

# JULKISHALLINNON TILINPÄÄTÖSREFORMI JA TILINPÄÄTÖSTUNNUSLUVUT

**Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu**

**Pro gradu -tutkielma**

**2019**

**Tekijä: Anne Laine  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Aila Virtanen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

Tekijä Laine Anne Kristiina	
Työn nimi Julkishallinnon tilinpäätösreformi ja tilinpäätöstunnusluvut	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 31.5.2019	Sivumäärä 49
Tiivistelmä – Abstract	
<p>Laskentatoimen tutkimus on enimmäkseen laadullista, yksityiseen sektoriin keskittyntä sekä hajautettua. Jos julkisen laskentatoimen tutkimusta tehdäänkin, sen tulokset jäävät usein marginaalisiksi ja keskenään ristiriitaisiksi. Tämä tutkielma kuvailee julkisen sektorin tilinpidon muutosprosessia, uutta julkisjohtamista – erityisesti oppia nimeltä NPM – sekä sen käyttöönottoa Suomessa. Tutkielmassa pyritään arvioimaan yksityisen sekä julkisen tilinpäätöksen tunnuslukuja tuottavuuden muutoksen mitauksessa julkisella sektorilla.</p> <p>Tutkimusta varten on koottu tilastoiduista tilinpäätöksistä eriä, joiden avulla on laskettu kannattavuutta ja tehokkuutta mittaavia tilinpäätöstunnuslukuja. Näitä on analysoitu aikasarjoina, keskittyen sisäisen muutoksen ja mahdollisten trendien etsintään. Tutkimuksessa käytetään vain visuaalista havainnointia, eikä pyritä tekemään kausaaliteettioletuksia itse reformiin.</p> <p>Tutkimuksessa selvitetään, miten julkisen sektorin luonne ja käytänteiden monipuolisuus hankaloittavat yksityisen sektorin perinteisten tunnuslukujen käytännöllisyyttä tasapainotaloudessa. Tutkimus vahvistaa, etteivät yleiset tunnusluvut sovellu sellaisinaan julkisen tilinpäätöksen määrälliseen pitkän aikavälin tutkimukseen. Tutkielmassa esitellään tekijöitä, jotka hankaloittavat liiketalouden tunnuslukujen käyttöä julkisella sektorilla. Sovellettuina tunnusluvut kuitenkin antavat kuvaa muutoksesta ja trendeistä.</p> <p>Aihe on vaatinut ja tulee yhä vaatimaan laadullista tutkimusta, myös tämän tutkimuksen pohjalta. Määrällinen tutkimus on kuitenkin mahdollista, kehityskelpoista ja eritoten tarpeellista. Analysoinnin ja arvioinnin kehittäminen on kuitenkin jatkuva prosessi, jotta uusi kirjanpito tapa saadaan sopimaan uuteen ympäristöönsä.</p>	
Asiasanat Julkinen talousuudistus, tilinpäätösreformi, NPM, tilinpäätöstunnusluvut	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

# SISÄLLYS

KÄSITELUETTELO.....	4
1 JOHDANTO .....	7
1.1 Esipuhe.....	7
1.2 Aiheen tutkimukset .....	8
1.3 Tutkielman tehtävät ja rajaukset.....	9
1.4 Tutkielman rakenne.....	10
2 UUDISTUNUT JULKISJOHTAMINEN JA TILINPITO.....	11
2.1 Maailmanlaajuinen julkishallinnon uudistus.....	11
2.2 Suoriteperusteinen kirjanpito.....	13
2.3 Julkishallintoreformin tutkimuslinjauksia ja tuloksia .....	15
2.4 Tulkinnan vaikeus .....	17
3 JULKISHALLINNON UUDISTUKSET SUOMESSA.....	19
3.1 Miten Suomi reformoi .....	19
3.2 Julkishallinnon uudistus käytännössä.....	21
3.3 Kunnat tuottavuuden parantajina .....	23
3.4 Kunnan tilinpäätös.....	25
4 METODOLOGISET VALINNAT .....	27
4.1 Tilinpäätösanalyysi ja -tunnusluvut .....	28
4.2 Tarkasteltavat tilinpäätöstunnusluvut.....	29
4.3 Tilastollisten aikasarjojen tarkastelu, aikaskaala ja tutkimusaineisto.....	32
5 TUNNUSLUKUJEN ANALYYSI .....	34
5.1 Toimintakate.....	34
5.2 Kokonaispääoman tuotto prosentti (ROTA).....	37
5.3 Henkilöstön tehokkuus .....	39
6 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	41
6.1 Yhteenveto.....	41
6.2 Kriittikki ja jatkotutkimus .....	44
LÄHTEET.....	47

## KÄSITELUETTELO

**Absoluuttinen kannattavuus.** Tilikauden tuottojen sekä sille jaksotettujen menojen erotus.

**Aikasarja.** Joukko perättäisiltä ajankohdilta olevia havaintoja. Ks. luku 4.3.

**Arvonlisäys.** Tuotantoon osallistuvan yksikön synnyttämä arvo, joka lasketaan vähentämällä yksikön tuotoksesta tuotannossa käytetyt välituotteet (tavarat ja palvelut) tai laskemalla yhteen palkansaajakorvaukset, kiinteän pääoman kuluminen ja mahdolliset verot.

**Jalostusarvo.** Mittaa tuotantotoiminnassa eri tuotannontekijöiden tuottamaa yhteenlaskettua arvonlisäystä. Jalostusarvo lasketaan tuotantotoiminnasta saatujen tuottojen ja toiminnasta aiheutuneiden kustannusten erotuksena.

**Julkiset kulutusmenot.** Julkisen budjettitalouden menolaji, jonka välittömänä vastikkeena julkisyhteisö saa tuotannontekijöitä kuten työpanosta, tavaroita ja palveluksia esimerkiksi kustantamiinsa koulutus-, terveys-, sosiaali- ja hallintopalveluihin.

**Kannattavuus.** Kyky tuottaa vähintään yhtä paljon tuloja kuin niiden hankkimiseksi on uhrattu menoja.

**Kehysbudjetointi** I. lohkobudjetointi I. raamibudjetointi. Ylimmät julkisen sektorin päättäjät jakavat käytettävissä olevan rahamäärän etukäteen eri kohteisiin raha- tai henkilökehyksinä. Näiden kehyksien sisällä valtionhallinnon yksiköt voivat suunnitella toimintaansa. Kehysbudjetissa tiettyyn toimintaan osoitetaan rahasumma, toimintamääräraha, tavoiteltavia tuloksia tarkemmin yksilöimättä.

**Kokonaistuottavuus.** Se osa arvonlisäyksen kasvusta, jota ei voida selittää tuotantopainosten (työ, pääoma) kasvulla. Yleensä kokonaistuottavuuden ajatellaan tarkoittavan lähinnä teknistä kehitystä.

**Kuntayhtymä.** Kahden tai useamman kunnan perustama julkisyhteisö, joka hoitaa pysyvästi kuntien sille antamia tehtäviä jollakin tehtäväalueella.

**Käyttötulot (kunnan).** Tilikauden toimintatuotot, verotulot ja käyttötalouden valtionosuudet.

**Liikelaitos.** Kunnan toimialalla toimiva laitos, jonka kunta tai kuntayhtymä on perustanut omaan organisaatioonsa liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Kirjanpidollisesti eriytetty yksikkö, jolle on annettu muita toimintayksiköitä itsenäisempi asema talousarviossa.

**Suoriteperusteinen kirjanpito.** Kirjanpito, jossa tuotot ja kulut käsitellään suoriteperusteisesti. Ks. luku 2.2.

**Talousarvio** I. budjetti. Varainhoitoa koskeva suunnitelma, jossa esitetään toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä osoitetaan rahoitustarpeen kattaminen.

**Tilinpäätösanalyysi.** Organisaation kannattavuuden, rahoituksen ja taloudellisten toimintaedellytysten mittaamista sekä arviointia. Ks. luku 4.1.

**Tilinpäätöstunnusluvut.** Tilinpäätöksestä laskettuja mittareita, jotka tiivistävät informaatiota yhteen lukuun. Ks. luku 4.1.

**Trendi.** Kuvaa aikasarjan pitkäaikaista muutossuuntaa eli muuttujan pitkän aikavälin kehitystä. Trendisarja on puhdistettu kausivaihtelusta ja satunnaisesta vaihtelusta, jolloin vain pysyvät muutokset näkyvät trendissä.

**Toimintakate.** Tuloslaskelman välitulos, joka mittaa toimintakulujen ja -tuottojen erotuksen. Ks. luku 4.2.

**Tulosohjaus.** Finanssihallinnon ohjausjärjestelmän osa, jolla ohjataan toimintaa ja taloutta tulostavoitteilla. Julkisella sektorilla ne päätöksenteko-, koordinointi- ja sopimisprosessit, joilla valtioneuvosto, ministeriöt sekä virastojen ja laitosten johto pyrkivät varmistamaan, että hallinnot toimivat mahdollisimman tuloksellisesti.

**Työn tuottavuus.** Lasketaan jakamalla bruttokansantuote/arvonlisäys tai tuotos sen aikaansaamiseksi käytetyn työn määrällä.

**Vuosikate.** Osoittaa sen tulorahoituksen, joka juoksevien menojen maksamisen jälkeen jää jäljelle käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainojen lyhennyksiin.

Lähteet: Tieteen kansallinen termipankki, Tilastokeskus [4], Valtioneuvoston termipankki.



# 1 JOHDANTO

## 1.1 Esipuhe

Kuten yksityissektorilla, myös julkisessa taloudessa erilaiset sidosryhmät tarvitsevat tilinpäätöstietojen tutkimuksia ja tuloksia suunnitteluun, hallinnointiin ja ennustamiseen. Julkisella sektorilla tällaisia sidosryhmiä ovat ainakin päätöksentekijät, hallintoveranomaiset ja valvontaelimet, äänestäjät, veronmaksajat ja palveluiden vastaanottajat sekä työntekijät, tavarantoimittajat, valtio, kilpailijat, lainsäädäntöelimet, rahoittajat ja sijoittajat (Pentti 2002). Jokaisella sidosryhmällä on omat lähtökohtansa ja tarpeensa mittauksiin.

Julkinen talous on ollut perustavanlaatuisten muutosten kourissa jo useamman vuosikymmenen, kun siihen on yritetty sopeuttaa markkinatalouden mekanismeja. Samoihin dogmeihin pohjaavia oppijärjestelmiä on käytetty pohjana julkisreformeille, joiden tarkoituksena on parantaa taloudellisuutta sekä tuoda tasapainoa. Julkisen talouden tutkimuksessa on kasvava rooli laskentatoimella, joka on kriittinen osa uudistuksen suunnittelua ja analysointia, koska se auttaa välttämään väärin kohdistettuja tai suorastaan vääriä toimenpiteitä jo ennalta.

Julkiselle sektorille on kirjanpitokäytäntöjen ohessa siirtynyt muun muassa tilinpäätöstietoihin ja -tunnuslukuihin perustuvia talouden analysointimenetelmiä. Vaikka menetelmien ja mittareiden tulkinta sekä merkitys on erilainen sektoreilla, kunta- ja yritystalouden tilinpäätösmittarit ovat hyvin samankaltaisia ja joiltain osin jopa identtisiä. (Laamanen & Saari 2009, 19)

Kuntien toiminnallinen ja taloudellinen merkitys yhteiskunnassamme on suurempi kuin monissa muissa maissa, joissa niillä ei ole saman laajuista autonomiaa. Kuntien taloutta sekä palveluita on tutkittu ja ne ovat jatkuvan keskustelun aiheina julkisissa medioissa. Laamanen & Saari (2009, 4) tähdentävät, että keskustelun moninaisuus kertoo aiheeseen liittyvien näkökulmien määrästä, ja että kuntien taloudesta tarvittaisiin kokonaisvaltainen, kokonaisuutta palveleva kuva.

Viimeisimmästä talouskriisistä Suomen yksityinen sektori on toipunut hitaasti, mutta julkinen sektori vielä hitaammin. Valtion päättäjät ovat yhä enemmän huolissaan julkisen talouden ketteryuden puutteesta ja kyvystä toipua suhdanteiden välillä.

Elin- ja tulotasojen nousun lisäämä vapaa-aika asettaa entistä suurempia haasteita jo muutenkin hitaamman tuottavuuskasvun julkisille palveluille (Soininvaara 2009, 91). Reformien tulokset ovat niukkoja, näkymättömiä tai erittäin vaikeasti havaittavissa. Muutoksen perusteista, toteutuksista ja tuloksista tarvitaan pitkän ajan tutkimuksia, mielellään kotimaisesta aineistosta.

## 1.2 Aiheen tutkimukset

Kun edellisen vuosituhaten lopulla laskentatoimessa keskityttiin tilinpäätösten (ja markkina-analyysien) määrälliseen tutkimukseen, on tutkimus tällä vuosituhatella kääntynyt suurilta osin laadulliseksi. Kvalitatiiviset case- ja field-tutkielmat hallitsevat empiriaa (Järvenpää & Pellinen 2005) ja useimmat kvantitatiiviset tutkimukset näyttävät muodostuvan lähinnä kirjallisuuskatsauksiksi tai perustuvat muiden kokoamaan aineistoon.

Julkisen sektorin muutosta käsitteleviä kotimaisia tutkimuksia on julkaistu vähän ja ulkomaisten vastineiden empiiriset tutkimukset ovat tulostensa osalta osin ristiriitaisia ja epä johdonmukaisia (Laine 2018). Erinomaisen paljon löytyy kirjallisuus- ja teoria-katsauksia, valitettavan vähän empiiristä, jalkautunutta tutkimusta. Suomessa etenkin akateemiset lopputyöt ovat tilinpäätösanalyysin osalta keskittyneet vahvasti konkursien ennustamiseen sekä yksityissektorin yrityksiin. Näille toki löytyy oma kysyntänsä, mutta harmillisen vähäiseksi on julkinen sektori laskentatoimen tutkimuksen osalta jäänyt. Yhteiskunnan varat kun ovat myös yksityismarkkinoiden perusta eikä ilman tehokasta julkishallintoa synny tehokasta markkinataloutta.

Kuntien laskentatoimea on kuitenkin akateemisissa lopputöissä jonkin verran tutkittu. Muun muassa Ulla Kotosen väitöskirja esitteli rahavirta-analyysien soveltuvuutta kuntatalouden mittareiksi ja analysointimenetelmiksi. Näsi ja Keurulainen taas tutkivat kuntakirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin uudistusta. Karhu pyrki hahmotamaan kunnan talouden tasapainoon liittyvää monitulkintaisuutta. Jyväskylän yliopistossa pro gradujen aiheiksi on valikoitunut muun muassa julkisreformin standardien ja standardoinnin vaikutusta, uudistuksen vaikutusta taseeseen, kuntien taseiden vertailua sekä (uuden) tilinpäätösinformaation hallintaa ja käyttöä. (Karhu 2012) (Kotonen 2000) (Näsi & Keurulainen 1999) (Pentti 2002)

Laamanen ja Saari (2009) tarkastelivat kuntien taloudellisen tilan arviointia ja mittaamista. Heidän tutkielmansa erotteli neljä erilaista näkökulmaa kuntatalouden tutkimukseen;

- 1) laskentatoimen tutkimukset, jotka tarkastelevat kuntatalouden tilaa ja kestävyyttä,
- 2) kuntatalouden tilaa ja palvelutehtävistä suoriutumista käsittelevät tutkimukset,
- 3) kunnan taloushallinnon tai -johdon suorituskyvyn arvioinnin tutkimukset ja
- 4) kunnan toiminnan taloudellista tehokkuutta koskevat tutkimukset. (Laamanen & Saari 2009, 10)

Tämä tutkimus muistuttaa ensiksi mainittua siinä, että analyysi tehdään puhtaasti tilinpäätöksen eristä ilman reaali prosessin vaatimuksia. Tutkimus muistuttaa myös viimeksi mainittua ilman organisaatiotason vaatimuksia.



Lopultakin, julkisreformeihin liittyen tilinpäätösaineistoja on tutkittu erittäin vähän. Kirjallisuudessa julkisen sektorin tutkimukset ovat keskittyneet yksittäisiin yksiköihin, toimialoihin tai hallintoalueisiin, suurimman osan tutkimuksesta ollessa kvalitatiivista ja keskittyneitä. Mielestäni määrällistä tutkimusta yhä tarvitaan, jottei irrallisista, toisistaan riippumattomista tapauksista ja tuloksista vedetä liian helposti vääristyneitä tai virheellisiä kokonaiskuvia.

### 1.3 Tutkielman tehtävät ja rajaukset

Tämä tutkielma kuvailee julkisen sektorin tilinpidon muutosprosessia, uuden julkisjohtamisen tutkimusta sekä sen käyttöönottoa Suomessa. Tutkielmassa pyritään arvioimaan yksityisen sekä julkisen tilinpäätöksen tunnuslukuja käyttäen yleisiä tuottavuuden mittareita muutoksen analysointiin julkisella sektorilla. Tutkimuksessa ei pyritä todistamaan, että reformi aiheuttaisi tiettyä muutosta, vaan tarkoituksena on havainnoida, olisiko reformiin johtaneita perimmäisiä kehitystoiveita tapahtunut.

Yksityisellä sektorilla ovat yleistyneet tuottavuus- ja talouskasvua lisäävä tekniikka, organisaatiomuutokset sekä talousohjaus. Julkisen sektorin tuottavuus on kuitenkin monimutkaisempaa, ongelmallista mitata ja sen tuottavuustekijät ovat epäselvempiä. (Soininvaara 2009, 8) Suomen julkisista yhteisöistä kunnilla on suurin rooli, tasapainoisin talous sekä vertailukelpoisin tilinpäätös. Tämän vuoksi juuri kuntien talousraportointia käsitellään tässäkin tutkimuksessa.

Karhu (2012, 2, 7) muistuttaa, että talouden mittaaminen on aina monitulkintaisista ja laskentatoimen informaatiota, kuten tilinpäätöstietoja, käytetään usein valikoiden. Kunnallistalouden moniselitteisyys korostuu, kun aluehallinnot pyrkivät noudattamaan voitonjakokelpoisen tuloksen laskemiseen tarkoitettua liikekirjanpidollisia periaatteita, vaikka kunnan taloudellinen tavoite ei ole ylijäämän, vaan tasapainon ylläpitäminen.

Karhu (2012, 38) esittää, että kuntataloudessa tehokkuus ymmärretään 'arvoa rahalle' -ajattelun kautta ja taloudellisuus sekä tuottavuus tarkoittavat miltei samaa asiaa. Tasapainotalous ei varsinaisesti vaadi tehokkuutta, sillä tulot saattavat kompensoida ylisuuret menot eikä tehokkuus takaa tasapainoa. Laamasen & Saaren (2009) mukaan kuntien taloutta sekä niiden palvelutoimintaa käsitellään usein irrallaan ja tutkimuksissa korostetaan raha- ja reaalityökalujen välisten yhteyksien huomioon ottamista kuntien talousarvioissa. (Laamanen & Saari 2009, 4)

Tutkielmassa pyritään tarkastelemaan julkisesta tilinpäätösinformaatiosta laskettujen liikekirjanpitoon yleisesti liitettyjen tunnuslukujen käyttöä kunnallistalouden analyysissä. Vaikka laskentajärjestelmä ja tilinpäätös ovat ainakin päällisin puolin liikekirjanpitoa vastaavia, näiden luvuista johdettuja yleisesti yksityisellä sektorilla käytettäviä tunnuslukuja ei kuitenkaan suositella julkisen talouden raportoinnissa. Tutkimuksen tehtävänä on selvittää, miksi yksityisen sektorin tunnuslukuja ei katsota käytännöllisiksi julkisessa talousanalyysissä.

Tutkimusta varten on koottu Suomen kuntien tilastoiduista tuloslaskelmista ja taseista eriä, joiden avulla on pyritty laskemaan tuottavuutta ja tehokkuutta mittaavia tunnuslukuja. Nämä on esitelty ja analysoitu aikasarjalla, joka käsittää ajan ennen tutkimuksessa esiteltyä reformia sekä pitkälle sen jälkeen. Julkinen tilinpäätösaineisto on

kerätty kesällä 2018 Tilastokeskuksen kirjaston julkaisuista sekä sähköisistä tietokannoista. Kerätty data on kvantitatiivista ja numeerista, mutta empiriaosassa ei ole käytetty tilastollisia menetelmiä, sillä arviointi ei keskity taloudelliseen tilanteeseen, vaan sisäiseen muutokseen.

Tutkimuksessa sovelletaan tunnuslukuanalyysia (joka on yksi tilinpäätösanalyysien luokista), mutta taloudellista analyysia tutkimuskohteiden tilasta ei siis tehdä, vaan saatuja tuloksia käytetään sisäiseen analyysiin ja vertailemiseen. Tutkimuksessa hyödynnetään sekä ajallista poikkileikkausanalyysia että peräkkäisten vuosien aikasarja-analyysia (Niskanen & Niskanen 2003, 20), eli tunnuslukujen muutosta tarkastellaan niin tiettyinä aikakautena kuin aikasarjojen välillä.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielman luvussa 2 esitellään julkishallinnon uudistusten kansainvälisiä vaatimuksia ja prosesseja sekä näiden tutkimusta, jonka jälkeen luvussa 3 tutustutaan Suomen uudistuksiin. Tutkimusmenetelmiksi valikoituneet tilinpäätösanalyysi ja -tunnusluvut, aikasarjat sekä tutkimusaineisto kuvaillaan luvussa 4, kun luku 5 esittelee valittujen tunnuslukujen graafiset tulokset sekä analyysin. Luku 6 yhdistää teorian ja tulokset kritiikkeineen sekä ehdottaa jatkotutkimusaiheita.

## 2 UUDISTUNUT JULKISJOHTAMINEN JA TILINPITO

Julkisen sektorin talousuudistuksia ovat ajaneet ulkoiset paineet kuten vastuullisuus palvelutuotannosta, makrotaloudelliset perusteet julkisten menojen hillintään sekä tehokkuuden, tuottavuuden ja taloudellisuuden parantaminen. (HE 192/1994, 1§, 2.6§) (Pina, Torres & Yetano 2009, 766) (Pollitt & Bouckaert 2011, 77) Nämä perusteet ovat moninkertaistuneet talouskriisien aikana, sillä eritoten menokuurien sekä tehostamisen tarve laskee ja nousee taloussyörien mukana (Pollitt & Bouckaert 2011, 77).

### 2.1 Maailmanlaajuinen julkishallinnon uudistus

Uusi julkisjohtamisoppi NPM (*New Public Management*) oli ensimmäinen, joka sai vahvaa jalansijaa ympäri maailman. Termi NPM keksittiin kuvaamaan yleistä, joskin ei universaalista, muutosta julkisessa hallinnossa (Hood 1995, 94) ja sen ”isänä” pidetty Christopher Hood määritteli ensimmäisen teorian ja komponentit 1990-luvulla. Monet tutkijat jalostivat jo 90-luvulla tätä muutosoppia, tuoden esiin skeptisyyttä julkismarkkinoiden tehokkuudesta ja korostaen strategisia liittoumia sekä kumppanuustoimintaa. Hoodin kuvaus on kuitenkin pysynyt nähtävästi siksi, että se yksinkertaisena on päättäjien helposti samaistuttavissa. (Lapsley 2009, 4)

Näinkin laajan muutoksen syistä ei ole yhtä hyväksyttyä selitystä. Selityksiä on etsitty muun muassa (kustannuksia säästävistä) teknologian muutoksista, äkillisistä sysäyksistä taloudessa, vanhojen oppien hajoamisesta ja vanhanmallisen vastuullisuuden vastustajista. (Hood 1995, 94, 95) Niin syitä kuin toteutuksia onkin monia, ja NPM on niiden mukaisesti uudistunut sekä muotoutunut.

Hoodin (1995, 95, 98) mukaan perusopit otettiin kansainvälisesti vastaan hyvin monimuotoisesti ja muunnellusti. Yleiset oletukset muutoksen syistä eivät päteet edes kaikkiin OECD-maihin, ja yhteyttä makroekonomisesta suoriutumiseen sekä NPM:n painottamiseen ei näyttäisi olevan ainakaan oletettuun suuntaan. (Hood 1995, 106-107) Kuitenkin jotkin teemoista, kuten siirtymät politiikan luomisesta hallinnointiin, prosesseista tuotoksiin ja hierarkioista kilpailukykyyn, esiintyvät miltei kaikissa selvityksissä. (Hood 1995, 95)

Nyt jo vuosikymmeniä sovellettu projekti ei tutkijoiden mukaan ole heikentynyt, vaan kehittynyt (Lapsley 2009, 4). Esimerkiksi De Vriesin ja Nemecin (2013, 6) mukaan NPM:ään kehittyi kaksi eri tavalla fokuoitua käsitystä. Aatteesta tuli otsikko kahdelle samansukuiselle, mutta hyvin erilaiselle reformille, joista toinen pyrki supistamaan julkista sektoria ja toinen parantamaan julkisten palveluiden laatua. (De Vries & Nemec 2013, 6) Parhaimmillaan NPM-reformi kykenee molempiin.

Nykyisessä NPM:ssä on vanhoja tuttuja näkökulmia mutta myös uusia painotuksia. Merkus ja Veenswijk (2017, 1270) selittävät NPM:n kolmella tekijällä: johtajat, markkinat ja mittaaminen. Kun valvojat korvataan ohjaajilla, fokus on ulostuloissa prosessien sijaan. Markkina- ja rationaalisperusteisessa julkisessa sektorissa liiketoiminnan kehittäminen on keskiössä. Virkamiehet keskittyvät ulostuloihin mitaten jatkuvasti tehokkuutta ja vaikutuksia. (Merkus & Veenswijk 2017, 1270)

NPM tuntuu kasvattaneen itsensä tarpeesta käytäntöön, miltei hiljalleen olosuhdeiden muuttuessa. Merkuksen ja Veenswijkin (2017, 1269) mukaan NPM on esimerkki itsensä toteuttavasta ja vahvistavasta teoriasta; se on muovannut julkishallinnon näköiskeseen. NPM on kehittymisen lisäksi tuottanut joukon lapsia, jotka jatkavat osin samaa tietä, osin muodostavat omia polkujaan. Tämä tutkielma keskittyy alkuperäisen NPM:n oppeihin.

Vaikka uudet julkisjohtamisopit ovat lopulta yhtenäistäneet eri maiden hallintoja ja pienentäneet eroavaisuuksia, erot eivät suinkaan ole hävinneet. Kun edetään reformipuheiden ja suunnitelmien tasolta käytäntöön ja tuloksiin, maissa esiintyy jopa yhä merkittävämpiä eroavaisuuksia. Joissakin maissa reformit viedään läpi hätäisesti hallintokauden aikana, toisaalla ne eivät valmistu, kun kiinnostus lopahtaa. Joissakin maissa tie on pitkä ja kivinen, mutta lopulta onnistuu (kuten Suomessa). (Pollitt & Bouckaert 2011, 214, 218)

Nykyisen poliittis-hallinnollisen järjestelmän ominaispiirteillä on huomattava vaikutus uudistusten valinnassa, toteuttamiskelpoisuudessa, laajuudessa ja vaikuttavuudessa. Jotkut hallinnot siis vaikuttaisivat olevan avoimempia suorituskykypohjaisuudelle ja markkinakeskeisyydelle. (Pollitt & Bouckaert 2011, 73)

Julkisen sektorin kirjanpitu muutokset OECD-maissa olivat keskeisiä NPM:n oppien lisääntymisessä (Hood 1995, 93). Laskentatoimen osalta merkittäväntä on ollut painopisteen siirtyminen hallinnoinnista ohjaukseen, kirjanpidon hoitamisesta kustannusten hallintaan ja sitä myöten suoriteperusteisuuteen. Tämä muutos on tuonut julkiselle sektorille käsitteen 'arvoa rahalle', jota tukevat uudet tekniikat suorituskyvyn mittaamiseen, budjetointiin ja kustannuslaskentaan. (Pina, Torres & Yetano 2009, 766)

Suorituskyvyn (performance) parantaminen julkisella sektorilla tarkoittaa sellaista talousarviota ja -hallintoa, jotka kannustavat parempaan tehokkuuteen, hyötysuhteeseen, laatuun tai niiden yhdistelmään. Toisin kuin aiemmin, jolloin talousarvioprosessissa vuosittaiset määrärahat mukautettiin ja vastuullisuus kasvoi vähitellen, budjetointi on nyt tiukemmin sidoksissa muihin prosesseihin, kuten suunnitteluun, operatiiviseen hallintointiin ja suorituskyvyn mittaamiseen. (Pollitt & Bouckaert 2011, 77, 78)

Julkisuudistuksen säästötavoitteet eivät aina ole sopineet yhteen tehokkuusvaatimusten kanssa. Jotkin hallitukset ovatkin käyttäneet juustohöylää, jossa keskushallinto on johtanut säästöjä ylhäältä alaspäin. Toinen, ei kovinkaan yleinen, tapa on ollut valita strategiset prioriteetit, jonka jälkeen leikkurit osoitetaan muihin prosesseihin. Kolmas tapa lienee kuitenkin yhteensopivin suorituskyvyn parantamisen kanssa: *kehys-*

*tai lohkobudjetointi*, jossa keskushallinto laatii enimmäismäärät (kehykset), joiden sissä lopulliset vastuut jaetaan tietyistä palveluista, ohjelmista tai projekteista vastaville poliitikoille ja johtajille. (Pollitt & Bouckaert 2011, 78, 79)

Julkinen talousarvio on voimakas poliittinen prosessi, jossa itse käyttäytyminen on vaikeaa muuttaa, vaikka prosessit muuttuisivatkin. Vaikka reformi toteutettaisiin onnistuneesti, eri organisaatioilla voi mennä vuosia sopeutumiseen ja menettelytapojen toteuttamiseen. Julkisen talousuudistuksen prosessi on myös jatkuvaa, ja monissa maissa onkin pyritty seurannan tihentämiseen ja tarkentamiseen. (Pollitt & Bouckaert 2011, 82)

Julkisen talousraportoinnin muutos on siis sisältänyt suuremman painotuksen suorituskykyyn, joka tietysti vaatii sen mittaamista. Suoriteperusteinen kirjanpito oli looginen seuraus (Buhr 2012, 290).

## 2.2 Suoriteperusteinen kirjanpito

Hallinnollinen eli kameraalinen, kassaperusteinen kirjanpito luotiin aikanaan palvelemaan verorahoitteen, budjettiohjatun julkisen hallinnon tarpeita tuottamalla sille tietoa talousarvion toteutumisesta. Suoriteperusteinen liikekirjanpito taas on perinteisesti laskenut erityisesti tulosta palvelen markkinarahoitteista yritystoimintaa niin ennusteiden kuin nykyisyyden laskennan tarpeissa.

Yksityisillä yrityksillä suoriteperusteinen kirjanpito on yleinen käytäntö, mutta hallitukset ovat tuoreempia käännyksiä: julkisella sektorilla siirtyminen on tapahtunut vähitellen 1990-luvun alusta lähtien. (Buhr 2012, 287-289) (Lande & Rocher 2011, 219) Euroopan Unionissa lailliset sekä yleisimmät standardivaatimukset saavutettiin vuoteen 2009 mennessä ja suurin osa OECD-maista on jo omaksunut suoriteperusteisuuden. Toteutus ja yksityiskohtien käytännöt ovatkin sitten kirjavampi kokonaisuus, eroja löytyy kaikilta julkishallinnon tasoilta ja kaikista hallintotyypeistä. (Pina, Torres & Yetano 2009, 768, 798)

Eri maissa suoriteperusteinen kirjanpito on suunniteltu, aikataulutettu ja toteutettu eri tavoin. Muutosten perusteita on tutkittu; muun muassa Buhr (2012) etsi kansainvälisiä yhtenäisyyksiä ja eroavuuksia tutkiakseen tapoja, joilla muutokset suoriteperusteisen kirjanpidon eroja toteutuksessa ja yhteisten säännöstelyn noudattamisessa.

Monet hallitukset ovat edenneet suoriteperusteiseen kirjanpitoon välimallien kautta, jotka useimmat tutkimukset ovat tunnustaneet. Yleensä uudistaminen

1. alkaa perinteisestä kassaperusteisesta järjestelmästä,
2. etenee sitten kaksinkertaiseen kirjanpitoon,
3. josta edetään muunneltuun kassaperusteeseen, jossa esitellään joitain uusia varoja ja vastuita,
4. ja/tai muunneltuun suoriteperusteeseen, jossa esitellään saamiset ja velat varojen ja velkojen ohella
5. ja lopulta kehitytään täysivaltaiseen suoriteperusteiseen kirjanpitoon, joka keskittyy suorituskykyinformaatioon.

(Buhr 2012, 288) (Johan & Jan 2008, 66) (Lande & Rocher 2011, 219) (Pollitt & Bouckaert 2011, 84)

Modernisaation asteen voi määritellä otettujen askelten mukaan. Pollitt & Bouckaert (2011) pitävät pohjana perinteistä kassaperusteista budjetointia, jonka päälle voi 1) lisätä suorituskykyinformaatiota tai 2) tehdä rakennemuutoksia, kuten linkityksiä strategiaan tai kokonaisuuksien suorituskykymittauksia. Voi myös tehdä 3) aika-taulu- tai prosessimuokkauksia, esimerkiksi kannustimiin tai 4) perustavanlaatuisen budjettimuutoksen vaihtamalla kirjanpito kassaperusteisesta puhtaasti suoriteperusteiseen.

Julkisen taloudenpidon muutos on hidasta, ja edellä mainitun modernisaatioasteikon viimeinen vaihe onkin yhä verrattain harvinaista julkisella sektorilla. Suomi oli kuitenkin jo vuonna 2007 OECD-maiden johtava toimija neljännessä vaiheessa. (Pollitt & Bouckaert 2011, 80) On tosin mainittava, että kyseessä oli aikomusten ja suunnitelmien mittaaminen, ei toteutuksen, saati onnistumisen.

Pyrkien rationaalisempaan liiketoimintanäkökulmaan, hallitukset ovat siis hylänneet perinteisen kassaperusteisen laskennan korvatakseen sen yksityisen sektorin vastaavalla suoriteperusteisella järjestelmällä. Järjestelmät kuitenkin eroavat perustavanlaatuisesti jo päämääritään, sillä poliitikoille vastuullisuuden ja reagoitakyvyn turvaaminen on yleensä suorituskykyä tärkeämpää (Johan & Jan 2008, 59, 61, 65).

Jo parikymmentä vuotta on käyty keskustelua siitä, mitä etuja suoriteperusteeseen siirtymisestä on (Jagalla, Becker & Weber 2011, 135). Vaikka uuden järjestelmän monimutkaisuudesta on mainintoja, useimmat lähteet, jotka vertailevat kassa- ja suoriteperusteista kirjanpitoa, esittelevät suoriteperusteet hyödyllisempänä. (Buhr 2012, 288) (Jagalla, Becker & Weber 2011, 135, 139) Tosin Jagalla, Becker ja Weber (2011, 154) ovat myös löytäneet todisteita siitä, että osa eduista on fiktiota, ilman todellisuuden tai käytännön tukea.

Yksityisen sektorin kirjanpitojärjestelmän siirtäminen julkiselle sektorille on tuottanut runsaasti kysymyksiä ja useat tutkijat ovat selvittäneet kirjanpidollisia eroja sektorien välillä. Perustavanlaatuisia eroavaisuuksia riittää; niitä on niin valtuuksissa ja tarkoituksissa, tuloissa ja rahoituksessa kuin sidosryhmissä ja vastuullisuudessa. (Buhr 2012, 289)

Markkinarahoitteisella sektorilla reaalityö heijastuu yleensä vähintään pidemmällä aikavälillä rahatalouteen. Kun tulot syntyvät suoritteiden luovutuksesta ja menot tuotannon tekijöiden hankinnasta, rahaprosessi toimii peilikuvana toimintaprosessille. Tätä vastoin kunnissa suuri osa tuloista ja menoista syntyy tuotettaviin suoritteisiin liittymättömistä lähteistä (kuten veroista, valtionosuuksista ja tulonsiirroista kuntalaisille), jolloin rahaprosessin mittauksilla ei voida kuvata reaalityötä. (Karhu 2012, 41, 42) (Laamanen & Saari 2009, 12)

Menon ja tulon käsitteet ovatkin talousarviosidonnaisuudesta johtuen oleellisesti laajemmat julkisella sektorilla (HE 192/1994, 3.10§). Yksi merkittävimmistä eroista on yksipuoliset transaktiot, joissa julkinen toimija joko ottaa vastaan tai luovuttaa suoritteita ilman vastinetta. (Buhr 2012, 289) (Johan & Jan 2008, 69) Eritoten verojen käsittely muuttuu, kun ne pitäisi huomioida heti verotuksen käynnistävän toiminnan ilmaantuessa, eikä vasta maksuennettelyn käynnistyessä. Verojen maksaja ei myöskään useimmiten saa vastinettaan välittömästi tai vastaavan arvoisena. (Lande & Rocher, 2011, 221)

Julkisten investointien hyödyillä on myös tapana virrata 'asiakkaille', eikä tuottaa tuloa investoijalle (Lande & Rocher 2011, 220). Niin ikään julkisen vallan varallisuus kattaa yksityistä enemmän, eikä sitä käytetä tuloenhankkimistarkoitukseen tai yleensä-kään mihinkään, jonka kustannuksia ja tuottoja olisi helppo mitata (esimerkiksi sosiaalinen arvo ja tietotaito). (Buhr 2012, 289) (Johan & Jan 2008, 69) (Lande & Rocher 2011, 220) Päättäjien on myös vaikea olla yhtä mieltä olennaisista suoritekustannuksista, etenkin jos niille ei löydy vastaavia tuloja (Johan & Jan 2008, 66).

Buhrin (2012, 288) mukaan suurin ero suoriteperusteiseen kirjanpitoon siirryttäessä on tiettyjen pitkäaikaisten erien aktivointi ja poistot. Kassaperusteessa kaikki omaisuuserät kirjataan kuluiksi hankintavuonna ja päätökset keskittyvät lähinnä erien hankintaan. Suoriteperusteinen päätöksenteko keskittyy hankintojen lisäksi olemassa olevien pääomien (palvelujen) hoitamiseen sekä niiden ylläpitämisen kustannuksiin ja etuihin. Kassaperusteisesta kirjanpidosta puuttuneet jaksottamistiedot tekevät julkisista hankinnoista ja laajentamispäätöksistä entistä vaikeampia. (Buhr 2012, 288)

Puhtaasti kassaperusteisessa tilinpidossa käy usein niin, että tehokkuuden tai taloudellisuuden sijaan pyritään vain tilikauden nollatulokseen. Kahdenkertainen kirjanpito tuo julkiset tilit lähemmäs yksityissektorin mallia, sillä jokainen tapahtuma on sekä veloitus että hyvitys ja organisaation kokonaisvelkojen täytyy vastata sen kokonaisvaroja. Tällöin valtion organisaatiot kirjaavat sitoumuksensa niiden syntyessä, sallien koko käyttöomaisuuden arvostamisen sekä poistot ja laatien vuosittaiset taseet. (Pollitt & Bouckaert 2011, 84, 85)

Suoriteperusteisen kirjanpidon odotetaan avoimen luonteensa vuoksi edistävän näkyvästi vastuullisuutta, joka on yksi julkisten taloudenpitäjien ja poliitikkojen tärkeimpiä tavoitteita. Tällainen tilinpito muun muassa parantaa johdon työkaluja ja taloudellista läpinäkyvyyttä sekä mahdollistaa tosiasiallisen tuotosten kustannuslaskennan kautta todellisen suorituskyvyn arvioinnin. (Johan & Jan 2008, 59) (Pina, Torres & Yetano 2009, 767)

### 2.3 Julkishallintoreformin tutkimuslinjauksia ja tuloksia

Julkishallinnon muutos on huomattavan hidasta ja monimuotoista. Reformi on repivä prosessi, johon usein sisältyy huonosti määriteltyä, monimutkaista päätöksentekoa ja josta ei saada helppoja ratkaisuja tai toteutusta (Steane et al. 2015, 264, 269). Tutkimusta reformeista löytyy kyllä runsaasti, mutta tulokset ovat kaikkea muuta kuin homogeenisia. Akateemisesta kirjallisuudesta saa nopeasti sen vaikutelman, että vaikka suurin osa tutkijoista epäilee esimerkiksi NPM:n toimivuutta, niin lähtökohdat kuin perustelut epäilyille ovat erityisen vaihtelevia.

Kansainvälisellä tasolla useimmat tutkimukset korostavat, että NPM on johtanut yksityistämiseen ja organisaatioiden eriyttämiseen politiikasta (Merkus & Veenswijk 2017, 1270). Tuloksista kuultaa myös, että vaikka päällimmäisissä aatteissa olisi onnistuttu, se ei kuitenkaan tarkoita tavoitteiden saavuttamista. Usein on jopa epäonnistuttu:

- Uusi-Seelanti on ollut yksi NPM:n edelläkävijöistä, mutta on nyt siirtymässä siitä pois, sillä hyviä tuloksia on kiistetty.

- Myös Australiassa säästöt on huomattu ohimeneviksi ja perustelemattomiksi.
- Kanadassa NPM on aiheuttanut kansalaisten luottamuspulaa valtion instituutioihin (vaikka yksi reformin päätavoitteista oli lisätä luottamusta).
- OECD-maissa kyseenalaistetaan muutos perinteisistä demokraattisista arvoista markkina-arvoihin. (Steane et al. 2015, 263-264)

Hood ja Peters (2004) ovat kritisoineet päättäjiä muun muassa universaalimalleihin sortumisesta. Julkiselle sektorille tyypillisesti myös todisteiden suhteen on oltu hyvin valikoivia, kuhunkin tarpeeseen poimien. (Hood & Peters 2004, 278) Akateemisten tutkijoidenkin aineistoja kannattaa tarkastella kriittisesti. Pollitt ja Dan (2011) huomasivat, että EU-reformien tuloksia esittelevää dokumentointia on tarjolla erittäin vähän, enimmäkseen tieteellisiltä asiantuntija-aloilta. Eniten löytyy toissijaisia, yleisluontoisia, omaa dataa keräämätöntä tutkimusta. Kirjallisuus voi siis olla harhaanjohtavaa, kun vain pieni osa siitä koskettaa perimmäistä kysymystä: miten NPM on vaikuttanut tuotoksiin ja tuloksiin? (Pollitt & Dan 2011, 2, 22)

Säästäminen ja tehokkuus ovat olleet merkittäviä tavoitteita ja julkishallinnon reformien perusteita monessa maassa. Pollitt & Bouckaert (2011) esittävät ohjelmaston esimerkkeinä 1) laajan UK Next Steps -reformin, jossa ministeriöistä siirrettiin toimeenpanovirastoihin tehtäviä, joiden oli tarkoitus parantaa tehokkuutta ja taloudellisuutta, mutta kustannukset kasvoivat sekä 2) UK National Health Service reformin, jossa tulos kyllä parani huomattavasti: yhdestä prosentista 60 prosenttiin, mutta budjetit ja henkilökunnan määrä nousivat huomattavasti. (Pollitt & Bouckaert 2011 140, 142-143) Oliko sittenkin kyse suurempien resurssien tuottamista tuloksista kuin tehokkuuden parantamisesta?

Organisaatiotasolla on havaittavissa selkeämpiä onnistumisia. Iso-Britannian Työ- ja eläke ministeriön vertailumenettely puolitti tukiväärinkäytöksen määrän ja USA:n Wraparound Milwaukee yhdisti virastojen budjetteja, onnistuen vähentämään lastenhuollon resurssien käyttöä sekä kuluja (Pollitt & Bouckaert 2011 140, 144, 214). Laamanen & Saari (2009, 18) ovatkin huomanneet, että suurin osa kuntien tehokkuuden tutkimuksista on tehty yksikkötasolla. Vaikka ne ovat näin informatiivisempia, nekin yleensä käsittelevät vain tuotannollista, eivät tuloksellista tehokkuutta ja eivätkä näin ole hyödyllisiä suorituskyky mittauksina.

Kuten luvussa 2.1 mainittiin, NPM voi parhaimmillaan priorisoida säästämisen ja parantaa julkis palveluiden laatua. Vaikka tämä väite herättää laajalti skeptisyyttä, jotkut finanssikriisin nostattamista säästökuureista ovat onnistuneet tässä, etenkin uusien teknologioiden ja organisaatioprosessien (esim. keskittäminen) avulla (Pollitt & Bouckaert 2011, 191). Merkittävät, aidot tehokkuuden parantumiset yhdistetäänkin usein innovaatioihin hallinnossa.

Myös Düren et al. (2017, 478) muistuttaa, että jos NPM johtaa taloudellisten arvojen ylikorostamiseen jättäen vähemmän tilaa luovuudelle ja innovaatioille, se on lopulta taloudellinen riski. Myös De Vries & Nemeč (2013, 13) muistuttavat, että jotkin (sosiaaliin arvoihin perustuvat) toimialat eivät vain ole tarpeeksi kilpailullisia NPM:lle. Dan (2014) esittää, että onnistumisen voivat varmistaa sovelias hallintokapasiteetti, reformin ylläpitäminen ja oikein sovitettu konteksti. Onnistuminen riippuu myös työvälineistä, paikallisolosuhteista ja siirtymävaiheen ominaispiirteistä. (Dan 2014, 3, 11)

Yleisesti näyttäisi siltä, että NPM on saanut huonon maineen akateemisten toimijoiden keskuudessa ja reformistitkin ovat alkaneet kyseenalaistaa NPM:n etuja. Arvi-



oinneissa on kuitenkin usein kiinnitetty huomiota vain siihen mitä ei ole saavutettu, sivuuttaen sen mitä on. (Dan 2014, 2) Monilla on myös ollut paljon ideoita ja sanottavaa, mutta vain harva on vaivautunut kentälle keräämään varsinaista todistusaineistoa. Tälle on kuitenkin syynsä.

## 2.4 Tulkinnan vaikeus

Uudet aatteet eroavat jo lähtökohtaisesti ja hallintokulttuureittain eri maissa, mutta yhteistä on, että kyse on enemmänkin hallintojärjestelmien tasapainottamisesta kuin perusteellisista muutoksista. Julkisreformien tutkimuksista on selvinnyt, että olosuhteiden ja rajoitteiden muuttuessa samoin käy ongelmanselvitykselle, tavoitteille, ratkaisuille ja seurauksille. Reformit myös synnyttävät reaktioita, jotka johtavat uusiin reformeihin. (Christensen & Lægreid 2010 363, 373) Julkisreformin monimuotoisuudesta ja muuttuvuudesta johtuva epävakaus hankaloittaa sen tutkimista (Lapsley 2009, 4).

Makroekonomisista tilastoista on myös vaarallista vetää johtopäätöksiä, sillä yhteydet ovat usein epäselviä ja reformin ulkopuolelta vaikuttavia syitä on aivan liian paljon. Mitä laajempi tutkimus, sitä vaikeampi tutkijan on jäljittää tarkasti tulokset synnyttäneet prosessit ja mekanismit. Uudistuksista on erittäin vaikea tehdä laajoja yhteenvetoja myös siksi, että sidosryhmät arvioivat uudistuksia hyvin erilaisista näkökulmista. Tuleeko luottaa käyttäjien, johtajien, asiantuntijoiden vai tutkijoiden näkemys tuloksista? (Pollitt & Bouckaert 2011, 16-18, 126, 139-141) (Christensen & Lægreid 2010, 365)

Julkisten hallintotapojen mittaamiseen ja vertailemiseen ei ole selkeitä mittareita. Pinnallisen ja syvän muutoksen erottaminen toisistaan julkisessa organisaatiossa on – ja tulee aina olemaan – vaikeaa. (Hood 1995, 106) Ymmärtäminen on avainsana myös julkisreformien tutkimisessa. Olisi esimerkiksi erittäin tärkeää tietää, mistä säästöt tai tehokkuus johtuvat, ettei tuloksia tulkita väärin. *'Sekä prosessin että tuotoksen (output) arvo löytyy tuloksista (outcomes)'*. (Pollitt & Bouckaert 2011, 18, 134) Julkisuudistuksen tulosten analysoiminen on kuitenkin erittäin haastavaa. Yleisiä ongelmia tulosten tunnistamisessa ovat esimerkiksi seuraavat.

1. Tulosta on vaikea sovittaa epämääräisiin poliittisiin aikomuksiin.
2. Tehoja/tehokkuutta on lisätty mutta toiminta ei tehostu/tuottavuus ei kasva.
3. Suorituskykytavoite on saavutettu, mutta jonkin toisen toiminnon kustannuksella.
4. Tuotokset muuttuvat, mutta muutosta ei voida varmuudella yhdistää uudistukseen/ohjelmaan. Onko tuotos syy vai seuraus?
5. Organisointi tai mittarit muuttuvat ohjelman aikana, joka tekee mahdottomaksi verrata ennen- ja jälkeen-informaatiota toisiinsa. (Pollitt & Bouckaert 2011, 135)

Tämän lisäksi tulosten mittaaminen on monimuotoista ja tavoitteiden muokkaantuminen prosessin aikana johtaa yleensä myös tulosten mittaamisen uudistumiseen. Pollitt & Bouckaert (2011, 130) luokittelevat talousuudistuksen mitattavat tulokset seuraavasti:

<p><b>Operationaaliset tulokset:</b> helpoin, konkreettisin tuloksen muoto.</p>	<p><b>Parannetut päätöksenteko(prosessit):</b> transaktiokustannusten pienentäminen. Oletuksena prosessimuutokset johtavat operatiivisiin parannuksiin.</p>
<p><b>Muutos kapasiteetissa.</b> Joustavuuden lisääminen tai ilmeinen parannus prosesseissa: pystytään tekemään enemmän samassa ajassa, tai tehdään asiat paremmin.</p>	<p><b>Haluttu/ideaalinen tilanne.</b> Ideologinen tai opillinen tulos, miten pitkälle on päästy?</p>

Taulukko 1. Talousreformin tulokset.

Pollitt & Bouckaert (2011) muistuttavat, että tulokset yleensä liitetään suorituskyvyn käsitteeseen ja siitä onkin tullut yksi uuden julkisjohtamisen puolestapuhujien keskeisiä puheenaiheita. Suorituskyky on jo kasvanut julkisreformiaatteiden ohi, pysyen niin myötämielisten kuin vastustajien keskeisenä teemana. (Pollitt & Bouckaert 2011, 126)

Myös suorituskyvyn mittaamisessa on erittäin tärkeää tietää, mistä tehokkuus johtuu, ettei tuloksia tulkita väärin. Vertailut kuitenkin usein keskittyvät tiettyihin tehokkuuden mittareihin unohtaen muut, jotka myös voivat olla merkityksellisiä. Vaikka tehokkuuden parantamista pystytään karkeasti mittaamaan maa/ohjelmatasolla, Pollittin ja Bouckaertin (2011, 142) mukaan kannattaa ennemmin kiinnittää huomiota organisaatiotasolla esiintyviin variaatioihin, josta löytyy suurimpia eroja. (Pollitt & Bouckaert 2011, 141-143)

Vaikka kansainväliset tutkimukset ovat osoittaneet, että mallit ja toteutukset eivät ole olleet täydellisiä ja erkaantuvat yhä enenevässä määrin toisistaan, ei voi kieltää, etteikö NPM olisi muokannut julkissektoria. (Johan & Jan, 2008, 59, 60) Monet tutkijat ovatkin yhä optimistisia.

Merkus ja Veenswijk (2017, 1270) ehdottavat, että NPM-teorian vaikutusvalta säilyy. De Vriesin ja Nemecin (2013, 7) mukaan NPM-työkalut, joita on yhä käytössä ympäri maailmaa, voivat oikein toteutettuina tukea tehokkuuden parantamista, tasapainottaen valtiontaloutta. Ja vaikka itse toimenpiteet eivät aina ole onnistuneet odotetusti ja mainostetusti, on todisteita siitä, että NPM:n keskeiset ideat (kuten tulosohjaus ja laadun parantaminen) ovat johtaneet parannuksiin julkisten organisaatioiden kulttuurissa, säännöksissä ja palveluiden toimittamisessa. (Dan 2014, 1 - 2) (Jagalla, Becker & Weber 2011, 135)

### 3 JULKISHALLINNON UUDISTUKSET SUOMESSA

1980-luku oli alkujaan Suomelle talouskasvun ja alhaisen työttömyyden aikaa. (Pollitt & Bouckaert 2011, 263) Myös Suomessa herättiin kuitenkin julkisreformin tarpeeseen 1980-luvun lopulla. Laman iskiessä julkisen talouden tiukentuminen suuntasi huomiota toiminnan sisäiseen tehokkuuteen eli tuottavuuteen ja taloudellisuuteen. Markkinamekanismeja otettiin käyttöön parantamaan julkisten toimintojen tuloksellisuutta. Palvelutuotannon tehokkuutta haettiin budjettivaltaa hajauttamalla, tulosityksiköitymisellä ja kilpailuttamisella. Laskentatoimen merkitys tuloksellisuuden arvioinnissa kasvoi voimakkaasti. (HE 192/1994, 1§, 2.2§, 3.10§)

#### 3.1 Miten Suomi reformoi

Kuten luvussa [2.4](#) todettiin, johtopäätösten vetäminen julkisen hallintoreformin tuloksista on hankalaa, joten epäonnistumiset sekä heikkoudet voivat jäädä huomaamatta ja onnistumiset sekä parannukset tunnustamatta. Silloinkin kun parannuksia on tunnustettu, parhaita tuloksia saaneet hallinnot ovat muodostuneet hyvin erilaisista instituutioista, prosesseista ja käytännöistä. ”Parhaita käytäntöjä” on myös käytetty yhtäläisesti onnistujilla ja epäonnistujilla. (Pollitt & Bouckaert 2011 130, 135)

De Vries ja Nemec (2013) ovat kuitenkin onnistuneet löytämään ”mallivaltioilta” yhteisiä piirteitä kuten oikeusvaltio, luotettavuus, avoimuus ja läpinäkyvyys sekä vastuullisuus ja osallistuminen. Danin (2014, 11) mukaan reformin onnistuminen riippuu muun muassa julkisen sektorin ominaispiirteistä, kuten korruptio, hallinnollinen kapasiteetti, demokraattiset instituutiot ja kansalaisvastuu. Tämän perusteella kotimaamme olettaisi olevan yksi NPM:n mallivaltioista.

Suomessa on innovatiivinen ja menestyksekkäs talous, mutta se on haavoittuva, sillä olemme riippuvaisia vientikumppaneistamme. Siksi, vaikka talouskriisin alkaessa olisimme hyvässä taloudellisessa asemassa, taloutemme kärsii ja julkinen velka nousee. Neuvostoliiton kaatuminen 1991 aloitti meillä syvän laman, jota hallitus pyrki hillitsemään voimakkaalla budjettireformilla. Kehysbudjetointi, joka oli pilotoitu jo vuonna 1987, otettiin ripeästi käyttöön hillitsemään julkisia menoja. Vuoteen 1997 mennessä talouskasvu oli palautunut. (Pollitt & Bouckaert 2011, 263, 264, 266)

Kirjanpituudistuksen toteuttaminen aloitettiin Suomessa vuonna 1997. Sitä tosin oli suunniteltu jo vuosia. Suomen hallitus perusteli kirjanpituudistusta vuonna 1994 muun muassa seuraavasti:

- vertailtavuudella, sekä keskinäisellä että ulkoisella (parhaat käytännöt),
- joustavuudella, joka mahdollistaa tuloksellisuuden arvioinnin sekä
- tilinpäätösinformaation parantumisella: kunta saisi tuloslaskelman (aiemmin vain talousarvion toteutumisvertailu ja tase), joka näyttäisi riittääkö tulorahoitus käyttöömaisuuspoistojen kattamiseen. (HE 192/1994, 3.10§)

Pilottina toimivat liikelaitokset, jotka jo vuoden 1993 alusta olivat saaneet hoitaa kirjanpitonsa erillisenä liikekirjanpidon periaatteiden mukaisesti, saaden itsenäisyyttä pääoman käsittelyyn, kuten lainanottoon ja investointeihin (HE 192/1994, 3.10§).

Valtionvarainministeriön (VM, 3) mukaan Suomen talouspolitiikan keskeisin tehtävä on talouskasvun edellytysten turvaaminen ja 2000-luvulla pohjaa kasvulle haettiin tuottavuuden kehittämisestä sekä julkisen sektorin tehostamisesta. Soininvaaran (2009, 12) mukaan pitkän aikavälin tuottavuuden nousun tärkeimpiä lähteitä ovat teknologinen kehitys sekä paremmat hallinnointitavat, työtahdin kiristämisen jäädessä merkityksettömäksi. On kuitenkin odotettavissa että valtaosan kansan työajasta tulevat käyttämään heikon tuottavuuden työt, joita on erityisesti julkisissa palveluissa. Tuottavuuden kasvu johtaakin yleensä yksityisellä sektorilla työvoiman vähentymiseen ja julkisella sen kasvuun. (Soininvaara 2009, 12, 13)

Tuottavuusohjelmiamme ongelmat ovat olleet niiden yksinkertaisissa tavoitteissa; vähentää henkilökunnan määrää – joka Soininvaaran (2009, 18) mukaan ei edes kuvaa tuottavuutta – sekä supistaa toimintoja jopa tappiollisesti ulkoistamalla. Yksityisen sektorin tuottavuuskehityksen opit eivät luonne-erojen vuoksi sovi suoraan julkisella kokeiltaviksi. Aluehallintojen tuottavuuskehityksen ongelmina ovat myös hallintotapojen sekä henkilöstön jäykkyys, eritoten muutoksen ja vaihtuvuuden puute, jolloin parhaatkin käytännöt jäävät matkimatta. Julkinen tuottavuuskehitys osoittautuikin lopulta kapea-alaiseksi, muutamien toimialojen kehitykseksi. Vaikka se yhä vihjasi resurssien puutteellisesta hyödyntämisestä, se myös muistutti että Suomella on suuri kasvupotentiaali. (VM 2004, 3, 9, 14, 30, 82)

Sekä Suomen hallitus että virkamiehet ovat hyvin tietoisia legitiimiyden, vastuullisuuden ja uskottavuuden menettämisen mahdollisuuksista. He uskovat hallintouudistuksen, joka parantaa palveluiden laatua, osallistaa kansalaisia ja parantaa tehokkuutta, nostavan poliittista vastuullisuutta ja luottamusta. (HE 192/1994, 2.6§) (Pollitt & Bouckaert 2011, 264) Pollittin ja Bouckaertin (2011) mukaan ei olekaan näyttöä siitä, että Suomen kansa olisi suuremmin painostanut reformeihin tai niiden peruuttamiseen. Myöskään puolueita tai mediaa uudistukset eivät ole liiemmin aktivoineet. (Pollitt & Bouckaert 2011, 264)

Manner-Euroopan valtiot (kuten Suomi), jotka ovat olleet niin rakenteellisesti kuin kulttuurisesti haastavia NPM:n aatteille, ovat vastanneet paineisiin kehittämällä omat uudistusmallinsa valitsemalla ja muokkaamalla NPM:n työkaluja. Alankomaiden ja Ruotsin tapaan Suomessa on pyöristetty NPM:n kulmia. Tämä on vähentänyt kritiikkiä byrokraatteja kohtaan, lieventänyt innostusta markkinamekanismeihin sekä yksityistämiseen ja johtanut maltillisempaan, varovaiseen toteutukseen. (Pollitt & Bouckaert 2011, 73)

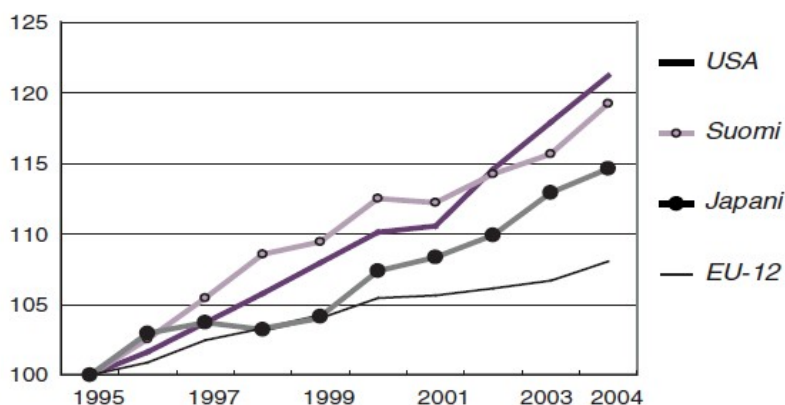
### 3.2 Julkishallinnon uudistus käytännössä

1990-luvun alussa keskeisiä teemoja [Suomen julkishallinnossa] olivat siis byrokratian vähentäminen, siirtyminen panosbudjetoinnista tuloskeskeisyyteen, samanaikainen kehysbudjetoinnin käyttöönotto sekä sitoutuminen palvelujen laadun parantamiseen ja hajauttamiseen. (Pollitt & Bouckaert 2011, 265) Laman jälkeen talouden tasapainottaminen mittaavine menoleikkauksineen kesti lähes yhdeksän vuotta. Menot supistuvat 1995-1999 nimellisesti 5 % ja reaalisesti 10 %. (VM 2010b, 67) 1990-luvun tuottavuuskasvu perustui 'luovaan tuhoon', joka muun muassa siirsi tuotantoresursseja julkiselta sektorilta yksityiselle. Euroopan unioni avasi markkinat, toi kilpailua ja pakotti tuotantotoimintojen tehostamiseen. (VM 2004, 37)

Julkinen hallinto on aina suorittanut säästö- ja tehostustoimenpiteitä heikon taloustilanteen aikana. Suhdanteiden lisäksi etenkin kuntien käyttötalouden kireän tilanteen taustalla on tekijöitä kuten velvoitteiden lisääntyminen, muuttoliike ja ikääntymiskustannusten nousu. Suomen kohtaamat ongelmat eivät siis ole suhdanneluontoisia (väliaikaisia), vaan rakenteellisia (pysyviä). Julkisen talouden vahvistamiseksi menojen kasvua on hidastettava ja palvelu- sekä tulonsiirtojärjestelmiä uudistettava. Julkisen sektorin tuottavuuskasvu parantaa koko kansantalouden kasvuedellytyksiä ja hyvinvointivaltion rahoitus pohjaa. (VM 2004, 9, 14)

Yksi menojen kasvua tehokkaasti hillitsevä vaihtoehto on tuottavuuden kohottaminen. Kun Suomessa työn tuottavuus kasvoi 1990-luvun lopulla montaa muuta maata nopeammin, 2000-luvun alussa etumatka kapeni. (VM 2004, 39) Vaikka julkisen sektorin tuottavuuskehitys Suomessa ei ole yhtä suhdanneherkkää kuin yksityisen, todellinen haaste on ylläpitää tuottavuuskehitystä myös vakaan talouskehityksen aikana. Kun tuottavuuskasvu ennen perustui investointeihin, VM totesi vuonna 2004, ettei paluuta investointien määrään perustuvaan kasvuun enää ole ja jatkossa huomio on kiinnitettävä laatuun sekä muistutti, että julkisen sektorin kestävyden vahvistaminen vahvistaa myös investointihalukkuutta. (VM 2004, 16, 43, 44)

**Tuottavuuskehitys eri maissa, 1995=100**

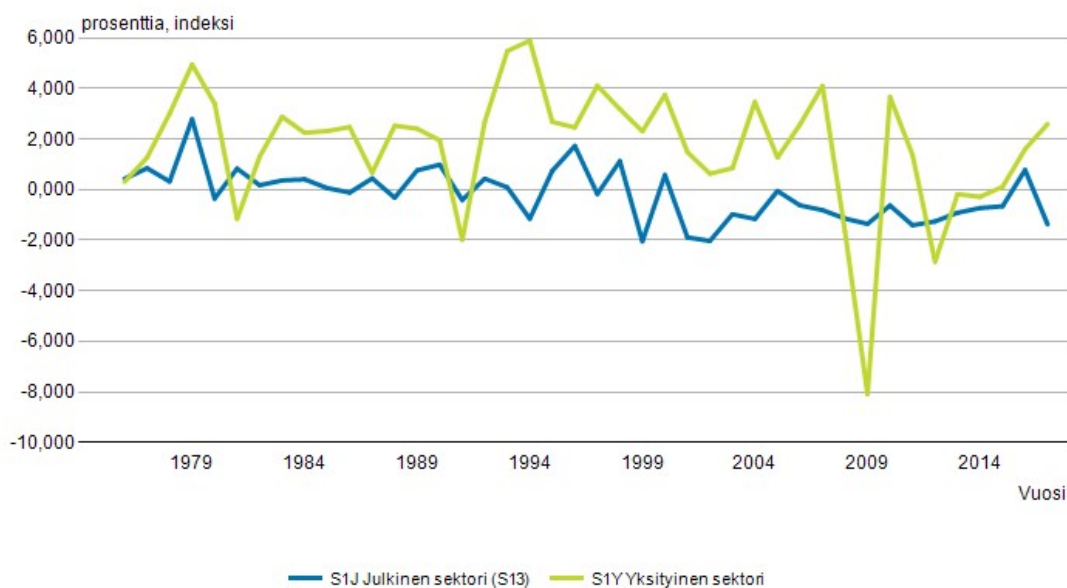


Lähde: OECD

Kuvio 1. Tuottavuuskehitys 1995-2004. (VM 2004, 40)

Tuottavuuden parantamista voidaan kannustaa kilpailun edistämällä, sillä usein vain se ohjaa panostamaan innovointiin (VM 2006, 49), jonka todettiin jo luvussa 2.3 olevan tutkitusti aito tehokkuuden parantaja. VM:n mukaan etenkin palveluiden hintatasossa on tehostamisen varaa ja 2000-luvulla suurimmat odotukset tuottavuuden kasvusta kohdistuivatkin palvelusektorille sekä erityisesti julkisten palvelujen tuotantoon. Julkisen palvelutuotannon tehostaminen ja sen tuottavuuskehityksen turvaaminen olivat välttämättömiä palveluiden turvaamiseksi ja niiden laadun kehittämiseksi. (VM 2004, 16, 29, 46)

### Arvonlisäykseen perustuva kokonaistuottavuus Suomessa



Kuvio 2. Kokonaistuottavuus 1974-2017. (Lähde: Tilastokeskus [5], Tuottavuustutkimukset)

Kun keskushallinto oli aiemmin vaikuttanut voimakkaasti yksittäisiinkin paikallis- palveluihin, otettiin käyttöön kehysbudjetointi vuonna 1994. (Pollitt & Bouckaert 2011, 78) Uusi talousarviointi edellytti tärkeitä muutoksia, kuten tulosindikaattorien ja yhtenäisten juoksevien talousarvioiden käyttöönottamisen ministeriöissä ja virastoissa. Kaupallisia toimintoja sisältäviä virastoja muutettiin ensin liikelaitoksiksi, sittemmin myös valtionyhtiöiksi. (Pollitt & Bouckaert 2011, 266)

Hallituksen tiedonkeruuta pyrittiin virtaviivaistamaan ja tiedonsiirron esteitä eri osien välillä poistamaan. Jo pilotti kuitenkin näytti, että suorituskykyperusteisen ohjauksen käyttöönotto oli hidasta, joka johtui osaksi ministeriöiden kiinnostuksen ja toisaalta johtajien kannustimien puutteesta. Vuonna 2003 vain 9% virastoista oli hyväksynyt tuottavuustavoitteet, joten 2004 talousarvio korosti erityisesti tavoitteiden asettamista ja tuottavuuslaskentaa. Tästä huolimatta, yhäkin vuonna 2010 niin OECD:n katsaus kuin Valtiontalouden tarkastusvirasto raportoivat merkittäviä eroja budjetoinnin ja strategian välillä. (Pollitt & Bouckaert 2011, 266, 267)

Suomi on siis ollut avoin useille nykyaikaisille hallintotekniikoille ja soveltanut niitä julkisella sektorilla sekä ainakin pyrkinyt käyttöönoton sujuvuuteen. Toteutus on ollut asteittaista ja harkittua eikä malleja ole seurattu orjallisesti, vain huolella testatut

ideat on valittu ja koulutus on ollut laaja-alaista. Reformit ovat 'onnistuneet' siinä mielessä, että tarvittava säädäntö on hyväksytty ja menettelyt otettu käyttöön. Joissakin tapauksissa muutos on ollut kiistatonta ja nopeaa, mutta toisissa itse toteutus on hidasta ja tulkinnanvaraista. Esimerkiksi suoriteperusteista kirjanpitoa on tutkittu tarkkaan (tarkkailtu muita) ja otettu käyttöön vain osittain. (Pollitt & Bouckaert 2011, 264, 267, 268)

### 3.3 Kunnat tuottavuuden parantajina

Julkisen sektorin luonteesta johtuen tuottavuuden merkitystä ei aina täysin ymmärretä, vaikka etenkin palveluiden tuottavuus määrittää nykyään olennaisesti elintasoja ja hyvinvointia. Väestörakenteen muutos ja talouskehityksen epävakaisuus tuottavat erityistä painetta toimintatapojen ja kustannusten ohjaukseen, tehden palvelurakenteen ja palveluiden tuottavuuden kehityksestä ensiarvoisen tärkeää. (Soininvaara 2009, 7, 8)

Suurin julkisten menojen erä, kulutusmenot, muodostuu palkkamenoista eli työvoimakustannuksista ja välituotekäytöstä eli muiden tuotantopanosten hankinnasta. Kulutusmenot ovat kasvaneet julkisen sektorin vastuiden lisääntyessä. Kehitys määräytyy tuotettavien palveluiden määrän sekä niiden tuotantokustannusten (kuten palkkamenojen) perusteella. Valtionvarainministeriö tähdentää, että kuntien palvelutuotannon tehostaminen on avainasemassa julkisten menojen kasvun rajoittamisen kannalta (VM 2004, 14, 62).

Aluehallinnot ovat keskeisessä asemassa julkisten palveluiden tuottamisessa ja tehostamisessa, mutta kuntien tuottavuuskehitystä ovat vaikeuttamassa rakenteen hajanaisuus sekä työvoimavaltaisuus. Suhdanteet eivät kuitenkaan ole onnistuneet romahduttamaan kuntasektorin rahoitusasemaa, sillä niin verotuloja kuin valtionosuuksia on pystytty muokkaamaan tarpeiden mukaan. (Laamanen & Saari 2009, 8) (VM 2010b, 22, 27)

Valtiontalouden heikentymiseen taas ovat vaikuttaneet muun muassa ns. automaattiset vakauttajat, jotka vaikuttavat voimakkaasti valtiontalouden tuloihin ja menoihin. Toisin kuin kunnissa, suhdannevaihtelut heijastuvat erityisesti valtiontalouden rahoitusasemaan valtion verotulojen suhdanneherkkyyden vuoksi. (VM 2010b, 27) (VM 2014, 65) Kunnilla on siis suurempi rooli, tasapainoisempi talous ja vertailukelpoisempi tilinpäätös. Näin ollen ne tuottavat yksin selkeämpää tilinpidon aineistoa kuvaamaan julkisen taloudenpidon muutosta, jossa suhdannevaihtelu on valmiiksi minimoitu.

Suomessa koko julkinen sosiaali- ja terveystoimi sekä opetustoimi yliopistoja lukuun ottamatta ovat olleet kuntien toteuttamisvastuulla, samoin useimmat kulttuuriin, infrastruktuuriin ja elinkeinojen tukemiseen palvelut. Kuntiemme veloitteet ovat siis poikkeuksellisen vaativat. Kuntien toiminnallinen sekä taloudellinen autonomia ja tulosohjaus yleistyivät, kun taloudellista päätöksentekoa siirrettiin niille toimintayksiköille, jotka vastasivat palvelujen tuottamisesta. (HE 192/1994, 3.10§) (Laamanen & Saari 2009, 8)

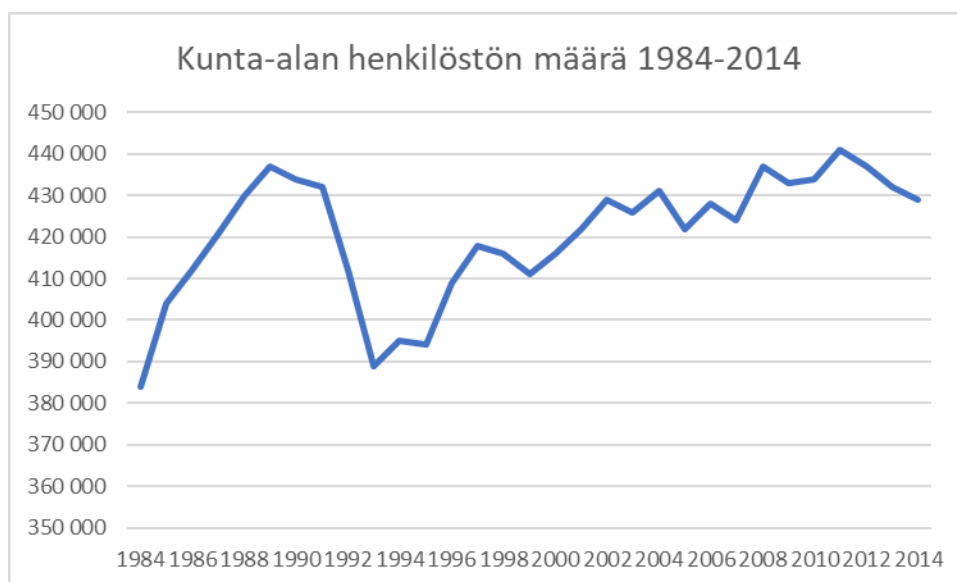
Suuressa määrin omarahoitteiset kunnat ovat meillä siis poikkeuksellisen heterogeenisiä (VM 2010a, 121), joka ei tee niistä erityisen vertailukelpoisia taloudellisesti. Yhtenäisen, suoriteperusteisen kirjanpidon käyttöönotto kunnissa on kuitenkin mah-

dollistanut kokonaisvelkojen ja -varojen vertaamisen, kuntien keskinäisen sekä ulospäin vertailun ja ennen kaikkea tehokkuuden sekä taloudellisuuden mittaamisen.

Suomessa kriisien välinen hyvä taloudellinen tilanne näkyi (myös) julkisen työvoiman kasvuna, jolloin VM muistutti, että menojen kasvu tulisi sopeuttaa tulojen kasvua vastaavaksi. (VM 2010a, 19) Kuntien palvelutuotannossa havaittiin merkittävää tehostamisvaraa, kun huomattiin, että samantasoiset palvelut voitaisiin usein tuottaa merkittävästi pienemmin kustannuksin. Uskottiin, että prosessien ja hallinnon tehostaminen voisi vähentää kustannuksia ilman, että täytyisi luopua palveluiden tasokorotuksista. (VM 2004, 30)

Paikallishallinnot työllistävät  $\frac{3}{4}$  julkisen sektorin työvoimasta ja kunnissa henkilöstömenot ovatkin suurin menoerä. (Karhu 2012, 64) (Pollitt & Bouckaert 2011, 265) Talousarviosta rahoitetun henkilöstön määrä putosi 40% vuosina 1989-1995, osin liikelaitosten ja valtionyhtiöiden ansiosta. Tämänkin jälkeen tavoitteena oli korvata vain joka toinen eläköityvistä virkamiehistä. (Pollitt & Bouckaert 2011, 268) Kunta-alan henkilöstön määrä kuitenkin kääntyi jyrkkään nousuun ja jatkoi lisääntymistään. Valtionvarainministeriö arvioi, että *'kuntapalvelujen tuottavuuden nostaminen kiteytyy kunnissa erityisesti henkilöstön määrän kasvun hillintään'* (VM 2010a, 122, 123).

Suomessa on kuitenkin yhä rajalliset mahdollisuudet siirtää resursseja uusiin painopisteisiin, jonka vuoksi vuoteen 2010 mennessä kehitettiin tuottavuusohjelmia, jotka pyrkivät parantamaan julkis- ja aluehallintojen tehokkuutta sekä tuottavuutta muun muassa vähentämällä henkilötyövuosia. Vaikka sekä OECD että VTV:n tuloksellisuustarkastukset ovat huomanneet tuottavuustulokset ristiriitaisiksi, ei ole kieltäminen että ensimmäistä kertaa laman jälkeen henkilöstön määrän kasvutrendi näyttäisi taittuneen. (Pöysti 2010) (OECD 2010, 13)



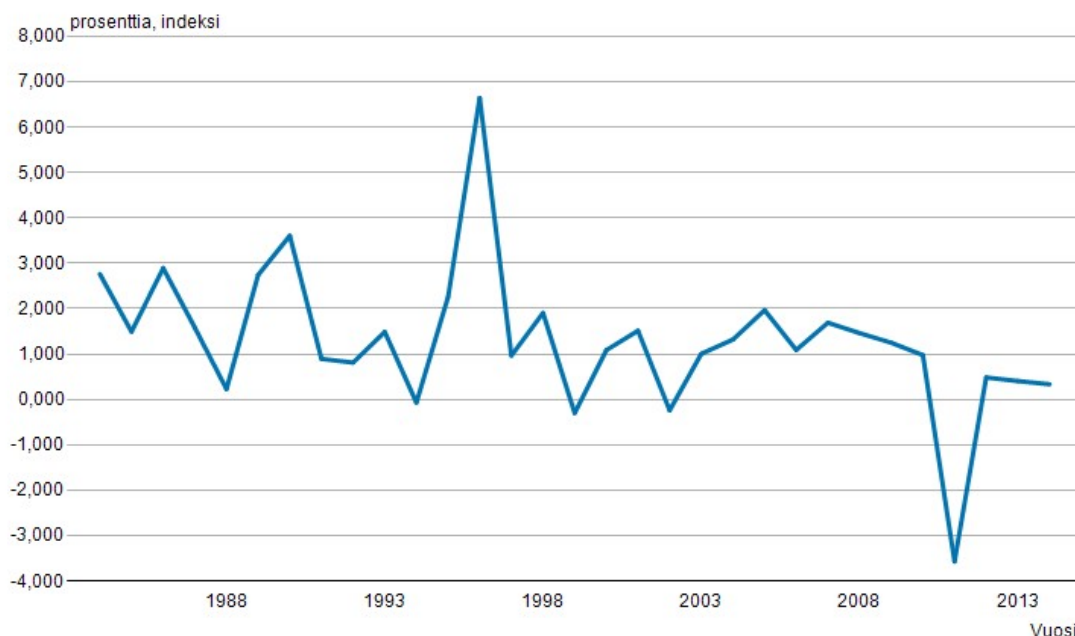
Kuvio 3. Kunta-alan henkilöstö 1984-2014. (Kuntatyönantajat)

2000-luvun alussa työn tuottavuus Suomessa oli EU-maiden keskitasoa, sen keskeinen lähde oli teknologinen kehitys ja pääomavaltaistumisen merkitys tuottavuuden kasvattajana oli vähentynyt (VM 2006, 35-39). Tilastokeskus on tehnyt Tuottavuustutkimusta vuodesta 1975 lähtien. Tuotokseen perustuva työn tuottavuus julkisella ja yleisellä sektorilla vuosina 1984-2014 on kuvattu kuviossa 4. Tilastokeskuksen julkaisu



antaa yleiskuvan siitä, onko työn tuottavuus julkisella sektorilla parantunut. Kuvio puoltaa tutkimuksia, joiden mukaan työn tuottavuuden trendi on (yhä) hiljalleen laskeva.

Tuotokseen perustuva työn tuottavuus julkisella sektorilla vuosina 1984-2014



Lähde: Tilastokeskus, Tuottavuustutkimukset

Kuvio 4. Työn tuottavuus julkisella sektorilla.

Tehokkuus ymmärretään usein resurssien käytön kautta. Myös henkilöstön tehokkuudessa/tuottavuudessa pelkkiä menoja tai määriä tärkeämpää on järjestää prosessit niin, että henkilöstöresurssit ovat oikeissa paikoissa oikeisiin aikoihin. Tämä on jo yleisesti yrityssektorilla ymmärretty ja kehitetty strategia, joten aluehallinnoissa, joissa henkilöstön vaihtuvuus on jäykempää, sen olettaisi olevan erityisen kannattavaa.

### 3.4 Kunnan tilinpäätös

Tässä tutkielmassa ei ole tarkoituksena eritellä kaikkia yksityisten ja julkisten tilinpäätössäädösten eroavaisuuksia. Konteksti kuitenkin edellyttää kuntien tilinpäätöksen käsittelyä ja osittaista vertaamista yritystalouden vastaaviin raportteihin sekä ohjeistuksiin, joten seuraavassa esitellään oleellisin osin kuntasektorin tilinpäätösohjeistusta.

Kunnallisen talousraportoinnin ohjeistukset ja säädökset ovat olleet jatkuvassa kehityksessä etenkin kirjanpitoreformin jälkeen. Uudet ohjeistukset ovat nostaneet esiin aluehallinnon erityisvaatimuksia, korjaten informaation oikeellisuutta ja käytökelpoisuutta päätöksenteossa. Muun muassa toimintakertomukseen on lisätty suositteluja tunnuslukuja ja ohjeistusta alijäämän käsittelyn osalta on tarkennettu. Myös rahoituslaskelman merkitystä on lisätty. (Karhu 2012, 22)

Kunnan tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalakia sekä kirjanpitolakia ja -asetusta, ensiksi mainitun ollessa erityisasemassa; siltä osin kuin säännökset poik-

keavat toisistaan, noudatetaan kuntalakea. Työ- ja elinkeinoministeriön kirjanpitolautakunnan kuntajaosto ylläpitää (ja kuntaliiton kautta julkaisee) yleisohjeet kuntien tilinpäätöksille. Yleisohje *'parantaa kuntien toimintakertomusten ja tilinpäätösten vertailukelpoisuutta yhdenmukaistamalla toimintakertomusten ja tilinpäätösten rakennetta ja sisältöä sekä tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämistapaa'*. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 5, 6)

Kunnan tasekirja on päällisin puolin samannäköinen kuin liikekirjanpidossa; se sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailun ja toimintakertomuksen. (Karhu 2012, 21) (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 5) Lisäyksenä kunnan tilinpäätökseen tulee sisällyttää kokonaistulojen ja -menojen laskelma, joka sisältää ulkoiset tulot, menot ja rahoitustapahumat ja joissa liikelaitokset on yhdistelty rivi riviltä. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 30)

Kuten liiketoimintataloudessa, tilinpäätös tulisi laatia siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan kunnan toiminnasta ja taloudellisesta asemasta. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 6) Laadinnassa on noudatettava yleisiä tilinpäätösperiaatteita, kuten olennaisuus, jatkuvuus, johdonmukaisuus, sisältöpainotteisuus sekä varovaisuus. Tilinpäätöksen sisällölliset ja käsittelyvaatimukset ovatkin pääosin samat kuin yksityisellä sektorilla. Eroja toki löytyy, mutta ne koskevat yksittäisiä eriä ja vaatimuksia.

Yleisohjeet esimerkiksi muistuttavat ettei verotuloja, valtion-osuuksia, tukia, avustuksia, korvauksia tai korkoja vastaa määrätty tuotannon tekijä tai suorite kunnan toimintaprosessissa. Näin ollen kuntajaosto määrittelee erikseen tällaisten erien kohdistamisesta tilikaudelle soveltuvan tilitysajankohdan, saamisoikeuden tai maksuvelvoitteen syntyminen mukaisesti. Ohjeissa mainitaan myös, että laadinnasta vastuussa olevan on tiedettävä, milloin noudattaa säädöksiä ja milloin on mahdollista tehdä harkinnanvaraisia ratkaisuja. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 7, 9)

Myös alijäämällä on erityinen asema kunnallisen (tasapainotalouden) tilinpäätöksessä. Kuntalaki määrää, että kun taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on selvitettävä tilikauden talouden tasapainotuksen toteutumisesta sekä talous suunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi tulevaisuudessa. Näin pyritään lisäämään suunnitelmallisuutta ja selkeyttämään lakisääteistä tasapainosääntelyä. (Karhu 2012, 21) (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 15, 44)

Yleisohjeissa kunnan tilinpäätösraportteihin suositellaan lisäämään tunnuslukuja, jotka ovat laskettavissa toimintakertomuksessa esitettävistä laskelmista. Muun muassa taseesta sekä tuloslaskelman eristä ja välituloksista laskettujen tunnuslukujen kaavat kehoitetaan esittämään tilinpäätöksessä. Tulokinnan tulee myös sisältää riittävästi taustatietoja, esimerkiksi kertaluontoisten erien tai rakennejärjestelyjen vaikutuksista tunnuslukuihin. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 21-22) Tilinpäätöstunnusluvuista kerrotaan tarkemmin luvussa [4.1](#).

Liikelaitokset laativat omat erillistilinpäätöksensä, jotka sisältävät samat perusraportit kuin kunnan tilinpäätös, mutta ohjeet, pohjat, kaavat, liitetiedot ja eritoten tunnusluvut muistuttavat enemmän yritystalouden säädöksiä. Liikelaitosten tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma yhdistellään kunnan vastaaviin tilinpäätöslaskelmiin rivi riviltä. Tähän liittyvistä sisäisten erien eliminoinneista on julkaistu erillinen ohje. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 14, 61)

## 4 METODOLOGISET VALINNAT

Kirjallisuudesta on käynyt ilmi, että (vielä enimmäkseen NPM:n alla suoritetuista) reformeista suurin osa on perustunut joko resurssien säästämiseen tai tehokkuuden ja/tai tuottavuuden parantamiseen. Tämä johtunee siitä, että usein uudistukset käynnistetään laskusuhdanteiden aikana. Myös Suomessa kiireisimmät sekä mittavimmat muutokset on tehty laskusuhdanteissa, joten ne kannattaa sisällyttää reformitutkimuksen aikaskaalaan. Tämän tutkimuksen ollessa graafista tarkkailua, kriisit eivät kuitenkaan sovi päätepiteiksi.

Resurssien säästämistä on tutkittu niin kansainvälisesti kuin maakohtaisesti, ohjelma- kuin organisaatiotasolla, laadullisesti kuin määrällisestikin. Tehokkuuden tai tuottavuuden parantumisesta on jonkin verran tutkimuskirjallisuutta, mutta se on enimmäkseen pintapuolista tai rajoittunutta. Tutkimusta on myös Suomessa tehty suunnitelmista ja aikomuksista tai absoluuttisista euromääristä, ei aidosta muutoksesta. Tämä tutkimus pyrkii, jos ei nyt kertomaan selkeästi ja todistetusta muutoksesta, ainakin osoittamaan ettei sen tutkiminen ole mahdotonta tai merkityksetöntä.

Jagalla, Becker ja Weber (2011) huomauttavat, että kattavampi katsaus reformin eduista tarjoaisi arvokkaan panoksen käynnissä olevaan keskusteluun. Empiriaperusteinen hyötyjen jäsentäminen [tulospohjaisesta budjetoinnista; Accrual Output-Based Budgeting (AOBB)] ei ole ollut yhdenkään tutkimuksen kohteena. Vaikka aihetta on tutkittu jo vuosikymmeniä ja siirtymä normatiivispainotteisuudesta empiiriseen on jo tapahtunut, useimmissa tutkimuksissa on vain esitelty irrallisia listoja hyödyistä, jotka perustuvat ylioptimistisiin hallitustiedotteisiin, jotka on julkaistu ennen varsinaista implementaatiota tai projektia. (Jagalla, Becker & Weber 2011, 134, 152)

Jagalla, Becker ja Weber (2011) korostavat, etteivät tutkimukset ole onnistuneet vastaamaan kysymykseen kokonaishyödyistä, sillä suoriteperusteisen laskennan arvioinnissa ei ole otettu huomioon kuluja, jotka ovat mitattujen tuotosten ja tuottojen käänköpuolena. Kulujen ottaminen huomioon olisi enemmän kuin tarpeellista, sillä toteutus voi osoittaa arvonsa vain positiivisella kustannus-hyötysuhteella. (Jagalla, Becker & Weber 2011, 158) Tarkastettu, standardien mukainen tilinpäätös voisi tarjota oivan pohjan juuri näille vaatimuksille, sisältäen niin tulot ja menot kuin myös niiden erot vähintään kansallisesti ja standardien yleistyessä myös kansainvälisesti vertailukelpoisina.

Valtiontalouden tarkastusviraston (VTV) pääjohtaja Tuomas Pöystin (2010) mukaan uudistusten tulisi tähdätä kasvuun, kilpailukykyyn, tehokkuuteen ja vaikuttavuuteen. Aluehallintorakenteen kehittämisessä on kiinnitettävä huomiota siihen, realisoituvatko ratkaisut oikeasti palvelujärjestelmän tuottavuuden parantumisenä. (VM 2010a, 23) (Pöysti 2010). Vaikutusten arvioinnissa tärkeää on, että se yleensäkin tehdään ja että se tehdään riittäviin taloudellisiin tietoihin perustuen. (VM 2015b, 31) Jotta tiedot olisivat vertailukelpoisia, viralliset tilinpäätökset sekä tilastot antavat parhaat lähtökohdat. Valtion tilastollinen keskusvirasto, Tilastokeskus, on Suomen tärkein tilastojen tuottaja. Tämän lisäksi tilastoja tuottavat muun muassa valtionhallinnon laitokset sekä kunnat. (Heikkilä 2014, 16) (Nummenmaa, Holopainen & Pulkinen 2014, 21)

Tässä luvussa esitellään tutkielmassa käytettävät tutkimusmenetelmät sekä tarkasteltavat tilinpäätöstunnusluvut ja tilastollinen tutkimusaineisto.

#### 4.1 Tilinpäätösanalyysi ja -tunnusluvut

Tilinpäätösinformaatiota hyödynnetään usein suoriteperusteisen tilinpäätösanalyysin avulla. (Vilkkumaa 2010, 43) Tilinpäätösanalyysi on organisaation kannattavuuden, rahoituksen ja taloudellisten toimintaedellytysten mittaamista sekä kriittistä arviointia tilinpäätösinformaatioon pohjautuen. Tilinpäätösanalyysissä käytetään vertailukohteenä analysoijan asettamia tai valitsema tavoitteita tai toisia yrityksiä samalta alalta. (Niskanen & Niskanen 2003, 21) Tilinpäätösanalyysin perusajatus tiivistetään usein arviointiin, tulkintaan ja ennustamiseen.

Tilinpäätöstunnusluvut ovat keskeinen osa tilinpäätösanalyysia. Nämä ovat tilinpäätöksestä laskettuja mittareita, jotka on kehitetty mittaamaan yrityksen tai organisaation taloudellista suorituskykyä ja jotka tiivistävät informaatiota yhteen lukuun. (Niskanen & Niskanen 2003, 142) Kaisanlahden ym. (2017, 155) sekä Niskasten (2003, 20) mukaan tunnusluvut ovat hyödyllisiä yksiköiden välisessä vertailussa, historian kuvaamisessa sekä kehityslinjojen löytämisessä ja esittämisessä. Tunnuslukuja käytetään siis mittaamaan ja vertaamaan eri yksiköistä ja/tai eri ajankohtina tehtyjä havaintoja. (Niskanen & Niskanen 2003, 111) (Salmi, 2012, 258)

Yleensä tilinpäätöstunnusluvut esitetään suhdelukumuotoisina eli suhteutetaan yksi tilinpäätöksen erä toiseen. Tämä johtuu niin siitä, että voitaisiin vertailla erikokoisia yrityksiä kuin siitä, että suhteellisuus mahdollistaa sekä pitkittäisen että poikittaisen vertailun. (Niskanen & Niskanen 2003, 111) (Salmi, 2012, 258) Monimuotoista kuntakenttää pitkältä aikajaksolta tutkiessa suhdemuoto on siis erityisen tarpeen.

Suoriteperusteisen kirjanpidon myötä kuntien talouden analysointiin on omaksumtu perinteisesti yritysten taloudelliseen tilan ja kehityksen mittaamisen käytettyjä menetelmiä. Tässä tutkimuksessa käytetään pohjana markkinatalouden yleisiä tunnuslukuja ja tarkastellaan millaisia haasteita yritysten analysointiin tarkoitettujen tunnuslujen soveltaminen aiheuttaa kunnan suoriteperusteisessa järjestelmässä.

Niskaset (2003, 142) muistuttavat, että tunnusluvuissa merkittävin haaste ei ole tietojen saanti tai tulosten laskenta vaan se, miten valitaan parhaiten soveltuvat tunnusluvut. Tunnuslukuja on kehitetty lukemattomia määriä, samoihin ja eri tarkoituksiin. Runsaus on niin rikkaus kuin ongelma. Kaikista tunnusluvuista löytyy useita versioita

erilaisin tuloksin, joten vaikka jokaiselle löytyy jotakin, ovat sopivimmat usein vaikeita löytää ja toisinaan joutuu tyytymään yleiseen mittariin tai keksimään pyörää uudelleen.

Tilinpäätöstunnuslukuja valittaessa on mietittävä, mihin tarkoitukseen tuloksia tarvitaan. Tutkimusongelma, käyttötarkoitus ja näkökulma ratkaisevat eri tunnuslukujen merkityksellisyyden. Tunnuslukuanalyysin perustarkoitus on vetää johtopäätöksiä taloudellisesta tilasta ja/tai muutoksista. Tässä tutkimuksessa analysointi kuitenkin keskittyy tunnuslukujen vertaamiseen ja arviointiin, ei itse tilinpäätökseen tai taloudelliseen analysointiin.

Vaikka analyysi perustuu viralliseen, tilintarkastettuun aineistoon, eikä sen oikeellisuutta tarvitse kyseenalaistaa, kirjanpito- ja tilinpäätösratkaisut ovat erilaisia eri yrityksissä/yksiköissä, joten analyysi sisältää aina tulkinnanvaraisuuksia. (Salmi, 2012, 141, 142) Tämä ongelma kuitenkin pienenee, kun mitataan suuria, tilastollisia kokonaisuuksia yksittäisten yksiköiden sijaan. Toisaalta kuntasektorilla on havaittu erityisen suurta heterogeenisuutta.

Johtopäätöksiä ei myöskään voi tehdä yhden tilikauden tunnuslukujen perusteella, etenkin jos halutaan nähdä kehityssuuntia tai poikkeamia. Pidemmällä välillä myös tuloksen parantamistoimenpiteet sekä suhdanteiden vaikutus lieventyvät. (Salmi 2012, 122) Tämän vuoksi myös tällä kertaa on pidetty huoli siitä, etteivät suhdanteet tai pieni aikaskaala pääse vääristämään tuloksia liikaa.

Aiemmin tilinpäätösanalyysin ensimmäinen vaihe on ollut tilinpäätöksen peruslukujen muokkaus. Nykyään merkittävämpää muokkaustarvetta ei enää ole, sillä lainsäädäntö on eliminoinut omia ratkaisuja kirjauksista, joten kyseessä olisi enintään erien uudelleenjärjestelyä. (Niskanen & Niskanen 2003, 19) Tämänkin tutkielman laajuudessa erät kannattaa käyttää alkuperäisissä standardimuodoissaan, jolloin ne ovat mahdollisimman vertailukelpoisia. Julkisella sektorilla ei myöskään ole vielä vakiintuneessa käytössä markkinaperusteisia tai korjattuja tunnuslukuja.

## 4.2 Tarkasteltavat tilinpäätöstunnusluvut

Yleisohjeessa kunnan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta sekä Valtioneuvoston asetuksessa kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista (205/2011) on esitetty erilaisia kuntatalouden tilinpäätöksen arviointimenetelmiä, mittareita ja tunnuslukuja, joilla voidaan mitata tulosta sekä taloudellista suorituskkyä eri näkökulmista. Nämä muistuttavat yritysten analysointimenetelmiä, mutta sektorien luonneerot edellyttävät taloudelliselta analysoinnilta erilaista tulkintaa. Laamanen & Saari (2009, 12) kokevat, että alan tutkimukset tarkastelevat eri menetelmin ja eriytettyinä esimerkiksi kuntatalouden tilaa ja palvelutehtävästä suoriutumista.

Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan pyritä analysoimaan talouden tilaa tai liittyvää perustarkoituksen täyttymistä, eikä yritetä kuvata rahaprosessin mittauksilla reaali-prosessia. Laamasen & Saaren (2009, 12) mukaan raha- ja reaali-prosessin erilainen luonne ei myöskään vaikuta sellaisten tunnuslukujen arviointiin, jotka perustuvat pelkkiin tilinpäätöstietoihin, vaan nämä ovat informatiivisia esimerkiksi talouden kestävyiden ja kriisinhallinnan mittauksissa. Yleisen muutoksen ja kehityksen arviointiin tällaiset perustunnusluvut voisivat siis hyvinkin sopia.

Kunnan tuloslaskelman tehtävä on osoittaa tuottoina kertyneen tulo-rahituksen riittävyys palvelutuotannosta aiheutuneiden kulujen kattamiseen. Kunnan tuloslaskelmassa tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen suhde osoitetaan välitulosten eli toimintakatteen, vuosikatteen ja tilikauden tuloksen avulla. Arvioinnissa käytetään näistä eristä ja välituloksista laskettuja tunnuslukuja. Myös taseesta ja rahoituslaskelmasta suositellaan koostamaan talouden tilaa kuvaavia tunnuslukuja. (Karhu 2012, 12) (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 22)

Muun muassa seuraavia tunnuslukuja suositellaan toimintakertomukseen: Toimintatuotot/Toimintakulut %, Vuosikate/Poistot %, Vuosikate euroa/asukas, Omavaraisuusaste %, Suhteellinen velkaantuneisuus % sekä Kertynyt yli-/alijäämä € ja €/asukas. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 22) Kuitenkin liikelaitoksille suositellaan erilaisia tunnuslukuja, jotka vastaavat yritysten tilinpäätöksissä käytettäviä. Näiden erottelusta saa jo vihjeen siitä, etteivät kaikki markkinataloudesta tutut tunnusluvut välttämättä sovellu tasapainotalouden laskentaan.

Vaikka kunnille on suositeltu runsaasti tunnuslukuja, niiden vertailukelpoisuudelle on esitetty paljon rajoituksia. Ohjeissa muistutetaan, että kuntakohtaisia eroja tulo-rahituksen tunnuslukuihin tuovat esimerkiksi toimintojen yhtiöittäminen, kuntien yhteistoiminta, palveluiden laajuus sekä verotusaste. Poistojen sekä arvonalentumisten jaksotusratkaisut taas voivat tehdä joistakin tunnusluvuista pätemättömiä, ja ohjeissa on erikseen mainittu erityisesti sisäiseen vertailuun sopivia tunnuslukuja. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 23, 24, 29)

Tämän tutkimuksen tunnusluvut on pyritty valitsemaan siten, että ne vastaavat julkisen sektorin tarpeisiin (tuottavuudesta ja tehokkuudesta), pitäen mielessä sektorin ominaispiirteet. Laamasen & Saaren (2009, 11) mukaan kuntien tunnuslukuja tulisi vertailla joko pitkittäisvertailuna, poikittaisvertailuna tai tavoite- ja standardivertailuna. Tässä tutkimuksessa käytetään ensiksi mainittua, joten kokonaisen sektorin käsittävän, pitkän aikasarjan aineiston tunnuslukujen valinnassa erityisen tärkeää oli myös laskennan yksinkertaisuus, yleinen tunnettavuus ja pitkäikäisyys.

Pollitt & Bouckaert (2011) luvussa [2.4](#) esitetyistä taloudellisista tulostyypeistä kaksi ylimmäistä ovat mitattavia, kun alemmat sisältävät abstrakteja, kulttuurisia tai arvomuutoksia. Tällaisia ei kirjanpidon tunnusluvuista kannata lähteä etsimään. Päätöksentekoprosessien parantavat vaikutukset näkyvät myös operatiivisissa tuloksissa, joten keskityn diskreetteihin, operationaalisiin tuloksiin, kuten tuotosten kasvattaminen ilman resurssien lisäystä tai julkisten menojen vähentäminen. (Pollitt & Bouckaert 2011, 130)

Satunnaiset tuotot tai kulut voivat vaikuttaa olennaisesti tilikauden tulokseen, joten tulo-rahituksen riittävyyden arviointia ei voida määrittellä sen perusteella. Sekä Suomen kuntaliiton että Valtioneuvoston ohjeistuksissa viitataan tunnuslukuna vuosikatteeseen, joka kuvaa tulo-rahituksen riittävyyttä: rahoitus on ylijäämäinen kun vuosikate ylittää poistot, ja alijäämäinen kun vuosikate alittaa poistot. Vaikka Valtioneuvosto käyttää raja-arvona vuosikatteen negatiivisuutta, Kuntajaoston ohje kuitenkin tähdentää, ettei tälleäkään voida asettaa vertailukelpoista tavoitearvoa, sillä kunnissa poistot eivät useinkaan vastaa investointitasoa. (Karhu 2012, 6) (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 23, 24) (Valtioneuvosto 2011)

Eräs toinenkin kunnan tuloslaskelman välituloksista käy miltei itsestään tunnusluvusta. Se kertoo tilikaudelle jaksotettujen tulojen riittävyyden verrattuna jaksotettui-

hin menoihin. *Toimintakate* mittaa toimintakulujen ja -tuottojen erotuksen, eli paljonko kunnan käyttötalouden kuluista jää katettavaksi verotuloilla ja valtionosuuksilla (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 22, 23). Koska viimeksi mainitut muokkaantuvat tarpeen mukaisesti, toimintakate on vuosikatetta parempi lähtökohta aluehallinnon talousmuutoksen analysoinnille. Toimintakate esitellään ja arvioidaan luvussa [5.1](#).

Taloudellinen toimintakyky, jota tilinpäätösanalyysin tunnusluvut pyrkivät kuvaamaan, jaetaan yleensä kannattavuuteen sekä rahoitukseen (maksuvalmius ja vakaavuus). (Kaisanlahti ym. 2017, 155) (Niskanen & Niskanen 2003, 142) Suorituskyvyn ja tuottavuuden kannalta sopivia tunnuslukuja löytyy kannattavuudesta. Yritysmailmassa kannattavuus tarkoittaa sitä, että liikevaihto on suurempi kuin sitä vastaavan ajanjakson kulut, eli rahaa tulee sisään enemmän kuin sitä menee ulos. Julkisissa laitoksissa kannattavuus tarkoittaa parempaa suorituskykyä tai tuotosta nollatuloksella. Kummallakin sektorilla kannattavuus kiinnostaa kaikkia sidosryhmiä. (Niskanen & Niskanen, 2003, 112) (Vilkkumaa 2010, 44)

Kannattavuutta voidaan mitata absoluuttisesti (esimerkiksi liiketulos) tai suhteellisesti (esimerkiksi käyttökate/liikevaihto) (Yritystutkimus ry 2011, 60). Kaisanlahti (2017, 168) sekä Salmi (2012, 258) tähdentävät, että kun vertaillaan erikokoisia yrityksiä tai kannattavuuskehitystä, käytetään kannattavuuden suhteellisia mittareita. Suhteellisen kannattavuuden avulla voidaan myös eliminoida rahamääräiset erot ja muutokset, mikä on erityisen tärkeää tämän tutkimuksen aikajaksolla, johon sisältyy vaihdos valuutasta toiseen.

Käytetyimmät kannattavuuden tunnusluvuista ovat voittoprosentteja sekä pääoman tuottoprosentteja. (Kaisanlahti 2017, 168) (Yritystutkimus 2011, 60-65) Vaikka ensin mainitut ovat tarkempia, soveltuvat ne huonosti voittoa tavoittelemattomaan sektoriin, joten pääoman tuottoprosentti on parempi vaihtoehto tähän tarkasteluun. Myös Niskaset (2003, 112) sekä Kaisanlahti (2017, 169) muistuttavat, että ainakin teoreettisesti pääomaerät ovat parhaita suhteuttavia eriä.

Kokonaispääoman tuottoprosentti vertaa tulosta ennen rahoituskuluja ja veroja koko pääomaan. Tämä tunnusluku mittaa siis kykyä tuottaa tulosta kaikelle toimintaan sitoutuneelle pääomalle. (Yritystutkimus ry 2011, 64) Työ- ja elinkeinoministeriö suosittelee käyttämään liikelaitosten tunnuslukuina esimerkiksi sijoitetun pääoman tuottoprosenttia tai kunnan sijoittaman pääoman tuottoprosenttia. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 71)

Liikelaitokset kuitenkin kuvaavat vain liikelatoudellista osaa kunnan taloudesta, eikä niitä käsitellä tässä tutkimuksessa. Tasapainotalouden yksiköillä pääomalle ei oleteta tulosta liikelaitosten tapaan, mutta koko aluehallinnolle kokonaispääoman tuottoprosentti on kuitenkin laskettavissa ja verrattavissa, joten tätä käytetään tarkasteluun. Kokonaispääoman tuottoprosentti esitellään ja arvioidaan luvussa [5.2](#).

Jotkin kannattavuuden mittareista, kuten pääoman tuottoprosentti, ovat myös tehokkuuden tunnuslukuja. Samoin tehokkuutta mitataan esimerkiksi johdon tai henkilöstön tehokkuutena. (Kaisanlahti ym. 2017, 178) (Yritystutkimus ry 2011, 75) Kuten luvussa [3.3](#) todettiin, henkilöstökulut kunnissa ovat niin vaativimpia kuin halutuimpia säästö- sekä tehokkuuskohteita julkisella sektorilla. Työ- ja elinkeinoministeriö suosittelee esittämään toimintakertomuksessa henkilöstömäärän muutoksen sekä olennaiset muutokset henkilöstöä koskevissa tunnusluvuissa. Näitä voi myös sisällyttää

erilliseen henkilöstötilinpäätökseen. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2017, 17) Henkilöstön tehokkuuden mittaamista arvioidaan luvussa [5.3](#).

Yleisesti käytetyt kiertonopeustunnusluvut (esim. pääoman tai vaihtomaisuuden) kertovat myös toiminnan taloudellisuudesta ja tehokkuudesta, mutta niiden vertailu kannattaa yleensä vain toimialan tai yksikön sisällä. (Vilkkumaa 2010, 52) Tämä vuoksi niitä ei käytetä tässä tutkielmassa. Tunnusluvuiksi ovat siis valikoituneet toimintakate sekä suhteelliset kokonaispääoman tuotto prosentti ja henkilöstön tehokkuus. Erityisesti jälkimmäiset soveltuvat erikokoisiin talousyksiköihin ja yksinkertaistavat laskentaa.

Tulot ja menot vaihtelevat investointien ja suhdannevaihtelujen mukana, joten tehokkuus ja kannattavuus määritellään yleensä pitkälle aikavälille. (Niskanen & Niskanen, 2003, 112) Kannattavuuden mittaamisessa tulee myös ottaa huomioon kehitystrendit. Taloudellinen tilanne voi vaihdella suurestikin vuosittain, joten vasta useamman tilikauden perusteella voidaan tehdä johtopäätöksiä kannattavuuden muutoksesta. Pitkän aikavälin taloudellisia muutoksia on kätevintä arvioida aikasarjoina.

### **4.3 Tilastollisten aikasarjojen tarkastelu, aikaskaala ja tutkimusaineisto**

Ajan mukana muuttuva suure eli aikasarja on kokoelma havaintoja, jotka on otettu ajallisesti peräkkäin. Aikasarjassa käytetään graafisena esitysmuotona enimmäkseen viivadiagrammeja, sillä ne antavat yleiskuvan kehityksen suunnasta ja muutosnopeudesta eri aikoina. Havainnot voivat olla muun muassa numeroita tai merkkejä, aikavälit voivat olla säännöllisiä tai epäsäännöllisiä ja myös aika voi olla jatkuvaa tai diskreettiä. (Nummenmaa, Holopainen & Pulkkinen 2014, 51, 270-271) (Palma 2016, 1) Aikasarjoja käytetään usein talouselämän tai yhteiskunnan syy-yhteyksien löytämiseen tai ennustamiseen, mutta tämän tutkimuksen puitteissa kumpikaan näistä ei ole tarpeellista.

Aikasarjaa voidaan kuvata myös indeksinä, pohjautuen tiettyyn vuoteen. Tällöin mittayksiköksi tulee prosentti, joka helpottaa suhteellisen muutoksen arviointia. Rahamääräiset aikasarjat voi myös deflatoida (ottaa huomioon inflaatio). (Nummenmaa, Holopainen & Pulkkinen 2014, 272) Tässä tutkielmassa on käytetty sekä indeksointia että deflatointia silloin, kun ne ovat vertailtavuuden vuoksi tarpeellisia.

Vaikka kaikkein käyttökelpoisinta aikasarjan analysoinnin kannalta olisi tutkia mahdollisimman pitkää yhtäjaksoista aikasarjaa, tähän tutkimukseen valikoitui aikaväliltä 1982-2014 useampia erilaisia aikasarjoja. Suurimpana syynä paloittelulle ovat lähdeaineiston keruun yhteydessä esiintyneet eroavaisuudet, jotka johtivat ongelmavuosien poistamiseen sarjasta. Paloittelu myös osoittautui pakolliseksi, jotta tiedot saataisiin vertailukelpoiseen käyttöön molemmin puolin reformia.

Tilastokeskukselta löytyi sähköinen tilinpäätöstilasto kuntiin sekä kuntayhtymiin vasta vuodesta 2000 lähtien. Näin ollen, tutkijan käydessä läpi hyllymetreittäin fyysisiä tilinpäätösjulkaisuja, päättyi aikasarjojen aloitus hieman toivottua myöhemmäksi. Aikasarjaa määrittivät myös tilinpäätöstermistön sekä tilastoinnin muokkautuminen, joka teki etenkin vanhemmista tilinpäätöksistä vaikeaselkoisia ja erittäin haastavia vertailukelpoisuuden (ja perustelun) kannalta.



Tämän tutkimuksen kontekstissa 1980-luvun kasvu pääteltiin riittäväksi pohjustukseksi sitä seuraavalle lama-ajalle, jolla aloittaminen olisi heikentänyt analyysia. Vuosien 1983 ja 1984 välillä tehtiin tilinpäätösten tilastointiin mittauksissa selvästi näkyviä muutoksia, joten aikasarjan aloitus osuu vuoteen 1984. Kyseisen vuoden julkaisu sisälsi joitakin lukuja myös aiemmille vuosille, joten näitä saattaa esiintyä laskelmissa. Kirjanpituudistus on vertailukelpoisuuden vuoksi tärkeä hetki aikasarjassa, sillä aluehallinnot toteuttivat sen eri vuosina välillä 1997-1999. Näin ollen ensimmäinen aikasarja loppuu toisinaan vuoteen 1996, toisen alkaessa vuodesta 1999, jolloin kaikki kunnat olivat taas mukana.

Julkisen talouden tila heikentyi huomattavasti ja nopeasti talouskriisin alettua; kun vuonna 2008 julkisyhteisöjen tulot ylittivät menot yli neljällä prosentilla, 2010 menot olivat kääntyneet saman verran suuremmiksi. (VM 2010b, 16) Kuten lama, myöskään finanssikriisi ei ole sovelias pää aikasarjalle, joten aikasarjaa on jatkettu vuoteen 2014 asti, jonka jälkeen Tilastokeskus jälleen uudisti kuntatilaston tiedonkeruujärjestelmän ja -sisällön. Mittaus mahdollisimman pitkälle on kannattavaa senkin vuoksi, että vaikka valitsemani reformit on tehty jo vuosikymmeniä sitten, niiden vaikutukset jatkuvat kausia ja kiinnostuksia pidemmälle.

Kuntamme ovat heterogeenisia, eikä erityyppisten yksiköiden keskinäinen taloudellinen vertailu ole kannattavaa etenkin ympäristöissä, joissa olosuhteet asettavat kunnille täysin erilaisia haasteita. Kuntahallinnon julkisessa tilastoaineistossa ei ole myöskään ole eroteltu tilinpäätöstietoja toimialoittain, joten tiedot kerättiin kansallisena kokonaisuutena. Aineistosta on myös jätetty pois liikelaitokset ja kuntayhtymät niiltä vuosilta, kun ne on erikseen tilastoitu, eli jälkimmäisellä aikasarjalla. Tämä johtuu siitä, että kyseenomaisten laitosten ja kuntien tilinpäätökset sisältävät keskinäisiä ostoja ja myyntejä, ja niiden yhdistäminen vaatisi eliminoiteja tai pääsyä kuntien konsernitilinpäätöksiin.

- Vuosilta (1982 –) 1984 – 1996 (– 1999) aineistoa on kerätty Tilastokeskuksen *Kuntien Talous* – kausijulkaisusta ja
- vuodesta 1996 alkaen kausijulkaisusta *Kuntien ja talous ja toiminta* sekä julkaisun *Kuntien ja kuntayhtymien talous ja toiminta* sähköisistä taulukoista.

Aineistona kerättiin kuntien yhteissummat sellaisista tuloslaskelman ja taseen eristä, joista yllä mainittuja tunnuslukuja voi koostaa.

## 5 TUNNUSLUKUJEN ANALYYSI

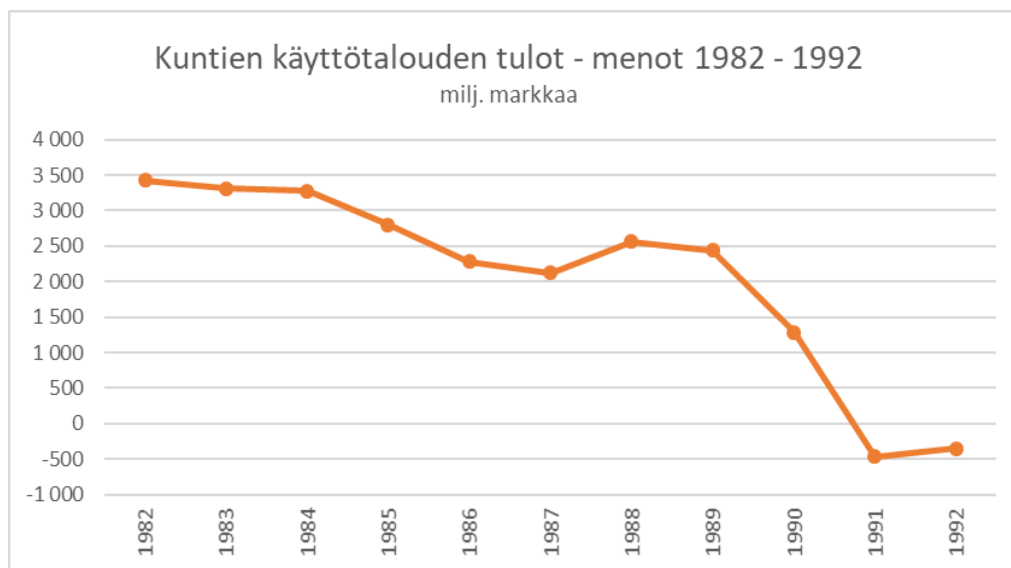
Yrityssektorin käytänteiden ja suoritusperusteisuuden haltuunotossa julkisella sektorilla on jouduttu muokkaamaan varsin monenlaista käytäntöä ja mittaustapaa. Kun tilinpäätöksen perusosiot ovat vain muutamien poikkeuksien liikekirjanpitoa vastaava, miksei niiden luvuista johdettuja, yleisesti yksityisellä sektorilla käytettäviä tunnuslukuja suositella aluehallinnon raportoinnissa? Tämä tutkimus pyrkii avaamaan tätä kysymystä kartoittamalla haasteita tunnuslukujen käytössä.

Tässä luvussa pyritään laskemaan sekä esittelemään suomen kuntasektorin kokonaistoimintakate sekä arvioimaan sen muutosta pitkällä aikavälillä. Tämä jälkeen lasketaan, esitellään ja arvioidaan kokonaisuutena tuotto-%. Viimeisessä aliluvussa arvioidaan henkilöstön tehokkuuden mittaamista.

### 5.1 Toimintakate

Kuten luvussa [4.2](#) mainittiin, kunnassa toimintakate mittaa paljonko käyttötalouden kuluista jää katettavaksi verotuloilla ja valtionosuuksilla. Kyseessä on siis negatiivinen, valuuttamääräinen luku, mutta siitä voi myös tehdä vertailukelpoisemman suhdeluvun. Tähän tarvitaan toimintakulut sekä tuotot tilikaudelta, jotka löytyvät tilastoituina vasta vuodesta 2002 lähtien, joten suhteellinen laskenta onnistuu vain jälkimmäiseltä aikasarjalta. Tarkastellaan tämän vuoksi myös valuuttamääräistä toimintakatevaihtelua.

Valitettavasti myös valuuttamääräinen toimintakate on julkisella sektorilla ollut harvinaisuus ennen markkinatalouden malleihin mukautumista. Tätä ennen käytettiin ja tilastoitiin lähinnä käyttötalouden summia (jotka eivät sisältäneet rahoituseriä, eli yksityiseltä sektorilta tuttua käyttökattetta ei kuitenkaan laskettu). Käyttötalouden tulojen ja menojen erotus kunnissa vuosina 1982-1992, inflaation vaikutus poistettuna, on esitetty kuviossa 5.

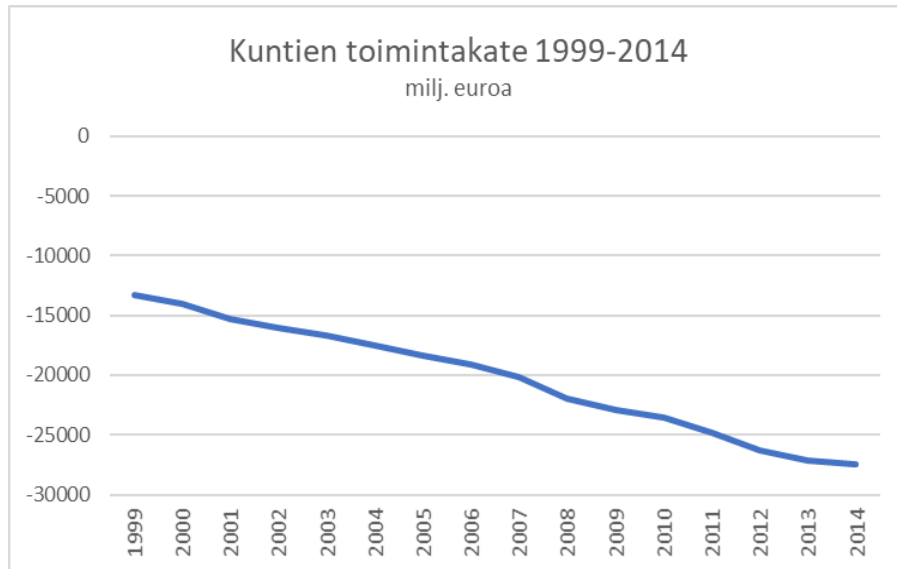


Kuvio 5. Suomen kuntien käyttötalouden tulot - menot.

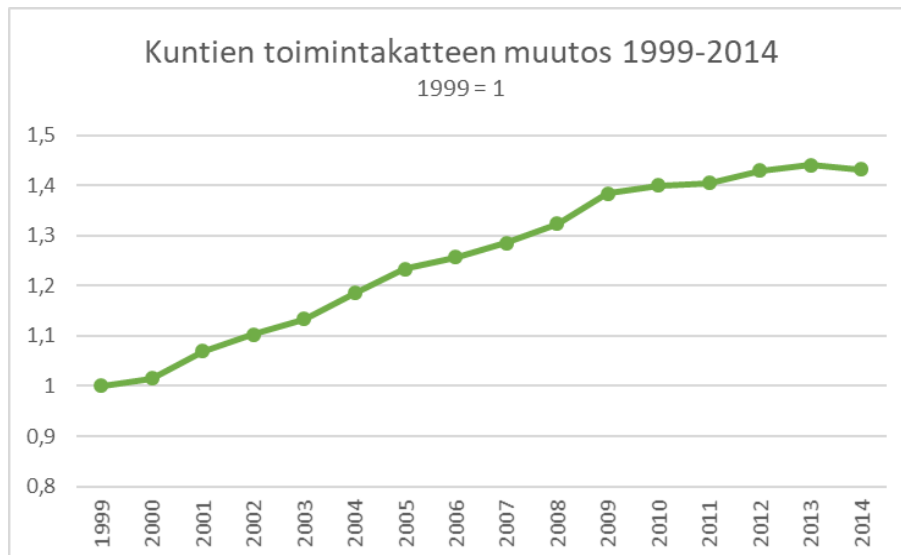
Kuviosta huomaa, deflatoinnista huolimatta, selvästi laman aiheuttaman pudotuksen katteessa. Toisin kuin markkinataloudessa, jossa menoja yleensä pitää lisätä ennen sitä vastaavaa tulojen kasvua, lamaa edeltävinä vuosina kuntataloudessa oli resursoimaton, yhtäkkinen nousu tuloissa. Kuten yleisesti julkisissa palveluissa, käyttötulojen – eli palveluiden järjestämisestä saatujen vastineiden – nousu aiheutti viiveellä resurssien lisäämistä palveluihin (eli menoja). Kun tulojen kasvu laman myötä yhtäkkisesti taittuikin, menojen pienentäminen tapahtui taas viiveellä ja siinä onnistuttiin vasta vuonna 1992. Juuri tällainen ketteryiden puute oli yhtenä perusteena muutokselle.

Nykymuotoinen toimintakate ilman rahoituseriä on tilastoitu vuodesta 1997 alkaen (liikelaitokset vuodesta 1993 alkaen). Vuonna 1998 luvussa eivät olleet kaikki kunnat mukana, joten tarkastelu suoritetaan yhtenä sarjana alkaen vuodesta 1999. Vuosien 1999 ja 2000 luvut on muutettu euromääräiseksi ajankohdan 1.1.2002 vaihtoarvolla 5,94573, vuoden 2011 lukujen ollessa jo valmiiksi tilastoituina euromääräisinä.

Euromääräinen toimintakate vuosina 1999-2014 on esitetty kuviossa 6. Hyvinkin jyrkältä näyttävän laskutrendin voi selittää esimerkiksi inflaatio, joten inflaatiokorjattu, vuoteen 1999 indeksoitu toimintakatteen *muutos* on laskettu kuvioon 7.



Kuvio 6. Suomen kuntien toimintakate.



Kuvio 7. Suomen kuntien toimintakatteen muutos.

Kuviosta 7 näkyy, että jopa deflatoituna ja indeksoituna toimintakatteen laskun kehittyminen on huomattavan jatkuvaa aina vuoteen 2013 asti. Tämä kertoo niin 2000-luvun nousukaudesta kuin julkisen muutoksen hitaudesta. Talouden kasvukautena kansalaisten vaatimukset ja odotukset (palveluille) nousevat nopeammin kuin kunnat yhäkään pystyvät taloudessaan reagoimaan. Muistetaan tosin, että toimintakatteessa eivät näy vakauttajat, kuten verotulot ja valtionosuudet, vaan se kertoo niiden tarpeesta. Kuitenkin, markkinataloudessa näin pitkäaikainen ja jäykkä vuosikatteen lasku karsittaisi rahoittajat.

## 5.2 Kokonaispääoman tuotto-% (ROTA)

Kuten todettu luvussa [4.2](#), pääoman tuotto-% mittaa kykyä tuottaa tulosta toimintaan sidotulle pääomalle. Kansantaloudellisesta näkökulmasta on soveliasta käyttää koko pääomaa laskennassa, jolloin tunnusluvusta tulee ROTA (Return on Total Assets). Se lasketaan seuraavasti:

- ***Koko pääoman tuotto-% = Kansantaloudellinen kannattavuus = 100 x (Nettotulos + Rahoituskulut + (Välittömät) verot) / Taseen loppusumma***

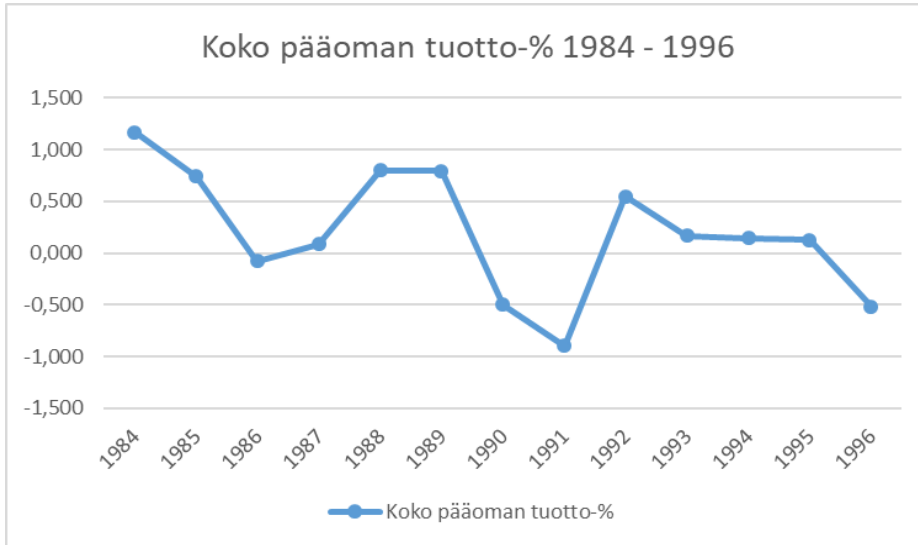
(Alma Talent) (Kaisanlahti 2017, 169, 170) (Niskanen & Niskanen, 2003, 114)

Tämän tunnusluvun laskenta virallisella kaavalla ei kuitenkaan onnistu: nettotulos kunnilta oli saatavilla vain vuoteen 1992 asti. Tilastoitu oli kuitenkin 'Kaikki tulot' ja 'Kaikki menot' koko aikajanelta. Tulojen ja menojen erotus vuoteen 1991 asti on hyvin lähellä tilastoitua Nettotulosta (todennäköisesti pienten rahoituserien erotuksella), joten sitä käytetään tässä tutkielmassa tunnusluvun tuottamiseen. Kuntien veromenot ovat niin vähäisiä, ettei niitä tarvita laskennassa. Näin ollen tunnusluvun laskenta on yksinkertaisesti:

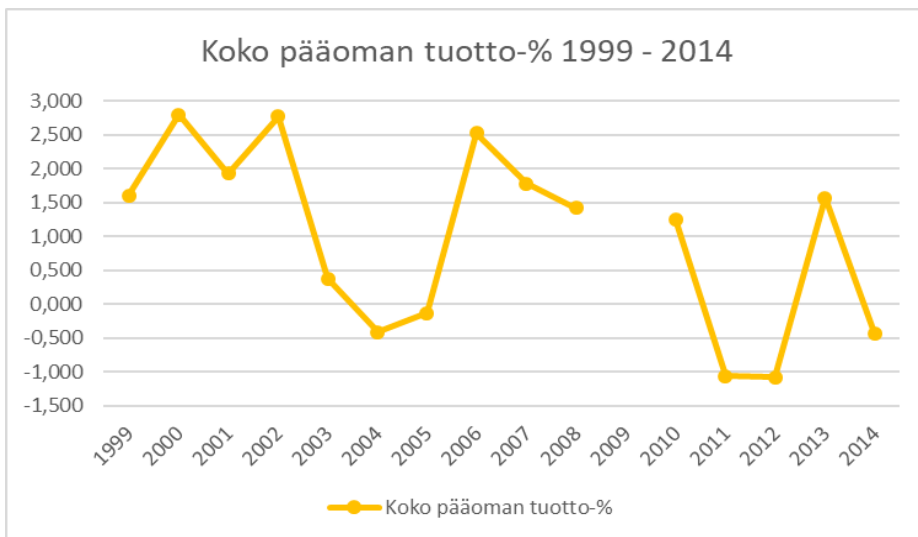
***Koko pääoman tuotto-% = 100 x (Kaikki tulot – kaikki menot) / Taseen loppusumma.***

Kuviossa 8 on esitetty kuntatalouden koko pääoman tuotto-% vuosina 1984–1996 ja kuviossa 9 vuosina 1999–2014. Huomioitavaa on, että vuosina 1999 sekä 2000 nettoylijäämä oli erikoisen suuri kumpaankin aikasarjaan nähden (ehkäpä järjestelmän muutos vielä vaikutti laskentaan) ja vuodelta 2009 arvoa ei pystynyt laskemaan puuttuvien tietojen vuoksi. Valuuttamuutoksia ei tunnusluvun suhteellisuuden vuoksi tarvinnut tehdä.

Kummallakin aikasarjalla kokonaispääoman tuotto-% on -1,074 ja 2,796 välissä eli markkinatalouden kriteerien mukaan heikolla tai välttävällä tasolla (Kaisanlahti 2017, 177). Tämä ei ole epätavallista tai edes epätoivottavaa voittoa tuottamattomassa organisaatiossa, jossa pääomat lähinnä turvaavat toimintaa, eivätkä ole tuottojen lähteenä.



Kuvio 8. Suomen kuntien koko pääoman tuottoprosentti 1984 - 1996.



Kuvio 9. Suomen kuntien koko pääoman tuottoprosentti 1999 - 2014.

Koska kuntien taseen loppusumma on suhteellisen tasaisesti nouseva, vakaa luku, näkyvät muutokset ROTAssa johtuvat tulojen ja menojen (sekä niiden välisistä) muutoksista. Kuten edellisen luvun kuvioista huomaa, käyttö- ja toimintakatteiden trendit ovat kuitenkin olleet suhteellisen tasaisia tarkasteluvälillä. Tämän huomioiden ROTAn laskut ja nousut ovat jyrkkiä. Verotulot ja valtionosuudet, vaikkakin ovat periaatteessa talouden mukaan muokkaantuvia, ovat myös Suomessa vakaita ja tasaisesti nousevia, joten nekin eivät selitä toimintakatteen ja pääoman tuottoprosentin kehitysten merkittäviä eroja.

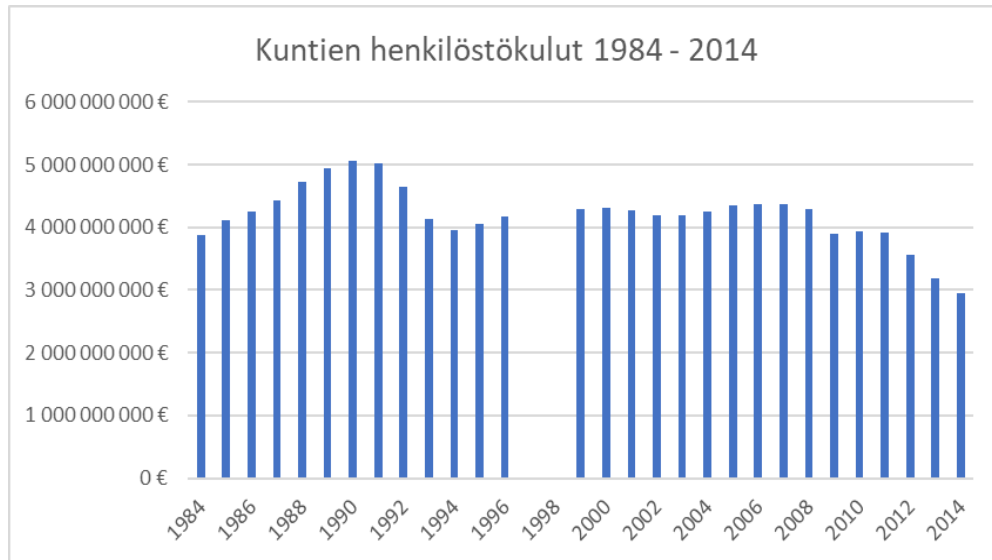
### 5.3 Henkilöstön tehokkuus

Hyvä, erityisesti kunnan talouteen ja toimintojen tehokkuuteen vaikuttava, mittari olisi henkilöstön tehokkuus. Yleisesti, henkilöstön tehokkuus mitataan suhteuttamalla yrityksen tuotosta (tai tulosta) kuvaava luku henkilöstön tai henkilöstökulujen määrään (tuotos/hlö tai tuotos/palkkaeuro). Jos yritysten henkilöstörakenteet tai palkkatasot eroavat merkittävästi, parhaiten toimivat henkilöstökuluihin suhteutetut luvut. (Kaisanlahti ym. 2017, 180)

Tuottavuuden mittaaminen ja jopa määrittelemine julkisella sektorilla on kuitenkin huomattavasti vaikeampaa kuin liiketaloudessa. Niin tehdyn työn kuin tuotannon määrän mittaaminen voi olla hyvinkin mutkikas ja hankala prosessi, sillä työpanos ei ole suorassa suhteessa toivottuun tuotokseen ja tuotteiden arvoa ei ole saatavissa markkinoilta. Soininvaaran (2009, 16, 17) mukaan usein tyydytään pelkkiin määrällisiin mittareihin ja toisinaan edes se ei ole mahdollista, jolloin työvoiman vähentyminen helposti – ja virheellisesti – määrittyy tuottavuustekijäksi.

Monimuotoisessa tasapainotaloudessa, jossa satunnaiset tapahtumat ja tekijät vaikuttavat tulokseen, ei siis voi olettaa syy-yhteyttä tuotoksen ja henkilöpanosten välille, eikä tämän tutkimuksen puitteissa löytynyt suositeltuja henkilöstötehokkuuden tunnuslukuja julkiselle sektorille. Oletettavasti henkilöstön tehokkuutta kunnissa voisi mitata esimerkiksi palvelujen tasoon, asiakastyytyväisyyteen tai muihin asianmukaisiin reaali-prosessin lukuihin suhteuttaen. Tilinpäätöksen peruseraportista ei kuitenkaan kaikkea tarvittavaa henkilöstötilinpäätöksen tekemiseen tai arviointiin löydy. Henkilöstökulujen, henkilöstömäärän ja työn tuottavuuden avulla tehokkuutta voi kuitenkin arvioida.

Kuviossa 10 on esitetty inflaatiokorjattuna kuntien kokonaishenkilöstökulut kummankin aikasarjan vuosilta. Vuosien 1984-2000 luvut on muutettu euromääräiseksi ajankohdan 1.1.2002 vaihtoarvolla 5,94573. Kuviosta on selkeästi huomattavissa 90-luvun luovan tuhon resurssisiirto, mutta tällainen näyttäisi olleen myös aikasarjan loppuvaiheessa. Kuvio myös näyttäisi kertovan kulujen syklisyydestä, eli siitä etteivät tehdyt säästöt ole pitkäikäisiä, vaan kulut lähtevät pian uudelleen nousuun. Tämä tosin kertoo enemmänkin henkilöstösuunnittelun kuin henkilöstön toiminnan tehottomuudesta.



Kuvio 10. Suomen kuntien henkilöstökulut.

Luvun [3.3](#) kuvioista 3 ja 4 huomattiin, että kuntien henkilöstömäärien pitkän ajan trendin ollessa nouseva, julkisen sektorin työn tuottavuuden trendi on laskenut. Henkilöstön tehokkuuden ei siis olettaisi olevan kovinkaan korkea, eikä se sitä tutkimusten valossa ole julkisella sektorilla ollutkaan. Tehokkuuden tulevaa muutosta voisi ennustaa viimein saavutettu henkilöstön määrän lasku (joka näkyy myös kulujen aiempaa jyrkempänä laskuna), mutta ainakaan toistaiseksi se ei näy työn tuottavuudessa. Vasta tulevaisuus osoittaa, saadaanko myös tuottavuus nousuun tai onnistutaanko kulujen syklisyyttä tasoittamaan.



## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET

### 6.1 Yhteenveto

Ulkoiset paineet ovat ajaneet julkisyhteisöt uudistamaan taloutensa, jolloin uusi julkisjohtamisoppi NPM, sekä sittemmin sen jälkeläiset, ovat saaneet vahvaa jalansijaa ympäri maailman. Parhaimmillaan ulostuloihin sekä liiketoimintaan keskittyvä NPM pysyy sekä supistamaan julkista sektoria että parantamaan sen palveluiden laatua.

Suorituskyky, tehokkuus ja mittaaminen ovat olleet NPM-reformien keskiössä. Jotta budjetoinnin fokus saataisiin toteutumien seurannasta nykyisyyden sekä ennusteiden parantamiseen, siirryttiin kassaperusteisesta suoriteperusteiseen kirjanpitoon. Näillä laskentajärjestelmillä on perustavanlaatuisia eroja muun muassa kustannuksissa ja tuloissa, jaksotuksissa, sidosryhmissä sekä vastuullisuudessa. Muutos on siis perusteellista ja vaativaa. Kuitenkin, julkisen talousarvion muutos on hidasta, monimuotoista, epävakaata ja jatkuvaa.

Uudet opit on otettu vastaan ja reformit toteutettu hyvinkin eri tavoin erilaisissa hallinnoissa, joka näkyy etenkin tulosten kirjavuudessa. Tutkimuksia reformien suunnitelmista, toteutuksista sekä tuloksista on tehty ympäri maailmaa. Tutkimuksista on käynyt ilmi, että reformit ovat johtaneet yksityistämiseen, eriyttämiseen, ohimeneviin säästöihin, kulujen kasvamiseen ja luottamuspulaan. Toisaalta tulokset osoittavat myös väärinkäytösten vähentymistä, resurssien säästöä, innovaatioita sekä talouden tasapainottumista.

NPM:n on vuosikymmeniensä aikana säilyttänyt vanhoja painotuksia ja kerännyt uusia näkökulmia. Projekti on kehittynyt olosuhteiden ja rajoitteiden, ongelmanselvityksen sekä tavoitteiden muuttuessa. Julkishallintoreformit ovat polymorfisia sekä dynaamisia, ja niiden tutkiminen on hankalaa ja tulokset eriäviä. Vaikka peruseriaatteissa olisi onnistuttu, tavoitteiden saavuttamista on vaikea tulkita. On vaarallista vetää johtopäätöksiä, kun tulosten yhteydet ovat epäselviä, ulkopuolelta vaikuttavia syitä on runsaasti ja sidosryhmien näkökulmat, aikaskaalat sekä tarpeet ovat erilaisia.

Vaikka monet tutkijat epäilevät uusien talousoppien sopivuutta julkiselle sektorille, niin lähtökohdat kuin perustelut epäilyille vaihtelevat. Todisteita on valikoitu, tuloksia yleistetty ja oma empiirinen tutkimus on yleensä puutteellista. (Laine 2018) Tämä

johtuu niin siitä, että makroekonomisista tilastoista ei pysty vetämään häiriöttömiä johtopäätöksiä, kuin siitä, että tulosten määrittäminen ja mittaaminen usein muokkaantuvat prosessin aikana. Erityisesti tuottavuutta on mitattu vain tuotannollisella yksikkötasolla, tuloksellisen tehokkuuden ja suorituskyvyn jäädessä tulevien tutkimusten rasitteeksi.

Suomessa, jossa yhteiskunnan ja julkisen talouden rakenteet ovat otollisia NPM:lle, reformit ovat olleet harkittuja, tarkkaan suunniteltuja, sovellettuja ja asteitaisia. Tämän vuoksi toteutus on yleensä onnistunut vähintään paperilla, toisinaan (ja ajan kanssa) myös käytännössä. Laman myötä huomio siirtyi erityisesti laskentatoimeen, päätettiin ottaa käyttöön tuottavuutta ja taloudellisuutta parantavia markkinamekanismeja ja suoritettiin julkisen talouden budjetti- ja kirjanpitoriformi. Kehysbudjetointi ja suoriteperusteinen kirjanpito siirsivät tulosohjausta kuntiin, lisäten niiden taloudellista itsenäisyyttä.

Julkisen taloutemme ongelmat ovat rakenteellisia, joten muutoksia on jatkettu 2000-luvulla, kun nousukausi lähetti myös julkisen talouden menot uuteen nousuun ja tuottavuuskehitys pieneni. Suurimmat odotukset tuottavuuden kasvusta kohdistettiin kuntien palvelutuotantoon, erityisesti henkilöstökulujen hillintään. Suoriteperusteinen kirjanpito oli jo parantanut kuntiemme tehokkuuden ja taloudellisuuden mittaamista sekä taloudellista vertailua ja pian huomattiinkin, että monin paikoin palveluissa voi vähentää kustannuksia ilman laadun heikkenemistä.

Tässä tutkielmassa tarkasteltiin Suomen julkisen tilinpäätöstiedon muutosta ja tilastollisia trendejä uudistusten ympärillä. Vaikka tilinpäätösanalyysissä usein käytetään tilastollista todentamista, aikasarjojen graafinen tarkkailu valikoitui tutkimusmenetelmäksi, sillä kiinnostuksen kohteena ei ollut taloudellinen tilanne, vaan sisäinen muutos. Analyysimenetelmän valintaan ja itse analyysiin vaikuttivat myös julkisten reformien laajuus, epävakaus ja monipuolisuus. Muutosta ja trendejä kuvaavien menetelmien kannattaa visuaalisen aikasarja-analyysin puitteissa olla tunnettuja, yksinkertaisia ja pitkäikäisiä.

Tutkielman tarpeisiin on kerätty tutkimusaineistoa julkisen sektorin avoimista tilastotietokannoista. Tarkkailuun on valittu kuntatalouden tilinpäätöstietoja aikaväliltä 1982-2014, aina kunkin tiedon saatavuuden, käytettävyyden ja vertailtavuuden mukaisesti. Jotkin luvuista löytyivät koko aikasarjan pituudelta, mutta valitettavasti yleisempää oli, että tilastointia ja/tai talouden raportointia oli muutettu niin, että vertailukelpoista lukua ei pystynyt koko havaintoaikaväliltä tuottamaan. Luvut ja tunnusluvut on pyritty valikoimaan niin, että ne kertovat valitun aikavälin trendeistä kannattavuudessa, tehokkuudessa ja suorituskyvyssä.

Liikelaitosten tilinpäätösten ja tunnuslukujen erottelu yleisissä ohjeistuksissa vihjasi kuitenkin siitä, etteivät liikelouden tunnusluvut sovellu voittoa tavoittelemattoman talouden laskentaan. Kuntien tilinpäätöksiin on suositeltu yhä enenevässä (ja muokkaantuvissa) määrin omiakin tunnuslukuja, mutta niiden vertailukelpoisuudesta varoitetaan jo samoissa ohjeistuksissa. Julkisen tilinpäätöksen monitulkintaisuuden vuoksi näiden tunnuslukujen analysointi jätettiin muiden tutkimusten aiheiksi.

Tarkasteltaviksi tunnusluvuiksi valittiin lopulta markkinataloudessa yleisesti tunnettuja lukuja, jotka sopivat pitkille aikasarjoille ja ovat yksinkertaisia niin tarpeiltaan kuin tuloksiltaan. Tunnuslukuja jouduttiin jo lähtökuopissa muokkaamaan julkiselle sektorille sopivammiksi, kun esimerkiksi tuloslaskelman välituloksista tähän tarkoituk-

seen sopivimmaksi osoittautui yksityisellä sektorilla vähemmän suosittu vaihtoehto. Tunnusluvuiksi valikoituivat seuraavat:

1. Tulojen ja menojen suhdetta kuvaava toimintakate,
2. kannattavuutta kuvaava kokonaispääoman tuotto prosentti sekä
3. työn tuottavuutta kuvaamaan pyrkivä henkilöstön tehokkuus.

Kaikki edellä mainitut kertovat myös tehokkuudesta ja taloudellisuudesta.

Toimintakatetta kuvattiin ensimmäisen aikasarjan osalta käyttötalouden menojen ja tulojen erotuksena, ja jälkimmäisen aikasarjan osalta sekä euromääräisenä toimintakatteena että deflatoituna katteen muutoksena. 'Käyttökatteella' saatiin näkyviin pientä epävakautta, mutta etenkin jälkimmäisen aikasarjan osalta toimintakatteen trendi on ollut selvästi nouseva aivan viimeisiä vuosi lukuun ottamatta. Vaikka markkinatalouteen perustuvat muutokset tehtiin paperilla jo vuosia ennen toimintakatteen tilastointia, tärkeimmän katteen kehityksen muutosta ei ole saatu aikaan tarkastelujaksolla. Toivo siitä tosin näkyy jakson lopussa, ja VM (2015a, 17) onkin jo todennut, että toimintakate on saatu hyvin maltilliseen kasvuun.

Kokonaispääoman tuotto prosentin virallista muotoa yksinkertaistettiin, jolloin se saatiin mitattua samanlaisena ja miltei yhtäjaksoisena koko aikaväliltä. Ja koko väliltä se osoitti liikeloudellisesti heikkoa tulosta, mikä ei yllätä julkisen talouden organisaatioissa. Tulosten suuren epävakauden syytä ei tämän tutkimuksen puitteissa määritelty. Selkeää trendiä koko aikavälillä oli ailahtelun vuoksi vaikea löytää.

Sekä toimintakate (yksityisellä sektorilla yleensä vuosikate) että ROTA pystyttiin lopulta mittaamaan, vaikkakin niitä joutui muokkaamaan ja yksinkertaistamaan. Metodologisista valinnoista ja helpotuksista huolimatta tulokset täytyy ottaa tietyllä varauksella, kuten monitulkintaisen kuntatalouden tutkimuksessa on tapana. Esimerkiksi toiminnan katteen analysointi käytännöllisillä tarkoituksilla vaatisi reaalityön erityispiirteiden huomioimista. Kokoelmaluvut taas eivät välttämättä sovellu ROTAn laskemiseen, sillä julkisella pääomalla ei tavoitella tuottoa, vaan toiminnan jatkuvuutta tai turvaamista.

Henkilöstön tehokkuus osoittautui lopulta hankalimmaksi mitata julkisesta aineistosta, eikä sitä pystynyt lopulta laskemaan pelkkien tilinpäätöstietojen avulla. Ongelma lähti jo kaavan löytämisestä; liikeloudessa tähän tunnuslukuun käytetään tuotosta ja henkilöstöpanosta, joista kunnallisella ei saa kausaliteettia. Julkisten palveluiden henkilöstön tehokkuuden syy-yhteys rahaprosessiin löytyy reaalityöprosessista, joita tilinpäätöksessä ei erotella.

Henkilöstön tuottavuuden tehostaminen nimenomaan kuntien palveluissa on kuitenkin niin suuressa roolissa tuottavuuden parantamisessa, että arviointi suoritettiin tilinpäätöksen henkilöstökulujen sekä aiemmin tutkielmassa esitettyjen henkilöstön määrän ja työn tuottavuuden kehitysten perusteella. Tulokset osoittivat, että vaikka henkilöstön määrä ja sitä myöten kulut on saatu pienentymään, työn tuottavuuden laskua ei yhäkään ole saatu taittumaan.

Kaikkien kolmen tunnusluvun suunnittelu, toteutus ja tulosten tulkinta kertoivat vahvasti siitä, miten tärkeää oikeiden laskentatapojen valinta on myös julkisessa talousanalyysissä. Selvästikään edes yleisimmät ja olennaisimmat yritystalouden tunnusluvut eivät sovellu tasapainotalouden mittareiksi sellaisinaan tai lainkaan. Yksityisen sektorin tuottavuuskehityksen opit ja tutkimusmetodologiat eivät sektorien luonnetta erojen vuoksi sovi suoraan julkisella käytettäväksi.

Jotta tulkinnalle saataisiin positiivinen päätäntö, muistetaan vielä, että julkishallinnon uudistuksissa kuntatalouden tärkeimpiä tavoitteita olivat muun muassa tilinpäätösinformaation sekä vertailtavuuden parantuminen. Tämän tutkimuksen empiirisen keruun edistyessä, havaintoaineiston käydessä yhtenäisemmäksi ja vastatessa yhä enemmän standardoituja termejä, saa vahvasti sen tunteen että tässä ovat uudistukset onnistuneet. Sen voi ainakin varmasti sanoa, että uudistuksen ansiosta luvut ovat nykyään vertailukelpoisempia, vaikka kuntiin jääneet omat käytännöt ja organisoinnit yhä sekoittavat pakkaa.

## 6.2 Kritiikki ja jatkotutkimus

Kuten Laamanen ja Saari (2009, 16) muistuttavat, *'kuntatalouden kestävyys kannalta taloudellinen tehokkuus saattaa... olla hyvin tärkeää. On kuitenkin huomattava, että tehokas toiminta ei riitä takaamaan sitä, että kunnan talous on kunnossa tai että kunnan toiminta voidaan arvioida hyväksi'*. Tehokkuuden mittaaminen kuntatalouden analysoimiseksi vaatii yleensä reaali-prosessin, tilannesidonnaisuuden ja yksikötason vertailtavuuden huomioimista. Se, että taloudellisen tilan tai toiminnan analysoinnin sijaan tällä kertaa etsittiin muutosta ja trendiä, ei vähennä sitä tosiasiaa, että suuremmilla resursseilla olisi pystytty konkreettisempaan ja hyödyllisempään analyysiin, vaikkakin vain yksikötasolla.

Eritoten tutkijaa harmittaa kuntayhtymien ja liikelaitosten pois jättäminen. Juuri ne todennäköisesti olisivat osoittaneet toivottua kehitystä, sillä niihin osoitetaan yhä kriittisempiä palveluita ja ne ovat ketterämpiä muutoksissa. Tämän tutkimuksen puitteissa ei kuitenkaan niiden vaatimaa lisätyötä olisi ehtinyt tekemään (sekä fyysinen etsintä että eliminoinnit). Lohdutuksena muistettakoon, että Työ- ja elinkeinoministeriö suosittelee näissä laitoksissa eri tunnuslukujen käyttöä, joten joka tapauksessa ne olisi tutkittu erillisinä.

Muistetaan myös, että tilinpäätösanalyysi, myös hyvin erilaisista yksiköistä kootuna, sisältää tulkinnanvaraisuutta, ja graafinen tarkkailu sekä trendien visuaalinen havainnointi sitä ainakin sisältävät. Tilinpäätösanalyysissä käytettävät tunnusluvut saattavat myös paljastavat oireita, mutta tunnusluvun muutoksen aiheuttaneisiin perimmäisiin syihin ei analyysillä tavallisesti saada vastausta, sillä ne yleensä liittyvät reaali-prosessiin, kun tilinpäätös on rahaproessin kuvaus. Edelleen, on hyvä muistaa että tunnusluvut kertovat *menneestä*, joten niiden perusteella toimenpiteisiin ryhtyminen saattaa olla jo myöhäistä.

Miten tarina on tällä välin jatkunut? Pollittin ja Bouckaertin (2011, 27) mukaan finanssikriisillä ei ole selkeää yhteyttä NPM:n tulevaisuuteen (vaikka niukkuus toki usein ajaa uudistamaan), mutta Vries ja Nemec (2013, 8) mieltävät, että finanssikriisi on jo ottanut pohjaa NPM:n idealta supistaa julkinen hallinto, kun kriisiin ei löydy ratkaisuja ulkomarkkinoilta. Valtionvarainministeriö myöntää, että tuotantopotentiaali on alentunut ja talouden tasapaino heikentynyt, joten kestävyys turvaaminen on haaste. (VM 2010a, 9) Kuten edellisen, myös nykyisen laskusuhdanteen vaikutukset julkishallintoon ovat enimmäkseen olleet jo pitkään asialistalla olleiden uudistusten nopeuttamista.

Finanssikriisin jälkeen julkisyhteisöjen rahoitusasema on ollut alijäämäinen, jatkuen ainakin vuoteen 2016. Taantumavuosien jälkeinen hidas talouskasvu ei riitä kääntämään julkista taloutta ylijäämäiseksi. Julkista taloutta rasittaa ikärakenteen muutos, velkaantuminen jatkuu ja julkiset investoinnit alenevat edelleen. Tuloihin tai menoihin suoraan kohdistuvat toimet eivät riitä, tarvitaan yhä rakenteellisia muutoksia, joilla vahvistetaan talouskasvua sekä työllisyysastetta ja lisätään julkisen talouden tehokkuutta. (VM 2014, 5, 15) Yhäkin, säädösvalmistelussa pidetään lähtökohtana kuntien toiminnan tuottavuutta ja tehokkuutta (VM 2015b, 31).

Tarve tutkimukselle ja tulosten hyödyntämiselle ei siis ole hävinnyt. Informaatio siitä, mikä kaiken reformipuheen, -implementoinnin ja toiminnan jälkeen on se lopullinen tulos, on kuitenkin niukkaa ja epäselvää. Tämä johtuu osin siitä, että hallintoreformin aikaskaala on yleensä median tai poliitikkojen kiinnostusta pidempi (eli kukaan ei vaadi tutkimuksia) ja toisaalta myös siitä, että tällainen informaatio on vaikeaa ja kallista niin kerätä kuin tulkitakin. (Pollitt & Bouckaert 2011, 158, 217) Kuten huomattiin myös tätä tutkielmaa työstäessä.

Tutkimuksesta kuulsivat läpi useat samat ongelmat kuin edellisistä tutkimuksista. Kuten Pollitt ja Bouckaert (2011) [listasivat](#) tulosten tunnistamisen vaikeuksista, vaikka henkilöstömenoja on onnistuttu pienentämään, työn tuottavuus on yhä laskusuhdanteessa. Ja jos tulokset osoittavatkin tavoiteltua muutosta, ei parannusta pystytäkään yhdistämään kyseenomaiseen reformiin. Havaintoaineistoa kerätessään tutkija sai huomata, että tilinpäätöksen mittarit sekä mittaustavat ovat jatkuvassa muutoksessa, mikä hankaloittaa pitkän aikavälin vertailtavuutta.

Buhrin (2012, 300) mukaan suurimpina kysymyksinä ovat pysyneet kansainvälisten kirjanpitostandardien ja suorituskykyraportoinnin kehittäminen. Julkisten palveluiden tehokkuuden ja tuottavuuden sekä vastuualueiden toteutumien näyttämisen vaatimista hallinnointia ja raportointia, jossa on todellista haastetta suoriteperusteiselle tilinpäätösdokumentoinnille (Buhr 2012, 302). Myös Lande & Rocher (2011, 219) huomioivat vaillinaisten standardien ongelmat, muistuttaen ettei standardeja ole julkistettu esimerkiksi aineettomille varoille, joita julkisella sektorilla riittää.

Julkisen puolen uudet kirjanpitoikäytännöt ovat siis vaatineet tarkkaa harkintaa. Monet tutkijat ovat epäilleet suoriteperusteisen järjestelmän luotettavuutta ja käytännöllisyyttä julkisen sektorin resursseille. Jo tuloksen käsite on sektoreilla hyvin erilainen, koska julkisen talouden ylijäämä ei välttämättä ole hyvä eikä alijäämä se paha asia. (Buhr 2012, 289) Liiketalouden tunnuslukujen käyttö tasapainotaloudessa ei ole helppoa, järkevää tai aina edes mahdollista. Analysoinnin ja arvioinnin kehittäminen on jatkuva prosessi, jotta uusi kirjanpito tapa saadaan sopimaan uuteen ympäristöön.

Useat tutkijat ehdottavat tutkimusta kunta- tai organisaatiotasolla, josta he arvelevat saatavan parempia ja selkeämpiä tuloksia. Tämänkin tutkimuksen tulokset olisivat olleet käytännöllisempiä, jos olisi pystytty tutkimaan yksiköiden tai toimialojen välisiä eroja muutoksessa. Erilaiset arvostus- ja jaksotusratkaisut kuitenkin johtavat erisuuruisiin tuloksiin ja omiin pääomiin, joka vaikuttaa tunnuslukuihin ja vaikeuttaa yksiköiden välistä vertailua. Laamasen & Saaren (2009) tutkimus esitti, että jos tilinpäätösinformaation lisäksi otetaan huomioon esimerkiksi tuotannon tasoa ja laatua koskevaa informaatiota, saadaan talousanalyysia parempi kuva taloudellisesta tilasta sekä toiminnasta.

Organisaatiotason tutkimukseen ryhtyessä kannattaa myös muistaa, että kun koko paikallishallinnon aineiston tutkiminen on kuvailevaa tilastoanalyysia, otantaan perustuva tilastollinen päättely vaatii jakaumien ja merkitsevyytasojen määrittämistä, tilastollisten testien suorittamista ja luottamusvälejä (KvantiMOTV). Tilinpäätösanalyysin avulla taas voidaan verrata toisiinsa vain sellaisia yksiköjä, jotka ovat tietyllä tavalla samanlaisia. Muun muassa yksikön koko, toimiala tai sijainti vaikuttaa usein lukujen vertailukelpoisuuteen.

Vaikka tilinpäätöstunnusluvut ovat jo pitkään olleet suoriteperusteisen tilinpidon välineitä, ne ovat kehittyneet pääasiassa voittoa tavoittelevien yksiköiden tarpeisiin. Julkisesta tilinpäätöksestä kyseiset (tunnus)luvut voivat olla laskettavissa ja saada mielekkäitä arvoja, mutta ne eivät riitä kuvaamaan kaikkea sitä, mitä julkisen sektorin tuloksesta kannattaisi tutkia. Jatkotutkimusaiheeksi voisikin suositella tilinpäätösten sijaan kuntien käyttötaloustilastoja, jotka tarjoavat käytännönläheisempää, organisaatiotasoa, alakohtaista dataa, jota voisi hyödyntää varsin monipuoliseen talousanalyysiin. Erityisesti kuntayhtymät voisivat antaa ajankohtaisen tutkimusaiheen, sillä niistä löytyy toimialakohtaista laskentatietoa esimerkiksi soten alueelta. VM:n mukaan (2015a, 10) julkisen talouden ohjaus ja menopaineiden hallinta ovat pitkälti kiinni soteuudistuksen onnistumisesta.

Jagalla, Becker ja Weber (2011, 137) ehdottavat tuleviksi tutkimusaiheiksi joitain suoriteperusteisen järjestelmän mahdollisia etuja, kuten:

- parempi läpinäkyvyys: kattavampi, laadukkaampi ja johdonmukaisempi laskentainformaatio nostavat esiin hallinnon puutteita,
- myös pitkäaikaisten tulosten näkyvyys paranee, kun saadaan konsolidoituja kuvauksia varoista, veloista, kustannuksista ja resurssienkäytöstä, sekä
- kustannusten vertaaminen ulkoisten palveluntarjoajien kanssa paranee yhteisen laskentajärjestelmän kautta, etenkin jos standardit yhtenäistyvät.

Myös tämän tutkimuksen kirjallisuutta kahlatessa nousi esiin ihmetys siitä, miksei mallia oteta yksityissektorin vastaavista elimistä? Jos osataan ottaa oppia muiden valtioiden ohjelmatasolta, miksei alemmaa tai lähempää? Monien artikkeleiden epäkohdat osuivat tismalleen samoihin asioihin, joihin törmätään jatkuvasti yksityisen sektorin liiketoiminnassa. Yrityssektorilla on myös jo huomattu, että jotkin reaali-prosessin luvuista ovat käyttökelpoisempia esimerkiksi henkilöstön tehokkuuden arvioinnissa. Lopulta sektorit voivat hyödyntää toisiaan laskennan kehityksessä.

Entä minkälaisia vastauksia julkisten reformien tutkimukselta odotetaan (tulevaisuudessa)?

1. Niiden mallien (kuten NPM) tai tekniikoiden tunnistaminen, jotka selkeästi toimivat useimmissa ympäristöissä.
2. Enemmän rajoitettuja ja ehdollisia yleistyksiä, joissa 'jokin yleensä toimii näin tällaisissa olosuhteissa'.
3. Ei isoja yleistyksiä tai sääntöjä (edes ehdollistettuja), vaan runsaasti oivalluksia ja nyrkkisääntöjä, jotka ovat siirrettävissä paikasta toiseen.
4. Ei toimivia yleistyksiä: jokainen tilanne on ainutlaatuinen.

(Pollitt & Bouckaert 2011, 219)

## LÄHTEET

- Alma Talent, Tunnuslukuopas: Kannattavuus. <https://www.almatalent.fi/tietopalvelut/tunnuslukuopas/>
- Buhr, N. 2012. Accrual accounting by anglo-american governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, 17 (3-4), 287-309.
- Christensen, T. & Lægreid, P. 2010. Beyond NPM? Some Development Features. Julkaisussa: Christensen, T. & Lægreid, P. 2010. *The Ashgate research companion to new public management*. Farnham, Surrey, England; Burlington, VT: Ashgate., 363–374.
- Dan, S. 2014. NPM Can Work: An optimistic review of the impact of New Public Management reforms in central and eastern Europe. *Public Management Review: an international journal of research and theory*, 2014, 1-28.
- De Vries, M. & Nemec, J. 2013. Public sector reform: an overview of recent literature and research on NPM and alternative paths. *International Journal of Public Sector Management*, 26 (1), 4-16.
- Düren, P., Landøy, A., & Saarti, J. 2017. New public management and libraries: a success story or just an excuse for cost reduction. *Library Management*, 38 (8/9), 477-487.
- HE 192, 1994. Hallituksen esitys Eduskunnalle kuntalaiksi. <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1994/19940192>
- Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. 9 painos. Helsinki: Edita.
- Hood, C., & Peters, G. 2004. The middle aging of New Public Management: Into the age of paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14 (3), 267.
- Hood, C. 1995. The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20 (2-3), 93-109.
- Järvenpää, M. & Pellinen, J. 2005. Teoria ja interventio suomalaisissa johdon laskenta-toimen case- tai field-menetelmällä tehdyissä akateemisissa opinnäytteissä 1997-2005. Vaasan yliopiston julkaisuja. 65-108.
- Johan, C. & Jan, R. 2008. Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 59-75.
- Kaisanlahti, T. 2017. Tilinpäätöksen tulkinta. 5. painos. Helsinki: Alma Talent.
- Karhu, I. 2012. Kunnan talouden tasapaino ja tilinpäätösinformaation tulkinta päätöksenteossa. Tampere: Tampereen yliopisto, Johtamiskorkeakoulu.
- Kotonen, U. 2000. Rahavirta-analyysit, erityisesti kassavirtalaskelma, kunnan talouden ohjauksen apuvälineenä. Lappeenranta: Lappeenranta University of Technology.
- Kuntatyönantajat, Tilastot ja julkaisut: Henkilöstötilastot. <https://www.kt.fi/tilastot-ja-julkaisut/henkilostotilastot>
- Laamanen, J. & Saari, S. 2009. Kuntatalouden tilan arviointi ja mittarit: Sovelluskohteenä Satakunnan kuntien talous 1998-2007. Pori: Turun kauppakorkeakoulu, Porin yksikkö.
- Laine, A. 2018. Julkishallintoreformin Katsastus - Case NPM. Jyväskylä: Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulu.

- Lande, E. & Rocher, S. 2011. Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. *Public Money & Management*, 31 (3), 219-222.
- Lapsley, I. 2009. New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? 1. *Abacus*, 45 (1), 1-21.
- Margetts, H. 2011. Experiments for Public Management Research. *Public Management Review* 13 (2), 189-208.
- Merkus, S., & Veenswijk, M. 2017. Turning New Public Management theory into reality: Performative struggle during a large scale planning process. *Environment and Planning C: Politics and Space*, 35 (7), 1264-1284.
- Niskanen, J. & Niskanen, M. 2002. *Tilinpäätösanalyysi*. Helsinki: Edita.
- Nummenmaa, L., Holopainen, M. & Pulkkinen, P. 2014. *Tilastollisten menetelmien perusteet* (1. p.). Helsinki: Sanoma Pro.
- Näsi, S. & Keurulainen, J. 1999. *Kunnan kirjanpituudistus*. Helsinki: Kunnallisan kehittämissäätö.
- OECD 2010. *OECD Public Governance Reviews – Finland: Working Together to Sustain Success*. Julkaisussa: *OECD Governance* September 2010 (31), i-287.
- Palma, W. 2016. *Time series analysis*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- Pentti, A. 2002. *Kunnan tilinpäätösinformaation hallinta ja käyttö: Kunnanvaltuutetuille kohdistettu kyselytutkimus*. Jyväskylä.
- Pina, V., Torres, L. & Yetano, A. 2009. Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18 (4), 765-807.
- Pollitt, C. & Bouckaert G. 2011. *Public management reform: A comparative analysis: new public management, governance, and the neo-Weberian state*. Oxford, New York: Oxford University Press.
- Pollitt, C. & Dan, S. 2011. *The Impacts of The New Public Management in Europe: A Metaanalysis (Working Paper 3)*.
- Pöysti, T. 2010. OECD:n maa-arvioinnin suositukset antavat hyvää perustaa seuraavan vaalikauden hallinnonuudistuksille, Helsinki, Valtiontalouden tarkastusvirasto, 31.5.2010.
- Salmi, I. 2012. *Mitä tilinpäätös kertoo?* 8. painos. Helsinki: Edita.
- Soininvaara, O. 2009. *Julkisen sektorin tuottavuus: Samalla rahalla enemmän*. Helsinki: Tehokkaan tuotannon tutkimussäätiö.
- Steane, P., Dufour, Y. & Gates, D. 2015. Assessing impediments to NPM change. *Journal of Organizational Change Management*, 28 (2), 263-270.
- KvantiMOTV. Tampereen yliopiston Tietoarkisto: Kvantitatiivisten menetelmien tietovaranto. <http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/intro.html>. 21.5.2018.
- Tieteen kansallinen termipankki. <https://tieteentermipankki.fi/wiki/>
- Tilastokeskus [1]. *Kuntien talous 1984-1997*. Helsinki: Tilastokeskus.
- Tilastokeskus [2]. *Kuntien talous ja toiminta 1996-2010*. Helsinki: Tilastokeskus.
- Tilastokeskus [3]. *Kuntien ja kuntayhtymien talous ja toiminta*. <http://tilastokeskus.fi/til/ktt/index.html>
- Tilastokeskus [4]. *Tietoa tilastoista, Käsitteet*. <http://www.stat.fi/meta/kas/index.html>
- Tilastokeskus [5]. *Tilastot*. <http://tilastokeskus.fi/til/index.html>



- Työ- ja elinkeinoministeriö: Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2017. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 4. painos. Suomen Kuntaliitto.
- Valtioneuvosto 2011. Valtioneuvoston asetus kunnan talouden tunnuslukujen eräistä raja-arvoista 10.3.2011/205. <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2011/20110205>
- Valtioneuvoston termipankki. <https://mot-kielikone-fi.ezproxy.jyu.fi/mot/valter/>
- Vilkkumaa, M. 2010. Yrityksen menestyksen mittarit: Tunnusluvut, yrityksen hinnan määrittäminen & tilinpäätösanalyysi. Helsinki: Yrityskirjat.
- VM 2004. 2000-luvun kasvupolitiikan haasteet: Miten Suomi selviää ikääntymisestä ja kansainvälisen kilpailun kiristymisestä? Valtionvarainministeriö, JULKAISUJA, 1/2004.
- VM 2006. Talouspolitiikan strategia -raportti 2006. Valtionvarainministeriö, JULKAISUJA, 2006.
- VM 2010a. Julkinen talous tienhaarassa – Finanssipolitiikan suunta 2010-luvulla. Valtiovarainministeriön julkaisuja 8/2010.
- VM 2010b. Julkisen talouden valinnat 2010-luvulle, Valtiovarainministeriön julkaisuja 49/2010.
- VM 2014. Taloudellinen katsaus, kevät 2014. Valtiovarainministeriön julkaisuja 13a/2014.
- VM 2015a. Kuntatalousohjelma 2016-2019. Valtiovarainministeriön julkaisuja 16a/2015. Juvenes Print - Suomen Yliopistopaino Oy, 2015.
- VM 2015b. Ohje kuntia koskevan lainsäädännön valmisteluun ja taloudellisten vaikutusten arviointiin. Valtiovarainministeriön julkaisuja 22/2015.
- Yritystutkimus ry 2011. Yritystutkimuksen tilinpäätösanalyysi. 9. painos. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.