

Jyväskylän yliopisto
Taloustieteiden tiedekunta

Salme Näsi — Arja Hokkanen — Jaana Latvanen

**JOHDON LASKENTATOIMEN HYVÄKSIKÄYTTÖ JA KEHITTÄMIS-
TARPEET ERILAISISSA KUNNALLISISSA TOIMINTAYKSIKÖISSÄ**

ESIPUHE

Julkisen hallinnon — kuten yritystenkin — laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osaluueeseen: rahoituksen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen. Edellistä julkisessa hallinnossa edustavat nykyisin talousarviokirjanpito ja yritysten kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä mallia ottava liikekirjanpito tilipäätöslaskelmiseen. Jälkimmäiseen eli johdon laskentatoimeen taas kuuluvat johdon päätöksentekoa avustavat suunnittelu-, tarkkailu- ja informointilaskelmat sekä niiden perustana olevat kustannuslaskenta- ym. järjestelmät.

Käsillä oleva tutkimusraportti kohdistuu johdon laskentatoimeen erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Työn lähtökohtana tutkijoita on askarruttanut se ristiriitainen tilanne, joka vallitsee olemassa olevien johdon laskentajärjestelmien ja niihin kohdistettujen toiveiden välillä julkisen hallinnon käytännössä. Herää kysymys, onko julkisen hallinnon organisaatioiden ohjauksessa todella tarvetta ja käyttöä esimerkiksi kaiken kattaville kustannuslaskentajärjestelmille vai perustuvatko niihin kohdistuvat kehittämisvaateet ja toiveet vain liiallisille odotuksille ja tässäkin yrityssektorin tarjoamalle esimerkille. Näitä kysymyksiä tässä työssä pyritään avaamaan.

Tutkimuksen on rahoittanut Kunnallisalan Kehittämissäätiö. Vastuun tutkimushankkeen ohjauksesta ja läpiviennistä on kantanut professori Salme Näsi. Tutkijoina ovat toimineet kauppätieteiden maisterit Arja Hokkanen ja Jaana Latvanen. Arja Hokkanen valitsi tutkimuksen case-yksiköt ja toteutti ensimmäisen vaiheen haastattelut sekä laati vuosien 1998-2000 aikana pohjatekstin, josta käsillä oleva loppuraportti on jalostettu. Jaana Latvanen on vuosien 2000-2001 aikana saattanut eräät case-yksikköjä koskevat tiedot ajan tasalle, osallistunut toiseen

vaiheen haastattelukierroksen toteuttamiseen ja vastannut raportin teknisestä julkaisukuntoon saattamisesta. Salme Näsi on vastannut toisen vaiheen haastattelujen toteuttamisesta ja ajallisesti pitkähköksi venyneen hankkeen loppuunviemisestä. Viime kädessä hänen kynänjälkensä tuloksena on syntynyt käsillä oleva teksti.

Me tutkijat haluamme kiittää sekä tutkimuksen rahoittajaa että kaikkia haastateltuja ja tiedon hankinnassa auttaneita henkilöitä Jyväskylän kaupungin organisaatiossa. Kiitos myös Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnalle ja sen tutkimuskeskukselle tilojen ja muiden puitteiden järjestämisestä ja raportin hyväksymisestä julkaistavaksi tiedekunnan julkaisusarjassa.

Jyväskylässä 31. heinäkuuta 2001

Salme Näsi Arja Hokkanen Jaana Latvanen

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	6
1.1 Tutkimuksen taustaa	6
1.2 Tutkimuksen tarkoitus ja toteuttaminen	11
2 LASKENTATOIMEN SYSTEMATIikka, KESKEISET KÄSITTEET JA TEHTÄVÄT KUNTATALOUDESSA	14
2.1 Laskentatoimen osa-alueet ja systematiikka.....	14
2.2. Laskentatoimi ja tehokkuuskäsitteistö.....	16
2.3 Laskentatoimen normatiivinen ja todellinen tehtäväkenttä	19
2.4 Uusi julkinen hallinto ja johdon laskentatoimen tarpeet	22
3 KUNNALLINEN TOIMINTA JA ORGANISAATIOT OHJAUSYMPÄRISTÖNÄ 29	
3.1 Suunnittelun ja valvonnan tasot ja luonne kunta-organisaatiossa	29
3.2 Kunnallisen toiminnan ja organisaatioiden ohjauksen viitekehys.....	35
3.3 Julkisten organisaatioiden ohjaus ja budjetointi.....	40
3.4 Tarkastelukehysten kokoaminen	44
4 ESIMERKKEJÄ KUNNALLISESTA TOIMINNASTA JOHDON LASKENTATOIMEN YMPÄRISTÖNÄ	48
4.1 Esimerkkiyksiköiden valinta	48
4.2 Sosiaali- ja terveystoimi	49
4.2.1 Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveysterveystoimi.....	51
4.2.1.1 Tavoitteet, organisaatio ja määrärahat.....	51
4.2.1.2 Toiminnan ja talouden ohjaus.....	54
4.2.2 Vanhusten palvelukodit.....	58
4.2.2.1 Tavoitteet, toiminta ja talous	58
4.2.2.2 Toiminnan ja talouden ohjaus.....	61
4.2.2.3 Vanhusten palvelukotien toiminnan luonne ja ohjattavuus	65
4.2.2.4 Laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuudet vanhusten palvelukotien toiminnan ja talouden ohjauksessa	67
4.2.2.5 Johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista vanhusten palvelukodit -tulosityksikössä	68
4.2.3 Kotihoito.....	70
4.2.3.1 Tavoitteet ja organisaatio.....	70
4.2.3.2 Toiminnan ja talouden ohjaus.....	74
4.2.3.3 Kotihoitotoiminnan luonne ja laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuudet.78	
4.2.3.4 Johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista koti- hoidossa	80

4.3 OPETUSTOIMI.....	83
4.3.1 Huhtaharjun koulu.....	87
4.3.1.1 Koulun tavoitteet ja talous.....	87
4.3.1.2 Toiminnan ja talouden ohjaus.....	89
4.3.1.3 Opetustoiminnan luonne ja ohjattavuus	92
4.3.1.4 Johdon laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuudet opetustoitimessa.....	96
4.3.1.5 Opetustoimen johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista.....	97
4.4 PELASTUSTOIMI.....	99
4.4.1 Jyväskylän pelastuslaitos.....	100
4.4.1.1 Tavoitteet, toiminta ja talous	100
4.4.1.2 Pelastuslaitoksen talouden ohjaus ja tunnusluvut.....	103
4.4.1.3 Pelastuslaitoksen toiminnan luonne ja ohjattavuus laskentatoimen avulla ...	112
4.4.1.4 Johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista	117
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	120
5.1 Yhteenveto.....	120
5.2. Johtopäätökset ja suositukset.....	127
LÄHDELUETTELO	132
LIITTEET	136
LIITE 1: Tutkimuksessa haastatellut henkilöt.....	136
LIITE 2: Ensimmäisen haastatteluvaiheen teemat ja niihin liittyvät kysymykset:	137
LIITE 4: Jyväskylän kaupungin käyttömenojen jakautuminen vuonna 1998	141
LIITE 5: Sosiaali- ja terveystalokeskuksen vuoden 1998 käyttösuunnitelman toteutuma määrärahoittain ja palvelulinjoittain 1.1.1998-31.10.1998.....	143

1 JOHDANTO

1.1 TUTKIMUKSEN TAUSTAA

Kuntataloudessa laskentatoimi on perinteisesti käsittänyt talousarvion laatimisen ja sen toteutumisen valvonnan hallinnollisen kirjanpidon avulla. Talousarvion laatiminen ja sen toteutumisen valvonta ovat keskeisiä asioita kuntataloudessa edelleenkin, mutta tänä päivänä laskentatoimeen kohdistuu paljon enemmän odotuksia. Laskentatoimen odotetaan tuottavan informaatiota erityisesti johdon päätöksenteon tueksi. Vuonna 1997 kuntasektorilla toteutettiin kirjanpituudistus, jolla kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä siirryttiin soveltuvien osin noudattamaan kirjanpitolakia. Siksi nyt usein puhutaankin kuntien uudesta liikekirjanpidosta. Kirjanpito ja tilinpäätösraportointi kuuluvat rahoituksen laskentatoimen osa-alueelle, kun taas tämän julkaisun aihealueena on johdon päätöksentekoa tukeva laskentatoimi, johdon laskentatoimi.

Julkisen hallinnon käytännössä ovat termit ulkoinen laskentatoimi ja sisäinen laskentatoimi saaneet vakiintuneen aseman. Rahoituksen laskentatoimi ja johdon laskentatoimi -käsiteparin käyttöönottoa myös julkisen hallinnon laskentatoimessa voidaan kuitenkin puolustaa ensinnäkin sillä, että termit ovat suoria käännöksiä vastaavista englanninkielisistä termeistä 'Financial Accounting' ja 'Management' tai 'Managerial Accounting'¹. Toisekseen nämä termit ovat va-

¹ Meillä Suomessa 'rahoituksen laskentatoimi' ja 'johdon laskentatoimi' käsiteparin käyttöönottoa ehdotti Petri Vehmanen Liiketaloudellisessa Aikakauskirjassa (LTA I/1992) julkaistussa artikkelissaan. Vuodesta 1971 alkaen meillä oli yleistynyt erityisesti kurssivaatimuksissa ja kirjallisuudessa Veijo Riistaman sanotussa aikakauslehdessä (LTA II/1971) esittämä käsitepari 'yleinen laskentatoimi' ja 'operatiivinen laskentatoimi', jotka niin ikään olivat käännöksiä vastaavista englanninkielisistä termeistä 'Equity Accounting' ja 'Operational Accounting'.

kiintuneet käyttöön niin laskentatoimen kirjallisuudessa kuin myös laskentatoimen kurssivaatimuksissa ja näkyvät myös yritysten laskentatoimen käytännössä 'treasurer' ja 'controller' -tehtävinä. Yrityskontekstissa rahoituksen laskentatoimi sisältää kaiken tuloksen jakamista ja tuloksesta tiedottamista koskevan laskennan, ja johdon laskentatoimi puolestaan kattaa kaiken johtoa avustavan laskentatoimen organisaation eri tasoilla.

Rahoituksen laskentatoimi eli kirjanpito ja tilinpäätösraportointi palvelee ensisijaisesti kyseisen laskentatoimen entiteetin ulkoisia sidosryhmiä. Yrityssektorilla tämä tarkoittaa omistajia, luotonantajia, verottajaa, hankkijoita, asiakkaita jne. Kuntasektorilla kirjanpitu uudistus näyttää tehdyn erityisesti kunnan omaa hallintokoneistoa ja poliittisia päätöksentekijöitä ajatellen. Vähemmän näyttää uudistuksen yhteydessä edes käydyn keskustelua kunnan ja sen eri organisaatioyksiköiden sidosryhmistä ja heidän informaatiotarpeistaan. Esimerkiksi kuntalaiset veronmaksajina, kunnan asukkaina ja asiakkaina ovat tilinpäätösinformaation käyttäjinä lähes tyystin unohtuneet². Rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen kahtiajako perustuu laskentatoimen hyväksikäyttäjiin, mutta tältä kahtiajaolta tavallaan "putoaa pohja pois", jos kaikki laskentatoimi ikään kuin monopolisoidaan johdon päätöksenteon apuvälineeksi.

Yrityksen laskentatoimen doktriinissa rahoituksen laskentatoimella ja johdon laskentatoimella on omat tehtävänsä, ja nämä laskentatoimen osa-alueet eroavat monessa suhteessa toisistaan³. Tämä ei silti välttämättä merkitse sitä, että sama kahtiajako olisi suoraan sovellettavissa myös julkisen hallinnon laskentatoimeen. Tosin tälle samalle laskentatoimen kahtiajaolle on myös julkisen hallinnon oppikirjaviisuus usein rakennettu⁴. Johdon laskentatoimen alueella julkisen hallinnon oppikirjoissa käsitellään mm. strategista suunnittelua, investointipäätöksiä, budjetointia, kustannuslaskentaa ja lyhyen aikavälin hinnoittelu- ym. päätöksentekoa⁵. Mutta mitä todella kuuluu tai pitäisi kuulua johdon laskentatoimeen julkisen hallinnon organisaatioissa? Tätä kysymystä voidaan lähestyä sekä normatiivisen doktriinin kautta että empiirisesti.

² Ks. Näsi - Keurulainen 1999, esim. s. 105.

³ Ks. esim. Anthony - Reece 1989, s. 519-523.

⁴ Jones - Pendlebury 1996, s. 17-108 ja 111-184. Ks. kuitenkin myös Freeman - Shoulders 1999; oppikirja, jossa julkisen ja ei-voittoa tavoittelevan laskentatoimen teorian ja käytännön tarkastelu ei perustu rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen kahtiajaolle.

⁵ Ks. esim. Henley ym. 1993, s. 43-64.

Johdon laskentatoimen peruselementteihin kuuluvan kustannuslaskennan kehittämistarpeista on meillä julkisessa hallinnossa keskusteltu aina 1960-luvulta alkaen eli jo useamman vuosikymmenen ajan. Keskustelu on ollut välillä vilkkaampaa ja välillä vähän laimeampaa, mutta jäädäkseen kustannuslaskennan kehittämistarpeita koskeva vaade on myös julkiselle sektorille tullut. Talousarvion ja hallinnollisen kirjanpidon puitteissa julkisen talouden panos-tuotosprosesseja on perinteisesti tarkasteltu lähes yksinomaan panospuolelta, yleensä menolajikohtaisten budjettien ja toteutumaraorttien avulla. Talousarviot ovat rakentuneet menon ja tulon käsitteille — johdon laskentatoimessa taas operoidaan relevantein kustannus- ja tuotto-käsittein.

Julkisen hallinnon laskentatoimen doktriinia kartuttaneena käänteenä meillä Suomessa on pidettävä Eero Pitkäsen opinnäytetöitä⁶ 1960-luvun lopulla. Hän tarkasteli liiketaloustieteellisissä tutkimuksissaan tavoitebudjetoinnin ja taloudellisuuden valvonnan perusteita sekä tuotoksen määrittelyä ja mittaamista julkisessa hallinnossa. Pitkänen kohdisti julkisen hallinnon panos-tuotosprosesseissa fokuksen myös tuotospuolelle. Pitkäsen tutkimuksilla oli epäilemättä voimakas vaikutus juuri 1960-luvulla alkaneisiin julkisen hallinnon laskentatoimen ja nimenomaan kustannus- ja suoritelaskennan käytäntöjen kehittämisyhtymisiin.

Laskentatoimi -termi lanseerattiin meillä Suomessa julkiseen hallintoon 1970-luvun taitteessa ilmestyneiden oppikirjojen myötä. Reijo Marjanen ja Paavo Halavaara kirjoittivat vuonna 1970 kirjan 'Laskentatoimi julkisessa hallinnossa'⁷, ja kymmenen vuotta myöhemmin ilmestyi Aatos Hallipellon ja Martti Katajan kuntasektorille räätälöity kirja 'Kunnan laskentatoimi'. Noissa kirjoissa määriteltiin julkisen hallinnon laskentatoimi — 1950-luvun "virkkuslaista"⁸ yrityksen laskentatoimen määrittelyä seuraten — johdon päätöksenteon apuvälineeksi. Hallipellon ja Katajan kirjassa kunnan laskentatoimi määriteltiin seuraavasti: "Kunnan laskentatoimi käsittää kaiken sen suunnitelmallisen toiminnan, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä kunnan ja sen toimintayksikköjen toimintaa ja taloutta kuvastavia arvo- ja määrälukuja ja

⁶ Tärkein Pitkäsen teoksista on hänen 1969 julkaistu väitöskirjansa 'Tuotostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa'. Paria vuotta aiemmin (1967) ilmestyi hänen lisensiaattitutkielmansa 'Tavoitebudjetoinnin ja taloudellisuuden valvonnan perusteista valtion virastoissa ja laitoksissa'. 1970-luvun alussa Pitkänen kirjoitti oppikirjan kustannus-hyötyanalyysistä alaotsikolla 'yhteiskunnalliset ja liiketaloudelliset näkökohdat päätöksenteossa'.

⁷ Vähän myöhemmin myös Pitkänen kirjoitti oppikirjoja, joissa hän liitti laskentatoimen julkisen hallinnon suunnitteluun ja johtamiseen. Ks. esim. Pitkänen 1975 ja 1980.

tuottaa niiden perusteella raportteja, laskelmia ym. toiminnan suunnittelun, ohjauksen ja tarkkailun tueksi."⁹

Kirjoittajien mukaan kunnan "laskentatoimen tuottamien tietojen ensisijaisia hyväksikäyttäjiä ovat kunnan luottamushenkilöt sekä virkamiehet ja muut toiminnan johtamisesta vastuussa olevat. Myös kunnan jäsenet tarvitsevat ja ovat oikeutettuja saamaan laskentatoimen tuottamaa kunnan taloutta koskevaa informaatiota. Näiden sidosryhmien lisäksi kuntaa koskevia tietoja tarvitsevat esim. valtion viranomaiset, rahalaitokset, hankkijat, kunnalliset yhteistyöelimet jne." Kirjoittajat täsmensivät vielä, että "laskentatoimi on ensisijaisesti kunnan johtamisen ja päätöksenteon väline, mutta sen tuottamia tietoja voivat käyttää hyväksi myös monet kunnan ulkopuoliset sidosryhmät. Sidosryhmän mahdollisuus saada kuntaa koskevia tietoja voi olla järjestetty joko lakisääteisesti tai perustua kunnan oma-aloitteiseen tiedottamiseen."¹⁰

Marjanen - Halavaara (1970) ja Hallipelto - Kataja (1980) edustivat julkisen hallinnon laskentatoimen oppikirjadoktriinia siinä käännteentekevässä vaiheessa, jolloin yrityksen laskentatoimen tietovarastoa ryhdyttiin meillä siirtämään myös julkisen hallinnon ympäristöön. Erityisesti sisäinen tai operatiivinen laskentatoimi — ja tänään siis johdon laskentatoimeksi kutsuttu alue — oli tuolloin julkisessa hallinnossa vielä aivan "lapsenkengissä". Oppikirjojen sisältö painottui keskipitkän tähtäyksen suunnitteluun ja talousarviomenettelyyn sekä kirjanpitoon ja maksuliikkeeseen. Ajatus laskentatoimesta johdon päätöksenteon apuvälineenä julkisessa hallinnossa oli tuolloin vielä uusi ja outo, vaikka yritysmaailmaan tuo ajatus oli istutettu ja juurrutettu jo viimeistäänkin 1950-luvulla Henrik Virkkusen 'Laskentatoimi johdon apuna' (1954) kirjan myötä. Julkisessa hallinnossa laskentatointa edusti edelleen vankasti hallinnollinen kirjanpito, jonka asema perustui talousarvion toteutumisen valvontaan.

Marjanen ja Halavaara tarkastelivat vuonna 1970 valtion laskentatoimen tulevaisuuden näkymiä mm. seuraavin sanakääntein: "Laskentatoimi on edellä määritelty erääksi johtamistyön

⁸ "Virkkuslaisuudella" viitataan tietysti Henrik Virkkusen aikanaan hyvin ansiokkaaseen ja vuosikymmeniä meillä laskenta-ajatteluun vaikuttaneeseen, vuonna 1954 julkaistuun teokseen 'Laskentatoimi johdon apuna'.

⁹ Hallipelto - Kataja 1980, s. 34-35.

¹⁰ Hallipelto - Kataja 1980, s. 35. Kuntalain (365/1995, 63§) mukaan valtuuston, kunnanhallituksen ja lautakunnan pöytäkirja siihen liitettyine oikaisuvaatimusohjeineen tai valistusosoituksineen pidetään tarkastamisen jäl-

keskeiseksi apuvälineeksi. Sen hyvyys, tarkoituksenmukaisuus — voidaanpa sanoa sen olemassaolon oikeutus — tulee esiin siinä, kuinka hyvin se pystyy avustamaan päätöksentekijää, johtajaa, päätöksentekotilanteissa ja yleensä johtamistyössä." Vähän jäljempänä kirjoittajat jatkoivat: "Se, että julkisen hallinnon päätöksenteossa on kiinnitettävä enemmän kuin ehkä yritystaloudessa huomiota myös muihin kuin taloudellisiin näkökohtiin, on osaltaan ollut selvästi heikentämässä johtamistoimintojen "arvostusta" julkisen hallinnon piirissä. Taloudelliset näkökohdat antavat yleensä kiinteitä tukipisteitä päätöksenteolle. Silloin, kun taloudelliset näkökohdat siirtyvät taustalle päätöksenteossa eikä muitakaan konkreettisia kiinnekohtia ole, päätöksentekijän tarve tukeutua tietoon heikkenee ja intuitio, vaisto sekä henkilö- tai ryhmäkohtaiset pyyteet ovat etualalla."¹¹

Marjanen ja Halavaara kirjoittivat (s. 201), että kirjan laatimishetkellä oli selvästi havaittavissa, että myös meillä julkisen hallinnon sisällä oli lisääntymässä voimakas kiinnostus johtamistaidollisen tason nostamiseen. Nyt kolme vuosikymmentä myöhemmin voidaan todeta, että julkisen hallinnon johtamiseen on viime vuosina kiinnitetty todella paljon huomiota. Puhutaan uudesta julkisesta hallinnosta (New Public Management - NPM¹²) tai uudesta julkisesta taloushallinnosta (New Public Financial Management - NPFM¹³) vastakohtanaan perinteinen julkinen hallinto (Progressive Public Administration - PPA). Meillä Suomessa uudistukset ovat konkretisoituneet mm. tulohajaus- ja tulosjohtamisjärjestelmien, tulosyksiköittämissä, yksityistämisen, tilaaja-tuottaja -mallien sekä budjetoinnin ja laskentatoimen uudistusten muodossa. Julkiseen hallintoon on tuotu markkinaohjausta ja kilpailua ja niiden myötä pyritty lisäämään hallinnon kustannustietoisuutta ja eri toimintavaihtoehtojen taloudellista vertailua.

Pontta 1990-luvun kehittämishankkeille ovat antaneet paitsi edellä mainitut NPM- tai NPFM -liikkeet, myös laskenta-ajattelun ja käytäntöjen uudet kehityssuunnat yrityssectorilla. Toimintolaskenta (Activity-Based-Costing, ABC) ja toimintojohtaminen (Activity-Based-Management, ABM) sekä muut toimintaprosessien uudet lähestymistavat ovat lyöneet itsensä läpi yrityssectorilla ja ovat siirtymässä myös julkiseen hallintoon uusina ja toiminnan tehos-

keen yleisesti nähtävänä siten kuin siitä on ennakolta ilmoitettu. Muun viranomaisen pöytäkirja pidetään vastaavasti yleisesti nähtävänä, jos asianomainen viranomainen katsoo sen tarpeelliseksi.

¹¹ Marjanen - Halavaara 1970 s. 199-207.

¹² Ks. esim. Hood 1995.

¹³ Ks. esim. Olson - Guthrie - Humphrey 1998.

tamiseen tähtäävinä välineinä. Suoritusmittauksessa sellaiset tarkastelukehykset kuten tasapainotettu tulokortti (Balanced Scorecard, BSC¹⁴) ym. vastaavat tarjoavat uutta näkökulmaa myös useille julkisen taloushallinnon alueille, budjetointiin, tulosjohtamiseen ja tulosohjaukseen, arviointiin, laatujohtamiseen jne.

Mutta mitä nimenomaan johdon laskentatoimeen ja kustannuslaskentaan tulee, joudutaan edelleenkin toteamaan, että julkisen hallinnon laskentajärjestelmät ovat kehittyneet hitaasti. Laskentatoimelle ja eritoten kustannuslaskennalle asetetaan myös hyvin suuria odotuksia. Usein kuulee todettavan, että toiminnan ja talouden ongelmat johtuvat kunnan kustannuslaskennan puutteesta, mikä kääntäen on ymmärrettävissä siten, että kustannuslaskennan avulla voitaisiin poistaa koko joukko julkisen hallinnon ongelmia. Etsitäänkö puutteellisesta kustannuslaskennasta vain syntipukkia vai pitäisikö kustannuslaskentaa todella kehittää julkisen hallinnon organisaatioissa esimerkiksi juuri yrityssektorin tarjoamien mallien mukaisesti? Tähän kysymykseen ei ole olemassa valmista vastausta, vaan sitä on etsittävä, ja sitä tämä tutkimus pyrkii tekemään.

1.2 TUTKIMUKSEN TARKOITUS JA TOTEUTTAMINEN

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ja arvioida johdon laskentatoimen hyväksikäyttöä, hyväksikäyttömahdollisuuksia ja kehittämistarpeita erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Tutkimuksen kohteeksi on valittu neljä erilaista kunnallista toimintayksikköä. Edustettuina ovat sosiaali- ja terveystalouksien vanhusten palvelukodit ja kotihoito, opetus- ja kulttuuritoimen alueelta yksi peruskoulu ja tekniseltä puolelta pelastuslaitos. Valitut yksiköt tai toiminnot tuottavat kuntien lakisääteisiä peruspalveluja. Tutkimuksessa tarkastellaan yksiköitä nimenomaan toiminnan ja talouden ohjauksen sekä laskentatoimen hyväksikäytön ja kehittämistarpeiden näkökulmasta.

Case-toimintayksikköjen tarkastelun kautta pyritään lisäämään ymmärrystä julkisen hallinnon toimintayksikköjen toiminnan luonteesta ja taloushallinnon ongelmista. Samoin pyritään vahvistamaan ymmärrystä siitä, että julkisetkaan organisaatiot eivät ole keskenään samanlaisia, vaan toiminnan ja talouden ohjauksen ja ohjattavuuden suhteen hyvinkin erilaisia. Yhteistä

¹⁴ Kaplan - Norton 1996.

valituille toimintayksiköille on se, että kaikkien niiden tehtävänä on tuottaa lakisääteisiä peruspalveluja kuntalaisille usein maksutta tai selvästi alle omakustannushinnan määritettyä maksua vastaan.

Tutkimuksen seuraavassa luvussa (luku 2) luodaan aluksi katsaus laskentatoimen jäsentelyyn, keskeisiin käsitteisiin ja tehtäviin julkisessa hallinnossa. Sen jälkeen (luvussa 3) tarkastellaan kunnan toimintayksiköjä yleisellä tasolla toiminnan ja talouden ohjauksen ja budjetoinnin ympäristöinä. Tiettyihin kunnallisiin case-toimintayksiköihin keskittyvä empiirinen osa (luku 4) etsii vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- Minkälaisia valitut toimintayksiköt ovat toiminnan ja talouden ohjauksen ympäristöinä?
- Mitkä ovat kunkin yksikön tehtävät, tavoitteet, organisaatio sekä toiminnan ja talouden keskeiset tunnusluvut?
- Miten talousarvion laatiminen ja muu operatiivinen suunnittelu ja valvonta toteutuu kussakin yksikössä?
- Ovatko yksiköiden tavoitteet yksiselitteiset, tuotos määriteltävissä ja mitattavissa ja minkälaista toiminta on muutoin luonteeltaan talousohjauksen näkökulmasta tarkasteltuna?
- Minkälaisia johdon laskentatoimen laskelmia kohdeyksiköissä laaditaan ja miten niitä käytetään hyväksi?
- Mitä johdon laskentatoimen tarpeita eri yksiköiden johdolla on, ja minkälaisia kehittämistarpeita johto näkee olevan laskentatoimen alueella?

Tutkittavat case-yksiköt ovat Jyväskylän kaupungin yksiköitä. Tutkimusaineistona on käytetty sekä kaupungin talousarvio-, tilinpäätös- ym. dokumentteja että haastattelujen tuloksena syntynyttä aineistoa. Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveystoimen, opetustoimen ja pelastustoimen keskeisiä toimijoita on haastateltu kahdessa vaiheessa. Ensimmäisen vaiheen haastattelut tehtiin vuosien 1998 ja 1999 taitteessa ja ne toteutettiin puolistrukturoidun teema-haastattelun luonteisina (ks. Liitteet 1 ja 2). Ensimmäisen haastatteluvaiheen tuottaman aineiston sekä kirjallisen ja internet-sivuilla julkaistun aineiston perusteella kirjoitettu teksti koskien kunkin yksikön tehtäviä, tavoitteita ja talousohjauksen luonnetta annettiin kunkin yksikön johdon luettavaksi ja kommentoitavaksi. Haastattelun toinen vaihe toteutettiin strukturoituna haastatteluna, ja siinä keskityttiin nimenomaan laskentatoimen hyväksikäyttöön ja

kehittämistarpeisiin kyseisen yksikön ohjaamisessa. Tässä vaiheessa haastateltiin kussakin yksikössä vain yhtä tai kahta laskentatoimen hyväksikäytön keskeistä avainhenkilöä (ks. liite 3).

Viimeisessä luvussa (luku 5) esitetään tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset, joissa pyritään yhdistämään julkisen hallinnon olemusta ja laskentatointa tarkastelevan käsitteellisen osan ja case-yksiköiden luonnetta ja toiminnan ja talouden ohjausta tarkastelevan empiirisen osan tulokset ja näin muodostamaan kuvaa johdon laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista erilaisissa toimintayksiköissä. Tutkimus voinee antaa pohjaa sellaiselle keskustelulle ja päätöksenteolle, jossa ratkaistaan, minkälaisiin johdon laskentajärjestelmien kehittämishankkeisiin kunnassa tai sen eri yksiköissä on syytä tänään 2000 luvun taitteessa ryhtyä.

2 LASKENTATOIMEN SYSTEMATIikka, KESKEISET KÄSITTEET JA TEHTÄVÄT KUNTATALOUDESSA

2.1 LASKENTATOIMEN OSA-ALUEET JA SYSTEMATIikka

Kuntien tehtävänä on julkisten palvelujen tuottaminen. Kunnalliselta toiminnalta edellytetään oikeusturvan ja erilaisten yhteiskunnallisten päämäärien toteutumisen lisäksi taloudellisuutta ja tehokkuutta, asiakasläheisyyttä ja joutuisuutta ynnä muita hyvän palvelun ominaisuuksia. Palveluperiaate hallinnossa edellyttää viranomaisilta neuvontaa, tiedottamista, kuntalaisen mahdollisuutta vaikuttaa itseään koskeviin päätöksiin, asioiden käsittelyä mahdollisimman nopeasti ja yleensäkin joustavaa hallintokäytäntöä.¹⁵ Kunta organisaationa on dualistinen; se jakaantuu hallinnon suhteen yhtäältä viranhaltijoihin ja toisaalta poliittisiin päätöksentekijöihin.

Julkisen sektorin ja yksityisen sektorin organisaatiot ovat monessa suhteessa erilaisia, mistä syystä niitä on perinteisesti tarkastettu eri tieteenalojen piirissä mm. yliopisto-opetuksessa ja tutkimuksessa. Talouden ongelmat yrityksissä ja julkisessa hallinnossa ovat kuitenkin pitkälti samankaltaisia. Pitkänen korosti 1970-luvun kirjoituksissaan liiketaloustieteen kykyä palvella myös julkisyhteisöjen, kuten valtion, kuntien ja seurakuntien sekä yksittäisten virastojen ja laitosten talouteen liittyvien ilmiöiden kuvaamisessa ja selittämisessä sekä taloudellisten ongelmien ratkaisemisessa. Hän kuitenkin muistutti, että julkisyhteisöt eroavat päämääriltään ja toimintaperiaateiltaan ansaintataloudellisista yrityksistä, jotka ovat liiketaloustieteen tai yrityksen taloustieteen varsinaisia tutkimuskohteita. Pitkänen kirjoitti: "Yrityksen päämääränä pidetään yleisesti mahdollisimman hyvän taloudellisen tuloksen saavuttamista. Julkisyhteisöt puolestaan tähtäävät muun muassa erilaisten yhteiskuntapoliittisten päämäärien saavuttamiseen. Tällaisista koko yhteiskuntaa tai kuntien kyseessä ollessa koko yhteisöä koskevista päämääristä on ainakin periaatteessa johdettavissa myös yksittäisten virastojen ja laitosten tavoitteet, jotka käytännössä voivat ilmetä esimerkiksi tuotettavien palvelusten määränä ja laatuna. On kuitenkin huomattava, että *taloudellisuuden periaate* edustaa yrityksille ja jul-

¹⁵ Harjula - Prättälä 1996, s.21.

kisyhteisöille yhteistä tavoitetta tai toiminnan ohjetta. Sen mukaan tietty tuotos on saatava aikaan käyttämällä mahdollisimman vähän panoksia tai tietyllä panosten määrällä on saatava aikaiseksi mahdollisimman suuri tuotos."¹⁶

Yllä siteeratuista Pitkäsen ajatuksista on aikaa kaksikymmentä vuotta. Tänään ei enää tarvitse perustella sitä, että liiketaloustieteen opeille ja ajatuksille voisi olla käyttöä myös julkisen hallinnon kontekstissa. Siksi "kovassa kurssissa" liike-elämän opit ja ajatustavat ovat myös julkisen hallinnon parissa. Tästä on viime vuosina pitänyt huolen uusi julkinen hallinto (NPM) -liike, joka on vaikuttanut myös suomalaisten ajatuksiin ja arkipäivään julkisen hallinnon toimijoina ja asiakkaina.

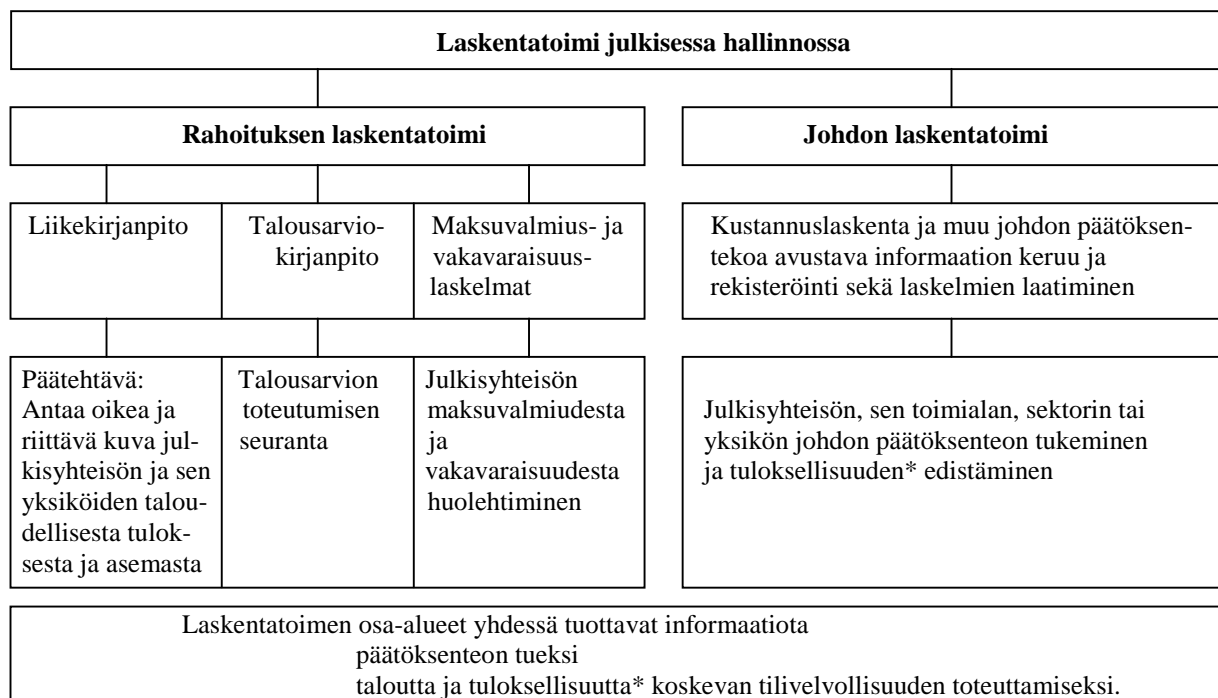
Liiketaloustieteen sovellettavuus julkisen hallinnon organisaatioissa koskee ennen kaikkea johtamisen ja laskentatoimen alueita. Laskentatoimi voidaan kuntahallinnossa — kuten edellä johdannossa jo todettiin — jakaa *rahoituksen laskentatoimeen* ja *johdon laskentatoimeen*. Rahoituksen laskentatoimeen julkisessa hallinnossa voidaan lukea liikekirjanpito, talousarviokirjanpito sekä maksuvalmius- ja vakavaraisuuslaskelmat. Rahoitusfunktio erityisesti isoimmissa kaupungeissa tosin muodostaa aivan oman tehtäväalueensa rahoitussuunnitelmiin, laina- ja sijoituspäätöksineen, mahdollisine sisäisine pankkeineen jne. Johdon laskentatoimeen puolestaan luetaan kustannuslaskenta ja muu johdon päätöksentekoa avustavan informaation keruu ja rekisteröinti sekä erilaisten laskelmien laatiminen ja hyväksikäyttö. Johdon laskentatoimi käsittää erilaiset suunnittelua, valvontaa ja tiedottamista avustavat laskelmat. Suunnittelua varten laaditaan *vaihtoehto-* ja *tavoitelaskelmia*, valvontaa varten *tarkkailulaskelmia* ja tiedottamista varten erilaisia *informointilaskelmia*. Vaihtoehtolaskelmat liittyvät luonnollisesti vaihtoehtojen valintaan ja tavoite- ja tarkkailulaskelmat puolestaan toiminnan ja talouden ohjaamiseen. Informointilaskelmilla pyritään johdon laskentatoimen puolella vaikuttamaan ympäristöön.

Tässä tutkimuksessa tarkastelu fokusoituu johdon laskentatoimeen. Rahoituksen laskentatoimeen eli liike- ja talousarviokirjanpitoon johdon laskentatoimella on vankka kytkentä erityisesti sikäli, että kirjanpidon rekisteröinnit tuottavat joko sinällään tai edelleen jalostettuina merkittävän osan johdon laskentatoimen laskelmien laatimiseksi tarvittavasta informaatiosta.

¹⁶ Pitkänen 1980, s.11.

Itse asiassa johdon laskentatoimen eräs ydinkysymys onkin siinä, riittävätkö kirjanpidon keräämät tiedot johdon päätöksenteon tueksi ja tuloksellisuuden edistämiseksi vai tarvitaanko kunnallisissa organisaatioissa johdon laskentatoimen perustaksi erillisiä kustannuslaskenta-järjestelmiä.

Laskentatoimen systematiikkaa ja keskeisintä terminologiaa erityisesti julkisessa hallinnossa esittää myös kuvio 1.



*)Termin tuloksellisuus voisi korvata termillä tehokkuus. Katso jäljempänä kuvio 2 ja siihen liittyvä teksti.

KUVIO 1. Julkisen hallinnon laskentatoimen systematiikka¹⁷

2.2. LASKENTATOIMI JA TEHOKKUUSKÄSITTEISTÖ

Siinä missä yrityksen päämääränä on mahdollisimman hyvän taloudellisen tuloksen saavuttaminen, siinä julkisen hallinnon kohdalla korostetaan toiminnan tuloksellisuutta. Johdon laskentatoimen tehtäväksi kuntahallinnossa voidaankin yllä olevan kuvan esittämällä tavalla määrittää kunnan tai sen toimialan, sektorin, tulos- tms. yksikön johdon päätöksenteon tuke-

¹⁷ Kuvion perustana on valtion kirjanpitolautakunnassa valtion liikekirjanpituudistuksen yhteydessä v. 1998 käyty keskustelu julkisen hallinnon laskentatoimen systematiikasta keskeisine osa-alueineen ja tehtävineen.

minen ja tuloksellisuuden edistäminen. Kirjallisuudessa ja erilaisissa suosituksissa esiintyy useita tapoja tuloksellisuuden jäsentämiseksi ja operationalisoimiseksi. Meklin on tuonut esiin seuraavat viisi jäsenystä: 1) sisäinen tehokkuus ja ulkoinen tehokkuus; 2) suoritetehtokkuus ja tulostehokkuus; 3) tekninen tehokkuus ja allokatiiivinen tehokkuus; 4) tuottavuus ja/tai taloudellisuus, vaikuttavuus, kustannusvaikuttavuus ja palvelukyky; 5) taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus.¹⁸

Viimeinen jäsenyys, jossa tuloksellisuuden peruselementteinä erotellaan taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus, on meillä Suomessa ehkä useimmin käytetty. Englanninkielisessä kirjallisuudessa tämä jäsenyys tunnetaan niin sanottuna '3E' -mallina (Economy, Efficiency, Effectiveness). Tuloksellisuus on "kattokäsite", joka yhdistää taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden.¹⁹ 'Economy' merkitsee taloudellisuutta ja tavoitteena se tarkoittaa sitä, että tietty tuotos pyritään saamaan aikaan mahdollisimman alhaisin kustannuksin tai tietyn kustannuksin pyritään saamaan aikaan mahdollisimman suuri tuotos. Käytännössä pyrkimyksenä on yksikkökustannusten minimointi. 'Efficiency' on meillä yleensä käännetty tuottavuudeksi eli tuotosten ja panosten väliseksi suhteeksi. 'Effectiveness' eli vaikuttavuus puolestaan pyrkii kuvaamaan sitä, kuinka hyvin tuotos vastaa toiminnalle asetettuja tavoitteita. Englanninkielisessä kirjallisuudessa tehdään usein eroa sanojen 'output' (tuotos) ja 'outcome' (vaikutukset) välillä. Tuotoksen ja aikaan saatujen vaikutusten välisen suhteen tarkastelu on usein vaikea siitä syystä, että sekä tuotoksen että vaikutusten ja tavoitteiden kvantifiointi on julkisen hallinnon organisaatioissa usein rajallista ellei kokonaan mahdotonta.

Tuloksellisuus termi on suosioistaan huolimatta epämääräinen. Arkikielen käytössä periaatteessa mikä tahansa positiivinen suoritus voi olla tuloksellista. Edellä esitetyissä tuloksellisuuden jäsentelyissä korostui tehokkuus. Itse asiassa tuottavuus ja vaikuttavuus voidaan yhdistää termillä tehokkuus ja luopua vallan termistä tuloksellisuus. Kun vaikuttavuudella tarkoitetaan tavoitteiden ja tuotosten välistä suhdetta (Tavoitteet / Tuotokset) ja tuottavuudella tuotosten ja panosten välistä suhdetta (Tuotokset / Panokset), saadaan tehokkuus tuottavuuden ja vaikuttavuuden tulona ja päädytään tavoitteiden ja niiden saavuttamiseksi uhrattujen panosten suhteeseen (Tavoitteet / Panokset). Vaikuttavuuden ja tuottavuuden tulona tehokkuus

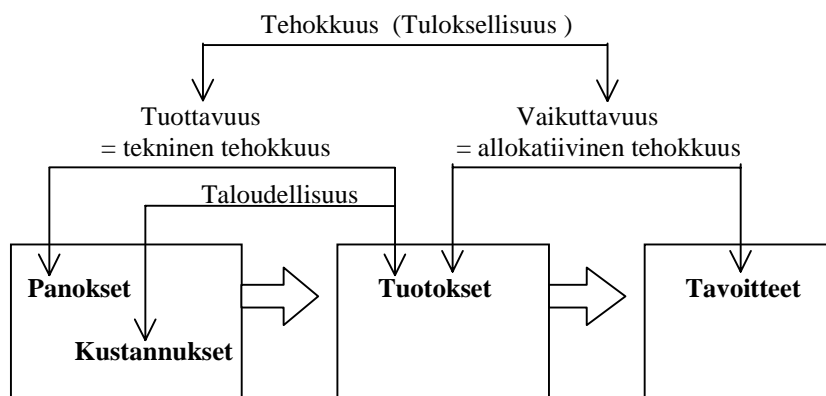
¹⁸ Meklin 1997, s.80. Ks. myös esim. Möttönen 1990 ja 1993, joissa on tarkasteltu tuloksellisuutta kuntien teknisessä palvelutuotannossa ja jäsenetty tuloksellisuus-käsite palvelutason ja tehokkuuden pohjalta osatekijöihin.

¹⁹ Ks. Meklin 1997, s.83.

tarkoittaa yksikön kykyä yhdistää tuotannontekijät tavoitteita edistävällä tavalla eli kykyä tehdä "oikeita asioita oikealla tavalla".

$$\frac{\text{Tavoitteet}}{\text{Tuotokset}} \times \frac{\text{Tuotokset}}{\text{Panokset}} = \frac{\text{Tavoitteet}}{\text{Panokset}} \quad \text{eli tehokkuus}^{20}$$

Tavoitteiden ja tuotoksen määrittämisen ja mittaamisen ongelmia julkisen hallinnon organisaatioissa ei tehokkuuskäsitteen käyttöönotto poista, mutta mahdollistaa luopumisen tuosta epämääräisestä 'tuloksellisuus'²¹ -termistä. Tässä tutkimuksessa sovelletaan edellä esitettyä käsittemäärittelyä, ja esitetään edellä tarkasteltu käsitteistö kuvion 2 havainnollistamalla tavalla:



KUVIO 2. Tehokkuuskäsitteistö²²

Kunnallisten organisaatioiden on oltava tehokkaita eli niiden on pyrittävä tekemään oikeita asioita oikealla tavalla. Toimintaa voidaan panospuolelta mitata menoina ja kustannuksina, mutta tuotoksen määrittäminen on usein vaikeaa, puhumattakaan sen kvantifioinnista ja arvostamisesta rahassa. Suoritemyynnin kautta tuloa ja voittoa tavoittelevan yritysorganisaation tuotoksen mittarina käytetään myyntituloja ja -tuottoja. Useimmissa julkisen hallinnon ja muissa non-profit -organisaatioissa tuotos ei ole vastaavalla tavalla mitattavissa. Mittaamisvaikeuksista huolimatta on kuitenkin selvää, että jokaisella organisaatiolla ja sen eri yksiköillä

²⁰ Ks. Vehmanen - Koskinen 1997, s.26.

²¹ Tuloksellisuus-termillä ei liene myöskään vakiintunutta vastinetta esim. englanninkielessä. Lähinnä kysymyksen tulisi juuri 'efficiency' eli tehokkuus.

²² Ks. myös Latvanen 2000, s.29.

on tuotoksensa eli jokainen yksikkö tuottaa jotakin²³. Yksittäisten toimintayksiköiden taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden tai tehokkuuden mittaustulokset eivät sellaisenaan juurikaan anna käyttökelpoista tietoa, vaan vasta vertailu muiden vastaavien yksiköiden tuloksiin voi tuottaa hyödyllistä tietoa päätöksenteon tueksi. Eri yksiköiden saamien mittaustulosten väliset erot tosin voidaan yleensä selittää ja ymmärtää yksiköiden erilaisilla olosuhdetekijöillä.

2.3 LASKENTATOIMEN NORMATIIVINEN JA TODELLINEN TEHTÄVÄKENTTÄ

Normatiivisessa doktriinissa laskentatoimen tehtävät on usein jaettu kahtia seuraavasti: 1) päätöksenteon tukeminen ja 2) tilivelvollisuuden toteuttaminen.²⁴ Useat empiiriset tutkimukset ovat osoittaneet, että laskentatoimella on käytännössä monia muitakin tehtäviä ja rooleja kuin mitä sille normatiivisessa opissa määritellään. Mellempvik ym. (1988) puhuvat erikseen laskentatoimen tarkoitetuista tehtävistä (intended functions) ja kirjallisuudessa empiiriseen tutkimukseen perustuen nimetyistä laskentatoimen tehtävistä. Edellisiä ovat siis päätöksenteon tukeminen ja sitä kautta epävarmuuden vähentäminen sekä tilivelvollisuuden toteuttaminen. Jälkimmäiseen aineistoon perustuen laskentatoimen tehtävät liittyvät vallan käyttöön, konfliktien ratkaisemiseen, myyttien ylläpitoon, tehtävien delegointiin ja suorituksen arviointiin sekä toiminnan legitimointiin.²⁵ Laskentatoimi ei siis ole vain laskentatekniikkaa ja objektiivinen tukifunktio, vaan sillä on vahvat sidokset organisaation valtarakenteisiin, konflikteihin ja myyttien ylläpitoon, päätösten ja toimien legitimointiin sekä tehtävien delegointiin ja suorituksen arviointiin eli prosesseihin, joissa toimijoilla ja heidän subjektiivisilla näkemyksillään on suuri merkitys.

Parinkymmenen vuoden takaa on laskentatoimen kirjallisuudesta poimittavissa esiin näkemys, jonka mukaan laskentatoimella on organisaatioissa johdon työväliseen, sidosryhmäluottamuksen ylläpitäjän ja yhteisen kielen ja ideologian ylläpitäjän roolit. Kun näihin rooleihin vielä lisättiin paitsi tarkoitettu käyttönsä — päiväpuolensa — myös vastakkainen käyttön-

²³ Anthony - Young 1988, s.14.

²⁴ Ks. esim. Ijiri 1975, s. 29-33, Henley ym. 1993, s. 12 ja Mellempvik ym. 1988.

²⁵ Mellempvik ym. 1988 ja Monsen 1993, s. 5-12.

sä — yöpuolensa —, päädyttiin lopulta hyvin moniulotteisen laskentatoimen ilmiön tarkasteluun.²⁶

Laskentatoimi johdon työväliseinä -roolin päiväpuolta edustaa tuotannon tehokkuuden, taloudellisuuden ja kannattavuuden suunnittelun ja valvonnan avustaminen. Vastaavasti roolin yöpuolta edustaa laskentatoimen käyttö tehtyjen päätösten jälkikäteen tapahtuvaan perusteleamiseen ja puolustamiseen sekä käyttö vastuun siirtämiseen päätösten epäonnistuessa. Laskentatoimi sidosryhmälouottamuksen ylläpitäjän roolissa tarkoittaa tuloksenjaosta ja organisaation menestyksestä tiedottamista sidosryhmille sekä resurssien saannin varmistamista ja liikesuhteiden ylläpitämistä. Toisaalta laskentatoimen kehittämisen motiivina voi olla yksikön modernisuuden, etevyyden ja menestyksen osoittaminen.²⁷ Oiva esimerkki laskentatoimen roolista yhteisen kielen ja ideologian ylläpitäjänä on meillä Suomessa myös julkisessa hallinnossa niin suosittu tulosohjaus- ja tulosjohtamiskulttuuri terminologioineen.

Laskentatointa ei Suomen julkisessa hallinnossa ole voitu käyttää modernisuuden osoittamiseen, ellei nyt sitten liikekirjanpitoa ole perusteltu juuri tämän suuntaisin argumentein. Kustannuslaskenta ja johdon laskentatoimi on yleensäkin useimmissa julkisen hallinnon organisaatioissa vielä "lapsenkengissä". Kustannuslaskennan ja ajan tasalla olevan laskentainformaation puute sitten esitetäänkin usein minkä tahansa ongelman ja epäkohdan syyksi. Puuttavasta laskentatoimesta on tehty ongelmien syy ja perustelu.

Laskentatointa voidaan tarkastella myös nimenomaan vallankäytön välineenä ja valtaresurssina erilaisissa päätöksentekotilanteissa. Tarkastelun lähtökohta on se, että valtaa ts. mahdollisuutta vaikuttaa muiden käsityksiin ja tekemisiin organisaatioissa ja niiden ulkopuolellakin on niin laskentatoimen tiedon tuottajilla kuin käyttäjilläkin. Vallan ja valtaprosessien mahdollisuus on pienimmillään silloin, kun päätöksentekotilanteessa sekä tavoitteita että toimenpiteiden syy-seuraus -suhteita koskeva epävarmuus on pienimmillään. Tällöin päätös voidaan tehdä laskemalla ja laskentatointa voidaan käyttää päätöstilanteessa ikään kuin vastauslaitteena. Epävarmuutta käsittävissä päätöstilanteissa valtaprosessit kuuluvat tilanteeseen mm. tiedon siivilöinnin ja muokkauksen, päätöksentekijöiden omien pyrkimysten edistämisen, omien

²⁶ Ks. Burchell ym. 1980 ja Cooper ym. 1981, Kettunen 1982 ja 1983, s.75 sekä Näsi 1990, s.90-104.

²⁷ Ks. lähemmin Kettunen 1982, s.1-8 ja Kettunen 1983, s.62-75.

ideoiden myymisen jne. muodossa. Laskentatoimi näissä päätöstilanteissa voi saada oppimislaitteen, vaikuttamislaitteen tai perustelulaitteen roolin.²⁸

Yhtä lailla kuin yritysympäristössä myös julkisessa hallinnossa laskentatointa voidaan tarkastella sekä normatiivisten, tarkoitettujen tehtäviensä että organisaatiotodellisuudessa toteutuvien tehtävien näkökulmasta. Päätöksenteon avustaminen on vain osa totuutta. Osin johdon laskentatoimen tehtäväkenttä muodostuu yhteisen kielen ja ideologian ylläpitämisestä, tietoisesta tai tiedostamattomasta vallan käytöstä, pyrkimyksestä vaikuttaa päätöksentekijöihin, hakea oikeutusta toimille, ratkaista konflikteja jne. Erityisen merkittäviksi nämä jälkimmäiset laskentatoimen roolit ja tehtävät voivat muodostua juuri julkisessa hallinnossa, sen dualistisessa virkamiesten ja poliittisten päätöksentekijöiden muodostamassa pelikentässä.

Johdon laskentatoimi on suhteellisen uusi ja vasta vähän kehittynyt alue julkisessa hallinnossa. Kuviossa 1 rahoituksen laskentatoimeksi nimetty alue ja siinä edelleen talousarviokirjanpito on tähän saakka ollut keskipisteenä ja on edelleenkin tärkeä laskentatoimen alue julkisessa hallinnossa. Kovin syvälle menevään johdon laskentatoimen tehtävien tai roolien analysointiin ei tässä työssä ole mahdollista päästä tai edes pyrkiä. On pitäydyttävä lähinnä laskentatoimen normatiivisissa tehtävissä ja kysyttävä, mitä johdon laskentatoimen tarpeita kuntasektorin toimintayksikköjen johdolla on ja mitä mahdollisuuksia he näkevät olevan laskentatoimen informaation avulla tukea päätöksentekoa ja toteuttaa tilivelvollisuutta. Tässä vaiheessa on tyydyttävä tarkastelemaan, minkälaisia laskelmia tutkimuksen kohdeyksiköissä laaditaan ja miten niitä käytetään hyväksi johdon päätöksenteossa. Kohdeyksiköiden johtohenkilöiden haastatteluissa saattaa tosin tulla esille seikkoja, jotka viittaavat laskentatoimen käyttöön kuntaorganisaatioissa esimerkiksi vallan käytön välineenä tai laskentatoimen "yöpuolen" tehtäviin esim. päätöksenteon rationaalisuuden jälkikäteen tapahtuvana perustelemisena.

²⁸ Laskentatointa vallankäytön välineenä on meillä tarkastellut 1980-luvulla kirjoituksissaan erityisesti Pihlanto. Ks. Pihlanto 1981 ja 1982. Päätöstyyppien typologiat ja laskentatoimen laiteanalogi, ks. Thompson - Tuden 1959, Hopwood 1974 sekä Burchell ym. 1980.

2.4 UUSI JULKINEN HALLINTO JA JOHDON LASKENTATOIMEN TARPEET

Uusi julkinen hallinto (New Public Management - NPM) -ideologia lähti useissa OECD-maissa, kuten meillä Suomessakin, leviämään 1980-luvulla. New Public Management –konseptin puitteissa on kritisoitu ennen kaikkea julkisen sektorin rakenteita. Perinteisen julkisen hallinnon rakenteellisiksi ongelmiksi on nähty sääntöohjaus, funktionaalinen tehtäväpohjainen työnjako, voimakas organisaatiohierarkia, prosessien sisäisen yhteistyön ja kilpailuinstrumenttien käytön puute sekä strategisen johtamisen puute.²⁹ Ongelmien ratkaisuksi on esitetty uuden julkisen hallinnon säätelymallin piirteitä: tulosohjausta, tulosbudjetointia ja kilpailua; tuotepohjaista ja prosesseihin tukeutuvaa työnjakoa eli organisaatioiden uudistamista tuotepohjaisiksi; hierarkioiden korvaamista sopimuksellisuudella, mikä merkitsee autonomisten tulosyksikköjen välisiä sopimussuhteita; toimintojen ulkoistamista ja markkinoistamista; sekä tuottajien vallan rajoittamista asiakkaiden valinnan vapautta lisäämällä, asiakassuuntautuneisuutta.³⁰

Uusi julkinen hallinto korostaa laskentatoimen roolia päätöksenteon tukena. Laskentatoimen roolin kasvuun julkisessa hallinnossa — laskennallistamiseen — on englanninkielisessä kirjallisuudessa viitattu termillä 'accountingization'³¹. Laskentatoimi on toiminut merkittävässä roolissa myös Suomen julkista hallintoa uudistettaessa. Kuntataloudessa siirtyminen kirjanpitolainsäädännön säätelämän mallin mukaiseen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin oli eräs julkisen hallinnon uudistumisen tai uudistamisen kulmakivistä. Suurten uudistusten toteuttaminen on vaatinut paljon energiaa. Vaikuttaa siltä, että uudistusten toteuttamisen jälkeen on ainakin vähäksi aikaa loppunut puhti, eikä johdon (tai sisäisen) laskentatoimen kehittämisen ole seurannut rahoituksen (tai ulkoisen) laskentatoimen kehittämistä siinä tahdissa kuin olisi voinut ennakoida. Karila kirjoitti vuonna 1998 julkaistussa väitöskirjassaan, että kirjanpitolain mukaiseen ulkoisen laskennan järjestelmään siirtymisen odotettiin antavan mm. atk-sovellusten uusimisen kautta tuntevan sykäyksen myös sisäisen laskennan kehittämiseen ja kuntien toiminnan vertailukelpoisuuden parantumiseen. Karila toteaa kuitenkin: "Käytännössä ainakin vuoden 1997 osalta kävi toisin: lähinnä atk-järjestelmien keskeneräisyydestä johtuen myös monen kunnan ulkoisen laskennan järjestelmä romuttui väliaikaisesti. Sen rakentaminen

²⁹ Karila 1998, s. 56-57 ja Naschold 1995, s. 2.

³⁰ Karila 1998, s. 57 teksti ja kuvio 2.6. Perinteisen ja uuden julkisen hallinnon keskeiset toimintaperiaatteet.

³¹ Ks. Hood 1995, s. 93 ja Power - Laughlin 1992, s. 133.

uudistusta edeltävälle tasolle tulee viemään runsaasti aikaa. Resurssien ollessa rajallisia sisäisen laskennan kehittäminen jää useimmissa pienissä ja keskisuurissakin kunnissa odottamaan rauhallisempia aikoja."³²

Hoodin mukaan perinteisessä julkisessa hallinnossa (Progressive Public Administration, PPA-paradigm) laskentatoimen tehtävänä oli tukea julkisen ja yksityisen toiminnan pitämistä selkeästi toisistaan erillään samoin kuin poliittisten prosessien ja virkamiestoiminnan pitämistä riittävän kaukana toisistaan. Uudessa julkisessa hallinnossa laskentatoimelle on annettu täysin päinvastainen tehtävä. Julkisen sektorin toimintaperiaatteita pyritään lähentämään yksityisen sektorin toimintaperiaatteisiin, samalla kun painopistettä siirretään prosessien seuraamisesta tulosten ja aikaansaannosten seurantaan.³³ Uusi paradigma luottaa markkinoihin ja yksityisen sektorin menetelmiin, kun taas julkisen hallinnon virkamiehet ja asiantuntijat nauttivat vähemmän luottamusta. Hoodin mukaan hallinnon virkamiehet on nähty omaa budjettiaan maksimoivina byrokraatteina, joiden toimintaa pitää seurata kustannuslaskelmin ja arvioida laskentatoimen tekniikoin. Uusi julkinen hallinto perustuu taloudenpidon rationalismiin ja siitä kumpuavaan kielen käyttöön, ja sitä tukevat uuden sukupolven talous- ja laskentaihmiset, joilla on yhteiskunnassa korkea arvostus.³⁴ Laskentatoimelle ja sen kielelle annetaan uuden julkisen hallinnon ideologiassa ilmeisen merkittävä asema, mutta laskennan kohteet ja terminologia ovat toisia kuin perinteisessä julkishallinnossa.

Hood on tarkastellut julkisen hallinnon muutosta seitsemän eri teeman tai kehityspiirteen kautta. Ensimmäinen näistä kehityspiirteistä on *julkisten toimintayksiköiden jakaminen itsenäisiksi kustannus- tai tulostavuuksiksi yksiköiksi (disaggregation)*. Tämä tarkoittaa suurempien organisaatiokokonaisuuksien pilkkomista pienemmiksi ja helpommin johdettaviksi yksiköiksi. Yksiköt muodostetaan usein tuotepohjalta ja niille delegoidaan resurssien käyttöä koskevat päätökset. Kehitykselle tyypillistä on siirtyminen 'one-line' tai 'lump-sum' -budjetointiin, jota meillä edustaa toimintamenomomentin käyttö ja toimintamenobudjetointiin siirtyminen aiemman 'line-item' -budjetoinnin (menolajibudjetoinnin) asemasta. Laskentatoimen näkökulmasta tämä kehityssuunta on omiaan lisäämään johdon laskentatoimen ja erityi-

³² Karila 1998, s. 101.

³³ Ks. Hood 1995, s.94. Ks. myös Karila 1998, s.56-57.

³⁴ Hood 1995, s.94 kirjoittaa näin: "The ideas of NPM were couched in the language of economic rationalism, and promoted by new generation of 'econocrats' and 'accountocrats' in high public office."

sesti kustannus- ja tulosvastuuyksikkökohtaisen laskennan (responsibility accounting) tarvetta julkisessa hallinnossa.

Toinen NPM -kehityspiirre on *kilpailun lisääminen* niin julkisen sektorin yksiköiden kesken kuin julkisen ja yksityisen sektorin välilläkin. Perinteisesti julkisen hallinnon organisaatiot ovat olleet omalla alallaan usein monopoli-asemassa ja omanneet tietyn statuksen toimijoina ja palvelujen tuottajina. Kilpailun mukaantulo edellyttää toimijoilta kustannustietoisuutta ja kustannusten hallintaa, mikä johtaa automaattisesti kustannuslaskentajärjestelmien kehittämistarpeisiin myös julkisessa hallinnossa.

Kolmas piirre on *liikkeenjohdon käytäntöjen omaksuminen* julkisessa hallinnossa mm. sikäli kuin kysymys on henkilöstön rekrytoinnista ja palkkaamisesta. Hood mainitsee perinteisen julkishallinnon palkkausjärjestelmissä vallinneen kaksoisepätasapainon ('double imbalance') tarkoittaen sitä, että palkkahierarkian alemmilla tasoilla oleva henkilöstö saa suhteellisen korkeata palkkaa ja vastaavasti ylemmillä tasoilla toimiva henkilöstö suhteellisen alhaista palkkaa vastaaviin yrityssectorilla maksettuihin palkkoihin nähden. Tästä järjestelmästä tullaan siirtymään henkilökohtaisen palkan määrittämiseen ja muidenkin kuin rahallisten palkkioiden käyttöönottoon.

Neljäs NPM -piirre korostaa *kurinalaisuutta ja säästäväisyyttä resurssien käytössä*. Tämä katsotaan voitavan saavuttaa vaihtoehtojen etsimisen ja vertailun kautta. On löydettävä entistä edullisempia tapoja tuottaa julkiset palvelut, vaikkakin ehkä institutionaalisen jatkuvuuden ja vakiintuneista käytännöistä luopumisen kustannuksella. Tämä piirre on omiaan lisäämään yrityssectorin laskentatoimen käytäntöjen omaksumista ja "viimeisen rivin" tulostarkastelua.

Viides kehityspiirre on *näkyvyyden lisääminen ja entistä vapaampien käsien antaminen johtajille ja johtamistoiminnalle*. Perinteiselle julkiselle hallinnolle on ollut ominaista ylimmän johdon anonymiteetti ja byrokratia. Uuteen johtamistapaan Hood viittaa termillä 'hands-on management' ja perinteiseen johtamiseen termillä 'hands-off management'. Ero on siinä, annetaanko johdolle "vapaat kädet" johtaa ja tehdä päätöksiä tilanteiden edellyttämällä tavalla vai onko johdon päätöksenteko rajattua ja vahvasti sidottua. Perinteinen johtaminen nojaa menettelytapaohjeisiin ja rajoituksiin. Uudessa hallintokulttuurissa taas annetaan painoa ra-

hamääräiselle ja muulle jälkikäteen tuotetulle kvantitatiiviselle informaatiolle myös johdon oman tilivelvollisuuden toteuttamisessa.

Kuudentena kehityspiirteenä Hood mainitsee *eksplisiittisten ja mitattavien* (tai ainakin tarkistettavien) *suoritusstandardien käyttöönoton* julkisen sektorin organisaatioissa. Standardit koskevat tarjottavien palvelujen lajia, palvelutasoa ja sisältöä. Perinteisesti julkisessa hallinnossa on luotettu ammattistandardeihin ja oman alansa asiantuntijoihin, vaikkakaan poliitikot ja poliittinen johto eivät välttämättä ole aina nauttineet kovin suurta luottamusta. Uuden julkisen hallinnon myötä myös ammattikunta- ja asiantuntijaorganisaatioihin luodaan suoritusmittaus- ja arviointijärjestelmiä ja lisätään näinkin laskentatoimen informaation painoarvoa ja merkitystä organisaatioiden ohjauksessa.

Seitsemäntenä ja viimeisenä kehityspiirteenä Hood nimeää *pyrkimyksen julkisten organisaatioiden ohjaukseen "homeostaattisella" tyylillä ja ennalta asetettujen tuotostavoitteiden pohjalta*, kun taas perinteinen ohjaus on perustunut ylimmän johdon antamiin, tilanteen kulloinkin edellyttämiin määräyksiin. Hood on koonnut NPM -ideologian keskeisen doktriinin ja sen toiminnalliset seuraamukset ja vaikutukset laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta taulukoksi, josta oheinen taulukko (taulukko 1) on suhteellisen vapaasti toteutettu suomennos.

Edellä mainitut kehityspiirteet yhdessä ja erikseen tulevat ainakin aikaa myöten vaikuttamaan siihen, mihin suuntaan laskentatointa tullaan julkisen hallinnon organisaatioissa kehittämään. Hyvin ilmeistä on, että NPM -ideologia tai -paradigma tulee merkitsemään lisääntyvää kiinnostusta kustannuslaskentaa ja yleensäkin johdon laskentatointa kohtaan julkisessa hallinnossa. Vallitseva kehitys tukee sekä *kokonaiskustannusten laskennan* (full cost accounting), *vastuulaskennan* (responsibility costing) että eri *toimintavaihtoehtojen edullisuuden vertailuun liittyvän laskennan* (differential accounting)³⁵ kehittämistä.

³⁵ Kustannuslaskennan kolmijako täyskatteelliseen kokonaiskustannusten laskentaan (full cost accounting), vastuulaskentaan (responsibility accounting) ja vaihtoehtojen edullisuusvertailuun erilliskustannuksiin perustuen (differential accounting) löytyy mm. teoksesta Anthony - Reece 1975, s. 295-296.

No.	Perinteinen, korvattava ajattelutapa	Uusi doktriini, tietovarasto	Tyypilliset perustelut	Uuden doktriinin toiminnallinen merkitys	Vaikutukset laskentatoimen näkökulmasta
<i>Julkiselle sektorille ominaista</i>					
1.	Usko yhtenäisen ja kattavan julkisen sektorin kykyyn hoitaa tehtävät	Julkisen sektorin jakaminen kustannus- ja tulosityksiköiksi	Yksiköt helpommin johdettavia; tilaajan ja tuottajan erilläänpito edistää säästämistä	Vapaat markkinat ja sopimuksenteko; budjetoinnin uudistaminen	Kustannus- ja tulosvastuuyksiköitten lisääntyminen
2.	Tarkemmin määrittelemättömät työllistämissopimukset, tilaaja-tuottaja roolien yhdistäminen transaktiokustannusten vähentämiseksi	Kilpailuttamisen lisääminen, sisäiset markkinat ja yhteistyösopimukset	Kilpailu alentaa kustannuksia ja johtaa parempaan suoritukseen, sopimukset kehittävät suoritusstandardeja	Julkisen sektorin palveluja tuottava työvoima jakautuu - itse julkisen sektorin ja - julkisia palveluja tilauksesta tai sopimuksesta tuottavaan työvoimaan	Kustannusten tunnistamisen ja kustannusrakenteiden ymmärtäminen korostuvat; kustannustieto luottamuksellista ja yhteistyöhankkeisiin osallistuminen hinnoiteltua
3.	Julkisen sektorin palkkaus- ja rekrytointiohjeiden korostaminen; keskitetty henkilöstöhallinto, elinikäiset työsuhteet	Yrityssektorin käytäntöjen soveltaminen johtamisessa	Tarve soveltaa yrityssektorilla käytettyjä (ja hyväksi havaittuja) johtamistapoja julkisella sektorilla	Siirtyminen julkisen hallinnon palkkausjärjestelmästä henkilökohtaiseen urakehitykseen ja ei-rahallisiin palkkioihin	Yrityssektorin soveltamien laskentatoimen käytäntöjen omaksuminen
4.	Vakaa perusbudjetti ja vallitsevat normit, minimistandardit, ammattiyhdistysten veto-oikeus	Resurssien kurinalainen ja ja säästäväinen käyttö	Tarve alentaa välittömiä kustannuksia, lisätä työkuria, tuottaa enemmän vähemmällä kustannuksella	Julkisen sektorin työvoima vähenee, vähemmän vakinaisia virkoja ja omia palvelujen tuottajia	Kasvava huomio tuloslaskelman viimeiselle riville
<i>Säännöt vs. toimintavapaus</i>					
5.	Tärkeätä on toimintaperiaatteiden ja sääntöjen tuntemus, ei aktiivinen johtaminen	Ylimmän johdon näkyvyys ja johtaminen tilanteiden edellyttämällä tavalla	Tilivelvollisuus edellyttää vastualueiden määrittämistä, ei vallan jakamista	Johdolle lisää vapautta ja valtaa johtaa	Menettelytapaohjeiden ja rajoitusten sijasta laskentatoimen tietoa johdon tilivelvollisuuden toteuttamiseksi
6.	Laadulliset, vain implisiittisinä olemassaolevat standardit ja normit	Tarkat ja mitattavat suoritus- ja tuloksellisuusstandardit ja -mittarit	Tilivelvollisuus edellyttää selkeää tavoitteiden asettamista ja tehokkuus päämäärien saavuttamista	Ammattilaisten itseohjautuvuudesta luopuminen	Suoritusindikaattorit ja auditointi
7.	Prosessien ja toimintatapojen valvonta	Saavutettujen tulosten korostaminen	Tarve kiinnittää huomiota tuloksiin ja tuotokseen	Resurssit ja palkka määräytyvät suorituksen perusteella	Menolajikohtaisen informaation sijasta tuotetaan tulos- ja kustannusvastuuyksikkökohtaista informaatiota

TAULUKKO 1. New Public Management –uudistuksen keskeiset komponentit (vrt. Hood 1995, Table 1, s. 96)

Uusi julkinen hallinto -liike tai paradigma on otettu yhtäältä vastaan positiivisin ajatuksin, mutta kritiikkiäkin se on saanut osakseen. Olson, Guthrie ja Humphrey ovat otsikoineet vuonna 1998 toimittamansa kirjan varsin kantaa ottavalla tavalla seuraavasti: GLOBAL WARNING! Debating International Developments in New Public Financial Management.³⁶ Kriittikin aiheet kokoava lista ajatuksia ja suosituksia löytyy teoksen loppusivuilta³⁷, mutta kirjan johdantoluvussa toimittajat ovat otsikoineet erään alakappaleen seuraavasti 'From New Public Management (NPM) to New Public Financial Management (NPFM)'. Jälkimmäinen kirjajainyhdistelmä korostaa laskentatoimen roolia julkisen hallinnon uudistuksissa. Kirjoittajat toteavat, että julkisessa hallinnossa laskentatoimen uudistusten luettelo on lähes loputon, ja esittävät laskentatoimen merkitystä korostavat uudistukset viiden kohdan kategorisointina³⁸.

Ensimmäinen kategoria käsittää laskentatoimen raportoinnin uudistumisen suoriteperusteisen (accrual-based) laskennan pohjalle ja luottamisen ammattilaisten laatimiin laskentatoimen standardeihin. Toinen kategoria käsittää kaupallisten, markkinatalouteen suuntautuneiden liikkeenjohtojärjestelmien omaksumisen ja rakenteiden luomisen julkisten palveluiden hinnoittelun ja tarjousten käsittelemiseen. Kassanhallinta, tukipalvelujen ulkoistaminen, hinnoittelu ja sisäisten siirtohintojen ja veloitusien käyttö kuuluvat tähän kategoriaan. Kolmantena kategoriana kirjoittajat tuovat esille suorituksen mittaamisen rahamääräisin ja ei-rahamääräisin indikaattorein ja arvioinnein. Neljäs kategoria käsittää tiukasta talousarviosidonnaisuudesta luopumisen ja päätösvalan delegoinnin yhdistettynä rahoituksen laskentatoimen ja johdon laskentatoimen integrointipyrkimyksiin. Tämä sisältää myös pyrkimyksen liittää talousarvion laatiminen ja rahamääräinen ja ei-rahamääräinen suoritusten raportointi toisiinsa. Viides kategoria käsittää tilintarkastuksen kentällä tapahtuneet uudistukset koskien palvelujen tarjontaa ja niiden tuottavuuden ja vaikuttavuuden 'value for money' tarkastelua.

Edellä sanotun perusteella on ilmeisen selvää, että paineita laskentatoimen ja erityisesti johdon laskentatoimen kehittämiseen julkiselle hallinnolle ja sen toimintayksiköille on viime aikana ladattu runsaasti. Paineet ovat syntyneet uuden julkisen hallinnon tai taloushallinnon paradigman, aatteen tai liikkeen myötä. Tällä liikkeellä taas on omat taustansa. 1990-luvun

³⁶ Olson ym. 1998.

³⁷ Ks. Olson ym. 1998, s. 461-463.

³⁸ Olson ym. 1998, s. 18-19.

alun taloudellinen lama asetti omat vaateensa. Eräät maat ovat olleet edelläkävijöitä ja näyttäneet uuden julkisen hallinnon esimerkkiä. Uudistusideat ja niihin perustuvat menestystarinat³⁹ ovat matkustaneet maasta ja maanosasta toiseen.

³⁹ Vrt. 'Travel of ideas' (Czarniawska - Sevón 1996) ja 'Imitating by Editing Success' (Sahlin-Andersson 1996).

3 KUNNALLINEN TOIMINTA JA ORGANISAATIOT OHJAUSYMPÄRISTÖNÄ

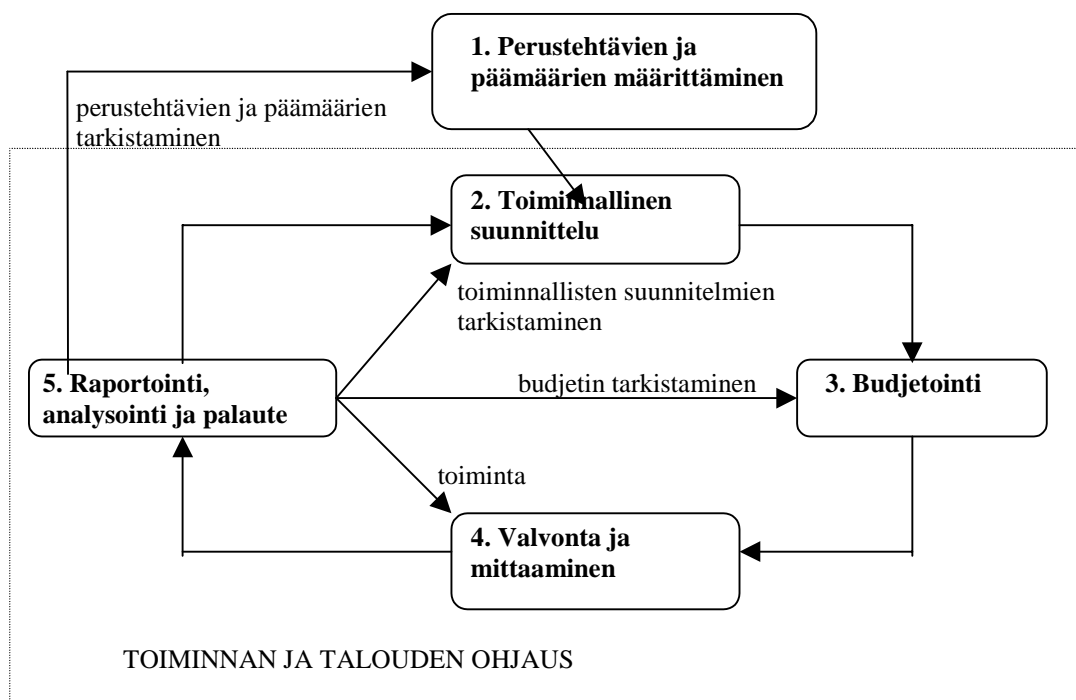
3.1 SUUNNITTELUN JA VALVONNAN TASOT JA LUONNE KUNTA-ORGANISAATIOSSA

Minkä tahansa organisaation johdon kaksi tärkeintä tehtävää ovat suunnittelu ja valvonta. Suunnittelun tuloksena päätetään, mitä tehdään ja miten. Valvonnan avulla pyritään varmistamaan, että suunnitelmat toteutuvat ja halutut tulokset saavutetaan.⁴⁰ Organisaatioiden suunnittelu- ja valvontajärjestelmiä voidaan analysoida kolmitasoisena hierarkiana, johon kuuluvat: 1) *strateginen suunnittelu*: prosessi, jossa päätetään organisaation päämääristä ja niihin tehtävistä muutoksista, käytettävissä olevista voimavaroista sekä voimavarojen hankinnan ja käytön periaatteista; 2) *toiminnan ja talouden ohjaus*: prosessi, jonka avulla johto varmistaa voimavarojen saamisen sekä niiden tehokkaan käytön organisaation tavoitteiden saavuttamiseksi; 3) *operatiivinen valvonta*: toimintojen tehokkaan suorittamisen varmistaminen.⁴¹

Näistä tasoista erityisesti keskimmäinen, toiminnan ja talouden ohjaus edustaa aluetta, joka nojaa laskentatoimen tuottaman informaation käyttöön. Toiminnan ja talouden suunnittelua tuetaan erilaisin vaihtoehto- ja tavoitelaskelmin ja tavoitteiden toteutumista valvotaan tarkkailulaskelmin. Laskentatoimen kirjallisuudessa on viime vuosina lisääntyvässä määrin esitetty vaateita johdon laskentatoimen kehittämisestä enemmän myös yrityksen strategiaa ja strategista suunnittelua tukevaksi. Laskentatoimen tulisi mm. kilpailutilanteen kartoittamiseksi pyrkiä katsomaan eteenpäin, tulevaisuuteen ja kiinnittää huomiota yritys ympäristöön eikä kerätä vain yrityksen omia prosesseja ja menneisyyttä kuvaavia lukuja. Myös operatiivinen valvonta voi perustua perustoimintojen läpivientiä, resurssien kulutusta ja kustannuksia koskevan informaation tuottamiseen ja hyväksikäyttöön. Kaiken kaikkiaan operatiivisella tasolla tänään korostetaan tuottavuutta ja palvelun laatua sekä näiden jatkuvaa parantamista (continuous improvement), mistä syystä suoritusmittausjärjestelmien rakentaminen on eräs tämän ajan laskentatoimen kehittämisalueista.

⁴⁰ Anthony & Herzlinger 1980, s.2.

Jones ja Pendlebury kuvaavat erityisesti julkisen hallinnon organisaatioiden suunnittelua ja valvontaa viisivaiheisena prosessina, jonka osat ovat: 1) perustehtävien ja päämäärien määrittäminen, 2) toiminnallinen suunnittelu, 3) budjetointi, 4) valvonta ja mittaaminen sekä 5) raportointi, analysointi ja palaute (ks. kuvio 3). Kirjoittajien mukaan organisaatioiden suunnittelu koostuu kahdesta erityyppisestä, mutta toisiinsa tiukasti kytkeytyvästä suunnittelutoiminnosta. Näistä ensimmäinen keskittyy organisaation perustehtävien ja päämäärien määrittämiseen ja toinen näiden edellyttämien tavoitteiden määrittämiseen, toimintavaihtoehtojen etsimiseen sekä toteutuksen suunnitteluun. Jälkimmäiseen kirjoittajat viittaavat termillä toiminnallinen suunnittelu (operational planning).⁴² Toiminnallinen suunnittelu kuuluu olennaisena minkä tahansa organisaation (tai sen osan, osaston tai muun vastaavan yksikön) johdon suunnittelu- ja valvontatehtäviin, kun taas perustehtävien ja päämäärien määrittäminen on ensikädessä ylempien — julkisessa hallinnossa poliittisten — päätöksentekijöiden tehtävä ja siten yleensä toimintayksiköiden johdon tehtäväkentän ulkopuolella ja ulottumattomissa.



KUVIO 3: Johdon suunnittelu- ja valvontaprosessi.⁴³

⁴¹ Ks. Anthony 1965, s.16-18.

⁴² Jones - Pendlebury 1996, s.19.

Kuvion 3 mallissa vaiheet 2-5 muodostavat säännöllisesti toistuvan johdon suunnittelu- ja valvontaprosessin, jonka perustana ovat organisaatiolle määritetyt perustehtävät ja päämäärät. Toiminnallinen suunnittelu voi ulottua useitakin vuosia eteenpäin, mutta sen ydin on tulevan vuoden toiminta, joka sitten konkretisoidaan myös rahamääräiseksi lyhyen aikavälin budjetiksi.

Valvonta kuvion 3 mallissa perustuu budjetin ja toteutuneen toiminnan vertailuun. Se edellyttää toteutuneen toiminnan kustannusten ja — jos mahdollista — myös tuotoksen mittamista sekä raportointia, poikkeamien analysointia ja korjaaviin toimenpiteisiin ryhtymistä. Erot budjetin ja toteutuneen välillä edustavat poikkeamista siitä, mitä oli suunniteltu. Poikkeamat voivat osin johtua sellaisista seikoista, jotka ovat yksikön johdon vaikutusvallan ulkopuolella. Esimerkiksi kustannustason nousu tai toiminnan ennakoimaton laajentamistarve edellyttävät budjetin ja mahdollisesti myös toiminnallisen suunnitelman tarkistamista.

Organisaation johdon suunnittelua ja valvontaa kuvaava malli on luonteeltaan kyberneettinen tarkoittaen tässä sitä, että mallin elementtien välillä on rakenteellisia ja toiminnallisia suhteita. Malli lähtee siitä, että suunnittelu ja budjetointi sekä itse toiminta ja sitä koskeva raportointi ovat suhteessa toisiinsa siten, että suunnitelmat ja budjetit vaikuttavat toimintaan ja toteutuneesta toiminnasta saatu palaute puolestaan johtaa suunnitelmien ja budjettien kuten myös itse toiminnan tarkistamiseen.

Kuntakontekstissa toiminnan ja talouden ohjaus ja suunnittelu- ja valvontaprosessit eivät noudata kuviossa 3 kuvattua kaavamaista mallia. Ensinnäkin kunnan perustehtävät ovat lakisääteisiä, ja toimintaa ja taloutta koskeva päätöksenteko tapahtuu sekä poliittisen että virkamiesjohdon toimesta. Kunnan eri toimintasektorien ja -yksikköjen tehtävien ja päämäärien määrittäminen tapahtuu lainsäädännön pohjalta ja kulloisenkin toimiala- tai sektorijohdon, keskushallinnon virkamiesjohdon tai viime kädessä kunnanhallituksen ja -valtuuston toimesta. Myös lautakunnat osallistuvat oman sektorinsa pidemmän aikavälin päämäärien tarkistamiseen, joskin lautakuntien pääasiallinen funktio on valvoa tehtävien toimeenpanoa ja alaiensa toimintayksiköiden toimintaa. Virkamiesjohtoa edustavan sektorijohdon vastuulla on oman sektorinsa toiminnan ja talouden suunnittelu yhdessä eri tulosityksiköiden johdon kanssa, mutta

⁴³ Jones - Pendlebury 1996, s.19.

myös poliittinen organisaatio voi ulottua aina tulosityksikkötasolle asti (esimerkiksi opetustöissä koulujen johtokunnat).

Jako poliittiseen johtoon ja virkamiesjohtoon tuo vain yhden pelkistetyn näkökulman kuntien toiminnan ja talouden ohjausprosessiin. Karila on tutkimuksessaan (1998) erottanut kunnissa neljä yleistä ohjausjärjestelmää: *kunnallispoliittisen ohjauksen, keskushallinnon virkamiesohjauksen, toimintasektorin professionaalisen ohjauksen sekä markkinatyypin ohjauksen*. Poliittinen ohjaus on kunnanvaltuuston ja -hallituksen suorittamaa ohjausta, jossa tarkastellaan päätettäviä asioita kokonaisuutena. Keskushallinnon viranhaltijajohdon tehtävänä on vaalia kunnan kokonaisuutta, ja erityisesti kunnan talousjohdon perusorientaatio on sen asemasta johtuen taloudellinen. Toimintasektorilla tarkoitetaan kunnan sisällä jollakin toimialalla toimivaa, palveluja tuottavaa kokonaisuutta, jolla on oma, kunnan keskushallinnosta erillinen hallintonsa. Sektoriohjaus on eri professioiden oman alansa asiantuntemukseen perustuvaa. Markkinatyypisessä ohjauksessa päättäjien ajatellaan tekevän rationaalisia valintoja perustanaan yksittäiset valintatilanteet. Viime mainitut kaksi ohjaustyyppiä eli markkinatyypinen ohjaus ja sektoriohjaus koskevat lähinnä *mikrotason* eli virastojen ja toimintojen ohjausta, kun taas keskushallinnon virkamiesohjaus ja poliittinen ohjaus koskevat *makro-* eli koko kunnan tasoa. Karilan mukaan keskushallinnon virkamiesohjaus ja markkinatyypinen ohjaus painottavat *taloudellisten tekijöiden* merkitystä kunnan ohjauksessa ja toiminnassa, kun taas toimintasektorin professionaalinen ohjaus ja kunnallispoliittinen ohjaus ovat *toimintapainotteisia*.⁴⁴ Kunnan kokonaisohjausjärjestelmä on näiden ohjausjärjestelmien yhdistelmä. Kunnat ovat myös keskenään erilaisia, ja niissä tavataan erilaisia ohjausjärjestelmien kombinaatioita. Karilan mukaan jokaisessa kunnassa on oma, tälle kunnalle tyypillinen painotuksensa.⁴⁵

Kuvion 3 johdon suunnittelu- ja valvontaprosessimallissa budjetti konkretisoi operatiiviset toimintasuunnitelmat markkamääräisiksi tavoitteiksi ja toimii näin välineenä, jolla toiminta ja talous koordinoidaan sekä suunnittelu ja valvonta kytketään toisiinsa. Kunnan suunnittelu- ja valvontaprosessissa budjetilla eli talousarviolla on perinteisesti ollut — ja yhäti sillä on — keskeinen asema. Talousarviomenettelyssä päätetään koko kunnan tasolla veroasteista eli tulojen perimisestä ja tehdään tärkeimmät menojen ja resurssien allokointia koskevat päätökset. Talousarvio eri tarkoituksiin osoitettuine määrärahoineen määrittää tulevan vuoden toiminnan

⁴⁴ Ks. Karila 1998, kuva 2.5, s.39

tason ja laajuuden. Ihannetilanne julkisen hallinnon yksikössä olisi se, että budjetti voitaisiin todella laatia perustehtävistä ja päämääristä johdetun operatiivisen suunnitelman pohjalta. Yleensä kunnan talousarvio menokehyksineen kuitenkin muodostaa rajoitteen, johon operatiiviset suunnitelmat on sovittava.

Perinteisesti julkisessa taloudessa budjettimäärärahat ovat olleet määräävässä asemassa: ne ovat yhtäältä mahdollistaneet mutta samalla rajoittaneet vuotuista rahan käyttöä. Nykyään kuntien talousarvioissa ja -suunnitelmissa pitää esittää myös toiminnallisia tavoitteita⁴⁶, joihin valtuuston tulisi sitoutua ja osoittaa talousarviossa tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat määrärahat. Toteutuessaan kunnan suunnitteluprosessi etenisi kuvion 3 esittämällä tavalla eli suunnitelmista ja tavoitteista budjettiin. Tässä kohden käytäntö ei aina vastaa teoriaa eikä kuntalain normeja. Toiminnallisten tavoitteiden asettaminen kunnissa on hyvin monen tasoista ja kirjavaa, eikä tavoitteilla välttämättä ole yhteyttä kunnan strategiaan tai talousarvion määrärahavarauxiin.⁴⁷

Eräissä ulkomaisissa empiirisissä tutkimuksissa on havaittu, että kuntataloudessa budjetit tai vastaavat taloussuunnitelmat ikään kuin muodostavat oman "maailmansa" ja todellinen toiminta ja toteutuneet menot omansa.⁴⁸ Kunkin vuoden budjetti laaditaan edellisten vuosien budjettien pohjalta, kun taas toteutuneet luvut voivat melkoisestikin poiketa budjetoiduista, ja näin yhtäältä budjettiluvut ja toisaalta toteutuneet luvut muodostavat kumpikin oman lukusarjansa. Tämä on mahdollista toistuvien lisäbudjettien ja budjetin ylitysten johdosta. Näin siitäkin huolimatta, että budjetin julkisella sektorilla pitäisi olla toimintaa ja taloutta sitovasti ohjaava väline. Kuvion 3 kyberneettinen malli, jossa budjettivalvontaan perustuvalla raportoinnilla ja analysoinnilla on kytkentänsä ja korjaava vaikutuksensa mallin muihin elementteihin, ei siis kuntataloudessa välttämättä toteudu.

Kaiken kaikkiaan voi olettaa, etteivät johdon suunnittelu- ja seurantaprosessit julkisessa hallinnossa seuraa kyberneettistä ihannemallia. Operatiivisen suunnittelun taustalla olevien pe-

⁴⁵ Karila 1998, s.21.

⁴⁶ Kuntalain 65 §:n mukaan talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Suomen Kuntaliton suosituksen mukaan asetettavat tavoitteet voivat olla määrä-, laatu-, taloudellisia ja ympäristötavoitteita (Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma 1998, s.41-42).

⁴⁷ Ks. Helin - Möttönen 1999.

⁴⁸ Ks. esim. Høgheim ym. 1989, jotka ovat otsikoineen artikkelinsa 'The Two Worlds of Management Control'.

rustehtävien ja päämäärien samoin kuin toiminnalle asetettujen tavoitteiden sekä niiden sitovuuden määrittely on kirjavaa. Budjettimäärärahat elävät omaa elämäänsä — ne määräytyvät kunnan talous- ja poliittisen johdon asettamissa kehyksissä. Sektorijohdon ja toimintayksiköiden johdon toiminnallisten tavoitteiden on yleensä mukauduttava keskushallinnon virkamiesjohdon taloudellisia tekijöitä painottavan ja poliittisen johdon budjettiohjauksen kehyksiin.

Kun käsillä olevassa tutkimuksessa tarkastellaan johdon laskentatoimen hyväksikäyttöä ja kehittämistarpeita kuntataloudessa, liikutaan yksittäisten sektorien, tehtävien ja niitä toteuttavien toimintayksikköjen parissa. Tyypillinen sektori kunnassa koostuu tiettyä palvelua tai lopputuotetta tuottavista erikoiskoulutetuista ammattilaisista ja heidän toimintaansa tukevasta avustavasta henkilökunnasta. Sektorihallinto koostuu kolmesta osapuolesta. Sektorin johdossa on lautakunta, jossa vaikuttavat poliitikot. Kaksi muuta osapuolta ovat virastojen hallinnollinen johto ja sektoriammatilliset. Sektoreilla tarkastellaan asioita mikrotasolla, yksittäisten toimintojen näkökulmasta, toimintapainotteisesti.⁴⁹

Karilan mukaan "sektoreilla on omien tulojen puuttumisesta johtuen perinteisesti painotettu toimintaa. Toiminnan rahoitus ikään kuin "tulee jostakin" eli verorahoina budjetista." Edelleen Karilaa siteeraten "...sektorit ovat [] menoesityksiä tekevä ja rahoja käyttävä osapuoli, keskushallinnon virkamiesten toimiessa esitysten karsijoina ja kunnan taloudellisen liikkumavaran puolustajina. Erotuomareina tässä pelissä toimivat poliitikot." Markkinatyypin ohjauksen lisääntyessä julkisessa hallinnossa rahan ja taloudellisuuden merkitys korostuu. Karila toteaaakin, että "markkinamaisten toimintamuotojen ja rakenteiden yleistyessä sektoritoimijoidenkin arvopohja saattaa muuttua ja taloudellisuus korostua. Sektoritoimijoiden perusorientaatio säilyy kuitenkin toimintapainotteisena."⁵⁰

Mielenkiintoinen kysymys on, nojautuvatko sektoritoimijat talousarvioehdotuksia tehdessään ja edelleen määrärahoja allokoidessaan laskentatoimen informaatioon. Onko kenties markkinamainen ohjaus vahvistanut niin asemiaan myös sektoriohjauksen sisällä, että taloudelliset tekijät ja laskentatoimen informaatio painavat hyvin paljon päätöksenteossa. Onko taloudellinen painotus sektoritasollakin jo vahvempi kuin toiminnallinen painotus?

⁴⁹ Karila 1998, s.49.

3.2 KUNNALLISEN TOIMINNAN JA ORGANISAATIOIDEN OHJAUKSEN VIITEKEHYS

Yleensä oletetaan, että toiminnan ja talouden ohjaus on erilaista erilaisissa organisaatioympäristöissä: yrityksissä, julkisen tai kolmannen sektorin organisaatioissa ja edelleen tuotannollisissa, myynti- tai palveluorganisaatioissa. Hofstede (1981) kuitenkin kirjoittaa, että kaikissa organisaatioissa on monenlaista toimintaa ja että erilaiset toiminnot vaativat erilaista ohjausta. Jotkin toiminnot kohdistuvat välittömästi suoritteiden tuottamiseen, kun taas toiset toiminnot ovat suoritustuotantoa tukevia palvelutoimintoja ja vaativat erilaista ohjausta.⁵¹ Ohjattavuuden näkökulmasta toimintaa tulee Hofsteden (1981) mukaan tarkastella neljän eri ulottuvuuden tai kriteerin suhteen:

- 1) *Ovatko toiminnan tavoitteet selkeät ja yksiselitteiset vai epäselvät?*
- 2) *Onko toiminnan tuotos mitattavissa vai ei?*
- 3) *Ovatko johdon toimenpiteiden seuraukset tunnetut vai eivät?*
- 4) *Onko toiminta luonteeltaan toistuvaa vai ainutkertaista?*⁵²

Kysymyksistä ensimmäinen eli se, *ovatko toiminnan tavoitteet selkeät ja yksiselitteiset*, on ohjauksen ja erityisesti myös laskentatoimen informaation hyväksikäytön kannalta kaikkein olennaisin. Toiminnan tavoitteet ovat selkeät ja yksiselitteiset siellä, missä organisaation jäsenten keskuudessa vallitsee täysi yksimielisyys tavoitteista esimerkiksi traditioon, yhteisymmärrykseen tai kyseenalaistamatta hyväksytyyn ylimmän johdon päätökseen perustuen.

Toiminnan tavoitteet voivat kuitenkin monesta syystä olla epäselvät. Tavoitteista päättävien tahojen intressit voivat olla keskenään ristiriitaiset. Hofstede tuo tästä esimerkkinä esille vankilatoiminnan. Vankilan johtajan perimmäisenä tavoitteena voi olla yhteiskunnan mahdollisimman tehokas suojeleminen rikollisilta, kun taas vankilapsykiatrin tavoitteena voi olla vankien nopea sopeuttaminen takaisin yhteiskuntaan. Poliittisten päätöksentekijöiden tavoitteena voi taas olla vankeinhoidon toteuttaminen minimikustannuksin.

⁵⁰ Karila 1998, s.39 ja 49.

⁵¹ Hofstede 1981, s.193-194.

⁵² Englanninkielellä Hofsteden 1981 (s. 194) asettamat kysymykset ovat: 1) Are the objectives of the activity unambiguous or ambiguous?; 2) Are its outputs measurable or nonmeasurable?; 3) Are effects of management interventions in it known or unknown?; 4) Is the activity repetitive or nonrepetitive?

Eräs tavoite-epäselvyyden tai ristiriitojen syy voi olla se, että toiminnan tavoite-keino -suhteita ei tunneta. Hofsteden käyttää esimerkkinä työttömyyden alentamista, joka voi olla yhteisesti sovittu tavoite, mutta toimijoilla on erilaisia käsityksiä siitä, johtavatko ehdotetut toimenpiteet työttömyyden alenemiseen, ennallaan pysymiseen vai suorastaan työttömyyden kasvuun.

Eräs tavoitteiden epäselvyyttä aiheuttava asia on ympäristön ja olosuhteiden nopea muuttuminen. Asetetut tavoitteet vanhenevat eikä uusia tavoitteita ehditä riittävän nopeassa aikataulus- sa määrittää. Esimerkiksi uudet lääkkeet voivat nopeastikin muuttaa sairaalan roolia tietyn sairauden hoidossa, mutta sairaalaorganisaation sisäiset ja ulkoiset tekijät ylläpitävät vanhoja tavoitteita ja toimintatapoja.

Toiminnan ja talouden ohjauksen kannalta olennainen asia on myös se, *onko toiminnan tuotos määritettävissä ja mitattavissa* ja voidaanko toteutunutta tuotosta verrata tavoitteeksi asetettuun. Mitattavuus tässä tarkoittaa todella kvantifiointia eli tuotoksen määrän mittaamista. Niin julkisissa kuin yksityisissäkin organisaatioissa on kuitenkin monia toimintoja, joiden tuotos ei ole mitattavissa vaan sitä voidaan tarkastella ainoastaan esimerkiksi laadullisesti kuvaamalla. Kuinka esimerkiksi armeijan tuotosta mitataan rauhan aikana tai pelastuslaitoksen tuotosta niiltä päiviltä tai tunneilta, joina hälytyksiä ei tule? Entä miten määritellään ja mitataan henkilöstö- tai viestintäyksikön tuotos, entä kunnan opetusviraston tai muun keskushallinnon yksikön tuotos? Näissä kuten useissa muissa tapauksissa vain panokset eli toimintaan suunnatut voimavarat voidaan mitata, mutta tuotosta ei tai se voidaan mitata vain joltakin osin tai joillakin surrogaateilla.

Tehokas toiminnan ja talouden ohjaus edellyttää, että *toiminnan ja toimenpiteiden syy-seuraus -suhteet tunnetaan*. Jos näyttää siltä, että asetettuja tavoitteita ei saavuteta, tulee johdon osata arvioida eri toimenpiteiden vaikutuksia ja suunnata sen mukaan käytettävissä olevat voimavarat uudelleen. Toimenpiteiden syy-seuraus -suhteet tulisi tuntea sekä organisaation sisällä että suhteessa ympäristöön, toisin sanoen toiminnan teknologia sen laajimmassa merkityksessä tulisi tuntea ja ymmärtää. Näin ei kuitenkaan aina ole asian laita. Koulutusala on hyvä esimerkki huonosti tunnetusta toiminnan teknologiasta: eri opetusmenetelmien, välineiden, ryhmäkoon, erilaisten oppimisympäristöjen jne. vaikutus siihen, mitä ja miten hyvin opiskelijat oppivat, on paljolti vain alan ammattilaisten käsitysten ja olettamusten varassa. Eri

toimenpiteiden syy-seuraus -suhteista ei siis aina ole tehokkaan ohjauksen näkökulmasta riittävästi tietoa.

Toistuvaluonteinen toiminta mahdollistaa oppimisen yrityksen ja erehdyksen kautta, mikä puolestaan tekee toiminnan ohjauksen helpommaksi. Tämä ei päde ainoastaan rutiininomaisesti toistuvaan toimintaan, vaan myös sellaiseen toimintaan, jossa esiintyy toistuvia elementtejä kuten esimerkiksi lääkärin, sosiaalityöntekijän tai hammaslääkärin työssä. Toistuvasta prosessista ja siinä oppimisesta Hofstede mainitsee esimerkkinä budjetoinnin. Budjetoitintjärjestelmät toimivat lähes aina huonosti ensimmäisenä vuonna, mutta muutaman budjettikierron jälkeen ne yleensä alkavat toimia paremmin.

Edellä on lyhyesti käsitelty ne neljä kriteeriä, jotka Hofsteden mukaan määrittävät kulloinkin kyseeseen tulevan ohjaustavan. Hofsteden mukaan on mahdollista erottaa kuusi eri ohjaustyyppiä: *rutiiniohjaus, asiantuntijaohjaus, yrityksen ja erehdyksen kautta tapahtuva ohjaus, intuitiivinen ohjaus, harkintaan perustuvaa ohjaus ja poliittinen ohjaus*⁵³.

Rutiiniohjaus (Routine control). Yksinkertaisinta toiminnan ja talouden ohjaus on silloin, kun kaikkiin edellä esitettyihin neljää kriteeriä koskevaan kysymykseen voidaan vastata myöntävästi: toiminnan tavoitteet ovat yksiselitteiset ja selkeät, toiminnan tuotos on määriteltävissä ja mitattavissa, johdon interventioiden syy-seuraus -suhteet tunnetaan ja toiminta on luonteeltaan toistuvaa. Rutiiniohjaus soveltuu useiden tuotanto- ja palveluyksiköiden toiminnan ohjaukseen ja siitä huolehtii pääsääntöisesti yksikön operatiivinen johto itse.

Asiantuntijaohjaus (Expert control): Jos toiminnan tavoitteet ovat selkeät, tuotos määriteltävissä ja mitattavissa ja toimenpiteiden syy-seuraus -suhteet tunnetut, mutta toiminta on luonteeltaan ainutkertaista, on luotettava asiantuntijaan. Esimerkkinä tällaisesta toiminnasta voisi olla uuden tietojärjestelmän rakentaminen. Yksikön johdolle asia voi olla luonteeltaan ainutkertainen, mutta ammatikseen tietojärjestelmiä rakentavalle asiantuntijalle toiminta on ennen koettua ja tuttua. Asiantuntijaohjauksen onnistuminen edellyttää kuitenkin yksikön vastuullisen johdon tukea.

⁵³ Ks. eri ohjaustyypeistä lähemmin Hofstede 1981, s. 196-198.

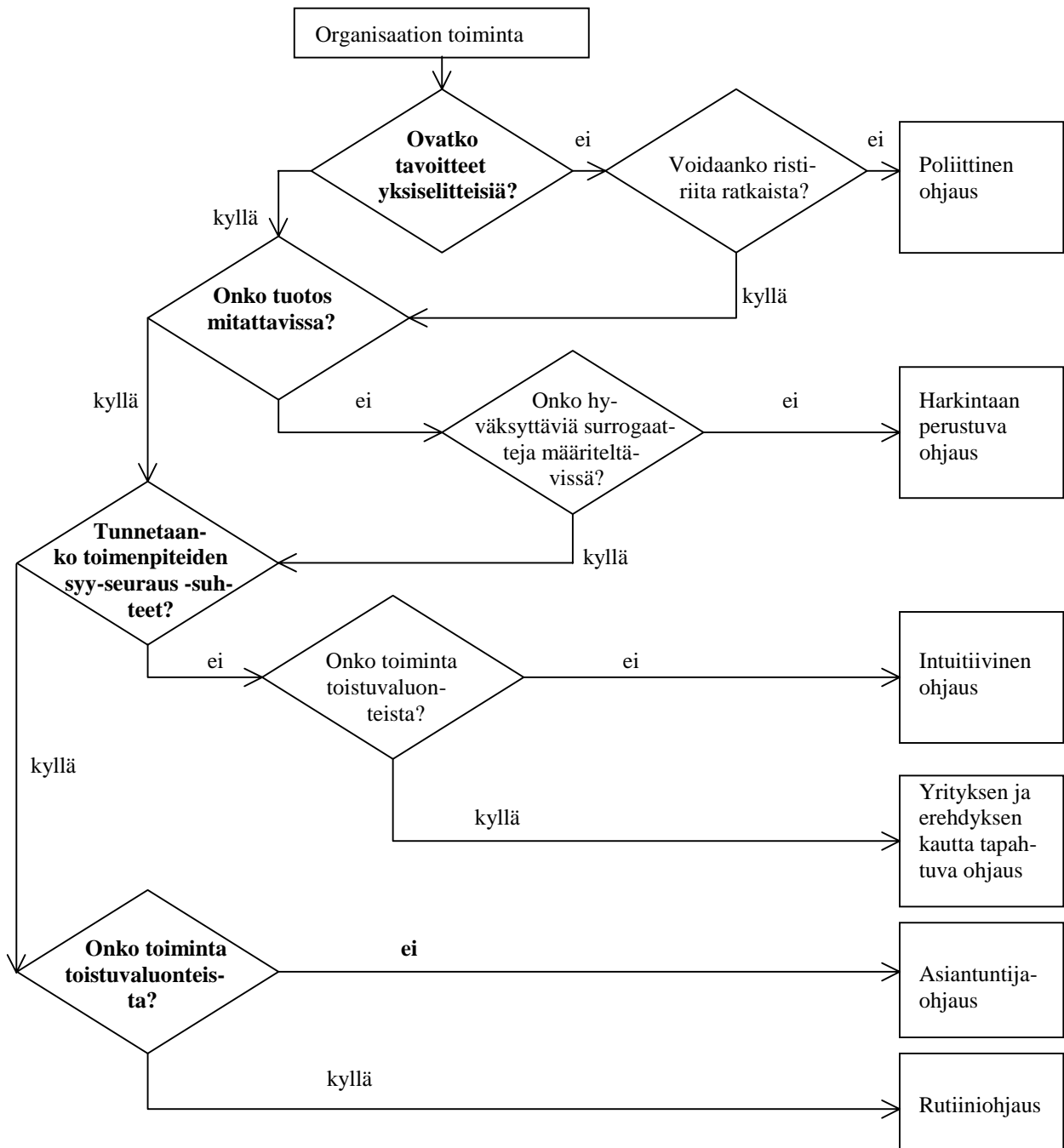
Ohjaus yrityksen ja erehdyksen kautta (Trial-and-error control). Jos toimenpiteiden syy-seuraus -suhteita ei tunneta, mutta toiminta on luonteeltaan toistuvaa, voi organisaatio oppia onnistumisistaan ja tekemistään virheistä. Tämä edellyttää kuitenkin, että toiminnan tavoitteet ovat selkeät ja tuotos määriteltävissä ja mitattavissa. Keräämällä tietoa eri toimenpiteiden ennen ja jälkeen tilanteista ja niitä analysoimalla voidaan kokemuseräisesti päästä onnistuneiden ja epäonnistuneiden toimenpiteiden syy-seuraus -suhteiden jäljille.

Intuiitiivinen ohjaus (Intuitive control). Jos toiminta ei olekaan luonteeltaan toistuva, ei oppimista yrityksen ja erehdyksen avulla voi tapahtua. Tällöin toiminnan ja talouden ohjaus on pikemminkin taidetta kuin tiedettä, ja se perustuu henkilöiden kykyyn intuitiivisesti löytää sopivat toimenpiteet asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällaista kykyä tarvitaan esimerkiksi silloin, kun päätetään voimavarojen kohdentamisesta uuteen toimintaan eli toteutetaanko tietty hanke vai ei. Usein ehdotukset tulevat organisaation alemmilta tasoilta, ja ylempi johto joko hyväksyy tai hylkää ne.

Harkintaan perustuva ohjaus (Judgemental control). Tämän ohjausmallin kohdalla keskeinen kysymys on se, onko toiminnan tuotos mitattavissa vai ei. Jos tuotos ei ole mitattavissa vähintäänkin joitakin yleisesti hyväksytyjä 'surrogaatteja' tai 'proxeja' käyttäen, jää toiminnan ohjaus subjektiivisen harkinnan varaan. Organisaation valta- ja vaikutussuhteet ratkaisevat, perustuvatko toimenpiteet yhden henkilön arvioon ja harkintaan vai neuvotellaanko ratkaisuvaihtoehtoista ennen toimenpiteisiin ryhtymistä. Julkisten palvelujen parissa usein käytettyjä tuotoksen surrogaatteja tai proxeja ovat asiakkaiden lukumäärä ja keskimäärin asiakasta kohden käytetty aika, silloin kun toiminnan tavoitteena on esimerkiksi jonkin väestönosan tai kohderyhmän auttaminen ja hyvinvoinnin lisääminen. Näiden surrogaattien käyttö voi joissakin tapauksissa olla perusteltua, mutta yleispätevää ratkaisua ne eivät tarjoa tuotoksen mitaamisen ongelmaan.

Poliittinen ohjaus (Political control). Toiminnan ja talouden ohjauksen kannalta ongelmallisin on tapaus, jossa toiminnan tavoitteet eivät ole yksiselitteiset ja selkeät esimerkiksi juuri siitä syystä, että eri henkilöiden tai henkilöryhmien tavoitteet tai arvot ristiriitaiset, ei ole riittävästi tietoa vaadittavista toimenpiteistä ja niiden syy-seuraus -suhteista tai toimintaympäristö muuttuu hyvin nopeasti. Silloin, kun tavoitteet ovat epäselkeät tai ristiriitaiset, toiminnan

ja talouden ohjaus on aina poliittista, riippuvaista valtarakenteista, neuvotteluprosesseista, niukkojen voimavarojen jakamisesta jne.



KUVIO 4: Toiminnan ja talouden ohjauksen typologia.⁵⁴

⁵⁴ Käännetty lähteestä Hofstede 1981, s. 196.

Usein ylimmillä hierarkiatasoilla ohjaus on poliittista, kun taas alemmilla organisaatiotasoilla toiminnan ja talouden ohjaus voi olla luonteeltaan jotakin aiemmin mainituista viidestä muusta ohjaustyyppistä. Ylempi johto saattaa asettaa toiminnalle tavoitteet, jotka alemman tason johdolle tulevat annettuina, yksiselitteisinä ja selkeinä tavoitteina. Toinen mahdollisuus on korvata tavoitteet erilaisilla säännöillä ja toimintatapaohjeilla, joita on kenties orjallisestikin noudatettava. Kolmas mahdollisuus on pyrkiä yhteisten ja yksiselitteisten tavoitteiden löytämiseen neuvottelemalla. Sovitaan, että neuvottelun tuloksena määritettävä tavoite on se, mihin pyritään. Yksiselitteisten tavoitteiden määrittämiseksi voidaan käyttää myös asiantuntija-apua. Tähän turvaudutaan varsinkin silloin, kun toimenpiteiden syy-seuraus -suhteista ollaan epävarmoja. Myös kriisit voivat toimia ristiriitojen ratkaisijana. Kriiseillä kun nimittäin on taipumus vähentää mahdollisten ratkaisujen lukumäärää ja näin yksinkertaistaa yhteisten tavoitteiden määrittämistä.

Kuvio 4 havainnollistaa toiminnan ja talouden ohjaustyyppien valikoitumista. On huomattava, että valintakriteereillä on tietty hierarkia. Jos esimerkiksi toiseen kysymykseen, ovatko tuotokset mitattavia, vastataan kieltävästi, joudutaan ilman muuta tyytymään ohjauksessa harkintaan – riippumatta siitä, mitä jäljellä oleviin kahteen kysymykseen vastataan.

3.3 JULKISTEN ORGANISAATIOIDEN OHJAUS JA BUDJETOINTI

Julkisten organisaatioiden ohjausta on meillä Suomessa noin vuosikymmenen ajan kehitetty ylemmältä organisaatio- ja johtotasolta tulevan tulohjauksen ja yksiköiden sisäisen tulosjohtamisen ideologian pohjalta. Tulohjauksen nimissä käydään vuotuiset tulosneuvottelut, asetetaan tulostavoitteet ja mitataan niiden toteutumista. Tulosvastuulliset henkilöt ja henkilöryhmät sitoutuvat tietyn tuotoksen aikaansaamiseen tulosneuvotteluissa määritetyin resurssein. Tulohjauksen ja -johtamisen ideaali edellyttää toiminnan tuloksen tai tuotoksen määriteltävyyttä ja mitattavuutta, samoin kuin resurssitarpeiden mitoitusta tuotostavoitteiden pohjalta.

Yrityssektorilla keskeisimmät tulostavoitteet koskevat myyntiä ja sen synnyttämää tulovirtaa asiakkailta yrityksen kassaan. Julkisessa hallinnossa tämä perusasia on aivan toisin. Julkisen hallinnon yksiköissä tuotos ei konkretisoidu välittömästi kassavirtana, vaan toiminnan rahoitus saadaan "tulossopimukseen perustuen" talousarvion kautta. Tulohjauksen ja -

johtamisjärjestelmien jäljittelemiseksi julkisen hallinnon organisaatioissa on pyritty määrittelemään ja mittaamaan lähes minkä tahansa toiminnan tuotos — ellei se ole mahdollista aidosti välittömin suoriteyksiköin niin ainakin välillisesti joidenkin surrogaattien tai proxien avulla.

Tulosalueiksi, tulosityksiköiksi tms. muodostettu organisaatio, tulosityksikköorganisaatio, vastaa tuloksen tekemisestä tarkoitukseen myönnettyin määrärahoihin. Liikkeelle on lähdettävä toiminnallisista tavoitteista, niiden edellyttämästä tuotoksesta ja sen pohjalta määräytyvistä resurssi- ja määräraharahatarpeista. Tulosohjauksen ja -johtamisen myötä tehokkuusajattelu erityisesti tuottavuus- ja taloudellisuuskomponentteineen on julkisessa hallinnossa saanut vahvan jalansijan.

Hofstede (1981) erottaa toiminnan ja talouden ohjauksen näkökulmasta kolme erityyppistä budjettia: investointibudjetin (investment budget), panosityksikön toimintabudjetin (operations budget for input center) ja panos-tuosityksikön toimintabudjetin (operations budget for input-output center)⁵⁵. Panosityksikkö on kustannusvastuullinen yksikkö ja vastaa ensi kädessä vain toiminnan kustannuksista. Panos-tuosityksikkö on tulosvastuullinen yksikkö ja vastaa sekä tuotoistaan että kustannuksistaan.

Panosityksikön status ja kustannusten budjetointi soveltuu sellaisiin organisaatioihin ja sellaiseen toimintaan, jossa toiminnan tuotosta ei voida mitata (vähintään joitakin yhteisesti hyväksytyjä surrogaatteja käyttäen) ja jonka ohjaus perustuu harkintaan (judgmental control). Panosityksiköiden budjetointi on johdon näkökulmasta kaikkein vaativinta, koska siinä yhdistyvät kaksi vaikeinta johtamisen ongelmaa, nimittäin resurssien kohdentaminen ja henkilöstön motivoinnin ongelmat. Voimavarojen kohdentaminen on ongelma, koska — ainakin teoriassa — resurssit voitaisiin kohdentaa kokonaan toisiin ja aivan eri toimintoihin ilman, että toiminnan tuloksessa ainakaan välittömästi havaittaisiin mitään muutosta. Henkilöstön motivointi panosityksikössä on myös ongelma, sillä sitä ei voi perustaa suorituksen mittaamiseen ja palkittamiseen, koska suoritusta voidaan ainoastaan arvioida subjektiivisesti ja laadullisin mittarein muttei tuotokseen perustuen.

⁵⁵ Panosityksikkö ja panos-tuosityksikkö termejä vastaten liiketaloustieteen kirjallisuudessa käytetään tulosityksikköorganisaation ohjauksen yhteydessä termejä kustannus(vastuu)yksikkö (cost center, expense center) ja tulos(vastuu)yksikkö (profit center).

Panos-tuotosyksikön tai tulosityksikön status ja tuottojen ja kustannusten budjetointi taas soveltuu sellaisiin tapauksiin, joissa toiminnan tuotos todella voidaan mitata ja joissa toiminta on luonteeltaan toistuvaa. Soveltuvia ohjaustapoja ovat sekä rutiiniohjaus (routine control) että yrityksen ja erehdyksen kautta tapahtuva ohjaus (trial-and-error control). Johtamisen ongelmana on motivointi eli se, miten saadaan henkilöstö pyrkimään mahdollisimman korkeaan tuottavuuteen, mahdollisimman hyvään tuotosten ja panosten väliseen suhteeseen. Klassiset budjetointi- ja valvontamenetelmät rahamääräisine tavoitteineen ja tavoite- ja toteutuneiden lukujen eroanalyysineen on kehitetty juuri panos-tuotosyksikköympäristöön.

Kolmas Hofsteden mainitsema budjettityyppi on investointibudjetti. Investointibudjetti on useimmiten luonteeltaan ainutkertainen ja siksi mainituista toiminnan ja talouden ohjaustyypeistä rutiiniohjaus ja yrityksen ja erehdyksen avulla tapahtuva ohjaus eivät tule investointibudjetin yhteydessä kysymykseen. Kaikkia muita ohjaustyyppisiä eli asiantuntija-, intuitiivista, harkintaan perustuvaa ja poliittista ohjausta voi esiintyä investointibudjetoinnissa riippuen siitä, ovatko toiminnan tavoitteet selkeät, tuotos mitattavissa ja toimenpiteiden syy-seuraus -suhteet tunnetut. Investointibudjetoinnissa keskeisenä ongelmana on resurssien allokointi. Niukat resurssin pitäisi käyttää mahdollisimman tehokkaasti, mutta mitkä toimintavaihtoehdot tulisi valita ja mitkä hylätä. Laskentatoimen tekniikat käsittelevät investointiongelmaa yleensä puhtaasti taloudellisena ongelmana, johon optimaalinen ratkaisu on löydettävissä sopivien taloudellisten laskelmien ja analyysien avulla.

Julkisen hallinnon organisaatioita on perinteisesti käsitelty kustannusvastuullisina panosyksikköinä, joskin jo 1960-luvun lopulta asti meillä Suomessakin on keskusteltu julkisen hallinnon organisaatioiden tuotoksen määrittelystä, mittaamisesta ja tuotostavoitteiden operationaalisuudesta. Edellisessä kappaleessa tarkastellun ohjaustypologian termein voidaan todeta, että tavoitteena on ollut päästä poliittisesta ja harkintaan perustuvasta ohjauksesta kohden muita ohjausmalleja, viime kädessä rutiiniohjaukseen. Hofstede on tekstissään viitannut useisiin 1970-luvulla tehtyihin tutkimuksiin, joissa julkisen hallinnon kustannusvastuullisten panosyksikköiden suunnittelu-ohjelmointi-budjetointijärjestelmien (PPBS) on todettu epäonnistuneen siitä syystä, että niiden avulla on vain pyritty hautaamaan julkisen hallinnon perusominais-

suuksiin kuuluvat poliittinen ja harkintaan perustuva päätöksenteko tekniikkojen ja paperityön alle.⁵⁶

Myös tulosohjaus- ja tulosjohtamisideologiassa lienee pitkälti kysymys siitä, että halutaan korvata poliittinen ja harkintaan perustuva ohjaus johtamistekniikalla. Menetelmän suosio perustunee siihen uskomukseen, että "yrittämällä kovemmin" toiminnan tavoitteet selkiytyvät ja tuotokselle voidaan löytää parempia mittareita tai ainakin surrogaatteja. Näin päästään poliittinen ja harkintaan perustuva ohjaus korvaamaan muilla ohjaustyypeillä, viime kädessä rutiiniohjauksella, jossa myös laskentatoimi laskelmiseen voi saada vankan sijan.

Kunnan peruspalveluja tuottavat toimintayksiköt ovat perinteisesti olleet panosyksiköjä, joiden taloudellinen vastuu on rajoittunut budjetin menokehysissä ja määrärahojen puitteissa pysymiseen. Tämän päivän kuntataloudessa mahdollisimman monesta toiminnasta ja yksiköstä on pyritty tekemään panos-tuotosyksikkö ensinnäkin sitä kautta, että yksikölle on asetettu toiminnalliset tavoitteet ja tuotostavoitteet — ellei välittöminä suoritettavoina niin ainakin välillisinä, usein toiminnan laajuutta kuvaavina surrogaatteina tai muina proxeina. Toisekseen useille yksiköille on talousarvioon budjetoitu sekä toimintamenot että toimintatulot ja vain niiden erotus, toimintakate on yksikköä valtuustoon nähden sitova. Tämäkin lisää mielikuvaa yksikön tuotosyksikköluonteesta.

Panos-tuotosyksikköä vaativampi sekä budjetoinnin että talousvastuun näkökulmasta on investointiyksikkö⁵⁷. Meillä Suomessa myös julkiseen hallinnon käytäntöön on melko voimakkaastikin ajettu sellaista ajatusta, että julkisten toimintayksiköiden tulee vastata myös toimintaansa sitoutuneesta pääomasta ja sen kustannuksista. Tämä seikka tulee ilmi laskennallisen korkokustannuksen sisällyttämisenä erilaisiin julkisen hallinnon laskelmiin. Enemmän keskustelua toivoisi käytävän siitä, miten sijoitetun pääoman tuotto julkisessa hallinnossa tulisi ymmärtää ja käsitellä. Rahamääräisen korkokustannuksen muodossa asetettu vaatimus edustaa varsin suppeaa käsitystä julkiseen toimintaan sijoitetun pääoman tuotosta. Eikö esimerkik-

⁵⁶ Hofstede kirjoittaa (s. 205): "It has mostly been considered a failure, because it has burried the fundamental political and judgemental choices in not-for-profit activities in 'techniques' and paperwork, making its own cost-benefit balance negative."

⁵⁷ Liiketaloustieteen tuotosyksikkökirjallisuudessa investointi(vastuu)yksikkö (investment center) on yksikkö, joka on tulojen ja menojen tai tuottojen ja kustannusten ja niiden erotuksen — 'voiton' — lisäksi vastuussa myös investoinneistaan sekä yksikköön sitoutuneesta pääomasta ja sen aiheuttamista kustannuksista.

si koulurakennukseen sidotulle pääomalle saada tuottoa oppimisen ja sen yksilöille ja yhteiskunnalle tuottaman tulevaisuudessa koituvan hyödyn muodossa?

3.4 TARKASTELUKEHYSTEN KOKOAMINEN

Edellä on tarkasteltu julkisen hallinnon laskentatoimen systematiikkaa ja tehtäviä sekä toimintaa ja toimintaympäristöjen muutosta budjetoinnin ja yleensäkin toiminnan ja talouden ohjauksen näkökulmasta. Johdon suunnittelu- ja valvontaprosessin oletetaan oppikirjaviisauksen mukaan koostuvan strategisesta pitkän aikavälin perustehtävien ja päämäärien määrittämisestä ja operatiivisesta toiminnan ja talouden ohjauksesta budjetoitijärjestelmiseen. Julkisessa hallinnossa talousarvion ohjausvaikutus on perinteisesti ollut hyvin vahva, ja johdon tärkein tehtävä on ollut pitää toiminta vuotuisen talousarvion rajoissa. Suunnittelu- ja valvontaprosessi elementteineen ja takaisinkytkentöineen tuskin toteutuu julkisen hallinnon yksiköissäkään aivan oppikirjamallin mukaisesti, todellisuudessa jotkut elementit saavat muita korostuneemman ja toiset taas vähäisemmän aseman.

Rahoituksen laskentatoimella, erityisesti talousarviokirjanpidolla ja nyt myös liikekirjanpidolla on julkisessa hallinnossa perinteisen vankka asema. Johdon laskentatoimen ja erityisesti kustannuslaskennan hyväksikäytön ja kehittämistarpeiden näkökulmasta keskeistä on itse toimintayksikön toiminnan luonne sekä toimintaympäristön piirteet.

Jos toiminnan tavoitteet ovat yksiselitteiset ja selkeät, tuotos mitattavissa, panos-tuotos -suhteet tunnetut ja toiminta toistuvaa, voi yksikön ohjaus perustua rutiiniohjaukseen ja laskentatoimen informaation tuottamiseen ja hyväksikäyttöön niin päätöksenteossa koskien tuotoksen määrää ja resurssitarpeita kuin myös arvioitaessa toiminnan tehokkuuden ja yksikkökustannusten sekä muiden tunnuslukujen kehitystä. Erilaista määrä- ja yksikkökustannustietoa voidaan käyttää hyväksi aidon tulosityksikön tai panos-tuotosyksikön (input-output center) budjetoinnissa tuotostavoitteiden ja vastaavien määrärahatarpeiden määrittämiseksi. Aidon tulosityksikön ohjaus voi yksinkertaisimmillaan olla rutiiniohjausta, mutta osaltaan myös asiantuntija- ja yrityksen ja erehdyksen kautta tapahtuvaa ohjausta. Julkisen toiminnan tavoitteet ovat usein määrittäjästä riippuvaiset ja moniselitteiset, mahdollisesti jopa ristiriitaiset, jolloin toiminnan ohjausmalliksi valikoituu vääjäämättä poliittinen ohjaus.

Hofsteden ohjausmallin elementit — tavoitteiden yksiselitteisyys, tuotoksen mitattavuus, panos-tuotos -suhteiden tuntemus sekä toiminnan toistuvuus tai toistumattomuus — ovat niin olennaisia johdon laskentatoimen kehittämisen näkökulmasta, että lähdemme niitä myös tutkimuksen kohteiksi valituissa toimintayksiköissä tarkastelemaan. Uskomme pääsevämme niin puhtaasti poliittisen ohjauksen jäljille kuin myös rutiiniohjauksen ja näiden kahden mallin väliin jäävien ohjausvaihtoehdon jäljille. Tarkastelemme toimintayksikköjen budjetointia ja toimintavaihtoehtojen valintaa erityisesti siitä näkökulmasta, voidaanko niissä käyttää johdon laskentatoimen tuottamaa lähinnä kustannus- ja panos-tuotos -suhteita koskevaa informaatiota hyväksi.

Tuotoksen määriteltävyys ja mitattavuus ovat keskeisiä asioita niin budjetoinnin kuin myös tehokkuusmittareiden käytön näkökulmasta toiminnan ohjauksessa ja suorituksen mittaamisessa. Tulosityksiköittäminen, tuotoksen ja suorituksen mittaaminen sekä yleinen "laskennallistaminen" ovat asioita, jotka NPFM -ideologian mukaan ovat tulleet voimakkaasti julkiseen hallintoon. Useimmille julkisen hallinnon toimintayksiköille aidon tulosityksikön tai panos-tuotosyksikön statuksen antaminen on mahdotonta. Tuotokselle voidaan löytää joitakin mittareita, mutta yleensä ne joko kattavat tuotoksen vain osittain tai ovat vain tuotoksen surrogaatteja eivätkä kerro juuri mitään toiminnan todellisesta tuotoksesta, aikaansaannoksista, vaikutuksista ja seuraamuksista (outcome). Tällaiset toimintayksiköt joutuvat tyytymään kustannusvastuullisen panosityksikön statukseen, eikä tehokkuusmittareilla, vaikka sellaisia laadittaisiinkin, juuri ole käyttöä ohjauksessa, esimerkiksi budjetoinnissa. Esimerkiksi kokonaiskustannusinformaatio samoin kuin tuotossurrogaattia kohden laskettu yksikkökustannusinformaatio (esimerkiksi koulussa oppilasvuoden hinta, sairaalassa hoitopäivän hinta tai pelastustoimessa hälytyksen keskimääräinen yksikkökustannus) jää arvoltaan melko vähäiseksi. Vertailu muiden vastaavien yksiköiden vastaavan kustannusinformaation kanssa voi tosin olla mielenkiintoista, ja etenkin suuret erot herättävät mielenkiintoa, mutta yleensä erot ovat selitettävissä joillakin yleisesti tiedossa olevilla olosuhdetekijöillä.

Tarkoituksellinen kilpailun tuominen julkisen hallintoon sekä suoritteiden hinnoittelutarve paitsi kilpailun myös lisääntyvän maksullisen palvelutoiminnan johdosta tekevät kustannuslaskennan ja -laskelmat entistä tarpeellisimmiksi. Kilpailu ja muut NPM -ideologian mukanaan tuomat asiat laskentatoimen informaatioon kohdistuvine tarpeineen pidetään mielessä, kun jäljempänä lähdetään tutkimuksen case-yksiköihin kysymään johdon laskentatoimen tar-

peita ja hyväksikäyttöä. Kysymys itse asiassa on siitä, onko markkinaohjaus saanut vankan sijan julkisessa hallinnossa perinteisen kunnallispoliittisen ohjauksen, keskushallinnon virkamiesohjauksen ja professionaalisen sektoriohjauksen rinnalla ja kustannuksella.

Laskentatoimen tarkoitetut tehtävät ovat tilivelvollisuuden toteuttaminen ja päätöksenteon tukeminen. Käytännön todellisuudessa laskentatoimelle lankeaa muitakin tehtäviä — yhteisen kielen ja ideologian ylläpitäminen, sidosryhmäluottamuksen ylläpitäminen, käyttö vallan välineenä, asioiden legitimointi jne. Näitä ja muita mahdollisia laskentatoimen rooleja ei tässä työssä ole nimenomaisesti nostettu esille kohdeorganisaatioissa, mutta loppupäätelmissä niihin voidaan palata, kun pohditaan laskentatoimen roolia julkisen hallinnon organisaatioissa.

Usein esitetyistä kustannuslaskennan kehittämistarpeista ja -vaateista huolimatta on syytä epäillä kaiken kattavien ja tuotekohtaisten kustannusten jäljittämiseen pyrkivien kustannuslaskentajärjestelmien (full cost accounting) hyödyllisyyttä ja hyväksikäyttömahdollisuuksia kaikissa julkisen hallinnon perustoiminnoissa ja kaikissa erilaisissa organisaatioissa. Kattavien kustannuslaskentajärjestelmien ylläpidon kustannukset saattavat hyvinkin ylittää niistä saatavat hyödyt.

Vastuulaskentaa (responsibility accounting) tarvitaan niin kustannusvastuullisissa panosyksiköissä kuin tulosityksiköissäkin. Jokaisen toimijan ja toimintayksikön on oltava kustannustietoinen ja aina jonkun on vastattava jokaisen yksikön kustannuksista. On siis tärkeätä kohdistaa kustannukset aiheuttamisperiaatteella — ainakin niin pitkälle kuin se kohtuullisella jäljittämistyöllä on mahdollista — vastuualueille. Erikseen arvioitava kysymys on, voidaanko kustannustietoisuuden ja vastuulaskennan tehtävät hoitaa riittävän tarkasti rahoituksen laskentatoimen (eli liike- ja talousarviokirjanpidon) menojen ja tulojen rekisteröinnin ja vastuualueille kohdistamisen pohjalta. Vaihtoehtona on kirjanpidon informaation täydentäminen kattavammaksi kustannusinformaatioksi tai aivan erillisen kustannuslaskentajärjestelmän rakentaminen esimerkiksi toimintolaskentaan (Activity Based Costing) perustuen.

Julkisen hallinnon ohjaus on kahdella tavalla dualistista. Ohjaus tapahtuu yhtäältä virkamiesten, toisaalta poliittisten päätöksentekijöiden toimesta. Toinen kahtiajako syntyy talousohjauksen ja itse toiminnan ohjauksen pohjalta. Molempien kahtiajakojen pohjalta voidaan synnyttää vastakkainasettelua ja väittää niiden toimivan liiksi erillään. Usein kuulee sanottavan,

että valta on siirtynyt liikaa virkamiehille ja että talousnäkökohtia painotetaan päätöksenteossa itse toiminnan ja kuntalaisten kustannuksella. Johdon laskentatoimi voinee tullessaan ja kehittyessään vahvistaa juuri virkamiesjohdon päätöksentekoa ja vallankäyttömahdollisuuksia — ovathan virkamiehet sekä laskentatoimen informaation tuottajia että harjaantuneita käyttäjiä. Toisaalta laskentatoimi väkisinkin korostaa juuri taloudellisten tekijöiden merkitystä päätöksenteossa.

4 ESIMERKKEJÄ KUNNALLISESTA TOIMINNASTA JOHDON LASKENTATOIMEN YMPÄRISTÖNÄ

4.1 ESIMERKKIYKSIKÖIDEN VALINTA

Tämän tutkimuksen empiirisiksi kohteiksi on valittu neljä Jyväskylän kaupungin toimintayksikköä. Valitut yksiköt ovat sosiaali- ja terveystalouden vanhuksien palvelukodit - tulosyksikkö ja aluepalveluyksikön alainen kotihoidon palvelulinja, opetustoimi ja erityisesti Huhtaharjun peruskoulu sekä teknisen palvelukeskuksen alainen kaupungin pelastuslaitos. Yksiköt ja toimintakokonaisuudet on valittu edustamaan kuntien tarjoamien julkisten palvelujen tuotannon erilaisuutta. Kaikki toimintayksiköt toteuttavat kunnan lakisääteisiä perustehtäviä ja tuottavat kuntalaisille palveluja. Tutkittavia yksiköitä olisi tietenkin voinut olla useampiakin, mutta jo mainittujen neljän case-yksikön avulla kyetään osoittamaan julkisten yksiköiden erilaisuus toiminnan ja talouden ohjauksen näkökulmasta samoin kuin johdon laskentatoimen hyväksikäytön ja kehittämistarpeiden erilaiset lähtökohdat.

Tutkittavat yksiköt ovat kaikki Jyväskylän kaupungin toimintayksiköitä. Sillä seikalla, että kaikki yksiköt ovat yhdestä ja samasta kaupungista, ei tutkimuksen tavoitteiden ja tulosten kannalta ole merkitystä. Jyväskylä edustaa tyypillistä suomalaista keskikokoista kaupunkia tehtävineen, tavoitteineen, organisaatioineen ja toiminnan ja talouden ohjauksineen. Jyväskylän asukasluku on vajaat 80 000. Yliopistokaupungille tunnusomaisella tavalla opiskelijoiden määrä on Jyväskylässä suuri; yhteensä Jyväskylän seudulla opiskelee noin 30.000 nuorta.

Jyväskylän kaupungin käyttömenot vuonna 1999 olivat noin 1,8 miljardia markkaa, josta yli puolet (55 %) lohkaisi sosiaali- ja terveystalouden sektori. Koulutuspalveluiden osuus käyttömenoista oli noin 15 % ja teknisten palveluiden osuus noin 14 %. (Ks. liite 4.) Tutkimuksen yksiköt edustavat näitä kolmea suurinta sektoria. Jyväskylän kaupunginvaltuustossa on 59

jäsentä ja kaupunginhallituksessa 12 jäsentä⁵⁸. Kaupungin toiminnoista vastaa 11 lautakuntaa, jotka ovat holhouslautakunta, kaavoituslautakunta, opetuslautakunta, kulttuurilautakunta, kunnan keskusvaalilautakunta, liikuntalautakunta, rakennuslautakunta, sosiaali- ja terveystalautakunta, tarkastuslautakunta, tekninen lautakunta ja ympäristölautakunta.⁵⁹ Jyväskylä, samoin kuin monet muut kunnat, on yhdistänyt sosiaali- ja terveystalautakuntansa⁶⁰ samoin kuin myös sosiaali- ja terveystalautakuntansa⁶¹ sosiaali- ja terveystalautakuntakseen. Näin on syntynyt sektori, jonka osuus esimerkiksi juuri Jyväskylän kaupungin käyttömenoista on yli puolet. Monet pienemmät sektorit, kuten sivistystoimi, taas on jaettu useamman lautakunnan alaisuuteen (esimerkiksi Jyväskylässä opetuslautakunta, kulttuurilautakunta ja liikuntalautakunta).

4.2 SOSIAALI- JA TERVEYSTOIMI

Suomen perustuslain mukaan jokaisella, joka ei kykene hankkimaan ihmisarvoisen elämän edellyttämää turvaa, on oikeus välttämättömään toimeentuloon ja huolenpitoon. Julkisen vallan on turvattava, sen mukaan kuin lailla tarkemmin säädetään, jokaiselle riittävät sosiaali- ja terveystalautakunta ja edistettävä terveyttä.⁶² Sosiaalihuoltolain mukaan kunnan on huolehdittava seuraavien sosiaalipalveluiden järjestämisestä: sosiaalityö, kasvatus- ja perheneuvonta, kotipalvelut, asumispalvelut, laitoshuolto sekä perhehoito. Kunnan on myös huolehdittava lasten ja nuorten huollon, lasten päivähoiton, kehitysvammaisten erityishuollon ja invalidihuollon palveluiden, ottolapsineuvontaan ja isyyden selvittämiseen ja vahvistamiseen sekä elatusavun turvaamiseen kuuluvien toimenpiteiden sekä päihdyttävien aineiden väärinkäyttäjien huoltoon kuuluvien palveluiden ja muiden sosiaalipalveluiden järjestämisestä sen mukaan kuin niistä on erikseen säädetty.⁶³

Tämän tutkimuksen kohteeksi sosiaali- ja terveystoimen sektorilta on valittu vanhustenhuollon kaksi yksikköä, vanhusten palvelukodit ja kotihoito. Vanhustenhuollossa Jyväskylän kau-

⁵⁸ Syksyllä 2000 valitussa valtuustossa on 20 sosiaalidemokraattia, 12 edustaa kokoomusta, 10 keskustaa, 7 vihreää liittoa, 5 vasemmistoliittoa, 4 kristillisiä ja 1 kommunisteja. Kaupunginhallituksessa vahvin edustus on sosiaalidemokraateilla (4) ja kokoomuksella (3).

⁵⁹ Jyväskylän kaupunki. Tilinpäätös 1999.

⁶⁰ Kaikkiaan 164 kuntaa 452:sta (36 %) oli yhdistänyt sosiaali- ja terveystalautakuntansa vuoden 1999 loppuun mennessä. Lähde: www.kuntaliitto.fi.

⁶¹ Vuoden 1995 loppuun mennessä jo 91 kuntaa eli 20 %. Lähde: Rintala, Elovainio ja Heikkilä 1997, s.6.

⁶² Suomen perustuslaki (731/1999) 19 §.

pungilla, kuten useimmilla kunnilla, on suuret haasteet edessään. Koko maassa yli 65-vuotiaiden osuus väestöstä on tällä hetkellä 14,8 % mutta tilastokeskuksen ennusteen mukaan vuonna 2030 jo 26 %⁶⁴. Vanhusten palvelukodit edustavat laitospalveluita⁶⁵ ja kotihoito⁶⁶ avopalveluita. Nämä palvelumuodot korvaavat tai täydentävät toisiaan, ja näiden tehtävälueiden tavoitteenasettelu kytketään usein toisiinsa erityisesti siksi, että tehokas avohoito vähentää kysyntää laitoshoidon puolella.

Vuonna 1992 laaditussa muistiossa Sosiaali- ja terveysministeriön asettama palvelurakennetyöryhmä piti vanhuspalvelujen palvelurakenteen suurimpina ongelmina sairaala- ja laitospainotteisuutta, ihmisten hoitoa epätarkoituksenmukaisilla paikoilla, asumiseen liittyviä ongelmia palvelutarpeita aiheuttavina tekijöinä sekä investointien laitospainotteisuutta. Erityisesti väestön ikääntymisen ja apua tarvitsevien vanhusten määrän kasvun työryhmä katsoi edellyttävän avopalvelujen ja ehkäisevän työn kehittämistä. Työryhmä antoi seuraavan suosituksen vanhusten laitospaikkojen mitoituksesta:

"Erikoissairaanhoidon, perusterveydenhuollon ja sosiaalitoimen laitospaikkoja vähennetään asteittain siten, että vuoteen 2000 mennessä on päästy työryhmän esittämiin seuraaviin tavoitteisiin... 75 vuotta täyttäneistä vanhuksista 90 % selviytyy kotona joko itsenäisesti tai lähiomaisten ja lähiympäristön tukemana ja/tai sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämien koti- ja avohuollon palvelujen turvin."⁶⁷

Tämän suosituksen perusteella vanhustenhuollossa painopistettä on viimeisten kymmenen vuoden aikana oletettavasti pyritty siirtämään laitoshuollosta avohoitoon ja kehitetty erityisesti kotihoidon ja palveluasumisen palveluja. Näin on tapahtunut myös Jyväskylän kaupun-

⁶³ Sosiaalihuoltolaki (710/1982) 17 §.

⁶⁴ www.stat.fi

⁶⁵ Laitoshuollolla tarkoitetaan hoidon, ylläpidon ja kuntouttavan toiminnan järjestämistä jatkuvaa hoitoa antavassa sosiaalihuollon toimintayksikössä ja perhehoidolla jatkuvan hoidon ja ylläpidon järjestämistä yksityiskodissa. Laitoshuoltoa ja perhehoitoa annetaan henkilölle, joka tarvitsee apua, hoitoa tai muuta huolenpitoa, jota ei voida tai ei ole tarkoituksenmukaista järjestää hänen omassa kodissaan muita sosiaalipalveluja hyväksi käyttäen. Sosiaalihuoltolaki 22 §-26 §.

⁶⁶ Sosiaalihuoltolain edellyttämällä kotipalveluilla tarkoitetaan asumiseen, henkilökohtaiseen hoivaan ja huolenpitoon, lasten hoitoon ja kasvatukseen sekä muuhun tavanomaiseen ja totunnaiseen elämään kuuluvien tehtävien ja toimintojen suorittamista tai niissä avustamista. Kotipalveluja annetaan alentuneen toimintakyvyn, perhetilanteen, rasittuneisuuden, sairauden, synnytyksen, vamman tai muun vastaavanlaisen syyn perusteella. Sosiaalihuoltolaki 20-21 §.

⁶⁷ Palvelurakennetyöryhmän muistio 1992, s.9-10.

gissa, jossa vanhusten laitoshoidon tavoitteet on asetettu prosentuaalisena enimmäismääränä ja vanhusten palvelukotien laitospaikkoja on muutettu palveluasumispaikoiksi⁶⁸.

4.2.1 Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveystalokeskus

4.2.1.1 Tavoitteet, organisaatio ja määrärahat

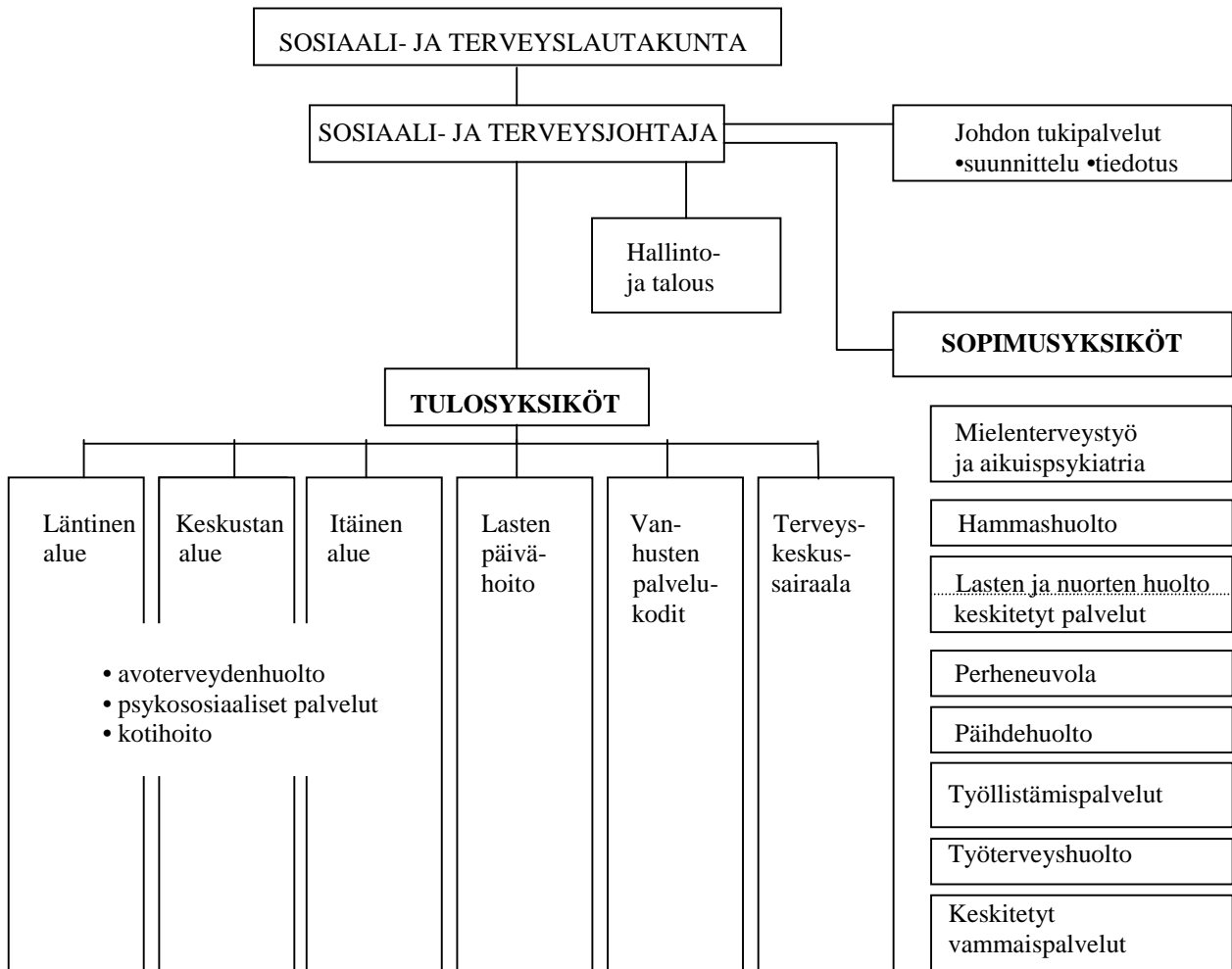
Sosiaali- ja terveystoimen palveluiden tuottamisesta Jyväskylän kaupungin organisaatiossa vastaa sosiaali- ja terveystalokeskus (SOTEPA). Sosiaali- ja terveystalokeskuksen toiminta-ajatuksena on ylläpitää ja edistää psyykkistä, fyysistä ja sosiaalista hyvinvointia, tukea asukkaiden omatoimista selviytymistä sekä kehittää elinoloja yhteistyötahojen kanssa. Sosiaali- ja terveystalokeskuksen toimintaa ohjaa sosiaali- ja terveystalokunnan vuonna 1997 hyväksymä strategia, jonka mukaan toimintaa ohjaavat seuraavat arvot ja arvostukset: ihmisarvo ja tasa-arvo; turvallisuus ja muutosvalmius; yksilöllisyys ja oikeudenmukaisuus; yhteisvastuullisuus ja yrittäjyys. Yksikön toimintaperiaatteita ovat asiakaslähtöisyys, suuntautuminen avopalveluihin, ehkäisevä työ, kuntalaisten osallistuminen ja toimiva demokratia, henkilöstön osaaminen, osallistuminen ja hyvinvointi, palvelujen laadukkuus ja jatkuva laadun kehittäminen ja arviointi sekä toiminnan tehokkuus.⁶⁹

Sosiaali- ja terveystalokeskuksen strategisia tavoitteita ovat äkilliseen avuntarpeeseen vastaaminen, lasten ja nuorten terve kehitys, asukkaiden toimintakyvyn ylläpitäminen ja edistäminen, syrjäytymisen ehkäiseminen, terveellinen elinympäristö sekä tasapainoinen yhdyskuntakehitys. Sosiaali- ja terveystalokeskuksen toiminnan ohjaus kuuluu sosiaali- ja terveystalokunnalle, jonka esittelevänä virkamiehenä toimii sosiaali- ja terveystaljohtaja. Sosiaali- ja terveystaljohtaja on toimialajohtaja, jonka vastuulla on koko sektorin toiminta ja talous. Vastaanottopalvelut, psykososiaalinen työ, kotihoito ja terveystalneuvonta on organisoitu väestövastuualueittain tulosyksiköiksi (läntinen alue, keskustan alue ja itäinen alue). Omina tulosyksikköinä toimivat päivähoito, vanhusten palvelukodit ja sairaala. Mielenterveystyö ja aikuispsykiatria, hammashuolto, lasten ja nuorten huolto, perheneuvola, päihdehuolto, työllistämisyksikkö, työterveyshuolto ja keskitetyt vammaispalvelut on organisoitu sopimusyksi-

⁶⁸ Ks. esim. Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 1998, s. 86.

⁶⁹ <http://www.jkl.fi/sotepa/hyvinvointi>

köksi⁷⁰. Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveystalokeskuksen organisaatiota eri yksiköineen esittää kuvio 5.



KUVIO 5: Sosiaali- ja terveystalokeskuksen organisaatio (v. 2000).

Sosiaali- ja terveystalokeskuksen ostaa palveluita sopimusyksiköiltä. Toimintojen organisoinnilla sopimusyksiköiksi on tavoiteltu kilpailuttamismahdollisuutta yksityisen sektorin tarjoamien palvelujen kanssa. Tällä hetkellä ei kilpailua sopimusyksiköiden toiminta-alueilla vielä ole, mutta ehkä tulevaisuudessa. Sopimusyksiköiden toimintamenot ovat yhteensä vajaat sata miljoonaa markkaa (vuoden 2000 talousarviossa 97 Mmk). Kolme suurinta yksikköä toimintamenoilla mitaten ovat vammaispalvelut, hammashuolto ja lasten ja nuorten huolto. Toimintatuloja sopimusyksiköille yhteensä on vuodelle 2000 budjetoitu vajaat 25 Mmk. Sosiaali- ja

⁷⁰ Aiemmin ruokapalvelut kuuluivat myös sopimusyksiköihin; v. 2000 alusta ruokapalvelut on erillinen kaupungin konsernihallinnon alainen, keskusvirastoon kuuluva yksikkö, joka tuottaa ateriapalvelut päiväkodeille, kou-

terveystoimen tulosityksiköiden ja sopimusiųksiköiden välisiä toiminnallisia suhteita kuvaa seuraava aluejohtajan haastattelulausunto.

"Sosiaali- ja terveystalvelukeskuksen organisaatiossa itsenäisiä tulosityksiköitä ovat läntinen, keskustan ja itäinen alue, päivähoito, vanhusten palvelukodit sekä sairaala. Lautakunta ostaa palvelut sopimusiųksiköiltä. Tulosityksiköt käyttävät sopimusiųksiköiden palveluita, eniten nuori-sopsykiatrian, perheneuvolan ja päihdehuollon palveluita. Me olemme ostajia, lautakunta tekee sopimukset. Niin pitkälle ei ole menty, että tulosityksiköt ostaisivat palvelut suoraan sopimusiųksiköiltä" (Aluejohtajan haastattelu tammikuussa 1999).

Taulukkoon 2 on kerätty koko sosiaali- ja terveystoimen budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot, toimintatulot ja toimintakate vuosina 1997-1999 ja talousarvio vuodelle 2000. Tarkastelujakson jokaisena vuonna toteutuneet toimintamenot ovat olleet (2-8 %) suuremmat kuin talousarvioon alun perin budjetoidut toimintamenot. Myös tarkastelujakson toimintatulot on arvioitu varovaisesti, ja niinpä toimintatulot ovat toteutuneet aina jonkin verran budjetoituja suurempina. Talousarvion budjetoidut toimintamenot muodostavat oman lukusarjansa ja toteutuneet toimintamenot omansa. Vuosien 1998 ja 2000 talousarviossa sosiaali- ja terveystalvelukeskuksen toimintamenot on budjetoitu pienemmiksi kuin edellisen vuoden toteutuneet menot. Budjetointi on ollut menokehityksen suhteen liian optimistista, ja niinpä talousarviovuoden aikana on jouduttu myöntämään lisämäärärahoja, ja myös negatiivinen toimintakate on noussut suuremmaksi kuin alun perin budjetoitu.⁷¹ Vuoden 2001 talousarviossa sosiaali- ja terveystoimen toimintamenot rikkovat jo yhden miljardin rajan.

talous/1000mk	TA 1997	TOT 1997	TA 1998	TOT 1998	TA 1999	TOT 1999	TA 2000
Toimintamenot	882 529	959 612	900 560	918 239	953 353	984 362	961 857
Toimintatulot	155 942	177 400	138 023	128 558	178 408	178 911	149 170
Netto / Toimintakate	(726 587)	(782 213)	(762 537)	(789 681)	(774 945)	(805 450)	(812 687)

Negatiivinen toimintakate eli toimintamenot > toimintatulot merkitty sulkuihin.

TAULUKKO 2: Sosiaali- ja terveystalvelukeskuksen budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot, toimintatulot ja toimintakate vuosina 1997 –1999.⁷²

luille sekä muille kaupungin laitoksille.

⁷¹ Sosiaali- ja terveystoimen budjetointia voi jossain määrin verrata siihen, mistä Högheim ym. kirjoittavat artikkelissaan *The Two Worlds of Management Control*. Artikkelin mukaan on olemassa kaksi eri laskentatoimen maailmaa (budjetin ja budjettilukujen ja todellisen toiminnan ja toteutuneiden lukujen maailma), jotka eivät välttämättä kohtaa.

⁷² Jyväskylän kaupunki. Talousarviot vuosille 1997-2000, tasekirja 1997 ja tilinpäätös 1998 ja 1999.

4.2.1.2 Toiminnan ja talouden ohjaus

Sosiaali- ja terveystalouden perustehtävät määräytyvät lainsäädännön pohjalta, ja sen toiminta-ajatus, strategia sekä toimintaa ohjaavat arvot ja arvostukset määräytyvät valtakunnallisten ja kunnan omien, poliittisten päätöksentekijöiden tekemien linjausten perusteella. Ylimmällä tasolla, kutsutaan sitä sitten strategisen suunnittelun, peruspäämäärien määrittämisen tms. tasoksi, sosiaali- ja terveystalouden tavoitteet ovat kattavia ja ilmeisen ristiriidattomia, kun puhutaan psyykkisen, fyysisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin ylläpitämisestä ja edistämisestä, mutta ilman konkretisointia ja operationaalistamista ylimmän tason tavoitteet jäävät yleiksi ja abstrakteiksi juhlapuheiksi.

Perustehtävien ja päämäärien sekä toiminta-ajatuksen, arvojen ja arvostusten tasolta on tultava operatiivisen toiminnan ja talouden ohjauksen tasolle. Tällä tasolla vuotuinen talousarvio toimii sosiaali- ja terveystoimessa keskeisenä ohjausvälineenä. Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveystalouden talousarviossa on eritelty keskitetyn hallinnon, keskitettyjen palvelujen, aluetyön, päivähoiton, vanhusten palvelukotien, sairaalan, erikoissairaanhoidon, työllistämisen ja sopimusyksikkötoiminnan toimintatulot ja toimintamenot sekä valtuuston nähden sitova toimintakate. Edelleen talousarvion käyttötalousohjauksessa esitetään mainituille yksiköille ja niiden sisällä vielä erikseen eräille palvelulinjoille valtuustoon nähden sitovia toiminnallisia tavoitteita ja/tai toimintaa ohjeellisesti sitovia yksityiskohtaisia perusteluita⁷³. Tällä tasolla tavoitteet ovat konkreettisia ja operationalisoivat sosiaali- ja terveystalouden toiminta-ajatus, mutta eivät enää ole kaiken kattavia eivätkä myöskään välttämättä ristiriidattomia. Sektoriammatillaiset ja -johto asettavat toiminnalleen tietyt tavoitteet, kunnan talousjohtajalla on oma taloudellisia näkökohtia painottava näkemyksensä samoin kuin poliittisilla päättäjillä sekä asiakkailta, kunnan asukkailla ja veronmaksajilla on omat odotuksensa. Sosiaali- ja terveystoimen tavoitteiden yksiselitteisyys riippuu siis siitä, minkä tason tavoitteista puhutaan.

⁷³ Käyttötalousohjauksessa esitettävät toiminnalliset tavoitteet ovat siis valtuustoon nähden sitovia. Niin ikään käyttötalousohjauksessa esitettävät perustelut ovat ohjeellisesti sitovia siten, että hallintokuntien tulee noudattaa perusteluissa kuvattua toiminnallista linjaa. Talousarviossa esitettävät suoritettavien, tehokkuutta ja taloudellisuutta ilmaisevat tunnusluvut, samoin kuin toiminnan laajuustiedot ja voimavarot osoittavat tunnusluvut eivät ole valtuustoon nähden sitovia, vaan tunnuslukuja ja suoritettavien tulee pitää ohjeellisina. Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 32.

Talousarvion laadinta tapahtuu ylhäältä alas ja alhaalta ylös -menetelmällä. Kaupunginhallitus antaa hallintokunnille talousarviovuotta edeltävänä keväänä talousarviokehysten, johon hallintokuntien, kuten sosiaali- ja terveystaloustalouden tulee tai ainakin tulisi sopeuttaa toimintansa ja määrärahaesityksensä. Hallintokuntien ja niiden toimintaa ohjaavien lautakuntien, kuten sosiaali- ja terveystaloustalouden tekemien talousarvioehdotusten pohjalta kaupunginhallitus valmistelee talousarvioesityksen, jonka kaupunginjohtaja esittelee valtuustolle. Valtuuston hyväksymän talousarvion perusteella hallintokunnat laativat talousarvion yksityiskohtaisemman käyttösuunnitelman, jonka lautakunta hyväksyy ja joka esitetään tiedoksi kaupunginhallitukselle.

SOTEPA:n hallinto- ja talousjohtajan haastattelussa tuli esille kaupunginhallituksen keskeinen rooli rahankäyttöä koskevassa päätöksenteossa sekä yleensäkin taloudellisen ja toiminnallisen päätöksenteon eriytyneisyys:

"Vaikka esimerkiksi vanhusten palvelukotien sisällä tehdään linjauksia ja määrityksiä siitä, millä tavalla toimitaan, näihin kuitenkin vaikuttaa oleellisesti se, mitkä ovat ne resurssit, joilla toimitaan. Kaupunginhallituksen asettama kehys on se, johon talousarvio pyritään tekemään eli ennen kaupunginvaltuuston käsittelyä kaupunginhallituksen tekemä päätös on hyvin ratkaiseva eli kaupunginhallituksen rooli on keskeinen. Kaupunginvaltuustolla on käytännössä varsin vähän mahdollisuuksia vaikuttaa toiminnalliseen puoleen, ehkä toiminnan ja rahan yhteydet ovatkin hämärtyneet. Lautakunnalla on oma merkityksensä resurssien suuntaamisessa esimerkiksi eri palvelukeskusten sisällä. Toiminnallinen päätöksenteko yksiköissä kuuluu johtajalle ja johtoryhmälle, sektorijohdon päätöksenteko on talouspuolen johtamista ja päätöksiä" (SOTEPA:n hallinto- ja talousjohtajan haastattelu tammikuussa 2001).

Vuoden 1999 talousarvion laadinta Jyväskylän sosiaali- ja terveystaloustalouksessa oli poikkeuksellinen, mutta samalla sosiaali- ja terveystaloustalouksien ohjauksen luonnetta ja laskentatoimen mahdollisuuksia valaiseva. Talousarvion valmistelu alettiin sillä, että SOTEPA:n yksiköt käsitelivät muutoshankkeensa ja kävivät kriittisesti läpi toimintaedellytystensä kaksi peruspilaria: henkilöstömenot ja tarvittavat tilat. Sosiaali- ja terveystaloustaloutta käsittelevä budjettiasiaa ja hyväksyi syyskuussa 1998 talousarvioehdotuksen, joka ylitti reippaasti (yli 11 Mmk) kaupunginhallituksen antaman menokehysten. Kaupunginvaltuuston käsittelyssä marras-joulukuussa 1998 hyväksyttiin sosiaali- ja terveystaloustalouden ehdotus, joka oli merkittävästi selvästi suurempi kuin kaupunginhallituksen esitys. Kysymys oli eräänlaisesta valtataistelusta, jossa kamppailivat kaupunginhallituksen talousarvioraami ja hallintokunnan

oma esitys tulevan vuoden toiminnoiksi ja määrärahoiksi. SOTEPA:n hallintojohtaja kuvasi haastattelussa vuoden 1999 talousarvion laadinnan poikkeuksellisuutta seuraavasti:

"Vuoden 1999 suunnittelu tehtiin eri tavalla kuin aiempina vuosina. Suunnittelu aloitettiin hankesuunnittelulla, jossa jokainen tulosityksikkö selvitti omat muutoshankkeensa. Markkojen lisäksi muutoshankkeissa arvioitiin se, miten muuttuvat tilatarpeet ja henkilöstömenot. Hankesuunnitelmia käsiteltiin johtoryhmässä, lautakunnassa ja uudelleen johtoryhmässä, jotta saataisiin oikea pohja talousarvion tekemiseen. Lautakunta vaikutti tyytyväiseltä käsittelytapaan ja sai hyvän kuvan toiminnasta, joka oli muunnettu myös markoiksi. Lautakunnan tehtäväksi jäi nyt punnita asioiden oikeaa painotusta. Suunnittelussa on toiminta ja markat synkronoitava, jolloin nähdään heti, mitä merkitsee, jos toiminta on sopeutettava kaupunginhallituksen raameihin. Aiemmin vain todettiin, mistä leikataan eikä mietitty asioita toiminnallisten tavoitteiden näkökulmasta. Toiminnallisista tavoitteista oli kaiken aikaa vähintäänkin kaksi versiota: raamin mukaiset vähäisemmät sekä tulosityksiköiden ja lautakunnan linjanveto toiminnan tavoitteista ja niiden mukaisista markoista. Lautakunnan esitys ei noudattanut kaupunginhallituksen raamia, mutta sosiaali- ja terveyslautakunnan esitys toteutui" (SOTEPA:n hallintojohtajan haastattelu marraskuussa 1998).⁷⁴

Sosiaali- ja terveyslautakunta vertasi SOTEPA:n esityksiä kaupunginhallituksen antamaan kehukseen. Lautakunta oli vaikean päätöksentekotilanteen edessä, koska budjettiesitykset ylittivät kaupunginhallituksen kehysten. Menoja olisi karsittava kaupunginhallituksen ohjeiden mukaisesti, mutta samalla se merkitsisi toimintojen karsimista ja tavoitteista tinkimistä. Vastakkain olivat yhtäällä tulosityksiköiden omat ja lautakunnan toiminnalle asettamat tavoitteet sekä toisaalla kaupunginhallituksen menokehysten mahdollistamat minimitavoitteet. Sosiaali- ja terveystalouden yksiköt esittivät konkreettisin laskelmin, mitä sopeuttaminen kaupunginhallituksen kehukseen merkitsisi toiminnan karsimisena. Sosiaali- ja terveys-toimessa kyettiin siis integroimaan talous ja toiminta varsin konkreettisiksi syy-seuraus -suhteiksi.

Sosiaali- ja terveyslautakunnalle esitettiin perustellut vaateet kaupunginhallituksen antamaan kehukseen tarvittavasta lisäyksestä edellyttäen, että toiminta halutaan pitää entisellä tasolla.

⁷⁴ Myöskään vuoden 2001 talousarvion laadinnassa sosiaali- ja terveyslautakunta ei ole taipunut kaupunginhallituksen asettamaan budjettikehukseen. Lautakunta pitää kiinni ehdotuksestaan, jonka kaupunginhallitus on jo kerran palauttanut lautakunnan käsiteltäväksi. Lautakunnan esitys sosiaali- ja terveystalouden yksiköiden tarvitsemasta määrärahasta on 56 Mmk suurempi kuin kaupunginhallituksen antama kehys. (Keskisuomalainen 26.10.2000.)

Syy-seuraus -suhteet esitettiin konkreettisina toiminnan supistamisina ja laskentatointa arvo- ja määrälukuineen käytettiin tässä tilanteessa hyväksi. Ote kehyksen lisäyksen perusteluista⁷⁵:

SOTEPAn esityksen ja kaupunginhallituksen kehyksen erotus (1000 mk), jos toiminta pidetään nykyisellään ja sairaanhoitopiirin laskutus pysyy vuoden 1998 tasolla	11 794
SOPEUTUS KAUPUNGINHALLITUKSEN KEHYKSEEN	
Toiminnan supistaminen:	
* Terveyskeskussairaala: 20:n sairaansijan sulkeminen	2137
* Aluetyö/avoterveydenhoito: väestövastuun perusväestömäärän lisääminen, keskitetyn ensiavun liittäminen läntisen alueen vastaanottoon	2000
* Aluetyö/kotihoito: yöpartiotoiminnan lakkauttaminen	1000
* Päivähoito: toiminnan supistaminen (n. 100 päivähoitopaikkaa)	1300
* Erikoissairaanhoito: sairaanhoitopiirin maksuosuuden supistaminen erikoissairaanhoidon maksutulojen korotusten myötä	2000
* Sopimusyksiköt/lasten ja nuorten huolto: huumeosaamiskeskusta ei perusteta	325
* Sopimusyksiköt/hammashuolto: toiminnan supistaminen	1000
* Muut sopimusyksiköt: toiminnan supistaminen	200
* Keskitetyn työllistämisrahan supistaminen vuoden 1998 talousarvion tasolle	1600
Leikkaukset yhteensä	11 562
LEIKKAUSTEN VAIKUTUS HENKILÖTYÖVUOSIIN	
Sairaala: 10, vastaanotto: 4, kotihoito: 6, päivähoito: 19, hammashuolto: 4; yht. 43.	

Raportissa tuodaan esille eri tulosityksiköiden ja palvelulinjojen toiminnan supistamisten kautta syntyvät säästöt, joilla päästäisiin kaupunginhallituksen menokehykseen. Henkilötyövuosia tulisi säästöjen aikaansaamiseksi vähentää 43. SOTEPA:n vuoden 1999 budjetointiprosessissa käytettiin laskentatointa ja sen tuottamaa numerotietoa hyväksi sektorijohdon ja ammattilaisten toiminnalleen asettamien tavoitteiden edellyttämien määrärahatarpeiden perustelemisessa. Tulosityksiköt ja palvelulinjat käyttivät hyväkseen toimintansa niitä ominaispiirteitä, jotka mahdollistavat rutiiniohjauksen ja laskentatoimen käytön ikään kuin "vastauslaitteena". Perusteluissa toiminnan syy-seuraus -suhteet katsottiin siten tunnetuiksi, että voitiin kertoa, miten määrärahojen leikkaus vaikuttaa toimintaan sen nykyiseen tasoon verraten. Seuraukset esitettiin sekä toiminnan supistumisina että tuotoksen välillisten 'proxy'-mittareiden avulla, esimerkiksi päivähoitopaikkojen vähenemisenä. Laskelmin voitiin vaikuttaa siihen, että sosiaali- ja terveyslautakunta ja sitten myös kaupunginvaltuusto saatiin hyväk-

⁷⁵ Sosiaali- ja terveystalokeskus. Raamin lisäyksen perusteet (26.8.1998). Kokonaisuudessaan perusteluraportissa on selvitetty menojen lisäys sekä kustannusten nousuun että toiminnallisiin muutoksiin perustuen, tulojen lisäys ja menojen vähennys raamia tasopainottavina tekijöinä ja näiden perusteella päädytty 11,8 Mmk:n erotukseen kaupunginhallituksen raamin ja SOTEPA:n laskelmien välillä lähtökohtana toiminnan pitäminen entisellään.

symään sosiaali- ja terveystalokeskuksen laatima, kaupunginhallituksen asettaman kehyyksen ylittävä toiminta- ja talousarviosuunnitelma.

Sosiaali- ja terveystalokeskus käytti talousarvioesityksensä laatimisessa ja eri tehtäviensä resurssitarpeita määrittäessään hyväkseen kokonaismeno- ja volyymitietoja sekä niiden perusteella laskettuja keskimääräisiä yksikkökustannuksia. Kustannus- tai menotieto ei ilmeisesti ole ollut tarkkaa, mutta riittävää määrärahatarpeiden arvioimiseksi ja perustelemiseksi. Henkilökunta on SOTEPA:n tärkein voimavara ja palkkamenot suurin menoerä. Sosiaali- ja terveystoimessa suoritustuotanto perustuu enimmäkseen asiakkaiden yksilökohtaiseen⁷⁶ palveluun, ja tällaisessa tuotannossa henkilökunnan määrä ja kapasiteetti määrittävät peruslähtökohdan määrällisten suoritustavoitteiden asettamiselle ja toteuttamismahdollisuuksille.

Edellä esitetty antaa jo viitteitä siitä, että sosiaali- ja terveystoimessa ja sen eri tulosyksiköissä ja palvelulinjoilla voidaan käyttää laskentatoimen tietoa hyväksi esimerkiksi resurssitarpeiden määrittämisen perustana. Sektorin tehtäväkenttä on moninainen, ja sen eri alueilla voi tulla kysymykseen palvelujen tilaaminen vaihtoehtoisesti joko julkisen sektorin tai yksityisen sektorin tuottajilta. Kustannustiedolle voi siis olla käyttöä myös palvelujen hinnoittelussa ja eri vaihtoehtojen kustannustehokkuuden vertailussa.

4.2.2 Vanhusten palvelukodit

4.2.2.1 Tavoitteet, toiminta ja talous

Vanhustenhuolto on yksi sosiaali- ja terveystoimen tehtäväalueista. Vuoden 2000 talousarvioon on Jyväskylän kaupungin sosiaali- ja terveystalokeskuksen kohdalle kirjattu seuraavat vanhustenhuoltoa koskevat ja siis valtuustoon nähden sitovat toiminnalliset palvelutavoitteet⁷⁷:

⁷⁶ SOTEPA:n tuotteet ovat enimmäkseen yksilötuotteita. Ks. tuoteajattelusta ja tuotteiden luokituksesta tuloksellisuuden tarkastelussa Möttönen 1993, s 29-34.

⁷⁷ Esimerkiksi Euske 1984, s. 22-23 määrittelee päämäärän laiveaksi ja kohtalaisen ajattomaksi selostukseksi siitä, mitä organisaatio haluaa saavuttaa, kun taas tavoite on päämäärää yksityiskohtaisempi selostus annettuna aikana saavutettavasta lopputuloksesta. Tavoitteet ovat operationaalisen tason suunnitteluun kuuluvia ja niihin liittyvät myös keinot.

1. Kotihoidon palveluilla ja palveluasumisella turvataan, että yli 75-vuotiaista on laitoshoidossa enintään 8 %. Kotihoidon palvelut turvataan vähintään 25 %:lle yli 75-vuotiaista; mittari: laitos- ja avohoidon peittävyys-%.⁷⁸

2. Erikoissairaanhoidosta jonottaa terveystieteiden keskuksensa enintään keskimäärin viisi potilasta. Mittausmenetelmä: jonon seuranta (kk-raportointi).⁷⁹

Vuoden 2000 aikana vanhusten hoidon puutteet ovat olleet valtakunnan tiedotusvälineissä usein esillä. Ehkä juuri siitä syystä Jyväskylän kaupungin vuoden 2001 talousarvioon on ensimmäisen kohdan palvelutavoitteeseen lisätty lausuma: "Jyväskylän kaupunki tahtoo toteuttaa vanhusten hyvän hoidon periaatteita ja kehittää palvelujärjestelmäänsä oikean hoidonporrastuksen toteuttamiseksi ja riittävien resurssien turvaamiseksi." Toisen kohdan tavoitteessa on enimmäisjonoa nostettu viidestä potilaasta kahteentoista⁸⁰ johtuen kaikeksi siitä, että asetettua tavoitetta ei ole edellisinä vuosina saavutettu.

Vanhusten palvelukodit edustaa laitoshoidoa, jolle on asetettu vanhusten lukumäärään suhteutettu prosentuaalinen kattotavoite. Vanhusten palvelukotien tehtävänä on tarjota asukkailleen toimintakykyä ylläpitäviä ja kuntouttavia palveluja sekä ympärivuorokautista huolenpitoa ja turvallisuutta. Lisäksi tuetaan ikääntyneiden kotona asuvien vanhusten omatoimisuutta, kotona selviytymistä ja omaisten jaksamista. Vuoden 2000 talousarvioon on kirjattu vanhusten palvelukotien kohdalle seuraavat kuusi erityistavoitetta:

1. Kehitetään ikääntyneiden palveluverkostoa eri yhteistyötahojen kanssa siten, että oikea hoidonporrastus toteutuu.
2. Turvataan vanhusten kriisihoito.
3. Asukkaita aktivoidaan kuntouttavalla liikunnalla ja viriketoiminnalla, jotka ovat osa perushoitoa. Laaditaan yksikkö- ja yksilökohtainen liikuntasuunnitelma sekä käytetään tukena musiikkiterapiaa.
4. Vapaaehtoistoimintaa ja omaisyhteistyötä kehitetään ja niihin osallistuvia tuetaan. Avainasemassa ovat tässä omahoitajat.

⁷⁸ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 78. Sama palvelutavoite esitettiin myös vuoden 1999 talousarviossa, s. 69.

⁷⁹ Jyväskylän kaupungin vuoden 1999 tilinpäätöksen (s. 30) mukaan vanhusten asumispalveluja koskevat toiminnalliset tavoitteet toteutuivat sekä laitos- että avopalvelujen määrien suhteen. Erikoissairaanhoidosta terveystieteiden keskuksensa jonottavien määrässä ei tavoitteeseen päästy.

⁸⁰ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2001, s. 87.

5. Henkilöstön jaksamista ja toimintakyvyn ylläpitoa kehitetään mm. TYKY -toiminnan avulla.
6. Työyhteisöjen toimivuutta ja sisäistä yhteistyötä edistetään. Keinoina tässä ovat mm. vertaisarviointi ja työnkierto.⁸¹

Vanhusten palvelukodit on siis oma tulosityksikkönsä sosiaali- ja terveystalouden sisällä. Yksikön toiminnasta ja taloudesta vastaa vanhusten palvelukotien johtaja, joka on suoraan sosiaali- ja terveysjohtajan alainen. Vanhusten palvelukodit tuottaa pitkäaikaista hoitoa sellaisille vanhuksille, jotka eivät selviydy palveluasumisyksiköissä tai omissa asunnoissaan kotihoidon turvin⁸². Tulosityksikkö tarjoaa ryhmäkotiasumista ja lisäksi dementiahoitoa paitsi vanhainkotien osastoilla myös kotona asuville dementoituneille henkilöille dementia-apäiväpäässä. Lyhytaikaisen hoidon osuus on noin 12% kaikista laitoshoitopäivistä.

Jyväskylän kaupungilla on omia vanhainkoti- ja palveluasumispaikkoja, mutta kaupunki ostaa palvelukotipalveluja myös erilaisilta yksityisten säätiöiden ja järjestöjen omistamilta palvelukodeilta. Tällä hetkellä Jyväskylän kaupungilla on 218 omaa vanhainkotipaikkaa, 16 omaa palveluasumispaikkaa ja 92 yksityisten palvelukotien asumispaikkaa. Laitosasuminen ja palveluasuminen oli vuonna 1999 Jyväskylässä valtakunnallisten suositusten mukaisessa maksimimäärässä.

talous/1000mk	TA 1997	TOT 1997	TA 1998	TOT 1998	TA 1999	TOT 1999	TA 2000
Toimintamenot	48 904	47 257	42 937	43 919	44 749	45 366	46 286
Toimintatulot	10 686	9 966	9 085	9 914	9 996	10 663	10 372
Netto/Toimintakate	(38 218)	(37 291)	(33 852)	(34 005)	(34 753)	(34 703)	(35 914)

Negatiivinen toimintakate eli toimintamenot > toimintatulot on merkitty sulkuihin.

TAULUKKO 3. Vanhusten palvelukotien toteutuneet toimintamenot, -tulot ja nettomenot⁸³

⁸¹ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 89. Tavoitteet 1-4 löytyvät myös vuoden 1999 talousarviosta. Vuoden 2000 tavoitelistaan lisätyt 5-6 liittyvät vanhusten palvelukotien henkilöstön jaksamiseen.

⁸² Avohoidon ja laitoshoidon käsitteet ovat jossain määrin ristiriitaisia ja esimerkiksi dosentti, ylilääkäri Matti Nikkilä pitää palvelutaloja avohoitomuotona (Aamulehti, 26.11.2000.) Artikkelissa 'Parannukset kiinni asenteista' Nikkilä lisäksi toteaa, että huonokuntoisten vanhusten kotihoito on osoittautunut pohjattomaksi suoksi, koska se on tehotonta ja kallista hoivan tarpeessa oleville vanhuksille. Nikkilän mukaan hoitoa jonottavat vanhuksat aiheuttavat suuria kustannuksia; samalla rahamäärällä pystyisi ylläpitämään hoivaosastoja, hoivakoteja tai korkeatasoisia palvelutaloja.

⁸³ Jyväskylän kaupunki. Talousarviot vuosille 1997-2000, tasekirja 1997 ja tilinpäätös 1998 ja 1999.

Taulukkoon 3 on koottu vanhusten palvelukotien toimintamenot ja -tulot talousarvioiden 1997-2000 ja tilinpäätösten 1997-1999 perusteella. Sosiaali- ja terveystoimen kokonaismenoista vanhusten palvelukotien osuus on noin 5%.

Toimintamenojen väheneminen vuoden 1997 tasosta johtuu siitä, että osa vanhusten palvelukotien alle kuuluneista paikoista on siirretty aluetoiminnan ja siihen kuuluvan kotihoidon piiriin, eli suunta on ollut laitoshoidosta avohoitoon. Suurin menoerä vanhusten palvelukotien tulosityksikössä ovat henkilöstömenot. Niiden osuus toimintamenoista on noin 60 %. Toiseksi suurin yksittäinen menoerä on tilojen vuokrat (5,4 Mmk), joka merkitsee noin 12 % toimintamenoista. Erilaisten palvelujen ostoihin käytetään noin 25 % toimintamenoista.

4.2.2.2 Toiminnan ja talouden ohjaus

Vanhusten palvelukotien toiminnan ja talouden ohjauksesta vastaa tulosityksikön, vanhusten palvelukotien johtaja. Tuotosta seurataan hoito- ja asumispäivinä. Mainitut mittarit edustavat tuotoksen surrogaattia tai proxya. Ne mittaavat toiminnan volyyymia, mutta eivät kerro mitään toiminnan tuotoksesta sen suhteen, miten vanhusten toimintakyvyn ylläpitämisen ja kuntouttamisen sekä ympärivuorokautisen huolenpidon ja turvallisuuden tavoitteissa on onnistuttu. Vanhusten palvelukotien johtoryhmä, johon kuuluu palvelukotien johtaja, osastonhoitajat, sosiaalityöntekijöitä ja henkilöstön edustaja (yhteensä 11-12 henkilöä), sopii yhteisistä toimintalinjoista sekä resurssien jaon ja toiminnan kehittämisen suuntaviivoista. Asiakkaiden sijoituksesta eri palveluiden piiriin vastaa SAS- eli seuraa-arvioi-sijoita -ryhmä. Toiminnan organisoinnista kertoo vanhusten palvelukotien johtaja haastattelussa lisäksi seuraavaa:

"Päävastuu eri toimintojen kulujen seurannasta on palvelukotien johtajalla. Asukaskuormituksen seuraaminen kuuluu osastonhoitajien ja yksikön tehtäviin. Lisäksi on olemassa SAS -ryhmä, joka käytännössä sijoittaa asukkaat sekä vanhusten palvelukotiin että kaikkiin avopuolen palveluasuntoihin. Lisäksi seurataan sitä, millaista väkeä meidän hoidossa on eli tehdään hoitoisuusmittauksia. Erilaisista Suomessa käytetyistä standardeista käytämme ns. Vasamittausta...Talouden ja toiminnan suunnittelussa on ollut pyrkimys siihen, että suunnittelussa tulisivat toiminnot näkyviin. Toimintojen suunnittelu ilman talouden suunnittelua on mahdollista eli molempia tarvitaan. Raporteissa näkyy sekä talouden kehitys että suoritekehitys" (Vanhusten palvelukotien johtajan haastattelu joulukuussa 1998).

Vanhusten palvelukotien toimintaa ja taloutta seurataan ja niistä raportoidaan kuukausittain sosiaali- ja terveystalokunnalle ja kolme kertaa vuodessa kaupunginhallitukselle ja -valtuustolle. Kuukausiraportissa esitetään taulukkomuodossa talousarvioluvut, toteutuneet luvut ja toteutumaennuste koko vuoden tuloista, menoista, henkilöstömenoista sekä nettomenoista. Toteutumien vertailua budjettiin havainnollistetaan myös graafisilla kuvioilla. Raportti sisältää ennusteen tunnuslukujen toteutumasta ja kirjallisen tilannekatsauksen. Taulukossa 4 on esimerkki vanhusten palvelukotien kuukausiraportoinnista sekä talouden osalta että vanhusten palvelukotien toiminnan laajuutta kuvaavat keskeiset tunnusluvut.

talous/1000mk	TALOUSARVIO		TOTEUTUMA			EROTUS TOT.ENN. EROTUS		
	vuosi	kausi	kausi	%/vuosi	%/kausi	kausi	vuosi	vuosi
Tulot	9 285	5 979	6 394	68,9	106,9	415	9 929	644
Menot	-43 337	-29 175	-29 881	69,0	102,4	-706	-44 386	-1 049
siitä henkilömenot	-26 272	-17 799	-18 269	69,5	102,6	-470	-26 966	-694
Netto	-34 052	-23 196	-23 487	69,0	101,3	-291	-34 456	-404

tunnusluvut	TALOUSARVIO		TOTEUTUMA			EROTUS TOT.ENN. EROTUS		
	vuosi	kausi	kausi	%/vuosi	%/kausi	kausi	vuosi	vuosi
Hoitopäivien lkm	77 620	51 675	51 504	66,4	99,7	-171	77 363	-257
Palveluasumispäivät	11 315	7 533	4 676	41,3	62,1	-2 857	7 024	-4 291
Ostetut vanhainkotipv	5 110	3 402	1 804	35,3	53,0	-1 598	2 710	-2 400
Yksit.palv.kotiasumispv	24 000	15 978	19 578	81,6	122,5	3 600	29 407	5 407

TAULUKKO 4: Esimerkki vanhusten palvelukotien kuukausiraportoinnista kaudelta 1.1.-31.8.1998.

Esimerkki kuukausiraportointiin sisältyvästä tilannekatsauksesta ajalta 1.1.-31.8.1998:

"TILANNEKATSAUS

Asiakkaiden toimintakyky on hieman alentunut viime syyskuuhun verrattaessa. Laitospaikkojen väheneminen on näkynyt lyhytaikaishoitoyksikössä, jonka 24 paikasta 8 – 9 on ollut jatkuvasti pitkäaikaispaikkaa odottavien käytössä. Mathilda-koti muuttui 1.5. alkaen laitospalveluja tuottavasta yksiköstä palveluasumisyksiköksi. Muutos onnistui aivan kohtuullisesti, eikä tuottanut asiakkaille ylimääräisiä hankaluuksia. Työntekijöiden sairaslomia on ollut vähemmän kuin vuoden I kolmanneksella, mutta kuitenkin hieman enemmän kuin v. 1997 vastaavana aikana. Sateisesta kesästä huolimatta eri yksiköissä asukkaille on pystytty järjestämään ulkoilua ja tapahtumia. Keljon vanhainkodin asukkaiden ilona on ollut entisen Purokadun neuvolan tiloihin tilapäisesti sijoitetut päiväkodin lapset, joiden piha-alue ulottuu vanhainkotiin. Lisäksi lapset käyvät ruokailemassa vanhainkodin ruokasalissa ja tuovat oman värinsä A-talon pohjakerroksen asukkaiden ja ulkopuolisten ruokailijoiden arkeen."⁸⁴

Kunnalla on lakisääteinen vastuu valvoa myös yksityisen sektorin tuottamien asumispalveluiden laatua. Palvelukotien johtaja ja kaupungin sosiaalityöntekijät tarkastavat toimintaa tekeillä käyntejä ja keskustelemalla tuottajien kanssa.

Taulukossa 5 on esitetty vanhusten palvelukotien tunnusluvut vuoden 1998 tilinpäätöksestä vuoden 2000 talousarvioon.

Tunnusluvut	Tilinpäätös 1998	Talousarvio/Muutokset 1999	Talousarvio 2000
Suoritettavoitteet			
Vanhainkotihoitopäivät	76 812	77 620	77620
Palveluasumispäivät	6 575	5 840	5 840
Yksityisten palvelukotien asumispäivät	30 239	32 660	32 660
Tehokkuus, taloudellisuus			
Vanhainkotihoito, mk/hoitopäivä	475	481	490
Palveluasuminen, mk/asumispäivä	235	237	227
Laajuustiedot			
Omat vanhainkotipaikat	218	218	218
Omat palveluasumispaikat	16	16	16
Yksityisten palvelukotien asumispaikat	92	92	92
Voimavarat			
Henkilöstö henkilötyövuosina	152	152	152
Näistä sijaisia ja varahenkilöitä	20	20	20
Toimitilat m ²	12 501	12 501	12 501

TAULUKKO 5: Vanhusten palvelukotien tunnusluvut vuosina 1998-2000.⁸⁵

Tehokkuus, taloudellisuus -kategorian tunnuslukuina yllä olevassa taulukossa esitetään hoitopäivän ja asumispäivän hinta⁸⁶. Laskelmissa vanhainkotihoitopäivän hinta on vähän yli kaksinkertainen palveluasumisen hintaan nähden. Hinnat ovat keskimääräisiä, koska eri hoitolai-

⁸⁴ Taulukot ja tilannekatsaus SOTEPA/ vanhusten palvelukodit kuukausiraportista 1.1. – 31.8.1998.

⁸⁵ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 89.

⁸⁶ Hoitopäivän hinta on saatu jakolaskulla, jossa jaettava markkamäärä ei ole vanhainkotihoiton kokonaiskustannus eikä myöskään puhtaasti talousarviokirjanpitoon perustuvat menot. Laskelmien lähtökohtana ovat vanhainkotihoitoon kohdistetut talousarviomenot, joihin on lisätty laskennallisesti joitakin eria, esimerkiksi vanhainkodeissa tehtävän lääkärityön kustannus ja SOTEPA:n yleishallinnon lisä. Jakajana on käytetty hoitopäivien lukumäärää.

toksissa ja palvelukodeissa hinnat vaihtelevat⁸⁷ yksikön koosta ja muista tekijöistä johtuen. Hoito- ja asumispäivän keskimääräisen hinnan laskemisen käytäntö ei ole täysin vakiintunut. On laskettu bruttohintoja ja nettohintoja ja mahdollisesti jopa verrattu niitä keskenään. Nettohintaa saadaan bruttohinnan ja asiakkaan maksaman hoitomaksun erotuksena. Asiakkaiden hoitomaksut määräytyvät asiakkaan tulojen ja muun maksukykyyn perusteella, mistä syystä nettohinnat eivät ole keskenään vertailukelpoisia. Eri yksiköiden bruttohinnatkaan eivät ole välttämättä keskenään vertailukelpoisia johtuen erilaisista menojen laajuus- ja muiden laskentatoimen ongelmien ratkaisusta.

Toteutuneisiin hoitopäivän ja asumispäivän hintoihin vaikuttavat myös kapasiteetin käyttöaste eli se, ovatko kaikki hoitopaikat olleet käytössä vai eivät. Yllä olevien raporttien perusteella voidaan laskea, että yksityisissä palvelukodeissa on vuonna 1998 keskimäärin toteutunut 328 asumispäivää asumispaikkaa kohden eli hoitopaikat eivät ole olleet aivan täyskäytössä. Sen sijaan kaupungin omissa palveluasumispaikoissa on tuotettu 411 asumispäivää asumispaikkaa kohden eli paikat ovat olleet ylikuormitettuja. Vanhainkotihoitopäiviä on vuonna 1998 toteutunut 352 hoitopäivää hoitopaikkaa kohden.⁸⁸

Vanhainkotipäivän ja palveluasumispäivän keskimääräiset hinnat (markkaa/hoitopäivä, markkaa/asumispäivä) ovat luonteeltaan taloudellisuuden tunnuslukuja. Absoluuttista tavoitetasoa ei näille hinnoille kuitenkaan voi asettaa, joskin niitä voidaan vertailla muiden vastaavien hoitolaitosten keskimääräisiin hoito- ja asumispäivän hintoihin. Esitettyjen tunnuslukujen lisäksi olisi mahdollista mitata vanhainkotien ja palveluasumiskotien tuottavuutta esimerkiksi hoitopäivät/työntekijät -tuotos/panos suhteena. Työn tuottavuudellekaan ei liene tarkoituksenmukaista määrittää absoluuttista tavoitetasoa, mutta sitä voitaisiin käyttää hyväksi kunkin yksikön oman tuottavuuskehityksen seuraamiseen samoin kuin vertailuun muiden vastaavien yksiköiden tuottavuuslukujen kanssa. Tosin jälleen on huomattava, että asukkaiden toimintakyky vaikuttaa henkilöstötarpeeseen, mutta myös hoidolle asetettu palvelutaso. Työn tuotta-

⁸⁷ Ks. Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 1999, s. 77.

⁸⁸ Varsinainen kapasiteetin käyttöastemittari saadaan jakamalla toteutuneet vuotuiset hoitopäivät hoitopaikkojen perusteella määräytyvällä vuotuisella hoitopäiväkapasiteetilla. Jyväskylän kaupungin vanhainkotihoitossa vuosina 1998 ja 1999 tunnusluku saa seuraavat arvot:

v. 1998: $76812/365 \times 218 = 76812/79570 = 0,965$ eli kapasiteetti on ollut 96,5 %:sti käytössä.

v. 1999: $77620/365 \times 218 = 77620/79570 = 0,975$ eli kapasiteetti on ollut 97,5 %:sti käytössä.

vuus -tunnuslukua voisi kuitenkin käyttää ainakin varauksellisesti yhtenä pohjatietona henkilöresurssien allokointipäätöksissä.

Vanhusten palvelukodit -toiminnan perimmäisten tavoitteiden moniselitteisyydestä samoin kuin tuotosmittarien proxy-luonteisuudesta johtuen toiminnan vaikuttavuuden mittaamiseen tavoitteiden/tuotoksen suhteena on mahdotonta kehittää tunnuslukuja, mistä syystä myös tehokkuus tuottavuuden ja vaikuttavuuden tulona jää mittaritta. Tehokkuushan tarkoittaa sitä, että tehdään oikeita asioita ja tehdään ne oikein. Sille, että tehdään oikeita asioita on vanhusten palvelukodit toiminnassa monta määritettä. Eräs sellainen määrite on turvallisuus, joka tarkoittaa mm. hoitoon pääsyä silloin kun vanhus sitä tarvitsee.⁸⁹ Monissa kunnissa hoitoon pääsyä jonotetaan, ja "jonon seuranta" on myös usein käytetty "tavoitteiden toteutumismittari". Voidaan ajatella niinkin, että jonon seuranta on vääränlainen tavoitteiden toteutumisen seurantamittari ja resurssien allokointimittari. Tavoitteenahan tulisi olla se, että jonoja ei olisi, ja suoritustakin pitäisi mitata aivan jollakin muulla kuin jonotusmittarilla.⁹⁰

4.2.2.3 Vanhusten palvelukotien toiminnan luonne ja ohjattavuus

Vanhusten palvelukotien toiminnalle asetetut hoitopäiviä ja asumispäiviä koskevat määrätavoitteet ovat yksiselitteiset, joskin hoito- ja asumispäivien lisäämisen asemasta pyrkimyksenä on siirtää toiminnan painopistettä pois laitoshoidosta edustavasta palvelukotitoiminnasta avohoidon suuntaan. Vanhusten palvelukotien toiminta-ajatukseen perustuen tulosityksikön tavoitteena on tukea asukkaiden ja ikääntyneiden kotona asuvien omatoimisuutta ja olla tarvittaessa omaishoitajien tukena. Palvelukodit tarjoavat toimintakykyä ylläpitäviä ja kuntouttavia palveluja sekä ympärivuorokautista huolenpitoa ja turvallisuutta. Tällä tasolla tarkastellen tavoitteet käyvät moniselitteisimmiksi.

⁸⁹ Aamulehti 31.12.2000 kirjoitti Pirkkalan mallista vanhusten palvelukotitoiminnasta. Kirjoituksen mukaan turvallisuus tarkoittaa esimerkiksi sitä, että vanhus pääsee hoitoon aina silloin kun hän sitä tarvitsee ts. että "hänen ei tarvitse todistella hoidon tarvettaan ja rukoilla hoitoon pääsyä. Tällöin vanhus myös uskaltaa yrittää kotona pärjäämistäkin, kun hän tietää pääsevänsä helposti hoitoon takaisin. On huojentavaa tietää, että apua on aina saatavilla eikä vaivoja vähätellä."

⁹⁰ Allen (2000, s. 44) esittää julkisen sektorin vääränlaisesta tuottavuuden mittaamisesta ja resurssien allokoinnista esimerkkinä ensinnäkin poliisitoimen, jossa lisää rahaa allokoidaan sinne, missä on paljon rikollisuutta. Sinne, missä rikollisuuden ennaltaehkäisemiseen on panostettu ja onnistuttu rikosten määrän vähentämisessä, rahaa ei kohdisteta ja siellä kärsitään rahan puutteesta. Toinen esimerkki on vankilatoimesta, jossa suoritusta mitataan yleisesti vankivuoden hinnalla. Jos vankilan johto käyttää rahaa koulutukseen, työpajatoimintaan, taide- ja uskontoharrastuksiin — eli sellaisiin toimintoihin, joiden tiedetään edesauttavan vangin paluuta yhteiskuntaan lainkuuliaisena jäsenenä — suoritustamittarit ovat kansallisessa vertailutaulussa pohjalla. Huonon suorituksen seurauksena kyseisen vankilan johdon ylenemismahdollisuudet ovat menetetyt.

Vanhusten palvelukotien tuotosta mitataan hoito- ja palveluasumispäivinä. Tavoitteena ei kuitenkaan ole hoitopäivien ja asumispäivien maksimointi eikä välttämättä myöskään hoitotai asumispäivän hinnan minimointi, joskin talouden näkökulmasta katsottuna tavoitteena on hoidon järjestäminen mahdollisimman kustannustehokkaasti. Jos tietyin kustannuksin pyritään tarjoamaan mahdollisimman monta hoito- ja asumispäivää, tapahtuu se aina ennen pitkää myös laadun kustannuksella. Vanhusten palvelukotien tavoitteiden ja tuotoksen määrittämiseen ja mittaamiseen liittyy vääjäämättä määrän ja laadun 'trade-off' eli vaihtokauppaa palvelujen määrällä ja laadulla. Siksi järjestelmään tulee sisältyä säännöllinen hoidon ja palvelun laadun arviointi.

Vanhainkodin asukkaiden toimintakykyä pyritään pitämään yllä esimerkiksi järjestämällä heille liikuntaa ja muita virikkeitä päivittäin. Tavoitteiden toteutumista tältä osin voidaan seurata asiakkaiden hoidettavuusasteen kehittymisenä. Toisaalta on luonnollista, että iän ja sairauksien lisääntymisen myötä ihmisen kunto heikkenee. Johdon interventioiden, esimerkiksi lisäresurssien kohdistamisen seurauksia toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamisen suhteen ei ehkä tarkalleen tunneta, mutta esimerkiksi henkilökunnan lisäämisen tai vähentämisen seuraukset voidaan paljolti ilmaista ihan konkreettisina toiminnallisina seuraamuksina. Vanhusten laitoshoidossa toimintojen voi olettaa olevan melko toistuvia: ainakin tietyt asukaskohtaiset hoitorutiinit toistuvat lähes muuttumattomina päivästä toiseen.

Hofsteden mallissa esitettyihin toiminnan luonnetta koskeviin kysymyksiin voi vanhusten palvelukotien osalta vastata tietyin varauksin myöntävästi. Talouden ohjaus voisi siis olla melko rutiininomaista hoitopäivien määriin ja yksikköhintoihin perustuvaa laskentaa. Budjetoinnin näkökulmasta vanhusten palvelukoteja voitaisiin käsitellä panos-tuotosyksikköinä. Hoito- ja palveluasumispaikkojen määrätavoitteiden perustella voidaan laskea vuotuiset kustannukset ja määrärahatarpeet. Pelkillä hoito- ja palveluasumisen keskimääräishinnoilla laskelmia tosin ei tulisi tehdä, vaan budjetointia varten tulisi määrittää sekä yhden että useampien lisäasiakkaiden aiheuttamien toimintojen ja niiden edellyttämien resurssien ja määrärahojen lisätarve. Lisäasiakkaiden ottaminen tosin on käytännössä mahdotonta ilman lisäkapasiteetin rakentamista, jos kaikki huoneet ja vuodepaikat ovat käytössä.

4.2.2.4 Laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuudet vanhusten palvelukotien toiminnan ja talouden ohjauksessa

Vanhusten palvelukodit -toiminnassa hoito- tai asumispäivä on resurssimitoituksen näkökulmasta tärkeä volyymimittari. Vanhustenhoidossa syy-seuraus -suhteet ovat erityisesti henkilökunnan määrän lisäysten ja vähennysten suhteen paljolti tunnetut, ja toiminta on monilta keskeisiltä osiltaan ja nimenomaan vanhusten päivittäisten hoitotoimintojen osalta toistuvaa. Tällaisessa toimintaympäristössä laskentatoimella ja erityisesti kustannusinformaatiolla on hyväksikäyttöä johdon päätöksenteossa ja erityisesti myös julkisen hallinnon keskeisen ohjaukselineen, talousarvion valmistelussa. Yksin jo hoitopäivän ja asumispäivän hinnat ja palvelukotikohtaiset erot voivat antaa syyn tai impulssin tarkempiin tuottavuus- ja taloudellisuusanalyysiin. Kustannusvertailuissa — niin kunnallisten yksiköiden kuin kunnallisten ja yksityisten kotien välillä — on aina otettava huomioon myös kunkin kodin asukkaiden toimintakyky ja hoidettavuuden aste.

Vanhainkotihoitopäivän hinta ja palveluasumispäivän hinta ovat esimerkkejä tunnusluvuista, joille ei tehokkuuden ja taloudellisuuden ja niitä koskevan tavoitteenasettelun mittareina ole juurikaan käyttöä. Tehokkuus määriteltiin edellä vaikuttavuuden ja tuottavuuden tuloksi eli toiminta on tehokasta silloin, kun tehdään oikeita asioita ja ne tehdään oikein. Hoito- tai asumispäivän hinta ei kerro mitään siitä, onko vanhustenhoidossa tehty oikeita asioita, eikä myöskään siitä, onko asiat tehty oikein. Hoito- tai asumispäivän hinnan nousu kertoo lukijalle lähinnä vain kustannustason noususta ja hoito- tai asumispäivän hinnan lasku taas tulkitaan yleensä signaaliksi siitä, että kaupunki säästää vanhustenhoidon kustannuksella. Kustannussäästöt on liitettävä luotettavaan laadunvalvontaan, jolla taataan palvelutason säilyminen.

Vanhusten palvelukodit -tulosityksikön vanhainkotihoitopäivän ja palveluasumispäivän keskimääräisiä hintoja voitaneen kuitenkin käyttää sosiaali- ja terveystalouden sektorijohdon samoin kuin poliittisten päätöksentekijöiden keskuudessa hyväksi, kun ratkaistavana on kysymys, suunnataanko vanhustenhuoltoa vanhainkotihoitoon vai palveluasumiseen. Muutoin nämä 'tehokkuus, taloudellisuus' -tunnusluvut jäävät lähinnä vain tiedoksi, jota tarjotaan paremman tiedon puutteessa kunnan eri sidosryhmille.

Vaikka vanhainkotihoitopäivien vuotuinen määrä on lähes 80 000 hoitopäivää, ei hoitopäivän keskimääräistä yksikköhintaa voida suoraan käyttää hyväksi perusteltaessa esimerkiksi re-

surssien lisätarpeita tai osoitettaessa resurssien leikkaamisen seurauksia hoitopäivien määrän laskuna. Vanhainkodissa asukkaat hoidetaan yhdessä ja samassa paikassa⁹¹, eikä esimerkiksi yhden asiakkaan lisääminen osastolle välttämättä aiheuta vanhainkotihoitopaikan laskennallista keskihintaa vastaavaa toimintamenojen lisäystarvetta (490 mk/hoitopäivä x 365 päivää = 178 850 mk/vuosi). Vanhainkotihoiton tärkein resurssi on henkilökunta, ja sen lisätarpeeseen vaikuttaa olennaisesti asukkaiden hoitoisuusaste.

Keskimääräiset yksikkökustannukset (full costing) tarjoavat perustaa vanhainkoti- ja palveluasumispäivien kustannusvertailuun ja vaihtoehtoisten hoitomuotojen ja -paikkojen valintaan. Hoitopaikkojen lisäämistä ja supistamista koskeva päätöksenteko suuntautuu tulevaisuuteen ja perustuu eri vaihtoehtojen erilliskustannuslaskelmille — lisäämisen aiheuttamien erilliskustannusten ja vastaavasti supistamisen seurauksena syntyvien säästöjen (differential accounting) määrittämiseen — ei toteutuneille kokonais- ja yksikkökustannustiedoille.

Eri vanhainkodit ja palveluasumispaikat voidaan muodostaa sellaisiksi tuotos- ja kustannusvastaullisiksi yksiköiksi, joiden asumispäiviä ja käyttöastetta sekä kustannuksia seurataan erikseen. Jotta tällainen tieto olisi käyttökelpoista edes eri yksiköiden välisessä vertailussa, on kustannukset voitava jäljittää eri vastuuyksikölle eli kohdistaa mahdollisimman pitkälle aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Vastuulaskenta (responsibility accounting) vanhusten palvelukodit –tulosityksikössä tarkoittaa yhtäältä vanhainkotien ja osastojen vastuuta määrärahojen käytöstä ja niiden rajoissa pysymistä, mutta toisaalta nämä yksiköt vastaavat myös siitä, että käyttöaste pysyy korkeana ja sisällä olevat vanhukset tulevat hyvin hoidetuiksi. Vanhusten palvelukodit ovat siis panos-tuotos -tulosityksiköjä budjettirajoitusten ja tulosvaatimusten ristipaineessa.

4.2.2.5 Johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista vanhusten palvelukodit -tulosityksikössä

Vanhusten palvelukodit tulosityksikön johtajaa pyydettiin lukemaan edellä ollut teksti ja tarpeen mukaan korjaamaan ja kommentoimaan sitä. Hänelle esitettiin myös joukko nimenomaan johdon laskentatoimen hyväksikäyttöä ja kehittämistarpeita koskevia kysymyksiä (ks. liite 3). Vanhusten palvelukotien johtaja painotti vastauksissaan seuraavia asioita:

⁹¹ Eli vanhainkotihoitossa on sekä yksilö- että kollektiivituotteen piirteitä (vrt. Möttönen 1993, s. 31-32).

- Tärkeämpää kuin numerot ja laskentatoimen tieto on tietää asiakkaiden toimintakyky ja sen suhde resurssi- ja määrärahatarpeisiin. Toimintakyky ei ole pysyvä asia, ja siitä syystä toimintakykymittauksissa saatu tieto kuvaa tilannetta vain sillä tietyllä hetkellä. Kaikista ponnisteluista ja kuntoutuksesta huolimatta vanhusten toimintakyky joka tapauksessa iän myötä heikkenee, eikä toimintakykyä ylläpitävän toiminnan ja kuntoutuksen vaikutusten arviointiin ole mittaria olemassa.
- Poliittiset päättäjät tekevät resurssipäätökset — ja se on tärkein päätös. Sosiaali- ja terveyslautakunta näkee toiminnan lähempää, on lähempänä sektoritoimijoita ja tekee oman ehdotuksensa budjetiksi. Mitä kauempana päätöksenteko on, sitä vähemmän sektorin toimijoiden mielipiteitä otetaan huomioon. Ylimpien päättäjien on katsottava kaupungin toimintaa kokonaisuutena, ja kun tarpeita ja vaateita on paljon, tulee niiden priorisointi vaikeaksi. Ylimpien päätöksentekijöiden päätöksenteko on talousjohtamista, ja se on iso asia.
- Vanhusten palvelukotien talousvastuu on keskitetty johtajalle. Muodollisesti budjetti on jaettu yksiköittäin, mutta lopullista vastuuta yksöiden johdolla ei kuitenkaan ole. Pääosa menoista on palkkamenoja, minkä lisäksi mm. tilapalvelun perimät huoneistomenot sekä ruokapalveluyksikön perimät ruokamenot ovat annettuja eikä muille menoille juuri jää liikkumavaraa.
- Johtoryhmässä keskustellaan erilaisista resurssitarpeista ja niiden jaosta, mutta johtoryhmän tärkeimpiä tehtäviä ovat yhteisten toimintalinjojen ylläpitäminen, toiminnallinen kehittäminen ja tiedonkulku.
- Hoitopäivän hinta on enemmän sivuseikka, joskin laskennallista hoitopäivän hintaa käytetään esimerkiksi laskutettaessa sotainvalidien tai ulkokuntalaisten hoidosta. Myös kuntaliiton SOTEVERTTI -vertailussa hoitopäivän hintoja vertaillaan.
- Käyttöprosentti kertoo kuormituksesta. Tavoitteena on, että kaikki hoitopaikat ovat käytössä, mutta hoitopaikkojen ja asukkaiden lukumäärä vaihtelee. Esimerkiksi pariskunnat voivat asua samassa huoneistossa, mikä lisää hoitopaikkojen määrää, kun taas toisilleen vieraita ei samaan asuntoon sijoiteta. Toisaalta kriisitapauksissa (esimerkiksi jos hoitava omainen sairastuu tai vanhuspuolisoiden välille tulee perhekriisi) välitön hoito turvataan, vaikka paikat olisivat täynnä. Keskustelu lisäasukkaista ja niiden aiheuttamista lisäkustannuksista on tällä hetkellä kuitenkin täysin teoreettista, sillä paikat ovat täynnä ja lisäasukkaita ei mahdu.
- Yksityiseltä tai kolmannelta sektorilta ostetaan palveluasumista, sillä kaupungilla ei ole eikä rakennetakaan riittävästi palveluasumispaikkoja. Se, mitä palveluasumisesta maksetaan, perustuu tietoon palvelujen tarjoajan kustannusrakenteesta ja asukasrakenteesta. Maksut eivät määräydy yksilökohtaisesti vaan keskimääräishinnoin. Vanhusten palvelukotien johtaja ja tarvittaessa SOTEPA:n talousjohto käy hintaneuvottelut ostopalveluista.

Vanhusten palvelukotien johtaja ei uskoisi kovinkaan paljon hyötyvänsä esimerkiksi toimintolaskennan pohjalle rakentuvasta kustannuslaskennasta. Se, mitä hän haluaisi sisällyttää erilaisiin laskelmiin, on asiakkaiden toimintakyky ja hoitoisuus. Asiakkaiden toimintakyky määritetään kuitenkin aina tietyllä hetkellä ja se voi muuttua koko ajan. Kunkin asiakkaan toimintakyvyn (tai itse asiassa toimintakyvyn vajauksen⁹²) perusteella määräytyy se, paljonko hän tarvitsee hoitoa eli käytännössä henkilökuntaa avukseen suorittamaan päivittäisiä toimintoja. Erilaiset toiminnot (esim. peseytyminen tai syöttäminen) vaativat tietyn laskennallisen ajan. Asiakkaiden lukumäärän ja avuntarpeen perusteella voidaan laskea tarvittavan henkilökunnan määrä. Vanhusten palvelukodissa asiakkaiden toimintakykymääritykset itse asiassa avaavat tien tarvittavien toimintojen määrän ja erityisesti henkilöstöresurssitarpeiden määrittämiselle eli toimintolaskennan kohdistamisulottuvuuden toteuttamiselle alhaalta ylöspäin - asiakkaita toimintoihin ja edelleen resurssitarpeisiin.

Yhteenvedon voi todeta, että vanhusten palvelukodit ovat budjetoinnin näkökulmasta panostuotoksia, jonka ohjauksessa talousarvio on keskeinen talouden ohjausväline. Vanhusten palvelukotien tarvitsemien panosten määrä voidaan melko tarkkaan määrittää hoitopaikkojen, asetettujen palvelutasotavoitteiden ja asukkaiden toimintakyvyn perusteella. Palvelutason kannalta keskeinen ja kriittinen resurssi on paitsi henkilökunnan määrä myös se, mihin henkilökunta käyttää työaikansa. Toimintolaskennan prosessulottuvuudesta eli toimintojohtamisesta voisikin olla vanhainkotihoitossa enemmän hyötyä kuin eri laskentakohteiden (esim. hoitopäivän tai asiakkaan) kustannuslaskentaa toteuttavasta laskennasta.

4.2.3 Kotihoito

4.2.3.1 Tavoitteet ja organisaatio

Jyväskylän kaupungissa kotihoito on osa sosiaali- ja terveystoimen aluetyötä. Aluetyö on jaettu maantieteellisesti kolmeen alueeseen: läntiseen, keskustan ja itäiseen alueeseen. Alueiden sisällä toimivat peruspalveluita tuottavat palvelulinjat: avoterveydenhuollon, psykososiaalisen työn palvelut sekä kotihoidon palvelut. Jokaisella alueella oma aluejohtajansa, ja kullekin

⁹² Jyväskylän vanhainkotiasukkaiden toimintakyvyn vajeus määritetään määrääjain ns. VASA -pisteiden avulla. Pisteytyksessä toimintakyvyn vajeus määräytyy masennuksen, muistamattomuuden, häiritsemisen, huonon pidentäskyvyn ja yökastelun, pukeutumisessa, WC:ssä käynnissä, peseytymisessä, liikkumisessa ja ruokailussa tarvittavan avun perusteella. Näiden toimintakykytekijöiden perusteella vanhainkotiasukkaat ovat joko itsenäisesti suorituvia, osittain autettavia, suurimmaksi osaksi autettavia tai täysin autettavia.

alueelle laaditaan sitova budjetti, josta talousvastuun kantaa aluejohtaja. Avoterveydenhuollon vastuuhenkilönä toimii ylilääkäri tai apulaisyllilääkäri, psykososiaalisten palvelujen vastuuhenkilö on johtava sosiaalityöntekijä ja kotihoidon palveluiden vastuuhenkilö on kotipalvelun ohjaaja tai osastonhoitaja. Palvelulinjojen vastuuhenkilöt toimivat aluejohtajan alaisina.

Palvelulinjojen keskinäinen yhteistyö toteutuu alueellisissa vastuutiimeissä⁹³ ja asiakaskohtaisissa yhteistyöneuvotteluissa. Tiimeihin kuuluu 6–10 jäsentä; lääkäri, sosiaalityöntekijä, kotihoidon työntekijä (kodinhoitaja tai kotisairaanhoidaja), neuvolan terveydenhoitaja, päivähoidon työntekijä ja joku erityistyöntekijä (nuorisotyöntekijä, psykologi tai puheterapeutti). Vastuutiimien tehtävänä on peruspalveluiden järjestäminen alueen asukkaille sekä palveluiden päällekkäisyyksien vähentäminen. Toimintatapoja ovat moniammatillinen yhteistyö, yhteistyö alueen asukkaiden ja muiden toimijoiden kanssa, alueanalyysi sekä alueen kehittämissuunnitelma. Alueuuden toimintaa ja organisaatiota on havainnollistettu kuviossa 6.

	Läntinen alue	Itäinen alue	Keskustan alue
<i>palvelulinjat</i>	- aluejohtaja - aluetiimit	- aluejohtaja - aluetiimit	- aluejohtaja - aluetiimit
Terveyskeskuspalvelut: koordinointi läntisen alueen aluejohtajan vastuulla		- lääkärityö - hoitotyö	
Psykososiaaliset palvelut: koordinointi itäisen alueen aluejohtajan vastuulla		- sosiaalityö - psykologityö - nuorisotyö - puheterapia	
Kotihoito: koordinointi keskustan alueen aluejohtajan vastuulla		- kotipalvelu - kotisairaanhoido	

KUVIO 6: Alueyksiköiden toiminta ja organisaatio

Alueyksiköiden sisäisten palvelulinjojen tehtävänä on kehittää vastuutiimien välistä yhteistyötä, työvoimaresurssien organisoimista ja työn sisältöä. Alueorganisaatio on matriisiorganisaatio, jossa valta erityisesti taloudellisen vallan ja vastuun muodossa kulkee aluejohtajan

⁹³ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 83. Vuoden 2000 talousarvion mukaan aluetiimien lukumäärä on 21, vuoden 2001 talousarvion mukaan 18.

kautta, mutta itse toiminnalliset ratkaisut ja kehittämistyö ovat eri palvelulinjojen ammattilaisten käsissä.

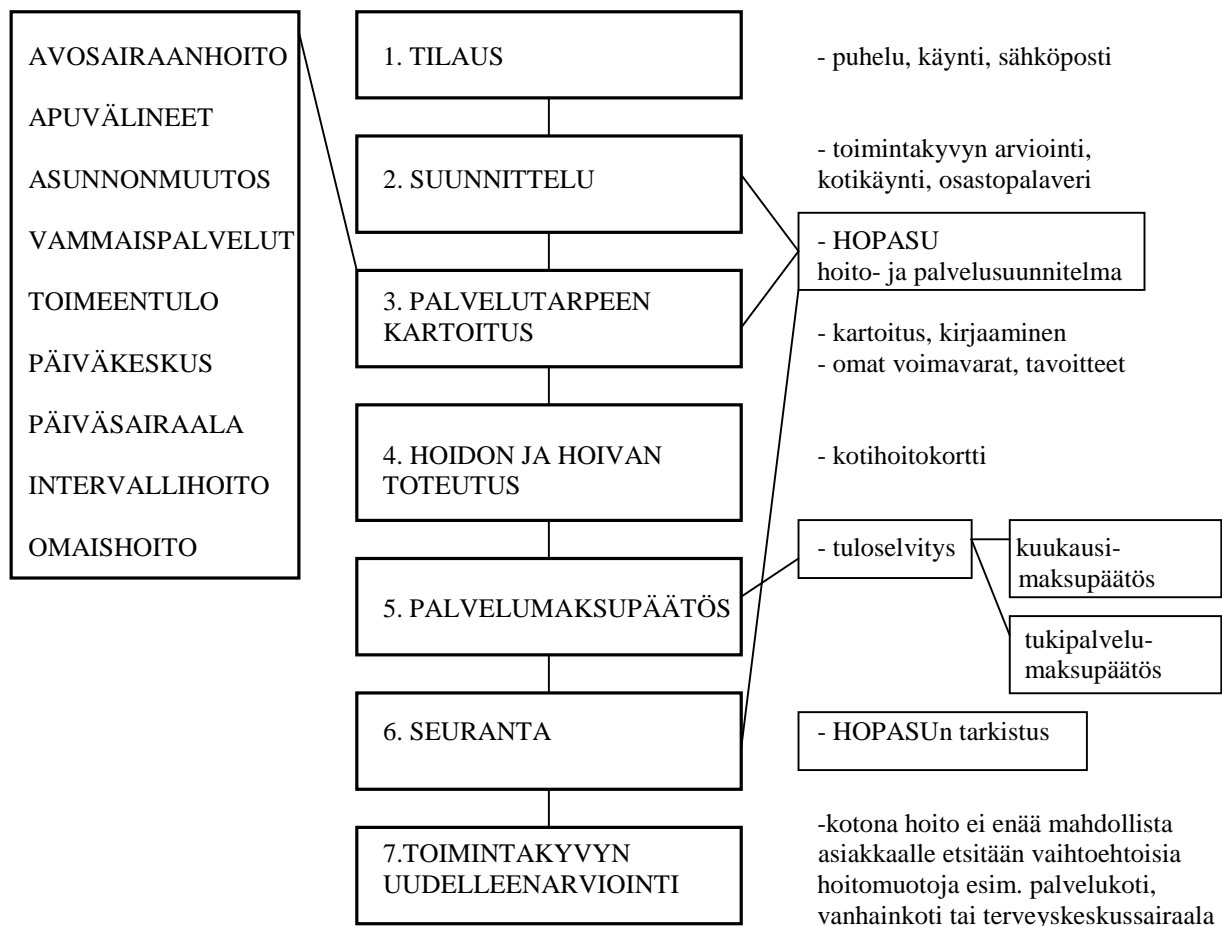
Kotihoito sisältää kotipalvelun ja kotisairaanhoidon sekä ns. välimuotoiset asumispalvelut. Koko kotihoidon toiminta-ajatuksena on edistää alueen asukkaiden ja ympäristön hyvinvointia tuottamalla ammattitaitoisia ja kokonaisvaltaisia hoito- ja huolenpitopalveluja yhteistyössä omaisten ja muiden tahojen kanssa asiakkaiden omatoimisuutta tukien. Kotipalvelu auttaa asiakkaitaan kodin ulkopuolisten asioiden hoidossa ja henkilökohtaisissa päivittäisissä toiminnoissa, joista asiakas ei yksin selviydy. Lisäksi kotipalvelu tiedottaa, opastaa ja pyrkii edistämään omatoimisuutta ja sosiaalista kanssakäymistä.

Toiminnalliset tavoitteet on ilmaistu erilaisten kotihoidon palveluiden peittävyyslukuina, josta voidaan johtaa palvelujen määrätavoitteet. Tavoitteet ovat operationaalisia ja niiden toteutuminen on mahdollista mitata. Kotihoidosta noin 90% kohdistuu vanhuksille ja 10 % perhetyöhön. Kotihoidon toiminnallisiksi tavoitteiksi on vuosien 2000 ja 2001 talousarvioihin kirjattu seuraavat asiat:

1. Kotihoidon palveluilla ja palveluasumisella turvataan, että yli 75-vuotiaista on laitoshoidossa enintään 8 % (vuonna 2000 343 henkilöä / vuonna 2001 357).
2. Palveluasuminen taataan 2,9 %:lle yli 75-vuotiaista (vuonna 2000 124 henkilöä / vuonna 2001 128).
3. Kotihoidon palvelut turvataan vähintään 25 %:lle (1.072) / vuonna 2001 22%:lle (982) yli 75-vuotiaista.
4. Päiväkeskus- ja tukipalvelujen piirissä on 20 % (1.999) yli 65-vuotiaista / vuonna 2001 27 % (2700) yli 65-vuotiaista.
5. Tehostetussa kotihoidossa on 45 % (540) asiakkaista / vuonna 2001 50% (491).
6. Kotihoidon tehostetun perhetyön osuus on 9,5 % / vuonna 2001 9 %.
7. Kotihoidossa on vuonna 1999 aloitettu "Täyttä elämää" työkyvyn ja työelämän kehittämiprojekti (jatkuu edelleen vuonna 2000 ja 2001). Projektin avulla tuetaan työntekijöiden työssä jaksamista ja ammatillista osaamista.⁹⁴

Kotihoidon kokonaisuutta havainnollistaa seuraava prosessikaavio (kuviot 7).

⁹⁴ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 85 ja 2001.



KUVIO 7: Kotihoidon prosessi.

Yleisimmin yhteydenotto kotipalvelua tarvittaessa tapahtuu puhelimitse (vaihe 1 kuviossa 7). Tämän jälkeen asiakkaalle tehdään hänen toimintakyvynsä huomioon ottava hoito- ja palvelusuunnitelma (HOPASU) yhteistyössä asiakkaan, omaisten ja eri yhteistyötahojen kanssa. Asiakkaan omien voimavarojen mukaan arvioidaan palvelun tarve ja tavoitteet ja suunnitelma tarkistetaan aika ajoin. Muutokset asiakkaan kunnossa havaitsee kotihoitohenkilöstö käyntiensä yhteydessä, mutta myös muut yhteistyötahot, kuten lääkärit ja omaiset voivat tehdä aloitteen hoitosuunnitelman muuttamisesta.

Kotihoidosta perittävät maksut määräytyvät asiakasmaksulain mukaan. Maksuun vaikuttavat palvelujen määrä, laatu ja asiakkaan tulot. Säännöllinen kotisairaanhoito perustuu lääkärin hoitoonottopäätökseen. Muuta kotisairaanhoitoa ovat kotisairaanhoidon tekemät tilapäiset kotikäynnit. Kotisairaanhoito tarjoaa hoitajien sekä lääkärin palvelujen lisäksi lääkintävöimistelijän ja muiden terveyskeskuksen asiantuntijoiden palveluja. Kotihoidossa on yhä huo-

nokuntoisempia asiakkaita, mikä on johtanut muutaman vuoden aikana siihen, että sairaanhoidollisen osaamisen tarve on lisääntynyt ja kotihoitotyö on organisoitu säännölliseksi kaksivuorotyöksi, jota tehdään myös viikonloppuisin. Yöhoito hoidetaan ns. yöpartiotoiminnan avulla. Jos kotona asuminen jostain syystä käy mahdottomaksi, etsitään asiakkaalle sopiva välimuotoinen tai laitospäinen asumismuoto tilalle.

Kotihoidon palveluksessa oli vuonna 1997 Jyväskylässä 255 henkilöä, joista kotipalvelussa 198, kotisairaanhoidossa 25 ja palvelukeskuksissa 32. Vuoden 2001 talousarvion mukaan kotihoidon henkilöstö tulisi nousemaan 290:een. Alueellisten vastuutiimien lisäksi kotihoidolla on vielä omat työryhmänsä jokaiselle 2000 asukkaan alueelle/korttelille. Ryhmään kuuluu aina 6–10 kotihoidon työntekijää, jotka kokoontuvat 1–2 kertaa viikossa. Kotihoidon työryhmien tehtävänä on palvelujen järjestäminen asukkailla, hoito- ja palvelusuunnitelmien tekeminen ja ylläpitäminen, tarvittaessa omahoitajan järjestäminen sekä työn kehittäminen.

4.2.3.2 Toiminnan ja talouden ohjaus

Aluetyö on valtuuston hyväksymässä talousarviossa yhtenä tulosityksikkönä ja sen toimintamenot ja -tulot sekä toimintakate ovat jakamatta eri alueiden tai peruspalveluiden kesken. Vuoden 1999 talousarviossa oli esitetty aluetyölle myös palvelulinjakohtainen määrärahakehys, mutta vuoden 2000 talousarviosta lähtien ei eri palvelulinjojen menoja ja tuloja enää valtuustotasolla ole päätetty, joskin talousarviossa edelleenkin on karkeana pylväsdiagrammina esitetty aluetyön eri palvelulinjojen nettomenot⁹⁵.

talous/1000mk	TA 1997	TOT 1997	TA 1998	TOT 1998	TA 1999	TOT 1999	TA 2000
Toimintamenot	209 134	238 760	232 515	245 020	242 815	260 101	257 705
Toimintatulot	21 892	28 355	24 373	30 475	31 202	36 827	33 684
Netto/Toimintakate	(187 242)	(210 405)	(208142)	(214 545)	(211 613)	(223 274)	(224 021)

Negatiivinen toimintakate eli toimintamenot > toimintatulot on merkitty sulkuihin.

TAULUKKO 6: Aluetyön budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot ja -tulot sekä toimintakate vuosina 1997-1999 sekä budjetoidut luvut vuodelle 2000.⁹⁶

⁹⁵ Palvelulinjakohtaiset nettomenot on esitetty karkeana pylväsdiagrammina erikseen avoterveydenhuollolle, neuvolatyölle, kotihoidolle, palveluasumiselle, psykososiaaliselle työlle sekä toimeentulotuelle. Ks. Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 86 ja 2001, s. 94.

⁹⁶ Jyväskylän kaupunki. Talousarviot vuosilla 1997-2000, tasekirja 1997 ja tilinpäätös 1998 ja 1999.

Taulukkoon 6 on kerätty aluetyön vuosien 1997-1999 budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot ja –tulot sekä toimintakate ja vastaavat luvut vuoden 2000 talousarviosta.

Valtuuston hyväksymän talousarvion pohjalta laaditaan palvelulinjakohtainen ja aluekohtainen käyttösuunnitelma, jonka sosiaali- ja terveyslautakunta hyväksyy. Aluepäällikkö painottaa resurssienjaossa erilaisten resurssinjakomittareiden kehittämistä:

"Olemme jakaneet rahan alueittain muutaman, oikeastaan useamman vuoden ajan. Kotihoidossa rahanjako on varmaan ollut kaikkein pisimmällä ja onnistunut kaikkein parhaimmin. Kotihoidossa on pitkälle kehitettyjä resurssien jakomittareita, joiden mukaan määräraha jaetaan" (Aluejohtajan haastattelu tammikuussa 1999).

Sosiaali- ja terveyslautakunta seuraa kuukausittain eri palvelulinjojen käyttösuunnitelmien toteutumista. Näissä seurantaraporteissa kaikkien aluepalveluyksiköiden toimintamenot ja -tulot on yhteissummina palvelulinjojen mukaan. Aluetyön toimintamenoja seurataan siis ensisijaisesti palvelulinjoittain kokonaissummina, jotka käsittävät kaikkien kolmen alueen toimintamenot. Alueorganisaation ja aluejohtajan talousvastuun näkökulmasta palvelulinjoittainen raportointi on sikäli pulmallinen, että kukin aluejohtaja on vastuussa vain oman alueensa menoista.

Budjetin toteutumisen seurannasta aluejohtaja kertoo haastattelussa seuraavaa:

"Budjetin toteutumista seurataan tekemällä kuukausittain yhteenvedot toteutumasta ja ennusteet toteutumasta tammikuusta lähtien, jotta tiedettäisiin, mikä on toteutuma vuoden lopussa. Ennusteet ovat pitäneet aika tarkkaan paikkansa. Tammi-helmikuussa tehdyt ennusteet eivät vielä ole paikkansa pitäviä, mutta vuoden puolivälissä tehdyt ennusteet ovat aika tarkkoja. Talousarvioseurantaa on parin kolmen vuoden aikana kehitelty ja aika tarkkaan esimerkiksi kotihoidon vuoden toteutuma on tiedettykin. Vuoden 1998 kotihoidon ennusteen ja toteutuman ero oli noin 200.000 markkaa, kun koko kotihoidon nettobudjetti oli vajaa 50 miljoonaa markkaa" (Aluejohtajan haastattelu tammikuussa 1999).

Liitteessä 5 on esimerkki sosiaali- ja terveyspalvelukeskuksen käyttösuunnitelman seurantaraportista määrärahoittain ja palvelulinjoittain ajalta 1.1.1998-31.10.1998. Raportissa aluetyön menot, tulot ja netto sekä toteutumaeroennuste näkyvät sekä palvelulinjoittain että kokonaissummina.

Jyväskylän kotihoito on tuotteistettu valtakunnallisen sosiaali- ja terveystoimen vertailutietokanta -tiedoston ohjeiden mukaisesti. Kotihoitoon sisältyviä osa-alueita ovat perushygieniaan, henkilökohtaiseen hoitoon ja huolenpitoon, ravitsemukseen ja liikkumiseen sekä terveyden edistämiseen liittyvät tehtävät; neuvonta ja ohjaus; sosiaalisen vuorovaikutuksen ylläpito ja edistäminen; lääkehoitoon ja hoitotarvikkeisiin liittyvät tehtävät; sairaanhoidolliset hoitotoimenpiteet, toimintakyvyn arviointi ja seuranta; hoito- ja palvelusuunnitelman valmistelu ja seuranta sekä; muut tehtävät kuten esimerkiksi asiointiapu.

Kotihoidon varsinaisia tuotteita on neljä: satunnainen kotihoito, tuettu kotihoito, valvottu kotihoito ja tehostettu kotihoito. Satunnaisessa kotihoidossa asiakasta seurataan tilapäisesti tai ajoittain joillakin kotisairaanhoidon alueilla. Satunnaista kotihoitoa tekee ainoastaan kotisairaanhoidon henkilöstö. Tuettu kotihoito perustuu hoito- ja palvelusuunnitelmaan ja siinä tuetaan käyttäjää joillakin kotihoidon osa-alueilla. Asiakkaan luona käydään 1-2 kertaa viikossa. Valvottu kotihoito perustuu niin ikään hoito- ja palvelusuunnitelmaan, mutta siinä tuetaan käyttäjää toistuvasti useilla kotihoidon osa-alueilla ja käynnitkin toistuvat useammin, 3-5 kertaa viikossa. Tehostetussa kotihoidossa tuetaan käyttäjää jatkuvasti tai ympärivuorokautisesti lähes kaikilla kotihoidon osa-alueilla ja hänen luonaan käydään useammin kuin 6 kertaa viikossa. Kotihoidon palvelulinjaan kuuluu myös suurin osa palveluasumisesta, samoin kuin erinäiset tukipalvelut: turvapuuhelinpalvelut, ateriapalvelut, pyykkipalvelu, palvelukuljetus päiväkeskuksiin sekä kylvetyspalvelu.

Jyväskylän kaupungissa kotihoidon palvelulinjan vuotuiset toimintamenot ovat olleet 55-70 miljoonan markan luokkaa (vuoden 1997 toteutuneet menot 54,9 Mmk ja vuodelle 1999 budjetoitu 66,6 Mmk) ja nettomenot noin 40-50 Mmk. Menot ovat olleet viime vuosina kasvussa siitä syystä, että eräitä yksiköitä on siirtynyt vanhusten palvelukotien budjetista kotihoidon budjettiin. Lisäksi yöpartio toiminta käynnistyi vuoden 1998 alusta, jolloin siihen palkattiin kuusi uutta työntekijää. Kotihoito vähentää laitoshoidon tarvetta, mutta myös kuntien järjestämä vanhusten kodinhoitoapu on vähentynyt. Vuonna 1988 Suomessa oli kodinhoitoapua saaneita talouksia, joissa asui vanhuksia, 125.914, mutta kuusi vuotta myöhemmin enää

91.616 taloutta. Samalla, kun asiakaskunta on supistunut, kodinhoitoavun käynnit kuitenkin ovat lisääntyneet 38 %.⁹⁷

Kotihoidon tunnusluvut	Tilinpäätös 1998	Talousarvio/Muutokset 1999	Talousarvio 2000
Suoritetavoitteet			
Kotipalvelukäynnit	228 349	230 000	233 000
Kotisairaanhoidokäynnit	30 937	35 000	36 700
Tukipalvelun asiakkaat	1 881	2 100	1 900
Omaishoidon tuensaajat	346	220	280
Päiväkeskusasiakkaat	656	650	670
Palveluasumispäivät	52 578	59 000	45 475
Tehokkuus, taloudellisuus			
mk/kotipalvelukäynti	115	120	
mk/kotisairaanhoidokäynti	156	160	
mk/tukipalvelun asiakas			1 497
mk/omaishoidon tuen saaja	24 500	24 000	18 464
mk/päiväkeskusasiakas			4 571
mk/palveluasumispäivä			199
Laajuustiedot			
Palveluasumispaikat	199	186	124 ⁹⁸
omia			91
yksityisiä			33
Voimavarat			
Henkilöstön lukumäärä	261	261	264
Yöpartioiminta	6	6	0
Toimitilat m ²	6 502	6 661	6 151

TAULUKKO 7: Kotihoidon tunnusluvut 1998 – 2000.⁹⁹

Toiminnan tuotosta vanhustenhuollossa mitataan hoitopäivinä, asiakaskäynteinä, asiakkaiden lukumäärinä tai muina vastaavina surrogaatteina. Määrät ovat ratkaisevia, joskaan niiden maksimointia ei ole asetettu perimmäiseksi tavoitteeksi. Taulukkoon 7 on kerätty kotihoidon

⁹⁷ Vaarama - Lehto 1996, s. 39-58. Vuonna 1988 käyntejä oli yli 5 miljoonaa ja vuonna 1992 7,5 miljoonaa.

⁹⁸ Palveluasumispaikkojen ja -päivien lukumäärä on vuoden 2000 talousarviossa pienentynyt edellisiin vuosiin verrattuna, koska palveluasumisen määrittely on muuttunut. Uuden määrittelytavan mukaan palveluasunnoiksi lasketaan ainoastaan ympärivuorokautista hoitoa antavat paikat.

⁹⁹ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 85.

tunnuslukuja vuosilta 1998-2000. Tehokkuus ja taloudellisuus -tunnusluvut kuuluvat kaikki taloudellisuus kategoriaan. Mk/kotipalvelukäynti, mk/kotisairaanhoidokäynti ym. vastaavat tunnusluvut ilmaisevat kotihoidon eri käyntien ja erilaisten asiakkaiden keskimääräisiä yksikkökustannuksia tai -menoja.

Talousarviossa esitettävät kotihoidon suoritettavoitteita, tehokkuutta ja taloudellisuutta koskevat tunnusluvut ovat vielä konkreettisempia kuin toiminnalliset tavoitteet, jotka nekin kotihoidon kohdalla ovat hyvin operationaalisia ja niiden toteutumista voidaan mitata. Kotihoidon käynteinä ja asiakkaiden lukumäärinä ilmaistut suoritettavoitteet samoin kuin tehokkuuden ja taloudellisuuden tunnusluvut esitetään vain talousarviossa mutta ei tilinpäätöksessä. Vuoden 1999 tilinpäätöksessä on tarkasteltu vain koko sosiaali- ja terveystalouden tavoitteiden toteutumista, ja esimerkiksi aluetyön osalta esillä ovat vain toimintamenot ja toimintatulot sekä niiden erotus, valtuustoon nähden sitova toimintakate.¹⁰⁰

4.2.3.3 Kotihoitotoiminnan luonne ja laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuudet

Vanhustenhuollossa tavoitteena on laitoshoidon vähentäminen tai ainakin lisäämisen rajoittaminen ja avohoidon lisääminen tai tietyn minimimäärän turvaaminen. Toiminta-ajatuksen mukaan kotihoidon tavoitteena on edistää alueen asukkaiden ja ympäristön hyvinvointia tuottamalla ammattitaitoisia ja kokonaisvaltaisia hoito- ja huolenpitopalveluja yhteistyössä omaisten ja muiden tahojen kanssa omatoimisuutta tukien. Kotihoidon toiminnalliset tavoitteet ovat vuoden 2000 talousarviossa yksiselitteiset ja niiden toteutumista voidaan mitata avo- ja laitoshoidon peittävyysprosentteina. Osa tavoitteista on kirjattu koko sosiaali- ja terveystalouden toiminnallisiin tavoitteisiin. Eräänlainen tavoiteristiriita tulee esiin siinä, että yhtäältä tavoitteena on vanhusten omatoimisuuden tukeminen, mutta kuitenkin 50 % asiakkaista pyritään pitämään tehostetussa kotihoidossa. Tehostetussa kotihoidossahan tuetaan asiakasta jatkuvasti tai ympärivuorokautisesti lähes kaikilla kotihoidon osa-alueilla ja hänen luonaan käydään useammin kuin kuusi kertaa viikossa.

Kotihoidon tuotteet ja tuotos määritellään valtakunnallisen sosiaali- ja terveystoimen vertailutiedoston (SoteVertti¹⁰¹) ohjeiden mukaisesti. Kotihoidon tuotosta mitataan sekä asiakaskäyn-

¹⁰⁰ Jyväskylän kaupunki. Tilinpäätös 1999, s. 30-31.

¹⁰¹ SoteVertti tiedostoa ylläpitää Kuntaliiton alainen Efektia Palvelu Oy.

teinä tuotteittain¹⁰² että asiakkaan luona tehtyinä työtunteina. Aluejohtaja pitää tärkeänä kotihoidon käyntimääriin perustuvaa suoritelaskentaa, mutta korostaa muutamia huomioon otettavia näkökohtia seuraavasti:

"Kotihoidossa on tehty jo vuosia tarkkaa seuranta käyntimääristä ja suoritteista. Sitä arvioidaan, miten nykyinen henkilöstö selviää, jos asiakasmäärä lisääntyy tai asiakkaiden kunto heikkenee. Riittääkö aika, paljonko aikaa jää yhtä käyntiä ja suoritetta kohden? Kotihoidon keskimääräinen käyntiaika on 50 minuuttia, mutta todellisuudessa käyntien pituus vaihtelee hyvin paljon. Volyymin kasvusta samoin kuin väestön hoitoisuuden muutoksesta on tehty selvitys valtuustolle. Uusimman RAVA -mittauksen mukaan Jyväskylän kotihoito hoitaa mittauksessa mukana oleviin kymmeneen suurimpaan kaupunkiin verraten toimintakyvyltään kaikkein heikkokuntoisimpia vanhuksia" (Aluejohtajan haastattelu tammikuussa 2001).

Johdon toimenpiteiden syy-seuraus -suhteet esimerkiksi resurssilisäysten ja -vähennysten suhteen ovat kotihoidossa varsin hyvin tiedossa. Johto osallistuu kunkin asiakkaan hoito- ja palvelusuunnitelman tekoon. Palvelusuunnitelmalla on olennainen vaikutus siihen, millaisia suoritteita asiakkaan hoito edellyttää ja mikä on syntyvä kokonaiskustannus ja kustannusrakenne. Kotihoidossa seurataan tarkasti asiakkaan luona vietettävää aikaa. Jos aika per yksittäinen asiakas käy tarpeeseen nähden liian pieneksi, on mahdollista, että kyseinen asiakas siirretään laitoshoitoon.

"Kotihoidon suorituskyvyn mittareista saadut suoritetiedot tuovat esiin sen, jos kotihoidon käyntimäärä kasvaa ja samalla henkilöstöllä tehdään entistä enemmän töitä. Kun samaan aikaan kulut, joita seurataan, vähenevät, tarkoittaa se käytännössä sitä, että entistä vähemmän käytetään aikaa asiakasta kohti. Kyllä suorituskyvyn mittareista saa tietoa" (Kotihoidon koordinaattorin haastattelu tammikuussa 1999).

Toiminta on kotihoidossa luonteeltaan toistuvaa, koska saman asiakkaan luona käydään toistuvasti etukäteen tehdyn hoito- ja palvelusuunnitelman mukaisesti. Samantyyppisiä asiakkaita on useita satoja. Esimerkiksi vuonna 1997 oli kotihoidon asiakkaita tuotteittain seuraavasti:

* tuettu kotihoito, käynti 1-2 kertaa viikossa	458 asiakasta
* valvottu kotihoito, käynti 3-5 kertaa viikossa	208 asiakasta
* tehostettu kotihoito, käynti 6- kertaa viikossa	649 asiakasta

¹⁰² Satunnainen, tuettu, valvottu ja tehostettu kotihoito.

Hofsteden (1981) ohjausmallin kaikkiin neljään kriittiseen kysymykseen voi kotihoidon osalta vastata ainakin varauksella myöntävästi: kotihoidon tavoitteet on asetettu siten, että niitä voidaan pitää yksiselitteisinä, tuotteet on valtakunnallisesti määritetty ja niiden määrää voidaan mitata, johdon interventtioiden vaikutuksia voidaan pitää tunnettuina ja toiminta on luonteeltaan melko toistuvaa ja rutiininomaista. Nämä näkökohdat huomioiden kotihoidon toiminnan ja talouden ohjaus voi olla melko rutiinista, ja sen perustaksi laskentatoimi tuostosta ja kustannuksia koskevina määrä- ja arvolukuineen voi tarjota vankan tuen.

Edelleen Hofsteden ajatuksia seuraten kotihoitoon soveltuu panos-tuotosbudjetointi. Kotihoidon tuotosmittareita — asiakaskäyntien määrää, asiakkaan luona vietettävää aikaa, kotihoidon käynti- ja tuntikustannusta — käytetään resurssienjakoa koskevassa päätöksenteossa, toiminnan sopeuttamisessa muuttuviin tilanteisiin sekä toiminnan tuottavuuden mittaamisessa.

Aluetyön käyttösuunnitelmaa laadittaessa kotihoito vai perustella resurssitarpeitaan yksikkökustannuslaskentaa käyttäen. Kotihoidon — kuten koko sosiaali- ja terveystalouden — suunnittelussa voidaan laskentatoimen informaatiota käyttää tukena varmistettaessa riittävien resurssien saanti. Eri palvelulinjojen koordinaattoreilla saattaa aluepäälliköiden sijasta olla vahvin neuvotteluasema resurssienjakotilanteissa, sillä koordinaattorit hallitsevat oman toiminta-alueensa resurssienjakomittarit. Määritelmän mukaan toiminnan ja talouden ohjaus on prosessi, jonka avulla johto varmistaa voimavarojen saannin sekä vaikuttavan ja tehokkaan käytön. Tässä prosessissa voi laskentatoimella ja erityisesti kustannuslaskennalla olla merkittävä rooli sekä kotihoidon resurssien jaossa että toiminnan tehokkuuden seurannassa. Sosiaali- ja terveystalouden kotihoidon palvelulinjassa on laskentatoiminta käytetty resurssien jakoa koskevissa neuvottelutilanteissa vahvasti vaikuttamisen välineenä.

4.2.3.4 Johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista kotihoidossa

Jyväskylän kaupungin aluetyön keskustan alueen aluejohtajaa, joka samalla on kotihoidon palvelulinjan koordinaattori, pyydettiin lukemaan ja kommentoimaan edellä kotihoidosta kirjoitettu teksti. Samalla aluejohtajalle tehtiin muutamia täsmentäviä kysymyksiä, joiden aiheena oli laskentatoimen hyväksikäyttö kotihoidon ohjauksessa (ks. liite 3). Aluejohtaja korosti vastauksissaan seuraavia asioita:

- Laskentatoimen hyväksikäyttöä kotihoidon ohjauksessa rajoittaa se seikka, että asiakkaiden kuntoon ei voida vaikuttaa eikä asiakkaiden määräänkään. Asiakkaita tulee lisää, kun vanhat ikäluokat kasvavat. Se mitä voidaan tehdä, on luopua joidenkin asiakkaiden hoidosta. Nyt on luovuttu satunnaisesta hoidosta ja annetaan vain tuettua, valvottua ja tehostettua hoitoa.
- Kotihoidon budjetti on ylitetty vuosittain, ja se on ollut tiedossa jo käyttösuunnitelman tekovaiheessa. Esimerkiksi vuoden 2001 talousarviosta tiedetään jo nyt, että kotihoidolta puuttuu 2,5 Mmk. Koska valtuusto on päättänyt, että palvelutaso säilytetään vuoden 2000 tasolla, on lisärahan tarpeesta tehtävä tarkat laskelmat huhtikuun loppuun mennessä. Rahaa on saatava lisää lisätalousarviossa.
- Poliittiset päätöksentekijät tekevät tärkeimmät päätökset eli resurssipäätökset, joiden valmistelu kuitenkin tapahtuu SOTEPA:ssa ja vanhustenhuollon yhteistyöelimenä toimivassa "vanhat" -ryhmässä. Mainitussa ryhmässä on edustajat kotihoidosta, sairaanhoidosta, vanhainkodeista, vanhustenpalvelukodeista ja avoterveydenhuollosta. Valtakunnallisesti on tehty strateginen linjaus siitä, että kotihoitoa ja palveluasumista eli avohoitoa suositetaan, mutta tämä linjaus ei kuitenkaan välttämättä näy resurssipäätösten yhteydessä.
- Hintavertailuja tehdään muiden kuntien kotihoidon yksikköhintoihin. Talousarviossa esitetyt luvut ovat nettohintoja samoin kuin hintavertailuissa käytetään nettohintoja ilman, että sitä olisi tarkemmin mietittykään. Erilaisen numerotiedon merkitys kotihoidon johtamisessa on merkittävä. Se, mitä kotihoidosta puuttuu, on henkilöstötyövuosien tarkempi analyysi. Nyt saadaan henkilöstötietoa aluetasolla, mutta palvelulinjoittainen tieto puuttuu. Ei tiedetä, paljonko henkilöstö käyttää aikaa koulutukseen, paljonko sairaspöytäkirjoihin jne.

Yhteenvetona voi sanoa, että kotipalvelun (mm. kotihoitokäyntien ja kotisairaanhoidokäyntien) suoritevolyymit ovat suuret, ja nämä suoritteet on voitu jollakin tavalla standardoida (esim. keston puolesta keskimäärin 50 minuutiksi). Toisaalta kotipalvelu on tuotteistettu, ja osittain siihen perustuen on asetettu toiminnalle sitovat toiminnalliset tavoitteet. Asiakkaiden määrään ei voida vaikuttaa, vaan asiakkaita tulee lisää väestön vanhetessa. Asiakaskohtaisista hoito- ja palvelusuunnitelmista voidaan johtaa hoito- ja palvelutarpeet ja niistä edelleen resurssitarpeet. Tätä rutiiniohjauksen mahdollistavaa ominaisuutta on kotihoidon ohjauksessa käytetty menestyksellä hyväksi. Kotihoito on yksilöpalvelua ja se vie aina oman aikansa. Henkilöstö on kriittinen voimavara ja jos sitä ei ole riittävästi, on kotihoitokäyntejä ja palveluja vähennettävä. Budjetoinnin näkökulmasta kotihoito palvelulinjana on panostusyksikkö, jolle voidaan tuotostavoitteisiin perustuen määrittää voimavaratarpeet ja myös seurata, ovatko käynti- ja palvelumäärätavoitteet toteutuneet ja mikä on ollut tuottavuuskeh-

tys esimerkiksi edelliseen vuoteen verraten. Kotihoito ei kuitenkaan ole pelkkää määrätavoitteiden asettamista ja määrien toteuttamista, vaan palvelun laatu on hyvin tärkeä asia. "Laatuun vaikuttaa koko henkilöstö. Palvelun laatuasioita joudutaan käymään koko ajan läpi, eikä laatukriteereitä voida määritellä ylhäältä käsin."¹⁰³

Sosiaali- ja terveystaloukskeskuksen hallinto- ja talousjohtajaa pyydettiin lukemaan ja kommentoimaan sekä vanhusten palvelukeskuksia että kotihoitoa koskeva teksti. Haastattelussa hallinto- ja talousjohtaja kuvasi talousjohtamisen rooleja näin:

"Rahankäytön kannalta tärkein päätöksentekijä on kaupunginhallitus. Kaupunginhallitus asettaa talousarviokehysten. Toiminnan osalta esimerkiksi vanhusten palvelukotien sisällä tehdään linjaukset toimintatavoista. Toimintatapoihin vaikuttaa oleellisesti se, millä resursseilla toimitaan. Yksiköt pyrkivät ja niiden oletetaan laativan talousarvionsa kaupunginhallituksen antamaan talousarviokehukseen. Sosiaali- ja terveystaloukskunnan tehtävä on ajatella asioita sosiaali- ja terveystaloukskeskusten kannalta. Sosiaali- ja terveystalouksjohtaja on sektorijohdon keskeisin viranhaltija, hänen roolinsa on pyrkiä takaamaan se, että kaikki keskeiset palvelut saavat tarvitsemansa resurssit, näkökulma on vahvasti taloudellinen. Sosiaali- ja terveystalouksjohtajalla on sekä talous- että toimintavastuu. Hallinto- ja talousjohtajalla on vähäisempi, konsultoiva rooli ja asioiden valmisteluvastuu."

Sosiaali- ja terveystaloukskeskukset ovat paljolti yksilöpalveluja, joiden tuottamisessa henkilökunta on tärkein voimavara ja kustannustekijä. Näissä palveluissa voidaan tuotosta mitata käyntikertoina, asiakkaiden lukumäärinä ym. vastaavilla surrogaateilla sekä laskea palvelujen kokonais- ja yksikkökustannuksia. Tuotostavoitteiden lisäyksen tai supistamisen aiheuttamat lisäresurssi- ja rahatarpeet samoin kuin säästöt ovat ilmeisen luotettavasti laskettavissa, ja näin on tällä sektorilla tehtykin. Sektorin tehtäväkentän moninaisuus samoin kuin toiminnallisten ja taloudellisten realiteettien ristiriita ja erilainen painotus alan ammattilaisten ja päättäjien keskuudessa johtavat poliittisen ohjauksen käyttöön, vaikka toiminnan luonne mahdollistaisi muidenkin ohjausmuotojen — jopa rutiiniohjauksen — käytön.

¹⁰³ Aluejohtaja Kaarijoen haastattelu tammikuussa 2001.

4.3 OPETUSTOIMI

Opetustoimessa¹⁰⁴ peruskoulu edustaa perustuslain mukaista, kunnan lakisääteistä tehtävää. Suomen perustuslaissa (731/1999) sanotaan, että jokaisella on oikeus maksuttomaan perusopetukseen. Oppivelvollisuudesta säädetään lailla.¹⁰⁵ Perusopetuslain (628/1998) mukaan kunnan velvollisuutena on tarjota sen alueella asuville oppivelvollisuusikäisille maksutonta perusopetusta. Kunnan velvollisuus on yleinen ja poikkeukseton ja koskee kaikkia kunnassa vakinaisesti asuvia oppivelvollisuusikäisiä.¹⁰⁶ Kunta voi järjestää lain tarkoittamat palvelut itse tai yhdessä muiden kuntien kanssa taikka hankkia ne sellaiselta rekisteröidyltä yhteisöltä tai säätiöltä, jolle valtioneuvosto on myöntänyt luvan perusopetuslaissa tarkoitetun opetuksen järjestämiseen.¹⁰⁷

Jyväskylän kaupungin opetustointa johtaa opetusvirasto johtajanaan opetustoimen johtaja. Opetusvirastossa työskentelee vakituisesti parikymmentä henkilöä. Kehittämispäällikkö vastaa pedagogiikan laadusta ja kehittämisestä, talous- ja hallintojohtaja talousasioista ja henkilöstösuunnittelijalle kuuluvat henkilöstö ja oppilasasiat. Koulujen toiminnasta ja koko kouluryhmää koskevista asioista ja linjakysymyksistä vastaa opetuslautakunta, johon kuuluu kaksitoista jäsentä. Opetustoimen johtaja on lautakunnan esittelevä virkamies. Yksittäisten koulujen toiminnasta ja taloudesta vastaa koulun rehtori. Koulujen johtokunnat vastaavat omaa kouluun koskevista asioista siinä laajuudessa kuin johtokunnilla on päätäntävalta.

Jyväskylän kaupungin opetustoimen toimintamenot ja -tulot sekä toimintakate vuosina 1997-2000 on esitetty taulukossa 8. Luvuissa ovat mukana opetusviraston, koulujen, kauppaoppilaitoksen ja työväenopiston sekä vuosien 1997 ja 1998 osalta lisäksi kotikuntakorvauksien ja vuoden 1997 osalta teknillisen oppilaitoksen toimintamenot ja toimintatulot. Eri vuosien luvut eivät siis ole keskenään täysin vertailukelpoisia toiminnan ja talouden rakenteissa tapahtuneista muutoksista johtuen.

¹⁰⁴ Vuoden 2001 talousarviossa puhutaan opetustoimesta, aiemmin on käytetty termiä koulutoimi. Tässä työssä ei ole termiasia oleellinen ja käytetään molempia termejä. Lähdemateriaalissa käytetään samoin kuin sitten tässä työssäkin käytetään enimmäkseen koulutoimi-termiä.

¹⁰⁵ Suomen perustuslaki 731/1999, 16§.

¹⁰⁶ Arajärvi - Aalto-Setälä 1999, s.20.

¹⁰⁷ Perusopetuslaki 628/1998, 4 § ja 7 §.

Talous/ 1000 mk	TA 1997	TOT 1997	TA 1998	TOT 1998	TA 1999	TOT 1999	TA 2000
Toimintamenot	238 169	250 570	239 343	230 552	256 478	265 852	245 828
Toimintatulot	12 806	27 122	9 597	14 501	26 574	33 953	7 836
Netto/Toimintakate	(225 363)	(223 448)	(229 746)	(216 051)	(229 904)	(231 899)	(237 992)

Negatiivinen toimintakate eli toimintamenot > toimintatulot merkitty sulkuihin.

TAULUKKO 8: Opetustoimen budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot, -tulot ja toimintakate vuosina 1997-1999 ja talousarvio vuodelle 2000.¹⁰⁸

Vuoden 1999 opetustoimen toteutuneista 265,9 miljoonan markan toimintamenoista oli koulujen osuus ylivoimaisesti suurin eli 241,2 Mmk (90,7%), työväenopiston menot olivat 9,8 Mmk, kauppaoppilaitoksen 7,9 Mmk ja opetusviraston 7 Mmk. Vuoden 2000 talousarviossa on 245,8 Mmk:n kokonaistoimintamenoista koulujen osuudeksi budjetoitu 231,3 Mmk (94,1 %).

Viime vuosina on paljon käyty keskustelua kuntien raha- ja resurssipulasta ja erityisesti myös opetustoimen säästötoimista. Muuttotappiokunnissa, joita Jyväskylän kaupunki ei kylläkään edusta, on usein jouduttu turvautumaan kyläkoulujen lakkauttamiseen vaadittujen säästöjen aikaan saamiseksi. Sen suuruusluokan kysymyksissä kuin yksittäisten koulujen lakkauttaminen olisi laskentatoimen vaihtoehtolaskelmille käyttöä. Laskelmat tulisi laatia laajuus-, mittaus-, arvostus- ja kohdistamisongelmien ratkaisujen suhteen huolella ja eri tekijät ja kaikkien osapuolten näkökulmat huomioon ottaen. Päätöksentekoon laskentatoimi ei voi tuottaa lopullista vastausta, vaan ratkaisu jää päätöksentekijöiden itsensä harkittavaksi ja harteille. Liian usein koulujen lakkautuslaskelmat on kuitenkin tehty hyvin lyhyen aikavälin säästölaskelmina ja vain kunnan eli rahoittajan oma näkökulma huomioon ottaen.¹⁰⁹

Jyväskylän kaupungin vuoden 2000 talousarvioon opetustoimen toiminnallisiksi tavoitteiksi on kirjattu pyrkimys säilyttää opetustoimen peruspalvelut nykyisellä tasolla ja toiminnan jatkaminen elinvoimaisen Jyväskylä-kuvan rakentamiseksi ja koulutuskaupungin laadun varmistamiseksi. Talousarviossa luetellaan myös seuraavat opetustointa ja erityisesti myös peruskoulua koskevat toiminnalliset tavoitteet:

¹⁰⁸ Lukujen lähteet: Jyväskylän kaupunki. Talousarviot vuosille 1997, 1998, 1999 ja 2000 sekä tasekirja 1997 ja tilinpäätökset 1998 ja 1999.

- Opetussuunnitelman mukaisen perusopetuksen tavoitteena on koulutuksellinen tasa-arvo. Sen saavuttamista selvitetään sisäisellä ja ulkoisella arvioinnilla siten, että toimitaan yhteistyössä kotien ja muiden tahojen kanssa. Pyritään luomaan jyvaskyläläinen koti-, koulu- ja vapaa-aikakasvatuksen ehdotus: kasvatushanke lasten ja nuorten sekä kotien tueksi.
- Vuoden 1999 alusta voimaantulleen uuden lainsäädännön velvoitteet hoidetaan opinnoissa tilapäisesti jälkeen jääneiden tai muutoin erityistä tukea tarvitsevien oppilaiden kohdalla. Tukiopetus, erityisopetus ja turvallinen opiskeluympäristö ovat oppioikeuden peruspilareita.
- Opetustoimen vastuulle siirretty koululaisten iltapäivätoiminta (=jälkkäri-toiminta) hoidetaan toiminnan edellyttämän tuen mukaisesti. Yhteistyön kautta haetaan voimavaroja laadukkaaseen palveluun.
- Vuosien 2001 – 2002 talousarvioissa huomioidaan erillinen määrärahakorotus. Oppilaiden kasvamisen ja oppimisen olosuhteiden parantamiseksi mm. tukiopetusta ja oppilasmateriaalia lisäämällä tulee ko. vuosina opetustoimeen budjetoida tasokorotus.¹¹⁰

Koulujen kohdalle vuoden 2000 talousarvioon on kirjattu tarve korjata koulujen peruspalvelujen jälkeenjääneisyys ja lisätä koulujen resurssointia. Tekstissä on viitattu viidentoista suurimman kaupungin opetustoimen kustannuksiin ja todettu, että vertailussa Jyväskylä on viime vuosien ajan ollut kolmen palveluja edullisimmin tuottavan kaupungin joukossa. Nyt liikkumavara on käytetty loppuun, tiukkuus on näkynyt puutteina ja säästämisen raja on tullut vastaan. Oppimateriaalimäärärahat pyritään kolmen vuoden aikana kaksinkertaistamaan ja perustelutekstiin on lisäksi sisällytetty lause, joka edellyttää lisämäärärahaesityksen tuomista valtuustolle välittömästi, mikäli talousarviossa hyväksytyt määrärahat eivät riitä turvaamaan nykyistä palvelutasoa ja opetuslainsäädännön muutosten edellyttämiä lisätarpeita.

Opetustoimen toiminnalliset tavoitteet ja kehittämishankkeet¹¹¹ tuovat esiin toiminnan laadullisia kehittämishankkeita. Tavoitteet ja kehittämishankkeet ovat kunnan opetustoimen johdon ja poliittisten päätöksentekijöiden kunnan asukkaille ja muille sidosryhmille suuntaamia

¹⁰⁹ Näsi - Hokkanen 1999 ja Lehtonen - Sistonen 2000.

¹¹⁰ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000.

¹¹¹ Vuoden 2000 talousarviossa on esitetty kehittämishankkeina mm. matemaattis-luonnontieteellisen opetuksen ja oppimisen kehittäminen, kieltenopetuksen monipuolistamisen, erityisopetuksen kehittäminen jne.

ilmauksia siitä, mitä asioita opetustoimessa kulloinkin painotetaan ja mihin toiminnalla pyritään. Tavoitteet ovat toimeenpanoviranomaisia valtuuston nähdessä sitovia siltä osin kuin valtuusto on tavoitteet hyväksynyt. Seuraava taulukko (taulukko 9) puolestaan havainnollistaa Jyväskylän opetustoimessa seurattavia tunnuslukuja.

Koulujen tunnusluvut	Tilinpäätös 1998	Talousarvio/Muutokset 1999	Talousarvio 2000
Tehokkuus, taloudellisuus:			
Toimintakate mk/ opiskelija	19 949	22 394	22 497
Laajuustiedot:			
Oppilasmäärä peruskoulut	7 273	7 198	7 191
Oppilasmäärä lukiot, päiväkoulut	1 581	1 525	1 662
Oppilasmäärä lukiot, aikuislinja	414	467	560
Oppilasmäärä lukiot, aineopiskelijat	326	242	270
Oppilasmäärä yhteensä	9 594	9 524	9 683
Voimavarat:			
Opettajien lukumäärä (päätoimiset)	643	635	635
Muu henkilöstö	146	150	60
m2 / oppilas	10,8	11,0	12,2
m2 / peruskoulun oppilas	11,9	12,3	12,2
m2 / lukion oppilas	7,3	7,3	6,9

TAULUKKO 9: Opetustoimen tunnusluvut¹¹²

Kaikki taulukon luvut eivät ole varsinaisia tunnuslukuja, vaan kuvaavat numerosarjoja mm. oppilasmäärien ja voimavarojen kehitystä kolmivuotiskauden aikana. Toimintamenojen ja -tulojen nettona laskettava "toimintakate mk/opiskelija" kertoo kunnan vastuulle jäävän meno-osuuden ja sen kehityksen oppilasta kohden. Mutta miten tätäkin tunnuslukua pitäisi tulkita? Onko tavoitteena saada tunnusluku mahdollisimman alas ja koulut itse kattamaan toimintatuloillaan toimintamenoja, jolloin kunnan ja veronmaksajien vastuulle jäisi mahdollisimman vähän kustannuksia? Vai onko tavoitteena lisätä kunnan panostusta perusopetukseen, jolloin tunnusluvun kasvu olisi — Jyväskylän tapauksessa — osoituksena tavoitteeksi asetetun "elinvoimaisen Jyväskylä-kuvan rakentamisesta ja koulutuskaupungin laadun varmistamisesta"?

¹¹² Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000.

Tietyn perustiedon keruun pohjalta on verrattain helppoa laskea erilaisia koko kaupungin opetustoimen ja yksittäisten koulujen tunnuslukuja ja vertailla niiden kehityksestä vuositasolla. Tällaisia tunnuslukuja ovat mm. koulun oppilas- ja opettajamäärä, toimintakate/oppilas, tilaneliömetrit/oppilas jne. (ks. edellä taulukon 9 tunnusluvut). Koulun perimmäisten tavoitteiden määrittämisen ja saavutusten mittaamisen kanssa näillä tunnusluvuilla ei juurikaan lie tekemistä.

4.3.1 Huhtaharjun koulu

4.3.1.1 Koulun tavoitteet ja talous

Tarkemman tarkastelun kohteeksi on tässä työssä otettu Jyväskylän peruskouluista Huhtaharjun koulu. Huhtaharjun koulu on rakennettu vuonna 1983. Koulussa on 420 oppilaspaikkaa, mutta oppilaita noin 350. Koulussa opetetaan peruskoulun vuosiluokkia 7-10¹¹³. Koulussa on rehtori, vararehtori, 28 opettajaa sekä muuta henkilökuntaa kuten koulunkäyntiavustaja, terveydenhoitaja, kuraattori, koululääkäri ja keittiöhenkilökuntaa. Huhtaharjun koulua voi pitää alueen asukkaiden monitoimikeskuksena, sillä 267 hengen auditoriossa toimii alueteatteri, ja 800 neliömetrin liikuntasalin suurin käyttäjä on alueen urheiluseura.

Huhtaharjun koulu soveltuu tutkimuksen kohdeyksiköksi erityisesti siitä syystä, että se on ollut aktiivisesti mukana 'OTTO Oppilaitoksen Tuloksellisuus ja TulosOhjaus' -hankkeessa, joka kokeili käytännössä tulosohtauksen toimivuutta julkisen hallinnon eri tasoilla alkaen oppilaitoksesta ja päätyen opetushallinnon yhtymäjohtoon. OTTO -hankkeeseen osallistuessaan Huhtaharjun koulu määritteli tarkoin toimintansa tavoitteet ja laati hankkeen edellyttämät tulomatriisit.¹¹⁴

Opetuslautakunnan ja opetusviraston tehtävänä on ohjata koulujen toimintaa lukuvuosittaisilla strategisilla suunnitelmilla. Kullekin lukuvuodelle määritetään vain muutama sellainen tavoite, jota painotetaan. Jos rinnan viedään liian monia tavoitteita, hämärtyvät ne arjen koulutyös-

¹¹³ Aiemmin puhuttiin yläasteesta, mutta nykyisin vuosiluokat 1-9 muodostavat peruskoulun. 10. vuosiluokka on vapaaehtoinen.

¹¹⁴ Ks. lähemmin Jyväskylän kaupungin kouluviraston julkaisu: 'OTTO itsearviointin välineenä Jyväskylässä'.

sä¹¹⁵. Jyväskylän kaupungin koululaitoksen strateginen suunnitelma sisälsi (esimerkiksi vuonna 1997-98) yleissivistävän koulutuksen suhteen useita avainalueita (opetussuunnitelma ja oppiminen, yhteistyö, henkilöstöpolitiikka, toimintaorganisaatio ja palvelukyky) ja niillä vieläkin useampia tulostavoitteita.

Realistisen minäkäsityksen ja maailmankuvan rakentamiseen pystyvä oppilas	Itsenäiseen opiskeluun, tiedonhankintaan ja valintoihin pystyvä oppilas	Itsestä, yhteisöstä ja ympäristöstä vastuun tunteva oppilas	Oppilaan kasvua myönteisesti tukeva koti ja lähiympäristö
Oppilaan vahvuuksien löytäminen ja niiden vahvistaminen	Oppilaan omien ideoiden hyväksikäyttö	Vastuu- ja vastuuttomuuskäsitteiden selvittäminen	Avoin tiedonkulku
Myönteinen palaute, kannustava arviointi ja itsearvioinnin kehittäminen	Oppilaan omien kiinnostusten kohteiden hyväksikäyttö	Vastuuta oppilaille käyttäntöön tehtäviin osallistumisesta	Yhteiset tavoitteet
Suvaitsevaisuuteen kasvattaminen: itsensä hyväksyminen, erilaisuuden arvostaminen ja yhteistyötaitojen hallinta	Valinnan mahdollisuuksien lisääminen	Oman vastuuntunnon ja käyttäytymisen arviointia ja kehittämistä	Vanhemmat mukaan koulun toimintaan ja käyttäntöön koulutyöhön
Opetuksen ajankohtaisuus ja lähiympäristöön liittäminen	Ohjaaminen monipuolisten tietopankkien käyttämiseen	Luonnon ja ympäristön merkityksen pohtimista	Yhteishengen synnyttäminen kotiväen ja kouluväen kesken
Itseilmaisun kehittäminen	Opinhalun säilyttäminen	Maailmanlaajuiseen vastuuseen kasvattamista	Yhteistyö eri kouluasteiden ja muotojen kesken
		Me-hengen luomista kouluyhteisössä	Yhteistyö alueella toimivien yhteisöjen kanssa

KUVIO 8: Huhtaharjun koulun tavoitteet ja toimintatavat

Yksittäiset koulut haluavat profiloitua ja määrittää oman toiminta-ajatuksensa ja siihen pohjautuvat tavoitteensa. Huhtaharjun koulun keskeisenä tavoitteena koulun toiminta-ajatuksen mukaan on *"kehittää oppilaiden oppimiskykyä ja oma-aloitteisuutta sekä lisätä työnteon arvostusta ja myönteistä asennetta koulutusta kohtaan"*.¹¹⁶ Toiminta-ajatukselta johdettuina avainalueina ja tavoitteina on kasvattaa realistisen minäkäsityksen ja maailmankuvan rakentamiseen, itsenäiseen opiskeluun, tiedonhankintaan ja valintoihin pystyviä sekä itsestä, yhteis-

¹¹⁵ OTTO itsearvioinnin välineenä Jyväskylässä, s. 10.

¹¹⁶ OTTO itsearvioinnin välineenä Jyväskylässä.

söstä ja ympäristöstä vastuun tuntevia oppilaita. Edelleen tavoitteena on saavuttaa oppilaan kasvua myönteisesti tukeva koti ja lähiympäristö sekä opetussuunnitelman toteutuminen.¹¹⁷ Edellä esitettyjen tavoitteiden mukaiset toimintamuodot on kirjattu koulun internet-sivuille kuvion 8 tapaan.

Vuonna 1998 Huhtaharjun koulun toimintamenot kokonaisuudessaan olivat noin 9,7 miljoonaa markkaa. Kokonaismenoista vajaat 6,2 Mmk eli 64 % kohdentui itse opetukseen. Kiinteistömenojen osuus oli runsaat 3,1 Mmk (eli 32 %), josta sisäisten vuokrien osuus oli 2,5 Mmk, vahtimestarien palkat noin 200.000 mk ja siivouspalvelukustannukset noin 350.000 mk. Iltakäytön ja kehittämishankkeiden osalta toiminnan tulot kattoivat menot lähes täysin. Eri toimintojen kesken menot jakaantuivat vuonna 1998 siis seuraavasti:

hallinto	172.953 mk	1,8
opetus	6.171.525 mk	63,6
majoitus ja kuljetus	39.621 mk	0,4
muu oppilashuolto	51.879 mk	0,5
kiinteistöjen ylläpito	3.144.209 mk	32,4
koulutilojen vapaa-ajan käyttö	72.760 mk	0,7
kehittämishankkeet	56.645 mk	0,6
YHTEENSÄ	9.709.592 mk	100 %

TAULUKKO 10. Huhtaharjun koulun menot toiminnoittain vuonna 1998

Huhtaharjun koulun toimintamenoista opetus ja kiinteistöjen ylläpito vievät yhdessä 96 %. Muiden toimintojen, kuten hallinnon osuus oli siten varsin marginaalinen.

4.3.1.2 Toiminnan ja talouden ohjaus

Opetuslautakunnan ja opetusviraston strategiset avainalueet samoin kuin yksittäisten koulujen toiminta-ajatukset ja niistä johdetut avainalueet ja tavoiteilmaisut näyttävät kovin abstrakteilta tullaan konkretisoiduiksi opetustoimen ja eri koulujen vuotuisissa talousarvioissa toimintamäärärahatarpeina. Strategiset avainalueet ja tavoiteilmaisut elävät ikään kuin omaa

¹¹⁷ OTTO itsearviointin välineenä Jyväskylässä, s. 27.

"abstraktia" elämäänsä ja vuotuinen talousarvio menettelyineen ja menokehysineen sekä ennalta sidotun menorakenteen tuomine realiteetteineen muodostaa oman maailmaansa.

Talousarvio laaditaan ja sen toteutumista seurataan valtuustotasolla ainoastaan koko opetus-
toimen ja koulujen osalta kaikki koulut yhteensä -tasolla, mutta ei yksittäisten koulujen osalta.
Koulutoimen hallintopäällikkö kertoi haastattelussa talousarvion laadinnasta mm. seuraavaa:

"Taloussuunnittelu eli seuraavan vuoden budjetin teko aloitetaan helmikuussa, jolloin ensimmäiset palaverit pidetään. Koulutoimi, kuten kaikki muutkin hallintokunnat, pohtivat jo kevään aikana pitkälle, mitä seuraavan vuoden budjettiin pitäisi esitellä. Luottamushenkilöt eli lautakunnat käsittelevät budjettia syksyllä. Loppusyksystä tulevat kaupunginvaltuuston antamat budjettitiedot, joista selviää, paljonko rahaa on käytettävissä. Alkuvuonna tehdään käyttösuunnitelmat siitä, miten päätetyt budjettirahat käytetään" (Koulutoimen hallintopäällikön haastattelu tammikuussa 1999).

Opetustoimen toiminnan ja talouden suunnittelussa ongelmana on koulun toimintavuoden ja kunnan talousarviovuoden erilainen kohdentuminen. Seuraavan lukuvuoden opetussuunnitelma tehdään aina kesällä. Opetussuunnitelmassa päätetään kunkin oppiaineen opetustuntien lukumäärä sekä syys- että kevätlukukaudelle. Jos talousarvioon tulee leikkauksia tammikuussa, on kevätkauden opetus toteutettava suunnitellulla tavalla ja säästöt kohdennettava kokonaisuudessaan seuraavan syyslukukauden opetukseen. Tämä taas heijastuu ongelmina seuraavan kevään opetussuunnitelmissa. Näin ongelman toi esille haastattelussa Huhtaharjun koulun rehtori:

"Koulujen ongelmana on aina ollut se, että talous kulkee kalenterivuositain, kun taas koulun lukuvuosi alkaa elokuun alussa ja päättyy heinäkuun loppuun. Eri tahtia kulkeva talous ja toiminta on hankala ongelma. Esimerkiksi, jos kaupungin tai valtion tekemät säästöpäätökset annetaan vuoden alussa, on koulun lähes mahdoton toteuttaa niitä. Ei koulu voi kesken lukuvuoden muuttaa systeemiään, joka on luotu kesän aikana. Kun 1990-luvun lama toi useita päätöksiä määrärahojen leikkauksista, oli koulujen toteutettava rahastäätö tai kustannusleikkaus kokonaan vasta syyslukukaudella" (Rehtorin haastattelu helmikuussa 1999).

Koulun määrärahatarpeiden mitoitus perustuu koulun oppilasmäärään. Syyslukukaudenkaan oppilasmäärät eivät ole vielä selvillä, kun tulevan lukuvuoden budjettisuunnittelua tehdään. Syyslukukauden virallisen laskentapäivän (20.9.) jälkeen kuluvan vuoden budjettia voidaan tarvittaessa tarkistaa.

"Toiminnan seuranta ja esimerkiksi oppilasmäärien tarkentamista varten on olemassa kaksi virallista laskentapäivää: syyskuun ja tammikuun 20. päivä. Lisäksi koulujen kanssa on tehty sopimus, jonka mukaan budjettiin ei tule muutoksia, jos vaihteluväli oppilasmäärän nousun tai laskun suhteen pysyy tietyissä rajoissa" (Koulutoimen hallintopäällikön haastattelu tammikuussa 1999).

Opetustoimen budjetissa merkittävimpana eränä ovat palkat, sillä kyse on varsin työvoimavaltaisesta alasta. Lisäksi koulun toimintaa säätelevät ja sille asettavat ehtoja lukuisat säädökset. Tämä seikka tuli koulutoimen hallintopäällikön haastattelussa esille seuraavasti:

"Seuraavan vuoden budjettiin vaikuttaa jo sekin seikka, että on paljon asioita, joista on olemassa säännöksiä. Esimerkiksi meidän täytyy antaa opetusta tietty minimimäärä tietyn ikäisille oppilaille. Onneksi minimimäärään ei ole jouduttu vielä turvautumaan. Lisäksi vuoden 1999 alussa tuli voimaan tiukentuneita säännöksiä työntekijöiden kelpoisuusehdoista. Korkeammat kelpoisuusvaatimukset merkitsevät korkeampia palkkoja. Kun koulutoimi on hyvin työvoimavaltainen ala, menee ylivoimaisesti suurin osa määrärahoista palkkoihin. Lisäksi koulutoimi maksaa aika paljon vuokraa käyttämistään tiloista. Koulutoimi ei omista koulurakennuksia, vaan kaupunki on tilapalvelun kautta koulukiinteistöjen omistaja. Koulut maksavat vuokraa tilapalvelulle, ostavat tarvitsemaansa siivouspalvelua ja kiinteistönhoitopalvelua" (Koulutoimen hallintopäällikön haastattelu tammikuussa 1999).

Opetustoimi ja yksittäiset koulut ovat budjetoinnin näkökulmasta panos- tai kustannusvastuuyksikköjä. Kullekin yksikölle budjetoidaan lähinnä opiskelijamäärään perustuen määrärahat, joiden käytöstä ja riittävydestä yksikkö on vastuussa. Yksittäisen budjettikauden osalta toiminnan ja talouden ohjauksessa keskeistä on määrärahojen riittävydestä huolehtiminen. Mitkään kustannuslaskentajärjestelmät eivät pysty antamaan vastauksia koulujen päätöksenteon ydinongelmiin kuten esimerkiksi siihen, minkä kokoisissa ja millaisissa ryhmissä oppilaita tulisi opettaa. Koulujen kustannusrakenne on kuitenkin selkeä. Palkat ja tilat muodostavat suurimmat menoerät. Oppilasmäärän perusteella on budjetoitavissa opetusmateriaalin hankintaan tarvittava määräraha, kunhan on ensin sovittu rahasumma, mikä oppilasta kohden tarvitaan oppikirjojen ja muun materiaalin hankkimiseksi. Liikkumavaraa yksittäisen koulun taloudenpidossa on ilmeisen vähän, ja liekö suureen liikkumavaraan tarvettakaan. Ongelmia kuitenkin syntyy ja arkipäivän koulutoiminta kärsii, jos se pienikin, mutta tarpeellinen liikkumavara puuttuu.

Talouden ohjauksen kannalta yksittäinen koulu pystyy päättämään vain opetussuunnitelmaansa, sillä lähes kaikki tukipalvelut on organisoitu itsenäisiksi tuloyksiköiksi, jotka perivät palveluistaan maksun. Huhtaharjun koulun rehtori toi haastattelussa esille tukipalveluista seuraavaa:

"Koulut toimivat tiloissa, joista maksetaan vuokraa. Tilapalvelun vuokrankorotukset ovat tulleet yllättäen, esimerkiksi vuoden 1999 talousarvioon 700.000 mk:n korotus. Kouluilla ei ole muita mahdollisuuksia kuin vähentää siivouskustannuksiaan, vaikka siivouskuluja on karsittu jo aiemminkin. Opetuksesta ei enää voi leikata. Ulkopuoliset rahastavat kouluja: on aluehoitoyksikkö, ulkoalueiden hoidosta laskutetaan ja siivouspalvelukin laskuttaa. Koulut ovat laskuttajien armoilla ja aika riisuttuja malleja, joissa ei ole muuta kuin opetus jäljellä" (Rehtorin haastattelu helmikuussa 1999).

Oleennaista koulujen toiminnan kannalta on siis se, että koulun tukipalvelut (ml. tilapalvelut) on järjestetty itsenäisiksi tuloyksiköiksi, vaikka todellista kilpailua ei tilaratkaisuissa ole. Kilpailun puuttuessa tukipalveluorganisaation on helppo sanella tarjoamalleen palvelulle hinta. Kaupungin tukipalvelujen organisointi tuloyksiköiksi johtaa kehitystä helposti siihen suuntaan, että vuokra- ym. veloituksista tulee laskutusautomaatti, jolla kaupungin kouluille myöntämät määrärahat kerätään tukipalvelun kautta takaisin kaupungin kassaan.

4.3.1.3 Opetustoiminnan luonne ja ohjattavuus

Huhtaharjun koulun toiminta-ajatus perustuu "oppilaiden oppimiskyvyn ja oma-aloitteisuuden kehittämiseen sekä työnteon arvostuksen ja koulutusta kohtaan myönteisen asenteen lisäämiseen". Erään toisen 7-9 vuosiluokkia käsittävän koulun kasvatustyön tavoitteena on "kasvattaa yhteiskuntakelpoisia, rauhantahtoisia kansalaisia, joilla on vahva kansallinen identiteetti"¹¹⁸. Miten tällaisten perimmäisten tavoitteiden saavuttamista mitataan?

Opetustoimessa usein käytetty tavoitteensaavutus- tai vaikuttavuusmittari on päästötodistuksen saaneiden lukumäärä suhteessa oppilaiden lukumäärään. Entä jos joku oppilas jää päästötodistusta paitsi, onko koulu silloin epäonnistunut tehtävässään? On esitetty myös sellaisia ajatuksia, että koulun tulisi seurata oppilaidensa sijoittumista koulun jälkeen eli esimerkiksi sitä, kuinka moni oppilas aloittaa jatko-opinnot ja sitä, missä tiettyinä vuonna päästötodistuk-

¹¹⁸ Kilpisen koulun opetussuunnitelma: www.kilpi.cygnet.jkl.fi.

sen saaneet oppilaat ovat esimerkiksi 10 vuoden kuluttua. Tällainen tieto voisi olla mielenkiintoista, mutta miten tuota tietoa voitaisiin hyödyntää koulun tavoitteenasettelussa ja toiminnan kehittämisessä?

Tavoitteiden asettaminen koulun toiminnalle samoin kuin tavoitteiden saavuttamisen mittaaminen ei ole yksiselitteisiä. Laki määrää tietyn perusopetuksen antamisvelvollisuuden, mutta koulun tavoitteena ei voida pitää yksinkertaisesti vain sitä, että jokainen saa oppivelvollisuutensa suoritetta ja päästötodistuksen. Huhtaharjun koulun rehtorin haastattelussa päästötodistusten määrä ja jatko-opintoihin sijoittuneiden määrä tulevat esiin tuotoksen mittareina seuraavasti:

"Tuotosmittareita ovat päästötodistusten määrä ja jatko-opintoihin sijoittuminen. Nykyisin lukiioon menee vähän yli 40 % päästötodistuksen saaneista oppilaista. Jatko-opintokelpoisuutta on pyritty kasvattamaan luomalla myönteisiä asenteita opiskelua kohtaan. Niistä, jotka eivät jatka opintojaan peruskoulun jälkeen lainkaan, pidetään kirjaa. Joinakin vuosina Tilastokeskukselta on ostettu maksullisia tilastoja siitä, mihin jonakin tietynä vuonna syntyneet oppilaat ovat sijoittuneet. Sellainen tieto kiinnostaa." (Rehtorin haastattelu helmikuussa 1999).

Miten sitten todella voidaan määritellä ja mitata koulun tuotos ja arvioida koulun onnistumista tehtävässään? Tuotosta ja tavoitteiden toteutumista ei ainakaan yksinomaan ja kattavasti voida mitata sellaisilla kvantiteeteilla kuten oppilastyöpäivät, peruskoulun päästötodistuksen saaneiden lukumäärä, jatko-opintoihin siirtyneiden lukumäärä jne. Huhtaharjunkin koulun keskeiset tavoitteet ovat, kuten edellä kuviossa 8 kävi ilmi, aivan muuta kuin määrällisiä tavoitteita ja viittaavat aivan muun tyyppisen arvioinnin tarpeeseen kuin esimerkkeinä mainitut kvantiteetit.

Resurssien lisäämisen tai leikkaamisen ja muiden vastaavien interventioiden vaikutusta koulun toimintaan ei tarkkaan tunneta, joskin resurssien puutteen seuraukset pitemmällä tähtäyksellä näkyvät ja tuntuvat — jossakin kohtaa vain "liikkumavara on käytetty loppuun ja raja tulee vastaan". Esimerkiksi voimavarojen vähentämisen samoin kuin lisäämisen vaikutuksia on vaikea ennakoida etukäteen muutoin kuin opetustarjonnan ja valintamahdollisuuksien vähenemisenä tai lisääntymisenä. Kysymys olisi esimerkiksi sen suuntaisista arvioinneista, kuin että ovatko parantuneet arvosanat tulosta tavallista pienemmästä opetusryhmäkoosta vaiko tavallista paremmasta oppilasaineksesta.

Koulun toimintaa voi äkkiseltään luonnehtia hyvin toistuvaksi ja rutiininomaiseksi – samoja tai samanlaisia oppitunteja pidetään viikko-, kuukausi- ja vuositasolla suurin piirtein saman suuruisille ryhmille ja samoja määriä. Mutta onko toiminta sittenkään niin rutiininomaisesti toistuvaa? Jokainen oppituntikin on ainutkertainen, eikä kaikkia oppimisprosessiin vaikuttavia tekijöitä tunneta. Lisäksi eri oppilaiden kohdalla oppimisprosessi on erilainen. Opetuksessa on aina kyse opettajan ja oppilasryhmän vuorovaikutusprosessista, johon vaikuttavat useat tilannesidonnaiset tekijät. Opetustoiminta tuskin lopultakaan on rutiininomaisesti toistuvaa toimintaa.

Koska koulun tavoitteiden ja tuotoksen määrittelyssä on ongelmia, on myös vaikuttavuuden mittaaminen ongelmallista. Koulun tuottavuuden mittaamiseen sen sijaan on kehitetty mittareita. Esimerkkeinä tuottavuuden mittareista alla on esitetty Heikki Havénin tilastokeskuksessa kehittämät kaksi mittaria:

1. *Opetuksen ryhmätuottavuus*, ORT saadaan, kun kaikkien oppilaiden opetustuntien lukumäärä viikossa (oppilastunnit) jaetaan kaikkien luokkien opetustuntien lukumäärällä viikossa (luokkatunnit).
2. *Opetuksen tuottavuus*, OT saadaan, kun oppilastuntien ja vuoden kouluviikkojen tulo jaetaan opetustoimen käyttömenoilla.

Opetuksen ryhmätuottavuuden laskenta selviää seuraavasta esimerkistä, joka on laskettu Huhtaharjun koulun luvuilla lukuvuonna 1996-1997:

$\text{ORT} = \frac{(347 \times 30) + (23 \times 20)}{558} = 19,5$	<p>Lukujen selitykset:</p> <p>347 = 7. – 9. luokan oppilaat</p> <p>30 = 7. – 9. luokan viikkotunnit</p> <p>23 = 10. luokan oppilaat</p> <p>20 = 10. luokan viikkotunnit</p> <p>558 = luokkatunnit</p>
--	---

Opetusryhmien keskikoko lukuvuonna 1996-1997 oli 19,5 oppilasta. Opetuksen ryhmätuottavuuden kuvaajana luku kertoo, että yhdellä opetustunnilla annetaan opetusta keskimäärin 19,5 oppilaalle.

Myös seuraavassa opetuksen tuottavuuden laskentaa koskevassa esimerkissä on käytetty Huhtaharjun koulun lukuvuoden 1996-1997 lukuja:

$OT = \frac{100 \times 10870 \times 38}{7\,455\,403} = 5,5$	<p>Lukujen selitykset:</p> <p>100 = vakiokerroin</p> <p>10 870 = oppilastuntien määrä/kouluviikko</p> <p>38 = kouluviikkojen määrä vuodessa</p> <p>7 455 403 = opetustoimen käyttömenot</p>
---	---

Opetuksen tuottavuuden laskennassa on mukana vakiokerroin 100. Laskutoimituksen tulos kertoo, että sadalla markalla saatiin 5,5 oppilastuntia lukuvuonna 1996-1997. Laskennassa opetustoimen käyttömenoissa ei kuitenkaan ole mukana kiinteistömenoja. Kiinteistömenojen laskeminen mukaan olisi pudottanut opetuksen tuottavuuden kyseisenä vuonna 4,1 oppilastuntiin/100 mk. Opetuksen ryhmätuottavuuden ja opetuksen tuottavuuden lukuja voidaan käyttää oman koulun kehityksen tarkasteluun sekä vertailuun muiden koulujen vastaavien lukujen kanssa.

Ainut keino nostaa opetuksen ryhmätuottavuutta (ORT) on kasvattaa opetusryhmien kokoa. Se, miten ryhmäkoon kasvattaminen vaikuttaa muiden tavoitteiden saavuttamiseen, on kuitenkin epäselvää. Opetusryhmän koon vaikutusta oppimiseen ei tunneta, vaikka tiedetäänkin, että opetus on erilaista pienryhmässä kuin suurelle joukolle pidettävällä luentotyypillisellä opetustunnilla. Ainut keino nostaa opetuksen tuottavuudesta (OT) kertovaa lukua on vähentää kustannuksia. Kustannusten vähentäminen voi johtaa esimerkiksi pienempipalkkaisten, juuri valmistuneiden tai jopa epäpätevien opettajien palkkaamiseen. Tällaiset keinot ovat arveluttavia, eikä niidenkään vaikutusta oppilaiden oppimiseen tarkalleen tunneta.

Tarkasteltaessa Hofsteden mallia ja siinä esitettyjä toiminnan luonnetta kuvaavia kriittisiä kysymyksiä päädytään koulun toiminnan osalta toteamaan ensinnäkin se, että koulun tavoitteet eivät ole yksiselitteisesti määritettävissä. Koulun tuotosta voidaan kyllä mitata esimerkiksi päästötodistusten lukumääränä tai opetus- ja oppilastuntien lukumäärinä, mutta tuotoksen suhteuttaminen tavoitteisiin — esimerkiksi oppimiskyvyn tai oma-aloitteisuuden kehittämiseen — jää avoimeksi. Koulun tuottavuutta voidaan mitata esimerkiksi opetusryhmätuottavuuden tai opetuksen tuottavuuden tunnusluvuilla, mutta pitäisikö näin mitattua tuottavuutta pyrkiä korottamaan ja mihin asti sitä voidaan korottaa? Kysymys on kaiketi melko tilannekohtaisesta asiasta, jolle ei ihannestandardia voida asettaa. Edelleen johdon toimenpiteiden syy-seuraus -suhteita ei tunneta eikä toiminta ole luonteeltaan rutiininomaisesti toistuvaa opetustoimessa. Koulujen toiminnan ja talouden ohjaus on Hofsteden mallin mukaan vääjäämättä poliittista ohjausta, eikä siinä laskentatoimen laskelmilla voi olla kovinkaan merkittävää roolia. Operatiivinen toiminta suunnitellaan paljolti aiempien opetussuunnitelmien pohjalta, ellei suuria muutoksia esimerkiksi oppilasmäärissä tapahdu. Talousarviot taas tehdään kunnan poliittisen ja virkamiesjohdon antamien kehysten ja edellisten vuosien markkamäärien perusteella sekä kulloistenkin säästöpäätösten tai erillisten määrärahalisäyspäätösten pohjalta. Tilaym. tukipalvelut lohkaisevat määrärahasta merkittävän summan ikään kuin "päältä pois", mikä kaventaa koulun taloudellista liikkumavaraa ja taloussuunnittelun mahdollisuutta. Talousarviopäätösten ja pedagogisten tavoitteiden ja toiminnallisen suunnittelun maailmat kulkevat liiaksi omia latujaan. Erillisyyttä korostaa vielä sekin seikka, että budjetointiperiodi on epäyhtenäinen toiminnan luonnollisen suunnitteluperiodin eli koulun lukuvuoden kanssa.

4.3.1.4 Johdon laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuudet opetustoimessa

Opetustoimen ja etenkin yksittäisen koulun päätöksenteossa johdon laskentatoimen laskelmille on melko vähän kysyntää. Johdon laskentatoimen laskelmat tarvitsevat tuekseen kustannuslaskentaa, jossa ajan suuntauksena on niin pitkälle kuin mahdollista pyrkiä jäljittämään kustannukset aiheuttamisperiaatteella laskennan kohteille. Tällaisia laskennan kohteita ei opetustoimessa juurikaan ole, eikä toimintolaskennan soveltamiselle kustannusten jäljityksiin koulumaailmassa liene tarvetta. Riittänee, että kokonais- tai tietyn voimavaran kustannukset jaetaan esimerkiksi oppilasmäärällä keskimääräisen yksikkökustannustiedon tuottamiseksi. Usein tällaista keskimääräiskustannustietoa tuotetaan vertailujen tekemiseksi lähinnä benchmarking -mielessä muiden vastaavien yksiköiden kustannuksiin. Vertailutietoa voidaan myös käyttää lisämäärärahatarpeiden perustelemiseen talousarvioprosessissa.

Keskimääräiskustannustiedon käyttökelpoisuuden (vertailukelpoisuuden) edellytyksenä on, että osamäärän laskemisessa tarvittu jaettava (kokonaiskustannukset) ja jakaja (esim. oppilasmäärä) on laskettu eri yksiköissä ja eri ajankohtina samalla tavalla. Tarvittavan kustannusinformaation tuottaminen (full cost accounting) voinee opetustoimessa perustua edelleen jakolaskentaan. Vastuulaskennan (responsibility accounting) tarve ja toteuttamisen muoto on koulun sisäisen johtamisen kysymys. Onko koulu jaettu kustannusvastuullisiin yksikköihin ja kustannusvastuuta jaettu koulun sisällä vai vastaako kustannuksista ja talousarvion toteutumisesta rehtori yksin? Vaihtoehtojen vertailua ja valintaa tukevia erillislaskelmia (differential accounting) voitaisiin opetustoimessa varmasti laatia nykyistä enemmän, on sitten kysymys sellaisista suurista asioista kuin (kylä)koulun toiminnan jatkaminen vs. lakkauttaminen tai pienemmistä ratkaisuista kuten osto- vai leasingkoneiden hankinnasta jne.

Kokoavana johtopäätöksenä on todettavissa, että koulun toiminta on luonteeltaan sellaista, ettei sen ohjaamisessa määrällinen laskentatoimen informaatio voi olla keskeisellä sijalla. Toiminnan perimmäiset tavoitteet ovat hyvin laadullisia ja hyvin moniselitteisiä, ja esimerkiksi oppilasmäärään perustuvat määrätavoitteet ovat vain tavoitteenasettelun pohjatietona. Toiminnan tuotos ei ole kattavasti määriteltävissä eikä mitattavissa, interventioden (kuten resurssilisäysten tai -leikkausten) vaikutukset perimmäisten tavoitteiden toteutumisen suhteen eivät ole tunnetut eikä toiminta toistuvuudestaan huolimatta ole rutiininomaisena toistettavaa. Tällaisessa ympäristössä laskentatoimen laskelmilla on yleensä melko vähän annettavaa. Opetustoiminnan ohjaus on poliittista ohjausta. Kysymys on siitä, miten paljon kunta haluaa ja sillä on mahdollisuus panostaa opetustoimeen. Yleensä katsotaan, että sitä parempi, mitä enemmän panostetaan. Verraten korkea panostus esimerkiksi oppilasta kohden nähdään signaalina myönteisestä suhtautumisesta ja kehityksestä ja päinvastoin. Kunnat eivät varmaankaan kilpaile siitä, kuka pienimmällä yksikkökustannuksella hoitaa opetustoimen velvoitteen. Alhaiset yksikkökustannukset, kustannustehokkuus ja -johtajuus vaatisi rinnalleen luotettavan arvioinnin toiminnan perimmäisten, laadullisten tavoitteiden toteutumisesta.

4.3.1.5 Opetustoimen johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista

Jyväskylän kaupungin opetustoimen johtajaa ja talous- ja hallintopäällikköä pyydettiin kommentoimaan opetustoimesta ja Huhtaharjun koulusta kirjoitettu teksti ja samalla vielä vastaa-

maan muutamiin kysymyksiin, joilla kartoitettiin opetustoimen johdon käsityksiä laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista opetustoimessa (ks. liite 3). Opetustoimen johtaja toi haastattelussa esille seuraavia seikkoja:

- Opetustoimen kehittämisessä korostetaan nyt sitä, että toiminnallisten tavoitteiden tulee olla osa opetustoimen tavoitteenasettelua ja että vuorovaikutus tavoitteiden ja toiminnan välille tulee saada todelliseksi. Tavoitteet määritetään opetuslautakunnassa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida näiden tavoitteiden toteutumista ja samalla opetustoimi saa arviointitietoa oman toimintansa pohjaksi. Toisaalta opetustoimen oma toiminnan arviointi on tarkastuslautakunnan käytettävissä.
- Toiminnan tavoitteet eivät tule mistään valmiiksi annettuina. Tavoitteiden tulisi olla yhteisesti sovittuja ja myös valtuustoa sitovia. Jos tavoitteita ei pystytä annetuilla resursseilla saavuttamaan, pitäisi valtuuston osoittaa lisää resursseja toimintaan tai sitten tinkiä tavoitteista.
- Resurssitarve lähtee tavoitteista: jos valtuusto päättää pienentää opetusryhmien kokoa, on tästä aiheutuva resurssitarve ja "hinta" laskettavissa. Samoin, jos päätetään antaa kullekin luokkasteelle opetustunteja minimin sijasta maksimimäärä, on tällekin hinta laskettavissa.
- Budjettirahojen jako koulujen kesken tehdään pääasiassa oppilasindeksin, oppilasmäärän perusteella. Koulujen saama kokonaisrahoitus on 1,23 tuntia/oppilas.

Talous- ja hallintopäällikön näkemyksiä laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista kuvaavat seuraavat lausumat:

- Tällä hetkellä näyttää siltä, että monimutkaisemmilla laskentamenetelmillä ei opetustoimessa ole käyttöä. Resurssien kohdentaminen kuitenkin vaatisi perustakseen nykyistä enemmän laskentatoimen tietoa. Tulisi olla välineitä yksiköiden väliseen vertailuun. Resurssien jaossa tulisi pyrkiä yhteismitallisuuteen ja päästä pois yksittäisiin mielipiteisiin perustuvasta resurssien jaosta.
- Oppilasindeksi on pohja koulujen väliselle resurssien jaolle. Se, miten yksittäinen koulu toteuttaa opetusta resurssien puitteissa, vaihtelee jonkin verran. Jos koulu suunnittelee jotakin uutta toimintaa tai toiminta muutoin muuttuu jotenkin, siihen on mahdollista saada lisärahoitusta.
- Opetustoimeen ei sovi sama kannattavuus- ja tuotelaskenta kuin johonkin teollisuusyritykseen, eikä laskentatoimen informaatio, esimerkiksi yksikkökustannukset kerro sitä, miten hyvin perustehtävä on suoritettu. On hyvä, jos tehtävä on suoritettu alhaisin kustannuksin laadukkaasti. Kehitettävää opetustoimessa on, mutta laskentatoimi ei siihen ainakaan yksinään anna vastauksia. Optimin löytäminen on ongelma. Mikä on optimi laadullisten tavoitteiden ja taloudellisuuden suhteen?

Yhteenvedona voi todeta, että opetustoimi ja yksittäiset koulut eivät ole erityisen soveltuvia kustannuslaskennan ja yleensäkin johdon laskentatoimen ympäristöiksi. Resurssien allokointi opetustoimeen on ensisijaisesti poliittinen päätös siitä, miten paljon opetustoimeen panostetaan. Päätöksenteossa vertailut muiden kuntien panostuksiin antavat lähinnä jonkinlaista kiinnityspohjaa. Muutoin ei voi antaa absoluuttisena markkamääränä vastausta siihen, miten paljon kunnan tulisi käyttää rahaa opetustoimeen esimerkiksi perusoppilasta kohden. Koulujen välisessä resurssienjaossa tulee noudattaa jonkin asteista tasapuolisuutta. Tähän ratkaisun tuottaa indeksisysteemi, jolla osoitetaan kullekin koululle määräraha tiettyä opetustuntimäärää varten oppilasta kohden laskettuna. Tämän päivän opetustoimeen kuuluu toiminta-ajatusten, strategian ja toiminnallisten tavoitteiden määrittely. Erilaisin hankkein myös pyritään asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen. Resurssien allokointi ja ohjaus ehkä tulevaisuudessa perustuu entistäkin enemmän juuri erilaisille hankkeille, profiloitumisille ja muulle erilaistamiselle.

4.4 PELASTUSTOIMI

Viimeinen tutkimuksen kohteena oleva yksikkö on Jyväskylän kaupungin pelastuslaitos. Pelastustoimi edustaa julkisten palveluiden kentässä sektoria, jossa määrällisten tavoitteiden asettaminen toiminnalle sekä tuotosten mittaaminen on ilmeisen hankalaa.

Syyskuun alussa vuonna 1999 voimaan tullutta pelastustoimilakia¹¹⁹ sovelletaan tulipalojen ja muiden onnettomuuksien ehkäisyyn; pelastustoimintaan, jolla tarkoitetaan ihmisten, omaisuuden ja ympäristön suojaamiseksi ja pelastamiseksi, vahinkojen rajoittamiseksi ja seurausten lieventämiseksi onnettomuuksien sattuessa tai uhatessa kiireellisesti suoritettavia toimenpiteitä; sekä väestönsuojeluun, jolla tarkoitetaan ihmisten ja omaisuuden suojaamista, yhteiskunnan toimintojen kannalta tärkeiden virastojen, laitosten ja tuotantolaitosten toiminnan turvaamista (1 §).

Pelastustoimilain 4 §:n mukaan kunta vastaa pelastustoimesta alueellaan, ja sen tulee siinä tarkoituksessa huolehtia pelastustoimintaan kuuluvista tehtävistä; ylläpitää väestönsuojelun

¹¹⁹ Pelastustoimilaki 561/1999.

valmiutta ja huolehtia tarvittaessa siihen kuuluvista tehtävistä; yhteen sovittaa eri viranomaisten ja pelastustoimeen osallistuvien muiden tahojen tehtäviä pelastustoimessa; huolehtia palotarkastuksista ja muusta pelastusviranomaisille kuuluvasta onnettomuuksien ehkäisystä; huolehtia osaltaan pelastustoimen henkilöstön kouluttamisesta; sekä huolehtia pelastustointa koskevasta valistuksesta ja neuvonnasta. Lain 5§:n mukaan kunnalla tulee olla palokunta ja päätoiminen palopäällikkö. Palokuntana voi olla kunnan oma palokunta taikka vapaaehtoinen palokunta, laitospalokunta tai tehdaspalokunta, joka on tehnyt kunnan kanssa sopimuksen.

Pelastustoimilaki, joka korvasi palo- ja pelastustoimesta annetun lain (559/1975) sekä väestönsuojelulain (438/1958), tuo useita muutoksia ja täsmennyksiä aiempaan järjestelmään verrattuna. Uuden lain mukaan pelastustoimen palvelutason tulee vastata kunnan alueella esiintyviä onnettomuusuhkia. Kunnan tulee selvittää ja arvioida alueellaan olevat uhat ja määrittellä niiden perusteella tarvittava pelastustoimen palvelutaso, joka muodostuu palokunnan henkilöstöstä ja kalustosta sekä palokunnan toimintavalmiusajasta. Palvelutasoon kuuluu myös suunnittelu, onnettomuuksien ehkäisy, väestönsuojelu sekä pelastustoiminnassa tarvittavat tukitoiminnot. (Pelastustoimilaki 561/1999, 15 §).

4.4.1 Jyväskylän pelastuslaitos

4.4.1.1 Tavoitteet, toiminta ja talous

Jyväskylän kaupungin pelastuslaitos on osa kaupungin Teknistä palvelukeskusta (Tekpa), jonka toimintaa ohjaa tekninen lautakunta ja johtaa tekninen johtaja. Pelastuslaitoksen ja nuohouksen lisäksi Tekniseen palvelukeskukseen kuuluvat yhdyskuntatekniikka (Tekpan hallinto, katu- ja puisto-osasto sekä tonttiosasto), tuotantopalvelut (Altek aluetekniikka ja Jyväskylän Konsultit) sekä kaupungin liikelaitoksista vesilaitos. Vuonna 1999 koko teknisen palvelukeskuksen toteutuneet toimintamenot olivat 259,6 Mmk ja toimintatulot 237,9 Mmk eli verotuloin katettavaksi jäi vain 21,7 Mmk. Teknisen palvelukeskuksen organisaatiota kuvaa kuvio 9.

Pelastuslaitosta johtaa palopäällikkö. Pelastuslaitoksen palveluksessa on viime vuosina ollut noin 85 henkilöä ja nuohouksessa, joka muodostaa oman tulosityksikkönsä, on lisäksi noin 12 henkilöä. Pelastuslaitoksen toiminta jakaantuu neljään eri osa-alueeseen, jotka ovat operatiivinen toiminta eli sammutus- ja pelastustehtävät, sairaankuljetustoiminta, palonehkäisytoiminta ja väestönsuojelu. Palopäällikön alaisuudessa on neljä palomestaria. Kukin palo-

mestari vastaa yhdestä työvuorosta. Kullakin palomestarilla on oma selkeä toiminnallinen vastuualueensa, mutta taloudellinen vastuu kulkee keskitetysti palopäällikön kautta.



KUVIO 9. Jyväskylän kaupungin teknisen palvelukeskuksen organisaatio

Jyväskylän kaupungin pelastuslaitoksen toiminta-ajatuksen mukaan toiminnan tavoitteena on antaa nopeasti turvallisuuspalveluja kaupunkilaisille, toteuttaa ensihoitotasosta sairaankuljetusta, vaikuttaa paloturvalliseen rakentamiseen ja turvata osaltaan poikkeusolojen aikainen toiminta kaupungissa¹²⁰. Vuosittain talousarviossa määritetään pelastuslaitoksen toiminnalliset tavoitteet sekä esitetään toiminnasta ja sen laajuudesta kertovat tunnusluvut. Esimerkiksi vuoden 2000 talousarvioon pelastuslaitoksen toiminnallisiksi tavoitteiksi on kirjattu osittain seuraavaa:

1. Operatiivinen toiminta: Sammutus- ja pelastuspalveluiden antaminen koko kaupungin alueella siten, että operatiivinen toiminta aloitetaan onnettomuuspaikalla (tehtäviä noin 900 kpl) keskimäärin kuuden minuutin kuluttua hälytyksestä.
2. Sairaankuljetustoiminta: Kaupungille kuuluvien kaikkien sairaankuljetustehtävien (noin 9700 kpl) suorittaminen siten, että ambulanssi on kohteessa keskimäärin 5,5 minuutin kuluttua hälytyksestä.
3. Palonehkäisytoiminta: Suoritetaan kaikissa erityiskohteissa (noin 220 kpl) lakisääteinen vuotuinen palotarkastus sekä asuinkiinteistöissä (noin 8 000 kpl) 10-vuotiskierron

mukainen tarkastus. Osallistutaan uudis- ja korjausrakentamisen lupakäsittelyyn ja lopputarkastuksiin (500 kpl / 150 kpl) yhdessä rakennusvalvontaviranomaisten kanssa.

4. Väestönsuojelu: Suoritetaan väestönsuojien (noin 960 kpl) määräaika- ja käyttöönottotarkastukset (noin 150/ 30 kpl) sekä ko. kohteiden käyttöönottoneuvonta. Väestönhälytysjärjestelmän toimivuutta parannetaan hankkimalla kolme uutta kiinteää hälytinskyksikköä. Kaupungin väestönsuojeluorganisaation (775 henkilöä) peruskoulutusta jatketaan.

Toiminnalliset tavoitteet ovat valtuustoon nähden sitovia ja kuvaavat, mihin toiminnalla pyritään. Pelastuslaitoksen toiminnallisia tavoitteita kuvailee palopäällikkö haastattelussa seuraavasti:

"Talousarviossa on määritelty pelastuslaitoksen toiminnalliset tavoitteet, jotka ovat luonteeltaan valtuustoon nähden sitovia. Toiminnallisten tavoitteiden tehtävänä on kertoa, mitä pelastuslaitoksen toiminta ylipäätään on ja mihin toiminnalla pyritään. Toiminnallisten tavoitteiden on oltava asiakkaiden eli kaupunkilaisten kannalta keskeisiä. Tavoitteet eivät saa olla epämääräisiä, vaan konkreettisia kuten esimerkiksi se, miten nopeasti ja kuinka monta henkilöä hälytyksen sattuessa palontorjuntaan lähtee silloinkin, kun muutama ambulanssi on jo lähtenyt. Tämä on tärkeää, sillä sama henkilökunta hoitaa sekä palontorjunnan että sairaankuljetuksen" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

talous/ 1000 mk	TA 1997	TOT 1997	TA 1998	TOT 1998	TA 1999	TOT 1999	TA 2000
Toimintamenot	21 818	21 553	21 758	21 655	21 881	22 261	22 842
Toimintatulot	4 631	4 841	4 821	4 975	4 871	5 381	5 032
Netto/Toimintakate	(17 187)	(16 712)	(16 937)	(16 680)	(17 010)	(16 880)	(17 810)

Negatiivinen toimintakate eli toimintamenot > toimintatulot merkitty sulkuihin.

TAULUKKO 11: Pelastuslaitoksen budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot ja -tulot 1997-2000.¹²¹

Taulukoissa 11 on esitetty pelastuslaitoksen budjetoidut ja toteutuneet toimintamenot ja -tulot sekä toimintakate vuosilta 1997-2000. Pelastuslaitoksen budjetoidut toimintamenot ovat tarkastelujaksolla olleet noin 22 miljoonaa markkaa, eikä toteutuneiden toimintamenojen summa

¹²⁰ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 152.

ole siitä suuresti poikennut. Sama tasaisuus näkyy myös pelastuslaitoksen toimintatuloissa (noin 5 Mmk/vuosi). Vuosittain pelastuslaitoksen menoista noin 17 Mmk on jäänyt katettavaksi verotuloista. Pelastuslaitosta sitova taso on toimintakatteen (eli toimintamenojen ja -tulojen erotuksen) taso, joten myös toimintatulojen osuus talousohjauksessa on olennainen.

4.4.1.2 Pelastuslaitoksen talouden ohjaus ja tunnusluvut

Jyväskylän pelastuslaitos toimi vuoden 1997 loppuun saakka suoraan kaupunginhallituksen alaisena. Vuoden 1998 alusta toiminta siirrettiin teknisen palvelukeskuksen yhteyteen ja teknisen lautakunnan alaisuuteen. Uudelleenorganisoinnin jälkeen pelastuslaitoksen määrärahat eivät enää tule suoraan pelastuslaitokselle, vaan sisältyvät tekniselle palvelukeskukselle myönnettäviin määrärahoihin. Pelastuslaitoksen vuotuinen taloussuunnittelu aloitetaan kaupunginhallituksen keväällä antaman talousarviokehityksen pohjalta. Syksyllä talousarvion laadintaa jatketaan. Ensimmäinen tehtävä talousarvion laadinnassa on laskea henkilökunnan palkkakustannukset, jotka ovat noin 80 % pelastuslaitoksen toimintamenoista. Kun pelastuslaitoksen määrärahasta on erotettu henkilöstömenojen osuus, voidaan sen jälkeen katsoa, mitä muuhun toimintaan jää.

"Budjetin muotoutumisessa tärkein asia on se, että rahat riittävät henkilöstön palkkoihin. Ikävää, mutta vasta palkkamenojen erottamisen jälkeen päästään miettimään, mihin muuhun rahaa jää" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

"Suunnittelun ensimmäinen vaihe on tärkeä, sillä palkkamenot ovat suurin menoerä. Toiseksi suurin menoerä ovat vuokrat, niihin ei voida vaikuttaa, seuraavaksi tulevat korot ja poistot. Muita mahdollisuuksia jakaa rahaa on hyvin vähän" (Taloussihteerin haastattelu marraskuussa 1998).

Talousarviosuunnitelma menee teknisen lautakunnan käsittelyyn syyskuussa, ja sen jälkeen kaupunginhallituksen ja -valtuuston hyväksyttäväksi joulukuussa. Palopäällikön mukaan kaupunginhallituksen tai -valtuuston on helpompi hyväksyä talousarvion käyttötalousosaa varten tehdyt talousarvioehdotukset kuin investointiosan kalustohankinnat.

"Talousarvioehdotuksen käyttötalousosaehdotukset menevät syyskuussa lautakunnan käsiteltäväksi. Käyttötalousosan lisäksi talousarviossa esitettävä investointiosa on pelastuslaitoksen toiminnan kannalta tärkeä, sillä pelastuslaitos pyrkii vuosittain investoimaan uuteen kalustoon.

¹²¹ Jyväskylän kaupunki. Talousarviot vuosille 1997, 1998 ja 2000, tasekirja 1997 ja tilinpäätös 1999.

Palopäällikön tehtävänä on paimentaa investointien hyväksymistä lautakunnan, kaupunginhallituksen ja -valtuuston käsittelyissä" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

Pelastuslaitoksen talousohjauksen ytimen muodostavat talousarviomäärärahat, niiden kohdistaminen eri vastuualueille ja käytön seuranta. Aivan olennaista määrärahojen riittävyyden näkökulmasta on käyttösuunnitelman teko talousarviovuoden alussa ja suunnitelmassa pysyminen. Talousarvion ja sen pohjalta laaditun käyttösuunnitelman toteutumista seurataan kuukausitasolla. Palopäällikkö kertoo haastattelussa talousarvion toteutumisen seurannasta seuraavaa:

"Toimintojen seuranta on keskitetty taloussihteerille (nyk. toimistopäällikölle) ja palopäällikölle, jotka myös ovat tehneet määrärahoista kuukausittain jaksotetun käyttösuunnitelman. Vuositasolla rahan käyttö on aika tasaisesti jakautunut, poikkeuksia aiheuttavat esimerkiksi maksettavat lomarahat ja operatiivisella puolella tehtävät yli- ja pyhätyöt. Menojen kertymää seurataan kuukausittain. Kuukausittain tehdään raportti, kaikki teknisen palvelukeskuksen yksiköt tekevät. Raportissa kerrotaan, mikä on vuoden alussa laaditun suunnitelman mukainen meno- ja tulo-kertymä, onko tavoitteessa pysytty eli mikä on raportointihetken menokertymä ja selitetään jollain tavalla menojen ylitykset tai alitukset. Kaupunginhallitukselle raportoidaan kolme kertaa vuodessa" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

Vastuualuekohtaisen käyttösuunnitelman laatiminen ei merkitse talousvastuun hajauttamista vastuualueille, vaan vastuun talousarvion määrärahojen rajoissa pysymisestä kantaa palopäällikkö, ja se on itse asiassa yksi hänen tärkeimmistä tehtävistään. Talousarvion jakamista vastuualueille on palopäällikön mukaan joskus kokeiltu, mutta tämä järjestely ei oikein toiminut. Haastattelulausuntojen perusteella käyttösuunnitelma toimii kuitenkin epävirallisena määrärahojen käyttöön liittyvänä vallan ja vastuun välineenä.

"Vastuualuejakoa on uusittu, vuorojen kokoonpanoa muutettu ja palomestareille on annettu omat vastuualueensa. Nyt vastuualueet on määriteltä aiempaa selkeämmin, on sairaankuljetuksen vastuualue, kaluston hankinnan vastuualue, henkilöstöhallinnon ja koulutuksen vastuualue sekä operatiivisen suunnittelun ja vesipelastustoiminnan vastuualue" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

"Tarkoitus on jakaa määrärahat vastuualueille siinä vaiheessa, kun talousarvio ilmestyy, jotta tiedettäisiin, mikä on käytössä oleva rahamäärä. Vastuualueiden uusinnan ja vastuiden kasvattamisen on määrä näkyä myös määrärahoissa. Esimerkiksi, jos vastuualueena on paineilma-

huolto, niin olisi tärkeää, että vastuuhenkilö tietää, kuinka suuri käytettävissä oleva määräraha ainakin on" (Taloussihteerin haastattelu marraskuussa 1998).

Talousarviossa esitettävät tunnusluvut muodostuvat suoritettavista sekä tehokkuutta ja taloudellisuutta ja voimavaroja osoittavista tunnusluvuista. Suoritettavat, siltä osin kuin kysymys on palo- ja pelastushälytysten ja sairaankuljetustehtävien lukumäärästä, eivät itse asiassa ole tavoitteita, vaan pikemminkin ennusteita siitä, mitä vuoden aikana tuleman pitää. Suoritettavissa on arvioitu palohälytysten lukumäärän vuonna 2000 nousevan 50:llä ja sairaankuljetustehtävien lukumäärän 200:lla edelliseen vuoteen verraten. Palo-, väestönsuojaym. tarkastusten kohdalla suoritettavien asettaminen esimerkiksi kasvavina lukumäärinä sen sijaan on mahdollista. Myös palo- ja pelastushälytysten ja sairaankuljetustehtävien kasvavina lukumäärinä ilmaistujen tavoitteiden mitä ilmeisin tarkoitus on ollut kuvata toiminnan laajuudessa ennakoitua kehitystä ja näin perustella voimavarojen kohdalla esitettyä henkilöstömäärän lisäystä. Paradoksaalista kyllä, mutta hälytysten lukumäärää koskeva tavoite tulisi asettaa pikemminkin aiempaa alemmaksi, millä puolestaan voitaisiin perustella lisäresurssien tarvetta esimerkiksi valistus- ja muussa ennaltaehkäisevässä toiminnassa.

Vuoden 2000 talousarvioon kirjatut pelastuslaitoksen tunnusluvut on kirjattu taulukkoon 12.

Palopäällikkö ei haastattelulausunnossaan anna pelastuslaitoksen suoritusmittareille erityisen tärkeää tehtävää. Mittarit ovat itse asiassa vain tilastoa onnettomuuksista ja muista asioista, jotka pelastuslaitos vuoden mittaan joutuu kohtaamaan.

"Ei pelastuslaitos saa paljon tietoa suorituskykymittareista, tieto on pientä ja ennemminkin itseään toistavaa. Eikä toimintaan voi millään tavalla kesken vuotta puuttua. Ehkä jonkin tärkeäksi koetun koulutuksen kanssa voisi toimia niin, että otettaisiin rahaa muusta toiminnasta ja laitettaisiin se koulutukseen. Pienet muutokset ovat mahdollisia, mutta ei palo- ja pelastustehtävien hoitamiseen, sairaankuljetukseen, palonehkäisytoimintaan tai väestönsuojeluun, ei niihin vuoden aikana tehdä muutoksia. Jos tulee isoja tulipaloja ja paljon ylityökustannuksia, silloin on säästettävä muussa toiminnassa tai perusteltava menojen ylitys kaupunginvaltuustolle" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

Tunnusluvut	Tilinpäätös 1998	Talousarvio/Muutokset 1999	Talousarvio 2000
Suoritettavoitteet:			
Palo- ja pelastushälytykset (kpl)	867	850	900
Sairaankuljetustehtävät (kpl)	9 414	9 500	9.700
Palotarkastukset, luvat, lausunnot (kpl)	1 045	3 000	3 100
Tarkastuskohteiden lukumäärä (palotarkastukset)	7 930	8.000	8.060
Väestönsuojelutarkastukset (kpl)	175	180	180
Tarkastuskohteiden lukumäärä (väestönsuojat)	930	950	960
Tehokkuus, taloudellisuus:			
Palo- ja pelastushälytykset:			
mk/hälytys	18 981	19 701	19 460
Toimintavalmius (minuuttia/henkilömäärä)	6/10	6/10	6/10
Sairaankuljetus:			
mk/ kuljetus	368	354	367
Toimintavalmius (minuuttia/ henkilömäärä)	5/4	5/4	5/4
Palotarkastukset, luvat, lausunnot:			
mk/ toimenpide	373	125	128
Voimavarat:			
Henkilöstön lukumäärä (vakinaiset)	85,5	85,5	88,5
Henkilötyövuodet	85,5	85,5	88,5
Toimitilat mk/ m2	2 220	2 241	2 340
Toimitilat, m2	9 751	9 751	9 751

TAULUKKO 12: Pelastuslaitoksen tunnusluvut vuodelle 2000.

Pelastuslaitokselle asetetaan tavoitteita ja sen suoritusta mitataan toimintavalmiusaikana, jolla tarkoitetaan aikaa onnettomuushälytyksen tekemisestä palokunnan ja/tai ambulanssin saapumiseen onnettomuuspaikalle. Vuoden 2000 talousarvion toiminnallisissa tavoitteissa on määriteltävä, että palo- ja pelastushälytyksissä operatiivinen toiminta tulee aloittaa onnettomuuspaikalla keskimäärin 6 minuutin kuluttua hälytyksen antamisesta. Sairaankuljetuksessa tavoitteeksi asetettu toimintavalmiusaika on 5 minuuttia. Jokaisena vuorokauden aikana palo- ja

pelastustehtäviin on valmiina 10 ja sairaankuljetustehtäviin 4 henkilöä, ja samat henkilöt voivat hoitaa molempia tehtäviä. Keski-Suomen hätäkeskus laatii jokaisesta alueen palo- ja pelastustoimen hälytyksestä hätäilmoituksen, johon kirjataan sekunnin tarkkuudella milloin hälytys on tehty ja milloin palokunta tai sairausauto on hälytyskohteessa. Pelastuslaitoksen henkilökunta ilmoittaa hätäkeskukseen radiolla kohteeseen saapumisaikansa. Toimintavalmiusaika mitataan ja se on tärkeä suoritusmittari. Siihen, miksi toimintavalmiusaika kulloisessakin yksittäisessä tapauksessa muodostuu, vaikuttaa ennen muuta se, missä kulloinenkin onnettomuuspaikka sijaitsee.

"Tuotoksia mitataan mittaamalla toimintavalmiusaika eli aikaa siitä hetkestä, jona palokunta on saanut hälytyksen siihen, kun palokunta on toimintavalmiina onnettomuuspaikalla. Keski-Suomen hätäkeskus tekee tilastoa hälytyksistä, kaikki onnettomuudet raportoidaan ja tehdään onnettomuusseloste, josta selviää, mikä onnettomuuden toimintavalmius on ollut. Jyväskylässä toimintavalmius on ollut keskimäärin 5,5 minuuttia, sillä täällä eivät ajomatkat ole pitkiä" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

Vaativampi pelastuslaitoksen suoritusmittaus voisi perustua uhattuna olleen ja pelastetun omaisuuden arvon määrittämiseen. Valtakunnallisesti ns. ONTIKA -tilastointijärjestelmän avulla tutkitaan kunkin onnettomuuden osalta sitä, mikä oli uhattuna olevan omaisuuden arvo, kuinka paljon saatiin pelastetuksi ja kuinka paljon tuhoutui. Esimerkiksi jokaisesta tulipalosta sammutustyönjohtaja täyttää lomakkeen, johon kirjataan vahinkojen suuruus sekä uhatun ja pelastetun omaisuuden arvo. Vakuutusyhtiöt tekevät onnettomuustietojärjestelmän kaltaisia arvioita kartoittaessaan uhkatekijöitä ja tilastoidessaan onnettomuuksia. Tilastointiin liittyy kuitenkin kaksi (johdon laskentatoimenkin tietovarastoon kuuluvaa) perusongelmaa: laajuusongelma ja arvostusongelma.¹²² Laajuusongelma tulee esiin silloin, kun arvioidaan, miten laajasti omaisuus on ollut uhattuna: onko esimerkiksi roskakorin syttyessä uhattuna ollut työpöydän ympäristö, koko työhuone, koko toimisto vai kenties koko rakennus? Arvostusongelmasta on kysymys silloin, kun ratkaistaan se, mitä hintoja kohteen arvon määrittelyyn käytetään.

"Tämän hetken suorituskyvyn mittarit eivät välttämättä kerro sitä, onko toiminnassa onnistuttu hyvin, mittarit voisivat olla parempia. Onnettomuustilastointia on yritetty kehittää ottamalla käyttöön valtakunnallinen ONTIKA -tilastointijärjestelmä, jossa vahingot lasketaan markka-

¹²² Riistama - Jyrkkiö 1991, s. 44.

määräisinä eli esitetään arvio vahinkojen suuruudesta ja uhattuna olleen kohteen arvosta. Näin saadaan tilastotietoa" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

Pelastustoimessa tuotetaan myös 'markkaa/hälytys' -tietoa hälytysten keskimääräiskustannuksista jakamalla kokonaiskustannukset vuoden aikana tapahtuneiden hälytysten lukumäärällä. Esimerkiksi palo- ja pelastushälytysten markkaa/hälytys (19.460 mk vuonna 2000) ei kerro mitään toiminnan taloudellisuudesta tai muusta onnistumisesta, vaan ainoastaan sen, mikä on kaikkien hälytysten keskimääräinen kustannus (tai meno). Jos pelastuslaitoksen tavoitteena on palo- ym. tarkastusten sekä valistuksen kautta vähentää onnettomuuksien ja hälytysten lukumäärää, johtaa se onnistuessaan 'markkaa/hälytys' -yksikkökustannuksen kasvuun. Yksikkökustannusten minimoinnin asemasta tavoitteena olisikin yksikkökustannusten maksimointi edellyttäen, että pelastuslaitoksen nykyinen valmiusaste on ylläpidettävä ja nykyiset menot ja kustannukset joka tapauksessa uhrattava. On todella vaikea löytää järkevää tulkintaa pelastuslaitoksen tehokkuus ja taloudellisuus -tunnuslukuihin sisältyville palo- ja pelastushälytyksen keskimääräisille yksikkökustannuksille. Kertooko 'markkaa/hälytys' -tunnusluvun kasvu kustannusten noususta vai hälytysten lukumäärän laskusta? Entä lasku, kertooko se jaettavina olleiden kustannusten laskusta vai jakajan eli hälytysten määrän kasvusta?

Eräänlaisen yhteenvedona pelastuslaitoksen toiminnan tavoitteista ja taloudesta voidaan siteerata seuraavaa palopäällikön toteamaa:

"Pelastuslaitoksen toiminnallisten tavoitteiden tulee olla oikean suuntaisia ja toimintaan myönnetyn määrärahan riittävä. Toiminnan ja talouden on oltava kunnossa, vaikka oikeaa toimintalinjaa välillä vähän etsitäänkin" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

Jyväskylän pelastuslaitos huolehtii Jyväskylän kaupungin alueen sairaankuljetuksesta. Lain mukaan sairaankuljetuksen järjestämisvelvollisuus on terveyskeskuksella, joka voi järjestää sairaankuljetuksen omana toimintanaan tai ostaa palvelun joko ulkopuoliselta tai kaupungin organisaatiolta. Nykyisessä toimintamallissa pelastuslaitos hoitaa sekä terveyskeskuksen että sammutus- ja pelastustehtävissä tarvittavan sairaankuljetuksen, ja näissä tehtävissä voidaan käyttää sammutus- ja pelastustehtävien kanssa yhteistä henkilökuntaa. Näin pyritään saavuttamaan sekä toiminnan laajuuden että resurssien yhteiskäytön synnyttämiä etuja (skaalaetuja ja yhdistelmäetuja) ja aikaansaamaan kustannussäästöjä siihen toimintamalliin verraten, jossa

terveyskeskus hoitaisi itse tai ostaisi palvelut esimerkiksi yksityisiltä sairaankuljetuspalvelujen tuottajilta.

"Kansanterveyslain mukaan kunnan terveyskeskuksen kuuluu järjestää sairaankuljetus. Terveyskeskus voi järjestää sen itse eli hankkia kaluston ja henkilöstön, tällöin sairausautot ovat terveyskeskuksessa ja lähtevät sieltä liikkeelle. Toinen vaihtoehto terveyskeskuksille on ostaa sairaankuljetuspalvelu esimerkiksi kunnan palolaitokselta, yksityiseltä yritykseltä tai joltain järjestöltä, kuten SPR:ltä" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

Pelastuslaitos palkkaa nykyisessä toimintamallissa sairaankuljetukseen tarvittavan henkilöstön ja tekee kaikki sairaankuljetuksen vaatimat investoinnit eli hankkii kaluston. Terveyskeskus ostaa sairaankuljetukset pelastuslaitokselta, joka näin saa osan toimintatuloistaan sisäisenä laskutuksena tai siirtohintana terveyskeskukselta. Terveyskeskus maksaa pelastuslaitokselle kertakorvauksena vuosisumman (noin 1,5 Mmk) sairaankuljetuksesta. Ongelmia on tuottanut tuon sopimusrahan suuruuden määrittäminen. Tämä on neuvottelutilanne, jossa osapuolet — palvelun tilaaja (terveyskeskus) ja tuottaja (pelastuslaitos) — näkevät asian helposti eri tavalla. Sopimusrahan määrittäminen on mainittujen yksikköjen talouden näkökulmasta tärkeä asia, mutta koko kunnan tasolla kysymys on vain "rahan siirtämisestä taskusta toiseen".

Haastattelussa palomestari toi esiin kertakorvausta koskevien neuvottelujen ja sopimuksen tekemisen problematiikkaa seuraavasti:

"Terveyskeskus asetti kyseenalaiseksi sopimuksen, vaati neuvotteluita ja sopimusrahan leikkaamista. Terveyskeskuksen mukaan sopimusraha, joka muodostuu valmiudesta eli siitä, että autot ja miehet ovat aina käytettävissä, on liian korkea. Aiemmin sopimusrahaan laskettiin hyvinkin tarkkaan miesten palkkakulut, autojen hankinta ja polttoainekulut, mutta nyt raha ei perustu laskelmiin. Terveyskeskus toi esille, että yksityinen sairaankuljetusyrittäjä voi hoitaa tehtävän halvemmalla. Vastakkain neuvottelupöydässä olivat sekä terveyskeskuksen että pelastuslaitoksen johto. Terveyskeskus vaati sopimussummaa leikattavaksi 500.000 markalla...Sopimus on kuitenkin tehty vuositasolle ja se pysyy, ellei tarvetta neuvotella ole. Terveyskeskuksella on viime aikoina ollut suurempi tarve käydä neuvotteluita, koska terveyskeskuksen toimintaan on iskenyt menoja leikkaava juustohöylä. Neuvotteluissa pelastuslaitos on pariin otteeseen menettänyt joutuessaan alentamaan sopimushintaa" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

Kunnan tulosityksiköt törmäävät helposti ongelmiin sisäisiä siirtohintoja koskevissa neuvotteluissa. Koko kunnan edun sijasta yksiköiden on määrärahojen niukkuudesta johtuen ajettava

omaa etuaan ja pyrittävä — keinolla millä hyvänsä — tulemaan toimeen tai näyttämään hyvää tulosta vaikkapa toisten tulosityksikköjen kustannuksella. Esimerkiksi sairaankuljetuksen kustannuksia on katsottava koko kunnan näkökulmasta, eikä vain lyhyen aikavälin kustannusten minimointipyrkimyksenä terveyskeskuksen ja sen määrärahojen riittävyyden näkökulmasta.

Vasta jos päädytään uuteen toimintamalliin, terveyskeskuksen sairaankuljetuksen ostamiseen esimerkiksi yksityisiltä sairaankuljetusyrityksiltä, on ratkaisulla merkitystä koko kaupungin talouteen. Tässä kohden onkin tarkkaan mietittävä, mitä kustannuksia ja hintoja verrataan ja kenen kustannuksia ja kenen näkökulmasta verrataan ostopalvelujen hintaan. Jos pelastuslaitoksen on edelleenkin pidettävä yllä sairaankuljetuskalustoa ja henkilöstöä palo- ja pelastustehtävien hoitoa varten, tulee terveyskeskuksen sairaankuljetuksen ostopalvelujen hintaa verrata niihin pelastuslaitoksen kustannussäästöihin, jotka aiheutuvat ostopalveluihin siirtymisen johdosta. Laskelmat tulee perustaa toimintavaihtoehtojen erilliskustannuksiin (differential cost) eikä kokonaiskustannuksiin. Tällaisessa vaihtoehtojen vertailutilanteessa relevantti kustannuskäsite olisi siis erilliskustannusten käsite, ja laskenta olisi tulevaisuuden toimintavaihtoehtoihin ja niiden kustannusvaikutuksiin perustuvaa vaihtoehtolaskentaa (differential accounting).

Virheellinen lähtökohta joka tapauksessa on tarkastella kustannuksia yksinomaan terveyskeskuksen näkökulmasta ja verrata pelastuslaitokselle maksettavaa sopimusrahaa ostopalvelujen hintaan. Vaihtoehtojen vertailuun pitää sisällyttää myös toiminnalliset ja pitemmän aikavälin näkökohdat sekä koko kaupungin näkökulma, josta tarkastellen kustannussäästöjä sairaankuljetuksessa voi syntyä myös sen johdosta, että pelastuslaitoksessa voidaan samalla henkilökunnalla ylläpitää valmiutta ja hoitaa sekä pelastustoimen että sairaankuljetuksen tehtäviä.

"Mehän käytetään tätä henkilöstöä joustavasti. Samat henkilöt ovat välillä sairaankuljetuksessa ja välillä sammutus- ja pelastuskalustolla. Jos sairaankuljetuspuolella on paljon autoja menossa ja paljon lähtöjä, niin täältä otetaan sitten täydennysmiehistöä palomiestä. Samat henkilöt myös kiertävät tehtävissä siten, että ovat kuukauden sairasautolla ja sitten kuukauden palopuolella" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

Kaiken kaikkiaan sisäinen siirtohinnoittelu muodostaa usein vaikean päätöksenteko- ja laskentatilanteen — olipa kysymys yritys- tai julkisen sektorin tulosityksikköjen välisestä kaupankäynnistä ja sen hinnoittelusta. Sairaankuljetuksen tapauksessa yhtenä mahdollisena rat-

kaisuna olisi terveystakeskuksen edellyttämän sairaankuljetuksen ja valmiustilan ylläpidon kustannusten jäljittäminen. Palomestarin haastattelulausunnosta ilmi käyvästä syystä eli henkilöstön joustavasta käytöstä eri tehtäviin ja niiden edellyttämiin "puskureihin" samoin kuin toiminnan valmiustilan ylläpidon luonteesta johtuen ei ole mahdollista — ainakaan helposti ja kohtuutyöllä — jäljittää terveystakeskuksen kustannusosuutta pelastuslaitoksen kustannuksista. Koko kaupungintalouden näkökulmasta tarkastellen tarkkaan kustannusten kohdistamiseen ei ole välttämätöntä tarvettakaan, sillä sopimusrahahan ei lisää eikä vähennä kustannuksia, vaan ainoastaan siirtää rahaa kaupungin sisällä tulosyksiköltä toiselle.

Kuten edellä jo mainittiin, muodostaa nuohous oman tulosyksikkönsä, jolle on määritelty oma toiminta-ajatuksensa ja kaupungin talousarviossa toiminnalliset tavoitteensa, tunnuslukunsa ja tulossuunnitelmansa. Talousarvioon kirjatun toiminta-ajatuksen mukaan nuohous- ja puhdistustoiminnalla turvataan savuhormien ja ilmanvaihtolaitteiden moitteeton toiminta siten, että asiakkaat ovat tyytyväisiä. Vuodelle 2000 asetetun toiminnallisen tavoitteen mukaan kiinteistöjen tulisijat (noin 7500 kappaletta), savuhormit ja ilmastointihormit puhdistetaan sisäasiainministeriön määräysten mukaisesti. Asuinkiinteistöjen tulisijat ja savuhormit nuohootaan kerran vuodessa ja ilmastointihormit erityiskohteissa kiinteistökohtaisten sopimusten mukaisesti ja kerrostaloissa 5 – 10 vuoden välein.¹²³

Nuohouksen toiminta-ajatus, perustehtävät ja toiminnalliset tavoitteet ovat yksiselitteiset: kiinteistöjen tulisijojen, savuhormien ja ilmastointihormien puhdistaminen sisäasiainministeriön määräysten mukaisesti. Nuohous- ja puhdistustoiminnasta kaupungille aiheutuvat talousarviomenot katetaan nuohousmaksuilla¹²⁴. Nuohoukseen on vuosittain budjetoitu toimintamenoja noin 2 Mmk ja toimintatuloja lähes saman verran. Myös toteutuneet menot ja tulot ovat olleet samaa suuruusluokkaa. Vuonna 1998 nuohoustoiminta oli ylijäämäistä, kun taas vuosina 1997 ja 1999 osa toimintamenoista on jäänyt verotuloilla katettavaksi. Vuoden 2000 talousarviossa nuohouksen toimintatulot ja -menot on arvioitu yhtä suuriksi eli nettotulos +/- nolla markaksi.

Johdon laskentatoimen tarpeet nuohoustoiminnassa kohdistuvat ennen kaikkea hinnoittelua tukevaan laskentatoimen informaatioon. Nuohous tarvitsee hinnoittelun tueksi sellaisen in-

¹²³ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000, s. 154.

formaation, jonka avulla voidaan huolehtia nuohoustoiminnan kustannusvastaavuudesta. Toimintamenot on katettava nuohousmaksuilla, minkä lisäksi nuohoukselle saatetaan talousarviossa asettaa sitova toimintakatetavoite. Ongelmia pelastuslaitoksen sisällä saattaa tuottaa joidenkin koko laitokselle yhteisten menojen kohdistaminen yhtäältä nuohoukselle ja toisaalta muulle pelastuslaitoksen toiminnalle.

Pitkällä aikavälillä mikään yksikkö ei voi lähteä toiminnassaan siitä, että kustannukset siirretään automaattisesti hinnoittelun kautta asiakkaiden maksettaviksi. Kilpailu tai yksin jo sen uhka pakottaa yksikön tarkastelemaan toimintaansa ja pitämään huolta sen tehokkuudesta. Johdon laskentatoimintaa tarvitaan nuohouksen toimintaprosessien kehittämisen tueksi eli varmistamaan, että yksikössä tehdään juuri ja vain oikeita asioita ja että ne tehdään oikein.

4.4.1.3 Pelastuslaitoksen toiminnan luonne ja ohjattavuus laskentatoimen avulla

Pelastuslaitoksen perustehtävänä ja perimmäisenä tavoitteena on tulipalojen ja muiden onnettomuuksien määrän ja niiden aiheuttamien vahinkojen minimointi. Mainittua perustehtävää ja tavoitetta toteutetaan pelastuslaitoksen toimesta periaatteessa kaksijakoisen toimintamallin — sammutus- ja pelastuspalveluiden sekä palonehkäisy-, tarkastus- ja valistustoiminnan — kautta.

Pelastuslaitoksen "suoritetavoitteet" asetetaan ja sen tuotosta mitataan palo- ja pelastushälytysten tai sairaankuljetustehtävien lukumäärinä. Lukumäärien kasvutrendi — puhumattakaan niiden maksimoinnista — on ristiriidassa toiminnan perimmäisten tavoitteiden eli onnettomuuksien lukumäärän ja vahinkojen minimoinnin kanssa. Pelastuslaitoksen toiminnan tavoitteiden kaksijakoisuus ilmenee myös palomestarin ja taloussihteerin haastatteluissa esittämistä ajatuksista:

"Näitä mittareita pitäisi kehittää juuri siten, että ne myös kansalaisille kertoisivat, mitä meidän homma tuottaa, mihin on pantu rahaa ja mitä rahalle on saatu vastineena. Toisaalta meidän on yritettävä tehdä mahdollisimman hyvää valistusta ja ennalta ehkäisevää työtä, ettei syttyisi tulipaloja eikä sattuisi onnettomuuksia" (Palomestarin haastattelu marraskuussa 1998).

"Sairaankuljetus tuotteena — sen kyllä ymmärtää ja senkin, että tavoitteena on saada mahdollisimman paljon sairaankuljetuksia ja saada kaikki sairaankuljetuskeikat hoidetuksi. Mutta opera-

¹²⁴ Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 1999, s. 141.

tiivisella puolella saatetaan toivoa, että tulisi tulipaloja, eikä sitä voi pitää oikeana ajattelutapana. Talousarvioehdotuksessa on toiminnallisena tavoitteena esimerkiksi se, että päästään paikalle nopeasti ja toisaalta se, että olisi olemassa tietty hälytysvalmius. Suoritetavoitteet kuten palo- ja pelastushälytysten lukumäärä ja niiden käyttäminen tunnuslukuina on vaikeasti käsiteltävissä ja ristiriitainen asia". (Taloussihteerin haastattelu marraskuussa 1998).

Pelastustoimen tehokkuutta mitataan sekä toimintavalmiusaikana että myös pelastetun omaisuuden arvona. Molemmat mittarit edellyttävät onnettomuuksia, joiden määrän minimoiminen tulisi olla pelastuslaitoksen toiminnan perimmäinen tavoite. Mittarit kuvaavat toiminnan onnistumista ainoastaan tapahtuneiden onnettomuuksien osalta, mutta eivät koko pelastustoimen toiminnan tehokkuutta. Hälytysten lukumäärä kuvaa operatiivisen toiminnan laajuutta, vaikka onnettomuuksien ja hälytysten määrää pyritään vähentämään ennalta ehkäisevin ja valistus-toimin. Perimmäisten tavoitteiden toteutumisen kannalta paras tulos olisi se, että onnettomuuksia ei sattuisi lainkaan, jolloin tuotoksen mittaamisessa käytetyt surrogaatit saisivat arvon 'nolla' ja 'markkaa/hälytys' -tyyppiset taloudellisuusmittarit saisivat arvon ääretön (kokonaiskustannukset/0).

Tavoitteena on minimoida onnettomuuksien aiheuttamat vahingot, mutta on mahdotonta sanoa, miten voimavarat tulisi allokoida yhtäältä pelastusvalmiuteen ja toisaalta ennalta ehkäisevään toimintaan. Myös jälkikäteen on mahdotonta sanoa, mikä vaikutus toteutetuilla turvallisuus- ja valistuskampanjoilla on ollut onnettomuuksien lukumäärän kehitykseen. Resurssien suuntaaminen tulipalojen ehkäisy- ja valistustoimintaan todennäköisesti vähentää tulipalojen määrää, mutta syys-seuraus -suhde ei ole tarkemmin tunnettu.

Onnettomuuksien vähenemistä voi selittää käyttämällä moraalisen uhkapelin¹²⁵ (moral hazard) käsitettä, jonka mukaan oman huolenpidon kannustimen puute on omiaan aiheuttamaan onnettomuuksia.¹²⁶ Esimerkiksi palomiesten lakon aikana 27.11.1997-24.02.1998 onnettomuudet

¹²⁵ Varian 1993, s. 608.

¹²⁶ Klassinen esimerkki moral hazard tilanteesta: Polkupyörän omistajan oma toiminta vaikuttaa siihen, kuinka suurella todennäköisyydellä polkupyörä varastetaan. Jos omistaja jättää pyöränsä aina lukitsematta tai käyttää vain heikkolaatuista lukkoa, on todennäköisempää, että pyörä joutuu varkauden kohteeksi, kuin jos pyörä lukitaan kunnolla. Vakuutusyhtiöt pyrkivät kannustamaan pyöränomistajien omaa huolenpitoa. Jos vakuutuksia ei olisi, omistajat huolehtisivat pyörästään niin hyvin kuin mahdollista. Jos taas vakuutus korvaisi aina varastetun pyörän täysin, olisi omistajan oman huolenpidon määrä alimmillaan. Äärimmäisessä tapauksessa, jos vakuutusyhtiö korvaisi varastetun pyörän täydellisesti, ei olisi olemassa kannustinta pitää huolta pyörästä.

vähenevät olennaisesti¹²⁷. Palomiesten lakon aikana tiedotettiin voimakkaasti, että palo- ja pelastustoimet ovat minimissään. Ihmiset tiedostivat, että apu oli tavallista vaikeammin saatavilla, mikä ilmeisesti oli selkeä kannustin pitää maksimaalinen huoli itsestään ja omaisuudestaan. Tästä voi tehdä sen johtopäätöksen, että valistustoiminnan avulla todella on mahdollista vähentää onnettomuuksia. Viitearvon resurssimäärälle, joka onnettomuuksien ennaltaehkäisyyn kannattaa panostaa, saa kertomalla vähentyneiden onnettomuuksien lukumäärän onnettomuuksien hinnalla¹²⁸.

Hofsteden mallin ensimmäinen toiminnan ohjauksen näkökulmasta kriittinen kysymys on se, ovatko toiminnan tavoitteet yksiselitteiset vaiko moniselitteiset tai jopa suorastaan keskenään ristiriitaiset. Hofsteden mukaan sellaisen toiminnan, jonka tavoitteet eivät ole yksiselitteiset, ohjaus on aina luonteeltaan poliittista (political control). Poliittinen ohjaus on tyypillisintä organisaation ylemmillä johtotasoilla, kun taas muut ohjaustyypit tulevat enemmänkin kysymykseen organisaation alemmilla johtotasoilla.

Pelastuslaitoksen tavoitteiden kaksijakoisuus ja osittainen ristiriitaisuuskin merkitsee sitä, että pelastuslaitoksen ohjaus on luonteeltaan poliittista ja siinä keskeisen ongelman muodostaa resurssien allokointi ensinnäkin tähän yksikköön ja toisekseen yksikön sisällä eri tehtäville ja vastuualueille. Miten paljon resursseja tulisi kohdistaa pelastuslaitokseen ja miten allokoida laitoksen sisällä resurssit esimerkiksi pelastusvalmiuden ja ennalta ehkäisevän toiminnan kesken?

Talousarvioon kirjatulla suoritettavilla ja muilla tunnusluvuilla ei juurikaan ole merkitystä pelastuslaitoksen toiminnan ja talouden suunnittelussa ja seurannassa. Tunnusluvut tilastoivat erilaisia onnettomuuksia ja tuottavat yksittäisiä toiminnan laajuusmittareita. Hälytysten volyymin kehityksellä tosin voidaan kertoa sekä poliittisille päättäjille ja kaupungin virkamiesjohdolle että kaupungin asukkaille ainakin jotakin pelastuslaitoksen toiminnan laajuudesta ja tärkeydestä. Tilastojen laatimisella voidaan ylläpitää sidosryhmäluottamusta¹²⁹.

¹²⁷ Vuosien 1997 ja 1998 alin tulipalojen kuukausittainen lukumäärä Keski-Suomen hätäkeskuksen alueella saavutettiin helmikuussa 1998 (3 kpl). Keskimäärin kyseisenä aikana tulipaloja sattuu 11,5 kpl.

¹²⁸ Pelastuslaitoksen näkökulmasta onnettomuuden hinta on pelastuslaitokselle aiheutunut kustannus; yhteiskunnan kannalta hintana voi pitää onnettomuuksien aiheuttamien tuhojen keskimääräistä kustannusta.

¹²⁹ Kettunen 1982 ja 1983.

Pelastuslaitoksen toiminnan tavoitteet eivät ole yksiselitteiset eikä tuotos ole järkevällä tavalla määriteltävissä eikä mitattavissa. Tällaisen yksikön ohjaamisessa ei johdon laskentatoimen arvo- ja määräluvuilla ole juuri sijaa. Olennaista on riskianalyysiin perustuen tavoiteltavan toimintavalmiuden määrittäminen, joka perusteella voidaan mitoittaa niin henkilökunnan kuin kalustonkin määrä. Budjetoinnin näkökulmasta pelastuslaitos on luonteeltaan lähinnä panosyksikkö (input center), jolle osoitetaan talousarviossa määrärahat käyttömenoihin ja investointeihin poliittiseen tai subjektiiviseen harkintaan perustuen. Resurssien allokoinnissa tasapainoilevat sektorijohdon omat toiminnalliset näkökohdat ja kaupungin talousjohdon budjettiraamit sekä poliittisten päätöksentekijöiden kyky katsoa asioita ja nähdä kulloisetkin tarpeet. Luottamus poliittisen ja harkintaan perustuvan ohjauksen toimivuuteen käy ilmi palopäällikön haastattelussa seuraavasti:

"Kyllä minä toisaalta luotankin tähän järjestelmään. Meillä täytyy olla avainasemassa sellaisia henkilöitä (mm. rahoitus- ja talousarviopäällikkö), jotka seuraavat näitä toimintoja ja joiden kanssa pääsee keskustelemaan talousarvion laadintavaiheessa. Kaupunginjohtaja tekee oman esityksensä kaupunginhallitukselle ja -valtuustolle. Näillä tasoilla pitää osata katsoa nämä tarpeet. Kyllä minä tähän järjestelmään sinänsä luotan" (Palopäällikön haastattelu marraskuussa 1998).

Myös taloussihteerin lausunnossa tulee esiin harkintaan perustuva talousohjaus seuraavasti:

"Minusta tuntuu, että sillä tulee rahaa, että osataan sanoa, miten tarpeellinen tämä yksikkö on" (Taloussihteerin haastattelu marraskuussa 1998).

Pelastuslaitos on erillinen vastuualueensa teknisen palvelukeskuksen sisällä. Pelastuslaitos on budjetoitu tulosityksiköksi, jonka vetäjänä palopäällikkö on vastuussa sekä vuotuisista toimintamenoista että toimintatuloista ja niiden erotuksesta, negatiivisesta toimintakatteesta. Toimintakate on pelastuslaitosta valtuustoon nähden sitova, mutta arkitodellisuudessa palopäälliköllä ei kuitenkaan ole täysiä mahdollisuuksia vaikuttaa toimintakatteen komponentteihin, toimintamenojen ja -tulojen määrään. Toimintamenojen määrään ja kohdistumiseen vaikuttaa olennaisesti onnettomuuksien määrä ja luonne. Jo yksikin suuri onnettomuus voi vaatia ylitöiden tekemistä ja niin järeän kaluston käyttöä — esim. helikoptereita sammutustehtävissä — että talousarvion varatut määrärahat on kerralla "syöty".

Talousarvio on pelastuslaitoksen keskeisin ohjausväline, ja käytännössä kunkin vuoden talousarvio rakentuu edellisen vuoden talousarvion pohjalle. Tämä käy ilmi yksin jo talousarvioiden perusteluista. Esimerkiksi Jyväskylän kaupungin vuoden 1999 talousarvioehdotuksessa todetaan pelastuslaitoksen kohdalla mm. seuraavaa:

"Pelastuslaitoksen toiminnallisia menoja on vähennetty ja tuloja on hallitusti lisätty. Henkilökustannusten noususta johtuen palkkakustannuksia joudutaan karsimaan noin 600 000 markkaa. Tämä tarkoittaa 3-4 vakanssin lopettamista. Operatiivinen (pelastus-, sammutus- ja sairaankuljetustehtävät) taso tulee laskemaan. Varsinkin loma-aikoina laitoksen valmius ei vastaa Jyväskylän riskitekijöiden edellyttämää toiminnallista tasoa. Kaupungin riskianalyysin tekemistä jatketaan tavoitteena palo- ja pelastustoimen, sairaankuljetuksen sekä väestönsuojelun palvelutason määrittely."¹³⁰

Vuoden 2000 talousarviossa viitataan taas edellisen vuoden talousarvioon. Pelastuslaitoksen määräraahaperusteluissa todetaan seuraavaa:

"Uuden pelastustoimilain myötä kaupungin tulee määrittellä pelastustoimensa palvelutaso. Toiminnallinen taso tullaan säilyttämään vuoden 1997 tason mukaisena. Tämä tarkoittaa sitä, että suoritusportaan virat tullaan täyttämään kuten ennenkin. Hyvällä toimintavalmiudella taataan laadultaan hyvät ja nopeat palvelut. Käyttötalouden määräraha nousee 800 000 markalla vuoteen 1999 verrattuna."¹³¹

Edellisissä sitaateissa puhutaan kaupungin riskianalyysistä ja pelastustoimen palvelutason määrittämisestä. Nämä viittaavat pyrkimykseen siirtyä poliittisesta ja subjektiiviseen harkintaan perustuvasta toiminnan ja talouden ohjaamisesta kohti muita ohjausmalleja. Riskianalyysiin perustuen pyritään määrittämään palvelutasotavoitteet eli pyrkimys on yksiselitteiseen tavoitteiden määrittelyyn.

Johdon laskentatoimella ei palo- ja pelastustoimessa ole merkittävää roolia muutoin kuin ehkä erilaisten toimintavaihtoehtojen valinnan tukena. Vaihtoehtolaskelmien perustana ovat tulevaisuuden kustannus- ja muu kvantitatiivinen tieto eikä siis toteutunut historiallinen kustannustieto. Vaihtoehtolaskelmat on laadittava kulloistakin päätöksentekotilannetta varten erikseen, joten minkään valmiin kustannuslaskentajärjestelmän tuottama tieto ei riitä ratkaise-

¹³⁰ Jyväskylän kaupungin talousarvio vuodelle 1999, s. 139.

maan eri vaihtoehtojen vertailu- ja valintaongelmia. Talousarviokirjanpito, onnettomuustilastot ja toimintavalmiuden tunnusluvut riittävät mitä todennäköisimmin tuottamaan pelastuslaitoksen tarvitseman perustiedon talousarvion laatimista ja muita tavoitelaskelmia varten. Talousseurannan kannalta on riittävää, että yksikössä seurataan sitä, että toimintamenot ja -tulot sekä toimintakate pysyvät valtuuston hyväksymässä raamissa.

Pelastuslaitoksessa ei edellä olleen tarkastelun perusteella näytä olevan tarvetta kustannusten jäljittämiseen (esimerkiksi toimintolaskennan avulla) joillekin laskennan kohteille. Terveyskeskuksen vastuulla olevan sairaankuljetuksen sisäisen siirtohinnan (sopimusrahan) määrittäminen on ongelma, mutta sen hoitaminen kustannusten jäljittämiseen perustuen olisi vaativa ellei mahdoton tehtävä. Pelastustoimi on suurelta osin valmiudessa oloa. Kustannusten jäljityksistä huolimatta ongelmaksi jää aina se, kuka maksaa valmiudessa olosta (laskentatoimen termein käyttämättömästä kapasiteetista) aiheutuvat kustannukset — varsinkin kun toiminnan perimmäinen tavoite ja ihannetilanne on se, että kapasiteetista mahdollisimman paljon jäisi käyttämättä eli että hälytyksiä ei juuri tulisi.

Myös taloudellisuuskäsitteistön ja 'markkaa/hälytys' kokonaiskustannus (full cost) -lukujen suhteen voinee sanoa, että esimerkiksi palo- ja pelastushälytysten ja sairaankuljetuksen keskimääräiset yksikkökustannukset tai -menot lasketaan lähinnä vain parempien tunnuslukujen puuttuessa. Varsinaista käyttöä johdon päätöksenteossa noilla luvuilla tuskin on.

4.4.1.4 Johdon näkemys laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista

Jyväskylän kaupungin palopäällikköä pyydettiin lukemaan tutkijoiden kirjoittama teksti ja kommentoimaan, onko tutkijoiden tekemä tulkinta hänen johtamastaan yksiköstä ja laskentatoimen hyväksikäytöstä ja kehittämistarpeista oikeaan osuva. Tammikuussa 2001 tehdyn haastattelun aluksi palopäällikkö totesi, että teksti on varsin osuva ja toi esiin nimenomaan laskentatoimen hyväksikäyttöä ja kehittämistä koskeviin tarkentaviin kysymyksiin (ks. liite 3) seuraavia näkemyksiä:

- Toiminnan kehittäminen tulee jatkossa perustumaan riskikartoitukseen, jonka perusteella päätetään pelastuslaitoksen palvelutasosta.

¹³¹ Jyväskylän kaupungin talousarvio vuodelle 2000, s. 152.

- Talousarvio ja sen toteutumisen seuranta ovat kaikkein tärkeimmät laskentatoimen osa-alueet pelastustoimessa.
- Muu kuin talousarvioon perustuva laskentatoimi on satunnaista ja liittyy esimerkiksi erilaisen kalustohankinnan yhteydessä tehtäviin vaihtoehtolaskelmiin, palvelujen ostopäätöksiin tai laitoksen harjoittaman suhteellisen pienimuotoisen maksullisen palvelutoiminnan tarjouslaskentaan.
- Sairaankuljetuksesta terveystaloksesta perittävän sopimusrahan suuruuden määrittämistä varten todelliset kustannukset voitaisiin jäljittää nykyistä tarkemmin. Tähän ei kuitenkaan ole välttämätöntä tarvetta, koska palopäällikkö näkee Jyväskylän kaupungin talouden sellaisena laskentatoimen entiteettinä, että sen sisällä rahan siirtäminen budjetista tai "taskusta" toiseen ei vähennä eikä lisää kaupungin menoja tai kustannuksia. Vasta kun mennään ostopalveluihin, on ratkaisulla todellisia seuraamuksia kaupungin taloudessa. Toiminnalliselta kannalta palopäällikön mukaan on epäiltävissä, että jollakin yksityisellä yrityksellä olisi varaa pitää yllä samanlaista valmiutta sairaankuljetukseen kuin pelastuslaitoksella on toiminnan laajuudesta ja resurssien yhteiskäytöstä johtuen.
- Palo- ja pelastushälytysten ja sairaankuljetusten kappalemäärät kuvaavat palopäällikön mukaan todellakin vain toiminnan laajuutta, mutta eivät edusta tavoiteltavia määriä ja toiminnan tavoitteita. Yksikkökustannuksia kuvaavilla mk/palo- ja pelastushälytys ja mk/sairaankuljetus -tyyppisillä tunnusluvuilla ei ole käyttöä päätöksenteossa, joskin ne voivat antaa laskutettavan toiminnan (esimerkiksi juuri sairaankuljetuksen) osalta osviittaa siitä, onko toiminta kannattavaa eli vastaako yksittäinen laskutus keskimääräisiä kustannuksia.
- Palopäällikkö katso yksikössään olevan akuutteja johdon laskentatoimen kehittämiskohteita, joskin toteaa, että hän mielenkiinnolla suhtautuu Tekpan eri yksiköissä kehitettäviin kustannuslaskentajärjestelmiin.
- Toimintamenojen ja -tulojen erotuksen eli toimintakatteen sitovuutta koskeva uudistus on palopäällikön näkemyksen mukaan onnistunut. Samaan positiivisten uudistusten joukkoon kuuluu kirjanpidon meno- ja tulokirjausten ja talousarvioseurannan hajautus yksikölle itselleen, mikä tarkoittaa mahdollisuutta seurata määrärahojen käyttöä ja toimintakatteen kehitystä reaaliajassa.

Kirjanpituudistuksesta ja tulojen hankkimisesta maksullisen palvelutoiminnan kautta palopäällikön ajatukset ovat seuraavat:

"En voisi ajatellakaan, että tarkkailtaisiin vain menoja eikä tuloilla olisi mitään merkitystä. Nettorahan seuraaminen motivoi henkilökuntaa tekemään esimerkiksi tulityökursseja. Tehdään sekä valistus- että neuvontatyötä ja samalla saadaan joitakin markkoja lisää taloon. Pelastuslai-

toksella on kuitenkin perustehtävänsä, joka on pidettävä mielessä koko ajan. Pelastuslaitos voi lähteä vähäisessä mittakaavassa tekemään maksullista palvelua, kiinnittämään mainoksia ja kuljettamaan vettä Jyväskylän alueelle, mutta se ei saa vaikuttaa perustehtävien hoitamiseen. Pelastustoiminta on joukkuetyötä, ja koko joukkueen on oltava hälytyksen tullessa valmiina lähtöön."

Tämän tutkimuksen tulkinnan mukaan pelastuslaitos kuuluisi siis kaiken kaikkiaan sellaisten toimintayksikköjen joukkoon, joissa ei ole mitään tarvetta kiiruhtaa toiminto- ja muiden pysyvien kustannuslaskentajärjestelmien rakentamiseen. Talousarvion vastuualue- ja/tai tehtäväkohtaisella käyttösuunnitelmalla ja sen toteutumisen seurannalla voidaan hoitaa pelastuslaitoksen talousohjaus siinä määrin kuin se on tarpeellista. Itse toiminnan ohjauksessa ja pelastusvalmiustilan ylläpidossa keskeinen lähtökohta on paikkakunnan riskikartoitus ja siihen perustuen asetettu palvelutasotavoite ja arvioidut vuotuiset resurssitarpeet. Pelastuslaitos on siis luonteeltaan panosyksikkö, jonka investointi- ja muiden vaihtoehtojen kokonaisedullisuusvertailussa tarvitaan vaihtoehtolaskelmia. Suhteellisen pienimuotoisen maksullisen palvelun hinnoittelu voidaan toteuttaa kertaluonteisin kustannuslaskelmin.

5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 YHTEENVETO

Kuntasektorin aivan kuten yritysten laskentatoimi on hyväksikäyttöön perustuen jaettavissa periaatteessa kahteen osa-alueeseen: rahoituksen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen. Edellinen kattaa sekä talousarvion toteutumista valvovan talousarviokirjanpidon että liikekirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin. Tähän osa-alueeseen liittyy kiinteästi myös kunnan rahoituksesta, vakavaraisuudesta ja maksuvalmiudesta huolehtiminen. Johdon laskentatoimi taas koostuu johdon päätöksentekoa tukevasta laskentatoimesta vaihto- ja tavoitelaskelmiseen, tarkkailulaskelmiseen ja informointilaskelmiseen.

Julkisen talouden laskentatoimi on perinteisesti rajoittunut talousarviokirjanpitoon ja varainhoitovuoden menomäärärahojen käytön ja tuloerien kertymisen valvontaan. Johdon laskentatoimi on tosin ollut erityisesti kustannus- ja suoritelaskennan kehittämisen suhteen esillä jo aina 1960-luvulta lähtien, mutta eteneminen erityisesti johdon laskentajärjestelmien käytännön tasolla on ollut hidasta. Tänäkin päivänä joudutaan valittelemaan kustannuslaskennan ja johdon laskentatoimen puutetta julkisessa hallinnossa, ja juuri tästä seikasta on usein tehty monen epäkohdan syy ja yhteinen syntipukki.

Maailmalla levinnyt uusi julkinen hallinto (NPM tai NPFM) -ideologia on nostanut monista näkökulmista käsin laskentatoimen ja erityisesti myös johdon laskentatoimen kehittämistarpeet pinnalle. Julkisen sektorin toimintaperiaatteiden lähentäminen yksityisen sektorin toimintaperiaatteiden kanssa, tulosohejaus- ja tulosjohtamismallien käyttöönotto, markkinaohjaus ja kilpailuttaminen sekä tulosityksiköittäminen ja vallan ja vastuun delegointi alemmille organisaatiotasolle ovat sellaisia asioita, jotka yleensä edellyttävät myös laskentatoimen arvo- ja määrälukuja ja laskelmia tuekseen. Uuden julkisen hallinnon yksi yhteinen ideologia ja tavoite on kustannustietoisuuden lisääminen ja kustannustehokkuuden parantaminen. Kaiken kaikkiaan uuden julkisen hallinnon toimintaympäristössä kustannuslaskennalle ja yleensäkin johdon laskentatoimelle olettaisi olevan kysyntää.

Laskentatoimen doktriinin mukaiset tarkoitetut tehtävät ovat tilivelvollisuuden toteuttaminen ja päätöksenteon tukeminen. Organisaatiotodellisuudessa laskentatoimella on kuitenkin havaittu olevan monia muitakin tehtäviä. Laskentatoimen informaatiota voidaan käyttää paitsi päätöksenteon tukena, myös sidosryhmäluottamuksen ja yhteisen kielen ja ideologian ylläpitäjänä, vallan käytön välineenä, konfliktien ratkaisijana, myyttien ylläpitäjänä, toiminnan legitimointiin, tehtävien delegointiin, suorituksen arviointiin jne. Tällaisia asioita tutkijat ovat voineet liittää laskentatoimen informaation tuottamiseen ja käyttöön. Tälle syvyysasteelle ei tämän työn tulkinnoissa ole pyrittykään pääsemään, vaan laskentatoiminta on tarkasteltu sen tarkoitetuissa tehtävissä eli johdon laskentatoimen osalta erityisesti päätöksenteon tukena ja epävarmuuden vähentäjänä. Tutkimuksessa mukana olleiden toimintayksikköjen taloushallinnon dokumentteihin ja johdon haastatteluihin perustuen on yksikertaisesti pyritty selvittämään sitä, mikä laskentatoimen informaatio on johdolle tärkeätä, minkälaisia laskelmia yksiköiden johto saa ja käyttää ja minkälaisen päätöksenteon tukena. Tutkimuksen case-yksiköt ovat Jyväskylän kaupungin yksikköjä: sosiaali- ja terveystalouksista vanhusten palvelukodit ja kotihoito, opetustoimi ja yksi nimetty peruskoulu sekä pelastuslaitos.

Anthony (1965) mukaan organisaatioiden suunnittelu- ja valvontajärjestelmiä voidaan analysoida kolmitasoisena hierarkiana: strateginen suunnittelu, toiminnan ja talouden ohjaus sekä operatiivinen valvonta. *Strategisen suunnittelun* prosessissa päätetään organisaation päämääristä ja niiden muutoksista sekä käytettävien voimavarojen hankinnan ja käytön periaatteista. *Toiminnan ja talouden ohjaus* on määritelmänsä mukaan prosessi, jonka avulla johto varmistaa voimavarojen saamisen sekä niiden tehokkaan käytön organisaation päämäärien saavuttamiseksi. *Operatiivinen valvonta* on toiminnan vaikuttavan ja tuottavan suorittamisen varmistamista.

Kuntataloudessa strategisen suunnittelun raamit määräytyvät paljolti lainsäädännön pohjalta. Kunnat ovat velvollisia järjestämään tietyt palvelut alueensa asukkaille. Tärkeimmät voimavarojen hankintaa ja resurssien allokointia koskevat päätökset tehdään virkamiesjohdon valmistelemina poliittisten päätöksentekijöiden toimesta. Kunnanhallituksen talousarviokehukset sekä valtuuston määrärahapäätökset tuotiin tutkimuksen kohdeyksiköissä poikkeuksetta esille kaikkein tärkeimpinä toiminnan ja talouden ohjauspäätöksinä. Saatujen voimavarojen edelleen allokoinnissa ja käytössä sektorijohdon ja lautakunnan sekä toimintayksiköiden johdon ja mahdollisten alakohtaisten yhteistyöryhmien rooli nousee keskeiseksi. Operatiivinen valvonta

eli toiminnan tehokkuuden varmistaminen jää itse alan ammattilaisten ja välittömän johdon tehtäväksi. Kaikissa haastatteluissa korostui se, että ylimmät poliittiset ja virkamiespäättäjät, sektorijohto paljolti mukaan luettuna, tarkastelevat asioita ensisijaisesti taloudellisesta näkökulmasta, kun taas toiminnalliset ratkaisut jäävät toimintayksiköiden omaksi asiaksi — annetuilla resursseilla ja talouden realiteetit huomioon ottaen. Asioita pelkistäen voisi todeta, että kuntataloudessa ei strategisen suunnittelun, toiminnan ja talouden ohjauksen ja operatiivisen valvonnan kolmitasoinen hierarkia ole niinkään havaittavissa, vaan paljon vahvemmin tulee esille kahtiajako talousnäkökulmaan ja toiminnalliseen näkökulmaan. Edellinen näkökulma painottuu poliittisten päättäjien ja ylimmän virkamies- ja sektorijohdon päätöksenteossa, kun taas toiminnallinen näkökulma jää kunkin toimintayksikön ja alan ammattiossaajien vastuulle. Sektorijohto ja toimintayksikön johto edustavat molempia näkökulmia, mutta näidenkin tehtäväkenttä painottuu haastatteluissa esille tulleiden näkemysten mukaan vahvasti talousjohtamisen puolelle.

Rahan ja resurssien niukkuus on realiteetti, ja talousnäkökulma on aina vääjäämättä päätöksenteossa mukana. Mutta voidaanko laskentatointa, esimerkiksi kustannuslaskentaa, kehittää sellaiseksi, että se antaa entistä valmiimpia vastauksia vaikkapa juuri julkisten toimintayksiköiden toiminnan talouden ohjaukseen?

Johdon laskentatoimen hyväksikäyttöä ja kehittämistarpeita tarkasteltaessa tässä työssä nostettiin esiin — Hofsteden (1981) mallia seuraten — eri toimintayksiköiden toiminnalliset ominaisuudet. Hofsteden mukaan erilaiset ohjaustyypit soveltuvat erilaiseen toimintaan tai pikemminkin erilaiset toiminnat edellyttävät erilaista ohjausta. Usein lähdetään yksityisen sektorin ja julkisen sektorin kahtiajaosta ja oletetaan, että yritysten ja julkisen hallinnon yksiköiden välillä on eroavuuksia, mutta että näiden sektorin sisällä yksiköt ovat keskenään samanlaisia. Näin ei suinkaan ole asianlaita. Kunnalliset toimintayksiköt ovat keskenäänkin hyvin erilaisia. Niiden toiminta on erilaista vaikkapa juuri tavoitteiden selkeyden ja yksiselitteisyyden suhteen, tuotoksen mitattavuuden suhteen, johdon interventiovaikutusten eli toiminnan syy-seuraus -suhteiden tunnettuuden sekä toiminnan rutiininomaisen toistuvuuden suhteen.

Kriittisimmäksi kriteeriksi toiminnan ohjauksen ja myös johdon laskentatoimen hyväksikäyttömahdollisuuksien suhteen on nostettu yksikön tavoitteiden yksiselitteisyys. Jos toiminnan

tavoitteita ei voida yksiselitteisesti määritellä, on poliittinen ohjaus ainut soveltuva ohjaus-tyyppi. Yksikkö on budjetoinnin näkökulmasta panos- tai kustannusvastuuyksikkö, jolle kohdennetaan voimavaroja lähinnä aiempien budjettien perusteella ja kulloistenkin yhteiskunnallisten painotusten ja valtarakenteissa tapahtuvien muutosten tuloksena. Toinen tärkeä kriteeri ohjauksen näkökulmasta on suoritteiden määriteltävyys ja mitattavuus.

Tavoitteiden selkeys ja yksiselitteisyys riippuu tietysti osittain siitä, millä tasolla tavoitteita tarkastellaan. Joka tapauksessa on todettavissa, että yhdenkään tarkastellun toimintayksikön toiminnan tavoitteet eivät ole aivan yksiselitteiset. Pelastuslaitos voisi toimia tässä "kouluesimerkkinä". *Pelastustoiminnan* konkreettisena tavoitteena on "aloittaa operatiivinen toiminta onnettomuuspaikalla henkilövahvuudella kymmenen keskimäärin kuuden minuutin kuluttua hälytyksestä". Tämänkin sinänsä selkeän tavoitteen yksiselitteisyyttä kiusaa se, että pelastuslaitos saattaa yhtä perustellusti tai vaihtoehtoisesti asettaa tavoitteekseen onnettomuuksien ennaltaehkäisyä ja suunnata enenevästi resurssijansa palotarkastus- ja turvallisuusvalistus-toimintaan. Johdon laskentatointa tarvitaan tällaisessa päätöksenteossa vaihtoehtojen kustannus-hyötyanalyttiseen tai kustannusvaikuttavuusanalyttiseen vertailuun, mutta pelkästä kustannuslaskennasta suoritekohtaisine yksikkökustannuksineen ei tässä päätöksenteossa juuri ole hyötyä.

Pelastuslaitoksen suoritettavuuksia — palo- ja pelastushälytysten lukumäärä, sairaankuljetustehtävien lukumäärä jne. — voi kritisoida kahdesta syystä. Ensinnäkin palo- ja pelastushälytykset, sairaankuljetustehtävät yms. ovat tuotoksen surrogaatteja ja toisekseen hälytysten ja tehtävien kappalemäärät eivät voi olla aidosti tavoitteita, vaan pikemminkin ennusteita. Siitä tiedosta, että palo- ja pelastushälytys on vuonna 1999 ollut 17 437 markkaa/hälytys, ei voi tehdä mitään johtopäätöksiä pelastuslaitoksen tehokkuudesta tai taloudellisuudesta, eikä tiedolle liene juuri käyttöä pelastuslaitoksen toiminnan ja talouden ohjauksessa. Hälytys- ja kuljetusmäärien ilmoittaminen esimerkiksi talousarviossa voidaan tulkita lähinnä tiedottamiseksi ja pyrkimykseksi vaikuttaa poliittisiin päätöksentekijöihin, kuntalaisiin veronmaksajina ym. sidosryhmiin kertomalla, että pelastuslaitos on tärkeä yksikkö eikä se ole "tyhjän panttina" — vaikkakin nollaonnettomuustilasto olisi kai juuri se kaikkein paras ja toivottavin vaihtoehto.

Peruskoulun tehtävänä on toteuttaa lakisääteistä perusopetustehtävää. Tavoitteeksi voidaan asettaa yksikertaisesti päästötodistuksen saaminen, mutta tämä tavoitteenasettelu merkitsee

korkeintaan jonkinlaista minimiä. Nykypäivän koulut asettavat tavoitteensa selvästi ylemmälle tasolle, esimerkiksi Huhtaharjun koulun tavoitteena on "kehittää oppilaiden oppimiskykyä ja oma-aloitteisuutta sekä lisätä työnteon arvostusta ja myönteistä asennetta koulutusta kohtaan". Näillä tavoitteenasettelun eräänlaisilla ääripäillä voidaan demonstroida opetustoimen ja koulun tavoitteiden moniselitteisyyttä ja sitä kautta määräytyvää ohjauksen luonnetta. Opetustoimen resurssointi riippuu poliittisten päätöksentekijöiden päätöksestä, eikä tavoitteena voida pitää mahdollisimman alhaista kustannusta oppilasta kohden. Vertailu muiden kuntien satsauksiin oppilasta kohden antaa osviittaa siitä, miten omassa kunnassa opetustointa resurssoidaan. Alhaiset menot/kustannukset oppilasvuotta kohden tulkitaan pikemminkin säästämiseksi koululaisten kustannuksella kuin taloudelliseksi tai tehokkaaksi toiminnaksi.

Opetustoimen, kuin myös palo- ja pelastustoimen, toiminnan tavoitteita on siis vaikea määrittellä selkeästi ja yksiselitteisesti. Tällöin myös toiminnan ja talouden ohjaus on suurien haasteiden edessä. Suurimpana ongelmana johdon päätöksenteossa on resurssien jakamisen ongelma. Periaatteessa resursseja voidaan lisätä ja vähentää ilman, että toiminnan tuloksissa havaitaan ainakaan välittömästi mitään eroa. Esimerkiksi kouluissa voidaan oppilaita opettaa pienemmissä tai suuremmissa ryhmissä, mutta sitä ei pystytä mittaamaan, mikä vaikutus ryhmäkoolla on oppilaiden oppimiseen. Pelastustoimen resurssoinnin puutteet taas tulevat konkreettisina näkyviin vasta todellisessa kriisitilanteessa. Kustannuslaskentajärjestelmien kehittäminen ei näissä olosuhteissa tuo apua resurssien allokointiin. Joka organisaatioyksikön on pyrittävä olemaan tehokas eli tehtävä oikeita asioita ja tehdä ne oikein. Turvallisuuden takaaminen kuntalaisille ja toisaalta oppimiskykyisten ja oma-aloitteisten, työnteon arvostavien ja myönteisesti koulutukseen asennoituvien oppilaiden "tuottaminen" ovat toimintojen perimmäiset päämäärät, mutta niiden operationalisoiminen konkreettisemmiksi tavoitteiksi ja toiminnaksi on jo vaikeampaa. Toiminnan vaikutukset ovat koulutuksessa paljolti laadullisia ja vasta paljon myöhemmin todettavia esimerkiksi oppilaiden menestymisenä elämässään. Pelastustoimessa taas puolestaan palvelutaso voidaan määrittää riskikartoituksen perusteella ja johtaa siitä resurssitarpeet kustannusvaikutuksineen. Sekä pelastuslaitos että opetustoimi ovat budjetoinnin näkökulmasta panosyksikköjä. Kummassakaan toiminnassa on hankala todeta selkeitä panos-tuotos -suhteita.

Sosiaali- ja terveystoimen *vanhusten palvelukodit* ja *kotihoito* -toiminnan tavoitteet perustuvat asiakkaille yksilöllisesti tarjottavien palvelujen tuottamiseen. Vanhusten palvelukotien ta-

voitteena on tarjota asukkailleen toimintakykyä ylläpitäviä ja kuntouttavia palveluja sekä ympärivuorokautista huolenpitoa ja turvallisuutta. Kotihoidon tavoitteena puolestaan on edistää asukkaiden ja ympäristön hyvinvointia tuottamalla ammattitaitoisia ja kokonaisvaltaisia hoito- ja huolenpitopalveluja yhteistyössä omaisten ja muiden tahojen kanssa omatoimisuutta tukien. Kotipalvelu auttaa kodin ulkopuolisten asioiden hoidossa ja sellaisissa henkilökohtaisissa päivittäisissä toiminnoissa, joista asiakas ei yksin selviydy. Mainittuja tehtäviä hoitavien toimintayksikköjen tavoitteet on asetettu myös määrällisinä ja mitattavina palveluiden peittävyyslukuina: vanhusten palvelukotien osalta enintään lukuina (esimerkiksi siten, että yli 75-vuotiaista on laitoshoidossa enintään 8 %; vuonna 2000 343 henkilöä) ja kotihoidon osalta vähintään lukuina (esimerkiksi siten, että kotihoidon palvelut turvataan vähintään 25 %:lle eli 1072 henkilölle yli 75-vuotiaista). Näin määriteltyjen tavoitteiden toteutuminen on mitattavissa ja raportoitavissa esimerkiksi kuukausittain. Vanhusten palvelukodit ja kotihoito täydentävät tai korvaavat vanhustenhoidon palveluina toisiaan. Oma kysymyksensä on sitten se, onko näille palveluille yhdessäkään asetettu sellaiset määrä- ja peittävyystavoitteet, että ne vastaavat tarvetta ja kysyntää.

Sosiaali- ja terveystoimen asiakkaille yksilöllisesti tarjottavat palvelut on mahdollista nähdä tuotteina, joiden tuottamiselle voidaan asettaa kysyntään tai kunnan asettamaan palvelutasoon perustuvat määrätavoitteet. Sosiaali- ja terveystoimessa on paljon harjoitettu tuotteistamista ja kustannuslaskentaa¹³² ehkä juuri siitä syystä, että yksilöllisesti tarjottavien palvelujen kohdalla ne ovat helpompia asioita kuin kollektiivituotteiden kohdalla. Kotihoidon palvelujen tuotteistus perustuu käyntikertaan¹³³, joita esimerkiksi Jyväskylän kotihoidossa kertyy vuositasona lähes kolmesataatuhatta.

Tavoitteiden yksiselitteisyyttä ja tuotoksen mitattavuutta sekä edelleen toiminnan toistuvuutta ja johdon interventioiden ja toiminnan syy-seuraus -suhteiden tuntemusta koskeviin kysymyksiin voidaan sosiaali- ja terveystoimen aluetyön kotihoidon palvelulinjalla vastata ainakin varauksellisen myöntävästi. Tämän johdosta kotihoidon ohjaus voi olla perusteiltaan sellaista rutiiniohjausta, jossa laskentatoimen informaatiolla palvelujen ja resurssien tarvetta koskevine määrälukuineen sekä palvelujen yksikkökustannuksia koskevine arvolukuineen on käyttöä mm. tavoitteiden asettamisen ja budjetoinnin sekä valvonnan tukena.

¹³² Ks. esim. Hankala - Kockberg - Sillantaka 1996.

Kotihoitotoimintaan voidaan ohjata tietyt panokset ja määritellä ne tuotokset, jotka kyseisillä panoksilla on saatava aikaan. Alueittain voidaan asiakasmäärän ja käyntikertojen mukaan määrittää työntekijätarve ja asettaa tuottavuuden mittariksi esimerkiksi asiakaskäynnit työntekijää kohden. Tällä mittarilla voidaan myös vertailla eri alueiden ja toisaalta eri työntekijöiden välisiä tuottavuuseroja. Toiminnan luonnetta, ohjausta ja tuottavuuden mittaussmahdollisuuksia koskevassa päättelyssä on kuitenkin syytä olla varovainen ja varauksellinen. Tämä johtuu siitä, että kotihoidonkin palvelut — vaikka kuinka rutiinisetkin — ovat kuitenkin ihmisten tuottamia ja palvelujen saajana tai kohteenakin on ihminen. Ihmiset eivät ole koneita — eivät palvelujen tuottajina eivätkä asiakkaina, ja tämä täytyy ottaa huomioon kun asetetaan suoritusavoitteita esimerkiksi kotihoidon henkilökunnalle. Paljon käytetään 'business to business' -konseptia liiketaloudessa. Julkisten palvelujen kohdalla voisi ottaa käyttöön 'person to person' -konseptin ja luoda ymmärrystä siihen tehtäväkenttään, josta erityisesti myös julkisen hallinnon palveluissa useimmiten on kyse. Kotihoidossa on käyntimäärien ohella syytä seurata myös asiakkaan luona vietettävän ajan määrää, jotteivät käynnit lyhene tuottavuuden maksimoinnin varjolla ja johda siihen, että asiakas saa niin vähän apua, että hän joutuu kohta siirtymään raskaampaan laitoshoitoon. Toisaalta ajallisesti pitkät ja tiheät käyntikerrat viittaavat siihen, että kotihoidossa hoidetaan toimintakyvyltään liian huonokuntoisia potilaita.

Vanhusten palvelukotien hoitopäivinä, kapasiteetin käyttöasteina ja muina vastaavina lukuina asetetut määrätavoitteet eivät ole yhtä yksiselitteisiä kuin kotihoidon käyntikerrat. Palvelukodin asukkaiden erilainen toimintakyky erilaistaa hoitopäivän ja asukkaiden kulloinkin hoitoisuusluokitus tarvitaan esimerkiksi resurssitarpeiden määrittämistä varten. Vanhusten palvelukodissa on erityisesti kaksi asiaa — asukkaiden toimintakyky ja palvelutaso — joiden perusteella määräytyy palvelukodin tärkeimmän resurssin eli henkilökunnan määrä. Vanhusten palvelukodit -yksikkö on siten luonteeltaan korkeintaan puoliksi panos-tuotosyksikkö, jonka resurssitarpeet määräytyvät hoitopaikkojen ja tavoitteeksi asetettujen hoitopäivien perusteella, mutta toinen puoli resurssitarpeista määräytyy asukkaiden toimintakyvyn ja tavoitteeksi asetetun palvelutason perusteella. Ympäri vuorokautinen huolenpito ja turvallisuus edellyttää riittävää henkilökuntaa, ja siinä tuntuu edelleen olevan korjaamisen varaa¹³⁴.

¹³³ Ks. esim. Sosiaalitoimen kustannuslaskenta 1997.

¹³⁴ Ks. esim. Keski-suomalaisen otsikointi 24.1.2001: 'Jyväskylän vanhainkodeissa 26 työntekijän vajuus'. Lehtikirjoituksen mukaan tavoitteena on 0,6 työntekijää asukasta kohden, mutta toteutunut on vain 0,5 työntekijää.

Jo muutaman toimintayksikön esimerkki riittää osoittamaan, että julkisen hallinnon yksiköt ovat keskenään erilaisia ja niissä laskentatoimen tarpeet ja mahdollisuudet ovat niin ikään erilaiset. Päätöksentekotasosta ja yksikön toiminnan luonteesta riippuen toiminnan ja talouden ohjaus vaihtelee puhtaasti poliittisesta rutiiniohjaukseen. Johdon laskentatoimella ja laskelmilla on eri ohjaustyypeissä erilainen rooli. Tämä tarkoittaa sitä, että julkisen hallinnon yksiköissäkin johdon laskentatoimen tarpeet on puntaroitava ja laskentajärjestelmät räätälöitävä kulloisenkin yksikön luonne ja tarpeet huomioon ottaen, eikä valmista kaikille sopivaa standardiratkaisua ole olemassakaan.

5.2. JOHTOPÄÄTÖKSET JA SUOSITUKSET

"There are only two kinds of accountant in the public sector — those who have concluded that change is impossible and have adapted to the prevailing environment, and those who believe that the present situation is moribund and will leave if they can't change things radically in the next year or so." David Allen, Management Accounting, 2000.

Tämän tutkimuksen eräänä virikkeenä on ollut ajatus siitä, että jos kustannuslaskennalle ja johdon laskentatoimen kehittämiseksi todella olisi tarvetta ja jos esimerkiksi erillisistä kustannuslaskentajärjestelmistä todella olisi niiden kustannukset ylittävää hyötyä julkisen hallinnon organisaatioissa, olisi niitä varmaan suuremmalla panostuksella kehitetty ja saatu myös nykyistä enemmän tulosta aikaan. Tehdyn työn perusteella voi mielestämme tehdä seuraavat kuntahallinnon johdon laskentatoiminta ja kustannuslaskentaa koskevat johtopäätökset ja suositukset.

On tuhlausta rakentaa talousarvion ja rahoituksen laskentatoimen rinnalle kattavia kustannuslaskentajärjestelmiä vain siksi, kun muutkin niin tekevät tai siksi, että niiden olemassaolo on jonkinlaisen modernisuuden tai puute jälkeenjääneisyyden merkki. Tutkimuksessa haastatellut sektori- ja toimintayksikköjen johtohenkilöt eivät nähneet olevan erityisen akuutteja tarpeita johdon laskentatoimen kehittämiseen johtamansa sektorin/toimintayksikön päätöksenteon tueksi. Yksittäisiä tarpeita toki tuotiin haastatteluissa esille, mutta muutoin keskuste-

luissa korostui talousarvion laadintaan ja toteutumisen seurantaan perustuvan talousjohtamisen merkitys.

Jokaisessa kunnan toimintayksikössä on kuitenkin eräitä johdon laskentatoimen ja kustannuslaskennan tarpeita. *Eri toimintavaihtoehtojen edullisuuden vertailussa* tulee taloudelliset näkökohdat perustaa *vaihtoehtolaskelmiin*. Tällaisia vaihtoehtoja ovat esimerkiksi oma tuotanto vai ulkoistaminen, ostopalvelut. Tämä tulee useimmiten kysymykseen eräiden tukipalvelujen (esimerkiksi siivouksen, ruokapalvelujen, tilojen jne.) kohdalla. Kuntasektorilla näistä palveluista on usein perustettu omia kunnallisia tulosyksiköitään, joilta muiden toimintayksiköiden oletetaan ostavan palvelut. Toimintayksiköiden todelliset vaihtoehtojen valinnan mahdollisuudet ja sitä kautta vaihtoehtolaskelmien kenttä ovat näin kaventuneet. Vaihtoehtolaskelmat ovat tulevaisuuteen suuntautuvia ja tulevia hyötyjä ja kustannuksia vertailevaa laskentaa, joten menneitä kustannuksia keräävä, rekisteröivä ja raportoiva kustannuslaskenta voi näiden laskelmien laatimiseen tuoda vain rajallisen avun. Vaihtoehtojen edullisuusvertailussa tarpeellista laskenta-ajattelua (differential accounting) on kunnallisissa toimintayksiköissä syytä kehittää.

Kunnalliset toimintayksiköt ovat nykyisin yleensä nettobudjetoituja yksiköitä, joilla on sekä toimintamenoja että toimintatuloja ja valtuustoon nähden sitova talousarvio määräytyy netto-toimintamenojen perusteella. Toimintatulot syntyvät joko peruspalveluista perittävistä asiakasmaksuista tai joidenkin yksittäisten palvelusuoritteiden myynnistä. Tarkastellut vanhus-tenhuollon yksiköt perivät maksuja palveluistaan, joilla voidaan kattaa osa, mutta vain osa toimintamenoista. Pelastuslaitoksessa tulivat esille tulityökurssit sekä jotkin yksittäiset nosto- ja vedenkuljetuspalvelut sellaisina maksullisen palvelutoiminnan palveluina, joihin pelastuslaitoksen kalustoa ja miehistöä voidaan — hälytysvalmiustilaa vaarantamatta — rajoitetussa määrin käyttää. Nettobudjetointia ja maksullisen palvelutoiminnan mahdollisuutta pidettiin todella tärkeänä joustovarana tarkastelluissa yksiköissä. Johdon laskentatoimen näkökulmalta *maksullinen toiminta merkitsee sitä, että on osattava laskea suoritekohtaiset kustannukset ja hinnoitella suoritteet* siten, että toiminta kannattaa. Omakustannuslaskenta voi tapahtua kertaluonteisin ja määräväleihin tarkistettavin laskelmin, välttämättä ei tarvita jatkuvaa toimintoperusteista tai muuta kustannuslaskentaa.

Julkisten toimintayksiköiden tuotoksen määriteltävyys ja mitattavuus ei aina "kovasti yrittämälläkään" parane. Kuntien talousarvioissa suoritettavat ja tuotoksen mittaamista edellyttävät taloudellisuuden, tuottavuuden, tehokkuuden tms. tunnusluvut palvelevat tulosjohtamisen ja -ohjauksen ideologian ylläpitämistä ja ovat toimintayksiköstä riippumatta muodoltaan yhteneväisiä (hoitopäivien lukumäärä, oppilasvuosien lukumäärä, palo- ja pelastushälytysten lukumäärä, mk/hoitopäivä, mk/oppilasvuosi, mk/pelastushälytys jne.). Näillä luvuilla on johdon mukaan toiminnan ja talouden ohjauksessa hyvin vähän käyttöä. Siksi tässä työssä luvut *tulkitaan enemmänkin sidosryhmiin vaikuttamisen mielessä laadituiksi informointilaskelmiksi* kuin todella toiminnan johtamisen tarpeista lähtien laadituiksi.

Tuo yhdenmukaisuutta tavoitteleva tunnuslukuraportointi vain osoittaa julkisen hallinnon nurinkurisuuden laskentatoimen "lakien" näkökulmasta. Laskentatoimen laskelmat lähtevät yleensä siitä taloudellisuuden määrittelystä, että tietty tuotos on saatava aikaan mahdollisimman alhaisin kustannuksin tai tietyn kustannuksin on saatava aikaan mahdollisimman suuri tuotos. Miten tätä ajatusta sovelletaan pelastustoimessa? Tavoitteena ei voi olla tietty määrä suoritteita (onnettomuuksia ja hälytyksiä) eikä ainakaan niiden määrän maksimointi. Itse onnettomuustapauksessa (esim. tulipalo) taas tärkeämpää kuin kustannusten minimointi on sen pelastaminen, mitä pelastettavissa on. Kaiken kaikkiaan pelastustoimessa onnettomuuksia ja niiden seuraamuksia olisi minimoitava ja sitä kautta *markkaa/hälytys -tunnuslukua olisi itse asiassa maksimoitava*.

Sosiaali- ja terveystoimen palvelujen samoin kuin opetustoimen kohdalla taas sellaiset tunnusluvut kuin hoitopäivän hinta tai vuosimenot mk/oppilas saavat aivan erilaisen tulkinnan kuin vastaavat luvut yleensä liiketoimintaa harjoittavissa yrityksissä. Jos näissä suoritteiden yksikkökustannuksia ilmaisevissa tunnusluvuissa ollaan kuntien välisen vertailuryhmän häntäpäässä, tulkitaan se siten, että kunta säästää vanhusten ja lasten kustannuksella. Yksikkökustannuksia pitäisi pikemminkin kasvattaa kuin minimoida. Näin on asianlaita ainakin sidosryhmäluottamustehtävän, joka laskentatoimella myös on, näkökulmasta katsoen.

Kiinnostus kustannuslaskennan kehittämiseen kuntasektorilla rakentuu tänä päivänä paljolti toimintolaskennan pohjalle. Toimintolaskennan kohdistamisulottuvuudessa¹³⁵ tuotetulla las-

¹³⁵ Ks. toimintolaskennan ulottuvuudet ja perusdoktriini esim. Vehmanen – Koskinen 1997.

kentakohteiden kustannusinformaatiolla on kunnallisissa toimintayksiköissä suhteellisen vähän käyttöä. Sen sijaan toimintolaskennan prosessiulottuvuus voisi toimintojohtamisen näkökulmasta karsia turhia toimintoja¹³⁶ ja lisätä kustannustietoisuutta¹³⁷.

Vastuulaskennalla kunnan toimintayksiköissä on pitkät perinteet. Vastuu on tarkoittanut ja tarkoittaa tänäänkin ensikädessä määrärahojen käytön ja niiden rajoissa pysymisen vastuuta. Vastuu tosin on laajentunut tukipalvelujen tulosityksiköittämissä ja sisäisten laskutusten kautta laajempaan kustannusvastuuseen, jopa vastuuseen sidottujen pääomien käytön tuottavuudesta. Mahdollisimman kattavaksi laajennettu kustannusvastuu on julkisessa taloudessa osin keino- tekoista, eikä sen mahdollisuuksista ja seuraamuksista ole vielä tarpeeksi käyty keskustelua. Julkisen hallinnon palvelutuotannon rakenteisiin sidotun pääoman tuotto tulee toiminnan kautta hyötyinä tämän päivän ja tuleville ihmisille. Rahallinen tuotto sidotulle pääomalle edustaa hyvin kapea-alaista tuottoajattelua.

Edellä siteerattuun englanninkieliseen lainaukseen viitaten voimme todeta, että laskentaihmi- sen ei ole mitään syytä "heittää hankkoja kehään", vaikkei radikaaleja muutoksia saisikaan nopeasti aikaan julkisen hallinnon laskentatoimessa. Syy ei välttämättä ole itsessä laskenta- toimen kehittäjänä eikä myöskään laskentatoimen käyttäjissä. Vähäisen innostuksen syy on todennäköisemmin itse toiminnan luonteessa. Julkisen toiminnan tavoitteet eivät yrittämällä- kään yksiselitteisty, ja siksi juuri tarvitaan politiikkaa, edustuksellista demokratiaa ja erilaisia näkemyksiä yhteisten asioiden hoidosta ja päämääristä. Tuotoksen määrittelyssä ja mittaami- sessa on ongelmia, ja koko toiminta on usein niin kompleksista, että syy-seuraus -suhteiden tuntemus ja rutiininomainen toistuvuus puuttuu. Se on vaan sallittava, että tässä ympäristössä ei päästä välttämättä lähellekään rutiiniohjausta ja laskentatoimen sellaista hyväksikäyttöä, mitä se yritys ympäristössä voi parhaimmillaan olla.

¹³⁶ Vehkalahden kunnassa vuosina 1993-1994 toteutetun toimintokohtaisen kustannuslaskentaprojektin avulla opittiin tuntemaan sosiaalitoimen toimintaprosesseja ja erityisesti jäsentelemään ne hallittaviin osiin. Prosessin aikana alettiin miettiä sitä, miten asiat voisi tehdä toisin ja edullisemmin. Vaikka toiminnan kehittämiseen oli syntynyt apuneuvo, projektin aikana selvisi kuitenkin se, ettei yhdestäkään toiminnosta ei oltu valmiita luopu- maan, eikä sosiaalitoimessa nähty turhia, arvoa lisäämättömiä toimintoja. Kaikki toiminnot tulkittiin lakisäätei- siksi ja kaikki työ tarpeelliseksi. (Kärri - Kangas 1994, s. 61-62.)

¹³⁷ Vehkalahden kustannuslaskentaprojektissa todettiin, että prosessin läpikäynti lisäsi kustannustietoisuutta. Toimintojen määrittely ja resurssien käytön aiheuttamien kustannusten kohdentaminen toiminnoille pakotti miettimään talousarvion lukuja uudesta näkökulmasta. Tehtävä ei kuitenkaan ollut helppo, vaan vaati runsaasti ylimääristä selvitystyötä ja vei aikaa muilta tehtäviltä. (Kärri - Kangas 1994, s. 62.) Ks. myös Vilmi 2001.

Viimeinen johtopäätös ja suositus voisi olla se, että laskentatoimen osaamista kunnissa on nostettava sille tasolla, että on eväitä arvioida, mitä laskentatoimelta voidaan omien organisaatioiden ja toiminnan kontekstissa odottaa, missä laskentatoimi voi olla avuksi ja miten toteutettu laskentatoimi, minkälaisiin laskentatoimen kehityshankkeisiin ja ehdotuksiin kunnan ja sen yksiköiden kannattaa lähteä mukaan.

LÄHDELUETTELO

- Aamulehti 31.12.2000. 'Pirkkalan malli tuottaa tervettä väkeä'.
- Allen, David (2000). Management accountancy in the public sector. *Management Accounting*, Vol. 78, Number 02, February 2000, s. 44-45.
- Anthony, Robert N. (1965). *Planning and Control Systems. A Framework for Analysis*. Boston, Mass: Division of Research, Graduate School of Business, Harvard University.
- Anthony, Robert N. & Herzlinger, Regina E. (1980). *Management Control in Nonprofit Organizations*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Anthony, Robert N. & Reece, James S. (1975). *Management Accounting Principles*. Third edition. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Anthony, Robert N. & Reece, James S. (1989). *Accounting: Text and Cases*. Eighth edition. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Anthony, Robert N. & Young, David W. (1988). *Management Control in Nonprofit Organizations*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
- Arajärvi, Pentti & Aalto-Setälä, Merja (1999). *Opetuslainsäädännön käsikirja*. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Burchell, Stuart & Clubb, Colin & Hopwood, Anthony & Hughes, John & Nahapiet, Janine (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No 1.
- Cooper, David J. & Hayes, David & Wolf, Frank (1981). Accounting in Organized Anarchies: Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No 3.
- Czarniawska, Barbara & Sevón, Guje (1996). *Travels of Ideas*, teoksessa Czarniawska, Barbara & Sevón, Guje (eds.) 1996 *Translating Organizational Change* Berlin: Walter de Gruyter.
- Euske, Kenneth J. (1984). *Management control: planning, control, measurement and evaluation*. Reading, Mass: Addison-Wesley Publishing Company, Inc.
- Freeman, Robert J. & Shoulders, Craig D. (1999). *Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice*. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Hallipelto, Aatos & Kataja, Martti (1980). *Kunnan laskentatoimi*. *Ekonomia-sarja*. Weilin&Göös.
- Hankala, Raija & Kockberg, Irma & Sillantaka, Onerva (1996). *Tikkurilan kotisairaanhoidon tuotteistaminen/kustannuslaskenta*, Vantaan kaupunki, Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus C:16:1996.
- Harjula, Heikki & Prättälä, Kari (1996). *Kuntalaki – tausta ja tulkinnat*. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Helin, Heikki & Möttönen, Sakari (1999). *Valitut tavoitteet, Suurten kaupunkien sitovat toiminnalliset tavoitteet ja määrärahat 1999*. Helsingin kaupungin tietokeskus, Tutkimuksia 1999:8. Helsinki.
- Henley, Douglas & Likierman, Andrew & Perrin, John & Evans, Martin & Lapsley, Irvine & Whiteoak, John (1993). *Public Sector Accounting and Financial Control*. 4th Edition. London: Chapman & Hall.
- Hofstede, Geert (1981). Management Control of Public and Not-for-profit Activities. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 6, No. 3, pp. 193 – 211.
- Hood, Christopher (1995). The "New Public Management" in the 1980s: Variations on the Theme. *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 20. No 2/3, pp. 93-109.
- Hopwood, Anthony G. (1974). *Accounting and Human Behaviour*. London: Haymarket Publishing.

- Høgheim, Sverre & Monsen, Norvald & Olsen, Rignor H. & Olson, Olov (1989). The Two Worlds of Management Control. Financial Accountability & Management, Autumn 1989, Vol. 5, No. 3.
- Ijiri, Yuji (1975). Theory of Accounting Measurement. Studies in Accounting Research #10. American Accounting Association.
- Jones, Rowan & Pendlebury, Maurice (1996). Public Sector Accounting. London: Pitman Publishing, 4th edition.
- Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 1997 ja taloussuunnitelma vuosille 1997-1999. Kaupunginvaltuusto.
- Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 1998 ja taloussuunnitelma vuosille 1998-2000. Kaupunginvaltuusto.
- Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 1999 ja taloussuunnitelma vuosille 1999-2001. Kaupunginvaltuusto.
- Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2000 ja taloussuunnitelma vuosille 2000-2002. Kaupunginvaltuusto.
- Jyväskylän kaupunki. Talousarvio vuodelle 2001 ja taloussuunnitelma vuosille 2001-2002. Kaupunginvaltuusto.
- Jyväskylän kaupunki. Tasekirja 1997. Kaupunginhallitus.
- Jyväskylän kaupunki. Tilinpäätös 1998.
- Jyväskylän kaupunki. Tilinpäätös 1999.
- Kaplan, Robert S. & Norton, David P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Karila, Alpo (1998). Kuntien talouden ohjaus ja sen muutos. Perinteisestä ohjausjärjestelmästä rinnakkaisten ohjausjärjestelmien kokonaisuuteen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto, Kuntaliiton painatuskeskus.
- Kettunen, Pertti (1982). The Structure of Accounting Theory. Jyväskylän yliopisto, Taloustieteen laitos, Working Paper No. 18/1982.
- Kettunen, Pertti (1983). Näkökulmia laskentatoimen tutkimukseen, teoksessa Mäkinen & Leppälho (toim.) Näkökulmia laskentatoimen tutkimukseen, Raportti tutkijatapaamisesta Tampereella 1982. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 35, Tampere.
- Keskisuomalainen 26.10.2000. 'Jyväskylän sotepa pysyy tiukasti budjettiehdotuksessaan'.
- Keskisuomalainen 24.1.2001. 'Jyväskylän vanhainkodeissa 26 työntekijän vajuus'.
- Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja –suunnitelma (1998). Suomen Kuntaliitto. Suositus. Helsinki.
- Kärri, Leena & Kangas, Päivi (1994). Sosiaalitoimen toimintokohtainen kustannuslaskenta-projekti. Vehkalahti 1993-1994. Loppuraportti. Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu. Täydennyskoulutuskeskus, Julkaisuja 5. Lappeenranta.
- Latvanen, Jaana (2000). Tuottavuus korostuu yliopistojen tuloksellisuudessa. Artikkelianalyysi tulosoikeuskeskustelusta 1970-luvulta nykypäiviin. Teoksessa Näsi, Salme & Latvanen, Jaana (toim.) 2000. Arkiajatuksia yliopistojen tulosoikeudesta ja ulkopuolisesta rahoituksesta. Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunta. Julkaisuja. N:o 120/2000. Jyväskylä.
- Lehtonen, Petri & Sistonen, Tiia (2000). Kyläkoulun lakkauttamisprosessi laskentatoimen näkökulmasta. Julkaisematon seminaariesitelmä Jyväskylän yliopistossa.
- Marjanen, Reijo & Halavaara, Paavo (1970). Laskentatoimi julkisessa hallinnossa. Ekonomiasarja. Weilin+Göös.
- Meklin, Pentti (1997). Valtiontalouden perusteet. 3., uudistettu painos. Helsinki: Oy Edita Ab.

- Mellemvik, Frode & Monsen, Norvald & Olson, Olov (1988). Functions of accounting – a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 4, No. ¾, pp. 101 – 119.
- Monsen, Norvald (1993). *Regnskap i Politikken? Om Årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse*. Norges Handelshøyskole. Bergen: Fagbokforlaget.
- Möttönen, Sakari (1990). Tuloksellisuus kuntien teknisessä palvelutuotannossa, Suomen kaupunkiliitto, Kehittämispalvelut. Kaupunkien talon painatuskeskus, Helsinki.
- Möttönen, Sakari (1993). Tuloksellisuuden mittaaminen teknisessä palvelutuotannossa — taustoja, tuloksia ja tulkintoja. Teknisen palvelutuotannon kehittämisprojektin julkaisu no 15. Suomen kaupunkiliitto, Kaupunkien talon painatuskeskus, Helsinki.
- Naschold, Frieder (1995). The modernisation of the public sector in Europe: a comparative perspective on the Scandinavian experience: evaluation report. *Labour policy studies 93*; Ministry of Labour. Hakapaino. Helsinki.
- Nikkilä, Matti (2000). 'Parannukset kiinni asenteista'. Kirjoitus mielipidepalstalla. *Aamulehti* 26.11.2000.
- Näsi, Salme (1990). Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiantutkimus. *Acta Universitatis Tamperensis, Ser. A vol. 291*. Tampereen yliopisto. Vammala: Vammalan kirjapaino Oy.
- Näsi, Salme & Hokkanen, Arja (1999). Enemmän sidosryhmäajattelua ja laskentatoimintaa kunnalliseen päätöksentekoon. Käsikirjoitus, Jyväskylän yliopisto.
- Näsi, Salme & Keurulainen, Juha (1999). Kunnan kirjanpituudistus. Kunnallisanalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisu, nro 20. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.
- Olson, Olov & Guthrie, James & Humphrey, Christopher (1998). *Global Warning! Debating International Development in New Public Financial Management*. Oslo. Cappelen Akademisk Forlag as.
- OTTO itsearviointin välineenä Jyväskylässä (1998). Tekijä: Huhtaharjun koulu, Jyväskylän kouluvirasto. Jyväskylän kouluviraston julkaisusarja A6.
- Palvelurakennetyöryhmän muistio (1992). Sosiaali- ja terveysministeriö. Työryhmämuistio. Helsinki.
- Pihlanto, Pekka (1981). Yrityksen valtaprosessit, valtarakenteet ja laskentatoimen roolit. Turun kaupparikkeakoulun julkaisu, Sarja A-7.
- Pihlanto, Pekka (1982). Uusia näkemyksiä laskentatoimen hyväksikäytöstä organisaation ohjauksessa, Turun kaupparikkeakoulun julkaisu, Sarja B-1.
- Pitkänen, Eero (1967). Tavoitebudjetoinnin ja taloudellisuuden valvonnan perusteista valtion virastoissa ja laitoksissa. Helsinki.
- Pitkänen, Eero (1969). Tuotostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa. *Acta Academiae oeconomicae Helsingiensis. Series A; 3*. Kaupparikkeakoulu. Helsinki.
- Pitkänen, Eero (1971). Kustannus-hyötyanalyysi. Yhteiskunnalliset ja liiketaloudelliset näkökulmat päätöksenteossa. Kaupparikkeakoulun julkaisu C 2; 8. Helsinki.
- Pitkänen, Eero (1975). Ohjelma-perusteinen suunnittelu julkishallinnossa. *Julkaisu C/ Helsingin kaupparikkeakoulu; 37*. Helsinki.
- Pitkänen, Eero (1980). *Julkisyhteisöjen laskentatoimi*. Espoo: Weilin + Göös.
- Power, Michael & Laughlin, Richard (1992). *Critical Theory and Accounting*. Teoksessa: Alvesson, Mats & Willmott, Hugh (eds). *Critical Management Studies*. London: SAGE Publications.
- Riistama, Veijo (1971). Laskentatoimen hyväksikäytöstä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja, II/1971*.
- Riistama, Veijo & Jyrkkiö, Esa (1991). *Operatiivinen laskentatoimi*. Perusteet ja hyväksikäyttö. Espoo: Weilin+Göös.

- Rintala, Taina & Elovainio, Marko & Heikkilä, Mikko (1997). Osiensa summa: Tutkimus sosiaali- ja terveydenhuollon yhdistämisen taustoista ja vaikutuksista. STAKES Sosiaali- ja terveystieteiden tutkimus- ja kehittämiskeskus. Tutkimuksia 75. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Sahlin-Andersson, Kerstin (1996). *Imitating by Editing Success: The Construction of Organizational Fields* teoksessa Czarniawska, Barbara & Sevón, Guje (eds.) 1996 *Translating Organizational Change* Berlin: Walter de Gruyter.
- Sosiaalitoimen kustannuslaskenta (1997). Loppuraportti. Lahden sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuslaitoksen julkaisuja. Lahti.
- Thompson, J.D. & Tuden A. 1959. *Strategies, Structures and Processes of Organizational Decisions*. Teoksessa Thompson ym. (toim.), *Comparative Studies in Administration*. University of Pittsburgh Press.
- Vaarama, Maija & Lehto Juhani 1996. Vanhuspalvelujen rakennemuutos 1988 – 1994. Teoksessa Viialainen & Lehto (toim.): *Sosiaali- ja terveyspalveluiden rakennemuutos: laitoshoidon vähentämisestä avopalvelujen kehittämiseen*. Stakes: Raportteja 192/ 1996.
- Varian, Hal R. 1993. *Intermediate Microeconomics. A Modern Approach*. 3rd Edition. New York: W.W. Norton & Company, Inc.
- Vehmanen, Petri 1992. Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi. Ehdotus terminologian tarkistamiseksi. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 1/ 1992.
- Vehmanen, Petri & Koskinen, Kai 1997. *Tehokas kustannushallinta*. Ekonomia-sarja. Porvoo: WSOY.
- Vilmi, Silja 2001. Hoitoprosessin ymmärtäminen ja hallinta toimintolaskennan avulla. Akutit, konservatiivisesti hoidettavan aivoverenkiertohäiriöpotilaan hoitoprosessi Tampereen yliopistollisessa sairaalassa. Tammikuussa 2001 tarkastettu lisensiaatintyö. Tampereen yliopisto. Taloudellis-hallinnollinen tiedekunta.
- Virkkunen, Henrik 1954. Laskentatoimi johdon apuna. Systemaattis-teoreettinen tutkimus teollisuusyrityksen laskentatoimen haaroista ja tehtävistä erityisesti johtotehtävien kannalta. *Liiketaloudellisen Tutkimuslaitoksen julkaisuja* 18.
- www.jkl.fi/sotepa/hyvinvointi
www.kilpi.cygnet.jkl.fi
www.kuntaliitto.fi
www.stat.fi

Lait ja säännökset:

- Kuntalaki 365/1995
 Pelastustoimilaki 561/1999
 Perusopetuslaki 628/1998
 Sosiaalihuoltolaki 710/1982
 Suomen perustuslaki 731/1999

LIITTEET

LIITE 1: TUTKIMUKSESSA HAASTATELLUT HENKILÖT

Ensimmäinen haastatteluvaihe:

Eronen, Tahvo, vanhusten palvelukotien johtaja, SOTEPA 10.12.1998.
Finska, Jukka, hallinto- ja talousjohtaja, SOTEPA 18.11.1998.
Havia, Maija-Liisa, rahoitusjohtaja Jyväskylän kaupunki 13.11.1998.
Kaarijoki, Margit, Keskustan alueen aluejohtaja, SOTEPA 11.01.1999.
Karhula, Sirkka, kotihoidon koordinaattori, SOTEPA 11.01.1999.
Mensala, Markku, palopäällikkö, pelastuslaitos 09.11.1998.
Muhonen, Pekka, taluspäällikkö, koulutoimi 26.01.1999.
Partanen, Pentti, palomestari, pelastuslaitos 18.11.1998.
Punna, Pertti, hallintopäällikkö, koulutoimi (ent. opetustoimen johtaja) 26.01.1999.
Tokkari, Taimo, rehtori, Huhtaharjun yläaste 02.02.1999.
Valkama, Helena, taloussihteeri, pelastuslaitos 09.11.1998.

Toinen haastatteluvaihe:

Eronen, Tahvo, vanhusten palvelukotien johtaja, SOTEPA 24.1.2001.
Finska, Jukka, hallinto- ja talousjohtaja, SOTEPA 29.1.2001.
Kaarijoki, Margit, Keskustan alueen aluejohtaja, SOTEPA 30.1.2001.
Mensala, Markku, palopäällikkö, pelastuslaitos 24.1.2001.
Mäkinen, Seppo, talous- ja hallintojohtaja, opetustoimi 29.1.2001.
Suortamo, Markku, opetustoimenjohtaja 29.1.2001.

LIITE 2: ENSIMMÄISEN HAASTATTELUVAIHEEN TEEMAT JA NIIHIN LIITTYVÄT KYSYMYKSET:

1. Toiminnan ja talouden suunnittelu, budjetointi ja seuranta

Kertoisitteko suunnittelun ja seurannan vaiheista yksikössänne vuoden aikana ja siitä, miten itse osallistutte kyseisiin vaiheisiin?
Mitkä asiat mielestänne vaikuttavat seuraavan vuoden budjetin suunnitteluun?
Miten seuraatte budjetin toteutumista vuoden aikana?
Kulkevatko toimintojen suunnittelu ja budjetointi käsi kädessä vai toisistaan erillään?

2. Toiminnan tavoitteet, tuotos ja suoritusmittaus

Mitkä ovat yksikkönne tärkeimmät toiminnot?
Kenen vastuulla eri toimintojen suunnittelu ja seuranta on?
Ovatko kulut yksikössänne jaoteltu kululajeittain, vastuualueittain vai jollain muulla perusteella?
Millaisia tuotoksia yksikössänne tuotetaan?
Mittaatteko tuotoksianne ja jos, miten?
Mitkä ovat yksikkönne tavoitteet? Voiko ne määritellä yksiselitteisesti?
Kuinka seuraatte asetettujen tavoitteiden saavuttamista?
Millaisia toiminnan ja talouden mittareita seuraatte?
Oletteko tyytyväinen nykyisiin suoritusmittareihinne?
Antavatko nykyiset suoritusmittarit sellaista tietoa, jolla on käyttöä toiminnan ohjauksessa?
Mikä on mielestänne yksikkönne toiminnan ja talouden ohjauksen kannalta tärkeintä tietoa?

3. Kustannuslaskenta ja johdon laskelmat

Lasketteko yksikössänne suorite- tai muita yksikkökohtaisia kustannuksia ja jos laskette, miten?
Onko yksikössänne sellaisia toimintoja, joiden ohjauksessa kustannusten seuraaminen on keskeistä?
Joudutteko usein valitsemaan eri toimintavaihtoehtojen kesken? Kertoisitteko esimerkkejä tällaisista päätöksentekotilanteista.
Oletteko tehneet päätöksiä joidenkin toimintojen osalta siitä, tehdäänkö ne itse vai ostetaanko ne yksikön ulkopuoliselta tuottajalta?
Muistatteko sellaisia tilanteita, joissa olisitte tarvinnut joitain laskelmia, mutta niitä ei ollut saatavilla? Onko teillä antaa esimerkkejä?

LIITE 3: Toisen haastatteluvaiheen kysymykset

SOTEPA:n hallinto- ja talousjohtaja:

Vanhusten palvelukotien johtaja:

1. Onko tutkijoiden tekemä tulkinta vanhusten palvelukotien -toiminnan luonteesta ja laskentatoimen hyväksikäytöstä mielestänne paikkansapitävä?
2. Miten luonnehtisitte sektorijohdon ja poliittisten päätöksentekijöiden roolia vanhusten palvelukotien ohjauksessa. Kuka tai ketkä tekevät kaikkein tärkeimmät päätökset ja mitä ne ovat?
3. Miten luonnehtisitte toiminnallisten näkökohtien ja taloudellisten näkökohtien painoarvoa vanhusten palvelukoteja koskevassa päätöksenteossa?
4. Mitä ovat ne kaikkein tärkeimmät määrä- ja arvoluvut, joita te itse käytätte vanhusten palvelukodit -tulosityksikön ohjauksessa ja eri kotien johto käyttää oman yksikkönsä ohjauksessa?
5. Mitkä ovat ne keskeiset tekijät, joiden perusteella laaditte vanhusten palvelukodit yksikölle talousarvioesityksen?
6. Miten eri palvelukodit osallistuvat talousarvion laadintaan?
7. Mitä tunnuslukuja tai muuta laskentatoimen informaatiota käytätte, kun kohdistatte määrärahoja eri palvelukodeille ja eri palveluasumiskodeille?
8. Minkälaisissa päätöksentekotilanteissa käytätte hyväksenne vanhusten hoitokotipäivän hintaa (mk/hoitokotipäivä) tai palveluasumispäivän hintaa (mk/palveluasumispäivä)?
9. Miten nuo hinnat lasketaan? Miten määritetään tunnusluvun osoittaja eli kokonaiskustannukset, jotka sitten jaetaan hoito- tai palveluasumispäivien lukumäärällä?
10. Miten laskette yhden lisäasukkaan aiheuttaman määrärahatarpeen esimerkiksi vanhainkotihoidossa?
11. Palveluasumispäiviä ostetaan myös yksityiseltä sektorilta. Miksi ostetaan ja minkälaiseen informaatioon ostopäätökset perustetaan?
12. Oletteko tyytyväinen tämän hetken laskentatoimen järjestelmiin?
13. Miten haluaisitte kehittää laskentatoimen informaatiota? Mitä tietoa teiltä mielestänne puuttuu?

SOTEPA:n hallinto- ja talousjohtaja:

Keskustan aluejohtaja/vastuualueena kotihoito:

1. Onko tutkijoiden tekemä tulkinta SOTEPA:n vanhusten kotihoidon luonteesta ja laskentatoimen hyväksikäytöstä kotihoidon ohjauksessa mielestänne paikkansapitävä?
2. Miten luonnehtisitte sektorijohdon ja poliittisten päätöksentekijöiden roolia vanhusten kotihoidon ohjauksessa. Missä tehdään tai ketkä tekevät tärkeimmät päätökset koskien kotihoidon laajuutta, laatua ja resurssointia (esimerkiksi henkilökunnan määrää koskien)?
3. Mitkä ovat ne keskeiset tekijät, joiden perusteella laaditte vanhusten kotihoidolle talousarvioesityksen ja käyttösuunnitelman?
4. Mitä mielestänne tarkoittaa vanhusten kotihoidon tehokkuus eli vaikuttavuus ja tuottavuus? Voidaanko vanhusten kotihoidossa jotenkin mitata sitä, että siinä tehdään oikeita asioita ja että asiat tehdään oikein?

5. Minkälaisissa päätöksentekotilanteissa käytätte mk/kotihoitokäynti, mk/kotisairaanhoidokäynti, markkaa/omaistuensaaja ym. taloudellisuus, tehokkuustunnuslukuja hyväksenne?
6. Miten nuo edellä mainitut hinnat lasketaan? Mitä meno- tai kustannuseriä on mukana jaettavassa kokonaismenot/kustannukset markkamäärässä?
7. Ovatko vanhusten palvelukotien ja kotihoidon hinnat vertailukelpoisia? Kuka tai ketkä tekevät hintavertailuja ja mikä rooli niillä on vanhusten hoitomuodon valinnassa?
8. Miten luonnehtisitte laskentatoimen määrä- ja arvolukujen hyväksikäyttöä vanhusten kotihoidon ohjauksessa eli talousarvion laadinnassa ja resurssien tehokkaan käytön varmistamisessa?
9. Oletteko tyytyväinen nykyisiin laskentajärjestelmiin? Saatteko niistä tarvitsemanne informaation?
10. Miten haluaisitte kehittää laskentatoimen informaatiota kotihoidossa? Mitä laskentatoimen tietoa teiltä mielestänne puuttuu?

Opetustoimen johtaja:

Talous- ja hallintopäällikkö, opetustoimi:

1. Oletteko samaa mieltä tutkijoiden tekemästä tulkinnasta koskien yksikkönne luonnetta ja laskentatoimen hyväksikäyttöä opetustoimen/koulun päätöksenteossa?
2. Minkälaisiin laskelmiin perustuen jaatte rahat eri koulujen kesken?
3. Minkälaisin laskelmin ja muunlaisin perusteluin yksittäinen koulu voi vaatia määrärahojen lisäystä?
4. Ovatko opetuksen ryhmätuottavuus (ORT) ja opetuksen tuottavuus (OT) käytössä ja jos ovat, niin miten niitä käytetään hyväksi opetustoimen johtamisessa?
5. Miten koulun määrittämä toiminta-ajatus ja siitä johdetut avainalueet ja tavoitteet otetaan huomioon resurssien ja määrärahojen allokoinnissa?
6. Määräytyykö koulun rahoitus ensisijaisesti oppilasmäärän vai jonkin muun tekijän tai tekijöiden perusteella? Mitä nuo muut tekijät ovat?
7. Katsotteko, että koulujen toiminta ja talous ovat liiaksi erillään vai kulkevatko ne riittävässä määrin ”käsi kädessä”?
8. Katsotteko, että opetustoimen ja samalla yksittäisen koulun talouden liikkumavara on riittävä vai onko se täysin lukittu palkkojen ja tukipalvelujen (esim. tilat ja ruokapalvelut) hinnoittelun kautta?
9. Oletteko tyytyväinen siihen laskentatoimen informaatioon, jota nyt saatte? Onko informaatio riittävää päätöksenteon tueksi?
10. Miten toivotte laskentatoimintaa kehitettävän opetustoimessa?

Palopäällikkö:

1. Oletteko samaa mieltä tutkijoiden tekemästä tulkinnasta koskien yksikkönne luonnetta ja laskentatoimen hyväksikäyttöä päätöksenteossa?
2. Laaditaanko koko laitosta koskien muita laskelmia kuin talousarvioehdotus, talousarvion käyttösuunnitelma ja talousarvion toteutumisasiiraportit?

3. Teillä on laitoksen talousvastuu, mutta laaditaanko talousarvion toteutumaraportteja myös vastuualueittain ja jos laaditaan, mitä vastuualueet ovat ja mikä on laskelmien tarkoitus?
4. Olisiko mahdollista ja olisiko mielestänne tärkeätä jäljittää terveyskeskuksen sairaankuljetuksen pelastuslaitokselle aiheuttamat kokonaiskustannukset sopimusrahan määrittämisen pohjaksi?
5. Laaditteko erilaisten toimintavaihtojen vertailua ja valintaa tukemaan joitakin vaihtoehtolaskelmia? Voitteko kertoa sellaisen valintatilanteen, jossa laskelmat näyttelivät päätöksenteossa keskeistä roolia?
6. Mikä merkitys teidän nähdäksenne on pelastuslaitoksen suoritettavoitteilla ja tehokkuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuilla toiminnan ja talouden ohjauksessa?
7. Ovatko suoritettavoitteet todella tavoitteita ja jos ovat, miten niitä käytetään hyväksi esimerkiksi määräraha- ja resurssitarpeiden mitoituksessa?
8. Onko mk/palo- ja pelastushälytys ja markkaa/sairaankuljetus -tunnusluvuilla jotakin käyttöä päätöksenteossa vai ovatko ne vaikuttamaan pyrkiviä informointilaskelmia?
9. Tuleeko mieleenne jokin sellainen panos-, tuotos- tai kustannustieto, jota toiminnan ohjauksessa tai päätöksenteossa tarvitsisitte, mutta ette sitä nyt saa?
10. Kaipaatteko ja odotatteko kattavan kustannuslaskentajärjestelmän tuloa Tekpaan ja pelastustoimen yksikköönne?
11. Mitä tuolta järjestelmältä odotatte? Miten se käsittäksenne muuttaisi yksikön ohjausta ja päätöksentekoa?
12. Oletteko tyytyväinen siihen laskentatoimeen, jota nyt tueksenne saatte?

LIITE 4: JYVÄSKYLÄN KAUPUNGIN KÄYTTÖMENOJEN JAKAUTUMINEN VUON-
NA 1998

sosiaali- ja terveystalvet	947,8 MMK
aluetö	245,0 mmk
erikoissairaanhito	238,2 mmk
päivähito	170,7 mmk
sopimussyksikkötoiminta	119,4 mmk
sairaala	77,6 mmk
vanhusten palvelukodit	43,9 mmk
työllistäminen	24,1 mmk
keskitetyt talvet	20,1 mmk
keskitetty hallinto	8,8 mmk
koulutuspalvelut	248,3 MMK
koulut	216,1 mmk
kauppaoppilaitos	13,2 mmk
työväenopisto	8,9 mmk
kouluviraston hallinto	5,3 mmk
kotikuntakorvaukset	4,8 mmk
tekniset talvet	261,5 MMK
katu- ja puisto-osasto	49,5 mmk
maarakennus	44,6 mmk
materiaalikeskus	38,8 mmk
taloyksikkö	27,4 mmk
alueiden hoito	29,4 mmk
siivous	19,4 mmk
tonttilaitos	11,0 mmk
mittaus ja suunnittelu	8,1 mmk
teknisen palvelukeskuksen hallinto	6,4 mmk
talonsuunnittelu	3,1 mmk
pelastuslaitos	21,7 mmk
nuohous	2,1 mmk
kaupunginhallitus	51,1 MMK
kaupunginhallitus	33,5 mmk
elinkeinopolitiikka	15,8 mmk
avustukset	1,8 mmk

kulttuuripalvelut	77,4 MMK
kulttuuritoimen keskus	24,1 mmk
Keski-Suomen maakuntakirjasto	22,2 mmk
musiikkiopisto	9,6 mmk
taidemuseo	7,2 mmk
Keski-Suomen museo	6,0 mmk
Suomen käsityön museo	3,8 mmk
nuoriso- ja kansalaistoiminta	2,4 mmk
kuvataidekoulu	1,6 mmk
konservointikeskus	0,5 mmk
liikuntapalvelut	45,4 MMK
Jyväskylän liikuntapalvelukeskus	45,4 mmk
keskushallinto	62,3 MMK
tietohallintotoimisto	13,9 mmk
strateginen suunnitteluyksikkö	9,3 mmk
tilinpäätöskirjaukset	8,9 mmk
asuntotoimen yksikkö	7,0 mmk
Jyväskylän seudun matkailupalvelu	6,6 mmk
kaupunginkanslia	5,8 mmk
rahatoimisto	5,6 mmk
kaavoitus	5,2 mmk
* muut palvelut	12,2 MMK
ympäristövirasto	6,2 mmk
rakennusvalvonta	3,0 mmk
kaupunginosahallinto	1,5 mmk
kaupunginvaltuusto	1,5 mmk
liikelaitokset	224,7 MMK
Jyväskylän Tilapalvelu	144,0 mmk
Jyväskylän Vesilaitos	80,7 mmk

LIITE 5: SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUKESKUKSEN VUODEN 1998 KÄYTTÖSUUNNITELMAN TOTEUTUMA MÄÄRÄRAHOIT-
TAIN JA PALVELULINJOITTAIN 1.1.1998-31.10.1998

Määräraha 1000mk	MENOT		TULOT		NETTO		TOTEUTUMAEROENNUSTE			
	TA 1998	Toteutuma	TA 1998	Toteutuma	TA 1998	Toteutuma	Menot	Tulot	Netto	Nettoero-%
32 Keskitetty hallinto	8 117	7 212	79	714	8 038	6 498	407	686	-279	-3,47%
33 Keskitetyt palvelut	20 683	16 508	10 600	6 142	10 083	10 366	-919	-1 606	687	6,81%
34 Alue työ	233 526	203 965	24 879	20 947	208 647	183 018	6 437	1 786	4 651	2,23%
Avosairaanhoito	53 746	49 120	5 542	3 968	48 204	45 152	5 042	-551	5 593	11,60%
Terveysneuvonta	13 607	11 310	240	239	13 367	11 071	-5	68	-73	-0,55%
Kotihoito	61 243	52 977	14 551	11 491	46 692	41 486	1 617	359	1 258	2,69%
Psykososiaalinen työ	45 260	40 149	743	1 045	44 517	39 104	2764	603	2 161	4,85%
Toimeentulotuki	62 367	50 409	6 500	4 204	55 867	46 205	-2 981	1 307	-4 288	-7,68%
Ero Ta/Ks	-2 697	0	-2 697	0	0	0	0	0	0	
37 Päivähoito	166 785	142 483	15 518	13 970	151 267	128 513	3 646	4 035	-389	-0,26%
39 Vanhusten palvelukodit	43 447	36 742	9 285	8 066	34 052	28 676	585	656	-71	-0,21%
40 Sairaala	75 786	65 106	19 422	16 018	56 364	49 088	1 635	-88	1 723	3,06%
42 Erikoissairaanhoito	231 318	183 255	800	6355	230 518	176 900	10 280	5 669	4 611	2,00%
Aikuispsykiatria	39 701	33 552	800	574	38 901	32 978	3 335	-111	3 446	8,86
Muu erikoissairaanhoito	191 617	149 703	0	5 781	191 617	143 922	6 945	5 780	1 165	0,61%
44 Työllistäminen	27 322	20 796	13 600	5 290	13 722	15 506	1 340	1 209	131	0,95%
45 Sopimusyksikkötoiminta	113 361	98 848	54 827	46 571	58 534	52 277	5 352	3 535	1 817	3,10%
Hammashuolto	18 590	16 144	4 760	3 872	13 830	12 272	722	60	712	5,15%
Perheneuvolat	5 821	5 418	3 420	3 056	2 401	2 362	543	338	205	8,54%
Päihdehuolto	8 611	7 102	2 002	1 614	6 609	5 488	-185	-54	-131	-1,98%
Ruokapalvelut	27 817	24 571	27 938	23 346	-121	1 225	1 910	700	1 210	-100,0%
Työterveys	5 767	4 927	5 101	3 901	666	1 026	105	151	-46	-6,91%
Työllistämisyksikkö	11 987	11 326	6 027	6 051	5 960	5 275	1 530	1 804	-274	-4,60%
Vammaispalvelut	21 770	18 381	3 331	2 394	18 439	15 987	606	-104	710	3,85%
Lasten ja nuorten huolto	12 998	10 979	2 248	2 337	10 750	8 642	71	640	-569	-5,29%
Palvelukeskus yhteensä	920 235	774 915	149 010	124 073	771 225	650 842	28 763	15 882	12 881	1,67%

