojen tilitietojen perusteella valtion tilinpäätös varainhoitovuoden päättymisä.


Tutkimuksen päätutkimusongelma määritellään seuraavasti:

- Millaisia näkemyksiä ja kokemuksia valtion tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajilla ja käyttäjillä on valtion liikekirjanpitouudistuksesta ja sen seurauskista?

Päätutkimusongelma jaetaan seuraaviin alaongelmiin:

1. Millaisina liikekirjanpidon ja sen tilinpäätösaktivoinnit tehtävät ja hyödyllisyys tilivirastoissa nähden?
2. Miten paljon eri sidosryhmät käyttävät liikekirjanpitouudistuksen mukaista tilivirastojen tuottamaa tilinpäätösinformaatiota ja mihin tarkoitukseen?
3. Onko liikekirjanpitouudistus muuttanut tilivirastojen enemmän yritysten kaltaisiksi?
4. Millaisia vaikutuksia/seuraauksia liikekirjanpitouudistuksella on kaiken kaikkiaan ollut tilivirastoille?
5. Millaisena liikekirjanpitouudistuksen käytännön valmiuksia, kuten ohjeistusta, liikekirjanpidon osaamista sekä ilmapiiriä uudistusta kohtaan, pidetään?
6. Oliko liikekirjanpitouudistus kaiken kaikkiaan onnistunut?

---

7. Eroavatko näkemykset ja kokemukset liikekirjanpitouudistuksesta
   - laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien välillä,
   - muun vastaajan ominaisuuden mukaan (ikä, sukupuoli, asema) tai
   - erilaisten tilivirastojen välillä (päätelaitavá, sijainti, maksullisen toiminnan osuus)?
8. Millaisia kehitteämistä tarpeita tilivirastojen kirjanpidossa ja tilinpäätösraportoinnissa nähdään olevan?


Tutkimuksen voidaan katsoa kuuluvan nomoteettisen tutkimusotteen alle. Tyypillistä tälle tutkimusotteelle on mm. se, että sen avulla pyritään saamaan selville mahdollisimman tarkasti vallitsevat tosiasiat ja näiden väliset yhteydet ja että empiirisellä materiaalilla on tutkimuksessa olennainen merkitys. Tutkijan rooli nomoteettisessa tutkimuksessa on neutraali ja objektiivinen. (Neilimo & Näsi 1980, 34, 39 – 40)

Tämän tutkimuksen havaintoaineisto on kerätty kaikki tilivirastot kattavan lomakekyselyn avulla. Tällaiselle postikyselylle ominaisista on se, että lomakkeen täyttäminen on melko kontrolloimaton tilanne, eikä tiedetä kuka lomakkeen täyttäjä ja miten kysymykset käsitetään. Postikyselyssä voidaan kuitenkin käsittellä melko arkaluonteisia aiheita, ja sen avulla tavoitetaan myös helposti suuri määrä ihmisiä, joten postikysely on paras mahdollinen vaihtoehto tämän tutkimuksen toteuttamiseksi. (ks. esim. Niemi & Touronen 1996, 44)

Aineiston analysointi tapahtuu kvantitatiivisen datan kohdalla tilastollisin menetelmän ja kvalitiatiivisen aineiston kohdalla, joka tässä tapauksessa koostuu avoimiin kysymyksiin anne-
tuista vastauksista, laadullista luokittelua ja analysointia käytämällä. Yleistä asennetta pyri-
tään havainnollistamaan käytämällä runsaasti suoria sitaatteja. Lomakekyselyn ja aineiston
analysoinnin käytännön toteutus kuvataan tarkemmin empirisen osuuden yhteydessä.

Tutkimus rakentuu kuudesta pääkappaleesta. Johdantokappaleessa käsitellään tutkimuksen
tausta, tavoitteet tutkimusongelmineen sekä toteutus. Kappaleessa 2 tarkastellaan valtionhal-
linnon toimintaympäristöä. Siinä esitellään tutkimuksen kohteena olevat tilivirastot osana
valtion budjetitaloutta sekä verrataan valtionhallinnon ja tilivirastojen talousprosessia yritys-
ten vastaavaan. Valtionhallinnon ympäristöä tarkastellaan myös tilivelvollisuuden käsitteen ja
sidosryhmäajattelun avulla. Kappaleessa 3 taas käsitellään liikekirjanpitoa ja hallinnollista
kirjanpitoa tärkeimpine periaatteinä sekä liikekirjanpitouudistuksen tavoitteita. Lopuksi
esitellään Valtion kirjanpidon käsikirjan (1999) mukaan valtion uuden kirjanpidon keskei-
simmät periaatteet. Näissä teoreettisen osuuden muodostavissa kappaleissa 2 ja 3 pohditaan
myös liikekirjanpidon soveltuvuutta julkinen sektorin ympäristöön.

Kappaleet 4 ja 5 muodostavat tutkimuksen varsinaisen empirisen osuuden suuren. Kappaleessa 4
esitellään tutkimuksen empirisen osuuden toteutus. Siinä kuvataan aineiston kokoamisen
vaiheet, esitellään kyselylomake sekä käytetty tilastolliset menetelmät esikäsittelyineen. Kapp-
aleen lopuksi pohditaan myös tutkimuksen reliabilitetettia ja validiteettia. Kappaleessa 5
puolestaan esitellään lomakekyselyn avulla saadut tulokset tilivirastotoinijoiden näkemyksisiä
valtion liikekirjanpitouudistuksesta. Tutkimus päättyy johtopäätökset –kappaleeseen,
jossa saatuja tuloksia kootaan yhteen ja pohditaan tarkemmin.
2 VALTIONHALLINNON TOIMINTAYMPÄRISTÖ

2.1 Tilivirastot osana valtion budjettitaloutta


| Taulukko 1 Toimintayksikkötyypit valtionaloudessa (Meklin 1997, 42) |
|--------------------------------------------------------|------------------|
| **BUDJETTITALOUS**                                      | **Eduskunta**    |
|                                                      | **Valtionneuvosto** |
|                                                      | **Ministeriöt**  |
| Toimintayksikköt:                                     |                  |
| 1. Virastot ja laitokset                              |                  |
| 2. Liiketoimintaa harjoittavat virastot ja laitokset  |                  |
| **BUDGETIN ULKOPUOLINEN TALOUS**                      |                  |
| 3. Valtion liikelaitokset                             |                  |
| 4. Budjetin ulkopuoliset rahastot                     |                  |
| 5. Kansaneläkelaitos ja Suomen Pankki                 |                  |
| 6. Valtionyhtiöt                                     |                  |

Valtion virastot ja laitokset ovat budjettitalouden perusyksiköitä, jotka hoitavat jotakin lailla määrettyä valtion tehtävää. Valtion tehtäviin on perinteisesti kuulunut yleisestä hallinnosta,
järjestyksestä ja turvallisuudesta sekä maanpuolustuksesta huolehtiminen. Tehtävät ovat laajentuneet\(^8\) vähitellen mm. opetustoimen, terveydenhuollon, sosiaaliturvan, liikenteen, eri elinkeinojen edistämisen, työllisyyden hoitamisen, asumisen edistämisen ja ympäristönsuojelun alueille. Perinteisesti palvelut ovat olleet siis kollektiiviluonteisia, mutta luonteeltaan yksilöllisempien palvelujen osuus on vuosikymmenien saatossa kasvanut. (Pitkänen 1986, 1, 4)

Steinebach (1980; Pitkäsen 1986, 22 mukaan) on listannut valtion virastoille ominaisia piirteitä:

- se tavoittelee lähinnä kollektiivista tarpeiden tyydyttämistä
- se tavoittelee kollektiivista hyvinvoinnin maksimointia
- sen riippumattomuuden aste tavoitteiden asettamisessa on vähäinen
- se tuottaa yleensä ei-markkinakelpoisia kollektiivihyödykkeitä ja luovuttaa ne ilmaseksi
- se on yleensä velvoitettu suoritteiden tuottamiseen
- se on täysin julkinen vallan omistuksessa, sen ”tulot” eivät ole yleensä tuloksia talousyksikköä toimimisesta vaan perustuvat verotuloihin ja siltä puuttuvat yritystoiminnalle ominaiset riskit.


---

\(^8\) Valtion rooli kapitalistisessa taloudessa ja yhteiskunnassa on vaihdellut aikojen kuluessa ja kehitetty näkyvästi kansalaisten tarpeiden ja erilaisten toimintaedellytvysten mukaisesti, mutta ennen toisen maailmansodan jälkeellä kaudella julkisen toiminnan osuus kansantaloudesta on kasvanut. Julkisen sektorin osuuden laajentuminen teollisuusmaissa on yleensä kuitenkin kädet sisällä taloudellisen kasvun kanssa. Valtion laajentuneiden sosiaalisten tehtävien myötä on syntynyt käsite ”hyvinvointivaltio”, jota käytetään erityisesti pohjoismaisen kehitysmallin kuvaamiseen. (Honkanen 1995, 7 – 9; Pitkänen 1986, 1)

Tilivirastot voidaan luokitella niiden toiminnan luonteen mukaan seuraavasti (Meklin 1997, 72):

- Maksuttomien palvelujen tuottaminen (esim. tielaitos, puolustusvoimat, poliisi, tuomioisto-
  tuimet)
- Maksullisten palvelujen tuottaminen (esim. Valtion kiinteistölaitos)
- Verotuksen suorittaminen ja verotulojen periminen (esim. verohallinto piiriorganisaatio-
  neen)
- Valtion yleishallintoviranomaisena toimiminen (esim. lääninhallitukset)
- Koulu- ja koulutuksen perustaminen sekä tutkimuksen suorittaminen (esim. korkeakoulut, eräät tutki-
  muslaitokset)

Tätä luokitelua käytetään tämän tutkimuksen kyselyalomakkeessa taustamuuttujana. Erityisen
mielenkiintoinen on maksullisten palvelujen tuottajien ryhmä, sillä heidän toimintaympäris-
onsä on lähempänä yritysympäristöä, josta liikekirjanpito on peräisin. Koska maksullista pal-

⁹ Valtion maksuliikkeellä tarkoitetaan valtion kassaanmaksujen perimistä ja kassastamaksujen suorittamista sekä
niihin liittyviä tiliorganisaatiotasojen välisiä varojen siirtoja. Maksuliike hoidetaan postiisirron välityksellä;
vaikutte]].
velutuotantoa on joissakin virastoissa enemmän kuin toisissa, kysytään erikseen myös maksullisen toiminnan prosenttiosuutta kokonaisbudjetista.

2.2 Valtionhallinto ja tilivirastot talousyksikköinä

Julkisen sektorin toimintayksikköt, eli myös valtionhallinto tilivirastoineen, voidaan määrittää niiden talousprosessin kautta. Yritysten tavoin ne voidaan nähdä talousyksikköinä, rahoituksellisen kokonaisuuden muodostavina, tuotantotoimintaa harjoittavina yksikköinä. Julkisen sektorin toimintaympäristö on kuitenkin hyvin erilainen ja monimutkaisempi kuin yrityksen vastaava, joten myös niiden talousprosessit eroavat huomattavasti toisistaan (Näsi 1997b, 68). Tämän kappaleen tarkoitus on kuvata julkisen sektorin organisaation talousprosessia tuoden esille juuri valtionhallinnon ja tilivirastojen erityispiirteitä, mutta koska näitä erityispiirteitä on helpompi ymmärtää yritysten talousprosessin kautta ja koska tutkimuksen mielenkiintoisena kohteena oleva liikekirjanpito on syntynyt juuri yritysyritysten tarpeisiin, tarkastelu aloitetaan kuvaamalla ensin yritystä talousyksikköinä.


10 Tässä tutkimuksessa termejä julkisen sektorin toimintayksikkö, julkisen sektorin organisaatio, julkisen hallinnon organisaatio, julkisen hallinnon yksikkö, julkisyhteisö ja muita mahdollisia vastavia termejä käytetään kuvaamaan niitä julkisen sektorin muodostavia yksikköitä, joita ovat kaiken kaikkiaan valtio, kunnat, kuntainliiot, seurat ja niiden ylläpitämät laitokset (ks. esim. Kivistö 1989, 11).


Yritys harjoittaa tuotantotoimintaa hankkimalla tuotannontekijöitä, yhdistämällä ne tuotantoprosessissaan ja myymällä aikaansaamiaan suoritteita suoritemarrkinoilla tavoitteenaan saada


Myös valtion hallintoa ja sen tilivirastojaa voidaan tarkastella talousyksikköinä. Tätä havainnollistetaan kuviossa 3 (s. 14).
KUVIO 3 Valtionhallinnon talousprosessi (Monsen & Näsi 1998, 282)

Julkinen talous laskentatoimen ympäristöön on siis hyvin erilainen verrattuna yritysympäristöön. Ensinnäkin julkisen talouden menot eivät synny vain tuotannontekijöiden hankkimisesta, vaan esimerkiksi valtion budjettitaloudessa noin puolet kokonaismenoista on siirtomenoja, joihin kuuluvat mm. erilaiset avustukset kotitalouksille, yrityksille ja kunnille. Valtion menot\(^\text{11}\) jakautuvatkin vuoden 1999 tilinpäätöstietojen mukaan seuraavasti: kulutusmenot (24,9\%), sijoitusmenot (6,3\%), valtionvelan hoito (13,9\%) ja siirtomenot (45,9\%). Tuloista puo-

---

\(^{11}\) Luvut ovat vuoden 1999 tilinpäätöstietojen mukaiset kassamenot lisättynä siirrettyjen määärärahojen ja menomääräisen kannan muutoksilla ja vähennetyinka erillä maksusuorituksiarostamattomilla erillä. (Hallituksen kertomus valtiovarainhoidosta ja tilasta 1999 2000, 145.)
lestaan vain vähäinen osuus saadaan suoritteiden myyntituloina tai palvelumaksuina asiakkailta. Mahdolliset perittävät maksut eivät myöskään yleensä vastaa palvelun tuottamisesta aiheutuneita todellisia kustannuksia\textsuperscript{12}. Sen sijaan merkittävin tulonlähe ovat verot\textsuperscript{13} ja budjettirahoitus, joilla ei ole välitöntä yhteyttä yksiköissä aikaansaatuihin tuotoksiin. ( Näsi 1997b, 68)

Julkisen talouden menojen ja tulojen määrittely ei voi perustua yritysten tavoin yksinomaan tuotannonmekon joiden hankkimiseen ja suoritteiden luovuttamiseen, sillä suurin osa liiketapahtumista on muita kuin näistä tapahtumista syntyneitä menoja ja tuloja. Kaikilla liiketapahtumilla ei siis ole lainkaan vastinettä reaaliprosessin puolella, vaan ne ovat pelkkiä rahaprosessin tapahtumia, jotka rekisteröidään kirjanpidossa kassaperusteisesti. Budjettirahoitteisessa ”non-trading”-toiminnassa välitön yhteys suoritteiden luovutuksen ja tulojen väliltä sekä menojen uhraamisen ja tulojen syntymisen väliltä puuttuu. ( Näsi 1997b, 68)


Julkisyhteisöjen erityispiirteenä on myös se, että niillä ei ole osakkeenomistajan kaltaisia oman pääoman sijoittajia. Tämän vuoksi niillä ei ole voiton tuottamisvaatimusta. Julkisyhteisön olemassaolo ei siis lyhyellä eikä pitkällä aikavälillä perustu voittoon tai tappioon. Jos menot ylittävät tulot, kerätään lisää veroa tai otetaan lainaa; konkursivaaraa ei siis ole. (Heikkinen & Lehto-Taipale 1984, 18; Pitkänen 1980, 13 – 14)

Yksittäinen virasto ei ole yhteydessä rahoituskirjallisuun, vaan rahoitus tapahtuu valtion budjetin välityksellä. Rahoitukseen ja maksuvalmiuteen liittyvät ongelmat ovat tästä johtuen

---

\textsuperscript{12} Tämä periaate on seurausta palvelujen \textit{jaottomuudesta}; kaikilla kansalaisilla on oltava yhtäläinen oikeus käyttää yleisiä yhteiskunnallisia palveluja (Kivistö 1989, 11 – 12).
kokonaan erilaisia kuin yrityksissä. Sen sijaan koko valtion tasolla on olemassa yhteys rahoitusmarkkinoihin, mutta verotus rahoitustuomona aiheuttaa sen, että julkisyhteisöjen rahoitusengelmat poikkeavat ratkaisevasti yritysten vastaavista. (Pitkänen 1980, 14)

Virastojen ja laitosten talous on siis osa valtion taloutta; niillä ei ole itsenäistä taloutta siinä mielessä, että ne saisivat yrityksen tavoin valita rahoitustuomonsa ja käyttää rahansa vapaasti tai pitää niitä haluamassaan rahalaitoksessa. Budjettitaloudessa toimivien yksiköiden tulot, menot, varat ja velat ovat valtion tuloja, menoja, varoja ja velkoja, eikä siis esimerkiksi yksikön perimät tulot ole käytettävissä yksikön omiin menoihin. Virastojen ja laitosten maksuliike hoidetaankin kokonaisuudessaan valtion yhteisen keskuskassan kautta. Tämä käytäntö on luonnollinen, sillä valtio perii pääosan tuloistaan veroina; verohallinto kerää verot yhteiseen kassaan, josta eri yksiköt saavat rahoituksen tuotannon tekijöiden hankkimiseen ja valtionapuihin tai avustuksiin. Täten toimintayksiköiden tulojen ja menojen ei tarvitse olla tasapainossa, vaan toiset yksiköt käyttävät enemmän rahaa kuin hankkivat, toiset päinvastoin. (Meklin 1997, 70 – 73)

Merkittävänä erona yritysympäristöön on myös äänestäjien, poliittisten päätöksentekijöiden sekä talousarvion rooli. Nämä muodostavat julkisella sektorilla ns. ohjausyksikkö, jonka olemassaolo merkitsee yksittäisten virastojen tai laitosten ainakin osittaista epäitsenäisyttä päämäärien, tavoitteiden ja strategisten päätösten suhteen. (Pitkänen 1986, 45)

Julkisen hallinnon talouden ohjausprosessi on kolmevaiheinen. Ensiksi kansalaiset valitsevat äänestämällä edustajansa päättämään asioista sekä rahoittavat valtion toimintaa maksamalla veroja. Ohjausprosessin toisessa vaiheessa edustajat sitten päättävät normeilla ja talousarviolla, mitä palveluja verorahoilla tuotetaan ja millaisia tulonsiirtoja järjestetään sekä osoittavat määrärahat toimintayksiköille, jotka sitten prosessin kolmannessa vaiheessa tuottavat ja järjestävät palvelut sekä toteuttavat tulonsiirrot. (Meklin & Näsi 1994, 232)

13 Tämä perustuu ns. pakkoperiaatteeseen, joka toteutuu siten, että jokaisen kansalaisen on kuultuttava valtioon ja oltava jonkin kunnan jäsen ja tästä jäsenyystä seuraa velvollisuus maksaa veroja tulojen ja omaisuuden perusteeella (Kivistö 1989, 11 - 12). Valtion tuloista verot ja veroaluenteiset maksut ovat noin kolme neljäsosaa (74,1 %) (Hallituksen kertomus valtiovainroidosta ja tilasta 1999 2000, 145).
Julkisen sektorin toimintaympäristö poikkeaa siis monin tavoin ja hyvin oleellisiltä osin yritysypäristöstä. Miten hyvin sitten perinteisesti yritysypäristössä käytetty kirjanpitomalli, liikekirjanpito, voi toimia myös julkisen hallinnon yksiköissä?

2.3 Tilivelvollisuus ja sidosryhmääjattelu valtionhallinnossa


Julkisen sektorin uudistusprosessien aikana on tuotu esille erityisesti julkisen hallinnon avoimuusvaatimusta ja tilivelvollisuuskäsittetä. Tällöin on painotettu sitä, että kaikki julkishallinnon toimijat ovat tilivelvollisia ja tulosvastuussa toimistaan eri sidostyhimille. (Meklin & Näsi 1994, 232)

Tilivelvollisuus rakentuu kolmen osapuolen välisestä tilivelvollisuussuhteesta (kuvio 4): joku ("accountor") on tilivelvollinen jollekin toiselle ("accountee") teoistaan ja niiden seurauksista, ja tästä tilivelvollisuudesta selviytymiseksi tarvitaan kolmatta osapuolta, laskentaihmisiä ("accountant"), jotka tuottavat informaatiota tilivelvollisuuden toteuttamiseksi. (Ijiri 1975, ix; Monsen 1993, 15)

**KUVIO 4 Tilivelvollisuuden kolme osapuolta (Monsen 1993, 15)**


Laskentatoimeen liittyvää tilivelvollisuutta toteuttaa ensisijaisesti rahoituksen laskentatoimi (ks. s. 4, jako rahoituksen ja johdon laskentatoimeen), mutta myös johdon laskentatoimia tarvitaan sitä täydentämään. Tilivelvollisuus muodostuu rahan lähteitä ja käyttöä koskevasta
tilivelvollisuudesta sekä toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta koskevasta tilivelvollisuudesta. Talousarviokirjanpidon pohjalta voidaan toteuttaa rahan lähteitä ja käyttöä koskeva tilivelvol-
lusuu, mutta toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta koskeva tilitys edellyttää kussakin viras-
tossa oman, räättööinä rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän kehittämistä toiminnan tulok-

Henley ym. (1992, 15 – 23) listaavat niitä sidosryhmiä, joille julkisen sektorin organisaatior
vat tilivelvollisia: vaaleilla valitut päätoimikuntakirjat sekä yksilöinä että kollektiivisesti, suuri
yleisö äänestäjänä ja veronmaksajina, palvelujen käyttäjät, organisaatioden työntekijät, asiak-
kaat, hankkijat ja erilaiset hallintoysiköt, kuten ministeriöt. Joissakin tilanteissa myös seu-
raavat ryhmät saattavat joissakin tilanteissa olla kiinnostuneita julkisyhteisöjen taloudesta:
mahdolliset kilpailijat, lainsäätäjät, luotonantajat, lahjoittajat, sponsorit, investoijat sekä yh-
teistysyöksyn antajat. Infomaaation todellisesta hyväksikäytöstä on kuitenkin varsin vähän tietoa.
Tässä tutkimuksessa kysytäänkin tilivirastotoimijoiden arvioita liikekirjanpidon tilinpäätösin-
formaation hyväksikäytöstä näissä sidosryhmissä. Tosin kaikkia, esimerkiksi luotonantajja,
lahjoittajia ja sponsorsita, ei ole syytä erikseen nimetää, koska heillä on suhteellisen vähäinen
merkitys tilivirastotasolla.

Onko myös liikekirjanpidon tehtävänä toteuttaa valtion virastojen ja laitosten tilivelvollisuut-
ta? Valtion kirjanpidon käsitte jän (1999, kpl 10.1) mukaan on, mutta miten hyvin se sitä to-
teuttaa. Käyttävätkö eri sidosryhmät todella virastojen tuottamaa tilinpäätösinformaatiota hy-
vähkseen? Jos käyttävät, niin miten paljon ja mihin tarkoitukseen?
3 KIRJANPITO VALTIONHALLINNOSSA

3.1 Hallinnollinen kirjanpito vs. liikekirjanpito


Hallinnollisen kirjanpidon keskeisimmät piirteet ovat rahakeskeisyys, vuotuisen talousarvion keskeinen rooli sekä kokonaisvaltaisen taseen puuttuminen. Julkisten varojen kontrollointi on aina ollut hallinnollisen kirjanpidon tärkein ja ensisijainen tehtävä, ja sitä se on toteuttanut tuottamalla tietoa talousarvion toteutumisen valvontaa varten. (Monsen & Näsi 1996, 263) Hallinnollisen kirjanpidon keskeinen tilinpäätösraportti on siten talousarvion toteutumisvertailu, joka kertoo, miten talousarvio on toteutunut varainhoitovuoden aikana. Tulojen ja menojen kehitystä seurataan kuitenkin jatkuvasti myös tilikauden aikana, jotta korjaaviin toimenpiteisiin voidaan tarvittaessa ryhtyä, mutta lopullinen vertailu tapahtuu tilinpäätöksen yhteydessä. (Kivistö 1989, 183)

Kokonaisvaltaisen taseen puuttuminen on seurausta siitä seikasta, että talousarviossa ja hallinnollisessa kirjanpidossa pitkävaikutteiset menot luetaan kokonaisuudessaan kyseisen tilikauden menoksi eikä hankintamenon jaksotuksia tehdä. (Monsen & Näsi 1996, 263)

Liikekirjanpito voidaan määritellä keskeisten olettamustensa ja periaatteidensa avulla. Näitä ovat (Liikekirjanpito 1999, 5:6):

14 Hallinnollisessa kirjanpidossa tulot ja menot rekisteröidään siten, että jokaista talousarviossa myönnettyä määräähaa varten kirjanpidossa on tila, jonka saldoa vertaamalla voidaan todeta, onko pysytty määrärahan putteissa. (Kivistö 1989, 161)
• Entiteetiperiaate: kirjanpitoa pitävä laskentatoimen yksikkö muodostaa itsenäisen, erillis-
sen kokonaisuuden.

• Yksikön toiminta on jatkuvaa (going concern –periaate).

• Liiketapahtumat perustuvat eri osapuolten vapaaehtoiseen kaupankäyntiin.

• Liiketapahtumien mittaamisessa ja rekisteröimisessä käytetään hankintahintoja.

• Liiketapahtumien tulee olla rahassa mitattavia.

• Tasetasapaino ylläpidetään kahdenkertaisen kirjanpidon avulla.

• Tillinpäätösraportointi tapahtuu säännöllisesti.

• Realisointiperiaate ja meno-tulon kohdalle –periaate (accrual accounting and matching
principle): tulo kirjataan silloin, kun se suoriteperusteisesti syntyy ja meno silloin, kun
tuotannonterkijä vastaanotetaan riippumatta maksujen ajankohdasta. Tillinpäätöksessä me-
not asetetaan vastakkain niiden tulojen kanssa, joiden syntymiseksi tulot on uhrottu.

Näsi ja Keurulainen (1999, 31) sekä Näsi (1997b, 68 – 69) ovat pohtineet edellä olevien liike-
kirjanpikon periaatteiden soveltuvuutta julkisen sektorin organisaatioihin ja tulleet siihen tu-
lokseen, että liikekirjanpito ei niihin täysin luontevasti istu. Tuskin mikään oletettu käy täy-
sin yksiin julkisen hallinnon piirteiden kanssa. Etenkin vapaaehtoiseen kaupankäyntiin, hank-
rintahintojen käyttöön ja liiketapahtumien rahassa mitattavuuteen liittyyvat periaatteet sekä
realisointi- ja meno tulon kohdalle –periaate eivät sellaisenaan toimi julkisen sektorin ympä-
rivistössä. Seuraavassa käsitellään yksityiskohtaisemmin kahta viimeksi mainittua liikekirjanpi-
don merkittävintä periaatetta.

Monsenin ja Näsin (1998, 285 – 286) mukaan liikekirjanpikon keskeisimmät piirteet ovat siis
suoriteperusteisuus (realisointi –periaate) liiketapahtumien rekisteröinnissä sekä menojen ja
tulojen vastakkain asettelu (matching –periaate) tietyn ajanjakson tuloksen laskemiseksi.

Kuten jo edellä kappaleessa 2.2 todettiin, yritystaloudessa liiketapahtumat voidaan yleensä
helposti luokitella menoiksi, tuloiaksi ja rahoitustapahtumiksi. Menot syntyvät tuotannonter-
joiden hankkimisen hetkellä, ja tuloet suoritteiden luovuttamisen hetkellä. Menojen ja tulojen
välillä on selkeä yhteys: menoa ”uhraataan”, jotta saataisiin tuloja. Kirjanpidossa menot kirja-
taan menotileille ja tulot tulotileille. Muut liiketapahtumat ovat rahoitustapahtumia, ja ne kir-
jataan rahoitustileille. Menojen, tulojen ja rahoitustapahtumien rekisteröinti kirjanpitoon voi-
daan tehdä niiden realisoitumisen perusteella eli suoriteperusteisesti. Tilinpäätöksessä voidaan siten määrittää tilikaudelle kuuluvat tulot ja menot. Tuloksen laskemiseksi\textsuperscript{15} tilikauden tuottoista vähennetään kuluina ne menot, jotka on tuottojen aikaansaamiseksi uhrottu, ja menot, joita vastaavat tulot on jo saatu. Tuloksen laskemisessa voidaan siis noudattaa meno-tulon kohdalle –periaatetta. (Näsi 1997b, 67 – 68; Näsi & Keurulainen 1999, 43)

Näsin (1997b, 68) mukaan julkisen talouden menojen ja tulojen määrittely ei voi kuitenkaan perustua yksinomaan tuotannontekijöiden hankkimiseen ja suoritteiden luovuttamiseen, koska julkisen talouden liiketapahtumista suurin osa on muita kuin tuotannontekijöiden hankkimisesta ja suoritteiden luovuttamisesta syntyneitä. Kaikilla liiketapahtumilla ei ole lainkaan vastinetta realiprosessin puolella, vaan ovat pelkkiä rahaprosessin tapahtumia, jotka rekisteröidään kassaperusteisesti. Tämä vie pohjan pois realisointiperiaatteen soveltamiselta.


Perinteisen talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon keskeisimmät erot voidaan havainnollistaa kuvion 5 (s. 23) osoittamalla tavalla.

\textsuperscript{15} Tähän kuitenkin liittyy paljon subjektivisuutta ja sattumanvaraisuutta tietyissä laskentatoinen kohdistamisperiaatteissa, kuten esimerkiksi poistojen kohdalla.
<table>
<thead>
<tr>
<th>Perinteinen talousarviokirjanpito</th>
<th>Liikekirjanpito</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Keskeiset käsittet teet</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>* Tulot – rahan lähteet</td>
<td>* Tulot, menot, rahoitustapahtumat;</td>
</tr>
<tr>
<td>* Menot – rahan käyttö</td>
<td>* Tuotot, kulut, varat, velat, oma pääoma</td>
</tr>
<tr>
<td>Päätehtävä</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
| * Talousarvion toteutumisen seuranta | * Tuloksen ja jakokelpoisen voiton laskemen
|                                  | * Taloudellisen aseman osoittaminen |
| Tilinpäätöslaskelmat              |                 |
| * Talousarvion toteutumisvertailu | * Tuloslaskelma |
|                                  | * Tase          |
| Laskemisen suunta                 |                 |
| [TA mk] [Toteutunut mk] [Ero +/- mk] | [Tuotot] [Mk] [Kulut] [Mk] |
|                                  | = Tulos +/- [Mk] |

**KUVIO 5 Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon keskeisimmät erot (mukaillen Näsi & Keurulainen 1999, 39 - 40)


Vielä 1980-luvulla ja aiemmin ilmestyneessä julkisen sektorin laskentatoimen kirjallisuudessa vallitsevana käsityksenä on ollut, että yritysten tekemän tuloslaskelman kaltainen laskelma ei ole tarpeellinen julkisyhteisöissä. Tätä on perusteltu toimintaympäristön erilaisuudella ja mm. siten, että niillä ei ole oman pääoman sijoittajia, jotka haluaisivat tuottoa sijoitetulle pääomalle eikä myöskään verottajaa tarvitse huomioida julkisyhteisöissä voitonjakajana. (ks. esim. Heikkinen & Lehto-Taipale 1984, 20)

### 3.2 Valtion liikekirjanpitouudistuksen tavoitteet

Virastojen hallinnollisen järjestelmän keskeisinä ongelmina Virastojen kirjanpitohankkeen loppuraportin (1994, 1) mukaan nähtiin omaisuuskirjanpidon puutteellisuus, mikä estää myös kaikki viraston varat ja velat kattavan valtion taseen laatimisen, ja laskentatoimen, etenkin operatiivisen (taihohdon) laskentatoimen, suuret kehittyneisyys erot virastojen välillä sekä yhteisöiden periaatteiden mukaan laadittavien ja keskeiset taloustiedot sisältävien selkeiden virastokohtaisten tiliraporttien puuttuminen.

Virastojen kirjanpitohankkeen loppuraportin (1994, 1) mukaan näiden puutteiden korjaamiseksi tulisi valtion kirjanpito ja virastojen ulkoista raportointia kehittää seuraavina tavoitteina:

- Virasto tarkastellaan erillisenä tulosvastuullisena yksikkönä, joka tilivelvollisuutensa osana raportoi toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä julkisesti kaikista tuloistaan, menoiostaan, varoistaan ja veloistaan, sekä toiminnastaan, erityisesti toiminnallisista tuloksista. Tämän lisäksi virasto on edelleen velvollinen raportoimaan talousarvion määritäjöjen käytöstä ja tuloarvioiden toteutumisesta.

- Omaisuuskirjanpito ja päähakemusten laskenta saattaa kaikissa virastoissa sille vähimmäistasolle, jota valtion omaisuuden hallinta, maksullisen toiminnan hinnoittelulu ja viraston oma kustannuslaskenta vaativat.

- Virastojen operatiivisen laskentatoimien kehittäminen niin, että se tuottaa oikeat ja riittävät tiedot virastojen toiminnan tuloksellisuudesta.\(^\text{16}\)

---

\(^{16}\) Operatiivisella laskentatoimella viitataan siis nykyisin käytössä olevaan johdon laskentatoimi –kesitteeseen (ks s. 4). Kirjanpitolainsäädännön mukaan yrityksissä rahoituksen (tai ulkoisen) laskentatoimen ts. tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpidollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (true and fair view). Virastojen kirjanpito- ja virastojen loppuraportissa käsitteet näyttävät siis menneen jonkin verran sekaisin.
Uudistuksella tavoitteltu hyödyt olivat siis kaiken kaikkiaan valtion omaisuuden saaminen nykyistä paremmin hallintaan, virastojen raportoinnin kehittyminen, taloudellisen ajattelun lisääminen virastossa sekä niiden laskentatoimen yhtenäistäminen ja parantaminen. Pyrkimyksenä oli myös virastojen ulkoisen tulosohjauksen ja sen tietopohjan paraneminen kiinnittämällä määrärahojen rinnalla eduskunnan, valtioneuvoston, ministeriöiden ja ulkoisten sidosryhmien huomiota virastoihin tulosvastuullisina yksikköinä. (Virastojen kirjanpitohankkeen loppuraportti 1994, 1 – 2)


Samaisessa raportissa painotettiin myös, että uudistus on pyrittävä läpiviemään siten, että se ei merkittävästi lisää virastojen taloushallinnon työmäärää ja kustannuksia. Myös aloittavan taseen laatiminen on tehtävä huolella, jotta uudistuksen hyödyt eivät vaarantuisi. (Virastojen kirjanpitohankkeen loppuraportti 1994, 1)

Tätä tutkimusta varten rakennetulla kyselylomakkeella halutaankin selvittää tilivirastotoimijoiden käsityksiä siitä, mitä seurauksia kirjanpitouudistuksella on kaiken kaikkiaan ollut ja miten hyvin uudistuksen läpiviennissä oli onnistuttu. Myös erilaisia ohjeistuksena ja ilmapiiriin liittyviä käytännön valmiuksia kyselyllä tiedustellaan.

Yleensäkin koko uudistusprosessia voitaisiin kuvata Lüderin vuonna 1992 esittämällä julkinen sektorin laskentatoimen innovaatioiden kontingenssimallilla, jota on paljon käytetty viitekehyksenä kansainvälisessä laskentatoimen tutkimuksessa (kuvio 6, s. 26) (ks. esim. Chan ym. 1996, 1).

KUVIO 6 Julkisen sektorin laskentatoimen uudistusten kontingenssimalli (Lüder 1992, Monsenin ja Näsin 1998, 279 mukaan)

3.3 Valtion uuden kirjanpidon keskeisimmät periaatteet

Seuraavassa käsitellään vielä valtion uuden kirjanpidon keskeisimpiä periaatteita ja käytäntöjä sellaisena kuin ne valtion kirjanpidon käsikirjassa (1999) esitetään.

Valtion kirjanpitomalli siis uudistettiin vuoden 1998 alusta alkaen kattamaan talousarviokirjanpidon lisäksi myös liikekirjanpidon. Talousarviokirjanpidossa tarkastellaan valtion talousarvon toteutumista, kun taas liikekirjanpidossa puolestaan seurataan valtion tuloja ja menoja sekä varoja ja velkoja.

Talousarvioseurannan tehtävä ja laajuus on säilynyt uudistuksen jälkeen entisellään. Sitähän kuuluu talousarvon toteutumisen seuranta, valtuuksien seuranta ja muiden talousarvon päätoñosassa olevien päätösten toteutumisen seuranta. Talousarvon toteutumisen seuranta toteutetaan monenkertaistaisen kirjanpidon avulla siten, että kirjanpitotapahtuma kirjataan rahan lähteen ja käytön (liikekirjanpito) lisäksi rinnakkaiseen tililuokkaan talousarviokirjanpidon tilille. Näin on mahdollista käyttää liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon kirjaamis- ja tilinpäätösperiaatteita rinnakkain. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.3)

Talousarvioasetuksen 23 §:n mukaan valtion talousarviotalous on kirjanpitovelvollinen talousyksikkö. Se on kokonaisuus, joka jakautuu hallinnonaloihin sekä edelleen valtion tehtäviä toteuttaviin ja toiminnasta vastuussa oleviin virastoihin ja laitoksiin, jotka myös ovat kirjanpitovelvollisia talousyksikköitä ja tekevät siten vuosittain oman tilinpäätöksen. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.1)

Talousarvioasetuksen 41 §:n 1 momentissa määritellään valtion kirjanpitoon kuuluvaksi virastojen ja laitosten kirjanpito, talousarvon ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sekä valtion keskuskirjanpito. Valtiokonttorin keskuskirjanpitoysikkö laittii joka kuukausi tilivirastojen ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitiedosta valtion liikekirjanpidon pääkirjan, valtion talousarviokirjanpidon pääkirjan, valtion talousarvon toteutumalaskelman ja rahastojen liikekirjanpidon pääkirjan sekä erilaisia valtion talousarviotaloutta,
rahastotaloutta ja tase-erä koskevia selvityksiä. Valtiokonttori laatii myös varainhoitovuoden päättyessä keskuskirjanpidon tiedoista valtion tilinpäätökseen. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.1)

Perinteisesti kirjanpidon tehtävät jaetaan erilläänpito-, tuloksenlaskenta- ja hyväksikäyttötehtävää. Ensimmäinen näistä, erilläänpitotehtävä, tarkoittaa sitä, että tositteisiin perustuvien kirjausten avulla talousyksikön ja sitä ympäröivillä markkinoilla olevien muiden talousyksiköiden varat³⁹ pidetään erillään toisistaan. Tuloksenlaskentatehtävällä puolestaan viitataan yksikön subjektiiviseen⁴⁰ tuloksenlaskentaan yhden tilikauden ajalta. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.2.2)

Tuloksenlaskenta valtion kirjanpidossa jakautuu kahteen osaan (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.2.2):

- Memo suoritteen luovuttamisen kohdalle – tuloksenlaskenta (tuotto-/kulujäämä)
- Budjettointiperusteinen tuloksenlaskenta (talousarvion yli-/alijäämä)

Kirjanpidon hyväksikäyttötehtävää puolestaan jakautuu perustiedon ja tilinpäätösasiakirjojen hyväksikäyttöön. Valtion kirjanpidon käsikirjan (1999, kpl 1.2.3) mukaan kirjanpidon perustietoa käytetään hyväksi ainakin toiminnan suunnittelussa, seurannassa, valvonnassa, tiedottamisessa, kustannuslaskennassa ja toimintakertomuksen laadinnassa.

Tilivirastot ovat velvollisia raportoimaan toimintansa tuloksista ja julkisten varojen käyttöstä, ja tätä tilivelvollisuutta toteutetaan ensisijaisesti vuosittaisella tilinpäätöksellä. Talousarvioasetuksen (1243/1992) 63§ 1 momentissa säädetään tiliviraston tilinpäätöksestä seuraavasti:

"Tiliviraston ja talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätökseen on annettava oikeat ja riittävät tiedot tiliviraston ja rahaston taloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta."

⁴⁰ Kirjanpidon opin mukaan ko. talousyksikön liiketapahtumat eli menot, tulot ja rahat.
Myös kirjanpidon ja muun laskentatoimen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot taloudesta, toiminnasta ja niiden kehityksestä (41 a § 1). Valtion kirjanpidon käsikirjan (1999, kpl 10.1) mukaan tietoa tuotetaan ainakin viraston johdolle, ministeriöille, eduskunnalle ja kansalaisille.

Tuotto- ja kululaskelma ja tase laaditaan tiliviraston liikekirjanpidon pääkirjan perusteella. Tuotto- ja kululaskelman tehtävänä on osoittaa tiliviraston varainhoitovuoden tuottojen ja kulujen rakenne, kertyminen ja niiden erotuksena muodostuva tuotto- tai kulujäämä. Taseen puolestaan tulee osoittaa tiliviraston hallinnassa olevat valtion varat ja velat. Talousarvion toteumalaskelma taas laaditaan tiliviraston talousarviokirjanpidon pääkirjan perusteella, ja sen tehtäväksi määritellään talousarvion toteutumisen osiittaminen tiliviraston osalta. Kaikkien näiden kolmen raportin täytyy osoittaa myös vertailu edelliseen varainhoitovuoteen. Tiliviraston tilinpäätöslaskelmia tulee myös täydentää liitetiedoilla siten, että oikeiden ja riittävien tietojen muodostaminen viraston toiminnan tuloksellisuudesta ja taloudesta on mahdollista (Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat, kpl 3)


VALKI-kirjanpidon kirjausperuste on suoriteperusteisuuksa tai muu valtiovarainministeriön asetuksen 42 f §:n 1 momentin perusteella määräämä kirjausperuste. Kirjanpidossa on pyrkimyksenä noudattaa oikeaa kirjausperustetta jo juoksevassa kirjanpidossa. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.6)

Liikekirjanpito toi mukanaan tilivirastoihin jaksotusmenettelyn. Tuotto- ja kululaskelman sekä taseen laatiminen edellyttää tulojen ja menojen jaksottamista. Talousarvioasetuksessa (66 f § ja 66 g §) jaksottamisesta säädetään seuraavasti:

²¹ VALKI -kirjanpidolla tarkoitetaan talousarvioasetuksen mukaista uutta valtion kirjanpitoa.
Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuottoiksi. Tuottoista vähennetään kulutina ne liikekirjanpidon menot, joita vastaavaa suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset. Muut liikekirjanpidon menot saadaan aktivoitaa sen mukaan kuin jäljempänä säädettäin. (66 f §)

Varainhoitovuoden päättynessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoi daan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättynessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoi daan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Jos muita pitkäaikutteisia menojen on aktivoitua, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (66 g §)

Liiketapahtumien ja talousarviotapahtumien kirjaamis- ja jaksottamisperiaatteet vastaavat pääsääntöisesti toisistaan. Näin ei kuitenkaan aina ole. Esimerkiksi lomapalkkavuksen jaksotus liikekirjanpidossa ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpidossa. Tiliviraston on kuitenkin varmistuttava siitä, että kaikki varainhoitovuoden talousarvioon vaikuttavat tapahtumat on kirjattu talousarviokirjanpitoon sekä selvitettävä tilinpäätöksen lukijalle ne kirjaukset, jotka ovat johtaneet siihen, että tuotto- ja kulujäämä eroaa talousarvon yli-/aliäämänä. Tämä edellyttää kuukausittaisen täsmäytystaskelman tekemistä. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.9)

Edellä esitellyillä valtion uuden kirjanpidon keskeisimmillä periaatteilla pyrittiin luomaan yleiskuvaa valtion kirjanpidon käytännöstä tällä hetkellä.
4 TUTKIMUKSEN EMPIIRISEN OSUUDEN TOTEUTUS

4.1 Aineiston hankinta


Kyselylomake (ks. liite 2) rakentui 40 kysymyksestä. Seitsemän ensimmäistä kysymystä kartoittivat taustamututkija. Tyypillisten taustamututujien (sukupuoli, ikä, asema, tiliviraston sijainti) lisäksi tiedusteltiin, pitääkö vastaaja itseään laskentatoimen informaation tuottajana

31
vai käyttäjänä ja tiliviraston tyypinä pääasiallisena perustehtävän mukaan sekä tiliviraston maksullisen toiminnan osuutta kokonaisbudjetista.


Kysymykset 39 ja 40 olivat avoimia kysymyksiä. Kysymyksellä 39 tiedusteltiin liikekirjanpitouudistuksen merkittävimmänä positiivisina ja negatiivisina seurauksina, ja kysymysellä 40 kartoitettiin tärkeimpänä kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kehittämistarpeita.

Varsinaisen kyselylomakkeen lisäksi mukana oli saatetkirje, joka oli luonnollisesti erilainen kirjanpidon vastuuhenkilölle (ks. liite 3) kuin muille vastaajille (ks. liite 4) tarkoitetussa lomakkeessa. Saatetkirjeellä pyrittiin lisäämään myönteistä suhtautumista tutkimukseen kertonalla sen tarkoituksesta, henkilötietosuojaasta ja tulosten käsittelymenetelmästä. Saatteen lisäksi havainnollistavana liitteenä oli malli tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmasta sekä ta-seesta, joihin myös lomakkeen kysymyksissä viitattiin.
4.2 Aineiston esikäsittely ja analysointi


Tutkimuksessa käytettiin pääasiassa $\chi^2$-riippumattomuustestiä, sillä sitä voidaan käyttää luokitteluasteikollisten muuttujien tarkasteluun. Muodostettujen summuutuutujien analysoinnissa käytettiin sen sijaan t-testiä ja yksisuuntaista varianssianalyysia.

$\chi^2$-testin avulla voidaan selvittää, riippuvatko tarkasteltavat muuttujat toisistaan. Kun testattavien muuttujien suhteelliset ehdolliset jakaumat ristiintaulukoidaan ja suoritetaan $\chi^2$-testi, nk. p-arvo ilmoittaa todennäköisyyden sille, että eredystään, kun oletetaan muuttujien olevan toisistaan riippuvaisia. Jos p-arvo on pienempi kuin merkitsevyys- tai riskitaso, muuttujien välillä riippuvuus on tilastollisesti merkitsevä. Mahdollisia riskitasoja ovat 0,05 (tilastollisesti melkein merkitsevä), 0,01 (tilastollisesti merkitsevä) ja 0,001 (tilastollisesti erittäin merkitsevä). Tässä tutkimuksessa riskitasoksi valittiin 0,05. $\chi^2$-testin p-arvo ilmoitetaan suluissa aina tulosten esittelyn yhteydessä.


Esianalysoinnin johdosta aineistossa suoritettiin muutamia toimenpiteitä. Kysymyksessä viisi vastaajien jaottelussa laskentainformation tuottajiin ja käyttäjiin havaittiin ”sekä että” vaihtoehdon osiotautuneen helpoksi valinnaksi. Noin kaksi kolmesta vastaajasta, asemanimikkeestä huolimatta, olivat vastanneet olevansa sekä information käyttäjä että tuottaja, tai muutoin valinta - esimerkiksi kysymyksen värinymmärryksen johdosta - ei vastannut las-
kentatoimen doktrinin mukaista jakoa laskentatoimen informaation käyttäjiin ja tuottajiin\textsuperscript{22}. Myöskään tehty $\chi^2$-testi ei antanut tilastollisesti merkitseviä eroja ryhmien välillä, vaikka jonkinlaista eroa voisi hyvinkin olettaa olevan, joten päätti kokeilla uutta jaottelua, joka tehtiin kysymyksessä kolme esitetyyn aseman perusteella. Vastaajat jaettiin informaation tuottaja-, käyttäjä-ja tuottaja-käyttäjäin\textsuperscript{23} siten, että tietyän asemanimikkeen keskuudessa vallinnut yleinen kanta otettiin huomioon. Jaotteluun tulee luonnollisesti kuitenkin suhtautua tietyllä varauksella, sillä vastaajien toimenkuvat voivat asemasta huolimatta hieman vaihdella, eikä jaottelu laskentatoimen informaation tuottajiin ja käyttäjäin ole muutenkaan käytännössä yhtä selvä kuin teoriassa. Uutta jaottelua voidaan kuitenkin pitää hyvänä sen perusteella, että $\chi^2$-testin mukaan siinä ryhmien väliset erot vastausten välillä ovat usein tilastollisesti merkitseviä. Uusi jaottelu on nähtävissä kyselyyn vastanneiden esittelyssä liitteessä 5.


Muutama vastaaja ilmoitti olleensa vain vähän aikaa valtion palveluksessa, eikä näin kokeemustaa ajasta ennen uudistusta ollut. Tietojen koodausvaiheessa muodostettiin uusi muuttuja, jonka arvolla 1 viitattiin vastaajaan, joka oli ilmoittanut, ettei ollut työskennellyt valtiolla ennen uudistusta ja arvolla 0 muihin vastaajiin. Uudet työntekijät olivatkin usein valinneet vaihtoehdon ”en osaa sanoa”, jos piti arvioida pidemmän tähtäimen vaikutuksia ja etenkin verrata aikaa ennen uudistusta sen jälkeiseen aikaan. Näin ei kuitenkaan aina ollut, joten muuttujan vaikutuksia on syytä arvioida joidenkin kysymysten kohdalla. Lomakkeessa ei erikseen kysytty, olipa vastaajalla kokemusta ajasta ennen uudistusta, joten muuttuja perustuu täysin vastaajien oma-aloitteisesti avoimissa vastauksissa esiintuomaan seikkaan. Muuttujaan tulee siten suhtautua tietyllä varauksella.

\textsuperscript{22} Esimerkiksi vastaaja, joka oli ilmoittanut asemakseen ”kirjanpitäjä”, piti itseään laskentatoinen informaation käyttäjänä.

\textsuperscript{23} Termiä tuottaja-käyttäjä käytetään silloin, kun viitataan niihin tilivirastotoimijoihin, joiden voidaan katsoa olevan sekä informaation tuottajia että käyttäjiä.

4.3 Ajatuksia tutkimuksen reliabileiteistä ja validiteestä


Satunnaisvirheitä kvantitatiivisessa tutkimuksessa voi tietenkin syntyä monesta eri syystä. Esimerkiksi vastaaja voi ymmärtää kysymyksen eri tavalla kuin on tarkoittettu tai merkitä vastauksen väärin, tai tutkija voi tehdä tallennusvaiheessa koodausvirheen. Vaikka tavoitteena onkin mahdollisimman reliaabeli mitattava, puutteellinen reliabileitettä ei välttämättä haittaa, vaan tärkeintä on arvioida käytettyjen mittareiden reliabileitettä, jotta myös sen vaikutuksia voidaan arvioida. (Uusitalo 1996, 84)

Tässä tutkimuksessa reliabileitettä pyrittiin lisäämään mm. testaamalla lomaketta ennen sen lähettämistä, pyytämällä vastaajia ottaamaan yhteyttä tutkijaan epäselvyysen ilmetessä sekä tarkistamalla koodauksen jälkeen sen oikeellisuus. Kysymykset ja väittämät pyrittiin asettelemaan mahdollisimman selkeästi ja yksiselitteisesti. Kuitenkaan täysin yksiselitteistä tapaa asettaa kysymyksiä tuskin on, koska eri taustan omaavat ihmiset voivat ymmärtää kysymykset eri tavalla. Tämä täytyy luonnollisesti ottaa huomioon tuloksia tulkitessa, ja pääpaino tuleekin
laittaa pienimmän väärinymmärtämisen riskin sisältävälle väittämille sekä avoimiin kysymyksiin kirjoitetuille vastauksille. Näistä muodostuvaa kuvaa täydentävät mutut kysymykset ja väittämät.

Kvantitatiivisen tutkimuksen ongelmana aina on se, että pelkät luvut ja niihin perustuva analyyysi saattavat jäädä pintapuolisiksi. Tässä tutkimuksessa pintaa syvemmälle pyrittiin päällysmään avointen kysymysten avulla. Empirisessä osuudessa näitä vastauksia esitelläänkin runsaasti kattavan yleiskuvan luomiseksi sekä erityyppisten vastausten lukumäärän havainnollistamiseksi.

Koska vastaajat olivat asemaltaan ja taustaltaan kyseessä erilaisia, oli heidän monivalintaustyyleihin hyvinvointi ja kysymysten kohdalla mahdollista valita vaihtoehto ”en osaa sanoa”, jos esimerkiksi väittämässä käytetty termi eivät olleet tутtuja. Tämän johdosta lähes kaikkiin kysymyksiin ja väittämii in oli vastattu, eikä yhtään lomaketta jouduttu hylkäämään puutteellisen vastaamisen takia.

Saadun palautteen perusteella jotkut lomakkeen saaneet laskentainformation hyväksikäyttäjät olivat kuitenkin saattaneet jättää lomakkeen kokonaan palauttamatta, koska eivät osanneet vastata joihinkin kysymyksiin. Tämä on valitettavaa, sillä erityisesti heitä varten kohta ”en osaa sanoa” oli otettu mukaan lomakkeeseen. Yllättäen jonkin verran ilmeni myös tietämättömyyttä siitä, mistä uudistuksesta on kysymys. Tätä pyrittiin selventämään laittamalla kyseisellä lomakkeella liitteeksi tuotto- ja kululaskelman sekä taseen mallipohjat, mutta kaukalle tietojärjestelmien uusimisen ja itse kirjanpitouudistuksen välinen ero ei kuitenkaan ollut selkeä. Tämä näkyi myös jonkin verran liikekirjanpitouudistuksesta annetun yleisarvon perusteluiosta.

Tutkimuksen vastausprosenti oli erittäin hyvä, kun lomakkeita palautui keskimäärin noin kaksi jokaisesta tilivirastosta eli yhteensä 239 kappaletta. Tätä voidaankin pitää riittävänä tutkimuksen yleistettävyyden kannalta.

Validiteetillä puolestaan tarkoitetaan mittarin kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mitata (Uusitalo 1996, 84). Tällä tarkoitetaan siis todellisen ja havaitun arvon välistä korre-

---

24 Esimerkiksi tilivelvollisuuden käsite voi olla laskentatoimen doktriinia tuntemattomalle vieraan, mutta ilman sen käyttöä väittämät olisi hyvin vaikea yksiselitteisesti muodostaa.
laatiota. Tätä tutkimusta varten rakennettiin oma kyselylomake, jonka kysymykset ja asenne-
väittämät muodostettiin laskentatoimen kirjallisuuden ja erilaisten julkaisujen pohjalta. Vas-
taajille annettiin myös mahdollisuus omin sanoin kirjoittaa ajatuksiaan ja perustelujaan tutki-
muksen validiteetin parantamiseksi. Se, että kyselyyn vastaavat oikeat henkilöt varmistettiin
sillä, että lomakkeet postitettiin tilivirastojen kirjanpidosta vastaaville henkilöille, joilla on
paras tietämys siitä, ketkä ovat tilivirastojen laskentainformaation hyväksikäyttäjät.

Tutkimuksen kohderyhmän oikeellisuuden hahmottamiseksi verrattiin saadun otoksen sijain-
tia tilivirastojen todelliseen sijaintiin. Tätä tarkastellaan tarkemmin kyselyyn osallistuneiden
esittelyn yhteydessä. Ainoastaan pääkaupunkiseudun osuus oli hieman todellista suurempi ja
Länsi-Suomen vastaavasti pienempi. Voidaankin todeta, että tutkimuksen aineisto vastaa var-
sin hyvin todellisia lukuja. Nämä tutkimusotoksen kattaessa kaikki tilivirastot tutkimuksen
yleistettävyyttä voidaan pitää erinomaisena.
5 VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS TILI-VIRASTOJEN NÄKÖKULMASTA

5.1 Kyselyyn vastanneiden esittely

Vastaajista lähes kaksi kolmasosaa (63,4 %) oli naisia ja loput (36,6 %) miehiä. Valtion budjettitalouden työntekijöistä vuoden 1999 tietojen mukaan kuitenkin yli puolet (53,9 %) oli miehiä. Naisten suuremman osuuden tätä tutkimuksessa selittää se, että talousosastojen työntekijöistä suurin osa on naisia ja että naiset ovat myös yleisesti halukkaampia vastaamaan erilaisiin kyselyihin. Merkille pantavaa olisi se, että laskentatoimen informaation tuottajista yhtä lukuun ottamatta kaikki olivat naisia, samoin tuottaja-käyttäjä –ryhmän kuuluvipaa hieno yli 70 % oli naisia, mutta informaation käyttäjistä puolestaan noin 60 % miehiä.


<table>
<thead>
<tr>
<th>Ikäryhmä</th>
<th>%-osuus</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>alle 30 v.</td>
<td>2,94 %</td>
</tr>
<tr>
<td>30–39 v.</td>
<td>15,55 %</td>
</tr>
<tr>
<td>40–49 v.</td>
<td>36,55 %</td>
</tr>
<tr>
<td>50–59 v.</td>
<td>40,34 %</td>
</tr>
<tr>
<td>60 v. tai yli</td>
<td>4,62 %</td>
</tr>
</tbody>
</table>

KUVIO 7 Vastaajien ikäjakauma

**TAULUKKO 2 Tilivirastojen sijainti: tutkimus vs. todellisuus**

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Tutkimus</th>
<th>Todellinen</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Pääkaupunkiseutu</td>
<td>72,0 %</td>
<td>67,8 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Muu Etelä-Suomi</td>
<td>5,5 %</td>
<td>5,1 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Länsi-Suomi</td>
<td>11,0 %</td>
<td>14,4 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Itä-Suomi</td>
<td>5,5 %</td>
<td>5,9 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Pohjois-Suomi</td>
<td>5,9 %</td>
<td>6,8 %</td>
</tr>
</tbody>
</table>


Tutkimuksen kohderyhmänä olevat tilivirastotoimijat ovat siis varsin kirjaa jokko. Information tuottajien asemanimikkeet ovat selkeät, mutta etenkin information käyttäjien ilmoittamat asemanimikkeet vaihtelevat hyvin suuresti, eikä yhden nimikkeen frekvenssi usein ollut kovin suuri. Information tuottajat olivat yleensä kirjanpitäjä ja pääkirjanpitäjä, tuottaja-käyttäjät olivat kamreereita, talouspäällikköitä sekä muita taloushallinnon tai kirjanpidon
vastuuhenkilöitä ja informaation käyttäjät puolestaan olivat johtajia, ylijohdajia, hallintopäälliköitä ja hallintojohdajia.


KUVIO 8 Vastaajien jakautuminen laskentainformaation tuottajiin ja käyttäjiin

Lomakkeessa käytettiin tilivirastojen tyypitellyn Meklinin (1997) esittämää jaottelua tilivirastojen perustehtävien perusteella. Suurimmat ryhmät olivat yleishallintoviranomainen (42,0 %) sekä koulutus ja tutkimus (37,0 %). Muun maksuttomien palvelujen tuottamisen pääasiallisesti tehtävänä ilmoitti 10,5 %, maksullisen palvelun tuottamisen 8 % ja verotuksen suorittamisen 2,5 %.

Tiliviraston maksullisen toiminnan prosenttiosuudeksi kokonaisbudjetista yli puolet ilmoitti alle 10 % ja reilu viidennes 10 – 25 %. Vain joka kymmenes ilmoitti maksullisen toiminnan osuudeksi yli 50 %. Tarkempia lukuja voi tarkastella kuviosta 9 (s. 41).
KUVIO 9 Tilivirastojen maksullisen toiminnan osuus kokonaisbudjetista

5.2 Lomakekyselyn tulokset

Suoritettua kyselytutkimuksessa selvitettiin valtion tilivirastojen laskentatoinen informaati- on tuottajien ja käyttäjien näkemyksiä ja kokemuksia valtion liikekirjanpitouudistuksesta ja sen seurauksista kaksikuotu uudistuksen toimeenpanon jälkeen. Seuraavissa kappaleissa esitellään lomakekyselyllä saadut tulokset.

Aluksi kyselyyn vastanneita pyydettiin arvioimaan erilaisia liikekirjanpitouudistukseen liitty- viä väittämiä asteikolla 1 – 5, jossa numero 1 tarkoittaa "täysin samaa mieltä", 2 = "jokseenkin samaa mieltä", 3 = "en osaa sanoa", 4 = "jokseenkin eri mieltä" ja 5 = "täysin eri mieltä". Liitteessä 6a esitellään kaikkien väittämien frekvenssijakaumat ja prosenttiosuudet. Keskilukutestejä varten kohta "en osaa sanoa" poistettiin, jolloin uusi asteikko on 1 – 4, jossa numero 1 = "täysin samaa mieltä", 2 = "jokseenkin samaa mieltä", 3 = "jokseenkin eri mieltä" ja 4 = "täysin eri mieltä". Liitteessä 6b esitellään tämän asteikon mukaiset tulokset keskilukuineen. Tuloksia esiteltäessä käytetään yleensä liitteen 6a mukaisia prosenttiosuuksia, joissa myöös kohta "en osaa sanoa" on mukana. Jos taas viitataan lukuihin, joissa kohtaa "en osaa sanoa" ei ole huomioitu, käytetään termiä "kantansa ilmaisseet".
5.2.1 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien tehtävät valtionhallinnossa

Seuraavilla väättämillä pyrittiin selvittämään liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien tehtäviä valtionhallinnossa:

"Tuotto- ja kululaskelma ja tase liitetetoinen laaditaan ensisijaisesti tiliviraston ulkoisia sidosryhmä varten"

"Kirjanpitouudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on päättöksenteon tukeminen valtionhallinnon sisällä"

"Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäätöstä"

"Liikekirjanpitouudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on tilivelvollisuuden toteuttaminen"

"Liikekirjanpidolle asetetut tehtävät ovat selkeät valtionhallinnossa"

Viimeistä väättämää lukuun ottamatta useimmiten kaikkien väättämien kanssa oltiin jokseenkin samaa mieltä. Tämä oli hieman hämmennätvä. Esimerkiksi enemmistö vastaajista oli täysin (19,4 %) tai jokseenkin (40,9 %) sitä mieltä, että tilinpäätöslaskelmat laaditaan tiliviraston ulkoisia sidosryhmä varten 25, vaikka lomakkeen viimeisellä sivulla olleessa arviinnissa juuri ulkoisten sidosryhmien kohdalla tilinpäätöslaskelmien käytön arvioitiin olevan hyvin vähäistä (ks. s. 51), ja sen sijaan ns. sisäisten sidosryhmien katsottiin hieman enemmän käytävän laskelmia (ks. s. 46). Tämä selittynee sillä, että vastaajat katsoivat Valtiokonttorin olevan tällainen ulkoinen sidosryhmä, jota varten laskelmat laaditaan (eli valtion tilinpäätöstä varten). Jotkut olivatkin kirjoittaneet vastauslomakkeeseen ko. kysymyksen alle viittauksen Valtiokonttoriin tai valtion tilinpäätökseen.

Päättöksenteon tukeminen valtionhallinnon sisällä katsottiin useimmiten tilinpäätöslaskelmien tehtäväksä olemalla joko täysin (10,9 %) tai osittain samaa mieltä (46,6 %), vaikka tutkimuksen muiden tulosten mukaan sisäistenkin sidosryhmien kohdalla laskelmiin hyväksikäyttö katsottiin hyvin vähäiseksi. Tässäkin tapauksessa joihinkin lomakkeisiin oli kirjoitettu kysy-

25 Ainoastaan Pohjois-Suomesta tulleissa vastauksissa enemmistö (57,2 %) oli eri mieltä (p = 0,036).
myksen viereen viittaus valtion tilinpäättököseen. Valtiokonttori on siis sekä tiliviraston ulkoinen että myös valtionhallinnon sisäinen sodsryhmä, jota varten tilinpäättöslaskelmat laaditaan.

Tätä tukee myös väittämällä "liikekirjanpidon tilinpäättöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäättöstä" saadut tulkset. Yli 60 % vastaajista oli joko täysin (22,4 %) tai jokseenkin (39,7 %) samaa mieltä väättämän kanssa, ja vain neljännnes kielsi vääteen (jokseenkin eri mieltä 23,2 %, täysin eri mieltä 3,4 %). Niitä, jotka kielsivät vääteen osittain, olivat useimmin ne, jotka eivät olleet työskennelleet valtiolla ennen uudistusta (p = 0,000). Myös maksullisia palveluja tuottavissa tilivirastoissa oltiin useimmiten täysin (5,6 %) tai jokseenkin (50,0 %) eri mieltä (p = 0,029), mutta muut tilivirastot ja etenkin koulutusta ja tutkimusta suorittavat virastot (yhteensä lähes 70 %) katsovat tilinpäättöslaskelmien laatimisen yksinomaisen tarkoituksen olevan valtion tilinpäättöä.

Myös tilivelvollisuuden toteuttaminen tiedettiin yhdessä tilinpäättöslaskelmien tehtäväksi (16,9 % täysin ja 51,5 % jokseenkin samaa mieltä); tämänhan todetaan jo Valtion kirjanpidon käsikirjassakin. Osa vastaajista oli kuitenkin kirjoittanut lomakkeeseen huomautuksen "pitäisi olla" näiden valtion tilinpäättöslaskelmien tehtäviä kuvaavien väättämien kohdalle. Väätti millä tiedusteltiinkin tilinpäättöslaskelmien tehtäviä, eikä niinkään sitä, toteuttaako nykyinen malli näitä tehtäviä.

Tämä kaikki kertoo siitä, että tilinpäättöslaskelmien tehtäviä ei katsota olevan tilivirastoissa selkeät; yritysmailmassa toimiva selkeä jako rahoituksen ja johdon laskentatoimeen (tai ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen) ei ole valtionhallinnossa toteutunut. Noin 60 % vastaajista olikin täysin (15,9 %) tai jokseenkin (43,5 %) eri mieltä vääteen "liikekirjanpidolle asetetut tehtävät ovat selkeät valtionhallinnossa" kanssa, ja vain pieni osa täysin (2,9 %) tai jokseenkin (19,7 %) samaa mieltä. Ristiintaulukoinnin avulla havaittiin muutamia tilastollisesti merkitseviä eroja: laskentaformaation käyttäjät olivat tuottajia ja tuottaja-käyttäjä selkeämmin sitä mieltä, että liikekirjanpidolla asetetut tehtävät eivät ole selkeät (p = 0,004), ja sama myös heijastui naisten ja miesten eroissa (p = 0,000), koska suurin osa information käyttäjistä on miehiä.

26 Olisi kuitenkin ollut mielenkiintoista kysyä erikseen sitä, että toteuttavatko liikekirjanpidon tilinpäättösraportit näitä tehtäviä. Tämän voi huomioida, jos vastaava tutkimus toteutetaan myöhemmin uudestaan.
5.2.2 Liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyödyllisyys

Seuraavilla väättämällä haluttiin selvittää liikekirjanpitouudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation hyödyllisyyttä:

"Liikekirjanpidon tuotto- ja kululaskelma sekä tase tarjoavat tarpeellista lisäinformaatiota tiliviraston taloudesta"

"Tilivirastojen keskinäinen vertailu onnistuu hyvin tuotto- ja kululaskelmien ja taseiden avulla"

"Tuloslaskelma ja tase antavat oikean ja riittävän kuvan tiliviraston toiminnasta"

"Tuotto- ja kululaskelman jäämätt tarjoavat tarpeellista informaatiota tiliviraston tuloksisuuden tarkasteluun"

"Poistojen esittäminen tuotto- ja kululaskelmassa tarjoaa tarpeellista informaatiota tiliviraston päätöksentekoa varten"

"Käyttöomaisuuden ja oman päätömen esittäminen taseessa tarjoaa tarpeellista informaatiota viraston päätöksentekoa varten"

Mielipiteet siitä, tarjoaako tuotto- ja kululaskelma sekä tase tarpeellista informaatiota tiliviraston taloudesta, jakautuivat melko symmetrisesti. Jokseenkin eri mieltä (33,5 %) väätteen kanssa oli yksi vastaaja enemmän kuin jokseenkin samaa mieltä (33,1 %), kun taas täysin samaa mieltä (15,1 %) oli muutama vastaaja enemmän kuin täysin eri mieltä (11,7 %). Ne, joilla ei ollut kokemusta ajasta ennen uudistusta, pitivät suhteessa selkeästi useammin tilinpäätös-laskelmien tarjoama informaatiota tarpeellisenä; jopa 75 % näistä uusista tilivirastotoimijoista oli väättämän kanssa täysin tai jokseenkin samaa mieltä.

Vain muutama vastaaja (2,5 %) oli täysin sitä mieltä, että tilivirastojen keskinäinen vertailu onnistuu hyvin tuotto- ja kululaskelmien ja taseiden avulla. Osittain samaa mieltä oli noin viidennes (24,3 %), mutta jokseenkin (30,5 %) tai täysin eri mieltä (20,5 %) yli puolet vastaajista.

Väätteen "tuloslaskelma ja tase antavat oikean ja riittävän kuvan tiliviraston toiminnasta" hyväksyi vain pieni osa vastaajista: täysin samaa mieltä oli 2,1 % ja jokseenkin samaa mieltä 17,6 %, kun taas jopa yli kaksoisosaa oli jokseenkin (46,0 %) tai täysin (24,3 %) eri mieltä asiasta.
Tuskin kukaan oli täysin varma tuotto- ja kuluiaskelman jäämien ja poistojen tai taseen käyttöömaisuuden ja oman pääoman esittämisen tarpeellisuudesta (kolme viimeistä väitetään, ks. edellä). Kaksi kolmesta ei pitänyt tuotto- ja kuluiaskelman jäämiä kovin tarpeellisena informaatiota tiliviraston tuloksellisuuden tarkastelussa (täysin eri mieltä 28,5 % ja jokseenkin eri mieltä 38,9 %), ja vain viidennes hyväksyi väittämän täysin (2,1 %) tai osittain (18,0 %). Noin kolmannes vastaajista katsoi poistojen esittämisen tuotto- ja kuluiaskelmassa tarjoavan jokseenkin tarpeellista informaatiota tiliviraston päättöksentekoa varten, mutta lähes puolit laptaa oli eri mieltä asiasta. Sen sijaan käyttöömaisuuden ja oman pääoman esittämien taseessa saivat hieman enemmän kannatusta: joko täysin (3,4 %) tai jokseenkin (37,0 %) samaa mieltä niiden tarpeellisuutta kuvaavan väittämän kanssa oli 40 % vastaajista, mutta suurempi osa kuitenkin vastusti väitetään (44,9 %).

Kaikki kuusi edellä mainittua väittämää kuvaavat samaa asiaa eli liikkekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyödyllisyttä, joten päätettiin testata, onko summanmuuttujien muodostaminen mahdollista. Reliabilityta analyysin tulos oli hyvä ($\alpha = 0,8007$), joten summanmuuttuja muodostettiin.

Väittämä mittavaalla asteikolla 1 – 4 (kohta ”en osaa sanoa” poistettu keskiarvotesteijä varten), eli asteikon keskihoidon ollessa 2,5, hyöty -muuttuja sai keskiarvon 2,78. Tämä tarkoittaa sitä, että väitteiden kanssa eri mieltä olevia kantoja on ollut keskimäärin enemmän kuin samaa mieltä olevia. Sukupuolten välisistä eroista tarkasteltiin t-testin avulla. Miesten vastaukset antoivat keskiarvoksi luvun 2,89 ja naisten 2,70 ($p = 0,016$), joten miehet suhtautuivat hieman naisia kielteisemmin liikkekirjanpidon tuottaman informaation hyödyllisyteen koskien päättöksen tekoa, tilivirastojen vertailua sekä toiminnan, talouden ja taloudellisuuden arvioinnissa.

Yksisuuntaisen varianssianalyysin avulla testattiin muiden taustamuuttujien vaikutuksia muuttujan arvoihin. Tällöin havaittiin, että laskentatoinen informaation tuottajat suhtautuvat positiivisemmin (ka. 2,53, mikä tosin on myös yli asteikon keskihoidan) liikkekirjanpidon tuottamaan informaation kuin tuottaja-käyttäjät (ka. 2,75), ja kaikkein kielteisemmin tuotetun informaation hyödyllisyteen suhtautuvat laskentainformaation käyttäjät (ka. 2,90) ($p = 0,017$). Myös tilivirastojen pääasiallisella tehtävällä oli merkitystä ($p = 0,001$): kaikkein kielteisemmin suhtauduttiin koulutusta ja tutkimusta suorittavissa tilivirastoissa (ka. 2,89), mutta myös muissa tilivirastoissa keskiarvo oli selvästi yli puolivälin. Ainoastaan maksullisia palveluja tuottavissa tilivirastoissa keskiarvo oli 2,44, eli niissä nähtiin liikkekirjanpidon tilinpäätösinformaatiosta olevan enemmän hyötyä.
5.2.3 Liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyväksikäyttö

Lomakkeella tiedusteltiin myös tilivirastotoimijoiden arviota siitä, miten paljon eri sidosryhmät käyttävät tiliviraston tuotto- ja kululaskelmaa ja tasetta hyväkseen. Näitä tuloksia voidaan tarkastella kuvoista 10 ja 11 (s. 51). Ensin tarkastellaan niitä ryhmiä, joita voidaan pitää sekä valtionhallinnon että tilivirastojen sisäisinä sidosryhminä (kuva 10).

KUVIO 10 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttö valtion hallinnon sisäisissä sidosryhmissä
Kuten kuviosta voidaan havaita, vastaajat ovat arvioineet, että tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmaa käytetään hyvin vähän hyväksi. Seuraavassa käsitellään vastauksia tarkemmin siten, että ”en osaa sanoa” –vastauksia ei huomioita kokonaisuudessaan.

Kyselylomakkeessa jokeisen sidosryhmän viereen oli varattu tyhjä tila arvioidulle käyttötarkoitukselle, mutta siihen ei kuitenkaan kovin moni vastannut. Annetut vastaukset olivat yleenä sää yksittäisissä, eikä mitään yhtenäistä linjaa laskelmien käyttötarkoituksista ollut siis löydettävissä (sen lisäksi, että käyttö on hyvin vähäistä). Vastaukset kuitenkin esitellään seuraavassa suoria lainauksia käytämällä.

Vain viidennes kantansa ilmaisesta arvioi tiliviraston johdon käyttävän laskelmia erittäin tai melko paljon, kun taas lähes neljä viidestä melko vähän tai ei lainkaan. Useimmat tiliviraston johdon laskelmien hyväksikäyttöön liittyvät kommentit viittasivat vähäiseen hyväksikäyttöön:

- Talousarvio toteutuma kiinnostaa, ei muu
- Tase kuva menneisyttä, ei sovellu vaihtoehtolaskelmiin, kulturakenne tiedettiin ennenkin
- Tilinpäätöksen allekirjoitus ”kumileima”
- Tutustuu asiakirjaa allekirjoitettaessaan
- Vain toimintakertomuksen yhteydessä
- Ei tarkoitusta…
- Tulos on aina negatiivinen…
- Ei mitään lisäinormaatiota entiseen verrattuna

Muissa yksittäisissä kommentteissa viittattiin johdon käyttävän laskelmia mm. yleiseen seurantaan ja suunnitteluna, kulurakenteen tarkasteluna, talousarvion laadintaan ja yksiköiden vertailuna. Eräs vastaaja totesi myös, että tasetta käytetään tuotto- ja kululaskelmaa enemmän.

- Katsovat suuria linjoja
- Yleinen seuranta
- Budjetti, osastokohtainen seuranta

27 ”En osaa sanoa” –vaihtoehto ei edustaa jatkuomaa muille muuttujan tasoille ja sen osuuuden myös havaittiin kasvavan huomattavasti lomakkeen loppua kohti (kysymys sijaitsi lomakkeen viimeisellä sivulla). Tämä kertoo osittain vastaajien kiireen/väsymykseen tms. aiheuttamasta keskittyminen herpaantumisesta, jolloin ”en osaa sanoa” on helppo valinta. Siten ”en osaa sanoa”-vaihtoehto ei ole olennainen tämän kysymyksen tarkastelussa.
• Yksiköiden vertailu
• Kuukausiseuranta vuoden aikana, ei siis tilinpäätös
• Talouden seuranta, rahan riittävyys, talousarvion laadinta, tulossopimus
• Talousarviousohjelmat
• Toiminnan suunnittelun, seurantaa
• Kularakenteen, tulojen ja menojen seurantaa
• Johtamisen välilineenä, tujo-prosessi
• Tassetta erittäin paljon, tuotto- ja kululaskelmia vähemmän. Toiminnan suunnitteluksen ja raportoinnissa

Oman hallinnonalan ministeriön tilinpäätösasiakirjojen hyväksikäytössä sen sijaan ei useimmiten osattu tai haluttu arvioida, mutta kantansa ilmaisseista selvä enemmistö (72,2 %) oli sitä mieltä, että tilinpäätösasian hyväksikäyttö on melko vähäistä tai ei sitä ei ole lainkaan. Vain harva oli arvioimut kirjallisesti mahdollisia käytöstarkoituksia. Yleensä kommentit liittyivät mm. yleiseen seurantaan, vertailuun, resurssien allokointiin, hallinnonalan yhteenvetoon, yhteenmukaisuuden, tilinpäätöslaskelmien hyväksikäytön kyseenalaistamiseen:

• Yleinen seuranta (muu informaatio tärkeämpää)
• Ehkä vertailua ja yhteenvetoa
• Yrittää keksi niille epätoivoisesti käyttöä
• Ei tarkoituksa...
• Käytävät, mutta eivät taida aina ymmärtää.
• Ohjaus, suunnittelu
• Resurssien allokointi
• Budjetti, määrärahat
• Talouden seuranta, rahan riittäväys, talousarvion laadinta, tulossopimus
• Suunnittelu, vertailu
• Tehokkuuden arviointi
• Apuna tulosneuvotteluissa
• Hallinnonalan yhteenvetoa laatiaan / kerätessään hallinnonalan toimintakertomuksen tietoja

Myöskään muiden ministeriöiden ja eduskunnan tilinpäätösasian käytöstä ei useimmissa vastauslomakkeissa osattu arvioida, mutta kantansa ilmaisseista jopa 86,3 % oli

28 En osaa sanoa – vaihtoehtona oli valinnut yli kolmannes vastaajista.
sitä mieltä, että tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttö on melko vähäistä tai ei sitä ei ole lainkaan. Pohjois-Suomessa uskottiin eduskunnan käyttävän enemmän tilivirastojen tilinpäätösinformaatiota hyväkseen kuin muualla Suomessa. Muutamat ehdotukset mahdollisesta käyttötarkoituksesta liittyivät yleensä yhteenvetoihin ja yleisiin linjoihin, ja näihin etenkin valtion tasolla.

- Yhteenvetotietoja
- Yleiskuvan saaminen valtion taloudellisesta tilasta
- Yhteen veto, taloudellisen aseman selvittäminen
- Valtion tasolla yhteenvetoja
- Aluepolitiikan kehittämisen välineenä
- Ei kiinnostusta
- VM [valtiovarainministeriö], olettaisin jatkossa

Muiden tilivirastojen kiinnostusta arvioineista jopa 94,8 % oli sitä mieltä, että hyväksikäyttö on joko melko vähäistä tai sitä ei ole lainkaan. Muutamissa mainituissa käyttötarkoituksissa oli viitattu mm. yleiseen tiedonhaluun, valtion tarkastusviraston tarkastukseen ja valtion tilinpäätökseen:

- Yleisestä tiedonhalusta
- VTV [valtion tarkastusvirasto] käyttää tarkastukseen
- Valtiokonttori (valtion tilinpäätös)
- Toiminnan vertailu
- Tulojen ja menojen seuranta

Tiliviraston henkilöstön kohdalla tilanne on selkeä: vain noin 11 % katsoi laskelmia käytettävän erittäin tai melko paljon, kun taas jopa 89 % melko vähän tai ei lainkaan. Kommentit käyttötarkoituksesta viittasivat yleensä hyvin vähäiseen käyttöön tai yleiseen informaatioon. Vain yksi vastaaja viittasi laskelmien käyttöön työvälineenä.

- Ilmettelevät kerran vuodessa
- Työsuoritukset etusijalla, ei talousraportointi

29 Kantansa ilmaisemilla viitataan siis niihin, jotka ovat valinneet jonkin muun vaihto ehdon kuin ”en osaa sanoa”.
Vastaajia pyydettiin arvioimaan myös omaa tilinpäätöslaskelmien käyttöä. Tässä hajontaa tuli huomattavasti enemmän kuin muiden ryhmien kohdalla; kaksi viidestä kantansa ilmaisseista katsoi oman käyttönsä olevan joko erittäin (8,1 %) tai melko (29,3 %) paljon ja kolme viidestä melko vähän (46,6 %) tai ei lainkaan (13,6 %). Hajontaa selittää paljolti se, että kyselyyn vastanneista moni kuuluu laskentatoimen information tuottajiin tai tuottaja-käyttäjä -ryhmään ja ovat näin tekemisissä tilinpäätöslaskelmien kansa, mikä käy ilmi mm. seuraavista avoimeen tilaan kirjoitetuista käyttötarkoituksista:

- Laskelmiin (muu information tuottaja-käyttäjä)
- Käyttöomaisuuden seuranta, päätöskirjaukset (kamreeri)
- Mielenkiinnosta ja viran puolesta (pääkirjanpitäjä)
- Omaisuuskirjanpito, käyttöomaisuus / taseseuranta
- Laskennan oikeellisuuden toteaminen (laskentapäällikkö)
- Taloushallinnon henkilökunta (talouspäällikkö)
- Kuukausiseuranta vuoden aikana, ei siis tilinpäätös (talousasiantuntija)

Muutamia mainintoja saivat mm. erityyppinen seuranta, suunnittelija ja vertailu. Eräissä vastauksessa todettiin myös, että projekti- tai henkilökohtainen seuranta on tilivirastokohtaista tärkeämpää.

- Tuotto-, kulu- ja omaisuusrakenteen vuosittaisen kehityksen seuranta (hallintojohtaja)
- Oman yksikön tulot ja menot
- Toimintamenomomentin menojen seurannassa (apulaisjohtaja)
- Suunnittelija, seuranta (yksikön pääällikkö)
- Laskenta + seuranta + toimintakertomus (muu information käyttäjä)
- Työväline, päivittäisen toiminnan tukena suunnittelussa, johtamisen väline (hallintopäällikkö)
- Tärkeämpää on projekti/henkilökohtainen seuranta kuin tilivirastokohtainen seuranta
- Perusasiat pitäisi näistä muistaa ulkoa (muu information käyttäjä)
- Vuosien välinen vertailu, kehityksen arviointi (talousjohtaja)
- Toiminnan ja taloudellisen tuloksen arviointi, vertailu (hallintopäällikkö)
- Yksiköiden vertailu (suunnittelija)
Tämän kysymyksen kohdalla on otettava huomioon myös se seikka, että monilla ihmisillä on taipumus – joko tietoisesti tai alitajuisesti – nähä itsensä muita positiivisemmassa valossa. Vastaukset saattavat myös heijastaa pikemminkin heidän roolikäyttäytymistään kuin todellisuutta (ks. Uusitalo 1996, 93). Tämä käy esille mm. eräästä lomakkeesta, jossa vastaaja oli arvioinnut oman laskelmien hyväksikäytön olevan *erittäin* paljon mutta kirjoittanut kuitenkin seuraavanlaisen kommentin:

Epätoivoisesti yritän analysoida ja hyödyntää → kovin vähän saa irti (yksikön päällikkö, joka piti uudistusta kaiken kaikkiaan melko hyödyttömänä)

Kuviosta 11 nähdään vastaajien arvioima tilinpäätöslaskelmien käyttö niiden sidosryhmien kohdalla, joita voidaan pitää tilivirastojen ja valtionhallinnon ulkoisina sidosryhminä.

**KUVIO 11** Liikkekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien käyttö ulkoisissa sidosryhmissä
Kuten kuviosta voidaan havaita, vastaajien arvioiden mukaan näitä ulkoiset sidosryhmät eivät juuri käyttä tilivirastojen tilinpäätöslaskelmia hyväkseen. Moodi, eli yleisin vastaus, oli jokaisen ryhmän kohdalla viimeinen vaihtoehto, ”ei lainkaan”.

Jos tarkastellaan vain kantansa ilmisseitä, veronmaksajien ja palvelujen käyttäjien tilinpäätösinformaation hyväksikäytön arvio peräti 97,9 % vastaajista olevan joko melko vähän tai ei lainkaan. Seuraavanlaisin kommentein asiaa oli perusteltu:

- Vain omat verot kiinnostavat
- ”Asioiden toimittaminen” on pääasia, ei talouspuoli
- Heittä kiinnostavat inhimilliset ja tunteisiin vetoavat asiat

Hankkijoiden ja yhteistyökumppaneiden kohdalla tilinpäätösinformaation hyväksikäyttö arviotiin kaikkein vähäisimmäksi; 98,4 % kantansa ilmaisseista olivat valinnut käytön määräksi joko melko vähän tai ei lainkaan. Mahdollisiksi käyttötarkoituksiksi olivat arvioitu tilastointi ja yhteiset projektit. Kaiken kaikkiaan kommentit olivat seuraavanlaiset:

- Vain oikea raha kiinnostaa
- Tilastollisiin tarkoituksiin
- Ehkä yhteisissä projekteissa
- Toivottavasti eivät arvioida meitä tuotto- ja kululaskelman avulla!

Mahdollisten kilpailijoidenkaan ei katsottu hyödyntävän tilivirastojen tilinpäätösinformaatioita; 95,5 % kantansa ilmaisseista oli valinnut joko vaihtoehtona melko vähän tai ei lainkaan. Tähän vaikuttaa luonnollisesti se, että kilpailijoita ei julkisen sektorin organisaatioilla välttämättä ole lainkaan, mikä kävikin ilmi kirjoitetuista kommenteista. Eräs vastaaja arveli tutkitavan toimintakertomusta ja toinen taseen eriä. Myös sitä, että tilivirastoa ei arvioitaisi tuottoja kululaskelman avulla, toivottiin. Vastauksia oli kommentoitu kaiken kaikkiaan seuraavilla tavoilla:

- Ei ole; virastolla on monopoliasema – kilpailusta joutuu valtakunnan oikeuteen
- Ei ole ilmaantunut kilpailijaa / kilpailijoita ei ole
- Varmaa tutkivat toimintakertomusta, ei laskelmia.
- Taseen eriä vertaillessa.
- Toivottavasti eivät arvioida meitä tuotto- ja kululaskelman avulla!
Myöskään median ei arvioitu (eikä toivottu) olevan kiinnostunut tiliviraston tilinpäätösinfor-
maatiosta muuta kuin satunnaisesti. Kantansa ilmisseista vastaajista peräti 96,1 % oli sitä
mieltä, että käyttö on joko melko vähäistä tai sitä ei ole lainkaan. Arvioita oli kommentoitu
seuraavilla tavoilla:

- Ehkä pienenä kuriositeettina lehdistössä
- Satunnainen kiinnostus
- Yhteenvetotietoja
- Toiminnan tulosten arviointia
- Ei ole mitään mieltä julkaista ”moskaa”
- Toivottavasti eivät arviointi meitä tuotto- ja kululaskelman avulla!

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että näiden tilivirastojen sidosryhmien kohdalla tilinpää-
tösinformation käyttö on arvioitu kovin vähäiseksi. Selkeästi vähäisempiä se on niiden ryh-
mien kohdalla, joita voidaan pitää ulkoisina sidosryhmänä, vaikka tilinpäätöslaskelmien kat-
sotaan laskentatoimen doktriinin mukaisen jaottelun mukaan olevan tarkoitetutensa ensisijaisesti
juuri ulkoisille sidosryhmille.

5.2.4 Liikekirjanpitouudistuksen vaikutukset julkisen ja yksityisen sektorin läherty-
miseen

Seuraavilla väittämillä pyrittiin selvittämään, millaisia vaikutuksia tilivirastoille on ollut ni-
menomaan sillä, että sovellettu kirjanpito- ja tilinpäätößmalli on lainattu suoraan yritysmaail-
masta:

"Liikekirjanpitouudistus tekee tilivirastoista enemmän yritysten kaltaisia"

"Liikekirjanpitouudistus on lisännyt tulosajattelua tilivirastossani"

"Yritys- ja julkisen sektorin organisaatioiden erot ovat niin pienet, että sama kirjanpito-
ja tilinpäätößmalli toimii kummassakin"

Joka kolmas uskoi joko täysin (3,8 %) tai osittain (28,3 %) liikekirjanpitouudistuksen tekevän
tilivirastosta enemmän yritysten kaltaisia. Noin 60 % vastaajista sen sijaan tyrmäsi ajatuksen
täysin (24,9 %) tai osittain (35,0 %). Tämän väittämän kohdalla ei löytynyt minkäänlaisia
tilastollisesti merkitseviä eroja eri taustamuuttujien välillä, eli asiasta oltiin hyvin yksimieli-
siä.

Selkeä vähemmistö vastaajista oli joko täysin (4,6 %) tai jokseenkin (23,0 %) sitä mieltä, että liikekirjanpitouudistus on lisännyt tulosajatteluа tilivirastossa. Täysin (19,7 %) tai jokseenkin (31,8 %) eri mieltä sen sijaan oli yli puolet vastaajista. Miehistä täysin eri mieltä oli jopa lähes 30 % ja naisista vain 15 %, kun naiset olivat vallinneet selvästi useammin vaihtoehdon ”en osaa sanoa”; muut vaihtoehdot olivat saaneet suhteessa suurin piirtein saman verran kannatusta (p = 0,042). Laskentainformaation tuottaja/käyttäjä –näkökulma jälleen selittää tätä sukupuolten välistä eroa. Laskentainformaation tuottajat olivat useammin sitä mieltä, että tulosajattelu on lisääntynyt liikekirjanpitouudistuksen myötä, kun taas informaation tuottaja-
käyttäjät ja etenkin käyttäjät eivät sitä mieltä yleensä olleet (p = 0,002). Esimerkiksi info-
maation käyttäjistä lähes 70 % oli täysin tai jokseenkin eri mieltä väittämän kanssa eikä yksi-
kään täysin samaa mieltä.

Myös niissä tilivirastoissa, joiden pääasiallinen tehtävä oli maksullisten palvelujen tuottami-
nen, katsottiin useammin liikekirjanpitouudistuksen lisänneen tulosajattelua, kun taas muissa – ja etenkin koulutusta ja tutkimusta toteuttavissa virastoissa – ehdoton enemmistö kielsi väittämän (p = 0,014).

Väittämän ”yritys- ja julkinen sektorin organisaatioiden erot ovat niin pienet, että sama kirjan-
pito- ja tilinpäätösmalli toimii kummassakin” hyväksyi täysin vain muutama vastaaja (3,8 %) ja osittain hieman useampi (15,1 %). Lähis kolme neljästä ei kuitenkaan vältettä hyväksynyt, olemalla joko täysin (32,6 %) tai jokseenkin (39,7 %) eri mieltä. Myös tämän väittämän koh-
dalla toistui sama ilmiö tiliviraston tyypin mukaan: maksullisia palveluja tuottavissa virastois-
ssa suhtauduttiin väittämään muita useammin myönteisesti, ja koulutusta ja tutkimusta toteut-
tavissa taas hieman muita useammin kielteisesti (p = 0,041).

Tarkasteltaessa vastauksia maksullisen toiminnan osuuden mukaan havaitaan, että mitä suu-
rempi tiliviraston maksullisen toiminnan prosenttiosuus kokonaisbudjetista on, sitä enemmän oli niitä, jotka olivat sitä mieltä, että yritys- ja julkinen sektorin erot ovat niin pienet, että sama kirjanpito- ja tilinpäätösmalli toimii kummassakin (p = 0,049). Tosin niitä vastauksia, jotka tulivat sellaisista tilivirastoista, joiden maksullisen toiminnan osuus on yli 50 %, oli varsin vähän (20 vastausta 239:sta eli noin 8 %).
5.2.5 Talousarviokirjanpidon asema liikekirjanpitouudistuksen jälkeen

Seuraavalla väättämällä haluttiin selvittää, onko liikekirjanpito syrjäyttänyt tärkeydessä talousarviokirjanpidon:

"Liikekirjanpito informaatiota pidetään nykyään tilivirastossani tärkeämpänä kuin talousarviokirjanpitoa"

Lähennes kaksi kolmesta oli vääteen kanssa täysin (26,3 %) tai jokseenkin (36,0 %) eri mieltä, ja vain neljännes hyväksyi lauseen joko täysin (5,9 %) tai osittain (19,1 %). Laskentaformaatiön tuottajat olivat niitä, jotka useammin pitivät liikekirjanpiston informaatiota tärkeämpänä kuin talousarviokirjanpitoa, kun taas informaation tuottaja-käyttäjät ja etenkin käyttäjät olivat yleensä eri mieltä väättämän kanssa (p = 0,022). Peräti yli 70 % informaation käyttäjistä kielsi väättämän, ja vain muutama hyväksyi.

Myös lukuisissa avoimiin kysymyksiin kirjoitetuissa vastauksissa viitattiin talousarviokirjanpidon vahvaan asemaan tilivirastoissa. Tämän suuntaisissa vastauksissa oli lukuisia:

Talousarviokirjanpito on yhä edelleen tärkein osa taloushallintoa. Ns. liikekirjanpito ei tuota mitään sellaista tarpeellista tietoa, mitä aiempi vakiotilikartan mukainen meno-tulo-esittely ei olisi tuottanut. (kamreeri)

5.2.6 Uudistuksen käytännön valmiudet

Käytännön valmiuksia ja ohjeistusta edustivat seuraavat väättämät:

"Liikekirjanpitouudistuksen ohjeistus ja opastus on ollut riittävä ja selkeä" 

"Liikekirjanpidon osaaminen tilivirastoisissa on riittävä" 

"Tiliviraston yleinen ilmapiiri uudistusta kohtaan on myönteinen"

Tulokset osoittavat, että vain 5 % vastaajista oli täysin tyytyväinen ohjeistukseen, mutta jokseenkin samaa mieltä ensin mainitun väitteen kanssa oli lähes puolet (49,0 %). Täysin tai osittain tyytymättömin ohjeistukseen ja opastukseen oli noin kolmannes (6,3 % + 23,8 % = 30,1 %). Ristiintaulukoinninn avulla havaittiin, että laskentaformaation tuottajat olivat tyytymät-
tömämpiä uudistuksen ohjeistukseen kuin muut ryhmät ($p = 0,000$). Mielenkiintoista tässä on se, että ohjeistus ja opastus uudistuksen toteutusvaiheessa on luonnollisesti hyvin tärkeää juuri informaation tuottajille.

Tilivirastojen henkilökunnan liikekirjanpidon osaamisen riittävyyttä koskeva väite yleensä hyväksyttiin. Selvä enemmistö oli täysin (13,8 %) tai jokseenkin (47,3 %) samaa mieltä, kun taas neljännnes oli jokseenkin eri mieltä ja vain 3 % täysin eri mieltä. Osaamisen tasoon oltiin siis melko tyvyväisiä. Huomioon on otettava tietysti se seikka, että vastaajat arvioivat tässä omaa tilivirastoaan ja usein myös itseään, jolloin vastauksen objektiivisuus voi kärsiä.

Niissä tilivirastoissa, joissa maksullisen toiminnan osuus oli suurin (76 – 100 %), kaikki, yhtä poikkeusta lukuun ottamatta, katsoivat osaamisen tason olevan riittävää ja mitä vähemmän maksullisen toiminnan osuus oli, sitä enemmän oli kielteisiä arviota osaamisen tasosta. Tosin pienimmässäkin ryhmässä (maksullisen toiminnan osuus alle 10 %) lähes 60 % vastaajista olivat tyvyväisiä liikekirjanpidon osaamiseen.\footnote{Tässä tosin p-arvo ($p = 0,056$) on hieman yli riskitason, mutta tulosta voidaan pitää vähintäänkin suuntaan antavana.}

Tiliviraston ilmapiiri uudistusta kohtaan arvioitiin melko myönteiseksi: täysin (7,5 %) tai jokseenkin samaa mieltä (37,7 %) sitä kuvaavan väittämän kanssa oli yhteensä 45 % vastaajista, mutta kuitenkin lähes 30 % vastaajista ei tätä mieltä ollut. Joka neljäs ei osannut arvioida asiaa.

Jos ilmapiirinä koskevaa väittämää tarkastellaan taustamuuttujien mukaan, havaitaan, että enemmistö miehistä pitää ilmapiiriä uudistusta kohtaan kielteisenä ($p = 0,000$). Vain yksi mies (1,1 %) oli ollut täysin samaa mieltä liikekirjanpitouudistuksen ilmapiirin myönteisyyteen viittaavan väittämän kanssa ja jokseenkin samaa mieltä oli 24 %. Sen sijaan naisista yli puolet oli joko täysin (11,3 %) tai jokseenkin samaa mieltä (45,0 %) väittämän kanssa.

Edelleen saman tyyppinen jakauma on havaittavissa laskentainformaation tuottaja/käyttäjä – jaottelun mukaan ($p = 0,000$). Tuottajista ilmapiirinä pitä positiivisena joko täysin tai osittain yhteensä lähes 80 %, kun taas vastaava luku tuottaja-käyttäjissä oli 52 % ja käyttäjissä vain 24
% Jatkotestaus osoittikin, että myös ne naiset, jotka kuuluvat laskentatoimen informaation käyttäjien pitävät ilmapiiriä kieltelisempänä kuin muut naiset (p = 0,004).

Niissä tilivirastoissa, jotka ilmoittivat pääasialliseksi tehtävääkseen maksullisten palvelujen tuottamisen, pidettiin ilmapiiriä uudistusta kohtaan selkeästi positiivisempana kuin muissa tilivirastoissa. Huonoimpana ilmapiiriä pidettiin koulutusta ja tutkimusta suorittavissa tilivirastoissa (p = 0,001).

5.2.7 Kokonaisarvio liikekirjanpitouudistuksesta

Tutkimuksessa selvitettiin myös tilivirastotoimijoiden kokonaisarviota liikekirjanpitouudistuksesta erillisen kysymyksen, joka käsittää myöhemmin, sekä seuraavien väittämien avulla:

"Liikekirjanpitouudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi”

"Uudistus oli mielestäni selkeästi muutosta parempaan”

Vain pieni osa vastaajista oli täysin (2,5 %) tai jokseenkin (14,2 %) sitä mieltä, että kirjanpitouudistus oli kustannustensa ja vaivansa arvoinen. Suuri enemmistö (44,7 %) ei tätä mieltä ollut. Myös niitä, jotka eivät osanneet arvioida asiaa, oli huomattavan paljon (38,5 %).

Ristiintaulukoinnin (p = 0,000) avulla havaitaan, että naiset olivat useimmiten (45,0 %) niitä, jotka eivät olleet asiaa arvioineet. Joka kolmas naisista kuitenkin oli sitä mieltä, että uudistus ei ollut kustannustensa ja vaivansa arvoinen. Miehistä peräti lähes kaksi kolmesta oli täysin (26,4 %) tai jokseenkin eri mieltä (37,9 %) kyseisen väittämän kanssa ja vain muutama täysin (2,3 %) tai edes jokseenkin (6,9 %) samaa mieltä.

Kun tarkastellaan samaista väitetä laskentainformaation tuottaja/käyttäjä –näkökulmasta, voidaan todeta, että tuottajilla ja tuottaja-käyttäjillä, eli niissä ryhmissä, joissa naiset ovat enemmistönä, oli useimmiten valittu ”en osaa sanoa” –vaihtoehto. Tuottaja –ryhmässä oli tiin hieman positiivisempia uudistuksen suhteen, mutta muissa ryhmissä ei uudistusta useimmiten pidetty vaivansa ja kustannustensa arvoisena; käyttäjä –ryhmässä jopa lähes kaksi kolmesta
oli jokseenkin tai täysin tätä mieltä (p = 0,001). Tässä on kuitenkin huomioitava se, että tuottajien osuus kokonaisotoksesta oli varsin pieni, noin 10 %, joten jo yksi vastaus toi 4,2 %. Kuvioista 12 voi tarkastella lukuja tarkemmin.

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Tuottaja</th>
<th>Tuottaja-käyttäjä</th>
<th>Käyttäjä</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Täysin samaamieltä</td>
<td>4,2 %</td>
<td>2,6 %</td>
<td>1,1 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Jokseenkin samaa mieltä</td>
<td>29,2 %</td>
<td>15,5 %</td>
<td>5,7 %</td>
</tr>
<tr>
<td>En osaa sanoa</td>
<td>37,5 %</td>
<td>45,7 %</td>
<td>28,7 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Jokseenkin eri mieltä</td>
<td>29,2 %</td>
<td>20,7 %</td>
<td>33,3 %</td>
</tr>
<tr>
<td>Täysin eri mieltä</td>
<td>0,0 %</td>
<td>15,5 %</td>
<td>31,0 %</td>
</tr>
</tbody>
</table>

KUVIO 12 Vastaajien kanta väättämään ”liikekirjanpitouudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi”

Myös tiliviraston pääasiallisen tehtävän mukaan merkitseviä eroja havaittiin (p = 0,007). Kaikkein kielteisemmin uudistuksen aiheuttamaan vaivaan ja kustannuksiin suhtauduttiiin koulutusta ja tutkimusta suorittavissa tilivirastoissa. Vain noin joka kymmenes näistä tilivirastoista tulleista vastauksista katsoi uudistuksen olleen täysin (1,1 %) tai jokseenkin (10,2 %) kustannustensa ja vaivansa arvoinen. Positiivisimmin suhtautuivat maksullisten palvelujen tuottajat; tosin kukaan ei täysin hyväksynyt väitetä, mutta jokseenkin samaa mieltä olevia oli viidennes.

31Huom! Tuottajat n=24, tuottaja-käyttäjät n=116, käyttäjät n=87.
Väitteen "uudistus oli mielestäni selkeästi muutosta parempaan" hyväksyi täysin 12 % ja osittain hieman yli kolmannes. Reilu neljännnes vastaajista ei kuitenkaan väitettä hyväksynyt ja perättä joka viides ei osannut sanoa kantaansa. Kun väitetä tarkastellaan taustamuuttujien suhteen ristiintaulukoituna, havaitaan, että naisista suurin osa oli jokseenkin sitä mieltä, että uudistus oli muutosta parempaan ja vastaavasti enemmistö miehistä ei ollut tätä mieltä (p = 0,000). Laskentainformation tuottaja/käyttäjä -jaottelun suhteen tarkasteltuna (p = 0,000) sama ilmiö toistui: tuottajat pitävät uudistusta muutoksena parempaan suuntaan (täysin samaan mieltä 25,0 % ja jokseenkin samaan mieltä 37,5 %), kun taas informaation käyttäjistä vain pieni osa oli tätä mieltä (täysin samaan mieltä 5,8 % ja jokseenkin samaan mieltä 24,4 %). Yhdistetyssä tuottaja-käyttäjä -ryhmässä oltiin yleensä jokseenkin samaan mieltä (46,6 %), mutta myös täysin tai jokseenkin eri mieltä (23,3 %) kyseisen väittämän kanssa. Myös ne, jotka eivät olleet työskennelleet valtion palveluksessa ennen uudistusta, suhtautuivat uudistukseen muita positiivisemmin: kaikki mielipiteensä ilmaissee eli lähes 60 % näistä uusista tilivirastotoimijoista katsoi uudistuksen olleen muutosta parempaan32 (p = 0,051).

Myös tilivirastojen jaottelu päätäällisen tehtävän mukaan osoittautui tilastollisesti merkitseväksi (p = 0,014) arvioitaessa sitä, oliko uudistus muutosta parempaan. Täysin samaan mieltä kyseisen väittämän kanssa oltiin suhteessa eniten pääasiassa maksullisia palveluja tuottavissa tilivirastoisissa ja vastaavasti useimmien eri mieltä koulutusta ja tutkimusta tuottavissa virastoissa.

Lomakkeessa oli myös erillinen kysymys, jossa pyydettiin vastaajaa arvioimaan liikekirjanpitouudistusta kaiken kaikkiaan. Vaihtoehtot olivat "erittäin hyvä", "melko hyvä", "en osaa sanoa", "melko hyödytön" sekä "hyödytön". Tulokset osoittavat, että vastaajista vain alle 5 % piti liikekirjanpitouudistusta erittäin hyvänä, mutta jo hieman yli 40 % valitsi vaihtoehton "melko hyvä", kun taas noin 15 % vastaajista ei osannut sanoa kantaansa. Melko hyödyttömänä uudistusta puolestaan pitä lähis 30 % vastaajista ja täysin hyödyttömänä 10 %. Merkille pantavaa oli se, että eri vastausvaihtoehdon valinneiden perustelut saattoivat olla hyvinkin samankaltaiset; niissä vain painotettiin eri asioita. Näitä perusteluja käsitellään lisää myöhemmin.

32 Loput 40 % olivat luonnollisesti valinneet vaihtoehdon "en osaa sanoa".
Ne, jotka eivät ole olleet valtion palveluksessa ennen uudistusta, suhtautuivat uudistukseen melko positiivisesti: he pitivät uudistusta joko melko hyvänä tai eivät luonnollisesti ottaneet asiaan kantaa, sillä omakohtaisia kokemuksia aiemmasta ei ole. Erot kokemusta ajasta ennen uudistusta omaavien ja niiden, jotka eivät sitä omaa, välillä olivat tilastollisesti erittäin merkitseviä (p = 0,000).

Kuviossa 13 tarkastellaan vastauksia laskentotoimen informaation tuottaja/käyttäjä –ryhmittelyyn mukaisesti. Ryhmien väliset erot ovat tilastollisesti erittäin merkitseviä (p=0,002).

KUVIO 13 Kokonaisarvio liikekirjanpitouudistuksesta
Laskentatoimen informaation hyväksikäyttäjät suhtautuvat uudistukseen huomattavasti kielteisemmin kuin informaation tuottajat. Suurin osa (41,4 %) informaation käyttäjistä piti uudistusta melko hyödyttömänä ja vähän alle 20 % täysin hyödyttömänä, kun taas selkeä enemmistö tuottajista (52,2 %) ja tuottaja-käyttäjä -ryhmän kuuluvista (49,6 %), piti uudistusta melko hyvänä. Erittäin hyvänä siitä ei kuitenkaan kovin moni pitänyt, mutta prosentuaalinen osuus kasvaa siirryttäessä käyttäjistä tuottajiin: vaihtoehtoon ”erittäin hyvä” valitsi vain noin 1 % informaation käyttäjistä, 6 % tuottaja/käyttäjistä ja 9 % tuottajista. Tässä on tietysti huomiointava se selkä, että informaation tuottajien prosentuaalinen osuus koko otoksesta on varsin vähäinen, jolloin jo muttama vastaaja vaikuttaa merkittävästi tuottaja -ryhmän sisäiseen prosentiosuuteen; tuottajia oli vain 10 %, tuottaja/käyttäjiä 50 % ja käyttäjiä 40 %.

Yhteenvetona voidaan todeta, että lähes 60 % laskentainformaation käyttäjistä piti uudistusta joko melko tai täysin hyödyttömänä, kun taas noin puolet informaation tuottaja-käyttäjistä sekä tuottajista sitä melko hyvänä.

Jos kokonaisarvioita tarkastellaan sukupuolen perusteella, havaitaan naisten suhtautuvan uudistukseen myönteisemmin kuin miesten. Naisista enemmistö piti uudistusta joko melko (58,1 %) tai erittäin hyvänä (6,5 %), kun taas miehistä suurin osa piti uudistusta melko (44,6 %) tai täysin hyödyttömänä (16,2 %). Ero sukupuolten välillä on tilastollisesti merkitsevä (p=0,007). Kuten jo aiemmin todettiin, suurin osa miehistä on juuri informaation käyttäjiä ja vastaavasti enemmistö naisista on informaation tuottajia tai tuottaja-käyttäjiä, mikä selittää tätä jakaumaa.

Jos muuttujan arvot ristiintaulukoidaan sekä sukupuoli- että tuottaja/käyttäjä -muuttujan mu- kaan, havaitaan, että myös informaation käyttäjä -ryhmän kuuluvat naiset suhtautuvat kanssasisariaan kielteisemmin uudistukseen; jopa kaksi kolmesta piti uudistusta melko (44,1 %) tai täysin (20,6 %) hyödyttömänä. Osuudet ovat siis lähes samat kuin koko käyttäjä -ryhmän osuudet. Vastaavasti niistä miehistä, jotka kuuluvat tuottaja/käyttäjä -ryhmään, lähes 60 % piti uudistusta melko (54,2 %) tai erittäin hyvänä (4,2 %). Tämän perusteella voidaakin todeta, että selkeästi mielipidettä selittävä tekijä on tuottaja/käyttäjä -aspekti eikä niinkään sukupuoli.

Annettu yleisarvio liikekirjanpitouudistuksesta eroaa myös tiliviraston tyyppin mukaan tilastollisesti merkitsevästi (p=0,005). Positiivisimmin uudistukseen suhtautuutti niissä tilivirastoissa, joiden päätasollinen tehtävä on maksullisten palvelujen tuottaminen. Peräti lähes kolme neljästä (73,7 %) kyseissätilivirastoissa työskennellyttä vastaajaa piti uudistusta joko melko

Seuraavaksi tarkastellaan, miten vastaajat perustelivat antamiaan arvioita. Merkille pantavaa oli se, että niistä, jotka olivat valinneet ”melko hyvä” -vaihtoehdon, jopa 55 % jätti vastauksen perustelematta. Muiden kannanottojen kohdalla vastaavat luvut olivat 20 %:n paikkeilla34. Tietysti aina kyselytutkimuksiin osallistuvia vastaajia, jotka eivät ehdil tai halua vastata kaikkiin – ja etenkin avoimiin kysymyksiin, mutta merkittävää tässä oli se, että niitä osui näin paljon enemmän juuri yhden vastausvaihtoehdon kohdalle.

Perustelut esitellään seuraavassa suorina lainauksina annetun kokonaisarvion mukaisessa järjestyksessä aloittamalla arviolla ”erittäin hyvä” päätyn arvioon ”hyödytön”. Vastauskseen on aina yhden vastausvaihtoehdon sisällä ryhmitelty niissä havaittujen samankaltaisuksien perusteella. Koska eri vaihtoehdot perustelut olivat osittain samoja, päällekkäisyyksiltä ei voida raportoinnissakaan välttää. Vastaajan asema on sultuisa suoran lainauksen jälkeen.

Ne, jotka arvioivat liikekirjanpitoudistuksen olevan kaiken kaikkiaan erittäin hyvä perustelivat kantaansa lähinnä taloudellisen vastuun lisääntymisellä, ajattelutavan muuttumisella tai sen muuttamiseen pyrkimisellä, yleisellä ymmärtävyydellä ja omaisuuden hallintaan saamisella. Erittäin hyvänä uudistusta ei pitänyt kuin muutama vastaaja (4,6 %), joten seuraavassa kaksi esitetty perustelut:

Seuraavan sukupolven virastojen johtajilla on ainakin saatavilla informaatiota, joka voi johtaa vanhakantaisen ”verovarat on annettu tuhlattavaksi” -ajattelun muuttumiseen. Ny-

---

33 Joka kolmas koulutusta ja tutkimusta suorittavien tilivirastojen laskenta-informaation tuottajista piti uudistusta melko hyödyttömänä, kun taas koko otoksessa vain 17,4 % tuottajista piti sitä melko hyödyttömänä.
34 Erittäin hyvä 18,2 %, melko hyödytön 23,9 % ja hyödytön 22,7 %.
kyisin tästä ei virastoissa vilkkaään ymmärrettä, ts. puhutaan paljon, mutta mikään ei muutu. (muu informaation tuottaja-käyttäjä)

Tavoite on tärkeä. (kirjanpitäjä)

Laittaa ajattelemaan toimintaa järkevällä tavalla. (talousjohtaja)

Valtion virastojen ja laitosten varojen käyttö tulee entistä paremmin esille ja yleisesti arvioitavaksi. Luvut ovat yleisesti ymmärrettävää ja luettavassa muodossa. (asiantuntija)

Valtion talous on normalisoitava. (johtaja)

Tiliviraston taloudellinen vastuu on lisääntynyt esim. omaisuuden tuottavasta käytöstä. Voidaan nähdä, miten omaisuuden arvo muuttuu; verrattaessa poistoa ja investointeja voidaan havaita aikaa myöden, onko investointu riittävästi. (talousjohtaja)

Valtion kirjanpito onnen vain menojen yhteenlaskua. Omaisuuden saanti hallintaan taseen muodossa oli sinänsä jo suuri asia. Maksullisen toiminnan vähäisyys heikentää tunnusluukujen laskentaa vrt. yksityinen. (kamreeri)

Seurataan muttakin kuin rohjien riittäväyttä. (-)

Näiden lisäksi "erittäin hyvä" -vastausta perusteltiin sillä, että vastaajan tilivirasto toimii jo kuten tavallinen yritys, jolloin liikekirjanpito luonnollisesti sopii hyvin:

Tilivirastoni on kuin tavallinen yritys. (kamreeri)

Laitos, jossa toimin, on ollut liikelaitoksen tapaan toimiva. (taloussihteeri)

Ne, jotka arvioivat kirjanpitouudistuksen kaiken kaikkiaan melko hyväksi perustelivat kantaansa useimmiten sillä, että se oli oikeansuuntainen tai ajatuksena hyvä, mutta toteutus ei kuitenkaan ole onnistunut tai riittävä. Uudistusta pidettiin oikeansuuntaisena yleensä siksi, että se vastaajan mukaan paransi vertailukelpoisuutta yritysten kanssa, toii liikekirjanpidon ajattelutavan valtiolle, lähensi virastojen kirjanpitoa yrityskirjanpitoon tai oli muuten vain hyvä yritys tehdä jotain, sillä vanha järjestelmä ei tyydyttänyt. Uudistusta kuitenkin kritisoitiin samaan hengenvetoon mm. siksi, että uudistuksen toteutus valtiolla – ja etenkin tilivirastotassolla – ei ollut onnistunut eikä palvele yksittäistä tilivirastoa, tiedon hyväksikäytössä on parannettavaa, vertailtauusa yritysten kanssa ei toteuduakaan, perustehtävä helposti hämärtyy kirjanpidon kautta jne. Seuraavassa muutama esimerkki perusteluista:

Valtiota ja firma ei voi verrata edelleenkään, mutta oikeaan suuntaan ollaan menossa. (nuu informaation tuottaja)

Parantaa vertailukelpoisuutta yritysmaailman kanssa, mutta toisaalta suurin osa valtion virastoista tuottaa tappiota, koska tuloja ei ole. (taloushallinnon vastuuhenkilö)

LKP:n [liikekirjanpidon] ajattelutapa hyvä, toteutus valtiolle ei koivin onnistunut. (talousjohtaja)

Sinänsä hyvä asia, mutta toteutuksen kaikki piirteet eivät ole viraston kannalta järkeviä. Valtionhallinto on liian iso ja heterogeeninen, jotta se olisi järkevästi yksi kirjanpitovelvollinen, jonka pitäisi toimia yhtenäisesti. (laskentapääällikkö)

Sinänsä hyvä, että kirjanpito lähennä yritysten kirjanpitoa ja seurataan myös käyttöomaisuutta ja pääomakustannuksia. Helpotti kustannuslaskentaa ja suurena projektina herätti kiinnostusta myös substanssijohdossa ja ehkä lisäsi taloushallinmisten arvostusta. Tilinpäätös laskelmat palvelevat kuitenkin huonomasti yksittäisen viraston tarpeita ja antavat viraston tilanteesta ulkopuoliselle tarkastelijalle vääristyneen kuvan. Eivät myöskään motivoi organisaation sisällä, kun näyttää suurta tappiota. (talousjohtaja)

Lähestyy yrityskirjanpitoa, mutta pelkkä liikekirjanpito ei anna riittävää kuvaa monialaisen tiliviraston toiminnasta: jokaista "haaraa" on tarkasteltava omanaan. (asiantuntija)

Kokonaisuus hyvä – menossa enemmän yritysten suuntaan. Tosin käyttöomaisuuserien sisältöä voisi miettiä tarkemmin, esim. kuuluvatko pörssissä keet tähän omaisuuserään. (nuu informaation käyttäjä)

Teknisesti hyvä. Tarpeiden kannalta vähämerkitkysinen. (ylijohtaja)

Hyvä yritys tehdä jotakin. Jatkossa tulee kuulla tiliviraston tarpeita. (talouspääällikkö)

Rahoituksen erilaisuus yrityksiin verrattuna tekee kirjanpidosta monimutkaisemman. Määärärahojen riittävyys / sallot tärkeämpänä kuin laskelmien antama tieto. Parannusta kuitenkin entiseen mällin verrattuna. (talouspääällikkö)

Käyttöomaisuuden mukaan ottaminen hyvä. Kirjanpitouudistus ei ole muuttanut virastojen ohjausta eikä tulostavoitteiden ohjausta. Tilinpäätöstietoja ei käytetä, eivätkä ne ole "merkittäviä" tietoja päättökseonteossa ja johtamisessa. (kamreeri)

Kertoo hyvin rahatalouden (käytön ja aseman), mutta ei vaikuttavuutta ja tuloksia. (johntaja)

Antaa tietoa kustannuksista. Toteutus ja yhteenvetoiminen talousarviokirjanpidon kanssa keskeneräinen ja selkiytymätön. (hallintojohtaja)


Ei kuitenkaan sisäästä ohjausta palveleva, ei palvele myöskään selvästi ministeriötasolta tulosohjausta. Ohjaukseen tiedot saadaan viraston omasta liikkekirjanpitomaisesta sisäästestä laskennasta. (keskijohto)

Ammattihenkilöstö on omaksumun hyvin ja näkee tarkoitusperät. Tiedon yleisessä hyväksiäytössä parannettavaa. (hallintopäällikkö)

Viraston johto täysin ulkona. Toiminnallisten yksiköiden ymmärrys riittää: onko "momentilla" rahaa. (talouspäällikkö)


Uudistuksen sisäänajo ja aikataulu on joltakin osin ollut liian nopeaa ja ontuva. (kamreeri)

Osa vastaajista puolestaan pitää uudistusta kaiken kaikkiaan melko hyvänä siksi, että uusi järjestelmä on selkeämpi tai "normaalimpi". Nämä ajatelleet olivat useimmien laskentainformation tuottajia.

Tuotto- ja kululaskenne aiempaa HKP [hallinnollisen kirjanpidon] -aikakautta paremmin / selvemmän esitetty. Tase tuo aiempaan verrattuna omaisuuserät paremmin "esille". Kirjanpito tuntuu oikeamalta, vaikka entinen HKP:kaan ei ollut väävää, mutta se ainakin usein tunnuttii mieltävän ns. kvasikirjanpidoksi. (kirjanpidosta vastaava)

Liikekirjanpito on normaalia kirjanpitoa. Muu on talousarvon seurantaa. (pääkirjanpitäjä)

Selkeytä rekisteröintiä, mahdollisuus selkeämään ja monipuolisempaan sisäiseen laskentaan. (muu information käyttäjä)
Antaa selkeämpää tietoa. (suunnittelija)

Selkeyttä. Ajattelen positiivisesti uudistuksista. (taloussihteeri)

Perusteluissa viitattiin myös tulos- tai kustannusajattelun lisääntymiseen tilivirastoisissa. Tosin asenneväittämää "liikekirjanpito on lisännyt tulosajattelua tilivirastossani" avrioidessaan vain 6 % vanteisaista oli täysin samaa mieltä väittämän kanssa ja 29 % jokseenkin samaa mieltä, kun taas peräti 40 % jokseenkin eri mieltä ja 25 % täysin eri mieltä. Osa vastaajista kuitenkin katsoi, että kustannusajattelun esiintuominen virastoissa on sinänsä jo hyvä asia ja muutos on ollut kohtia parempaa kustannustietoisuutta. Tässä muutamaa esimerkkejä vastauksissa:

Kustannusajattelun vieminen valtion virastolle! Tuleva talousarviokirjanpidoon muutos ehkä osaltaan tehostaa hyödyntämistä. (pääläkirjanpitäjä)

Lisäsi ajattelu "kustannus" pelkän menoseurannan sijaan. (taloussuunnittelija)

Lisännyt tulosajattelua yleisesti virastossani. (talouspääliikko)

Kustannukset paremmin hallintaan, yhdenmukaiset käytännöt, vertailukelpoisuus, valtion omaisuus näkyviin. (kamreeri)

Valtion kirjanpito on pitkälti perustunut rahankäytön tarkkailuun. Olennaisempaa on olut, kuinka paljon mitäkin rahaa on käytetty. Liikekirjanpitouudistus on ollut kohti kustannustietoisuutta: miten resurssit on käytetty, mikä syö rahaa. Paljon on vielä kehitettävä ennen kuin uudistus on viety läpi. (muu informaation tuottaja-käyttäjä)

Kustannustietoisuus nousi. Määrrärajojen seurannan painopiste siirtyi kustannusten seurantaan. Kustannuslaskennan kehittäminen valtiohallinnossa parantaisi edelleen tilanetta. (muu informaation tuottaja)

Liikekirjanpidoon ajattelutavan tuominen viraston laskentatoimeen on hyvä: yhtäläiset käsitteet. Tuotto- ja kululaskelman ja taseen osin uudistus jät puolitiehen – virastoilla tulisi olla virastoa palveleva malli, konsernitasolla voisi olla nykyinen malli. (talouspääliikko)

Joissakin vastauksissa pidettiin hyvänä sitä seikkaa, että tilinpäätösasiakirjojen muoto on sama kuin yrityksissä ja kunnissa, vaikkei vertailtavuus oikein toteuduakaan. Yleensäkin läheneminen yritysmaailmaan päin (yhteinen kieli, kirjanpito ja käsitteet) nähdään monesti positiiivisena asiana:

Tilinpäätösasiakirjojen liikekirjanpitomuoto pitäisi laskentahimisten taidot ajan tasalla. Muotoa voidaan verrata kuntien ja yksityisten kirjanpitoon; sisältää ja tunnuslukuja, tuloslaskelman puolella varsinkaan, huonosti. (talouspääliikko)
Tuloslaskelma ja tase samassa muodossa kuin muuallakin yhteiskunnassa. Niistä ei pyritä tekemäänkään samoja johtopäätöksiä kuin yrityksissä. (muu informaation tuottaja-käyttäjä)


Koulutukseen panostettiin paljon ja uudistus oli liike lähemmäksi yritysmailman käsitteitä ja yhteistä kielttä. (halfintopäällikkö)

Useissa vastauksissa kiiteltiin uudistusta melko hyväksi siksi, että näin virastojen omaisuus saatiin paremmin hallintaan:

Käyttöomaisuuden määrä aina ajan tasalla. (talouspäällikkö)

Virastojen omaisuus on taseessa ja näin todettavissa. Se on hyvä. (talouspäällikkö)

Omaisuuden seurantaan saatiin luotettava väline. (talousohjaja)

Omaisuus saatiin rekisteröityä ja arvostettua – tasejatkuvuus. (-)

Omaisuuden arvottaminen ja seuranta taseessa on lisännyt informaatiota ja parantanut omaisuuden hallintaa. Tuotto- ja kululaskelman tarjoaa välineen valtionhallinnon toiminnan arviointiin ja tilinpäätökseen, mutta sillä ei voida hallita keskeisintä rahoituksen ja sen lähteisiin liittyvää tietoa. (apulaisohjaja)

Eräissä vastauksessa uudistusta perusteltiin melko hyväksi viittaamalla tapahtuneeseen ympäristön muutokseen, eli tässä tapauksessa ulkopuolisen rahoituksen lisääntymiseen. Myös siirtymisen yksityiselle sektorille todettiin olevan nyt helpompaa.

Ulkopuolinen rahoitus on lisääntynyt huomattavasti. V. 1994 valtion budjetti siirtyi toimintamembudjetointiin. (kirjanpitäjä)

Siirtymisen yksityiselle sektorille helpompaa. (keskijohto)

Seuraavaksi käsitellään niiden vastauksia, jotka pyydettäessä arvioimana uudistusta kaiken kaikkiaan valitsivat vaihtoehdon ”en osaa sanoa”. Useimmten näitä vastaajat eivät omanneet lainkaan kokemusta ajasta ennen uudistusta, jolloin valinta oli luonnollinen. Tällaisia vastaajia olikin yllättävän paljon (12), ja suurin osa heistä oli laskentainformaation tuottajia mutta muutama myös käyttäjä. Tässä joitakin esimerkkejä vastauksista:
En ole ollut valtiolla ennen liikekirjanpitoa. (laskentapääällikkö)

Ei kokemusta vanhasta kirjanpidosta. (kirjanpitäjä)

Vertailupohjaa vanhaan ei ole, en tuntenut sitä. Toistaiseksi osaston johtamiseen tarvittaavaa tietoa on liian vähän, budjettivertailua ei omassa tilivirastossani saada. (muu informaation käyttäjä)

Uudistuksen kokonaisarviota kysyttää s "en osaa sanoa" -vaihtoehto saatettiin valita myös siksi, että uudistuksen nähtiin olevan kaksijakoinen: jotain hyvää ja jotain huonoa. Esimerkiksi uudistuksen ei nähty hyödyttävän niinkään tilivirastoa, mutta hyödyn arveltii olevan valtiokokonaisuudens tasolla:

Tilivirastolla uudistus ei tuonut olennaista informaatiolisää ohjausta ja seurantaa varten. Valtiokokonaisuustasolla asia lienee toisin. (taloustohtajä)

Valtion tilinpäätöksien kannalta varmaan tarpeellinen. Ei niinkään viraston kannalta hyötyä. (suunnittelupääällikkö)

Hyvä tarkoitus, toteutus ei vain palvele tilivirastoa. (ylijohtaja)

Myöskin seuraavat vastaajat olivat valinneet "en osaa sanoa" -vaihtoehton, koska näkivät uudistuksessa jotain hyvää: tilivelvollisuuden korostamisen tai suunnan kohti yleistä kirjanpitoa, mutta uudistuksen toteutus ei tyydyttänyt: liikemaaillman kopiointi ei toimi tai liikekirjanpidon hyväksikäyttö ontuu.

Tilivelvollisuuden korostaminen on hyvää asia. Se ei kuitenkaan onnistu kopioimalla tilinpäätösmalli valtiolle lähä suoraan liikemaailmasta. Esim. tase ei kerro paljon mitään. Valtion tiliorganisaatio on tilivirastokeskeinen, joka tarkoittaa, että yhden tiliviraston te saattaa sisältää monenlaisen sektorin kirjanpitotiedot, mikä vaikeuttaa tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttöä. (muu information käyttäjä)


"En osaa sanoa" -vaihtoehton olivat myös seuraavat vastaajat valinneet liikekirjanpitouudistuksen kokonaisarviota tiedusteltaessa. Vastauksissa kritisoiitiin työmaärän kasvua henkilöresursseihin nähden ja kiiteltiin ammattitaidon laajentumista ja lisääntymistä:

68
Työmäärä on ollut henkilöresursseihin nähdänsä kohtuuton. Vasta toinen tilinpäätös on tehty. Ohjeistusta oli, mutta soveltaminen käytäntöön ei aina onnistu. (muu informaation käyttäjä)

Lisäsi ja laajensi taloushenkilöstön osaamista ja ammattiitaitoa. Lisäsi myös huomattavasti työtä, joka pitää tehdä entsiilla henkilöresursseilla. (keskijohto)

Eräässä "en osaa sanoa" -vastauksen perustelussa kerrottiin, että alkuinnostuksen jälkeen vastaaja oli huomannut, että liikekirjanpito ei voi ohittaa talousarviokirjanpitoa tärkeydessään ja että tuotto/kulu -kirjaukset, jotka eivät ulotu talousarviotiilille, eivät vaikuta päätöksiin. Sama tuli ilmi myös muista vastauksista, joissa todettiin mm. että liikekirjanpito on jäänyt ulkokohtaiseksi talousarviokirjanpidon ollessa edelleen tärkeä seuranta- ja suunnittelutyökalu.

Alkuinnostuksen jälkeen (pilotivuosi ym.) olen päättynyt huomaamaan, ettei liikekirjanpito voi nykyisen talousarviosysteemin aikana koskaan ohittaa talousarviokirjanpitoa tärkeydessään. Virastossa ei mitään tuotto/kulu -kirjaukset, jotka eivät ulotu talousarviotiilille (esim. poistot) ole muuta kuin kosmetikkaa. Eivät vaikuta päätöksiin. Tase on hyvä kokonaiskuvan saamiseksi omaisuuden laajuudesta. (kamreeri)

Talousarviokirjanpito on edelleen tärkeä seuranta- ja suunnittelutyökalu, liikekirjanpito jää ulkokohtaiseksi. (johtaja)

Viraston johdolle tilinpäätös käsittääkseni tarjoaa varsin vähän tietoa toiminnan tuloksisuudesta tai kannattavuudesta. (kirjanpidosta vastaava)

Seuraavassa käsittellään perusteluja, joita antoimat ne vastaajat, jotka pitivät uudistusta melko

hyödyttömänä. Perustelut olivat osittain samoja, joita tuli jo aiemmän esille muiden vastausvaihtoehtojen perusteluja tarkasteltaessa. Yleisin perustelu oli, että se, mikä todella merkitsee jotaan tilivirastoissa on talousarviokirjanpito ja että liikekirjanpidon tuottama tieto saatiin ennenkin. Hallinnollista kirjanpitoa pidettiin myös järkevännä, parempana ja riittävänä tilivirastoille.

Talousarviokirjanpito on niin voimakkaasti hallitseva tiliviraston kirjanpidossa, ettei liikekirjanpidon tuloksenlaskennalla ole käytännön merkitystä, samat tiedot saatiin ennenkin. Nyt tarvittava informaatio on laskenta- ja tietojärjestelmien kehityksen tulos, ei itse Valkiuudistuksen. (muu informaation tuottaja-käyttäjä)


Vanhana meno/tulolaji –luokitus antoi melkein saman tiedon. (muu informaation tuottaja)
Sama tieto – tieto, jota tarvittiin, saatiin aiemminkin. (kamreeri)

Talousarvion seuranta edelleen tiliviraston kannalta tärkeämässä sekä sisäinen kirjanpito (projektiseuranta yms.). (päärirjanpitäjä)

Tiliviraston näkökulmasta uudistus ei ole mielestäni olennaisesti lisännyt käyttökelkoista informaatiota. (kirjanpiston vastuuhenkilö)

Liikekirjanpito ja talousarviokirjanpito nettobudjetoidussa virastossa aiheuttavat ristiriitoja kirjausissa. Hallinnollinen kirjanpito tulo- ja menolajeineen oli järkevämpä. Virastossa, joka ei myy suoritteita kuin pienen osan budjetistaan, liikekirjanpito tuntuu keino-tekoiselta kirjanpidolta, joka myös tekee sen osaltaan kankeaksi. (päärirjanpitäjä)

Talousarviokirjanpito on yhä edelleen tärkein osa taloushallintoa. Ns. liikekirjanpito ei tuota mitään sellaista tarpeellista tietoa, mitä aiempi vakiotilikartan mukainen meno-tulo-esittely ei olisi tuottanut. (kamreeri)

Uudistus lisäsi työtä. Ainakin pienelle viranomaiselle talousarviokirjanpito on riittävä, ja se on selvä liikekirjanpitaa tärkeämpä. (päällikkö)

Kaksi vuotta on kulunut opiskeluun eivätkä kaikki ole omaksuneet liikekirjanpidon kuviota. Kulut ja tuotot pystyvät aikaisemminkin mielestäni selvittämään yhtä hyvin hallinnon sisäisestä kirjanpidosta. (muu informaation käyttäjä)

Tiliviraston näkökulmasta liikekirjanpidosta ja tilinpäätöksestä voi nähdä tuotto- ja kulurekanteen, muttei paljon muuta. Hyvä asia on ollut omaisuuden rekisteröinti. Toiminta-kertomuksen muiden kuin tilinpäätösselvitysten osuus on pysynyt tärkeämpänä. Määrärajojen seuranta edelleen ensimmäisenä ja ainoana kuukausittain raportoitavana asiavana. (kirjanpidosta vastaava)

Talousarviokirjanpito muodostaa suuren osan koko kirjanpidosta. (talouspäällikkö)

Perusteluissa painotettiin myös sitä, että uudistuksesta ei ollut suurta hyötyä tilivirastoille, se oli toteutettu ainoastaan valtion näkökulmasta ja tilivirastojen erityisperinteet oli unohdettu. Myös yritysten matkimmista kritisoitiin.

Uudistus on toteutettu valtion näkökulmasta käsin. Se ei ota huomioon viraston omia tietotarpeita. Kun tehtiin suuri työ ottamatta huomioon virastojen omia tarpeita, saatiin järjestelmä, joka ei palvele kunnolla ketään. (muu informaation käyttäjä)


Tiliviraston näkökulmasta VALKI [valtion uusi kirjanpito] ei ole tuonut juuri uutta arvoa päättökentoon parempana informaatiota. Mielestäni julkisorganisaatioiden laskenta-toimen ongelmia on heikot sisäisen laskennan järjestelmät. VALKI ei ole sitä tukenut lai-sinkaan. Eikä uudistuksella on enemmän arvoa valtion konsernijohtajksen kannalta?? (kirjanpidosta vastaava)
Palvelee vain valtiokonsernin tarpeita. Viraston näkökulmasta hyödytön. (ylajohtaja)

Viraston kannalta siitä ei ole koitunut muuta kuin lisätöitä. (talouspäällikkö)

Oman virastoni näkökulmasta hyöty on hyvin pieni. Toiminta ei asetu liikekirjanpidon raameihin. (yksikön päällikkö)

Virastolle itselle hyöty kyseenalainen vaivaan nähden. Liikaa yritysmallin apiointa. (yksikön päällikkö)

En näe uudistuksesta olevan mitään hyötyä tilivirastotasolla, ainakaan tutkimuslaitokselle. (kamreeri)

Olisi pitänyt uudistaa tilinpäätöskokonaisuus – työ on kesken. Yksioikeinen yritysten kirjanpidon huono kopiointi miettämättä, mitä sisältää oikeilla ja riittävällä tiedoilla, on paha puute. (muu informaation käyttäjä)

Ei ole toimiva tilivirastotasolla. (taloussuunnittelija)

Melko hyödyttömänä uudistusta pidettiin myös mm. siksi, että uudistuksen toteutus vaati paljon aikaa ja työtä, ja sen toteuttamisessa tiedon hyväksikäyttönäkökulma oli kokonaan unohdettu ja keskityttiin pelkästään tekniseen puoleen:

Hyväksikäyttö vähäistä. Työllistänyt virasto kohtuuttomasti. Keskeistä näyttää olevan, että kaikki on tehty ohjeiden mukaisesti (joita kyllä riittää). (hallintopäällikkö)

Hyväksikäyttönäkökulma unohdettu – kaavamaista yritysmallin soveltamista – valtion hallinnon tavoitteiden ja rahoituksen erityispiirteet sivuutettu – valmistelu yksinomaan teknistä → lopputulos sen mukainen. (hallintojohdaja)

Uudistus toteutettu puhtaan teknisesti eikä analysoitu ja mietitty a) mikä on tilivirasto toiminnallisena ja taloudellisena entiteettinä vrt. nykyiseen kirjanpidolliseen yksiköön, b) mikä rooli tilinpäätöslaskelmilla on tuloksellisuuden kokonaisarvioinnissa ja c) mitä muita elementtejä tarvittaisiin luomaan edes ”synteettinen” rahoitusympäristö virastoille; lainanotto investointeihin (aito päälomaklenta), korkotulot/-menot kuukausisaldojen mukaan (vrt. Ruotsi). (muu informaation käyttäjä)

Taloushallinnon ammattilaiset joutuivat tekemään paljon aikaa ja työtä vaatineen uudistuksen, josta hyväksikäyttäjät eivät ole osanneet ottaa hyötyä itselleen. On jäänyt ammattilaisen sisäpiirin asiaksi. (talouspäällikkö)

Valtiolla ainakin tilinpäätösprosessin loppuun vieminen vuosittain on tullut paljon työllämmäksi kaikkeen jakselmineen ja lukuisine liitteineen. Onko niistä sitten vastaavaa hyötyä verrattain esim. liike-elämään? (kamreeri)

Laskelmia laaditaan, kun niin on määrätty, erittäin työlästä. Kuka osaa käyttää niitä ai- dosti tilivirastossa hyvänkseen? (talouspäällikkö)

Liikekirjanpidon uudistus tuottaa aikaisempaa paremmin tietoa ao. tilivuodelle kohdistu- vista tuotoista ja kuluista ja viraston omaisuuseristä, mutta näiden tietojen käyttö budje- toinnissa ja talouden suunnittelussa on vielä vähäistä, sillä määrärahat ovat virastolle tär- keämpä asia. Liikekirjanpidon avulla virasto ei voi samalla tavalla kuin yritys vaikuttaa tilinpäätökseen. (muu informaation käyttäjä)

Osa vastaajista arveli, että liikekirjanpito voi toimia paremmin joissakin muissa, muuntyyppi- sissä tilivirastoissa tai että se toimisi paremmin, jos maksullinen palvelutoiminta irrotettaisiin viranomaistoiminnasta:

Tietojen hyväksikäyttö ei ole vielä kaikilta osilta selkiytynytt. Valtion virastot ovat erilai- sia; toimii paremmin varmaankin jossain muussa kuin hallintotyypissä virastossa. (yksikön päällikkö)

Mielipiteeni johtuu siitä, että tämä on perinteinen tilivirasto, jossa tuloilla on vain margi- naalinen merkitys. Muumiaisessa toiminnassa uudistus on varmaankin jopa välttämätön. (muu informaation käyttäjä)

Periaatteessa hyvä yritys, mutta toiminnan luonne minun virastossani tyystyn toisenlainen kuin liiketoiminta. Voisi olla ok, jos maksullinen palvelutoiminta sovellettaisiin irrotettuna viranomaistoiminnasta. (hallintajohtaja)

Vaikka uudistusta perusteltiin sillä, että liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat ovat yleisesti ymmärrettäviä, vastauksissa tuli ilmi, että tämä ei käytännössä ainakaan aina ole niin:

Ei anna informaatiota käytännön tasolle. Esim. yliopiston hallituksen vaikea ymmärtää "lukuja". (hallintajohtaja)

Melko hyödyttömänä kirjanpitouudistusta pitäneet perustelivat kantaansa myös sillä, että uu- distuksen toteutustta ei mietitty loppuun asti, vaan uudistus jää puolitiehen. Esimerkiksi talo- usarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon ristiriidat tuottavat hankaluksia, sekä vertailukelpoisuudessa, käsitteissä sekä tuotto- ja kululaskelmassa olisi parantamisen varaa.

Ei riitä, että kirjanpito uudistuu, kun määrärahakuvio vuotuisuus jne, periaatteineen ei muuttunut mikäänän. Kustannuslaskentaa on harjoitettu vuosia ja siitä on viraston johtamiselle ollut enemmän hyötyä kuin tästä koko kirjanpitouudistuksesta. (järjestelmä- vastuuhenkilö)
Asia jää kuitenkin "puolitiehen". Nykyinen järjestelmä ei vastaa yritysmaailman liikekirjanpitoa, vaan siinä on yhä jäänteitä vanhasta TA-järjestelmästä. Se on käytön kanna, koska sen myötä tulee ristiriitiatilanteita ja vastaaavuus muuhun liikekirjanpitoon jää saavuttamatta. Vertailukelpoisuus esim. suuryritysten kirjanpitoon on kuitenkin mahdoton. (muu informaation käyttäjä)

Sittä ei toteutettu loppuun asti. Käsitteenä tulo on täysin sekava. (muu informaation käyttäjä)

Osittain hyvä, osittain riittämätön. Tuotto- ja kululaskelmaa pitäisi täydentää esim. rahoituslaskelmalla tai määrrärahat tuloiksi. (muu informaation käyttäjä)

Monessa uudistukseen tyytymättömän vastauksessa kävi ilmi se, että todellisuus ei vastannut odotuksia ja lupauksia. Tässä eräs esimerkki:

Uudistuksella ei saavutettu niitä etuja, mitä luvattiin. Tuloslaskelma ei kerro ulkopuoliselle mitään tiliviraston tilanteesta. (talouspäällikkö)

Kuten edellinen vastaaja, myös moni muu piti uudistusta melko hyödyttömänän, koska tuotto- ja kululaskelma ei kuva viraston todellista tilannetta, vaan tilivirastoissa käytetään muita laskelmia tiliviraston todellisen tilanteen selvittämiseksi. Liikekirjanpidon katsottiin palvellevan vain tilastotietojen keräämistä.

Tase ok. Tuotto- ja kululaskelma ei kerro mitään oleellista viraston toiminnasta. Paljon hyödyllisempi on muuhun tilinpäätösmateriaaliin kuuluva kustannusvastaavuuslaskelma. (keskiavo)

Tuloslaskelma ja tase sellaisenaan eivät kuva viraston todellista tilannetta, sillä budjetti- rahaar ei saada käsitellä viraston tulona. Olen laskettava asema ja tila muilla tavoin kuin virallisesti. (muu informaation käyttäjä)

Tällaista yleishallintoviranomaista ei voi koskaan verrata liikerytikseen, muutenhan olisiimme jo ajat sitten olleet konkursissa. (kamreeri)

Raportoinnissa tehdään tulpativot, koska ministeriölle raportointi on tuolossopimuksen kriteerien mukaista raportointia. Liikekirjanpidon tilit ovat edelleenkin tilastotietoa palvelevaa! Tilit eivät kerro toiminnasta. (taloussuunnittelija)

Tilastotietojen keräämistä. Menolajit tileinä eivät sovellu viraston käyttötarpeisiin. Liian monia nippeliilejä. Tilinpäätös ei ole todellinen, pelaamista vain numeroilla; on irti todellisuudesta. Osa liitteistä täysin turhia. (kamreeri)

Liikekirjanpitouudistus on toisaalta ollut hyödyllinen, koska esim. tilastojen varten tiedot saadaan kerättyä helpommin. Tuotto- ja kululaskelma on ei-informatiivinen, koska rahoitus puuttuu siitä tiettyjä tuloja lukuun ottamatta. Taseella (oman päälman erikoisuksia lukuun ottamatta) on käytöllä. (kirjanpidosta vastaava)
Mitä merkitystä on miinusmerkikisellä kulujäämällä? Tulot kattavat harvassa virastossa tai laitoksessa menot. Niin kauan kuin talousarviosi kyksessä myönnettyjä rahoja ei kirjata tuloksia, lopputuloksella ei ole paljoakaan merkitystä. (muu informaation käyttäjä)

Liikekirjanpitouudistus saatettiin katsoa melko hyödyttömäksi myös perustelemalla yksinkertaisesti, että se ei vain sovi tilivirastoympäristöön:

Emme ole likeyritys. Meidän tuloksellisuutemme on erilaista kuin likeyritysten. Pyrimme enemmän vaikuttavuuteen tulostemme kautta. (yksikön johtaja)

Maksulikke pääosin siirtotalouden puolella. Ei mainittavia tuloja. (hallintopäällikkö)

Budjettisidonnaisuus. (kamreeri)

Seuraavaksi käsittelään niiden vastaajien perusteluja, jotka pitivät uudistusta täysin hyödyttömänä. Perustelut ovat edelleenkin pitkälti samoja – tietysti hieman kriittisempitä – kuin mitä aiemmin vastauksia läpikäydessä havaittiin. Näissä vastauksissa korostui se, että liikekirjanpito ei sovellu tilivirastoympäristöön eikä tuo tilivirastolle uutta hyödyllistä informaatiota, mutta työmääraa ja kustannuksia sen sijaan lisääntyvät huomattavasti:

Valtion virastoa tai laitosta ei ole perustettu tuottamaan omistajalleen (yhteiskunnalle) mahdollisimman paljon markkamääräistä voittoa. Tietyn yhteiskunnallisen tehtävän suorittamista ja sen onnistuneisuutta ei mitata tuotto- ja kululaskelman ja taseen markoilla. Tärkeää on tietää, miten paljon tehtävän suorittaminen maksoi (=kustannuslaskentaa). Ketä yleensä kiinnostaa, ja jos kiinnostaa, mitä kerto toiminnastamme se, että laitoksemme tuotto- ja kululaskelma näyttää yli 100 milj. mk [luku muutettu] tappiot. Tilanne on surkuhupaisa!! (talouspäällikkö)

Se oli ennenkin sama asia eri nimisenä. Uutta oli vain kolmenkertaisen kirjanpidon tulo. Työmäärat lisääntyivät. Lisätöistä (kuukausittaiset poisto- ja tase yms. lask.) ei mitään hyötyä tai tarvetta tilivirastolle. Turhan työn määrä kasvaa kumulatiivisesti. (muu information käyttäjä)

Aiheutti paljon tarpeontaa työtä ja kustannuksia (atk-järjestelmät). Voimavarat pois varsinaisen tuloksellisuusinfon kahdennamisesta (toimintakertomus). (asiantuntija)

Erittäin paljon lisätöitä ja hyödynnattävyys ~0! Viraston toiminnan tuloksellisuutta ei voi arvioida tuotto- ja kululaskelmalla ja taseen tiedoilla. Virastojen taloushenkilöstö on joutunut kohtuuttoman koville uudistuksen takia; lisäresurssointi työmääraan vedoten ei ole onnistunut, kun hallinnosta halutaan vähentää resursseja. (yksikön johtaja)

Lopputulos tuotto- ja kululaskelmassa on todellista numeroleikkiä. Virastomme olisi pitänyt hakea selvitystilaan! (talouspäällikkö)

Ei uutta informaatiota aiempaan. (asiantuntija)
Ei tuota lisäarvoa virastolle. Benchmarkingin valossa ei myöskään hyötyjä nähtävissä (virastojen vertailu). (apulaisjohtaja)

Mitään lisäarvoa ei saada. Puhtaasti hallintoviranomaisena ei uudistus tuonut mitään parempaa – päinvastoin. Lisää työtä, joka ei tekijällleen anna yhtään parempaa kokonaiskuvaa! Kuka käyttää tai käyttääkö kukaan?! (muu informaation käyttäjä)

Ne virastot, joille siitä olisi hyötyä, on jo liikelaitostettu tai yhtiöitettyn. Työmäärä on ollut valtava. (apulaisjohtaja)

Valtion erityisesti yleishallintoviranomaisen tehtävänä ei ole toimia kuten yritys; entiselläkin HKP:lla [hallinnollisella kirjanpidolla] saatiin tiedot menolajeittain samalla tavalla kuin nyt liikekirjanpidossa. Määrärahojen seuranta toteutui myös HKP:ssä kuten nyt talousarviokirjanpidossa. Tietoa ei ainakaan toistaiseksi ole pläätöksen teossa pystyttä hyödyntämään. (laskentapäällikkö)

Uudistus ei tarjoa työkaluja organisaation sisälle; ainoastaan ulkokohtaiseen tarkasteluun, jos todellisuudessa siihenkään. Keinotekoinen järjestelmä. (muu informaation käyttäjä)

Usea vastaaja, joka piti liikekirjanpitouudistusta hyödyttömänä, kritisoit sitä, että liikekirjanpito oli toteutettu täysin valtion lähtökohdista tilivirastoa kuulematta, ja siten tuloksena oli järjestelmä, joka ei hyödytä ketään. Myös liian tiukkaa, järkevän ja tehokkaan toiminnan estävää valvontaa paheksuttiin.

Liikekirjanpitouudistuksen lähtökohta on ollut valtion "tarpeet", ei viraston. LKP:n rinnalle on joudutti rakentamaan raskas sisäinen kirjanpito. LKP:stä eivät hyödy virastot eivätkä ministeriöt, eikä siitä kukaan ulkopuolinenkaan ymmärrä mitään. (taloussuunnittelija)

Mielestänä viraston, jossa työskentelen, tulisi olla oma entiteetti. Koko uudistuksen lähtökohta, että valtio on yksi entiteetti, on mielestäni vääriä. Valtion pitäisi mitätöillä asiaa uudelleen ja muuttaa käyttäytymistään siten, että se voi noudattaa normaalia kirjanpitolakia ja sen periaatteita. Virastojen tulisi voida tehdä itsenäisiä päätöksiä (vain olennaisissa asioissa riittävän tiukka ohjaus ja valvonta). Edelleen määrätään ylhäältäpäin asioita, jotka estävät järkevän ja tehokkaan toiminnan. (johto)

Lisää hallinnointia ja byrokraattisuutta. (yllä johto)

Myös uudistuksen käytännön toteutuksessa oleita hankaluuksia, kuten sekaannuuksia, ongelmia ohjelmien kanssa sekä ohjeistuksen puutteellisuutta, tuotiin perusteluissa esille:

Tilinpäätösalkelmille ei ole juurikaan käytöä virastossa. Uudistus aiheutti ohjelmistojen uudistamistarpeen, ja ohjelmat eivät vieläkään taivu kaikiltä osin uudistuksen vaatimuksiin (LKP + TAKP, 600-tilit yms.) eivätkä tuota tarkalleen oikeannöksiä tulosteita yms. Valtiokonttorin ja tilintarkastajien vaatimusten mukaisesti. TAKP:n [talousarviokirjanpi-
don] takia on ollut pakko tehdä virityksiä ohjelmaan, joka on alun perin tehty yrityksille. TAKP on kuitenkin ensisijainen. (laskentapäällikkö)

Virasto, jonka tulot ovat vähäiset, ei saa mitään hyötyä tuotto- ja kululaskelmasta. Sellaisen viraston osalta kulujäämän laskeminen on täysin älytöntä. Viraston poikkeuksellisen toiminnan vaatimat ohjeet olivat huonot, tai niitä ei saatu. (muu informaation käyttäjä)

Kustannus- ja kulukäsitteet aiheuttivat sekäannusta kustannusvastaavuuslaskelmissa (joissa on korko mukana, mutta kululaskelmissa ei). (asiantuntija)

Valtion liikekirjanpitouudistuksesta katsottiin olleen jopa haittaa muutenkin kuin lisääntyneen työmäärän muodossa; sen katsottiin myös jopa heikentäneen talousarviokirjanpidon informaatiota:

Tilinpäätöslaskelmille ei ole löytynyt selkeää käyttötarkoitusta eikä –aluetta tilivirastossa. Valtion laitoksissa ja virastoissa on pakko seurata määrärahojen riittävyyttä; tässä suhteessa liikekirjanpitouudistuksesta on ollut enimmäkseen haittaa. (suunnittelupäällikkö)

Talousarviokirjanpidon (tilinpäätös) informaatio on heikentynyt: tilinpäätös = toteutunut. (asiantuntija)

5.2.8 Liikekirjanpitouudistuksen seuraukset

Lomakkeen viimeisellä sivulla oli avoin kysymys, jolla tiedusteltiin, mitkä ovat liikekirjanpitouudistuksen merkittävimmät – sekä positiiviset että negatiiviset – seuraukset. Vastauksia on pyritty ryhmittelemään niissä havaittujen samankaltaisuuksien perusteella. Näitä käsitellään esimerkein seuraavissa kappaleissa siten, että suoran lainauksen jälkeen on vastaajan asema tilivirastossa sekä numero, joka kertoa vastaajan antaman kokonaisarvon uudistuksesta (1 = erittäin hyvä, 2 = melko hyvä, 3 = en osaa sanoa, 4 = melko hyödytön, 5 = hyödytön). Suora lainaus on yleensä pyrityt kokonaisuudessaan säilyttämään täsmälleen samanlaisena kuin alkuperäinen; joskus tarpeen vaatiessa vastaus tosin on pilkottu osiin eri jaksojen alle ja käytetyn lyhenteet kirjoitettu auki tekstin paremman ymmärrettävyyden vuoksi. Se, että vastausten pilkkomista osiin on pyritty välittämään, aiheuttaa jonkinasteista toistoa ja päällekkäisyyttä.
Kysymykseen liikekirjanpitouudistuksen positiivisista seurauksista oli vastaajista 41,8 % jättänyt kokonaan vastaamatta\textsuperscript{35}, ja negatiivisten seurausten vastausrivit oli tyhjäksi jättänyt puolestaan 37,6 % vastaajista. Jonkinasteinen kato onkin aina yleistä avointen kysymysten kohdalla, eivätkä luvut sinänsä kerro mitään muuta kuin, että positiivisia seurauksia oli listattu harvemmin kuin negatiivisia.

5.2.8.1 Positiiviset seuraukset

Ensinnäkin käydään läpi, minkälaisia vastauksia oli annettu liikekirjanpitouudistuksen positiivisiksi seurauksiksi. Vastaauksissa viitattiin selkeästi eniten omaisuuskirjanpitoon uudistuksen positiivisena puolena. Tosin saatettiin myös todeta samaan hengenvetoon, että se olisi voitu toteuttaa myös kevyemmin ilman kirjanpitouudistusta. Seuraavassa niitä vastauksia, jotka \emph{liittyvät omaisuuden hallintaan}: omaisuuskirjanpitoon, inventointiin, seurantaan, arvostukseen, jaksotukseen\textsuperscript{36}:

- \emph{Omaisuuskirjanpito}, joka olisi kyllä voitu toteuttaa ilman kirjanpitouudistustakin kevyemmän. (muu informaation käyttäjä, 4)

- \emph{Omaisuus on saatu valtiolla hallintaan} (olisi siihan kyllä helpompiakin keinoja). (talous-suunnittelija, 5)

- \emph{Omaisuuden inventointi / rekisteröinti} (rakennusten arvot?), poistolaskenta. (kamreeri, 3)

- \emph{Omaisuus tuli inventoitua.} (talouspäällikkö, 5)

- \emph{Kaikki kulut ja tuotot sekä omaisuus näkyviin.} Yhdenmukaisti ja jäntevöltti kirjauskäyttäntöjä. Budjetoinnin kehittymisen. (kamreeri, 2)

- \emph{Suoriteperusteinen kirjanpito, omaisuuden arvostus ja jaksotus.} (talousjohtaja, 2)

- \emph{Tase sisältää kaikki aktiivat ja passiivat oikein arvostettuna, poistosuunnitelmat ja niiden muutokset, asianmukaiset tase-erittelyt.} Vertailukelpoisuus edelliseen tilinpäätökseen. Tuotto- ja kululaskelmia perustuu talousarvioasetuksen mukaisiin jaksotusmenettelystä kii tuottojen ja kulujen suhteen. (pääkirjanpitäjä, 4)

- \emph{Omaisuustiedon haltuunotto ja tiliviraston tilinpäätöksen sisällön selkeyttäminen.} (hallintojohtaja, 4)

\textsuperscript{35} Mukana eivät ole ne vastaukset, joissa todettiin vain, että positiivisia seuraauksia ei ole.

\textsuperscript{36} Vrt. alk. s. 44, asenneväättimien tulokset.
Näiden lisäksi noin 20 muussa vastauksessa viitattiin omaisuuskirjanpitoon uudistuksen positiivisena seurauksena. Monissa vastauksissa viitattiin myös siihen, että uusi järjestelmä on jollain tavalla normaalimpia, järkevampia, ymmärrettävampia tai selkeimpia kuin vanha hallinnollinen kirjanpito. Esimerkiksi jotkut katsoivat tuottojen ja kulujen rakenteen selkiytymeen tai tilikartan parantuneen.

Selkeytti ajattelu. (taloussuhteeri, 2)

Selvempi kuva siitä, mihin rahat ovat menneet. (yksikön johtaja, 4)

Helpompik ymmärtää myös valtion ulkopuolisille talousihmisille. (talouspäällikkö, 2)

Liikekirjanpidon tilikartta entistä vakiotilikarttaa parempi. Selkeät, mallillaan tutut tilinpäätöslaskelmat. (laskentapäällikkö, 1)

Selkeämpä tilinpito entiseen hallinnolliseen kirjanpitoon verrattuna. (kirjanpidon vastuv henkilö, 3)

Taloushallinnon laatu on parantunut. Kirjanpidon ja varsinkin tilinpäätöksen menettelytavat ovat selkiintyneet ja yhtenäistyneet. Omaisuuserien aktivointi – esim. keskeneräisen tuotannon vaikutukset tulokseen. (talousohjaaja, 2)

Tuloksen järkevämpi tarkastelu. (talousohjaaja, 1)

Oli jo aikakin ”normalisoida” valtion virastojen ja laitosten kirjanpito. (asiantuntija, 1)

"Aidompi ” kirjanpito verrattuna aikaisempaan hallinnolliseen kirjanpitoon. (talouspäällikkö, 2)

On olemassa ihan oikaa kirjanpito ja tilinpäätöstiedot koko valtion tasolla. Mahdollisuude t jatkokehitettää, kun perustyyö on tehty. (kamreeri, 1)

Tilinpäätökseeni saa edes jonkinlaisen otteen verrattuna HKP-tilinpäätöksiin. Valtion omaisuus kirjoissa ja kansissa. (kamreeri, 3)

Hyvänä pidettiin usein myös sitä, että uudistuksen myötä ollaan lähempänä yritysten käyttöä, ja yhtenäisiin ja tuttuihin tilinpäätöslaskelmiin oltiin myös tyytyväisiä.

Lähestytään yksityisen sektorin kirjanpitoa. (talouspäällikkö, 2)

Askel lähemäksi yritystoimintaa. (-, 2)

Malli ja kirjaussäännöt yksityisen sektorin mallille. Ohjaus ja neuvonta riittävää. (muu informaation tuottaja-kyttäjä, 3)
Mahdollistaa yrityksille kehitettyjen tietojärjestelmien käytön. (laskentapaällikkö, 2)

Periaatteessa tietotarpeet ja osaaminen yksityissektorin kanssa on samanlaistunut. (muu informaation käyttäjä, 5)

Kirjaukset selkiytivät ja lähenivät yksityispuolen kirjanpitoa mm. jaksotusten kautta. (keskijohto, 4)

Kirjanpidon yhtäläistyminen virastojen ja yritysten välillä (esim. yliopistot ovat yhä enemmän tekemisissä yritystoiminnan kanssa). (talouspäällikkö, 2)

Koko kirjanpitokentän (yritys, valtio, kunnat) yhtenäisyys, pääomien tarkempi seuranta. (talusjohtaja, 2)

Lähennyttiin hieman liikekirjanpitoa. (talouspäällikkö, 4)

Osa vastaajista katsoi kirjanpidon information monipuolistuneen ja lisääntyneen sekä seurannan olevan yksityiskohtaisempaa ja helpompaa uudistuksen myötä. Vastauksista on havaittavissa, että yleensä tietojärjestelmien kehittymisen mukanaan tuoma parannus katsottiin liikekirjanpitouudistuksen positiiviseksi seurauksiksi. Eräässä vastauksessa uutta informaatiota nimitettiin myös ”mukava tietää” –informaatioksi. Seuraavassa niitä vastauksia, joissa viitattiin informaation ja seurannan laadun tai määran muuttumiseen:

"Mukava tietää” –informaation lisääntyminen viraston ja valtion taloudesta. (keskijohto, 3)

Tiedon saaminen aiempaa yksilöidymin ja seurattavammin. (suunnittelija, 2)

Informaation monipuolisuus, selkeys. Helpottaa erilaisten raporttien tekoa. (taloussihtee-ri, 2)

Informaation helpomp / nopeampi saanti. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Lisäinformaatio toiminnasta. (talouspäällikkö, 2)

Seuranta on yksityiskohtaisempaa. (taloussihteeri, 2)

Parantaa sisäisen laskennan tarkkuutta. (ylijohtaja, 2)

Toiminnan ja sitä kuvaavan kirjanpidon avulla on mahdollista toiminto- tai tehtäväkohtaisten asioiden seuranta ja johtopäätösten teko. (hallintojohtaja, 2)

Informatiivisuus ja tarkkuus lisääntyvät, tuotto- ja kululaskelma & tase tilivirasto päihkinäntuoressa. (keskijohto, 2)
Kirjanpitoinformaation parantuminen. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 1)

Vuotuiset kulut erilleen kokonaismenoista, mahdollistunut vuosituoloksen laskeminen. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Tilinpäätös toimintakertomuksineen muodostaa kokonaisuuden, josta on helppo löytää tarvitsemansa tiedot jälkikäteen. Veronmaksajan näkökulma tulee paremmin esille. (-, 2)

Mahdollisuudet kokonaisstoiminnan arviointiin parantuneet, palvelee johtoa johtamisen välineenä, auttaa toiminnan suunnittelussa ja tukee päätöksentekoa, paremmat lähtökohdat ja tiedot tujo-prosessiin. (hallintopäällikkö, 2)

Edellä käsitellyt vastaukset lukuun ottamatta omaisuuden hallintaan ottamiseen liittyviä vastauksia olivat pääasiassa pelkästään niiden tilivirastotoimijoiden vastauksia, jotka olivat arvioineet liikkeenkirjanpitouudistuksen kaiken kaikkiaan melko hyväksi (ks. aseman jälkeen oleva numero). Sen sijaan negatiivisemmin uudistukseen suhtautuvat toimijat arvioivat esimerkiksi uudistuksen olleen hyvä yritys tai askel oikeaan suuntaan:

Askel oikeaan suuntaan, oikeaan asenneoitumiseen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Yritys saada kokonaiskuva. Tase- ja tuloslaskelma –ajattelu olisi välttämätöntä, mutta se olisi tehtävä julkinen hallinnon erityispiirteet huomioon ottaen selvästi virastokohtaisesti. (ylijohtaja, 3)

Suuntaus on oikea. Pitää pyrkiä yhtenäiseen käytäntöön yksityisyys- ja kuntapuolen kanssa. (hallintopäällikkö, 4)

Lähennytään yrityskirjanpitoa, mutta pahoja eroja jää vielä. (muu informaation käyttäjä, 4)

Pyrkimys kuvata tiliviraston taloutta lähes yksityisperäiselle verrattavin keinoin. (muu informaation käyttäjä, 4)

Siinä on tavoiteltu valtion tilinpäätöksen saattamista muotoon, josta selviää valtion toiminnan tulos. (talouspäällikkö, 4)

Kriitikistä huolimatta parempi vaihtoehto kuin entinen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Askel liikekirjanpidon suuntaan, mikä sinänsä on hyvä. Korkojen, poistojen, pääoman mukaan ottaminen periaatteessa hyvä. (johto, 5)

Valtion liikekirjanpitouudistuksen positiivisena seurauksena mainittiin myös eri sektorien sekä tilivirastojen välisen yhdenmukaisuudesta ja vertailtavuudesta paraneminen. Kuten aiemmin tutkimuksessa tosin mainittiin, asenneväittämien avulla saadut tulokset kertovat siitä, että
selkeä enemmistö ei kuitenkaan katso vertailtavuuden edes tilivirastojen välillä toteutuneen³⁷, puhumattakaan siten vertailtavuudesta yrityksiin. Kuitenkin jonkinlaista parannusta näyttää tapahtuneen:

Tilastotietojen keruu helpottunut, koska yhtenäisyys parantunut, ohjeistus parantunut vanhaan systeemiin verrattuna. (kirjanpidosta vastaava, 4)

Yhdenmukaisti tietopohjaa eri virastojen välillä (LKP:tä vastaavat kustannuslajiryhmittelyt vaihtelivat virastoittain). Tarjoaa yhtenäisen valki-tuen. (talouspäällikkö, 2)

Vertailtavuus eri yhteiskunnan sektorien välillä paranee. (keskijoho, 2)

Tilivirastojen vertailukelpoisuus lisääntyynty. (talouspäällikkö, 2)

Parempi vertailtavuus yrityksiin. (hallintopäällikkö, 2)

Ymmärrettävyys valtion taloudellisesta tilanteesta parani ja vertailtavuus julkisektorin kanssa myös. (talouspäällikkö, 2)

Mielenkiintoista oli se, että monet tilivirastotoimijat (yleensä tuottajia tai tuottaja-käyttäjiä) saattoivat mainita jopa ainoana positiivisena seurauksena oman oppimisen, ammattitaidon laajentumisen ja ajantasaitamisen sekä arvostuksen lisääntymisen. Katsottiin myös, että liikekirjanpitouudistus lisää henkilöstön liikkuvuusmahdollisuuksia yksityisen ja julkisen sektorin välillä.

Osaamisen tason kohoaminen. (muu informaation käyttäjiä, 3)

Ammattilisen osaamisen laajentuminen. (talouspäällikkö, 2)

Liikekirjanpitoajattelu lähenäntää kirjanpitoa yksityiseen sektoriin, henkilöstön liikkuvuusmahdollisuudet lisääntyneet. (taloussuunnittelija, 4)

Oma oppiminen. (kamreeri, 3)

Taloushenkilöstön ammattitaidon parempi hyväksikäyttö. Ammattitaidon lisääntyminen. (keskijoho, 3)

³⁷ Vain muutama vastaaja (2,5 %) oli täysin sitä mieltä, että tilivirastojen keskinäinen vertailu onnistuu hyvin tuotto- ja kululäskelmien ja taseiden avulla. Osittain samaa mieltä oli noin viidennes (24,3 %), mutta jokseenkin (30,5 %) tai täysin eri mieltä (20,5 %) hieman yli puolet vastaajista.
Ehkä kirjanpito-osaamisen lisääntyi. (muu informaation käyttäjä, 5)

Laskentatoimen merkitys kasvaa, johon mahdollisuudet paranevat. (hallintopäällikkö, 2)

Aiempi turha alemmuudentunto on vähentynyt, kp:n tuottamaa tietoa hyödynnetään pääöksenteon tukena enemmän kuin ennen (ei kuitenkaan vielä tarpeeksi). (kirjanpidosta vastaava, 2)

Viraston taloushallinnon henkilöstön tietotason kokonaisvaltainen ajantasaistaminen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Osa vastaajista näki liikekirjanpitouudistuksen myös lisänneen *kustannustietoisuutta ja tulosajattelua* tilivirastoissa38. Se, miten paljon kustannustietoisuus oli lisääntynyt, vaihteli hyvin paljon eri vastaajien mielestä. Myös se, että uutta ajattelumallia edes pyrittiin tuomaan esille, katsottiin hyväksi asiaksi.

Liiketaloudellisen ajattelutavan lisääntyminen (ehkä tulosbudjetoinnilla myös osuutta asiaan!). (talouspäällikkö, 2)

Taloudellisen ajattelun leviäminen. (johtaja, 1)

Liiketaloudellisen ajattelun esiluonti. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

En osaa sanoa; ehkä hienoinen kustannustietoisuuden herääminen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Kustannustietoisuuden merkittävä lisääntyminen. (asiantuntija, 2)

Kustannustietoisuus, kustannusajattelu, taloudellisuuden ymmärrys. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Ammatti-ihmisille todellisen tuloksen näyttäjä. Kustannustietoisuus. (taloussuhteeri, 1)

Tulosajattelun ja kustannustietoisuuden edistäminen. (suunnittelija, 3)

Yleinen kustannustietoisuus ehkä lisääntynyt. (yksikön päällikkö, 4)

Taloudellinen ajattelu parantunut. (hallintojohtaja, 4)

---

38 Vrt. s. 53 – 54, asenneväittämien tulokset.
Muita kirjanpitouudistuksen positiivisia "sivutuotteita" olivat mm. kalliiden laitehankintojen hyötykäyttö muuhunkin, järjestelmien kehittyminen ja ohjeistuksen ajantasaisuiminen sekä jopa se, että uudistuksen myötä päästiin eroon postisäästöpankin byrokratiasta. Eräs vastaaja myös totesi, että uudistukset aina tuovat uutta mielenkiintoa työhön. Seuraavassa näitä yksittäisiä kommentteja:

Kalliit laitehankinnat, joita on voitu hyödyntää muuhunkin käyttöön. (kamreeri, 4)

Järjestelmät kehittyivät. (kamreeri, 4)

Kirjanpidon ohjeisto on laitettu ajan tasalle, kaikilta osa-alueilta. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

Päästiin eroon Postisäästöpankin byrokratiasta, hitaudesta. (muu informaation käytäjä, 5)

Uudistus tuo aina uutta mielenkiintoa työhön. (muu informaation tuottaja, 2)

Myös sellaisia kommentteja näkyi, että liikekirjanpitouudistuksella ei ole mitään positiivisia seurauksia. Tällaiset vastaajat olivat luonnollisesti aina niitä, jotka olivat arvioineet uudistuksen melko hyödyttömäksi tai hyödyttömäksi.

Ei mitään positiivisia seurauksia. (kamreeri, 4)

Ei vielä löytynyt yhtään. (muu informaation käytäjä, 4)

Ei positiivista virastotasolla entiseen verrattuna. (muu informaation käytäjä, 4)

Ei positiivisia. (ylin johto, 5)

Ei tällä tavalla toteutettuna mitään positiivisia seurauksia. En myöskään osaa ajatella niin kaukaista asiaa kuin valtiota kokonaisuutena, vaikka sanovat hyödyn kohdentuvan niemenomaan sille tasolle. (talouspäällikkö, 5)

Ei ole minun tiedossani mitään positiivista. (muu informaation käytäjä, 5)

En näe mitään positiivista, ylityömääri tilinpäätösaikkaan on valtava. (laskentapäällikkö, 5)

Ei ole näkyvissä. (muu informaation käytäjä, 5)

En ole havainnut näitä. (apulaisjohtaja, 5)
5.2.8.2 Negatiiviset seuraukset

Seuraavaksi käsitellään liikekirjanpitouudistuksen negatiivisia seurauksia tilivirastotoimijoiden mukaan. Kuten edellä, suluissa asemanimikkeen lisäksi oleva numero viittaa vastaajan antamaan yleisarvioon uudistuksesta.

Ehdottomasti yleisimmin kielteiseksi seurauksaksi mainittiin se, että uudistus aiheutti paljon työtä ilman vastaavaa hyötyä. Osa vastaajista pitii työtä täysin turhana, kyseenalaisti siitä saatavan hyödyn, ja osa puolestaan mainitsi vain työmäärän lisääntymisen. Myös muuten positiivisesti uudistukseen suhtautuvat myönsivät uudistuksen aiheuttaneen paljon työtä. Vastauksissa tuotiin esille myös se, että uudistus tuli maksamaan valtiolle is. veronmaksajille paljon, aiheutti paljon stressiä ja monenlaisia käytännön ongelmia taloushenkilöstölle sekä se myös monimuotaisi asioita. Etenkin moninkertaista kirjanpitoa ja liitettietoja kritisoitiin.

Valtava resurssituhlaus. Taloushenkilöstö tekee tätä turhaa työtä sietokykyänsä rajamailla. Turhat ja liian yksityiskohtaista nippelitietoa kootaan monessa pakollisessa liitteessä. Mikäli taloushenkilöstö ei olisi niin vastuuntuistoista kuin se yleensä valtion virastoisia ja laitoksissa on, ei tällaista työtä olisi tehty. (talouspäällikkö, 5)

Huomattava työmäärän lisäys ilman vastaavaa hyötyä. Liikekirjanpidon ja talousvirkiänkirjanpidon käsitteiden erot aiheuttavat sekannusta. Valtiokonttori muuttaa ohjeita vähän väliä; ohjeet eivät ole selkeitä. (laskentapäällikkö, 5)

Paljon porua, vähän viljoja (=turhaa työtä). Liikaa ”kirjanpitoa” (talousvirkiänkirjanpito, liikekirjanpito, kustannuslaskentajärjestelmä. (apulaisjohtaja, 5)

Paljon virheitä, epätietoisuutta, sekannuksia. Lisää työtä jo äärimmilleen ylimitoitetussa organisaatiossa. Monimuotiaistuneet kirjaus- ja raportointikäytännöt. (muu informaation käyttäjä, 4)

Kallis uudistus. Voimat eivät riitä enää tuloksellisuusinformaation kehittämiseen. (asiantuntija, 5)

Epäselvyys viraston vastuusta ko. laskelmien valossa. Erittäin suuri investointi resurssien osalta suhteessa nähtävissä olevin hyötyihin. Uudistus jäänyt tekniselle tasolle; hyväksikäyttönäkökulma jäänyt jalkoihin. (muu informaation käyttäjä, 4)

Ei juuri hyötyä. Talouspuolen ihmiset ovat loppuun palaneita. (hallintopäällikkö, 4)

Uudistus teetti paljon työtä. Aikaansaannokset tilivirastoa suhteellisen vähän palvelevia. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

Paljon turhaksi osoitautunutta työtä ja rahan menoa eri tietojärjestelmiin ja koulutuksen osalta. Toimeenpanovan henkilöstön lähes loppuun palamineen. (kamreeri, 4)

Paljon hyödytönä työtä. Hoidammepa tehtävämme kuinka tahansa, tilinpäätös osoittaa suunnilleen kehyssumman verran minusta. (pääällikkö, 4)

Mielestäni eivät oikeastaan perusasiat muuttuneet, joten mikä oli uudistuksen merkitys… (pääkirjanpitäjä, 3)

Keksitty yksi uusi kirjanpitosysteemi, joka ei erityisemmin anna uutta tietoa ja jonka siisältää kukaan ei ymmärrä saati siisistä. Estää samalla valtion muuttumisen aidon liikekirjanpidon suuntaan. Teetti järkytävän määran turhaa työtä muutenkin ylisarastetaan ihmisiillä. (johto, 5)

 Hirveä työ ja vähän viljoja. Tuotto- ja kululaskelma valtavine alijäämineen ei sano kehellekään mitään. (muu informaation käyttäjä, 4)

Hyödyt hyvin kyseenalaiset; lakisiäteinen ja maksullinen toiminta samoissa laskelmissa. Käytännössä ajattelu on hyvin momenttikeskeistä määrrärahoista johtuen, siksi liikekirjanpito ei palvele. (muu informaation käyttäjä, 3)

Työmääriä lisääntynyttä, koska tilivirastoon sisällä sekä ministeriön suuntaan raportointi on eri tyyppistä kuin virallinen kirjanpito. (taloussuunnittelija, 4)

Suurimmat hyötyjä ovat atk-ohjelmatalot, jotka ovat rahastaneet virastoja / veronmaksajia Valtiokonstorin "valvonnassa". (talouspäällikkö, 5)

Raskas ja kankea laskentajärjestelmä. Työmäärit kastaveet huomattavasti. Kun henkilöisiä ei voida lisäää täytyy tinkää tärkeistä tehtävistä, jotta liikekirjanpitoon liittyvät pakolliset kuviot saadaan hoidettua. (taloussuunnittelija, 5)

Lisää työtä kirjanpitohenkilöstölle, tarpeettomia liitteitä, käsitteiden sekamelska vallitsee vielä, mutta aika korjannee tämän. Tuotto- ja kululaskelman "käyttökelvottomuus" tiliviraston näkökulmasta. (muu informaation käyttäjä, 4)

Huomattava työmäärän lisääntyminen ilman vastaavaa hyötyä. Talousarvio- ja liikekirjanpidon käsite-erot aiheuttavat sekamusta sekä vaikeuttavat raportointia ja jatkolaskelmien perusteiden määrittelyä. (suunnittelupäällikkö, 5)

Käsitteet häämärittävät entisestään suhteessa yrityksiin. Hirveä ylimääriäinen työ. (muu informaation käyttäjä, 5)

Soituinen, monimutkainen järjestelmä, ”taitettata taiteen vuoksi”. (ylin johto, 5)

Työn monimutkaisuutuminen saavutettuun hyötyyn nähden. (hallintopäällikkö, 4)

Käyttöönsuuskirjanpidon käyttöönotto kehittymättömän menetelmin ja järjestelmätoimintajen riittämättömän tukihenkilöstön avulla aiheutti henkilöstölle valtavia työpaineita.
Liikekirjanpidon tilinpäätösraporttien laatiminen toimittajan puolelta k Anglicised

Työmäärä lisääntynyt; ei uusia resурсseja. Uusia ongelmia, eikä saada ratkaisuja Valtionkontorilta niiden hoitamiseksi. (pääkirjanpitäjä, 2)

Edelleen moninkertainen kirjanpito. Talousarvion toteutumaa täytyy kuitenkin seurata. Kokonaisuutta ei meidän tiliviraston kannalta tarvitse tarkastella, vaan erikseen eri hallinnonaloja (lääninhallitus, maistraatit, poliisihallinto). (asiantuntija, 2)

Kaksi kirjanpitojärjestelmää. (hallintijohtaja, 2)

Kirjausten tutlaantuminen ja täsäytykset. (suunnittelupäällikkö, 3)

Mennyt vertailutieto katosi uudistuksen myötä. Moni ylempi virkamies elää vieläkin menneessä. (kamreeri, 4)

Tulosajattelu jää taka-alaalle. Suhteellisen työläs alussa. (johtaja, 2)

Ei ole varattu resurssseja tähän / ei edes kunnolla tiliviraston toimimiseen. (pääällikkö, 3)

Erittäin paljon työttä suunnitteluvaiheessa, työmäärä lisääntynyt, nykyään tilinpäätösvaiheessa menee noin kolme viikkoa uudistuksen aiheuttamiin lisätöihin, järjestelmä epälooginen ja sekava, nykyinen talousarviokirjanpiden toteutulaskelma hyödytön. (kirjanpidosta vastaava, 4)

Hyödyntämisnäkökulmaan ei kiinnitetty tarpeeksia huomiota uudistuksessa, budjetointi ja laskentatoimi toimivat "erillään" johtuen budjetointiperiaatteista, yritysmailman suora apinointi. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 2)

TietoEnator Oy vaurastuu. (keskijohto, 2)

Kirjanpiden monimitukaistuminen. (talouspäällikkö, 4)

Vastuu kirjanpito-ohjelmistosta tuli itselle. Monimitukaisuus Valtionkontorin kanssa lisääntyi. (muu informaation käyttäjä, 5)

Lisännyt taloushallinnon työtä. Puutteelliset ohjeet. Tilinpäätösaika on rankkaa. (kamreeri, 4)

Monimitukaistuminen (tehdään samalla sekä liikekirjanpitoa että talousarviokirjanpitoa). (hallintopäällikkö, 2)

Työt lisääntyivät huomattavasti, informaatio ei silti riittävä. (kirjanpidosta vastaava, 2)

Taloushenkilöstön työtaakan kasvu versus saavutettu hyöty. (keskijohto, 3)

Paljon työtä. (talousjohtaja, 1)

Aiheuttaa kohtuuttoman paljon täysin hyödytöntä työtä. (kamreeri, 4)
Paljon lisätöitä, josta ei ainakaan toistaiseksi ole ollut merkittävä lisäarvoa. (laskentapaällikkö, 5)


Työläät laskelmat, jotka eivät kerro tilivirastolle tärkeitä asioita sellaisinaan. Valtiokonttorin puuteellinen ohjeistus aiheuttanut epäyhtenäistä kirjauskäytäntöjä ja vienyt turhaan energiaa sellaisen asioiden selvittelyyn eri tilivirastojen välillä, jotka olisi heti pitänyt ohjeistaa Valtiokonttorista (esim. minkä tiliviraston taseessa mikäkin omaisuus voi pitää olla jne.). (talouspaällikkö, 4)

Epätasa-arvoisuus valtionhallinnon sisällä. Em. omaisuuden inventointi (esim. rakennusvarallisuus) ei ole tehty yhtenäisten sääntöjen mukaan valtion laitoksissa. (kamreeri, 3)

Valtion omaisuuden rahallinen inventointi mielenkiintoineen, varakkaat virastot ja varastomat vastakkain. Valtioilla ei voi mitata moniakaan asioita tuotavuuden näkökulmasta – kirjanpitouudistus näyttää huonolta sellaisen laitoksen osalta, jonka on tehtävä vain ns. viranomaistehtäviä – saattaa näyttää veronmaksajastakin huvittavaa. (laskentapaällikkö, 3)

Palvelee kai valtiokonsernin tilinpäätöstä, muttei virastoa. Eri projektiin ja hankkeiden kirjanpitokäytännöt ovat huonosti sovitettavissa tähän järjestelmään. Jokaiselle rahoittajalle on erilaisia ohjeita ja vaatimuksia. (muu informaation käyttäjä, 4)

Ei ole vähentänyt talousarviokirjanpinitokeskeistä seurantaa. Liikekirjanpidon tilien määrällä vahvasti yhteisesti aiheuttaa, että virastossa seurataan virastolle epäoikeudellisia asioita tehtävän edun nimissä. Viraston lopputulos on aina alhajäähän, koska rahoitus perustuu määrrärahoihin eikä tuottoihin. Muille kuin taloushallinnon ammatillaisille talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon välinen yhteys vaikeaselkoinen esim. tapauksissa, joissa TA-tilin kirjauskset ovat maksuperusteisia ja LKP-tilin suoriteperusteisia. (muu informaation käyttäjä, 4)

Ei sovi sellaisenaan omaan virastoonne. (yksikön päällikkö, 4)

Ei sovellu "budjetti–määräraha"-talouteen. (muu informaation käyttäjä, 5)

Ei sovellu esim. yliopistomaailmaan. (hallintojohtaja, 4)

Viraston kannalta uudistus on melko hyödytön. (talouspaällikkö, 4)
Virastojen erityispiirteet eivät täysin tule esille. (talouspäällikkö, 2)

Tulos palvelee valtion kokonaistilinpäätöstä, hallintoviranomaiselle hyvin vähän hyötyä. Tilivirastojärjestelmän ja tulosohjauksen ristiriita. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 3)

Lisännyt työtä, erityisesti tilinpäätöksen liitetietojen laadinnassa. Luonut uusia menettelevytypoja sellaisten asioiden selvittämiseksi, jotka ovat yksilöllisiä. virastokohtaisia. (apulaisjohtaja, 2)

Taloushallinnon työmäärä on kasvanut, mutta resurssit eivät. Uudistus toteutettiin koko valtion tarpeista lähtien. Virastojen hyöty jää odotetulla vähäismäkisi. (talousjohtaja, 2)

Valtionhallinnon yhtenäisyttä palvelevat tarpeet menevät viraston omien tarpeiden edelle. (laskentapäällikkö, 2)

Tilinpäätöksen toteuttaminen virastotasolla on työläs eikä palvele virastoa. (talouspäällikkö, 2)

Useissa vastauksissa kritisoitiin nimenomaan liikke kirjanpitouudistuksen mukaisia tilinpäätöslaskelmia tilivirastotasolle sopimattomaksi. Niissä todettiin mm. että ne eivät kerro mitään oleellista virastojen todellisuudesta eikä niistä ole mitään apua päätöksentekoon. Tätä mieltä olivat jopa monet, jotka pitivät uudistusta melko tai erittäin hyvänä (ks. numero asemanimikkeen jälkeen). Seuraavassa esimerkkejä näistä vastauksista:

Tilikauden tuotto/kulujäämän ja yleensä jonkun "tuloksen" ymmärrettävyys – mitä se kertoo. (kirjanpitäjä, 1)

Tuotto- ja kululaskelma ei todellakaan kerro mitään oleellista virastosta. (talousjohtaja, 4)

Tuotto- ja kululaskelma ei toimi ohjauksen välineenä. (-, 2)

Kolmenkertainen kirjanpito, eli ei päästy eroon talousarviokirjanpidosta. Tase ja tuloslaskelma eivät kerro mitään todellisuudesta. (muu informaation käyttäjä, 4)

Kaikkea halutaan verrata yksityiseen – se ei aina kerro mitään. (kamreeri, 1)

Tuotto- ja kululaskelma sekä tase eivät toimi tilivirastotasolla. (johto, 2)

Tase ja tuotto- ja kululaskelma eivät sovi hallintovirastoon. (kamreeri, 4)

Tilinpäätösraportteista ei todellista apua päätöksentekoon. Esim. tuotto- ja kululaskelmassa mukana kaikki menot, mutta myönnetyt määrärahat puuttuvat laskelmista. Mitä jäämä kertoo viraston toiminnasta? (esimies, 4)
Oma tilivirastoni käsitteää useita hallinnonaloja: keinotekoista käsitellä näitä kaikkia yhteisessä tilinpäätöksessä. (yksikkön pääällikkö, 4)

Tuotot jäävät epämääräiseksi; ei tiedä onko myyty kirja vai kone, kun kirjanpito kertoo, että maksaja on kottalais tai elinkeinoelämä. (muu informaation tuottaja, 2)

Kun budjettiluokitusta ei pidetä tulona tilivirastolle, on lopputulos runsaasti alijäämäinen toisin kuin esim. kuntayhtymien ammattikorkeakoululuulla. (hallintojohtaja, 4)

Valtion "kokonaiskirjanpidon" osana oman tiliviraston tilinpäätös ei anna samalla tavalla tietoa kuin esim. tietyn kunnan tilinpäätös. Talousarviokirjanpidon seuranta edelleen tuntee olevan tärkeämpää. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Budjettiluokitukseen puuttuminen tuotona, näyttää kauheata tapioita; luo negatiivisen kuvan toiminnasta. Tilinpäätössäsi kirja liian massiivinen. (talousuunnitelija, 2)

Yhteys valtionhallinnon budjetointiin olematon. (talousjohtaja, 2)

Toiminnon arvioidaan kirjanpidosta syntyvien puitteiden kautta; aina ei anna asioista oikeaa kuvaa. (hallintojohtaja, 2)

Todellisesta "tuloksesta" se ei kerro vieläkään mitään. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Katsottaessa tiliviraston tuotto- ja kululaskelmaa sekä tasetta voidaan vetää vääriä johtopäätöksiä toiminnan tuloksellisuudesta. Markkojen korostuminen liiallisesti – valtion toiminnassa pitäisi olla myös muita arviointi kriteerejä. (talousjohtaja, 2)

Seuraavassa niitä vastauksia, joissa kritisoitii liikekirjanpidon mukanaan tuomia tiettyjä erikoispiirteitä, kuten oman pääoman, käyttö- ja vaihto-omaisuuden sekä rahoituksen käsitellyä, työläitä kirjauksia, uusia pakollisia laskelmia ja liitetietoja sekä yleensä kirjanpidon monimuutkaistumista.

Asioiden hoito on monimuutkaistunut (esim. talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja edelleen siirrettävät menot). Uudet pelkästään ns. liikekirjanpitoa palvelevat, suuritöiset tehtävät (esim. kalustokirjanpito, poistolaskenta). (kamreeri, 4)

Tilivirasto joutuu tekemään paljon laskelmia, joista osa on viraston kannalta tarpeettomia. (talouspääällikkö, 2)

Tilivirastoille tarpeettomien laskelmien tekeminen. (kamreeri, 2)

Väkisin tehtävät "kustannusvastaavuus"- yms. laskelmat. (muu informaation tuottaja, 2)

Liikekirjanpidon tileissä on turhia jaotuksia, joita tilivirastossa ei tarvita. Vaikaa moti- voida käyttäjiä. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

89
Tase ei kerro totuutta, käyttöomaisuudet ovat "mielivaltaisesti" määriteltyjä eikä kaikki ole kirjanpidossa. (asiantuntija, 2)

Taseen oma pääoma palvelee valtiokokonaisuutta. Määrärahaa ei huomioidä tuloerään laitokselle. (taloussuhteeri, 1)


Oma pääoma täysin käsittämätön, kokonaishyöty ainakin nykyisellään vähäinen. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 3)

Työllistää, joskus monimutkaisia ja työläitä kirjauksia liikekirjanpidon idean toteutumiseksi. (muu informaatio tuottaja-käyttäjä, 2)

Liikaa valki-tilejä, pienempi määrä olisi riittävä. (muu informaatio tuottaja-käyttäjä, 3)

Talousarvion aputilit sekoittavat muuten melko selkeää mallia. (kamreeri, 3)

Osittain LKP-tilien suunnaton lukumäärä sekoittaa seurantaa, käyttäjien on vaikea miettiä raportteja ja edes tilisiidän lähellekään oikein. (talousspäällikkö, 2)

Oli vaikea löyttää tiliviraston vähänkin erikoisemmille menoille oikeita LKP-tilejä, joten tilivirastossa jouduttiin käyttämään lähinnä "sopivaa" ratkaisua. (talousspäällikkö, 2)

Tilinpäätöksen liitettäiset runsaat ja työläät. Tilinpäätösarvioita ja niiden erittelyjä runsaasti. Nettobudjetoidussa tilivirastossa LKP:n ja TaKP:n ristiriitoja. (pääkirjanpitäjä, 4)

Tilinpäätösarviosia; kustannus/työ -suhteen vähäinen (noin miljardin markan kokonaisbudjetista vain toimintamenoihin liittyvät tulot jäävät alle miljoonan markan). (muu informaatio käyttäjä, 4)

Käyttö- ja vaihto-omaisuuden käsittely puolinaisuus ja sopimattomuus tilivirastoihin. (suunnittelija, 4)

Pääomakustannusten täysimääräinen mukaanotto maksullisessa toiminnassa saattaa johtaa eräissä kilpailuluonteissa mahdotontaan lopputulokseen. (hallintopäällikkö, 2)

Miten jaksottaa pitkäaikaikutteiset menot oikein eri rahoituslähteille ja mitä kertoo tuottoja kululaskelmia talouden tilanteesta, jos budjettiraha jää kokonaan laskelman ulkopuolelle. (muu informaatio tuottaja-käyttäjä, 2)

Moninkertainaisesta kirjanpidosta johtuvat pääkirjat (LKP ja TA), täsmäytysen tarve lisääntynyt. (pääkirjanpitäjä, 4)
Tilinpäätöslaskelmien ongelmallisuudesta kertovat myös seuraavat vastaukset, jotka korostavat huolta siitä, että laskelmia voidaan *tulkita väärin*, eikä niitä siten saisi käyttää päätökseen teossa ilman analyysitietoa:

Uudistukset jäävät keskeneräisiksi. Koska kirjanpidossa on osittain liikekirjanpidon tunnusmerkkejä, ulkopuoliset voivat lukea tai tulkita asioita väärin. (talouspäällikkö, 4)

Vaatii taloushallinnolta enemmän, tilinpäätös työläämpi, ei saisi käyttää laskelmia päätökseen teossa ilman analyysitietoa. (talouspäällikkö, 2)

Valtavat kustannukset, joita ei ole edes yritetty arvioida ja jotka eivät ole missään järjel lisessä suhteessa hyötyihin. Talousarvion toteutumalaskelma, jonka virallisen version informaatioarvo on olemaaton. Tuotto- ja kululaskelmalla lasketaan virastojen tulosta yrittysten tapaan – tulos ei kerro mitään järjestäistä ja siksi sillä ei ole mitään käyttöä. Tähän liittyvät kuitenkin riski, että tuotto- ja kululaskelmaa luetaan (tältä osin myös tasetta) kuten yrittysten tuloslaskelmaa, mikä antaa kovin kielteisen kuvan virastojen taloudesta. Tämänkin taustalla on se, että on matkittu yrityksiä ja jätetty laskelmien tulkinta ja hyväksikäyttö pohtimattaa. (hallintotoimija, 4)

Huomio laskentatoimessa kiinnittyi kirjanpitotekniisiin seikkoihin. Ulkopuolisen on vai kea arvioida tilinpäätöksen perusteella viraston tuloksellisuutta (näemmäinen yhdenmu kaisuus yrityskirjanpitoon hámä). (asiantuntija, 5)

Liikekirjanpitouduistuksen negatiivisena seurauksena nähtiin *sisäisen laskutuksen asema*; se nähtiin ongelmallisena ja puutteellisesti ohjeistettuna. Myös *maksullisen toiminnan kehittämi sen perään kyseltiin.

Joitakin ohjeita on mahdotonta noudattaa, esim. sisäinen laskutus tilivirastoissa. (muu informaation tuottaja, 4)

Virallinen kirjanpito ei edelleenkään huomio sisäisen laskennan eikä EU-raportoinnin tarpeita. (taloussuunnittelija, 4)

Sisäistä laskutusta ei kirjanpitouduistuksessa ole huomioitu ollenkaan, eikä sen hoitamisesta ole mitään ohjeita. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

Maksullisen toiminnan kehittäminen on alkutekijöissään, sisäisen laskennan kehittämi nen kesken. (hallintopäällikkö, 2)

Tilivirastotoimijat olivat monesti myös sitä mieltä, että liikekirjanpitouduistus *jät puolitiehen tai ajettiin väkisin ja liian nopeasti läpi*. Sitä pidettiin jopa pelkkänä näennäisuudistuksena.
Uudistus ajettiin väkisin läpi virastoissa; paljon porua, vähän villoja; perustelu oli, kun kaikkialla muualakin on uudistettu. Pelkkä näennäisuudistus. (johto, 2)

Jäi puolitiehen, taseluvut keinotekoisia. (hallintopäällikkö, 2)

Ei menty pintaa syvemmälle, esim. rahoituserien kirjanpidollinen käsittely puutteellinen tai jopa puuttuu kokonaan. (keskijohto, 2)

Uudistuksen läpivienti organisaatioiden tasolla vielä kesken. Eletään vielä täysillä mää-räraha-ajattelussa. Paljon työtä. (talouspäällikkö, 2)

Järjestelmät jouduttiin uusimaan eli raha meni. Jos kerran oli pakko uudistaa, niin se olisi pitänyt tehdä liukuvasti. (muu informaation käyttäjä, 4)

Iso työ + osaudistusta ei ole kytkeyty kokonaisuuteen – tilinpäätös. (muu informaation käyttäjä, 4)

Asiia ei viety oppuun asti. (suunnittelija, 3)


TA-kirjanpito jäi entiselleen. TA-kirjanpito on se, mikä käytännössä ratkaisee. (talous- päällikkö, 3)

Uudistus on jäänyt puolitiehen ja vesittynyt. (hallintopäällikkö, 3)

Niin kuin kaikki muutokset ja uudistukset yleensäkin, liikekirjanpitouudistuskin on aiheutta-nut henkilöstössä epävarmuutta ja vaatineet sopeutumista muutokseen, mitä seuraava vastaus kuvastaa:

Muutos aiheuttaa aina sopeutumista ja epätietoisuutta. (suunnittelupäällikkö, 2)

Vastauksissa paheksuttiin myös erityisesti yritysten matkimista; sen ei katsottu toimivan tilivirastoypäristön erilaisuudesta johtuen.

Kun ei olla likeyritys, niin ei olla likeyritys; tehtiin valtava operaatio ja muuttiuko mi-kään muu kuin käytetävät tietojärjestelmät? (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 4)

Liian kaavamaisesti seurattu yrityspuolta. (ylijohtaja, 3)
Tilivirasto \( \neq \) Oy julkisella sektorilla (esim. tutkimuslaitoksissa) ei ole tärkeintä viimeisen rivin "tulos", vaan mihin ja miten rahan on käytetty. Liiallinen yksityisen puolen apinointi ei ole hyväksi julkisella sektorilla. (taloussuunnittelija, 4)

Valtion liikekirjanpitouudistuksen negatiivisiksi seurauksiksi listattiin myös erilaisia käytännön ongelmia, jotka liittyivät mm. liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon yhdistämiseen, tarkastukseen, tiliointiin ja uusiin ohjelmiin:

Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon yhdistämisestä aiheutuneet ongelmat. (~2)

Ongelmat LKP:n ja TAKP:n yhdistämisessä, raportoinnissa ja seurannassa. (talousspäällikkö, 2)

Ohjelmatuottajien kanssa jossain määrin vaikeuksia uudistuksen vaatimissa raporteissa. Jokainen virasto joutui yksin kamppalemaan näiden ongelmien kanssa. (talousspäällikkö, 2)

Kiinnitetään kiitettävästi huomiota markkamääриäseen osaan ja jätetään toimintakertomus "miten sattuu" tilanteeseen. (talousspäällikkö, 2)

Onko VTV:n tarkastukset saavuttaneet kohtuuttomat mittasuhteet?! Ohjelma tekee jo itsestään selvät tarkastukset. (~2)

Kirjavuus tilivirastrojen taloushallinnon järjestelmissä, oman viraston johdon tuki puuttui, samoin oman viraston atk-tuella eivät täsällä taloushallinnon järjestelmän tukipalveluilta pauseat. Tekijät ovat saaneet "kantapään kautta" selvyyttä uudistuksesta! (kamreeri, 4)

Alkuhankaluudet. (johtaja, 1)

Tulosten käyttäjät eivät puhu samaa kieltä kuin talousihmiset. (apulaisjohtaja, 2)

Eräässä vastauksessa tuotiin esille mm. se, että todellisista kirjanpidon osaajista on pula; ammattitaitoista henkilökuntaa ei ole rekrytoitavissa valtion palkkatasolla:


Muutama vastaaja oli sitä mieltä, että kielteisiä seurauksia ei ole, mutta kehitteämistarpeita toki löytyy:
5.2.8.3 Yhteenveto


Moni oli myös sitä mieltä, että liikekirjanpito ja sen tilinnätöslaskelmat eivät yksinkertaisesti sovellu tilivirastoympäristöön; laskelmat eivät kerro mitään oleellista virastojen todellisuudesta eikä niistä ole hyötyä päätöksenteossa. Vastauksissa kritisoitiin myös tietyjä liikekirjanpiston mukanaan tuomia piirteitä, kuten oman pääoman, käyttö- ja vaihto-omaisuuden sekä rahoituksen käsittelyä, työläitä kirjausia, uusia pakollisia laskelmia ja liitetietoja sekä yleensä kirjanpiston monimutkaistumista. Epäkohtana mainittiin myös esimerkiksi se, että omaisuuden inventointi ei ole tehty yhteisten sääntöjen mukaan. Lisäksi sisäisen laskutuksen asema nähtiin ongelmillisena.
5.2.9 Kehittämistarpeet

Kyselylomakkeen lopuksi vastaajilta tiedusteltiin mahdollisia tiliviraston kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin tärkeimpiä kehittämistarpeita. Samoin kuin edellisissä, myös näissä vastauksissa suoran lainauksen perässä on sekä vastaajan asema tilivirastossa että hänen arvionsa uudistuksesta kaiken kaikkiaan.

Ehdottomasti yleisimmin kehittämistarpeet kohdistuivat tilinpäätösraportointiin ja etenkin tuotto- ja kululaskelmiin. Vastauksissa vaadittiin järjestelmien kehittämistä siten, että tilivirastojen erityispiirteet, tarpeet ja etenkin toiminnallinen puoli otettaisiin paremmin huomioon. Huomionarvoista on se, että näin vastaavat olivat yhtälailla uudistusta hyödyttömänä pitäneitä, kuin melko tai jopa erittäin hyvänäkin pitäneitä sekä yhtälailla laskentainformation käyttäjiä ja tuottajia. Erikoista tässä on se, että esimerkiksi seuraavassa kaksi ensimmäistä vastaajaa ovat samassa asemassa tilivirastoissaan, pitävät kehittämistarpeita täsmälleen samoina, eli he vaativat tilinpäätösalkelmien uudelleenmuotoilmista tiliviraston lähtökohdista, mutta ovat kuitenkin kokonaisarvioissaan päätyneet aivan eri ratkaisuihin.

Tuotto- ja kululaskelman rakentaminen viraston lähtökohdista. (talouspäällikkö, 2)

Laskelmat kuvaamaan aidosti kunkin tiliviraston toimintaa ja taloutta. (talouspäällikkö, 4)

Jonkun ymmärrettävän tuloksen laskenta. (kirjanpitäjä, 1)

Tuotto- ja kululaskelman muotoileminen niin, että se antaa paremmin tietoa tiliviraston johdollle eli vastaisi tilivirastojen tarpeita. Tämän hetkisen tuotto- ja kululaskelma, jossa useimmilla virastoilla näkyy vuodesta toiseen suuri alijäämä, herättää vain epäilevää ihmetystä eikä herätä luottamusta kirjanpidon tärkeyteen ja sieltä saatavaan käyttökelpoisena tietoon. (talouspäällikkö, 4)

Rahoituskäsittelyn selkiytäminen (määräära – tulokäsitteet), tilinpäätösraportit ja varsinkin osa liitteistä on puhtaasti sellaisia, joilla ei tiliviraston näkökulmasta ole mitään käyttöä; kaikki tehdään vain kaavamaisesti ohjeen mukaan tarkastajaa varten. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 4)

Raportoinnin yksinkertaistaminen. (kamreeri, 4)

1) Oikeat ja riittävät tiedot. 2) Valtion tilinpäätöksen hyväksymismenettely + vahvistus + tiliviraston tilinpäätöksen vahvistusmenettely. (muu informaation käyttäjä, 4)

Lakisääteinen toiminta liikekirjanpidossa?! Lakisääteisen ja maksullisen/liiketaloudellisen toiminnan erottaminen. (muu informaation käyttäjä, 3)

Viraston määritteleminen (vastuut) toiminnallisena ja taloudellisena entiteetinä. True and fair view –periaatteen tarkastelu EI vain tilinpäätöslaskelmien perusteella vaan laajemmin tuloksellisuuden osalta. Aineettoman päätömen, mukaan lukien henkilöstön, siisilyttäminen tilinpäätöskokonaisuuteen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Se, mihin viraston sisällä tarvitaan kirjapidon raportteja, on budjettiseuranta ja kustannuslaskenta – tätä puutetta tulisi kehitellä yhtenäiseen suuntaan. (talouspäällikkö, 4)

Tuloksellisuusinformaation (vaikuttavuus, tuottavuus, taloudellisuus) parantaminen toimintakertomuksissa (sekä ulkoinen että sisäinen). (asiantuntija, 5)

Tuotto- ja kululaskelmien kehittäminen kertomaan jotain olennaista tiliviraston toiminnan tuloksista. Tilinpäätösraportoinnin tiivistäminen (tilinpäätösisäkiirjan massiivisuus verrattuna toiminnan ohjaussisäkiirjoihin (talousarvio, tulossopimus)). (suunnittelupaällikkö, 5)

Tilinpäätöslaskelmien taloustoreettinen tausta-ajattelu ei sovellu valtiolle, tase on aivan tolkutoen asia; yksityistä kirjanpitoajattelua ei voi soveltaa. Taseen ideologia ajateltava uusiksi. Kuukausiraportoinnia vähennettävä minimiin. (muu informaation käyttäjä, 5)

Tuotto- ja kululaskelma toiseen rooliin ja annin selkeyttäminen. (muu informaation käyttäjä, 2)

Tärkeämpää olisi tietää, mitä on tehty rahoilla. (-, 2)

Toimintakertomus ja tilinpäätöstiedot olisi kyettävä "kytkemään" paremmin yhteen. Raportoinnin kehittäminen, maksullisen palvelutoiminnan kehittäminen ja sisäinen laskenta kaipaa vielä kovasti kehittämistä. (hallintopäällikkö, 2)


Tuotto- ja kululaskelma ja talousarvion toteutumalaskelman väliillä pitäisi olla jotenkin logiset yhteydet – jostakin kohdin edes löytyisi joitakin samoja summia. Sisäiset erät ja poistot jotenkin vaikka eri sarakeessa menojen viereen – ja lisäksi vielä investoinnit, jotta em. yhteys saattaisiin näkyviin. (talouspäällikkö, 2)

Toiminnallinen / vaikuttavuusraportointi (perinteinen talouden raportointi on kunnossa päätös, muualla kuin VALKI-perustalla). (talousjohtaja, 2)

Tuloslaskelman ja taseen selkeyttäminen siten, että todellinen tulos nähdään. (ylijohtaja, 2)

Toimintakertomuksen sisällön kehittäminen, tuotto- ja kululaskelman kaava lähemmäksi elävää elämää. Tietysti erinäisten tilien asiasisältöön liittyisi toivomuksia. (kamreeri, 2)

Raportoinnin kehittäminen – "vähän mutta hyvää". (hallintopäällikkö, 2)
Projektiseurannan ripeätempoisuus edellyttää suurempaa joustavuutta, raportointiin tulisi "automaattisiesti" tulla huomioitavaksi budgettiseuranta. Seurattavaksi pitäisi ottaa myös tiliviraston alaisuudessa toimivat yksiköt – ei pelkästään koko tilivirasto yhtenä kokonaisuutena. (suunnitellija, 3)

Tuotto- ja kululaskelman selkiinnyttäminen ja kehittäminen siten, että kertoo myös toiminnan rahoituksesta ja "tuloksesta", samoin talousarvion toteutumalaskelman kehittäminen. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 3)

Joissakin tilivirastossa on kehitetty varsinaisen liikekirjanpidon rinnalle oma järjestelmä, jonka raportteja käytetään sisäisessä ohjauksessa hyvin paljon, kun taas virallisia liikekirjanpidon tilinpäätösraportteja ei käytetä tuskia lainkaan. Seuraava vastaaja ehdotti, että maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat muutettaisiin tuotto- ja kululaskelmiksi.

1) Liikekirjanpitoa pitäisi kehittää siten, että virasto olisi selkeämmin "talousyksikkö". Omassa virastossa meille kehitetään sisäisen liikekirjanpidon tilaaja-tuottaja-mallin pohjalta (keskushallinto tila yksikiiltä budgettirahoitteiset työt OKA-hintaan, joista laskennalliset tuotot kirjataan sisäiseen liikekirjanpitoon). Sen tulolaskelmia ja taseita käytämmme viraston sisäisessä ohjauksessa hyvin paljon. Varsinaisen liikekirjanpidon laskelmien käyttö on vähäistä. 2) Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat pitäisi muuttaa tuotto- ja kululaskelmiksi. (talousjohtaja, 2)

Joissakin vastauksissa ehdotettiin, että tuotto- ja kululaskelmia kehitettäisiin mm. siten, että siihen lisättäisiin tiliviraston koko rahoitus, siis talousarviorahoitus mukaan luettuna. Seuraava vastaus muutama esimerkki:

Tilinpäätösraportointia voitaisiin kehittää niin, että valtionhallinnon erityispiirteet otettaisiin tulolaskelmassa ja taseessa enemmän huomioon, niin että raportit todella palvelisivat virastoa. Tämän hetkinen malli on suoraan kopioitu yrityspuolelta. Esim. jos virasto palauttaa 5 miljoonaa vuotuisia määrärahoja takaisin valtiolle, niin tulolaskelma näyttää silti 300 miljoonaa tappioa. Tämä on jollainlailia ristiriitaisia. Voitaisiinko määrärahojen käyttö jotenkin kytkää mukaan tulolaskelmaan ja taseeseen? Virasto ei voi mitenkään hyödyntää tai esitellä tulolaskelmia ja taseita, jotka kertovat 300 miljoonan mar- kkan tappiosta, vaikka käytännössä tulos on kuitenkin positiivinen. Johtopporas ei olekin nostanut tilinpäätösraportteista. (muu informaation tuottaja, 2)

Tuotto- ja kululaskelman on lisättävä jotenkin tuo budgettirahoitteisen tuen osuus. Olennaista toisaalta olisi myös kokonaisrahoituksen yhdistäminen yhtenäiseksi tuottokokonaisuudeksi, mikä mahdollistaisi todellisen kustannusohjaustoiminnan. Rahoitustahdehille kirjanpidon avulla pilkotut kustannukset eivät anna oikeaa kuvaa siitä, mitä todellisuudessa toiminta kuluttaa. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Käytössä olevat määrärahat pitäisi jotenkin saada uutettua tulolaskelmana, koska vaikka jää siirtomäärärahoja miljoonittain, niin tulos on "persetolla". Kirjanpidon tulospuoli tulisi "tavaroitaa" eikä "maksajoitaa". Tiedolla siitä, kuka maksaa, ei tee mitään siihen verrattuna, että tietäisi, mitä on myyty. (muu informaation tuottaja, 2)


Mikäli talousarviorahoitus otettaisiin tuloslaskelman mukaan jäämä I:n jälkeen tilijaottelun mukaisena ja siirtomäärärahat jäämä III:n jälkeen, informaatioarvo paranisi. (talouspäällikkö, 2)

Tilinpäätösraportoinnin kehittämiskohteina nähtiin usein liitteet, joiden laatiminen katsottiin turhauttavaksi. Myös ohjeistuksen pikkutarkkututta ja sen aiheuttamaa tilintarkastajien toimintaa kritisoidiin.

Tilinpäätösraportointi menee joissakin kohdissa liian pieniin detailjeihin, teettää tuhottomasti töitä, joiden ainoa anto on se, että ne on vain tehtävänä tilinpäätöksen (esim. liite 3). Tilintarkastajamme raportoi siitennä pikkutarkastia mahdolliset laininlyöntimme, jos poikkeamme Valtiokonttorin ohjeistuksesta. Tällainen ei ole oleellista todellisen toiminnan arvioimisen kannalta. (talousjohtaja, 4)

Budjettirahoitus pitäisi saada lukea tuloksena; raportointiohjeistus liian pikkutarkkakaa ja palvelee tietysti hyvin tarkastustointa. (muu informaation käyttäjä, 4)

Liitetiedot järkeviin puiteisiin, talousarviokirjanpidon tilinpäätöskytkentä selkeämmäksi (laskelmat), tilikartan selkeyttäminen ja yksinkertaistaminen. (talouspäällikkö, 2)

Tilinpäätöksen liitetietojen yksinkertaistaminen. (apulaisjohtaja, 2)

Jotkut tilinpäätöksen liitteistä ovat tiliviraston näkökulmasta turhauttavia laatia esim. liite 6 vastuusositoumukset (leasing-sopimukset). Pittääkaisten projektien osat uloutuksen kiel täminen kunnustutta. Sisäisten veloitusten irrallaan pitäminen talousarviokirjanpidosta "monimomenttisessa" tilivirastossa mahdotonta. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

Liitetietojen vähentäminen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Muutamassa vastauksessa toivottiin, että tilivirastojen alaiset maksupisteet huomioitaisiin raportoinnissa:
Maksupisteiden huomioiminen raportoinnissa – ainakin oman tiliviraston sisällä. (kamreeri, 4)

Esim. maksupisteiden huomioiminen tilivirastossa. (kirjanpitäjä, 3)

Muutamassa vastauksessa oli puolestaan toivottu huomion kiinnittämistä kansalaisten ja veronmaksajien näkökulmaan tilivirastojen tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttäjänä:

Laskelmien pitäisi kuvata paremmin yksittäisen tiliviraston tilanneesta. Tällöin ne tarjoaisivat todellista informaatiota päätökseen tekijöille (sekä talon johto että esim. eduskunta) ja lisäisivät kansalaisten mahdollisuuksia arvioida toteuttaako virasto tilivelvollisuuttaan. (taloustohtaja, 2)

Tärkeintä olisi tietyistä saada tietoa esim. toimenpiteiden vaikutuksista eli veronmaksaja saisi tietoa rahojensa käytöstä. Tämä nykyinen on suorastaan naurettava. (muu informaatio käyttäjä, 4)

Useissa vastauksissa vaadittiin tavalla tai toisella talousarviokirjanpidon uudistamista tai jopa siitä luopumista sekä sisäisen laskennan, kustannuslaskennan sekä sisäisen laskutuksen kehittämistä. Myös rahoituslaskelman tekemistä ehdoteltiin muutamissa vastauksissa.

Kun liikekirjanpitouudistus on saatu vietyä läpi, on tarpeen keskittyä sisäisen laskennan ja kustannuslaskennan parantamiseen sekä sisäisen laskutuksen kehittämiseen. Sisäisen laskennan puolella projektiseurannan jatkokehittäminen on ensimmäinen asia. Tilinpäätösraportoimissa ongelmana on se, että toimintakertomusta laativat eivät hyväksy tilinpäätöslaskelmien tärkeyttä ohjeista ja määräyksistä huolimatta. Muuten tilinpäätösraportointi alkaa olla kunnossa eikä siinä mielestäni ole suuria kehittämistarpeita. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

Virastojen keskinäinen laskutus/veloituksen nykyaiakaisisiksi. Viraston sisällä sallittava joustava sisäinen laskutus ja sisäiset veloitukset. Talousarviokirjanpito pois mahdollisimman nopeasti; tilalle esim. kuukausittain maksettavat ”tulot” budjettirahoituksesta. Aito tilinpäätös, ali/ylijäämän siirto seuraavalle vuodelle. (muu informaatio käyttäjä, 4)

Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon yhteenvottaminen (niin pitkälle kuin mahdollista). (apulaisjohtaja, 5)

Pitäisi luopua kokonaan talousarviokirjanpidosta. Seuranta voidaan järjestää budjetoinnilla ja sen seurannalla. Talousarvionmäärärahat pitäisi kirjata kirjanpitoon tuloksia, jolloin tuotto- ja kululaskelma saattaisiin näyttää normaaliin. (talousspäällikkö, 4)

Sisäisen laskennan kehittäminen, tilinpäätösanalyysin kehittäminen, tiedon käyttäjien koulutus ymmärtämään tiedon sisältöä. (muu informaatio käyttäjä, 4)

Sisäinen laskutus tilivirastossa. Tilivirastojen vähistä laskutusten ohjeistus. Tuotto- ja kululaskelma. (muu informaatio tuottaja, 4)
Virallisiksi raporteiksi vain tuotto- ja kululaskelma ja tase, mutut turhia liitteitä ainakaan julkisesti esitetäväksi, joutaisivat tase-erittelyjen asemaan. Kun koittaisi se päivä, että päästääsiin talousarviokirjanpidosta eroon. Talousarvion toteutumalaskelma jopa rikollisen harhaanjohtava! (kamreeri, 4)


Rahointuslaskelman laatiminen. Yhteyden rakentaminen muista laskelmista rahoituslaskelmaa ja kustannusvastaavuuslaskelmiin. Taseen ja laskelmien tarkentaminen virastokohtaiseksi. Väylöomaisuuden hallinta (LM:n hallinnonala) erikseen muusta todellisesta käyttöomaisuudesta. (apulaisjohtaja, 2)

Talousarvion uudistuksen toteuttaminen VALKI-uudistuksen taslolle. Rahointuslaskelmat. (laskentapäällikkö, 1)

Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidenten yhtenäistäminen. Tilinpäätösanalysoiminn kehitettyä. (muu informaation käyttäjä, 4)

Toiminnan tuloksellisuuden ja yksikkökustannusten laskennan kehitettyä, yhteiskunnalliset vaikutukset ja edullisuuden selviäminen suhteessa mahdollisiin yksityisiin palveluntuottajiin. (muu informaation käyttäjä, 5)

Tulosaluekohtaisuutta lisää, kustannuslaskentaa lisää (tuote-, suorite-, yksikkö- jne.), tuotos/panoslaskentaa lisää. (johtaja, 2)

Liikekirjanpito ja talousarviokirjanpidon sitominen toisiinsa purettava. Talousarvion toteutumisen seuranta pitäisi voida hoitaa ”summakirjauskilla”. Tilinpäätösraportointi on hyvä. Ehkä liitteiden määrää voisi karsia. (laskentapäällikkö, 2)

Sisäinen laskutus (=tiliviraston sisäinen) liikekirjanpidossa on tällä hetkellä ”laitonta”. Kuitenkin sitä on. Pitäisi siis kehitetty. Tuotto- ja kululaskelman pitäisi kehitteä (tai sen rinnalle tehdä) rahoituslaskelman suuntaan siten, että siitä näkyy myös ne erät, joilla kulujäämää on rahoitettu. (talousjohtaja, 3)

Muita tehtyjä kehittämisehdotuksia olivat esimerkiksi tunnusluukten kehitminen kuvaamaan paremmin toiminnan tavoitteiden toteutumista ja vaikutuksia.

Virastolle sopivien tunnusluukujen kehitteinen. (kamreeri, 1)

Talouden ja toiminnan ohjauksen palveleminen: ajantasainen kustannusraportointi + toiminnan tavoitteiden toteutumista mittaavien tunnusluukujen raportointi. (muu informaation käyttäjä, 2)
Valtion viraston toiminnan tuloksellisuutta paremmin kuvaavien tunnuslukujen kehittämistä tilinpäätösasiakirjoihin. (hallintopäällikkö, 2)

Tuottavuutta, taloudellisuutta ja vaikutusvaikutta kuvaavien tunnuslukujen kehittäminen (vrt. johdon laskentatoimi). (kirjanpitäjä, 3)

Sijoitetun pääoman tuoton laskenta, tehokkuuden mitaamina. (laskentapäällikkö, 3)

Tavoiteasetta ja mitaus. (hallintopäällikkö, 2)

Joidenkin kyselyyn vastanneiden toiveena oli myös poistolaskennan parantaminen tai siitä luopuminen:

Ei käyttöomaisuuden poistoja kuukausittain. (kirjanpidosta vastaava, 2)

Kustannusten kohdistaminen (taseomaisuuden hankinnan / poistojen saaminen yrityskirjanpidon tasolle). (kirjanpitäjä, 2)

Poistoajot turhaan joka kuukausi. Toinen vuosi onnistui teknisesti jo paremmin, mutta tilien määrä voisi supistaa Valtiokonttori-tasolla, jolloin virastoilla olisi tilaa omille ja-otteluille. (kamreeri, 4)

Osassa parannusehdotuksista vaadittiin radikaaleja toimenpiteitä; jopa täysin uuden tiliviras-toihin soveltuvan järjestelmän kehittämistä. Näin ehdottaneet olivat useammin laskentainformation käyttäjiä.


Valtion budjetointimenettely pitäisi muuttaa tai perua koko kirjanpitouudistus. (apulaisjohtaja, 5)

Julkisen sektorin oman laskennan kehittäminen kopioimatta yritysmäärää ja elinkeinoverolakia. (laskentapäällikkö, 3)

Ilman yritysmäärien malleja kehitettävä soveltuvä järjestelmä. (muu informaation käyttäjä, 5)

Organisaation omien tehtävien pohjalta lähtevä kirjanpito. (hallintojohtaja, 2)
Vaikea sanoa lyhyesti – koko homma pitäisi miettiä uusiksi siitä pohjalta, että kokin vi-rasto on itsenäinen olio. Ensimmäinen lähtökohta olisi, että virastolta saatava rahoitus käsiteltäisiin tulona, eikä tappiona. (johto, 5)

Vastaajat toivoivat usein myös, että tilinpäätöslaskelmien hyväksikäytööön panostettaisiin ja että tiliviraston johtoa ja muita sidosryhmiä kannustettaisiin siihen. Näin toivoivat olivat useimmiten uudistusta kaiken kaikkiaan melko hyvänä mutta myös melko hyödyttömänä pitäneitä.

Kaikkien tilinpäätöslaskelmien rakenteen ja sisällön täydellinen uudelleen miettiminen niin, että vastaavat valtionhallinnon hyväksikäytötarpeita. Uudelleen mietittyjen laskel- men ja perustelujen sekä hyväksikäytön markkinointi valtionhallinnon sisällä ja ulkopuolella - tekninen kehitystyö ilman laskelmien uudelleen miettimistä on valtionhallinnon ajan ja resurssien vastuutonta haaskaamista. (hallintojoukta, 4)

Tietojen hyväksikäyttö nyt, kun järjestelmät saatu kuntoon. Rahoitusalkeina –mallin kehitteäminen. (talousjohtaja, 1)

Em. asiat pitäisi ensin hyödynnää johtamisessa ja jo ministeriöiden tulostohjauksessa. Turha kehitteä edelleen, kun entistäkään tietoa ei hyödynnettä. (kamreeri, 2)

Sidosryhmiä tulisi opastaa paremmin tietojen hyväksikäytöön. Suppean erikoisalan vi- rastossa tuloslaskelmaa ja tasetta ei osata tulkita, eikä ehkä olla kiinnostuneitakaan. (taloushallinnon vastuuhenkilö, 2)

Tuotetun tiedon hyödynnäminen jokapäiväisessä työssä. (hallintopäällikkö, 2)

Hyödynnäminen, tulkinta, analysointi, vertailut aikaisempiin vuosiin. Vertailut sisäisen organisaatiokaavan mukaan. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Mitä tilinpäätös kertoor virastoon toiminnasta? → Hyödynnätäväys. (yksikön päällikkö, 4)

Tietojen hyödynnämisemerkestäätilinvirastotasolla. (kamreeri, 2)

Tilinpäätösraporttoinnin tulkintaa pitäisi enemmän opastaa johdollle, oman virastoni päällikköjä kiinnostaa vain ”toimintakertomus”-osio. (muu informaation tuottaja, 2)

Laskelmien hyväksikäytöö, myös ylin johto! (keskijohto, 2)

Monia käytännön asioita toivottiin parannettavan ja selvennettävän mm. paremmalla oheis- tuksella, koulutuksella ja asioiden yksinkertaistamisella. Näitä käytäntöön liittyviä tarpeita tuli useimmiten laskentaformaation tuottajilta, mutta jonkin verran myös sen käyttäjiltä.
Käytännön järkeistäminen (raportit kuntoon ja käyttöön), koulutus. (johtaja, 1)

Valtiokonttorin LKP-tilien tarkempi ohjeistus mm. esimerkein, että olisi yhtenäinen käytäntö kaikissa tilivirastoissa. (talouspäällikkö, 2)

Helppolukuisuuden ja ymmärrettävyyden parantaminen. Käytännön tarpeiden huomioonottaminen. (taloustiheeri, 2)

Toimintakertomuksen edellyttämät analyysit mahdollistavat jo nyt lukujen "avaamisen" kansantajuiseen ja konkreettiseen muotoon. Tilinpäätöslitteitä ja raportointia ei mieles- täni enää pitäisi lisätä. Erältä osin ohjeistusta voitaisiin vielä lisätä; poikkeavien rahoituserien, esim. EU-rahointu, muut valtion virastot yms., käsittelytä saadaan ristiriitaisia ohjeita ministeriöiltä, Valtiokonttorilta ja muilta virastoilta. (hallintopäällikkö, 2)

Riittävä ohjeistus, esim. rahoituseristä ja hallinnon ohjauksesta Valtiokonttorista. (kesvähe, 2)


Valtiokonttorin asiantuntemuksen lisääminen, mikäli sillä on vastuu viraston kirjanpidon ja tilinpäätökseen ohjeistuksesta ja kehittämisestä. (talouspäällikkö, 2)

Ylipäättäin kirjanpidon koulutuksen lisääminen viraston sisällä substanssiyksiköille. Kirjanpidon ja laskentatoimen prosessien virtaviivaistaminen. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 2)

Sisällinen laskenta. Tilinpäätöslaskelmien sujuva tuottaminen (tp-laskelmat edellytävät selkeämpää ohjeita). (talouspäällikkö, 2)

Tiltarkastajien toiminta saavutetaan kohtuuttomat mittasuhteet suhteessa tilinpäätöksen hyödyntämiseen. (talouspäällikkö, 2)

Sektori uusi valtionhallinnossa, joten nyt vasta päästään pohtimaan, mitä todella tarvi- taan ja kehitettää. Lähinnä yksilöidympää tietoa kaivataan. Samoin koulutuksessa vielä tehtävää. (suunnittelija, 2)

Tarpeellinen raportointi onnistuu jo paitsi VM:n osalta; heidän työlääs ja mutikkas kustannusten vyöryttys –systeeminsä on jokseenkin rasittava. (pääkirjanpitäjä, 3)

Kun saisi toimimaan. (muu informaation käyttäjä, 3)

Toiminta- ja taloussuunnittelimen yhdistäminen, raportointijärjestelmän uusiminen. (ylijohtaja, 3)

Koulutuksen puutteellisuus omassa virastossani. Alussa oli koulutusta, mutta entä uudet työntekijät ja heidän perehdyttäminen? (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 3)

Pienten virastojen maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien kohdistuvien vaateiden helpottaminen. (päällikkö, 3)

Valtion käsitimmätön ”pelleily” terminologiassa. Miksi valtiolla varainhoitovuosikin, kun muualla tilikausi, miksi valtiolla tuotto- ja kululaskelma, kun muualla tuloslaskelma jne...jos kuntapuolella voidaan käyttää kirjanpitolain mukaisia termejä, niin kyllä valtiokirkonkin pitää yhtenäistää käytännöt ja terminologia. (hallintopäällikkö, 4)

Rahointuksen selvittäminen, järjestelmän selkeyttäminen ja yksinkertaistaminen, määrärahojen ja tilivirastojen välisten siirtojen esittäminen, siirtomenojen tehokkaampi esittäminen, valtuuksien ja muiden sitoumusten raportointi. (kirjanpidosta vastaava, 4)

Raportoinnin yhdenmukaistaminen (Valtiokonttorin sekä ministeriön tarpeet), tilit toimintaa kuvaaviksi eikä tilastointitarpeita palvelevaksi; organisation sisäisen laskutuksen huomioiminen (palvelujen osto talon sisällä); tilikäytännön yhdenmukaistaminen (yhteisrahoitteen toiminta, maksullinen toiminta, 630-tilin käyttö – selkeät pelisäännöt). (taloussuunnittelija, 4)

Yleisesti kirjanpidon yksinkertaistamista. Luovuttaisiin pikkuasioiden rekisteröimisestä ja siirryttäisiin suurempien kokonaisuuksien hallintaan. Määrärahojen seuranta on edelleen tärkeää. Lisäksi tärkeää on projektien kustannuslaskenta. (muu informaation käyttäjä, 5)

Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon käsitteiden yhentäminen, esim. sairausvaikutuslain mukaiset ja työterveyshuollon kustannusten palautukset ovat talousarviokirjanpidossa tulosta, mutta liikekirjanpidossa kulujen oikaisu. (laskentapäällikkö, 5)

Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon käsitteiden yhentäminen. (suunnittelupäällikkö, 5)

Yksinkertaistettava. (ylin johto, 5)


Pitäisi palvella enemmän yksittäisiä tilivirastojaa. (taloussuunnittelija, 4)
Muutamissa vastauksissa katsottiin kauemmaksi tulevaisuuden mahdollisuuksiin ja toivottiin siirtymistä paperittomaan kirjanpitoon:

Vapautuminen paperittomaan kirjanpitoon. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 2)

En osaa sanoa. Ehkä paperiton kirjanpito ja keskitetty ohjaus siihen, samoin ehkä järjestelmään, jolla sitä hoidetaan. (kamreeri, 4)

Euroon siirtymiseen valmistautuminen sekä paperittomaan kirjanpitoon siirtyminen. (pääkirjanpitäjä, 4)

Painopiste tekniikan puolelle: sähköinen käsittely. (johto, 2)

Sähköinen (paperiton) kirjanpito. (asiantuntija, 5)

Myös selvitystä liikekirjanpitouudistuksen hyödyistä verrattuna asetettuihin tavoitteisiin toivottiin muutamissa vastauksissa:

Selvitys koko valtion tasolla niistä hyödyistä, mitä uudistuksella on saavutettu, verrattuna asetettuihin tavoitteisiin. Selvityksen tulisi olla konkreettisella tasolla tapahtuvaa vertailua. (muu informaation käyttäjä, 4)

Pitäisi nyt siirtyä miettimään, mitä hyötyä tästä kaikesta oli. (hallintopäällikkö, 4)

5.3 Ajatuksia tutkimuksen tuloksista


Avoimiin kysymyksiin saatujen vastausten monipuolista esittelyä tukee myös se, että asenne-väittämillä saatujen tulosten takana on usein muuta, jota ei välttämättä saada esille ilman laadullista osuutta. Ihmiset voivat ymmärtää kysymyksen hieman eri tavoin, antaa painoarvoa eri
asioille jne. Esimerkiksi perustelut vastaajien antamille kokonaisarvioille uudistuksesta olivat jokseenkin erisuuntaisia kuin mitä pelkkien lukujen perusteella voisi päättellä.

Täysin yksiselitteistä tapaa asettaa kysymyksiä ei ole; aina on olemassa mahdollisuus, että eri ihmiset voivat ymmärtää ne jostain syystä eri tavalla. Esimerkiksi kyselylomakkeen väittämi-

en muodostamisessa käytetyn laskentatoimen terminologian tuntemus voi vastaajilla olla hy-
vinkin eritasoista.

Kyselylomakkeen kysymykset ja väittämät haluttiin laatia positiivisessa hengessä liikekirjan-
pitouudistuksen kannalta. Kysymykset eivät siis provosoineet vastaajia vastaamaan negatiivi-
sesti – pikemminkin jopa päinvastoin. Kuitenkin vastauksista tuleva yleiskuva uudistuksesta

on melko negatiivinen. Tilivirastoissa ollaan selvästi tyytymättömiä kirjanpitouudistuksen

toteutukseen.
6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää laajan lomaketutkimuksen avulla tilivirastotoimijoiden näkemyksiä ja kokemuksia valtion kirjanpitouudistuksesta ja sen seurauksista kaksi vuotta uudistuksen toimeenpanon jälkeen. Tutkimuksen kohderyhmänä olivat tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajat ja hyväksikäyttäjät.

Tutkimuksen ensimmäisenä alaongelmana oli pohtia liikekirjanpidon ja sen tilinpäätöslaskelmiän tehtäviä ja hyödyllisyyttä tilivirastojen näkökulmasta. Tutkimuksessa havaittiin, että liikekirjanpidolle asetetut tehtävät valtionhallinnossa eivät olleet selkeät. Myös laskentatoimen doktriinin mukainen jaottelu rahoituksen ja johdon laskentatoimeen näytti jäähneen hämäräksi. Epäselvyys ilmeni sekä uudistuksen valmisteluja koskevissa raporteissa että kyselylojamakkeen vastauksissa.


107

Kolmas tutkimuksen alaongelma liittyi siihen, onko yritysmaalimasta lainatun kirjanpidon käyttöönotto muuttanut tilivirastoja enemmän yritysten kaltaisiksi. Tuloksena oli melko selkeä "ei". Liikekirjanpidon ei myöskään katsottu lisänneen tulosajattelua, kuten kirjanpito-hankkeen loppuraportissa toivottuiin, eikä yksityisen ja julkinen sektorin eroja nähty niin pieniksi, että sama kirjanpito- ja tilinpäätösmalli toimisi kummassakin.

Neljäntenä ongelmana haluttiin selvittää, millaisia seurauksia liikekirjanpitoloudistuksella on kaiken kaikkiaan ollut. Tutkimuksessa tuli esille selkeästi mm. se, että liikekirjanpito ei ole syrjäyttänyt talousarviokirjanpitoa tilivirastossa. Talousarviokirjanpidon asema on edelleen vahva; se on tärkein osa tilivirastojen taloushallintoa.

Uudistuksen positiivisina seuraauksina useimmin mainittiin omaisuuden hallinnan paranumiseen liittyvät seikat. Uutta järjestelmää pidettiin myös jollain tavalla normaalimpana ja ym-märrettävämpänä kuin hallinnollistaa kirjanpitoa. Lisäksi positiivisina seikkoina mainittiin käytäntöjen yhdenmukaistuminen sekä yritysten kannsa että tilivirastojen keskuudessa, järjestelmien kehittyminen, information monipuolistaminen ja parempi saatavuus sekä kustannus- ja tulostietoisuuden kasvu. Laskentainformation tuottajat pitivät usein uudistuksen hyvä puolena sitä, että oma ammattitaito laajeni ja arvostus lisäytyi. Information käyttäjät puolestaan näkivät uudistuksen olleen hyvä yritys tehdä jotain tai askel oikeaan suuntaan.

Vastauksista tuli se vaikutelma, että osa vastaajista ei antanut niinkään suurta paimoarvoa itse kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin uudistamiselle, vaan muu samaan aikaan tapahtunut kehitys koettiin liikekirjanpitoloudistuksen ansioksi. Uudistuksen positiivisina seuraauksina mainitut seikat olivatkin monesti erilaisia uudistuksen "sivutuotteita", kuten tietojärjestelmien kehittyminen ja sen mukanaan tuoma parempi information saatavuus sekä oma oppiminen ja lisääntyneet työmahdollisuudet.

Moni oli myös sitä mieltä, että liikekirjanpito ja sen tilinpäätöslaskelmat eivät yksinkertaisesti sovellu tilivirastoypäristöön; laskelmat eivät kerro mitään oleellista virastojen todellisuudesta eikä niistä ole hyötyä päätöksenteossa. Vastauksissa kritisoitiin myös tiettyjä liikekirjanpidon mukanaan tuomia piirteitä, kuten oman päähän, käyttö- ja vaihto-omaisuuden sekä rahoituksen käsittelyä, työllistä kirjausia, uusia pakollisia laskelmia ja liitetietoja sekä yleensä kirjanpidon monimutkaistumista. Epäkohtana mainittiin myös esimerkiksi se, että omaisuuden inventointi ei ole tehty yhteistä säätöjen mukaan.


Vain muutama vastaaja olikin täysin sitä mieltä, että uudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi. Jokseenkin sitä mieltä oli noin joka seitsemäs, kun taas jokseenkin tai täysin eri mieltä lähes puolet vastaajista. Tästä huolimatta etenkin informaation tuottajat kasvoivat uudistuksen olleen jonkinlaista muutosta parempaan, sillä vanhakaan järjestelmä ei heitä tyydyttänyt. Pelkkä uuden ajattelutavan esiintuominen julkisella sektorilla nähtiin hyvä nä asiana, vaikka uudistuksen toteutukseen ei olut tyytyväisiä.

Yksi liikekirjanpitouudistukselle asetettuista tavoitteista oli lisätä tulosajattelu tilivirastoissa. Se ei kuitenkaan ole vastaajien enemmistön mielestä toteutunut. Tulosajattelun lisäämisen lisäksi uudistuksen valmisteluvaiheessa tavoitteeksi asetettiin valtion omaisuuden saaminen nykyistä paremmin hallintaan, virastojen raportoinnin kehittyminen sekä niiden laskentatoimen yhtenäistäminen ja parantaminen. Vastaajat näkivät, että valtion omaisuus oli saatu paremmin hallintaan, mutta totesivat, että se olisi voitu toteuttaa ilman kirjanpitouudistustakin ja että esimerkiksi aloittavan taseen laatiminen oli tehty epäyhtenäisesti ja osin keinotekoisesti. Virastojen raportoinnin ja tietopohjan kehittymisestä taas oliti yleensä sitä mieltä, että mitään uutta tilivirastojen kannalta merkittävää tietoa ei ole saatu, mutta hyödyn arvellaan olevan valtion tasolla. Tilivirastojen laskentatoimen yhtenäistämisessä puolestaan nähtiin edistystä jonkin verran tapahtuneen, vaikka tilivirastojen vertailu ei vielä onnistunut.


Miehet suhtautuivat uudistukseen selvästi naisia kriittisemmin. Tämä kuitenkin selittyy sillä, että enemmistö miehistä oli laskentatoimen informaation käyttäjä, ja naiset taas lähinnä informaation tuottajia ja tuottaja-käyttäjiä. Tehdyissä testeissä havaittiin, että sukupuoli ei ollut merkitsevä tekijä, vaan tuottaja/käyttäjä –jaottelu oli se, joka ratkaisi.

Tilivirastoihin kirjanpitouudistuksen toimeenpanon jälkeen tulleet vastaajat (useimmiten informaation tuottajia) suhtautuivat muita positiivisemmin uudistukseen. He olivat yleensä ar-
vioitaessa pitemmän tähtäimen vaikutuksia valinneet vaihtoehdon "en osaa sanoa", mutta
kuitenkin esimerkiksi 60 % heistä oli sitä mieltä, että uudistus oli muutosta parempaan. Tämä
on ilmeisesti mielikuva, joka heille on uudistuksesta syntynyt.

Erityisen tyytymättömiä uudistukseen oltiin tutkimusta ja koulutusta pääasiassa tehtävä-
nään suorittavissa tilivirastoissa, kun taas maksullisia palveluja tuottavissa virastoissa liike-
kirjanpitoon oltiin melko tyytyväisiä. Liikekirjanpito ja sen ajattelutapa luonnollisesti sopiikin
paremmin näihin tilivirastoihin. Myös yleishallintoviranomaisten joukossa oli jonkin verran
tilivirastoja, joissa oltiin tyytyväisiä uudistukseen. Anonymiteetin turvaamiseksi vastaajilta ei
kuitenkaan tiedusteltu tiliviraston nimeä, joten tarkempaa luokiteltua tilivirastojen välillä ei
ole mahdollista tehdä.

Tässä vaiheessa olisi kuitenkin tärkeintä pohtia, miten nykyistä järjestelmää voitaisiin kehitää
siten, että se vastaisi paremmin tilivirastojen ja niiden sidosryhmien tarpeita. Tätä kysyttiinkin
kahdeksannessa ja viimeisessä tutkimusongelmassa. Kyselyyn vastanneet toivoivat kirjanpi-
don ja tilinpäätösraportoinnin kehittämisen tapahtuvan siten, että tilivirastojen erityispiirteet,
tarpeet ja toiminnallinen puoli sekä veronmaksajien näkökulma otettaisiin paremmin huomi-
oon ja että pyrittäisiin mahdollisimman yksinkertaiseen ja selkeään ratkaisuun. Tilinpäätös-
laskelmien hyväksikäyttöön tulisi myös panostaa sekä yleensäkin lisätä koulutusta ja parantaa
ohjeistusta. Lisäksi toivottiin talousarviokirjanpidon, sisäisen laskutuksen ja sisäisen lasken-
nan kehittämistä. Myös selvitystä liikekirjanpitouudistuksen hyödyistä verrattuna asetettuihin
tavoitteisiin nähden toivottiin. Tämän tutkimuksen tarkoituksena onkin jossain määrin, omalta
osaltaan, vastata juuri tähän toiveeseen.

Tutkimuksen toteutusvaiheessa oli takana kaksi uudistuksen jälkeistä tilinpäätöstä. Tilivirast-
totoimijoilla oli jo varmasti hyvä näkemys siitä, mitä uusi kirjanpito on tuonut tullessaan. Liike-
kirjanpiten ja sen tilinpäätösraporttien hyväksikäyttöön liittyviä projekteja on kuitenkin jo
aloitettu, ja monia parannuksia varmasti vielä tehdään. Olisikin mielenkiintoista toteuttaa ky-
sely tietyin muutoksien muuttaman vuoden kuluttua uudestaan ja katsoa, millaista kehitystä on
saatu aikaan ja ovatko näkemykset sen myötä muuttuneet.
LÄHTEET


112


114

<p>| | | | | | |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
<td>4</td>
<td>5</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

1. Tuoto-4 Kulhayselma-4.tae...n meritettä ilmenvälistä
2. Likenkuuproduktius loke...n käännössä
3. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä
4. Vuosiksi 5-75
5. 20-50
6. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä
7. Työveistävissä
8. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä
9. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä
10. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä
11. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä
12. Kyseessä liikkeen sekre...n käännössä

---

**Kysely Valtion Liikkeruunnituskutusta**

1. Vastatuen sujunnollisuus: 1
   - Nämä
   - 2
   - Nämä

2. Likakeruunnituskutuak
   - 1
   - Nämä
   - 2

3. Asenna liikkerasto-
   - 3
   - Nämä
   - 4

4. Työveistäviin
   - 1
   - Nämä
   - 2

5. Pyyntöpäätössä
   - 1
   - Nämä
   - 2

---

**Likaperjuraitaus**

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

---

**Likaperjuraitaus**

- 1
- 2
- 3
- 4
<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>5</th>
<th>4</th>
<th>3</th>
<th>2</th>
<th>1</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>5</td>
<td>4</td>
<td>3</td>
<td>2</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Luku</td>
<td>Tekstikokonaisuus</td>
<td>Vastaus</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>------</td>
<td>------------------</td>
<td>--------</td>
<td>---</td>
<td>---</td>
</tr>
<tr>
<td>32.</td>
<td>Hyllyn liikennelait</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>33.</td>
<td>Vereneen liikennelait</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>34.</td>
<td>Tuulian liikennelait</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>35.</td>
<td>Kuninkaan liikennelait</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>36.</td>
<td>Miehdyttäjien liikennelait</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>37.</td>
<td>Media</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>38.</td>
<td>Oma kääri</td>
<td>1</td>
<td>2</td>
<td>3</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Kun käännettämissä muiden minimikauden liikennetilanteissa toisto- ja kuljetuselämään sekä laskeutuminen:

40. Mikä vastaa mielestämme liikennetilanteen järjestelyliikennelaitentoiminnan liikennetilanteen (votte jaika kaanopuleille) - negatiivi:

41. Mikä vastaa mielestämme liikennetilanteen järjestelyliikennelaitentoiminnan liikennetilanteen (votte jaika kaanopuleille) - positiivi:
<table>
<thead>
<tr>
<th>TILIVIRASTON TUOTTO- JA KULULASKELMA</th>
<th>(Tilikausi)</th>
<th>(Edellinen tilikausi)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>TOIMINNAN TUOTOT</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Maksullisen toiminnan tuotot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Vuokrat ja käyttökorvaukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut toiminnan tuotot</td>
<td>0,00 0,00</td>
<td>0,00 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>TOIMINNAN KULUT</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Aineet, tarvikkeet ja tavarat</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ostot tilikauden aikana</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)</td>
<td>+/- 0,00</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00 - 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Henkilöstökulut</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Vuokrat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Palvelujen ostot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut kulut</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Valmistusvarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)</td>
<td>+/- 0,00</td>
<td>+/- 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Valmistus omaan käyttöön (-)</td>
<td>- 0,00</td>
<td>- 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Poistot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Sisäiset kulut</td>
<td>0,00 - 0,00</td>
<td>0,00 - 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>JÄÄMÄ I</strong></td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rahoitustuotot ja -kulut</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Rahoitustuotot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rahoituskulut</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Satunnaiset tuotot ja kulut</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Satunnaiset tuotot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Satunnaiset kulut</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>JÄÄMÄ II</strong></td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Siirtotalouden tuotot ja kulut</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Tuotot</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>(sektorijako)</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>(sektorijako)</td>
<td>0,00 0,00</td>
<td>0,00 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Kulut</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>(sektorijako)</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>(sektorijako)</td>
<td>0,00 - 0,00</td>
<td>0,00 - 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>JÄÄMÄ III</strong></td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Tuotot ja kulut veroista ja pakollisia maksuista</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Verot ja veronluonteiset maksut</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut pakolliset maksut</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Perityt arvonalisäverot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Suoritetut arvonalisäverot</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00</td>
<td>- 0,00 +/- 0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>TILIKAUDEN TUOTTO-KULUJÄÄMÄ</strong></td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
</tbody>
</table>
# TILIVIRASTON TASE

<table>
<thead>
<tr>
<th>Kategoriä</th>
<th>Tilikauden päätymispäivä</th>
<th>Edellisen tilikauden päätymispäivä</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>VASTAAVAA</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>KANSALLISOMAISUUS</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Maa- ja vesialueet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rakennusmaa- ja vesialueet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rakennukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muu kansallisomaisuus</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT PITKÄAIKAISET SJOITUKSET</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Aineettomat hyödykkeet</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Perustamis- ja järjestelymenot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Tutkimus- ja kehittämismenot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Aineettomat olkeudet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikearvo</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut pitkäaikututteiset menot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Aineelliset hyödykkeet</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Maa- ja vesialueet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rakennusmaa- ja vesialueet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rakennukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rakennelmat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Rakenteet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Koneet ja laitteet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Kalusteet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut aineelliset hyödykkeet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Käyttöomaisuusarvopaperit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Peruspääomat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Annetut markkamääräiset velkakirjalainat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Markkamääräiset joukkovelkakirjalainojen ostot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut pitkäaikaiset kotimaiset sijoitukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td>Muut pitkäaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>ARVOSTUSERÄT</strong></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Arvostuserät</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
</tbody>
</table>
### VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS

<table>
<thead>
<tr>
<th>Valhlo-omaisuus</th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Aineet ja tarvikkeet</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Keskeneräinen tuotanto</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Valmilt tuotteet/Tavarat</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ennakkomaksut</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Pitkäaikaiset saamiset</strong></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Pitkäaikaiset saamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Lyhytaikaiset saamiset</strong></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Myyntisaamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>rkkamäräiset lainasaamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Valuuttamääräiset lainasaamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Siirtosaamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut lyhytaikaiset saamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ennakkomaksut</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaikaiset sijoitukset</strong></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Rahoitusomaisuusarvopaperit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Markkamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut markkamäräiset sijoitukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut valuuttamääräiset sijoitukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut lyhytaikaiset markkamäräiset sijoitukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut lyhytaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat</strong></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Kassatilit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Postisiirtotulitit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Postisiirtomenotilit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut pankkitilit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Valtion yleiset postisiirtotilit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Muut rahat ja pankkisaamiset</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Sisäisen rahallikkeen tilit</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**VASTAAVAA YHTEENSÄ**

<p>| | | |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>0,00</td>
<td>0,00</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
VASTATTAVAA
OMA PÄÄOMA
Valtion pääoma
- Valtion pääoma 1.1.1998 0,00 0,00
- Edellisten tilikausien pääoman muutos 0,00 0,00
- Pääoman siirrot 0,00 0,00
- Tilikauden tuotto-/kulujäämä 0,00 0,00 0,00 0,00
Rahastojen pääomat
- Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 0,00 0,00
- Talousarvion sisäiset valtion rahastot 0,00 0,00
- Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat 0,00 0,00 0,00 0,00
VARAUKSET
- Varaukset 0,00 0,00
ARVOSTUSERÄT
- Arvonkorotukset 0,00 0,00
- Muut arvostuserät 0,00 0,00 0,00 0,00
VIERAS PÄÄOMA
Pitkäaikainen
- Otetut markkamääräiset lainat 0,00 0,00
- Otetut valuuttamääräiset lainat 0,00 0,00
- Lainat eläkerahastolta 0,00 0,00
- Pitkäaikaiset siirtovelat 0,00 0,00
- Muut pitkäaikaiset velat 0,00 0,00 0,00 0,00
Lyhytaikainen
- Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystilit 0,00 0,00
- Seuraavanaa tilikautea maksettavat lyhennykset 0,00 0,00
- Lyhytaikaiset markkamääräiset lainat 0,00 0,00
- Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat 0,00 0,00
- Valtion holloon jätetyt vieraat varat 0,00 0,00
- Saadut ennakot 0,00 0,00
- Ostovelat 0,00 0,00
- Tilivirastojen väliset tilitykset 0,00 0,00
- Edelleen tilitetävät erät 0,00 0,00
- Siirtovelat 0,00 0,00
- Muut lyhytaikaiset velat 0,00 0,00 0,00 0,00
VASTATTAVAA YHTEENSÄ 0,00 0,00
<table>
<thead>
<tr>
<th>Vastaajien asema tilivirasto-organisaatiossa</th>
<th>f</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>INFORMAATION TUOTTAJAT</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Kirjanpitäjä</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>Pääkirjanpitäjä</td>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Muu informaation tuottaja:</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Laskentasihteeri</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>Apulaiskamreeri</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>INFORMAATION TUOTTAJA-KÄYTTÄJÄT</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Talouspäällikkö</td>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>Kamreeri</td>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>Taloushallinnon / kirjanpidon vastuuhenkilö</td>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>Asiantuntija</td>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td>Keskitaso</td>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td>Taloussihteeri</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>Laskentapäällikkö</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>Talousjohtaja</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>Taloussuunnittelija</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Muu informaation tuottaja-käyttäjä:</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Toimistosihteeri</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>Ylikamreeri</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Kirjanpitopäällikkö</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Osastosihteeri</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Tilivirastoasioista vastaava</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Laskentatointa hoitavan yksikön päällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Laskentaekonomi</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>INFORMAATION KÄYTTÄJÄT</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Johtaja, yljohtaja</td>
<td>14</td>
</tr>
<tr>
<td>Hallintopäällikkö</td>
<td>12</td>
</tr>
<tr>
<td>Hallintojohtaja</td>
<td>8</td>
</tr>
<tr>
<td>Yksikön päällikkö/johtaja</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>Esimies, päällikkö</td>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>Apulaisjohtaja</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>Suunnittelupäällikkö</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Muu informaation käyttäjä:</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Suunnittelija</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>Toimistopäällikkö</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>Osastopäällikkö</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>Ylitarkastaja</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>Kehittämis- / kehityspäällikkö</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Taloustiedon hyväksikäyttäjä</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>Toiminnan ja talouden suunnittelu</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Johdon asiantuntija</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Professori</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Erityisasustaja</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Osaston johtaja</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Erikoistutkija</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Kiinteistö- ja hankintapäällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Suunnittelu- ja rahoituspäällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Laitoksen johtaja</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Esittelijä</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Business controller</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Tilivirastotoiminna vastaavan osaston päällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Budjettipäällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Tilialvelupäällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Sisäinen tarkastus</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Järjestelmä vastuuhenkilö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Hallintoviraston päällikkö</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Taloushallinnon kouluttaja</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>Aseneväittämien tulokset asteikolla 1 - 5</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>------------------------------------------</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Täysin sama mieltä 1</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpidon <em>tuotto- ja kululaskelma</em> sekä <em>tase tarjoavat tarpeellista lisääminen</em> tiliviraston taloudessa</td>
<td>f 36 79 16 80 28</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpidon <em>informaatiota pidetään nykyään tilivirasto tärkeämpänä kuin talousarviokirjanpitoa</em></td>
<td>f 14 45 30 85 62</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpitouudistus on lisännyt tulosajattelu tilivirastossani</td>
<td>f 11 55 50 76 47</td>
</tr>
<tr>
<td>Yritys- ja julkinen sektorin organisaatioiden erot ovat niin pienet, että sama kirjanpito- ja tilinpäätösmalli toimii kummassakin</td>
<td>f 9 36 21 95 78</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpitouudistus tekee tilivirastoista enemmän yritysten kaltaisia</td>
<td>f 9 67 19 83 59</td>
</tr>
<tr>
<td>Tuotto- ja kululaskelma ja tase liitetietoinen laaditaan ensisijaisesti tiliviraston ulkoisia sisäosuuksia varten</td>
<td>f 46 97 28 49 17</td>
</tr>
<tr>
<td>Kirjanpitouudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävämäärä on pääoksementeen tukena tiliviraston ensisijaisuus sisällä</td>
<td>f 26 111 47 40 14</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpitouudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävämäärä on tiliviraston ulkoisia sisäosuuksia varten</td>
<td>f 40 122 36 29 10</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelumaan tilaviraston tilinpäätöstä</td>
<td>f 53 94 27 55 8</td>
</tr>
<tr>
<td>Tilivirastojen keskinäinen vertailu onnistuu hyvin tuotto- ja kululaskelmiin ja taseiden avulla</td>
<td>f 6 58 53 73 49</td>
</tr>
<tr>
<td>Tuloslaskelma ja tase antavat oikean ja riittävän kuvan tiliviraston toiminnasta</td>
<td>f 5 42 24 110 58</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpidon asetetut tehtävät ovat selkeät valtionhallinnossa</td>
<td>f 7 47 43 104 38</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpitouudistuksen ohjeistus ja opastus on ollut riittävä ja selkeää</td>
<td>f 12 117 38 57 15</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpidon osaaminen tilivirastoissani on riittävä</td>
<td>f 33 113 23 62 8</td>
</tr>
<tr>
<td>Liikekirjanpitouudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi</td>
<td>f 6 34 92 62 45</td>
</tr>
<tr>
<td>Tuotto- ja kululaskelman jäämät tarjoavat tarpeellista informaatiota tiliviraston tuloksellisuuden tarkasteluun</td>
<td>f 5 43 30 93 68</td>
</tr>
<tr>
<td>Poistojen esittäminen tuotto- ja kululaskelmassa tarjoaa tarpeellista informaatiota tiliviraston päätökseentekoa varten</td>
<td>f 15 70 37 81 35</td>
</tr>
<tr>
<td>Käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittäminen taseessa tarjoaa tarpeellista informaatiota viraston päätökseentekoa varten</td>
<td>f 8 88 35 76 31</td>
</tr>
<tr>
<td>Tiliviraston yleinen ilmapiiri uudistusta kohtaan on myönteinen</td>
<td>f 18 90 62 51 18</td>
</tr>
<tr>
<td>Uudistus oli mielestämä selkeästi mutuosta parempaan</td>
<td>f 29 91 50 42 26</td>
</tr>
</tbody>
</table>