

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

Taloustieteiden tiedekunta

VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS

- Tilivirastojen laskentatoimen informaation
tuottajien ja käyttäjien näkemykset**

Laskentatoimen pro gradu
-tutkielma

Marraskuu 2000

Laatija: Johanna Kohvakka

Ohjaaja: Professori Salme Näsi

Jyväskylän yliopisto
Taloustieteiden tiedekunta
Marraskuussa 2000

VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS

- Tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemykset

Laskentatoimen pro gradu –tutkielma
115 sivua ja liitteitä 16 sivua

Laatija: Johanna Kohvakka
Ohjaaja: Professori Salme Näsi

TIIVISTELMÄ

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

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

Tutkimuksessa todettiin, että näkemykset liikekirjanpituudistuksesta vaihtelivat eri vastaajaryhmien välillä. Laskentatoimen informaation hyväksikäyttäjät suhtautuivat selkeästi kriittisemmin ja kielteisemmin uudistukseen, kun taas informaation tuottajat olivat siihen jossain määrin tyytyväisempiä. Positiivisimmin liikekirjanpituudistukseen suhtauduttiin niissä tilivirastoissa, joissa pääasiallinen tehtävä on maksullisten palvelujen tuottaminen, ja negatiivisimmin koulutusta ja tutkimusta tuottavissa virastoissa.

Tutkimuksessa tuli selvästi esiin se seikka, että liikekirjanpidon ja sen tilinpäätöslaskelmien tehtävät valtionhallinnossa eivät ole selkeät. Liikekirjanpidon nähtiin palvelevan ainoastaan valtion tilinpäätöstä, eikä siitä nähty olevan juuri lainkaan hyötyä tilivirastoille itselleen. Myöskin eri sidosryhmien liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttö arvioitiin erittäin vähäiseksi. Tilivirastotoimijat eivät yksinkertaisesti pitäneet kirjanpituudistusta kustannustensa ja vaivansa arvoisena. Sitä pidettiin kuitenkin hyvänä yrityksenä tehdä jotain ja oikeansuuntaisena, mutta toteutus valtionhallinnossa ei vain ollut kyselyyn osallistuneiden mielestä onnistunut.

Tutkimuksen avainsanat: valtion kirjanpituudistus, liikekirjanpito, valtion tilivirastot, julkinen sektori, rahoituksen laskentatoimi

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	1
1.1	TUTKIMUKSEN TAUSTAA	1
1.2	TUTKIMUKSEN TAVOITTEET JA TOTEUTUS	4
2	VALTIONHALLINNON TOIMINTAYMPÄRISTÖ	8
2.1	TILIVIRASTOT OSANA VALTION BUDJETTITALOUTTA	8
2.2	VALTIONHALLINTO JA TILIVIRASTOT TALOUSYKSIKÖINÄ	11
2.3	TILIVELVOLLISUUS JA SIDOSRYHMÄAJATTELU VALTIONHALLINNOSSA	17
3	KIRJANPITO VALTIONHALLINNOSSA	20
3.1	HALLINNOLLINEN KIRJANPITO VS. LIIKEKIRJANPITO	20
3.2	VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUKSEN TAVOITTEET	24
3.3	VALTION UUDEN KIRJANPIDON KESKEISIMMÄT PERIAATTEET	27
4	TUTKIMUKSEN EMPIIRISEN OSUUDEN TOTEUTUS	31
4.1	AINEISTON HANKINTA	31
4.2	AINEISTON ESIKÄSITTELY JA ANALYSOINTI	33
4.3	AJATUKSIA TUTKIMUKSEN RELIABILITEETISTA JA VALIDITEETISTA	35
5	VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS TILIVIRASTOJEN NÄKÖKULMASTA	38
5.1	KYSELYYN VASTANNEIDEN ESITTELY	38
5.2	LOMAKEKYSelyn TULOKSET	41
5.2.1	Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien tehtävät valtionhallinnossa	42
5.2.2	Liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyödyllisyys	44
5.2.3	Liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyväksikäyttö	46
5.2.4	Liikekirjanpituudistuksen vaikutukset julkisen ja yksityisen sektorin lähentymiseen	53
5.2.5	Talousarviokirjanpidon asema liikekirjanpituudistuksen jälkeen	55
5.2.6	Uudistuksen käytännön valmiudet	55
5.2.7	Kokonaisarvio liikekirjanpituudistuksesta	57
5.2.8	Liikekirjanpituudistuksen seuraukset	76
5.2.8.1	Positiiviset seuraukset	77
5.2.8.2	Negatiiviset seuraukset	84
5.2.8.3	Yhteenveto	94
5.2.9	Kehittämistarpeet	95
5.3	AJATUKSIA TUTKIMUKSEN TULOKSISTA	105
6	JOHTOPÄÄTÖKSET	107
	LÄHTEET	112
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Suomen julkista sektoria on uudistettu monin tavoin 1980-luvun puolivälistä alkaen. Uudistusten perimmäisenä tavoitteena on ollut tehostaa julkista sektoria ja ratkaista sen talouden ongelmia, kuten budjettien alijäämäisyyttä ja ylivelkaantumista. Osana tätä laajaa julkisen hallinnon uudistamista valtion kirjanpitolain uudistettiin 1.1.1998 alkaen kattamaan talousarviokirjanpidon lisäksi kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa lähellä olevan liikekirjanpidon¹. Kunnissa kirjanpitolain piiriin oli siirrytty jo vuotta aiemmin.

Tämä siis merkitsee sitä, että julkisessa hallinnossa pitkän perinteen omaava hallinnollinen kirjanpito on saanut väistyä liikekirjanpidon tieltä. Hallinnollisen eli kameraalisen kirjanpidon tärkein tehtävä oli tuottaa tietoa talousarvion toteutumisesta, kun taas liikekirjanpidon päätehtävä on tuloksen laskeminen. Liikekirjanpituudistuksen myötä tilivirastoissa tehdään talousarvion toteutumalaskelman lisäksi yrityksistä tutut tilinpäätöslaskelmat: tuotto- ja kululaskelma² sekä tase.

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

¹ Liikekirjanpito –termillä viitataan suoriteperusteiseen kirjanpitoon ja tilinpäätösraportointiin. Suoriteperusteisessa kirjanpidossa liiketapahtumat rekisteröidään tuotannon tekijöiden vastaanottamiseen ja suoritteiden luovuttamiseen perustuen eikä maksutapahtumiin perustuen. Siihen liittyy myös tuloksen laskeminen tietyn ajanjakson aikana menojen ja tulojen vastakkainasetteluun perustuen. Termi perustuu englanninkieliseen accrual accounting –käsitteeseen.

² Tuotto- ja kululaskelma vastaa yritysten ja kuntien tuloslaskelmaa. Tuloslaskelmaa voidaan siis pitää yleiskäsitteenä, jonka valtionhallinnon vastine tuotto- ja kululaskelma on.

kansainvälisessäkin³ vertailussa varsin radikaali ratkaisu. He totesivat myös mm., että kunnan taloudessa ei ole hintajärjestelmän tuomaa tuloslaskennan mahdollisuutta, eikä siellä monetaarinen tulos korvaa reaali-prosessin puolen tulostarkastelua kuten yritysten taloudessa. Uusi kirjanpito ei siis kata toiminnan ja talouden välistä kuilua. Myöskin laskentatoimen kahtiajako rahoituksen ja johdon laskentatoimeen näytti jääneen epäselväksi, ja kunnan ulkoiset sidosryhmät, kuten kuntalainen äänestäjänä, veronmaksajana ja asiakkaana oli unohdettu. Tutkimus oli kvalitatiivinen tutkimus, jonka empiirisessä osuudessa haastateltiin neljän kunnan kirjanpidon ja tilinpäätösinformaation tuottajia ja käyttäjiä.

Myös nimenomaan valtiolla toteutettu kirjanpituudistus on aiheuttanut kriittistä keskustelua julkisuudessa. Esimerkiksi Wallin ja Taipale⁴ kirjoittivat Helsingin sanomien Vieraskynä – palstalle (8.2.1999) kriittisen artikkelin uudistuksesta otsikolla ”Yritysmailmasta lainatusta kirjanpidosta vähän iloa virastoille”. He olivat tyytymättömiä mm. siihen, että tilinpäätöslaskelmien hyväksikäytöstä ei ollut koko uudistuksen valmistelun aikana käyty perusteellista keskustelua, vaan oli keskitytty lähes yksinomaan kirjanpidon tekniseen puoleen. Keskustelua olisi tullut käydä, koska virastojen tavoitteet ja rahoitus ovat hyvin erilaisia verrattuna yrityksiin. Heidän mukaansa tilanne on täysin käsittämätön, kun virastojen johtokunnan ja johdon pitää hyväksyä tilinpäätös sekä toimittaa se ministeriölle hyväksikäytettäväksi, vaikka samanaikaisesti hallinnossa vallitsee laaja epätietoisuus tuotto- ja kululaskelman ja taseen merkityksestä.

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

³ Suomessa toteutettu liikekirjanpituudistus voidaan nähdä osana kansainvälistä New Public Financial Management (NPFM) –kehitystä. NPFM tai NPM (New Public Management) viittaa uudistuksiin, joiden tarkoituksena on vähentää eroavaisuuksia yritysten ja julkisen sektorin organisaatioiden väliltä ja lisätä julkisyhteisöjen toiminnan tehokkuutta ja tilivelvollisuutta (Mayston 1999, 249). Guthrie, Olson ja Humphrey (1999, 210 – 211; ks. myös Olson ym. 1998b, 18) ovat erottaneet näissä uudistuksissa kaiken kaikkiaan viisi suuntausta: 1. Muutokset tilinpäätösraportoinnissa, sisältäen siirtymisen suoriteperusteiseen tilinpäätösraportointiin. 2. Markkinasuuntautuneiden johtamisjärjestelmien ja rakenteiden sekä kassanhallinnan, ulkoistamisjärjestelyjen ja sisäisten/ulkoisten hinnoittelumekanismien kehittäminen. 3. Suorituksen mittaamisen kehittäminen, sisältäen mm. rahamääräiset ja ei-rahamääräiset mittarit ja benchmarkingin. 4. Budjetoinnin hajauttaminen sekä yritys integroida rahoituksen ja johdon laskentatoimen sekä muun taloudellisen informaation järjestelmät. 5. Muutokset sisäisessä ja ulkoisessa tarkastuksessa, erityisesti julkisten palvelujen tuottamisen tehokkuuden ja vaikuttavuuden arvioimiseksi. Näsi ja Keurulainen (1999, 11) ovat todenneet kuntien ja valtion liikekirjanpituudistuksen noudattavan ensimmäisen kohdan suuntausta: pyrkimystä suoriteperusteiseen tilinpäätösraportointiin.

⁴ Kirjoittajat ovat toimineet valtionhallinnon laskentatoimen, taloushallinnon ja tulosoikeuden kehittämistehtävissä 1980-luvun alusta lähtien.

tuotto-, kulu- ja omaisuusrakenteita. Kirjoittajat toivovatkin, että liikekirjanpidon tilinpäätös-laskelmien asema osana tilinpäätöstä olisi oikeassa suhteessa niiden merkitykseen nähden ja että valtionhallinnon laskentatoimen kehittämisessä pyrittäisiin välttämään yritysmaailman mallien mekaanista siirtämistä valtionhallintoon ilman, että otetaan valtionhallinnon erityispiirteet huomioon.

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

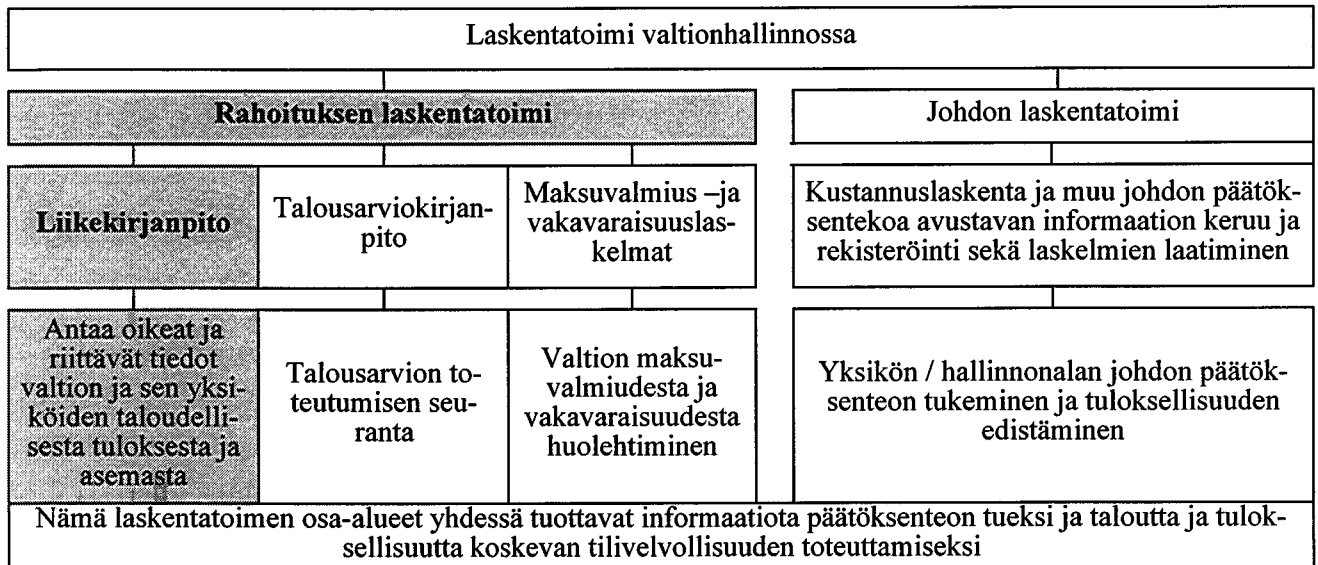
Myös lukuisissa muissa kansainvälisissä julkaisuissa on paljon kritisoitu julkisen sektorin uudistuksia. Esimerkiksi Robinson (1998, 35) on tullut siihen tulokseen, että liikekirjanpidon informaatiosta on paljon vähemmän hyötyä kuin mitä yleensä on luultu ja että joissakin tapauksissa saatava hyöty ei oikeuta sitä huomattavaa vaivaa ja kustannuksia, jotka liikekirjanpidon toteuttamisesta aiheutuu. Liikekirjanpitoa julkisella sektorilla on kuitenkin myös puolustettu. Johan toteutetut uudistuksetkin puhuvat sen puolesta. Myös esimerkiksi Chan, Jones ja Lüder (1996, 13 – 14) pitävät liikekirjanpitoon siirtymistä innovaationa eli muutoksena parempaan suuntaan. Heidän mukaansa liikekirjanpitojärjestelmä tuottaa enemmän ja parempaa taloudellista informaatiota.

Julkisen sektorin uudistukset ovat siis sekä Suomessa että kansainvälisesti keskustelua herättänyt ja ajankohtainen aihe. Monissa yhteyksissä on myös toivottu uudistusten puolueetonta, kriittistä arviointia (ks. esim. Tutkimaton uudistus? 1994, 3; Guthrie, Olson & Humphrey 1999, 225). Kuntien kirjanpito uudistuksen osalta Suomessa onkin jo tehty tutkimusta, joten tällä tutkimuksella lähdetään ottamaan selvää siitä, mitä mieltä uudistuksesta ollaan valtion tilivirastoissa.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja toteutus

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten valtion kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin uudistaminen ja sen seuraukset koetaan valtion tilivirastoissa sekä kartoittaa mahdollisia jatkokehittämistarpeita. Tutkimuksella halutaan selvittää ensisijaisesti niiden tilivirastotoimijoiden näkemyksiä ja kokemuksia, jotka työssään hyödyntävät tiliviraston tuottamaa laskentatoimen informaatiota, mutta myös niiden, jotka tuottavat tätä informaatiota⁵. Tämän tutkimuksen puitteissa muita sidosryhmiä ei ole syytä ottaa kohderyhmään mukaan, sillä tilivirastotoimijoilla uskotaan olevan tarpeeksi hyvä näkemys myös muiden sidosryhmien informaation käytöstä ja käyttötarpeista.

Tutkimuksen kohdealueena on valtionhallinnon rahoituksen laskentatoimi⁶, ja etenkin siihen kuuluvat liikekirjanpituudistuksen mukaiset kirjanpito ja tilinpäätöslaskelmat. Kuvio 1 hahmottaa laskentatoimen osa-alueita ja tehtäviä valtionhallinnossa. Korostetulla alueella viitataan tämän tutkimuksen kohdealueeseen.



KUVIO 1 Laskentatoimi valtionhallinnossa (Näsi 1997a)

⁵ Jako laskentainformaation käyttäjiin ja tuottajiin ei käytännössä kuitenkaan ole kovin selkeä, joten osa tilivirastotoimijoista voi kuulua molempiin ryhmiin.

⁶ Samoin kuin yrityksen laskentatoimi, myös valtionhallinnon laskentatoimi jaetaan rahoituksen ja johdon laskentatoimeen (ks. esim. Meklin & Näsi 1994). Rahoituksen laskentatoimi käsittelee pääasiassa tuloksen laske- mista ja jakamista eri rahoituslähteiden näkökulmista, kun taas johdon laskentatoimi kattaa laajasti kaiken sen laskentatoimen, jonka tarkoituksena on tukea organisaation johtamista (Vehmanen & Koskinen 1997, 30).

Tutkimuksen mielenkiinto kohdistuu etenkin valtion talousarviolla⁷ ohjattavassa budjettitaloudessa oleviin tilivirastoihin, jotka ovat kirjanpitovelvollisia talousyksiköitä ja laativat siten oman tilinpäätöksen. Tutkimuksessa ei kuitenkaan voida unohtaa valtion kirjanpidon toista tasoa: valtion keskuskirjanpitoa, jossa laaditaan tilivirastojen tilitietojen perusteella valtion tilinpäätös varainhoitovuoden päättyessä.

Tutkimuksen olosuhteisiin liittyy tietynlainen ainutkertaisuus, kun halutaan selvittää juuri tähän uudistukseen liittyviä näkemyksiä ja kokemuksia. Lisäksi osa aineistosta on kvalitatiivisessa muodossa, joten teoriasta johdettavien hypoteesien sijasta käytetään vain ongelma-alueen jäsentämistä osaongelmiksi (ks. esim. Erätuuli, Leino & Yli-Luoma 1996, 33 – 34).

Tutkimuksen päätutkimusongelma määritellään seuraavasti:

- Millaisia näkemyksiä ja kokemuksia valtion tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajilla ja käyttäjillä on valtion liikekirjanpituudistuksesta ja sen seurauksista?

Päätutkimusongelma jaetaan seuraaviin alaongelmiin:

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

⁷ Talousarvio eli budjetti (aikaisemmin meno- ja tuloarvio) määritellään perinteisesti seuraavasti: ”Budjetti on eduskunnan päättämä valtion tahdonilmaisu, jossa ennakolta vuodeksi kerrallaan osaksi arvioidaan ja osaksi sitovasti määrätään valtion tulot ja menot”. Määritelmää voidaan täydentää erottamalla talousarvion tehtävät: 1. Sen *oikeudellisena* tehtävänä on asettaa oikeudelliset rajat hallituksen ja sen alaisten hallintoviranomaisten taloudenhoidolle. 2. *Poliittinen* tehtävä ilmenee siitä, että eduskunta budjettivallan mukana saa itselleen myös ratkaisevan poliittisen vallan. 3. *Finanssi- tai budjettipoliittisena* tehtävänä voidaan puolestaan nähdä valtion tarpeiden tärkeysjärjestyksen ratkaiseminen sekä talouselämän suhdannekehitykseen vaikuttaminen valtion tulojen ja menojen sekä niiden välisen suhteen määrittämisellä. (Purhonen 1961, Meklinin 1997, 108 mukaan)

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

Tutkimus pyrkii kuvailemaan valtion tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemyksiä ja kokemuksia valtion liikekirjanpito uudistuksesta vastaamalla edellä oleviin tutkimusongelmiin. Myös taustamuuttujien ja näkemysten välisiä yhteyksiä pyritään selvittämään. Tutkimus on survey-tutkimus, jossa on lähinnä kvantitatiivisen mutta myös kvalitatiivisen tutkimuksen piirteitä. Survey-tutkimuksella tarkoitetaan suunnitelmallista kysely- tai haastattelulomakkeen avulla toteutettavaa tiedonkeruuta. (Niemi & Tourunen 1996, 41). Se toteutetaan tyypillisesti siten, että tietystä ihmisjoukosta poimitaan otos yksilöitä, joilta kerätään jokaisen yksilön tiedoista koostuva standardoidussa muodossa oleva aineisto. Kerätyn aineiston avulla pyritään kuvailemaan, vertailemaan ja selittämään ilmiöitä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 130) Survey-tutkimusta käytetään yleisesti vastaajien mielipiteiden, asenteiden ja arvojen selvittämiseen; sen avulla voidaan selvittää, miten asiat vastaajan mielestä ovat (Uusitalo 1996, 92).

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

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

Aineiston analysointi tapahtuu kvantitatiivisen datan kohdalla tilastollisin menetelmin ja kvalitatiivisen aineiston kohdalla, joka tässä tapauksessa koostuu avoimiin kysymyksiin ane-

tuista vastauksista, laadullista luokittelua ja analysointia käyttämällä. Yleistä asennetta pyritään havainnollistamaan käyttämällä runsaasti suoria sitaatteja. Lomakekyselyn ja aineiston analysoinnin käytännön toteutus kuvataan tarkemmin empiirisen osuuden yhteydessä.

Tutkimus rakentuu kuudesta pääkappaleesta. Johdantokappaleessa käsitellään tutkimuksen tausta, tavoitteet tutkimusongelmineen sekä toteutus. Kappaleessa 2 tarkastellaan valtionhallinnon toimintaympäristöä. Siinä esitellään tutkimuksen kohteena olevat tilivirastot osana valtion budjettitaloutta sekä verrataan valtionhallinnon ja tilivirastojen talousprosessia yritysten vastaavaan. Valtionhallinnon ympäristöä tarkastellaan myös tilivelvollisuuden käsitteen ja sidosryhmäajattelun avulla. Kappaleessa 3 taas käsitellään liikekirjanpitoa ja hallinnollista kirjanpitoa tärkeimpine periaatteineen sekä liikekirjanpituudistuksen tavoitteita. Lopuksi esitellään Valtion kirjanpidon käsikirjan (1999) mukaan valtion uuden kirjanpidon keskeisimmät periaatteet. Näissä teoreettisen osuuden muodostavissa kappaleissa 2 ja 3 pohditaan myös liikekirjanpidon soveltuvuutta julkisen sektorin ympäristöön.

Kappaleet 4 ja 5 muodostavat tutkimuksen varsinaisen empiirisen osuuden. Kappaleessa 4 esitellään tutkimuksen empiirisen osuuden toteutus. Siinä kuvataan aineiston kokoamisen vaiheet, esitellään kyselylomake sekä käytetyt tilastolliset menetelmät esikäsittelyineen. Kappaleen lopuksi pohditaan myös tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia. Kappaleessa 5 puolestaan esitellään lomakekyselyn avulla saadut tulokset tilivirastotoimijoiden näkemyksistä valtion liikekirjanpituudistuksesta. Tutkimus päättyy johtopäätökset –kappaleeseen, jossa saatuja tuloksia kootaan yhteen ja pohditaan tarkemmin.

2 VALTIONHALLINNON TOIMINTAYMPÄRISTÖ

2.1 Tilivirastot osana valtion budjettitaloutta

Valtiontalous jaetaan perinteisesti budjettitalouteen ja budjetin ulkopuoliseen talouteen. Budjetti- tai talousarviotaloudella tarkoitetaan sitä osaa valtiontaloutta, jota ohjataan valtion talousarviolla. Budjettitalous on valtiontalouden ydin ja tiukemmin eduskunnan ja poliittisen ohjauksen alaisena, kun taas budjetin ulkopuolinen talous on kauempana eduskunnan ohjauksesta ja joissakin tapauksissa jopa lähellä markkinaohjausta. (Meklin 1997, 42)

Valtiontaloudessa toimivista yksiköistä käytetään yleisnimitystä toimintayksikkö. Budjettitalouteen kuuluvat poliittisten elimien eli eduskunnan, valtioneuvoston ja ministeriöiden ohella sekä tavalliset että liiketoimintaa harjoittavat virastot ja laitokset. Budjetin ulkopuoliseen talouteen puolestaan kuuluvat valtion liikelaitokset, talousarvion ulkopuoliset rahastot, Kansaneläkelaitos, Suomen Pankki sekä valtion yhtiöt. (Meklin 1997, 42 – 43) Taulukossa 1 havainnollistetaan näiden toimintayksikkötyyppien jakoa.

TAULUKKO 1 Toimintayksikkötyypit valtiontaloudessa (Meklin 1997, 42)

BUDJETTITALOUS	Eduskunta
	Valtioneuvosto
	Ministeriöt
	Toimintayksiköt:
	1. Virastot ja laitokset
	2. Liiketoimintaa harjoittavat virastot ja laitokset
BUDJETIN ULKOPUOLINEN TALOUS	3. Valtion liikelaitokset
	4. Budjetin ulkopuoliset rahastot
	5. Kansaneläkelaitos ja Suomen Pankki
	6. Valtionyhtiöt

Valtion virastot ja laitokset ovat budjettitalouden perusyksiköitä, jotka hoitavat jotakin lailla määrättyä valtion tehtävää. Valtion tehtäviin on perinteisesti kuulunut yleisestä hallinnosta,

järjestyksestä ja turvallisuudesta sekä maanpuolustuksesta huolehtiminen. Tehtävät ovat laajentuneet⁸ vähitellen mm. opetustoimen, terveydenhuollon, sosiaaliturvan, liikenteen, eri elinkeinojen edistämisen, työllisyyden hoitamisen, asumisen edistämisen ja ympäristönsuojelun alueille. Perinteisesti palvelut ovat olleet siis kollektiiviluonteisia, mutta luonteeltaan yksilöllisempien palvelujen osuus on vuosikymmenien saatossa kasvanut. (Pitkänen 1986, 1, 4)

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

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

Valtion tiliorganisaatiotyöryhmän mukaan tilivirasto on tehtäviensä kautta määrittyvä organisaatio, eräänlainen hallinnollinen järjestelmä, joka vastaa tietyistä taloushallinnon tehtävistä, ns. tilivirastotehtävistä, ja tätä kautta palvelee toiminnallista johtamista. Tilivirastojen joukossa on hyvin erikokoisia yksiköitä; tilivirasto voi olla kokonainen hallinnonala tai yksittäinen oppilaitos. (Valtion tiliorganisaatiotyöryhmän muistio 1995, 13 – 14) Valtiovarainministeriö päättää, mitkä virastot ja laitokset toimivat tilivirastoina. Tilivirastoja ovat esimerkiksi eduskunta, ministeriöt, lääninhallitukset, yliopistot ja korkeakoulut. (Meklin 1997, 74) Yhteensä tilivirastoja on tällä hetkellä 118 (tilanne 12.1.2000 alkaen). Luettelo tilivirastoista löytyy liitteestä 1.

⁸ Valtion rooli kapitalistisessa taloudessa ja yhteiskunnassa on vaihdellut aikojen kuluessa ja kehittynyt kansalaisten tarpeiden ja erilaisten toimintaedellytysten mukaisesti, mutta etenkin toisen maailmansodan jälkeisellä kaudella julkisen toiminnan osuus kansantaloudesta on kasvanut. Julkisen sektorin osuuden laajentuminen teollisuusmaissa on yleensä kulkenut käsi kädessä taloudellisen kasvun kanssa. Valtion laajentuneiden sosiaalisten tehtävien myötä on syntynyt käsite ”hyvinvointivaltio”, jota käytetään erityisesti pohjoismaisen kehitysmallin kuvaamiseen. (Honkanen 1995, 7 – 9; Pitkänen 1986, 1)

Kirjanpito ja maksuliike⁹ muodostavat budjettitalouden sisäiseen hallintoon liittyvän yhtenäisesti hoidetun tehtävän, jota ohjaavat valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. Tätä funktionaalista organisaatiota kutsutaan tiliorganisaatioksi. Tiliorganisaation kanavia pitkin toimitetaan toimintayksiköille varat menojen maksamiseen ja kootaan valtiolle kertyneet tulot keskuskassaan sekä eri yksiköissä pidettävän kirjanpidon tiedot kootaan valtion keskuskirjanpitoon. Tiliorganisaation muodostavat Valtiokonttori, tilivirastot ja niiden maksupisteet. *Valtiokonttori* hoitaa valtion keskuskassaa ja keskuskirjanpitoa, ja *tilivirastot* puolestaan maksuliikettä ja kirjanpitoa. Tilivirastot voivat jakaa maksuliikkeen ja kirjanpidon hoitamisen *maksupisteisiin*, jos se on tarkoituksenmukaista; esimerkiksi, kun tilivirastolla on sekä piiri- että paikallistason hallintoa tai sen toiminta muuten tapahtuu useissa pisteissä, mutta vastuu maksuliikenteestä ja kirjanpidosta on kuitenkin tilivirastoilla. (Meklin 1997, 74)

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

- Maksuttomien palvelujen tuottaminen (esim. tielaitos, puolustusvoimat, poliisi, tuomioistuimet)
- Maksullisten palvelujen tuottaminen (esim. Valtion kiinteistölaitos)
- Verotuksen suorittaminen ja verotulojen periminen (esim. verohallinto piiriorganisaatioineen)
- Valtion yleishallintoviranomaisena toimiminen (esim. lääninhallitukset)
- Koulutuksen antaminen ja tutkimuksen suorittaminen (esim. korkeakoulut, eräät tutkimuslaitokset)

Tätä luokittelua käytetään tämän tutkimuksen kyselylomakkeessa taustamuuttujana. Erityisen mielenkiintoinen on maksullisten palvelujen tuottajien ryhmä, sillä heidän toimintaympäristönsä on lähempänä yritysympäristöä, josta liikekirjanpito on peräisin. Koska maksullista pal-

⁹ Valtion maksuliikkeellä tarkoitetaan valtion kassaanmaksujen perimistä ja kassastamaksujen suorittamista sekä niihin liittyviä tiliorganisaatiotasojen välisiä varojen siirtoja. Maksuliike hoidetaan postisiirron välityksellä; talletustilejä voi käyttää ainoastaan valtiovarainministeriön luvalla. Maksuliikenteen seuraamista varten tilivirastojen kirjanpidossa käytetään postisiirtomenotiliä ja -tulotiliä. Myös varsinainen postisiirtotili (erotuksena kirjanpidon tileistä) jakautuu *postisiirtomenotiliin ja -tulotiliin*. Tilivirastojen postisiirtomenotilit saavat päivittäin automaattisesti katteen niiltä maksetuille menoille *valtion yleiseltä postisiirtomenotililtä*, ja postisiirtotulotilien tyhjentämistä varten on vastaavasti *valtion yleinen postisiirtotulotili*. (Kivistö 1989, 179)

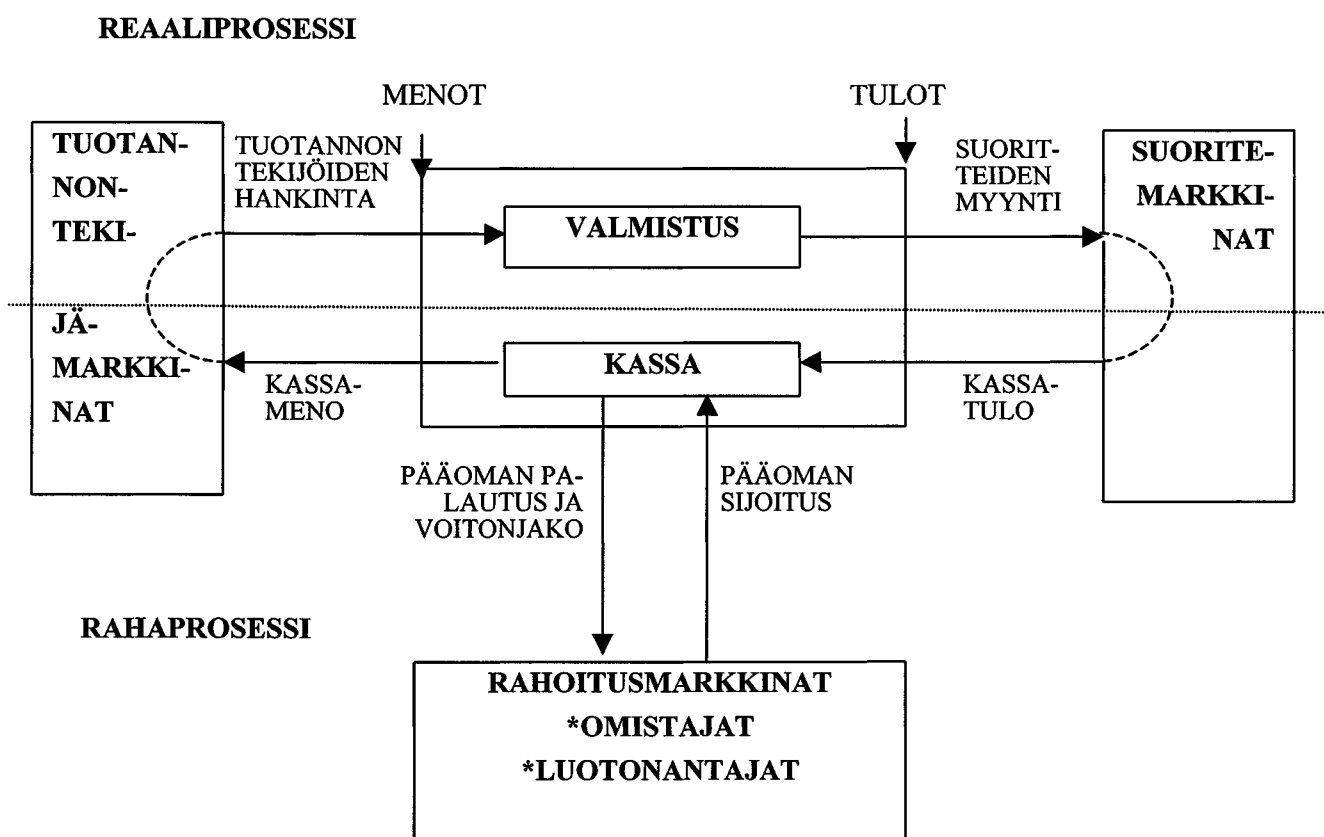
velutuotantoa on joissakin virastoissa enemmän kuin toisissa, kysytään erikseen myös maksullisen toiminnan prosenttiosuutta kokonaisbudjetista.

2.2 Valtionhallinto ja tilivirastot talousyksikköinä

Julkisen sektorin toimintayksiköt¹⁰, eli myös valtionhallinto tilivirastoinen, voidaan määrittellä niiden talousprosessin kautta. Yritysten tavoin ne voidaan nähdä talousyksikköinä, rahoituksellisen kokonaisuuden muodostavina, tuotantotoimintaa harjoittavina yksikköinä. Julkisen sektorin toimintaympäristö on kuitenkin hyvin erilainen ja monimutkaisempi kuin yrityksen vastaava, joten myös niiden talousprosessit eroavat huomattavasti toisistaan (Näsi 1997b, 68). Tämän kappaleen tarkoitus on kuvata julkisen sektorin organisaation talousprosessia tuoden esille juuri valtionhallinnon ja tilivirastojen erityispiirteitä, mutta koska nämä erityispiirteet on helpompi ymmärtää yritysten talousprosessin kautta ja koska tutkimuksen mielenkiinnon kohteena oleva liikekirjanpito on syntynyt juuri yritys ympäristön tarpeisiin, tarkastelu aloitetaan kuvaamalla ensin *yritystä talousyksikkönä*.

Yrityksen talousprosessia kuvaava malli (kuvio 2. s. 12) on jo pitkään vaikuttanut suomalaisen yrityksen laskentatoimen kaikilla tasoilla peruskursseista väitöskirjatasolle asti (Näsi & Näsi 1997, 214). Se on esiintynyt laskentatoimen kirjallisuudessa aina 1960-luvulta saakka (ks. esim. Virkkunen 1961; Artto 1968; Honko 1969; Lehtovuori 1972; Pitkänen 1986).

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



KUVIO 2 Yrityksen talusprosessi (ks. esim. Artto 1968, 23; Honko 1969, 32; Pitkänen 1986, 46; Näsi & Näsi 1997, 213)

Tämän yrityksen talusprosessia havainnollistavan mallin yläosa kuvaa yrityksen panos-tuotos -prosessia tuotannontekijämarkkinoilta läpi yrityksen edelleen suoritemarkkinoille. Mallin alaosa puolestaan kuvaa yrityksen rahaproessia, joka heijastaa rahavirtoina kaikkia reaali-prosessin tapahtumia. (Näsi & Näsi 1997, 213) Kirjanpito on se osa yrityksen tai muun talousyksikön kuvaus- ja mittausmetodiikkaa, joka perustuu monetaariseen rahaan ja on siis yksikön rahaproessin kuvaus (Lehtovuori 1972, 23).

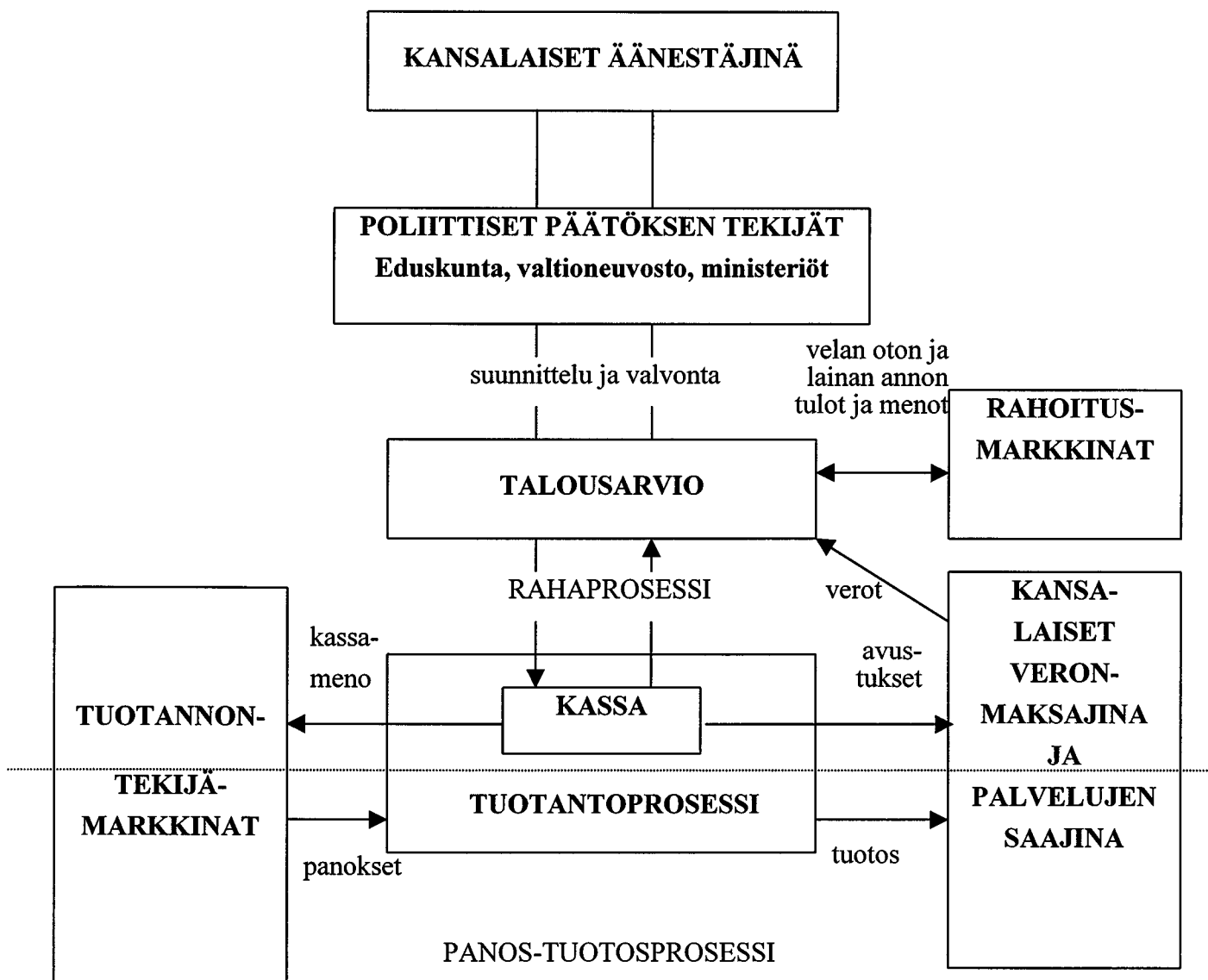
Mallin mukaan yritys on yhteydessä kolmenlaisiin markkinoihin: tuotannontekijämarkkinoihin, suoritemarkkinoihin sekä pääomamarkkinoihin. Näillä kolmella markkinoilla toimien yritys pyrkii maksimoimaan voittonsa sekä yrityksen arvon. (Näsi & Näsi 1997, 213)

Yritys harjoittaa tuotantotoimintaa hankkimalla tuotannontekijöitä, yhdistämällä ne tuotanto-prosessissaan ja myymällä aikaansaamiaan suoritteita suoritemarkkinoilla tavoitteenaan saada

tuloja ja tuottaa voittoa niin paljon, että toiminnan jatkuminen on mahdollista. Yritys siis uhraa menoja tulojen aikaansaamiseksi. Menot uhrataan ensin, ja niitä vastaavat tulot kertyvät vasta myöhemmin. Etenkin toimintansa aloittava ja investointeja tekevä yritys tarvitsee pääomaa tuon viiveen kattamiseen. Pääoma voi olla joko omistajien sijoittamaa tai lainattua vierasta pääomaa, jotka molemmat hankitaan pääomamarkkinoilta osinkoa tai korkoa vastaan. Yrityksen menoilla ja tuloilla katsotaan olevan jonkinlainen yhteys; mitä enemmän yritys uhraa menoja, sitä enemmän se voi odottaa saavansa myös tuloja. (Näsi 1997b, 67)

Yritystaloudessa liiketapahtumat voidaan yleensä helposti määritellä menoiksi, tuloiksi ja rahoitustapahtumiksi. Menot syntyvät tuotannon tekijöiden hankkimisen hetkellä, ja tulot suoritteiden luovuttamisen hetkellä. Muut liiketapahtumat ovat rahoitustapahtumia. Menojen, tulojen ja rahoitustapahtumien rekisteröinti yrityksen kirjanpitoon voidaan tehdä niiden realisoitumisen perusteella eli suoriteperusteisesti. Tilinpäätöksessä voidaan siten määritellä tilikaudelle kuuluvat tulot ja menot. Tuloksen laskemiseksi tilikauden tuotoista vähennetään kuiluina ne menot, jotka on tuottojen aikaansaamiseksi uhrattu ja joita vastaavat tulot on jo saatu. (Näsi 1997b, 67 – 68; Näsi & Keurulainen 1999, 43)

Myös valtion hallintoa ja sen tilivirastoja voidaan tarkastella talousyksikköinä. Tätä havainnollistetaan kuviossa 3 (s. 14).



KUVIO 3 Valtionhallinnon talusprosessi (Monsen & Näsi 1998, 282)

Julkinen talous laskentatoimen ympäristönä on siis hyvin erilainen verrattuna yritys ympäristöön. Ensinnäkin julkisen talouden menot eivät synny vain tuotannontekijöiden hankkimisesta, vaan esimerkiksi valtion budjettitaloudessa noin puolet kokonaismenoista on siirtomenoja, joihin kuuluvat mm. erilaiset avustukset kotitalouksille, yrityksille ja kunnille. Valtion menot¹¹ jakautuvatkin vuoden 1999 tilinpäätöstietojen mukaan seuraavasti: kulutusmenot (24,9 %), sijoitusmenot (6,3 %), valtionvelan hoito (13,9 %) ja siirtomenot (45,9 %). Tuloista puo-

¹¹ Luvut ovat vuoden 1999 tilinpäätöstietojen mukaiset kassamenot lisättyinä siirrettyjen määrärahojen ja menorästien kannan muutoksilla ja vähennettyinä eräillä maksusuorituksilla edustamattomilla erillä. (Hallituksen kertomus valtiovarainhoidosta ja tilasta 1999 2000, 145.)

lestaan vain vähäinen osuus saadaan suoritteiden myyntituloina tai palvelumaksuina asiakailta. Mahdolliset perittävät maksut eivät myöskään yleensä vastaa palvelun tuottamisesta aiheutuneita todellisia kustannuksia¹². Sen sijaan merkittävin tulonlähde ovat verot¹³ ja budjettirahoitus, joilla ei ole välitöntä yhteyttä yksiköissä aikaansaatuihin tuotoksiin. (Näsi 1997b, 68)

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

Julkisyhteisöjen tehtävänä on huolehtia niille määrättyistä lakisääteisistä tehtävistä, hallinnosta ja julkisten palvelujen tuottamisesta päämääränään yleinen etu ja erilaisten yhteiskuntapolitiittisten tavoitteiden saavuttaminen. Julkisyhteisöt tarjoavat suoritemarkkinoille pääasiassa ai-neettomia suoritteita, julkisia palveluja. Näiden mittaaminen tai edes kuvaaminen ei ole yksiselitteistä. Julkisyhteisöjen suoritteet, toiminnan tehtävä sekä päämäärä poikkeavat siis huomattavasti yritysten vastaavista. (Kivistö 1989, 11 – 12, ks. myös Pitkänen 1980, 11)

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

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

¹² Tämä periaate on seurausta palvelujen *jaottomuudesta*; kaikilla kansalaisilla on oltava yhtäläinen oikeus käyttää yleisiä yhteiskunnallisia palveluja (Kivistö 1989, 11 – 12).

kokonaan erilaisia kuin yrityksissä. Sen sijaan koko valtion tasolla on olemassa yhteys rahoitusmarkkinoihin, mutta verotus rahoitusmuotona aiheuttaa sen, että julkisyhteisöjen rahoitusongelmat poikkeavat ratkaisevasti yritysten vastaavista. (Pitkänen 1980, 14)

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

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

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

¹³ Tämä perustuu ns. *pakkoperiaatteeseen*, joka toteutuu siten, että jokaisen kansalaisen on kuuluttava valtioon ja oltava jonkin kunnan jäsen ja tästä jäsenyydestä seuraa velvollisuus maksaa veroja tulojen ja omaisuuden perusteella (Kivistö 1989, 11 - 12). Valtion tuloista verot ja veroluonteiset maksut ovat noin kolme neljäsosaa (74,1 %) (Hallituksen kertomus valtiovarainhoidosta ja tilasta 1999 2000, 145).

Julkisen sektorin toimintaympäristö poikkeaa siis monin tavoin ja hyvin oleellisilta osin yritys ympäristöstä. Miten hyvin sitten perinteisesti yritys ympäristössä käytetty kirjanpitolomake, liikekirjanpito, voi toimia myös julkisen hallinnon yksiköissä?

2.3 Tilivelvollisuus ja sidosryhmäajattelu valtionhallinnossa

Edellä on käsitelty julkisen hallinnon organisaatioiden ja erityisesti valtionhallinnon ympäristön erityispiirteitä kuvaamalla sen talousprosessia. Toinen tapa kuvata toimintayksikön ympäristö perustuu sidosryhmäajatteluun (Ahlstedt, Jahnukainen & Vartola 1983, 25).

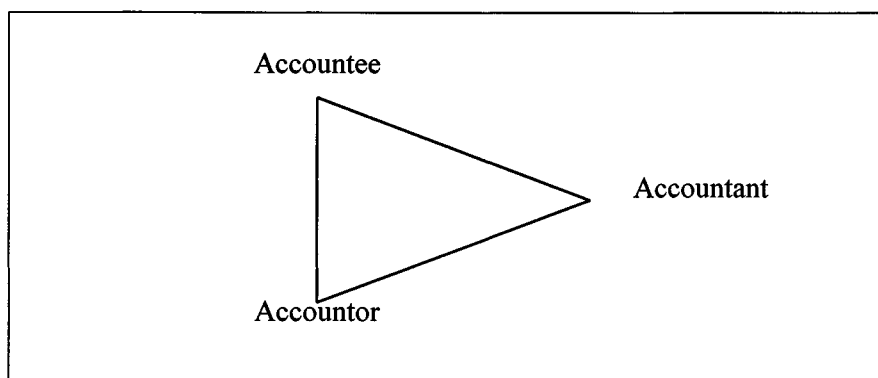
Yritysten sidosryhmäteorian lähtökohtana on havainto organisaatioiden ja niiden ympäristön vaihdantasuhteesta. Sidoryhmillä tarkoitetaan niitä henkilöitä, ryhmiä ja organisaatioita sekä yhteisöjä, jotka omien etujensa ja päämääriensä vuoksi ovat osapuolina yritysorganisaatioiden toiminnassa ja siten siitä tavalla tai toisella riippuvaisia ja joista organisaatio puolestaan on eriasteisesti riippuvainen. Sidoryhmien voidaan katsoa olevan yritysorganisaatiossa mukana erilaisin panoksin, joista ne vaativat vastiketta. Tällaisenaan sidoryhmäajattelua ei kuitenkaan voida julkisella sektorilla täysin varauksetta soveltaa. (Ahlstedt ym. 1983, 24 – 25)

Ahlstedt ym. (1983, 25) erottaa sidoryhmäkäsitteestä julkisessa hallinnossa kolme eri tasoa. Voidaan ensinnäkin puhua koko julkisen hallinnon sidoryhmistä, toiseksi hallinnonalan sidoryhmistä sekä kolmanneksi toimintayksikön sisäisistä sidoryhmistä. Tässä tutkimuksessa jakoa sovelletaan siten, että puhutaan koko valtion hallinnon ulkoisista sidoryhmistä sekä tilivirastojen ja valtiohallinnon sisäisistä sidoryhmistä.

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

Tilivelvollisuus muodostaa laskentatoimen rekisteröinti- ja raportointijärjestelmien yhteiskunnallisen ja organisatorisen olemassaolon oikeutuksen ja selkärangan (Ijiri 1975, 32; Meklin & Näsi 1994, 239). Tilivelvollisuus tarkoittaa velvollisuutta tehdä selkoa siitä, mitä aikaisemmin on tehty, mitä tehdään nyt sekä mitä aiotaan tulevaisuudessa tehdä (Gray ym. 1996, 38).

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



KUVIO 4 Tilivelvollisuuden kolme osapuolta (Monsen 1993, 15)

Julkisessa hallinnossa vaaleilla valitut poliittiset päätöksentekijät ovat kansalaisten, kunta-laisten ja veronmaksajien eli toiminnan rahoittajien edustajia, ja heille poliittiset päättäjät ovat vastuussa tekemistään päätöksistä. Päätöksistä tärkeimpiä ovat hallinnolle asetetut tavoitteet ja hallinnon resurssointi. Ylimmät päätöksentekijät ovat viime kädessä niitä, jotka vastaavat siitä, että verorahoille saadaan vastinetta ja että julkinen toiminta on tuloksellista. (Meklin & Näsi 1994, 239 – 240)

Julkisyhteisöjen tilivelvollisuuden näkökulmasta poliittiset päätöksentekijät ovat kuitenkin myös niitä, jolle ollaan tilivelvollisia. Tilivelvollisia ovat toimintayksiköt eli virastot ja laitokset. Laskentafunktio ja laskentaihmiset ovat puolestaan edellä tarkoitetun tilivelvollisuuden käytännön toteuttajia. Tilivelvollisuus tulosohjatussa julkisessa hallinnossa tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että ylimmät poliittiset päätöksentekijät asettavat tulostavoitteet ja rahoituksen virastoille ja laitoksille, jotka taas ovat tilintekovelvollisia tulosten saavuttamisesta ja rahan käytöstä poliittisille päätöksentekijöille. (Meklin & Näsi 1994, 240)

Laskentatoimeen liittyvää tilivelvollisuutta toteuttaa ensisijaisesti rahoituksen laskentatoimi (ks. s. 4, jako rahoituksen ja johdon laskentatoimeen), mutta myös johdon laskentatoimea tarvitaan sitä täydentämään. Tilivelvollisuus muodostuu rahan lähteitä ja käyttöä koskevasta

tilivelvollisuudesta sekä toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta koskevasta tilivelvollisuudesta. Talousarviokirjanpidon pohjalta voidaan toteuttaa rahan lähteitä ja käyttöä koskeva tilivelvollisuus, mutta toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta koskeva tilitys edellyttää kussakin virastossa oman, räätälöidyn rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän kehittämistä toiminnan tuloksellisuuden eri mittausalueilla. (Meklin & Näsi 1994, 240 – 241)

Henley ym. (1992, 15 – 23) listaavat niitä sidosryhmiä, joille julkisen sektorin organisaatiot ovat tilivelvollisia: vaaleilla valitut päätöksentekijät sekä yksilöinä että kollektiivisesti, suuri yleisö äänestäjinä ja veronmaksajina, palvelujen käyttäjät, organisaatioiden työntekijät, asiakkaat, hankkijat ja erilaiset hallintoyksiköt, kuten ministeriöt. Joissakin tilanteissa myös seuraavat ryhmät saattavat joissakin tilanteissa olla kiinnostuneita julkisyhteisöjen taloudesta: mahdolliset kilpailijat, lainsäätäjät, luotonantajat, lahjoittajat, sponsorit, investoijat sekä yhteistyökumppanit. Informaation todellisesta hyväksikäytöstä on kuitenkin varsin vähän tietoa. Tässä tutkimuksessa kysytäänkin tilivirastotoimijoiden arvioita liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyväksikäytöstä näissä sidosryhmissä. Tosin kaikkia, esimerkiksi luotonantajia, lahjoittajia ja sponsoreita, ei ole syytä erikseen nimetä, koska heillä on suhteellisen vähäinen merkitys tilivirastotasolla.

Onko myös liikekirjanpidon tehtävänä toteuttaa valtion virastojen ja laitosten tilivelvollisuutta? Valtion kirjanpidon käsikirjan (1999, kpl 10.1) mukaan on, mutta miten hyvin se sitä toteuttaa. Käyttävätkö eri sidosryhmät todella virastojen tuottamaa tilinpäätösinformaatiota hyväkseen? Jos käyttävät, niin miten paljon ja mihin tarkoitukseen?

3 KIRJANPITO VALTIONHALLINNOSSA

3.1 Hallinnollinen kirjanpito vs. liikekirjanpito

Valtion kirjanpito oli yksinomaan hallinnollista kirjanpitoa vuoden 1997 loppuun saakka. Hallinnollisella tai kameraalisella kirjanpidolla (käytetään myös termiä talousarviokirjanpito) oli ollut pitkä perinne suomalaisessa julkisessa hallinnossa. Se oli syntynyt käytännön kautta juuri julkisen talouden tarpeisiin tehtävään rekisteröidä ja raportoida liiketapahtumat yhdenmukaisesti talousarvion kanssa sekä toteutuneet luvut talousarviolukujen rinnalla (Jones & Pendlebury 1996, 141; ks. myös Näsi & Keurulainen 1999, 21).

Hallinnollisen kirjanpidon keskeisimmät piirteet ovat *rahakeskeisyys*, vuotuisen *talousarvion keskeinen rooli* sekä kokonaisvaltaisen *taseen puuttuminen*. Julkisten varojen kontrollointi on aina ollut hallinnollisen kirjanpidon tärkein ja ensisijainen tehtävä, ja sitä se on toteuttanut tuottamalla tietoa talousarvion toteutumisen valvontaa varten. (Monsen & Näsi 1996, 263) Hallinnollisen kirjanpidon keskeinen tilinpäätösraportti on siten talousarvion toteutumisvertailu, joka kertoo, miten talousarvio on toteutunut varainhoitovuoden aikana. Tulojen ja menojen kehitystä seurataan¹⁴ kuitenkin jatkuvasti myös tilikauden aikana, jotta korjaaviin toimenpiteisiin voidaan tarvittaessa ryhtyä, mutta lopullinen vertailu tapahtuu tilinpäätöksen yhteydessä. (Kivistö 1989, 183)

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

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

¹⁴ Hallinnollisessa kirjanpidossa tulot ja menot rekisteröidään siten, että jokaista talousarviossa myönnettyä määrärahaa varten kirjanpidossa on tili, jonka saldoa vertaamalla voidaan todeta, onko pysytty määrärahan puitteisissa. (Kivistö 1989, 161)

- Entiteettiperiaate: kirjanpitoa pitävä laskentatoimen yksikkö muodostaa itsenäisen, erillisen kokonaisuuden.
- Yksikön toiminta on jatkuvaa (going concern –periaate).
- Liiketapahtumat perustuvat eri osapuolten vapaaehtoiseen kaupankäyntiin.
- Liiketapahtumien mittaamisessa ja rekisteröimisessä käytetään hankintahintoja.
- Liiketapahtumien tulee olla rahassa mitattavia.
- Tasetasapaino ylläpidetään kahdenkertaisen kirjanpidon avulla.
- Tilinpäätösraportointi tapahtuu säännöllisesti.
- Realisointiperiaate ja meno-tulon kohdalle –periaate (accrual accounting and matching principle): tulo kirjataan silloin, kun se suoriteperusteisesti syntyy ja meno silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan riippumatta maksujen ajankohdasta. Tilinpäätöksessä menot asetetaan vastakkain niiden tulojen kanssa, joiden syntymiseksi tulot on uhrattu.

Näsi ja Keurulainen (1999, 31) sekä Näsi (1997b, 68 – 69) ovat pohtineet edellä olevien liikekirjanpidon periaatteiden soveltuvuutta julkisen sektorin organisaatioihin ja tulleet siihen tulokseen, että liikekirjanpito ei niihin täysin luontevasti istu. Tuskin mikään oletamus käy täysin yksiin julkisen hallinnon piirteiden kanssa. Etenkin vapaaehtoiseen kaupankäyntiin, hankintahintojen käyttöön ja liiketapahtumien rahassa mitattavuuteen liittyvät periaatteet sekä realisointi- ja meno tulon kohdalle –periaate eivät sellaisenaan toimi julkisen sektorin ympäristössä. Seuraavassa käsitellään yksityiskohtaisemmin kahta viimeksi mainittua liikekirjanpidon merkittävintä periaatetta.

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

Kuten jo edellä kappaleessa 2.2 todettiin, yritystaloudessa liiketapahtumat voidaan yleensä helposti luokitella menoiksi, tuloiksi ja rahoitustapahtumiksi. Menot syntyvät tuotannontekijöiden hankkimisen hetkellä, ja tulot suoritteiden luovuttamisen hetkellä. Menojen ja tulojen välillä on selkeä yhteys: menoja ”uhrataan”, jotta saataisiin tuloja. Kirjanpidossa menot kirjataan menotileille ja tulot tulotileille. Muut liiketapahtumat ovat rahoitustapahtumia, ja ne kirjataan rahoitustileille. Menojen, tulojen ja rahoitustapahtumien rekisteröinti kirjanpitoon voi-

daan tehdä niiden realisoitumisen perusteella eli suoriteperusteisesti. Tilinpäätöksessä voidaan siten määrittellä tilikaudelle kuuluvat tulot ja menot. Tuloksen laskemiseksi¹⁵ tilikauden tuotoista vähennetään kuluina ne menot, jotka on tuottojen aikaansaamiseksi uhrattu, ja menot, joita vastaavat tulot on jo saatu. Tuloksen laskemisessa voidaan siis noudattaa meno-tulon kohdalle –periaatetta. (Näsi 1997b, 67 – 68; Näsi & Keurulainen 1999, 43)

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

Näsi (1997b, 68) on myös todennut, että meno-tulon kohdalle –periaatteen noudattaminen julkisessa taloudessa on ongelmallinen. Pääosin budjettirahoitteisessa ”non-trading” -toiminnassa välitön yhteys suoritteiden luovuttamisen ja tulojen väliltä sekä menojen uhramisen ja tulojen syntymisen väliltä puuttuu. Tämän johdosta tilinpäätöksen tekeminen ja tuloksen laskeminen meno-tulon kohdalle –periaatetta noudattaen ei julkiseen talouteen sovellu tai ainakin näillä asioilla on julkisen talouden ympäristössä oma tulkintansa. Meno-tulon kohdalle –periaatteen sijasta valtion maksuttomassa toiminnassa sovelletaankin meno-suoritteen luovuttamisen kohdalle –periaatetta.

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

¹⁵ Tähän kuitenkin liittyy paljon subjektiivisuutta ja sattumanvaraisuutta tietyissä laskentatoimen kohdistamisperiaatteissa, kuten esimerkiksi poistojen kohdalla.

	Perinteinen talousarviokirjanpito	Liikekirjanpito										
Keskeiset käsitteet	* Tulot – rahan lähteet * Menot – rahan käyttö	* Tulot, menot, rahoitustapahtumat; * Tuotot, kulut, varat, velat, oma pääoma										
Päätehtävä	* Talousarvion toteutumisen seuranta	* Tuloksen ja jakokelpoisen voiton laskeminen * Taloudellisen aseman osoittaminen										
Tilinpäätöslaskelmat	* Talousarvion toteutumisvertailu	* Tuloslaskelma * Tase										
Laskemisen suunta	<table border="1"> <tr> <td>TA mk</td> <td>Toteutunut mk</td> <td>Ero +/- mk</td> <td>▶</td> </tr> </table>	TA mk	Toteutunut mk	Ero +/- mk	▶	<table border="1"> <tr> <td>Tuotot</td> <td>Mk</td> </tr> <tr> <td>- Kulut</td> <td>Mk</td> </tr> <tr> <td>= Tulos +/-</td> <td>Mk</td> </tr> </table> <p>▼</p>	Tuotot	Mk	- Kulut	Mk	= Tulos +/-	Mk
TA mk	Toteutunut mk	Ero +/- mk	▶									
Tuotot	Mk											
- Kulut	Mk											
= Tulos +/-	Mk											

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

Kirjanpitomallit poikkeavat siis keskeisten käsitteiden ja kirjanpidon päättehtävien lisäksi tilinpäätöslaskelmien osalta. Perinteisessä talousarviokirjanpidossa talousarvion toteutumisesta kertoo talousarvion toteutumisvertailu, kun taas liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat ovat tuloksen ja taloudellisen aseman osoittavat tuloslaskelma ja tase. Laskemisen suunta näin ollen on myös erilainen. Talousarviokirjanpidon horisontaalisen laskemisen tehtävänä on verrata toteutuneita lukuja budjetoituihin ja siten valvoa talousarvion toteutumista, kun taas liikekirjanpidon vertikaalinen laskeminen johtanee aina alimman rivin tarkasteluun. (Näsi & Keurulainen 1999, 39 – 40) Esimerkiksi Henley, Likierman, Perrin, Evans, Lapsley ja Whiteoak (1992, 21 – 23) ovat kuitenkin todenneet, että julkisen hallinnon suorituksen mittaamisessa tuloslaskelman alimman rivin tarkastelu ei riitä, vaan yhteiskunnallisten näkökohtien huomioimista ja erilaisia suorituksen mittareita, myös ei-rahamääräisiä, tarvitaan.

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

Miksi nyt kuitenkin ollaan päädytty siihen ratkaisuun, että liikekirjanpito ja sen tilinpäätöslaskelmat tarvitaankin julkisella sektorilla? Julkisen ja yrityssektorin toimintaympäristöjen erot vaikuttavat niin merkittävästi, että yhteisen kirjanpitomallin käytön voi helposti kyseenalaistaa. Vai onko uudistuksen taustalla mahdollisesti ajatus muuttaa julkista sektoria enemmän yksityisen kaltaiseksi? Tällä tutkimuksella halutaankin selvittää tilivirastotoimijoiden näkemyksiä siitä, mitkä ovat liikekirjanpidon tehtävät ja asema tilivirastoissa sekä miten tarpeelliseksi ja onnistuneeksi liikekirjanpituudistus koetaan.

3.2 Valtion liikekirjanpituudistuksen tavoitteet

Virastojen hallinnollisen järjestelmän keskeisinä ongelmina Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportin (1994, 1) mukaan nähtiin omaisuuskirjanpidon puutteellisuus, mikä estää myös kaikki valtion varat ja velat kattavan valtion taseen laatimisen, ja laskentatoimen, etenkin operatiivisen (tai johdon) laskentatoimen, suuret kehittyneisyyserot virastojen välillä sekä yhtenäisten periaatteiden mukaan laadittavien ja keskeiset taloustiedot sisältävien selkeiden virastokohtaisten tiliraporttien puuttuminen.

Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportin (1994, 1) mukaan näiden puutteiden korjaamiseksi tulisi *valtion kirjanpitoa ja virastojen ulkoista raportointia* kehittää seuraavin tavoittein:

- Virastoa tarkastellaan erillisenä tulosvastuullisena yksikkönä, joka tilivelvollisuutensa osana raportoi toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä julkisesti kaikista tuloistaan, menoistaan, varoistaan ja veloistaan, sekä toiminnastaan, erityisesti toiminnallisista tuloksista. Tämän lisäksi virasto on edelleen velvollinen raportoimaan talousarvion määrärahojen käytöstä ja tuloarvioiden toteutumisesta.
- Omaisuuskirjanpito ja pääomakustannusten laskenta saatetaan kaikissa virastoissa sille vähimmäistasolle, jota valtion omaisuuden hallinta, maksullisen toiminnan hinnoittelu ja viraston oma kustannuslaskenta vaativat.
- Virastojen *operatiivisen* laskentatoimen kehittäminen niin, että se tuottaa *oikeat ja riittävät tiedot* virastojen toiminnan tuloksellisuudesta.¹⁶

¹⁶ Operatiivisella laskentatoimella viitataan siis nykyisin käytössä olevaan johdon laskentatoimi-käsitteeseen (ks s. 4). Kirjanpitolainsäädännön mukaan yrityksissä rahoituksen (tai ulkoisen) laskentatoimen ts. tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpidollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (true and fair view). Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportissa käsitteet näyttävät siis menneen jonkin verran sekaisin.

Uudistuksella tavoitellut hyödyt olivat siis kaiken kaikkiaan valtion omaisuuden saaminen nykyistä paremmin hallintaan, virastojen raportoinnin kehittyminen, taloudellisen ajattelun lisääminen virastoissa sekä niiden laskentatoimen yhtenäistäminen ja parantaminen. Pyrkimyksenä oli myös virastojen ulkoisen tulohajauksen ja sen tietopohjan paraneminen kiinnittämällä määrärahojen rinnalla eduskunnan, valtioneuvoston, ministeriöiden ja ulkoisten sidosryhmien huomiota virastoihin tulosvastuullisina yksikköinä. (Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportti 1994, 1 – 2)

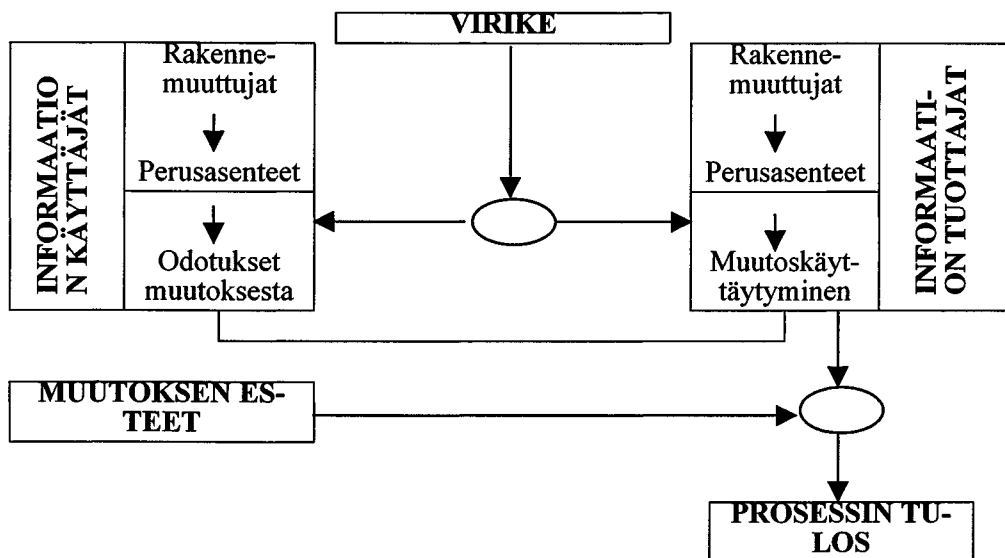
Uudistus noudattaa samaa linjaa kuin kunnalliskomitean ehdottama kuntien laskentatoimen uudistus, jonka mukaan kunnat siirtyivät noudattamaan kirjanpitolain mukaista käytäntöä vuoden 1997 alusta. Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportissa (1994, 1) vedottiin myös muissa maissa toteutettuihin samansuuntaisiin tulosbudjetoinnin käyttöön liittyviin uudistuksiin¹⁷.

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

Tätä tutkimusta varten rakennetulla kyselylomakkeella halutaankin selvittää tilivirastotoimijoiden käsityksiä siitä, mitä seurauksia kirjanpitu-uudistuksella on kaiken kaikkiaan ollut ja miten hyvin uudistuksen läpiviennissä oli onnistuttu. Myös erilaisia ohjeistukseen ja ilmapii-riin liittyviä käytännön valmiuksia kyselyllä tiedustellaan.

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

¹⁷ Uudistusten onnistuneisuudesta on kuitenkin tehty merkittävän vähän perusteellisia, puolueettomia arvioiteja, ja monia 1990-luvun alussa julkaistuja raporteja hallitsi uudistusten kritiikin puoltaminen. Esimerkiksi Uudessa Seelannissa ja Australiassa, joista uudistusaalto varsinaisesti sai alkunsa, tehtiin pian uudistamisen jälkeen pääosin myönteisen arvosanan antavat raportit. Kuitenkin joitakin ristiriitoja oli näissäkin raporteissa havaittavissa, ja myöhemmin kriittinen suhtautuminen uudistusten vaikutuksiin lisääntyi huomattavasti. (Maailman paras julkinen sektori 1993, 9; Olson ym. 1998b, 23 – 24; Pallot 1998, 177 – 178,)



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

Kuviossa 6 kuvattu kontingenssimalli on alkuperäinen perusmalli, johon tutkijat ovat lisänneet eri elementtejä, esimerkiksi prosessin tuloksen jatkeeksi sen seuraukset (ks. esim. Näsi & Keurulainen 1999, 55). Kontingenssimallissa on neljää muuttujaa, jotka ovat oleellisia selittämään julkisen sektorin laskentatoimen uudistusprosessia ja sen tulosta: virike, julkisen sektorin sosiaalinen ympäristö, poliittisen hallintojärjestelmän piirteet sekä toteutuksen esteet. (Chan ym. 1996, 3) Mallin havainnollistama jako laskentatoimen informaation tuottajiin ja käyttäjiin on merkityksellinen tämän tutkimuksen kannalta, ja vastaajia pyydettiin kyselylomakkeessa identifioimaan kumpaan ryhmään katsoo itse kuuluvansa. Jako informaation tuottajiin ja käyttäjiin ei kuitenkaan välttämättä ole kovin yksiselitteinen. Esimerkiksi Monsen ja Näsi (1998) ovat kritisoineet tätä Lüderin käyttämää jakoa viitaten tilivelvollisuuden kolmikantamalliin, joka oli esillä jo aiemmin tässä tutkimuksessa (ks. s. 18). Tässä tutkimuksessa vastaajille tarjottiin myös kolmas vaihtoehto, sekä tuottaja että käyttäjä, josta myöhemmin tässä tutkimuksessa käytetään termiä tuottaja-käyttäjä.

3.3 Valtion uuden kirjanpidon keskeisimmät periaatteet

Seuraavassa käsitellään vielä valtion uuden kirjanpidon keskeisimpiä periaatteita ja käytäntöjä sellaisena kuin ne valtion kirjanpidon käsikirjassa¹⁸ (1999) esitetään.

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

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

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

Talousarvioasetuksen 41 §:n 1 momentissa määritellään valtion kirjanpitoon kuuluvaksi virastojen ja laitosten kirjanpito, talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sekä valtion keskuskirjanpito. Valtiokonttorin keskuskirjanpitoyksikkö laatii joka kuukausi tilivirastojen ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitiedoista valtion liikekirjanpidon pääkirjan, valtion talousarviokirjanpidon pääkirjan, valtion talousarvion toteutusalaskelman ja rahastojen liikekirjanpidon pääkirjan sekä erilaisia valtion talousarviotaloutta,

rahastotaloutta ja tase-eriä koskevia selvityksiä. Valtiokonttori laatii myös varainhoitovuoden päättyessä keskuskirjanpidon tiedoista valtion tilinpäätöksen. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.1)

Perinteisesti kirjanpidon tehtävät jaetaan erilläänpito-, tuloksenlaskenta- ja hyväksikäyttötehtävään. Ensimmäinen näistä, erilläänpito- ja hyväksikäyttötehtävä, tarkoittaa sitä, että tositteisiin perustuvien kirjausten avulla talousyksikön ja sitä ympäröivillä markkinoilla olevien muiden talousyksiköiden varat¹⁹ pidetään erillään toisistaan. Tuloksenlaskentatehtävällä puolestaan viitataan yksikön subjektiiviseen²⁰ tuloslaskentaan yhden tilikauden ajalta. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.2.2)

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

- Meno suoritteen luovuttamisen kohdalle –tuloslaskenta (tuotto-/kulujäämä)
- Budjetointiperusteinen tuloksenlaskenta (talousarvion yli-/alijäämä)

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

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

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

¹⁸ Valtion kirjanpitoa säätelevät mm. Talousarviolaki, Talousarvioasetus, Hallitusmuodon VI luku, valtioneuvoston päätökset sekä valtionvarainministeriön ja Valtiokonttorin määräykset. Valtiokonttorin laatima ja sen kotisivuilla julkaistava Valtion kirjanpidon käsikirja (<http://www.valtiokonttori.fi/ho/maaraykset/kasikirja22.pdf>) auttaa hahmottamaan näiden säädösten ja määräysten kirjanpitoa koskevaa sisältöä.

¹⁹ Kirjanpidon opin mukaan ko. talousyksikön liiketapahtumat eli menot, tulot ja rahat.

²⁰ Talousyksikön tuloksenlaskenta on yksiselitteistä vain yksikön koko eliniältä.

Myös kirjanpidon ja muun laskentatoimen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot taloudesta, toiminnasta ja niiden kehityksestä (41 a § 1). Valtion kirjanpidon käsikirjan (1999, kpl 10.1) mukaan tietoa tuotetaan ainakin viraston johdolle, ministeriöille, eduskunnalle ja kansalaisille.

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

Valtion talousarvioletaloudessa meno- ja tulo -käsitteillä on ollut eri merkitys kuin liikekirjanpidossa. Esimerkiksi lainojen ottoa ja lainansaajien maksamia lyhennyksiä kutsuttiin tuloiksi ja puolestaan finanssisijoituksia ja velan takaisinmaksuja menoiksi. Nämä periaatteet oli johdettu budjetoinnista. Nyt VALKI²¹ -kirjanpidossa meno- ja tulo -käsitteillä tarkoitetaan vain ja ainoastaan liikekirjanpidon mukaisia menoja ja tuloja. Talousarvioletille kohdentamisohjeiden mukaisesti kirjattuja tapahtumia kuvataan puolestaan käsitteillä talousarvioletulo ja talousarviomeno. (Valtion kirjanpidon käsikirja 1999, kpl 1.4)

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

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

²¹ VALKI –kirjanpidolla tarkoitetaan talousarvioasetuksen mukaista uutta valtion kirjanpitoa.

Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne liikekirjanpidon menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset. Muut liikekirjanpidon menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä säädetään. (66 f §)

Varainhoitovuoden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi. Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (66 g §)

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

Edellä esitellyillä valtion uuden kirjanpidon keskeisimmillä periaatteilla pyrittiin luomaan yleiskuvaa valtion kirjanpidon käytännöstä tällä hetkellä.

4 TUTKIMUKSEN EMPIIRISEN OSUUDEN TO- TEUTUS

4.1 Aineiston hankinta

Empiirisen aineiston hankinta toteutettiin laajana lomakekyselynä toukokuussa 2000. Tutkimuksen kohderyhmänä olivat ensisijaisesti valtion tilivirastojen laskentatoimen informaation käyttäjät, mutta myös informaation tuottajat. Kohdejoukko oli siis niin selkeästi rajattu, että varsinaisten otantamenetelmien käyttö ei ollut tarkoituksenmukaista, vaan neljä kyselylomaketta lähetettiin jokaiseen tilivirastoon. Lomakkeiden ohjaaminen oikeille henkilöille toteutettiin siten, että lähetetty kirje oli suunnattu tiliviraston kirjanpidosta vastaavalle henkilölle, ja häntä pyydettiin täyttämään yksi lomake itse ja toimittamaan loput kolme niille henkilöille, joiden hän katsoo olevan tiliviraston laskentatoimen informaation tärkeimmät käyttäjät. Näin toimittaessa säästyttiin valtavalla selvitystyöltä, ja muutoinkin kirjanpidosta vastaavalla henkilöllä katsottiin olevan paras tietämys asiasta.

Tilivirastoja on tällä hetkellä 118 (tilanne 12.1.2000 alkaen), joten kyselylomakkeita lähetettiin kaiken kaikkiaan 472. Lomakkeita palautui 239 kappaletta eli keskimäärin kaksi jokaisesta tilivirastosta. Ottaen huomioon sen, että kaikista tilivirastoista ei välttämättä löydy edes neljää vastaajaa, tätä tulosta pidettiin niin hyvänä, että päätettiin olla lähettämättä muistutuskirjettä. Lomakkeita otettiin kuitenkin vastaan vielä pitkään määrärajan umpeutumisen jälkeen.

Kyselylomakkeen rakentamisessa pyrittiin kiinnittämään huomiota kysymysten selkeyteen ja objektiivisuuteen. Kaikki kysymykset ja asenneväittämät perustuivat laskentatoimen kirjallisuuteen sekä uudistuksesta käytyyn keskusteluun ja olivat lauserakenteeltaan myönteisiä. Kielteinen lauserakenne saattaisi helposti aiheuttaa virheen vaihtoehdon valinnassa tai ainakin vaatia enemmän miettimisaikaa. Väittämät haluttiin myös laatia positiivisessa hengessä liikekirjanpituudistuksen kannalta.

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

vai käyttäjänä ja tiliviraston tyyppiä pääasiallisen perustehtävän mukaan sekä tiliviraston maksullisen toiminnan osuutta kokonaisbudjetista.

Kysymykset 8 – 27 muodostuivat liikekirjanpituudistukseen liittyvistä väittämistä. Näihin väittämiin vastaajaa pyydettiin ottamaan kantaa asteikolla 1 – 5 numeron yksi kuvatessa täysin samaa kantaa ja numeron viisi täysin eri kantaa. Keskimmäisenä vaihtoehtona oli ”en osaa sanoa”, sillä vastaajien koulutuksen ja taustan tiedettiin vaihtelevan suuresti. Kyseessä on myöskin varsin tuore uudistus, johon kaikki eivät välttämättä ole yhtä hyvin perehtyneet. Tämä vaihtoehto siis haluttiin tarjota, jotta lomakkeen saaja ei jättäisi kokonaan vastaamatta, jos ei osaa vastata johonkin kysymykseen. Vaarana tietysti on, että kiireinen vastaaja ei viitsi ajatella kysymyksiä tarkemmin ja käyttää hyväkseen ”en osaa sanoa” -kohtaa, mikä voi heikentää tutkimuksen tuloksia, mutta tässä tutkimuksessa tärkeämpänä pidettiin erilaisen taustan omaavien vastaajien huomioimista. Tämä kohta joudutaan kuitenkin poistamaan aineistosta keskiarvotestejä varten.

Samaan periaatteeseen pohjautuivat sekä kysymys 28, jolla tiedusteltiin vastaajan yleisarviota liikekirjanpituudistuksesta kaiken kaikkiaan, että kysymykset 29 – 38, joissa pyydettiin arvioimaan sitä, kuinka paljon eri sidosryhmät käyttävät tilivirastojen tilinpäätösinformaatiota hyväkseen. Näissä kysymyksissä annettiin myös avointa vastaustilaa perusteluille (kysymys 28) ja käyttötarkoituksen arvioimiselle (kysymykset 29 - 38).

Kysymykset 39 ja 40 olivat avoimia kysymyksiä. Kysymyksellä 39 tiedusteltiin liikekirjanpituudistuksen merkittävimpiä positiivisia ja negatiivisia seurauksia, ja kysymyksellä 40 kartoitettiin tärkeimpiä kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kehittämistarpeita.

Varsinaisen kyselylomakkeen lisäksi mukana oli saatekirje, joka oli luonnollisesti erilainen kirjanpidon vastuuhenkilölle (ks. liite 3) kuin muille vastaajille (ks. liite 4) tarkoitettussa lomakkeessa. Saatekirjeellä pyrittiin lisäämään myönteistä suhtautumista tutkimukseen kertomalla sen tarkoituksesta, henkilötietosuojasta ja tulosten käsittelymenetelmästä. Saatteen lisäksi havainnollistavana liitteenä oli malli tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmasta sekä ta-seesta, joihin myös lomakkeen kysymyksissä viitattiin.

4.2 Aineiston esikäsittely ja analysointi

Aineiston tallentamiseen käytettiin taulukkolaskentaohjelmaa, josta se siirrettiin SPSS 8.0 for Windows -ohjelmistoon tilastollista tarkastelua varten. Aineistoa tarkasteltiin frekvenssijakaumien, ristiintaulukoinnin sekä erilaisten keski- ja hajontalukujen avulla. Analyysimenetelminä käytettiin χ^2 -riippumattomuustestiä, t-testiä ja yksisuuntaista varianssianalyysia. Asenneväittämien sisältämä runsas informaatio pyrittiin tiivistämään muodostamalla summamuuttujia, ja sitä varten muuttujien yhdenmukaisuutta arvioitiin reliabiliteettianalyysin avulla.

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

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

Yksisuuntaisessa varianssianalyysissa tarkastellaan yhden muuttujan tasojen vaikutusta johonkin ilmiöön; poikkeavatko keskiarvot toisistaan muuttujien eri tasoilla. Kun muuttujaluokkia on vain kaksi, käytetään t-testiä. (ks. esim. Nummenmaa, Konttinen, Kuusinen & Leskinen 1997, 77 - 78)

Esianalysoinnin johdosta aineistossa suoritettiin muutamia toimenpiteitä. Kysymyksessä viisi vastaajien jaottelussa laskentainformaation tuottajiin ja käyttäjiin havaittiin ”sekä että” vaihtoehdon osoittautuneen helpoksi valinnaksi. Noin kaksi kolmesta vastaajasta, asemanimikkeestä huolimatta, olivat vastanneet olevansa sekä informaation käyttäjiä että tuottajia, tai muutoin valinta - esimerkiksi kysymyksen väärinymmärryksen johdosta - ei vastannut las-

kentatoimen doktriinin mukaista jakoa laskentatoimen informaation käyttäjiin ja tuottajiin²². Myöskään tehty χ^2 -testi ei antanut tilastollisesti merkitseviä eroja ryhmien välillä, vaikka jonkinlaista eroa voisi hyvinkin olettaa olevan, joten päätettiin kokeilla uutta jaottelua, joka tehtiin kysymyksessä kolme esitetyn aseman perusteella. Vastaajat jaettiin informaation tuottajiin, käyttäjiin ja tuottaja-käyttajiin²³ siten, että tietyn asemanimikkeen keskuudessa vallinnut yleinen kanta otettiin huomioon. Jaotteluun tulee luonnollisesti kuitenkin suhtautua tietyllä varauksella, sillä vastaajien toimenkuvat voivat asemasta huolimatta hieman vaihdella, eikä jaottelu laskentatoimen informaation tuottajiin ja käyttäjiin ole muutenkaan käytännössä yhtä selvä kuin teoriassa. Uutta jaottelua voidaan kuitenkin pitää hyvänä sen perusteella, että χ^2 -testin mukaan siinä ryhmien väliset erot vastausten välillä ovat usein tilastollisesti merkitseviä. Uusi jaottelu on nähtävissä kyselyyn vastanneiden esittelyssä liitteessä 5.

Myös muihin taustamuuttujiin jouduttiin tekemään muutoksia. Uusia jaotteluja vastaajan iän, tiliviraston sijainnin ja maksullisen toiminnan osuuden mukaan kokeiltiin, sillä vastaukset olivat hyvin paljon keskittyneet muutamaaan vastausvaihtoehtoon. Uudet jaottelut eivät kuitenkaan antaneet merkittäviä uusia tuloksia tutkimuksen kannalta. Tilivirastojen pääasiallisen perustehtävän mukaisessa luokittelussa yleishallintoviranomainen osoittautui ”romukopaksi”, helpoksi vaihtoehdoksi, ja rajanveto sen ja muun maksuttomien palvelujen tuottamisen välillä osoittautui vaikeaksi. Verotusta suorittavien virastojen osuus oli puolestaan huomattavan pieni, joten nämä kolme ryhmää yhdistettiin.

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

²² Esimerkiksi vastaaja, joka oli ilmoittanut asemakseen ”kirjanpitäjä”, piti itseään laskentatoimen informaation käyttäjänä.

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

Avoimiin kysymyksiin annetut vastaukset puolestaan kirjoitettiin sanatarkasti tekstinkäsittelyohjelmalla, jossa niiden analyysi ja luokittelu toteutettiin. Vastauksia esitellään tutkimuksen empiirisessä osiossa siten, että tehtyjä luokitteluja ja havaintoja havainnollistetaan käyttämällä runsaasti suoria sitaatteja. Esimerkiksi uudistukselle annetun yleisarvion perustelut esitellään siten, että jokaisen kannan kohdalla esitellään luokiteltuna ne perustelut, joita kyseisen kannan ilmaisseet antoivat. Perustelut saattoivat olla samat, vaikka merkitty vastausvaihtoehto olikin eri, joten tästä syystä samoja perusteluja esiintyy useaan kertaan. Myöskin yleisarvion perustelut ovat luonnollisesti osittain samoja kuin kysymykseen uudistuksen positiivisista ja negatiivisista seurauksista annetut vastaukset. Samankaltaisuudesta huolimatta vastaukset on haluttu esitellä monipuolisesti, jotta mahdollisimman hyvä kuva vallitsevista käsityksistä syntyisi. Myös lomakkeen rakennetta haluttiin raportoinnissa noudattaa. Tämä mahdollistaakin sen, että lukija voi helpommin tehdä myös omia johtopäätöksiään aineistosta. Halutessaan lukija voi kuitenkin jättää pitkät suorien sitaattien listat lukematta.

4.3 Ajatuksia tutkimuksen reliabiliteetista ja validiteetista

Tutkimuksen reliabiliteetti tarkoittaa mittaustuloksen toistettavuutta eli ei-sattumanvaraisuutta (Uusitalo 1996, 84). Tämä tutkimus toteutettiin lomakekyselynä, joka voidaan toistaa koska tahansa. Nyt hankittu aineisto on myös analysoitavissa koska tahansa uudestaan sekä kvantitatiivisen että kvalitatiivisen aineiston osalta. Tutkimuksen reliabiliteettia pyrittiin lisäämään käyttämällä pääosin strukturoitua haastattelulomaketta.

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

Tässä tutkimuksessa reliabiliteettia pyrittiin lisäämään mm. testaamalla lomaketta ennen sen lähettämistä, pyytämällä vastaajia ottamaan yhteyttä tutkijaan epäselvyyksien ilmetessä sekä tarkistamalla koodauksen jälkeen sen oikeellisuus. Kysymykset ja väittämät pyrittiin asettelemaan mahdollisimman selkeästi ja yksiselitteisesti. Kuitenkaan täysin yksiselitteistä tapaa asettaa kysymyksiä tuskin on, koska eri taustan omaavat ihmiset voivat ymmärtää kysymykset eri tavalla. Tämä täytyy luonnollisesti ottaa huomioon tuloksia tulkitessa, ja pääpaino tuleeekin

laittaa pienimmän väärinymmärtämisen riskin sisältäville väittämille sekä avoimiin kysymyksiin kirjoitetuille vastauksille. Näistä muodostuvaa kuvaa täydentävät muut kysymykset ja väittämät.

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

Koska vastaajat olivat asemaltaan ja taustaltaan hyvinkin erilaisia, oli heidän monivalintakysymysten kohdalla mahdollista valita vaihtoehto ”en osaa sanoa”, jos esimerkiksi väittämässä käytetyt termit²⁴ eivät olleet tuttuja. Tämän johdosta lähes kaikkiin kysymyksiin ja väittämiin oli vastattu, eikä yhtään lomaketta jouduttu hylkäämään puutteellisen vastaamisen takia.

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

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

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

²⁴ Esimerkiksi tilivelvollisuuden käsite voi olla laskentatoimen doktriinia tuntemattomalle vieras, mutta ilman sen käyttöä väittämää olisi hyvin vaikea yksiselitteisesti muodostaa.

laatiota. Tätä tutkimusta varten rakennettiin oma kyselylomake, jonka kysymykset ja asenneväittämät muodostettiin laskentatoimen kirjallisuuden ja erilaisten julkaisujen pohjalta. Vastaajille annettiin myös mahdollisuus omin sanoin kirjoittaa ajatuksiaan ja perustelujaan tutkimuksen validiteetin parantamiseksi. Se, että kyselyyn vastaavat oikeat henkilöt varmistettiin sillä, että lomakkeet postitettiin tilivirastojen kirjanpidosta vastaaville henkilöille, joilla on paras tietämys siitä, ketkä ovat tilivirastojen laskentainformaation hyväksikäyttäjät.

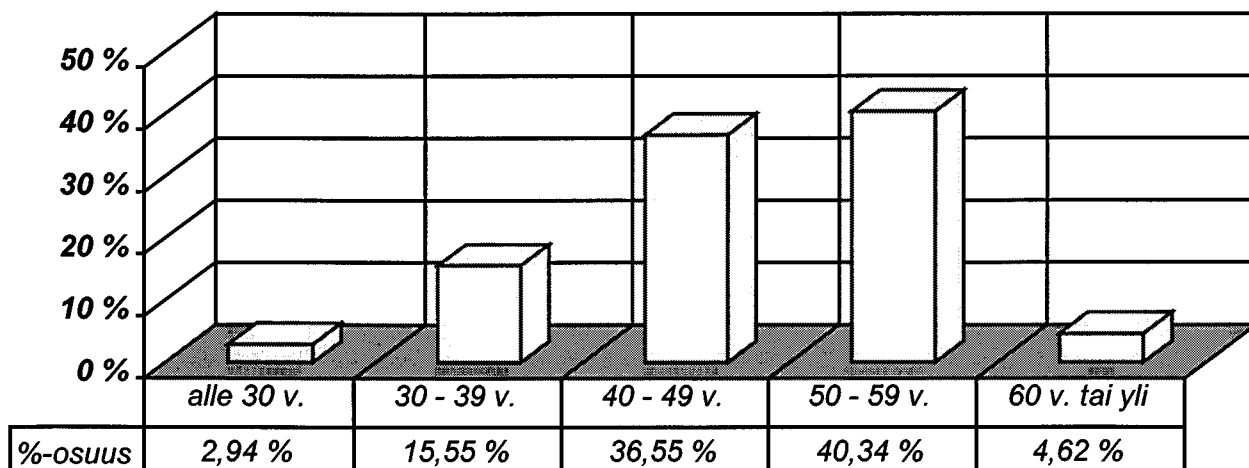
Tutkimuksen kohderyhmän oikeellisuuden hahmottamiseksi verrattiin saadun otoksen sijaintia tilivirastojen todelliseen sijaintiin. Tätä tarkastellaan tarkemmin kyselyyn osallistuneiden esittelyn yhteydessä. Ainoastaan pääkaupunkiseudun osuus oli hieman todellista suurempi ja Länsi-Suomen vastaavasti pienempi. Voidaankin todeta, että tutkimuksen aineisto vastaa varsin hyvin todellisia lukuja. Näin tutkimusotoksen kattaessa kaikki tilivirastot tutkimuksen yleistettävyyttä voidaan pitää erinomaisena.

5 VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUS TILIVIRASTOJEN NÄKÖKULMASTA

5.1 Kyselyyn vastanneiden esittely

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

lältään vastaajat olivat yleensä 40 – 59 -vuotiaita. Ikäryhmät 40 – 49 v. ja 50 – 59 v. muodostivat lähes 80 % kaikista vastanneista. Vastaajien ikäjakauma esitetään kuviossa 7.



KUVIO 7 Vastaajien ikäjakauma

Jopa 72 % vastanneista ilmoitti tilivirastonsa sijaitsevan pääkaupunkiseudulla. Toiseksi suurin ryhmä oli Länsi-Suomi 11 %, ja muilta alueilta vastauksia oli tullut hieman alle 6 % kustakin. Jakauma noudattaa varsin hyvin tilivirastojen todellista sijaintijakaumaa (taulukko 2). Ainoastaan pääkaupunkiseudun osuus on hieman todellista suurempi ja Länsi-Suomen hieman todellista pienempi.

TAULUKKO 2 Tilivirastojen sijainti: tutkimus vs. todellisuus

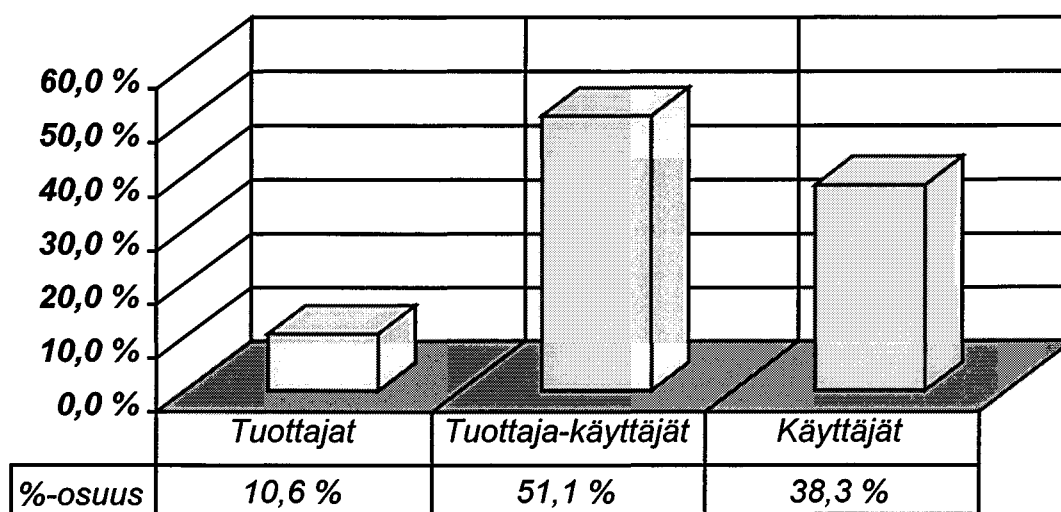
	Tutkimus	Todellinen
Pääkaupunkiseutu	72,0 %	67,8 %
Muu Etelä-Suomi	5,5 %	5,1 %
Länsi-Suomi	11,0 %	14,4 %
Itä-Suomi	5,5 %	5,9 %
Pohjois-Suomi	5,9 %	6,8 %

Vastaajien asemanimikkeet tilivirastossa vaihtelivat hyvin paljon. Vastaajat saivat itse kirjoittaa asemansa sille varattuun tyhjään tilaan, mikä aiheutti lisää hajontaa vastausten välillä. Suurin osa toki kirjoitti tarkan asemansa, mutta moni myös jotain epätarkempaa, kuten ”keskitaso” tai ”johtaja”. Kaikki maininnat kuitenkin huomioitiin, ja siten eri asemaryhmiä muodostuikin 51. Suurimmat ryhmät olivat talouspäällikkö (24 kappaletta), kamreeri (24), johtaja (14), hallintopäällikkö (12), kirjanpitäjä (10) ja taloushallinnon / kirjanpidon vastuhenkilö (10). Jaottelu on sikäli ongelmallinen, että esimerkiksi tarkan asemansa kirjoittaneet taloushallinnon vastuhenkilöt eivät ole mukana juuri tässä jaotellussa vaan ovat omissa ryhmissään asemanimikkeen mukaan. Tämän vuoksi nimikkeistä koostuvia asemaryhmiä ei voida sellaisenaan käyttää tilastollisessa analysoinnissa, vaan tärkeintä on keskittyä käyttäjä/tuottaja –näkökulmaan. Asemaryhmät frekvensseineen ja tuottaja/käyttäjä –jaotteluineen on koottu liitteeseen 5. Näitä nimikkeitä käytetään myöhemmin suorien lainausten yhteydessä, mutta jos kyseistä nimikettä on alle 5 kappaletta, asemanimikettä ei mainita vastaajien anonyymiteetin turvaamiseksi, vaan tuolloin käytetään ”muu informaation tuottaja”, ”muu informaation tuottaja-käyttäjä” tai ”muu informaation käyttäjä” -termejä.

Tutkimuksen kohderyhmänä olevat tilivirastotoimijat ovat siis varsin kirjavaa joukkoa. Informaation tuottajien asemanimikkeet ovat selkeät, mutta etenkin informaation käyttäjien ilmoittamat asemanimikkeet vaihtelevat hyvin suuresti, eikä yhden nimikkeen frekvenssi usein ollut kovin suuri. Informaation tuottajat olivat yleensä kirjanpitäjiä ja pääkirjanpitäjiä, tuottaja-käyttäjät olivat kamreereita, talouspäälliköitä sekä muita taloushallinnon tai kirjanpidon

vastuuhenkilöitä ja informaation käyttäjät puolestaan olivat johtajia, ylijohdajia, hallintopäälliköitä ja hallintojohtajia.

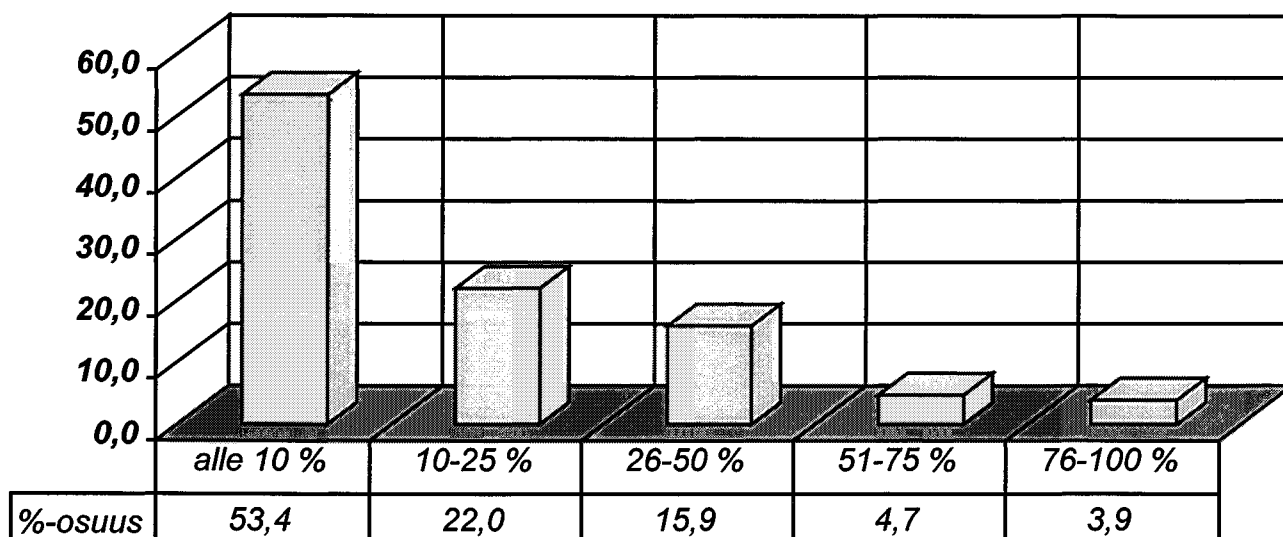
Yksi tärkeimmistä taustamuuttujista tutkimuksen kannalta oli jako laskentatoimen informaation käyttäjiin ja tuottajiin. Vastaajista informaation tuottajia oli 24, tuottaja-käyttäjiä 116 ja käyttäjiä 87. Jakoa havainnollistetaan kuviossa 8.



KUVIO 8 Vastaajien jakautuminen laskentainformaation tuottajiin ja käyttäjiin

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

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



KUVIO 9 Tilivirastojen maksullisen toiminnan osuus kokonaisbudjetista

5.2 Lomakekyselyn tulokset

Suoritetussa kyselytutkimuksessa selvitettiin valtion tilivirastojen laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemyksiä ja kokemuksia valtion liikekirjanpituudistuksesta ja sen seurauksista kaksi vuotta uudistuksen toimeenpanon jälkeen. Seuraavissa kappaleissa esitellään lomakekyselyllä saadut tulokset.

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

5.2.1 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien tehtävät valtionhallinnossa

Seuraavilla väittämillä pyrittiin selvittämään liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien tehtäviä valtionhallinnossa:

”Tuotto- ja kululaskelma ja tase liitetietoineen laaditaan ensisijaisesti tiliviraston ulkoisia sidosryhmiä varten”

”Kirjanpituudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on päätöksenteon tukeminen valtionhallinnon sisällä”

”Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäätöstä”

”Liikekirjanpituudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on tilivelvollisuuden toteuttaminen”

”Liikekirjanpidolle asetetut tehtävät ovat selkeät valtionhallinnossa”

Viimeistä väittämää lukuun ottamatta useimmiten kaikkien väittämien kanssa oltiin jokseenkin samaa mieltä. Tämä oli hieman hämmentävää. Esimerkiksi enemmistö vastaajista oli täysin (19,4 %) tai jokseenkin (40,9 %) sitä mieltä, että tilinpäätöslaskelmat laaditaan tiliviraston ulkoisia sidosryhmiä varten²⁵, vaikka lomakkeen viimeisellä sivulla olleessa arvioinnissa juuri ulkoisten sidosryhmien kohdalla tilinpäätöslaskelmien käytön arvioitiin olevan hyvin vähäistä (ks. s. 51), ja sen sijaan ns. sisäisten sidosryhmien katsottiin hieman enemmän käyttävän laskelmia (ks. s. 46). Tämä selittyy sillä, että vastaajat katsoivat Valtiokonttorin olevan tällainen ulkoinen sidosryhmä, jota varten laskelmat laaditaan (eli valtion tilinpäätöstä varten). Jotkut olivatkin kirjoittaneet vastauslomakkeeseen ko. kysymyksen alle viittauksen Valtiokonttoriin tai valtion tilinpäätökseen.

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

²⁵ Ainoastaan Pohjois-Suomesta tulleissa vastauksissa enemmistö (57,2 %) oli eri mieltä ($p = 0,036$).

myksen viereen viittaus valtion tilinpäätökseen. Valtiokonttori on siis sekä tiliviraston ulkoinen että myös valtionhallinnon sisäinen sidosryhmä, jota varten tilinpäätöslaskelmat laaditaan.

Tätä tukee myös väittämällä ”liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäätöstä” saadut tulokset. Yli 60 % vastaajista oli joko täysin (22,4 %) tai jokseenkin (39,7 %) samaa mieltä väittämän kanssa, ja vain neljännes kielsi väitteen (jokseenkin eri mieltä 23,2 %, täysin eri mieltä 3,4 %). Niitä, jotka kielsivät väitteen osittain, olivat useimmin ne, jotka eivät olleet työskennelleet valtiolla ennen uudistusta ($p = 0,000$). Myös maksullisia palveluja tuottavissa tilivirastoissa oltiin useimmiten täysin (5,6 %) tai jokseenkin (50,0 %) eri mieltä ($p = 0,029$), mutta muut tilivirastot ja etenkin koulutusta ja tutkimusta suorittavat virastot (yhteensä lähes 70 %) katsoivat tilinpäätöslaskelmien laatimisen yksinomaisen tarkoituksen olevan valtion tilinpäätös.

Myös tilivelvollisuuden toteuttaminen tiedettiin yhdeksi tilinpäätöslaskelmien tehtäväksi (16,9 % täysin ja 51,5 % jokseenkin samaa mieltä); tähän todetaan jo Valtion kirjanpidon käsikirjassakin. Osa vastaajista oli kuitenkin kirjoittanut lomakkeeseen huomautuksen ”pitäisi olla” näiden valtion tilinpäätöslaskelmien tehtäviä kuvaavien väittämien kohdalle. Väittämillä tiedusteltiin tilinpäätöslaskelmien tehtäviä, eikä niinkään sitä, toteuttaako nykyinen malli näitä tehtäviä²⁶.

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

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

5.2.2 Liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyödyllisyys

Seuraavilla väittämillä haluttiin selvittää liikekirjanpitouudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation hyödyllisyyttä:

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

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

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

”Tuotto- ja kululaskelman jäämät tarjoavat tarpeellista informaatiota tiliviraston tulokellisuuden tarkasteluun”

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

”Käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittäminen taseessa tarjoaa tarpeellista informaatiota viraston päätöksentekoa varten”

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

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

Väitteen ”tuloslaskelma ja tase antavat oikean ja riittävän kuvan tiliviraston toiminnasta” hyväksyi vain pieni osa vastaajista: täysin samaa mieltä oli 2,1 % ja jokseenkin samaa mieltä 17,6 %, kun taas jopa yli kaksi kolmasosaa oli jokseenkin (46,0 %) tai täysin (24,3 %) eri mieltä asiasta.

Tuskin kukaan oli täysin varma tuotto- ja kululaskelman jäämien ja poistojen tai taseen käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittämisen tarpeellisuudesta (kolme viimeistä väitettä, ks. edellä). Kaksi kolmesta ei pitänyt tuotto- ja kululaskelman jäämiä kovin tarpeellisena informaatiota tiliviraston tuloksellisuuden tarkastelussa (täysin eri mieltä 28,5 % ja jokseenkin eri mieltä 38,9 %), ja vain viidennes hyväksyi väittämän täysin (2,1 %) tai osittain (18,0 %). Noin kolmannes vastaajista katsoi poistojen esittämisen tuotto- ja kululaskelmassa tarjoavan jokseenkin tarpeellista informaatiota tiliviraston päätöksentekoa varten, mutta lähes puolet taas oli eri mieltä asiasta. Sen sijaan käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittäminen taseessa saivat hieman enemmän kannatusta: joko täysin (3,4 %) tai jokseenkin (37,0 %) samaa mieltä niiden tarpeellisuutta kuvaavan väittämän kanssa oli 40 % vastaajista, mutta suurempi osa kuitenkin vastusti väitettä (44,9 %).

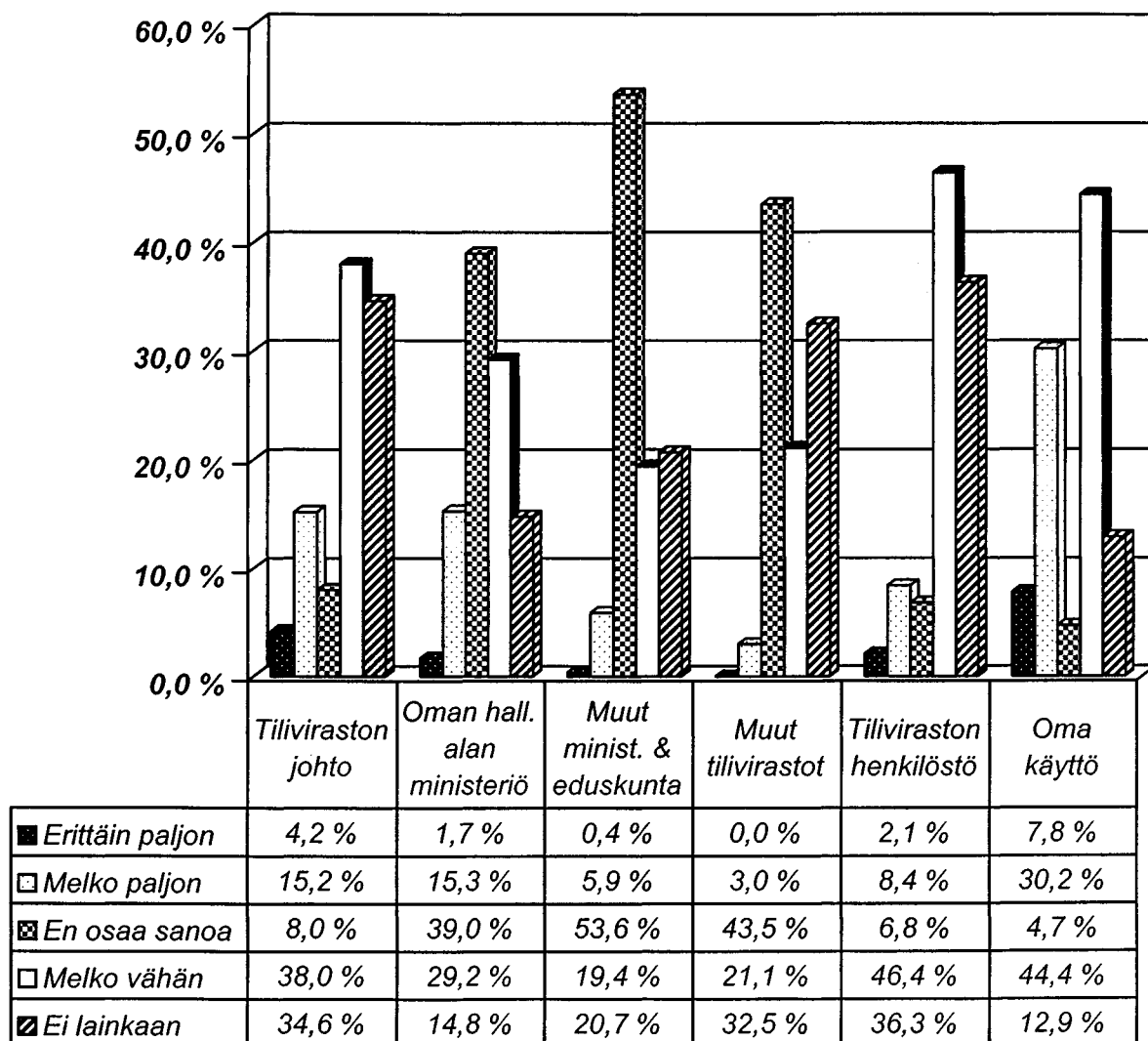
Kaikki kuusi edellä mainittua väittämää kuvaavat samaa asiaa eli liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyödyllisyyttä, joten päätettiin testata, onko summamuuttujien muodostaminen mahdollista. Reliabiliteettianalyysin tulos oli hyvä ($\alpha = 0,8007$), joten summamuuttuja muodostettiin.

Väittämiä mittaavalla asteikolla 1 – 4 (kohta ”en osaa sanoa” poistettu keskiarvotestejä varten), eli asteikon keskikohdan ollessa 2,5, hyöty -muuttuja sai keskiarvon 2,78. Tämä tarkoittaa sitä, että väitteiden kanssa eri mieltä olevia kantoja on ollut keskimäärin enemmän kuin samaa mieltä olevia. Sukupuolten välisiä eroja tarkasteltiin t-testin avulla. Miesten vastaukset antoivat keskiarvoksi luvun 2,89 ja naisten 2,70 ($p = 0,016$), joten miehet suhtautuvat hieman naisia kielteisemmin liikekirjanpidon tuottaman informaation hyödyllisyyteen koskien päätöksen tekoa, tilivirastojen vertailua sekä toiminnan, talouden ja taloudellisuuden arvioinnissa.

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

5.2.3 Liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation hyväksikäyttö

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



KUVIO 10 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttö valtion hallinnon sisäisissä sidosryhmissä

Kuten kuviosta voidaan havaita, vastaajat ovat arvioineet, että tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmaa käytetään hyvin vähän hyväksi. Seuraavassa käsitellään vastauksia tarkemmin siten, että ”en osaa sanoa” –vastauksia ei huomioida kokonaisuudessa²⁷.

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

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

- Talousarvion toteutuma kiinnostaa, ei muu
- Tase kuvaa menneisyyttä, ei sovellu vaihtoehtolaskelmiin, kulurakenne tiedettiin ennenkin
- Tilinpäätöksen allekirjoitus ”kumileima”
- Tutustuu asiakirjaa allekirjoittaessaan
- Vain toimintakertomuksen yhteydessä
- Ei tarkoitusta...
- Tulos on aina negatiivinen...
- Ei mitään lisäinformaatiota entiseen verrattuna

Muissa yksittäisissä kommentteissa viitattiin johdon käyttävän laskelmia mm. yleiseen seurantaan ja suunnitteluun, kulurakenteen tarkasteluun, talousarvion laadintaan ja yksiköiden vertailuun. Eräs vastaaja totesi myös, että tasetta käytetään tuotto- ja kululaskelmaa enemmän.

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

²⁷ ”En osaa sanoa” –vaihtoehto ei edusta jatkumoa muille muuttujan tasoille ja sen osuuden myös havaittiin kasvavan huomattavasti lomakkeen loppua kohti (kysymys sijaitsi lomakkeen viimeisellä sivulla). Tämä kertoo osittain vastaajien kiireen/väsymyksen tms. aiheuttamasta keskittymisen herpaantumisesta, jolloin ”en osaa sanoa” on helppo valinta. Siten ”en osaa sanoa” -vaihtoehto ei ole olennainen tämän kysymyksen tarkastelussa.

- Yksiköiden vertailu
- Kuukausiseuranta vuoden aikana, ei siis tilinpäätös
- Talouden seuranta, rahan riittävyys, talousarvion laadinta, tulossopimus
- Talousarviosuunnitteluun
- Toiminnan suunnittelu, seuranta
- Kulurakenne, tulojen ja menojen seuranta
- Johtamisen välineenä, tujo-prosessi
- Tasetta erittäin paljon, tuotto- ja kululaskelmaa vähemmän. Toiminnan suunnittelussa ja raportoinnissa

Oman hallinnonalan ministeriön tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttöä sen sijaan ei useimpien osattu tai haluttu arvioida²⁸, mutta kantansa ilmaiseista²⁹ selvä enemmistö (72,2 %) oli sitä mieltä, että tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttö on melko vähäistä tai ei sitä ei ole lainkaan. Vain harva oli arvioinut kirjallisesti mahdollisia käyttötarkoituksia. Yleensä kommentit liittyivät mm. yleiseen seurantaan, vertailuun, resurssien allokointiin, hallinnonalan yhteenvetoon laatimiseen tai hyväksikäytön kyseenalaistamiseen:

- Yleinen seuranta (muu informaatio tärkeämpää)
- Ehkä vertailua ja yhteenvetoa
- Yrittää keksiä niille epätoivoisesti käyttöä
- Ei tarkoitusta...
- Käyttävät, mutta eivät taida aina ymmärtää.
- Ohjaus, suunnittelu
- Resurssien allokointi
- Budjetti, määrärahat
- Talouden seuranta, rahan riittävyys, talousarvion laadinta, tulossopimus
- Suunnittelu, vertailu
- Tehokkuuden arviointi
- Apuna tulosneuvotteluissa
- Hallinnonalan yhteenvetoa laatiessaan / kerätessään hallinnonalan toimintakertomukseen tietoja

Myöskään muiden ministeriöiden ja eduskunnan tilinpäätöslaskelmien hyödyntämistä ei useimmissa vastauslomakkeissa osattu arvioida, mutta kantansa ilmaiseista jopa 86,3 % oli

²⁸ En osaa sanoa –vaihtoehdon oli valinnut yli kolmannes vastaajista.

sitä mieltä, että tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttö on melko vähäistä tai ei sitä ei ole lainkaan. Pohjois-Suomessa uskottiin eduskunnan käyttävän enemmän tilivirastojen tilinpäätösinformaatiota hyväkseen kuin muualla Suomessa. Muutamat ehdotukset mahdollisesta käyttötarkoituksesta liittyivät yleensä yhteenvetoihin ja yleisiin linjoihin, ja näihin etenkin valtion tasolla.

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

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

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

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

- Ihmettelevät kerran vuodessa
- Työsuoritukset etusijalla, ei talousraportointi

²⁹ Kantansa ilmaiseilla viitataan siis niihin, jotka ovat valinneet jonkin muun vaihto ehdon kuin ”en osaa sanoa”.

- Ei käyttöä, ei anna relevanttia infoa
- Tiivis katsaus taloudellisen tuloksen arviointiin / informaatio
- Työvälineenä, suunnittelu, tujo-prosessi

Vastaajia pyydettiin arvioimaan myös omaa tilinpäätöslaskelmien käyttöä. Tässä hajontaa tuli huomattavasti enemmän kuin muiden ryhmien kohdalla; kaksi viidestä kantansa ilmaiseista katsoi oman käyttönsä olevan joko erittäin (8,1 %) tai melko (29,3 %) paljon ja kolme viidestä melko vähän (46,6 %) tai ei lainkaan (13,6 %). Hajontaa selittää paljolti se, että kyselyyn vastanneista moni kuuluu laskentatoimen informaation tuottajiin tai tuottaja-käyttäjä –ryhmään ja ovat näin tekemisissä tilinpäätöslaskelmien kanssa, mikä käy ilmi mm. seuraavista avoimeen tilaan kirjoitetuista käyttötarkoituksista:

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

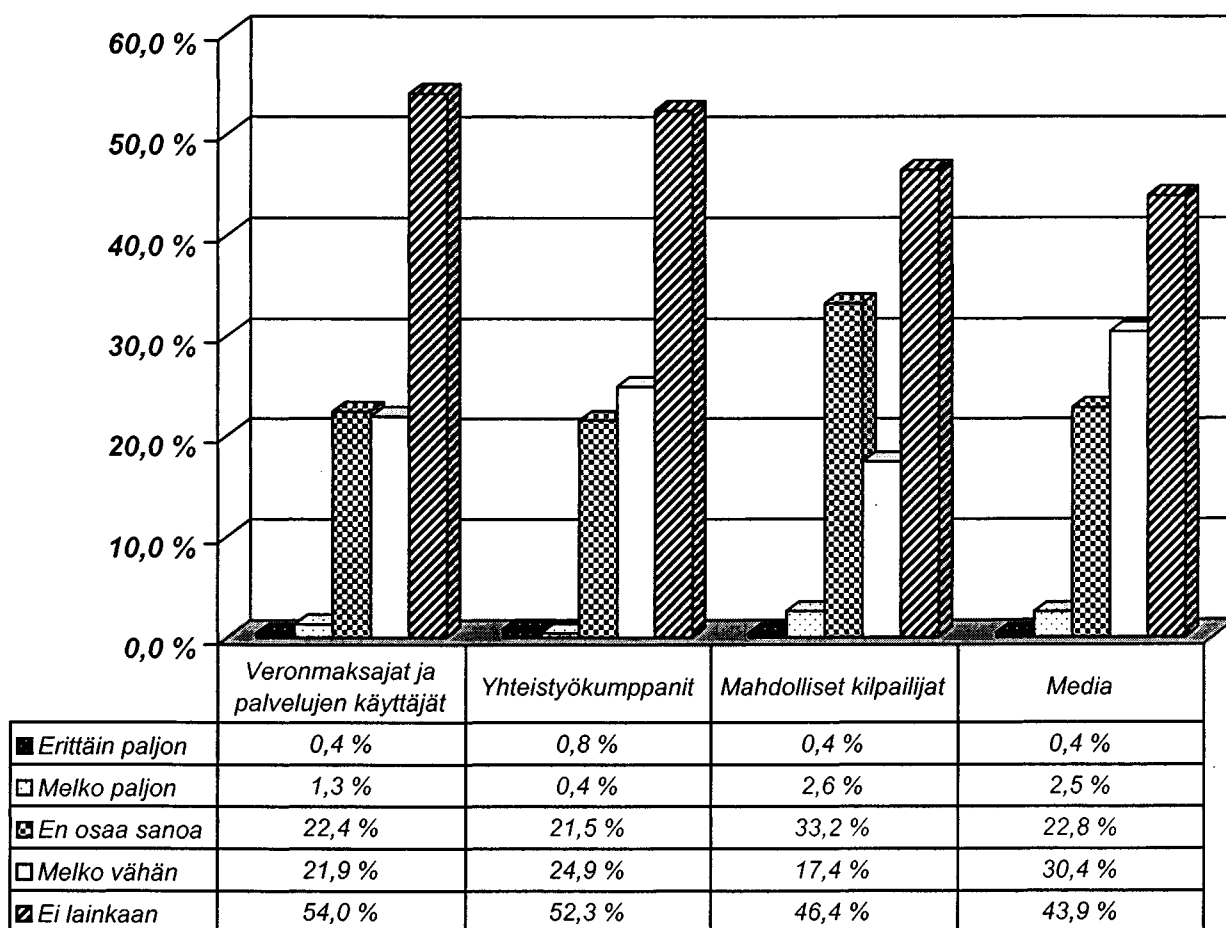
Muutamia mainintoja saivat mm. erityyppinen seuranta, suunnittelu ja vertailu. Eräissä vastauksessa todettiin myös, että projekti- tai henkilökohtainen seuranta on tilivirastokohtaista tärkeämpää.

- Tuotto-, kulu- ja omaisuusrakenteen vuosittaisen kehityksen seuranta (hallintojohtaja)
- Oman yksikön tulot ja menot
- Toimintamomentin menojen seurannassa (apulaisjohtaja)
- Suunnittelu, seuranta (yksikön päällikkö)
- Laskenta + seuranta + toimintakertomus (muu informaation käyttäjä)
- Työväline, päivittäisen toiminnan tukena suunnittelussa, johtamisen väline (hallintopäällikkö)
- Tärkeämpää on projekti/henkilökohtainen seuranta kuin tilivirastokohtainen seuranta
- Perusasiat pitäisi näistä muistaa ulkoa (muu informaation käyttäjä)
- Vuosien välinen vertailu, kehityksen arviointi (talousjohtaja)
- Toiminnan ja taloudellisen tuloksen arviointi, vertailu (hallintopäällikkö)
- Yksiköiden vertailu (suunnittelija)

Tämän kysymyksen kohdalla on otettava huomioon myös se seikka, että monilla ihmisillä on taipumus – joko tietoisesti tai alitajuisesti – nähdä itsensä muita positiivisemmassa valossa. Vastaukset saattavat myös heijastaa pikemminkin heidän roolikäyttäytymistään kuin todellisuutta (ks. Uusitalo 1996, 93). Tämä käy esille mm. eräästä lomakkeesta, jossa vastaaja oli arvioinut oman laskelmien hyväksikäytön olevan *erittäin* paljon mutta kirjoittanut kuitenkin seuraavanlaisen kommentin:

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

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



KUVIO 11 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmien käyttö ulkoisissa sidosryhmissä

Kuten kuviosta voidaan havaita, vastaajien arvioiden mukaan nämä ulkoiset sidosryhmät eivät juuri käytä tilivirastojen tilinpäätöslaskelmia hyväkseen. Moodi, eli yleisin vastaus, oli jokaisen ryhmän kohdalla viimeinen vaihtoehto, ”ei lainkaan”.

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

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

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

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

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

- Ei ole; virastolla on monopoliasema – kilpailusta joutuu valtakunnan oikeuteen
- Ei ole ilmaantunut kilpailijaa / kilpailijoita ei ole
- Varmaan tutkivat toimintakertomusta, ei laskelmia.
- Taseen eriä vertaillen.
- Toivottavasti eivät arvioi meitä tuotto- ja kululaskelman avulla!

Myöskään median ei arvioitu (eikä toivottu) olevan kiinnostunut tiliviraston tilinpäätösinformaatiosta muuta kuin satunnaisesti. Kantansa ilmaiseksi vastaajista peräti 96,1 % oli sitä mieltä, että käyttö on joko melko vähäistä tai sitä ei ole lainkaan. Arvioita oli kommentoitu seuraavilla tavoilla:

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

Kaiken kaikkiaan voidaan todeta, että näiden tilivirastojen sidosryhmien kohdalla tilinpäätösinformaation käyttö on arvioitu kovin vähäiseksi. Selkeästi vähäisempää se on niiden ryhmien kohdalla, joita voidaan pitää ulkoisina sidosryhminä, vaikka tilinpäätöslaskelmien katsotaan laskentatoimen doktriinin mukaisen jaottelun mukaan olevan tarkoitettuja ensisijaisesti juuri ulkoisille sidosryhmille.

5.2.4 Liikekirjanpituudistuksen vaikutukset julkisen ja yksityisen sektorin lähentymiseen

Seuraavilla väittämillä pyrittiin selvittämään, millaisia vaikutuksia tilivirastoille on ollut nimenomaan sillä, että sovellettu kirjanpito- ja tilinpäätösmalli on lainattu suoraan yritysmaailmasta:

”Liikekirjanpituudistus tekee tilivirastoista enemmän yritysten kaltaisia”

”Liikekirjanpituudistus on lisännyt tulosajattelua tilivirastossani”

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

Joka kolmas uskoi joko täysin (3,8 %) tai osittain (28,3 %) liikekirjanpituudistuksen tekevän tilivirastoista enemmän yritysten kaltaisia. Noin 60 % vastaajista sen sijaan tyrmäsi ajatuksen täysin (24,9 %) tai osittain (35,0 %). Tämän väittämän kohdalla ei löytynyt minkäänlaisia

tilastollisesti merkitseviä eroja eri taustamuuttujien välillä, eli asiasta oltiin hyvin yksimielisiä.

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

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

Väittämän ”yritys- ja julkisen sektorin organisaatioiden erot ovat niin pienet, että sama kirjanpito- ja tilinpäätösmalli toimii kummassakin” hyväksyi täysin vain muutama vastaaja (3,8 %) ja osittain hieman useampi (15,1 %). Lähes kolme neljästä ei kuitenkaan väitettä hyväksynyt, olemalla joko täysin (32,6 %) tai jokseenkin (39,7 %) eri mieltä. Myös tämän väittämän kohdalla toistui sama ilmiö tiliviraston tyyppin mukaan: maksullisia palveluja tuottavissa virastoissa suhtauduttiin väittämään muita useammin myönteisesti, ja koulutusta ja tutkimusta toteuttavissa taas hieman muita useammin kielteisesti ($p = 0,041$).

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

5.2.5 Talousarviokirjanpidon asema liikekirjanpituudistuksen jälkeen

Seuraavalla väittämällä haluttiin selvittää, onko liikekirjanpito syrjäyttänyt tärkeydessä talousarviokirjanpidon:

”Liikekirjanpidon informaatiota pidetään nykyään tilivirastossani tärkeämpänä kuin talousarviokirjanpitoa”

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

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

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

5.2.6 Uudistuksen käytännön valmiudet

Käytännön valmiuksia ja ohjeistusta edustivat seuraavat väittämät:

”Liikekirjanpituudistuksen ohjeistus ja opastus on ollut riittävää ja selkeää”

”Liikekirjanpidon osaaminen tilivirastoissani on riittävää”

”Tiliviraston yleinen ilmapiiri uudistusta kohtaan on myönteinen”

Tulokset osoittavat, että vain 5 % vastaajista oli täysin tyytyväinen ohjeistukseen, mutta jokseenkin samaa mieltä ensin mainitun väitteen kanssa oli lähes puolet (49,0 %). Täysin tai osittain tyytymätön ohjeistukseen ja opastukseen oli noin kolmannes (6,3 % + 23,8 % = 30,1 %). Ristiintaulukoinnin avulla havaittiin, että laskentainformaation tuottajat olivat tyytymät-

tömämpiä uudistuksen ohjeistukseen kuin muut ryhmät ($p = 0,000$). Mielenkiintoista tässä on se, että ohjeistus ja opastus uudistuksen toteutusvaiheessa on luonnollisesti hyvin tärkeää juuri informaation tuottajille.

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

Niissä tilivirastoissa, joissa maksullisen toiminnan osuus oli suurin (76 – 100 %), kaikki, yhtä poikkeusta lukuun ottamatta, katsoivat osaamisen tason olevan riittävää ja mitä vähemmän maksullisen toiminnan osuus oli, sitä enemmän oli kielteisiä arvioita osaamisen tasosta. Tosin pienimmässäkin ryhmässä (maksullisen toiminnan osuus alle 10 %) lähes 60 % vastaajista olivat tyytyväisiä liikekirjanpidon osaamiseen³⁰.

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

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

Edelleen saman tyyppinen jakauma on havaittavissa laskentainformaation tuottaja/käyttäjä – jaottelun mukaan ($p = 0,000$). Tuottajista ilmapiiriä piti positiivisena joko täysin tai osittain yhteensä lähes 80 %, kun taas vastaava luku tuottaja-käyttäjissä oli 52 % ja käyttäjissä vain 24

³⁰ Tässä tosin p-arvo ($p = 0,056$) on hieman yli riskitason, mutta tulosta voidaan pitää vähintäänkin suuntaa antavana.

% . Jatkotestaus osoittikin, että myös ne naiset, jotka kuuluvat laskentatoimen informaation käyttäjiin pitävät ilmapiiriä kielteisempänä kuin muut naiset ($p = 0,004$).

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

5.2.7 Kokonaisarvio liikekirjanpituudistuksesta

Tutkimuksessa selvitettiin myös tilivirastotoimijoiden kokonaisarviota liikekirjanpituudistuksesta erillisen kysymyksen, joka käsitellään myöhemmin, sekä seuraavien väittämien avulla:

”Liikekirjanpituudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi”

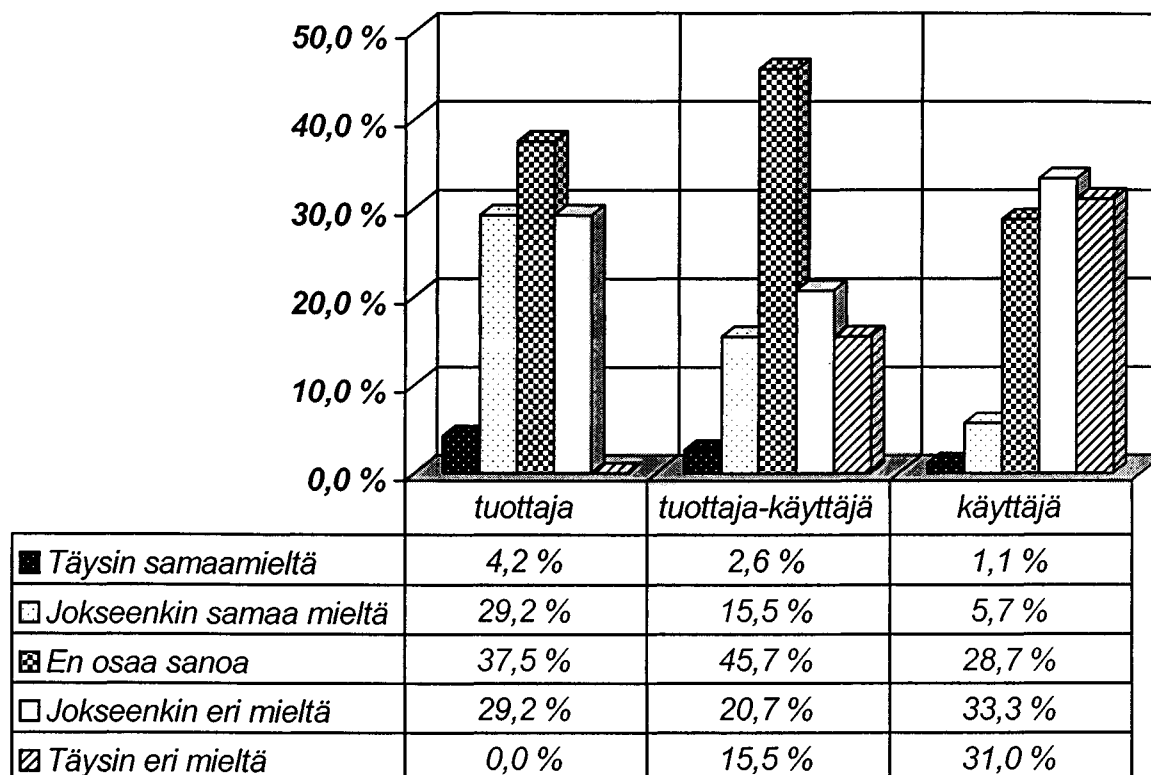
”Uudistus oli mielestäni selkeästi muutosta parempaan”

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

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

Kun tarkastellaan samaista väitettä laskentainformaation tuottaja/käyttäjä –näkökulmasta, voidaan todeta, että tuottajilla ja tuottaja-käyttäjillä, eli niissä ryhmissä, joissa naiset ovat enemmistönä, oli useimmiten valittu ”en osaa sanoa” –vaihtoehto. Tuottaja –ryhmässä oltiin hieman positiivisempia uudistuksen suhteen, mutta muissa ryhmissä ei uudistusta useimmiten pidetty vaivansa ja kustannustensa arvoisena; käyttäjä –ryhmässä jopa lähes kaksi kolmesta

oli jokseenkin tai täysin tätä mieltä ($p = 0,001$). Tässä on kuitenkin huomioitava se, että tuottajien osuus kokonaisotoksesta oli varsin pieni, noin 10 %, joten jo yksi vastaus toi 4,2 %. Kuvio 12 voi tarkastella lukuja tarkemmin.



KUVIO 12 Vastajien kanta väittämään ”liikekirjanpituudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi”³¹

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

³¹Huom! Tuottajat n=24, tuottaja-käyttäjät n=116, käyttäjät n=87.

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

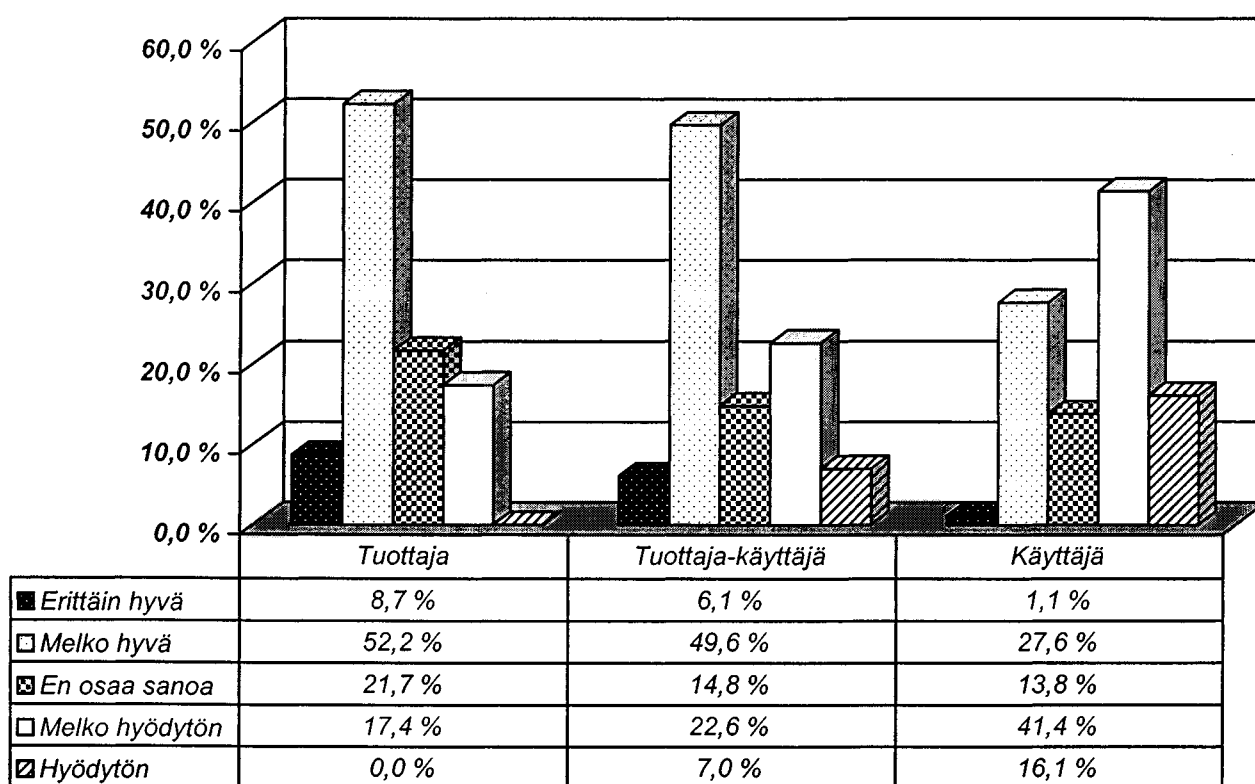
Myös tilivirastojen jaottelu pääasiallisen tehtävän mukaan osoittautui tilastollisesti merkittäväksi ($p = 0,014$) arvioitaessa sitä, oliko uudistus muutosta parempaan. Täysin samaa mieltä kyseisen väittämän kanssa oltiin suhteessa eniten pääasiassa maksullisia palveluja tuottavissa tilivirastoissa ja vastaavasti useimmiten eri mieltä koulutusta ja tutkimusta tuottavissa virastoissa.

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

³² Loput 40 % olivat luonnollisesti valinneet vaihtoehdon ”en osaa sanoa”.

Ne, jotka eivät ole olleet valtion palveluksessa ennen uudistusta, suhtautuivat uudistukseen melko positiivisesti: he pitivät uudistusta joko melko hyvänä tai eivät luonnollisesti ottaneet asiaan kantaa, sillä omakohtaisia kokemuksia aiemmasta ei ole. Erot kokemuksta ajasta ennen uudistusta omaavien ja niiden, jotka eivät sitä omaa, välillä olivat tilastollisesti erittäin merkitseviä ($p = 0,000$).

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



KUVIO 13 Kokonaisarvio liikekirjanpituudistuksesta

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

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

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

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

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

tai erittäin hyvänä. Näissä tilivirastoissa uudistukseen suhtauduttiin positiivisesti riippumatta siitä, oliko vastaaja informaation tuottaja vai käyttäjä. Negatiivisimmin uudistukseen suhtauduttiin puolestaan koulutusta ja tutkimusta suorittavissa tilivirastoissa. Niissä kolmannes piti uudistusta melko hyvänä, mutta jopa puolet melko tai täysin hyödyttömänä. Kyseisissä tilivirastoissa laskentainformaation käyttäjät suhtautuivat uudistukseen erittäin kielteisesti, ja tuottajatkin suhtautuivat selkeästi kielteisemmin muiden tilivirastojen informaation tuottajiin verrattuna³³. Tutkimusta ja koulutusta suorittavien tilivirastojen laskentainformaation käyttäjistä uudistusta piti erittäin hyvänä noin 3 % (yksi henkilö) ja melko hyvänä muutama enemmän, mutta peräti 75 % vastaajista piti sitä joko melko tai täysin hyödyttömänä (p = 0,016).

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

Perustelut esitellään seuraavassa suorina lainauksina annetun kokonaisarvion mukaisessa järjestyksessä aloittamalla arviolla ”erittäin hyvä” päätyen arvioon ”hyödytön”. Vastauksia on aina yhden vastausvaihtoehdon sisällä ryhmitelty niissä havaittujen samankaltaisuuksien perusteella. Koska eri vaihtoehtojen perustelut olivat osittain samoja, päällekkäisyyksiltä ei voida raportoinnissakaan välttyä. Vastaajan asema on suluissa suoran lainauksen jälkeen.

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

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

³³ Joka kolmas koulutusta ja tutkimusta suorittavien tilivirastojen laskentainformaation tuottajista piti uudistusta melko hyödyttömänä, kun taas koko otoksessa vain 17,4 % tuottajista piti sitä melko hyödyttömänä.

³⁴ Erittäin hyvä 18,2 %, melko hyödytön 23,9 % ja hyödytön 22,7 %.

kyisin tätä ei virastoissa vielääkään ymmärretä, ts. puhutaan paljon, mutta mikään ei muutu. (muu informaation tuottaja-käyttäjä)

Tavoite on tärkeä. (kirjanpitäjä)

Laittaa ajattelemaan toimintaa järkevällä tavalla. (talousjohtaja)

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

Valtion talous on normalisoitava. (johtaja)

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

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

Seurataan muutakin kuin rahojen riittävyyttä. (-)

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

Tilivirastoni on kuin tavallinen yritys. (kamreeri)

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

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

Uudistus on oikeansuuntainen. Ehkä vielä odottaisi toiminnan ja sitä tukevan kirjanpidon pidemmälle menevää yhteensopivuutta. Tärkeää on myös muistaa julkisten organisaatioiden oma erityislaatu. Ehkä kirjanpitoa on mahdollisuus kehittää vastaamaan tämän erityislaadun synnyttämiin haasteisiin myös yhteiskunnallista arviota ajatellen. Perustehtävä kirjanpidon kautta helposti hämärtyy. (hallintojohtaja)

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

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

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

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

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

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

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

Teknisesti hyvä. Tarpeiden kannalta vähämerkityksinen. (ylijohtaja)

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

Rahoituksen erilaisuus yrityksiin verrattuna tekee kirjanpidosta monimutkaisemman. Määrärahojen riittävyys / saldot tärkeämpi kuin laskelmien antama tieto. Parannusta kuitenkin entiseen malliin verrattuna. (talouspäällikkö)

Osa niistä, jotka myös valitsivat ”melko hyvä” –vaihtoehdon uudistuksen kokonaisarvioksi, näkivät uudistuksessa *jotain hyvää, mutta ei kuitenkaan suurta parannusta*. Yleensä kritiikki liittyi uudistuksen toteuttamiseen ja tiedon hyväksikäyttömahdollisuuksiin. Tiedot päätöksentekoa varten otetaan muualta, esimerkiksi viraston omasta liikekirjanpitomaisesta sisäisestä laskennasta. Myös johdon asennetta kritisoiitiin.

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

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

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

Hyödyntäminen viraston tasolla kesken. Maksullisen toiminnan osa-alueilla löytyy käyttöä. Johdon asenne nihkeää – eivät halua kuulla kirjanpidosta. Johto ei hyödynnä tulostavoitteissa. (taluspäällikkö)

Ei kuitenkaan sisäistä ohjausta palveleva, ei palvele myöskään selvästi ministeriötasolta tulosoajasta. Ohjaukseen tiedot saadaan viraston omasta liikekirjanpitoomaisesta sisäisestä laskennasta. (keskijohto)

Ammattihenkilöstö on omaksunut hyvin ja näkee tarkoitukset. Tiedon yleisessä hyväksikäytössä parannettavaa. (hallintopäällikkö)

Viraston johto täysin ulkona. Toiminnallisten yksiköiden ymmärrys riittää: onko ”momentilla” rahaa. (taluspäällikkö)

Mutta ei vielä riittävä. Uudistus jäänyt puolitiehen, koska talousarvion laatiminen ja talousarviokirjanpito ”omilla raiteillaan”, aivan kuin olisi aivan eri asia. Tuotto- ja kululaskelman kaava erikoinen, miksei voi noudattaa kirjanpitoasetusta? Lisäksi rahoituksen tarkastelu puuttuu. Ei palvele talouden ohjausta. Koska oma virastomme kattaa kaikki menonsa maksullisen toiminnan tuotoilla, käytämme seurannassa ja budjetoinnissa täydennettyä kustannusvastaavuuslaskelmaa, joka huomioi myös investointihankinnat. (muu informaation käyttäjä)

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

Osa vastaajista puolestaan piti uudistusta kaiken kaikkiaan melko hyvänä siksi, että uusi järjestelmä on *selkeämpi* tai ”*normaalimpi*”. Näin ajatelleet olivat useimmiten laskentainformaation tuottajia.

Tuotto- ja kulurakenne aiempaa HKP [hallinnollisen kirjanpidon] -aikakautta paremmin / selvemmin esitetty. Tase tuo aiempaan verrattuna omaisuuserät paremmin ”esille”. Kirjanpito tuntuu oikeammalta, vaikka entinen HKP:kaan ei ollut väärää, mutta se ainakin usein tunnuttiin mieltävän ns. kvasikirjanpidoksi. (kirjanpidosta vastaava)

Liikekirjanpito on normaalia kirjanpitoa. Muu on talousarvion seuranta. (pääkirjanpitäjä)

Selkeytti rekisteröintiä, mahdollisuus selkeämpään ja monipuolisempaan sisäiseen laskentaan. (muu informaation käyttäjä)

Antaa selkeämpää tietoa. (suunnittelija)

Selkeytti. Ajattelun positiivisesti uudistuksista. (taloussihteeri)

Perusteluissa viitattiin myös *tulos- tai kustannusajattelun* lisääntymiseen tilivirastoissa. Tosin asenneväittämää ”liikekirjanpito on lisännyt tulosajattelua tilivirastossani” arvioidessaan vain 6 % kantansa ilmaiseista oli täysin samaa mieltä väittämän kanssa ja 29 % jokseenkin samaa mieltä, kun taas peräti 40 % jokseenkin eri mieltä ja 25 % täysin eri mieltä. Osa vastaajista kuitenkin katsoi, että kustannusajattelun esiintuominen virastoissa on sinänsä jo hyvä asia ja muutos on ollut kohti parempaa kustannustietoisuutta. Tässä muutamia esimerkkejä vastauksista:

Kustannusajattelun vieminen valtion virastolle! Tuleva talousarviokirjanpidon muutos ehkä osaltaan tehostaa hyödyntämistä. (pääkirjanpitäjä)

Lisäsi ajattelua ”kustannus” pelkän menoseurannan sijaan. (taloussuunnittelija)

Lisännyt tulosajattelua yleisesti virastossani. (talouspäällikkö)

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

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

Kustannustietoisuus nousi. Määrärahojen seurannasta painopiste siirtyi kustannusten seurantaan. Kustannuslaskennan kehittäminen valtionhallinnossa parantaisi edelleen tilannetta. (muu informaation tuottaja)

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

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

Tilinpäätösasiakirjojen liikekirjanpituomuoto pitää laskentaihmissen taidot ajan tasalla. Muotoa voidaan verrata kuntien ja yksityisten kirjanpitoon; sisältöä ja tunnuslukuja, tuloslaskelman puolella varsinkaan, huonosti. (talouspäällikkö)

Tuloslaskelma ja tase samassa muodossa kuin muuallakin yhteiskunnassa. Niistä ei pyritä tekemäänkään samoja johtopäätöksiä kuin yrityksissä. (muu informaation tuottaja-käyttäjä)

Lähenee yksityistä kirjanpitoa. Tosin budjettirahoitus tulisi käsitellä tuottona. Suurimpien kulujen erittely tuotto- ja kululaskelmassa tervetullut. Omaisuuden arvostaminen ja poistot ”kunniaan”. Liitetiedoista hyödyllistä informaatiota. (taluspäällikkö)

Koulutukseen panostettiin paljon ja uudistus oli liike lähemmäksi yritysmaailman käsitteitä ja yhteistä kieltä. (hallintopäällikkö)

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

Käyttöomaisuuden määrä aina ajan tasalla. (taluspäällikkö)

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

Omaisuuden seurantaan saatiin luotettava väline. (talusjohtaja)

Omaisuus saatiin rekisteröityä ja arvostettua – tasejatkuvuus. (-)

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

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

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

Siirtyminen yksityiselle sektorille helpompaa. (keskijohto)

Seuraavaksi käsitellään niiden vastauksia, jotka pyydettyä arvioimaan uudistusta kaiken kaikkiaan valitsivat vaihtoehdon ”**en osaa sanoa**”. Useimmiten nämä vastaajat eivät omanneet lainkaan *kokemusta* ajasta ennen uudistusta, jolloin valinta oli luonnollinen. Tällaisia vastaajia olikin yllättävän paljon (12), ja suurin osa heistä oli laskentainformaation tuottajia mutta muutama myös käyttäjiä. Tässä joitakin esimerkkejä vastauksista:

En ole ollut valtiolla ennen liikekirjanpitoa. (laskentapäällikkö)

Ei kokemusta vanhasta kirjanpidosta. (kirjanpitäjä)

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

Uudistuksen kokonaisarviota kysyttäessä ”en osaa sanoa” -vaihtoehto saatettiin valita myös siksi, että uudistuksen nähtiin olevan kaksijakoinen: *jotain hyvää ja jotain huonoa*. Esimerkiksi uudistuksen ei nähty hyödyttävän niinkään tilivirastoja, mutta hyödyn arveltiin olevan valtiokokonaisuuden tasolla:

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

Valtion tilinpäätöksen kannalta varmaan tarpeellinen. Ei niinkään viraston kannalta hyötyä. (suunnittelupäällikkö)

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

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

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

Melko hyvä: suunta kohti yleistä kirjanpitoa - hyvä taloushallinnon kannalta. Jos LKP-tilikartta olisi järkevämpi (VK:n määr.), sitä voisi paremmin hyödyntää. Melko hyödytön: LKP:n hyväksikäyttö ontuu tilivirastoissa. Johto seuraa vielä talousarvion toteutumista sisäisen laskennan (yks/projekti) avulla. Tilinpäätöksen allekirjoittajat (johtokunta) eivät ymmärrä kirjanpitoa. Tuotto- ja kululaskelmassa menoina mukana siirtoerät (läpikulku) esim. avustus (n. 1 mmk/v) → tiliviraston menona vaikka TV toimii hallinnollisen rahan osoittajana. OPM voisi toimia. (kamreeri)

”En osaa sanoa” -vaihtoehdon olivat myös seuraavat vastaajat valinneet liikekirjanpituudistuksen kokonaisarviota tiedusteltaessa. Vastauksissa kritisoitiin *työmäärän kasvua* henkilöresursseihin nähden ja kiiteltiin *ammattitaidon laajentumista* ja lisääntymistä:

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

Lisäsi ja laajensi taloushenkilöstön osaamista ja ammattitaitoa. Lisäsi myös huomattavasti työtä, joka piti tehdä entisillä henkilöresursseilla. (keskijohto)

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

Alkuinnostuksen jälkeen (pilottivuosi ym.) olen päätenyt huomaamaan, ettei liikekirjanpito voi nykyisen talousarviosysteemin aikana koskaan ohittaa talousarviokirjanpitoa tärkeydessään. Virastossa ei mitkään tuotto/kulu –kirjaukset, jotka eivät ulotu talousarviotilille (esim. poistot) ole muuta kuin kosmetiikkaa. Eivät vaikuta päätöksiin. Tase on hyvä kokonaiskuvan saamiseksi omaisuuden laajuudesta. (kamreeri)

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

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

Seuraavassa käsitellään perusteluja, joita antoivat ne vastaajat, jotka pitivät uudistusta **melko hyödyttömänä**. Perustelut olivat osittain samoja, joita tuli jo aiemmin esille muiden vastausvaihtoehtojen perusteluja tarkasteltaessa. Yleisin perustelu oli, että *se, mikä todella merkitsee jotain tilivirastoissa on talousarviokirjanpito* ja että liikekirjanpidon tuottama tieto saatiin ennenkin. Hallinnollista kirjanpitoa pidettiin myös *järkevämpänä, parempana ja riittävänä* tilivirastoille.

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

Olin viime keväänä HAUS:in [Hallinnon kehittämiskeskus] järjestämässä päivässä, jossa tarkasteltiin liikekirjanpidon hyödyntämismahdollisuuksia. Siellä todettiin yksimielisesti, että hyödyntämiskelpoista ovat lähinnä tuotto- ja kululaskelmat. Samanlaisen tiedon taloushallintomme on tuottanut aiemminkin. (muu informaation käyttäjä)

Vanha meno/tulolaji –luokitus antoi melkein saman tiedon. (muu informaation tuottaja)

Sama tieto – tieto, jota tarvittiin, saatiin aiemminkin. (kamreeri)

Talousarvion seuranta edelleen tiliviraston kannalta tärkeämpää sekä sisäinen kirjanpito (projektiseuranta yms.). (pääkirjanpitäjä)

Tiliviraston näkökulmasta uudistus ei ole mielestäni olennaisesti lisännyt käyttökelpoista informaatiota. (kirjanpidon vastuuhenkilö)

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

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

Uudistus lisäsi työtä. Ainakin pienelle viranomaiselle talousarviokirjanpito on riittävä, ja se on selvästi liikekirjanpitoa tärkeämpi. (päällikkö)

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

Tiliviraston näkökulmasta liikekirjanpidosta ja tilinpäätöksestä voi nähdä tuotto- ja kulu- rakenteen, muttei paljon muuta. Hyvä asia on ollut omaisuuden rekisteröinti. Toimintakertomuksen muiden kuin tilinpäätösselvitysten osuus on pysynyt tärkeämpänä. Määrärahojen seuranta edelleen ensimmäisenä ja ainoana kuukausittain raportoitavana asiana. (kirjanpidosta vastaava)

Talousarviokirjanpito muodostaa suuren osan koko kirjanpidosta. (talouspäällikkö)

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

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

Täysin Valtiokonttorin halujen mukaan tehty erilaisia tilivirastoja kuulematta. Vielä kaukana yrityskirjanpidosta. Valtion ja vastuualueiden väliset tapahtumat sotkuisia ja vaikeita. Yksityiskohdissa pallo hukassa Valtiokonttorilla. (muu informaation käyttäjä)

Tiliviraston näkökulmasta VALKI [valtion uusi kirjanpito] ei ole tuonut juuri uutta arvoa päätöksentekoon parempana informaationa. Mielestäni julkisorganisaatioiden laskenta-toimen ongelma on heikot sisäisen laskennan järjestelmät. VALKI ei ole sitä tukenut lainkaan. Ehkä uudistuksella on enemmän arvoa valtion konserniohjauksen kannalta?? (kirjanpidosta vastaava)

Palvelee vain valtiokonsernin tarpeita. Viraston näkökulmasta hyödytön. (ylijohtaja)

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

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

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

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

Olisi pitänyt uudistaa tilinpäätöskokonaisuus – työ on kesken. Yksioikoinen yritysten kirjanpidon huono kopiointi miettimättä, mitä sisältöä on oikeilla ja riittävillä tiedoilla, on paha puute. (muu informaation käyttäjä)

Ei ole toimiva tilivirastotasolla. (taloussuunnittelija)

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

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

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

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

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

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

Parempi vaihtoehto kuin vakiotilikartta, mutta erittäin työllistävä. Viraston johto ei varmaankaan tajua, kuinka paljon vaativampi esim. tilinpäätösvaihe on nyt. Hyödyntääkö viraston johto liikekirjanpidosta saatuja tietoja? Edelleenkin talousarviokirjanpito on tärkeämpi. (kamreeri)

Laskelmia laaditaan, kun niin on määrätty, erittäin työlästä. Kuka osaa käyttää niitä aidosti tilivirastossa hyväkseen? (talouspäällikkö)

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

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

Tietojen hyväksikäyttö ei ole vielä kaikilta osilta selkiytynyt. Valtion virastot ovat erilaisia; toimii paremmin varmaankin jossain muussa kuin hallintotyyppisessä virastossa. (yksikön päällikkö)

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

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

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

Ei anna informaatiota käytännön tasolle. Esim. yliopiston hallituksen vaikea ymmärtää ”lukuja”. (hallintojohtaja)

Melko hyödyttömänä kirjanpituudistusta pitäneet perustelivat kantaansa myös sillä, että uudistuksen toteutusta ei mietitty loppuun asti, vaan uudistus jäi puolitiehen. Esimerkiksi talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon ristiriidat tuottavat hankaluuksia, sekä vertailukelpoisuudessa, käsitteissä sekä tuotto- ja kululaskelmassa olisi parantamisen varaa.

Ei riitä, että kirjanpito uudistuu, kun määrärahakuvio vuotuisuus jne. periaatteineen ei muuttunut miksiäkään. Kustannuslaskentaa on harjoitettu vuosia ja siitä on viraston johtamiselle ollut enemmän hyötyä kuin tästä koko kirjanpituudistuksesta. (järjestelmä-vastuuhenkilö)

Asia jäi kuitenkin ”puolitiehen”. Nykyinen järjestelmä ei vastaa yritysmaailman liikekirjanpitoa, vaan siinä on yhä jäänteitä vanhasta TA-järjestelmästä. Se on käytön kannalta hankalaa, koska sen myötä tulee ristiriitatilanteita ja vastaavuus muuhun liikekirjanpitoon jää saavuttamatta. Vertailukelpoisuus esim. suuryritysten kirjanpitoon on kutaquinkin mahdoton. (muu informaation käyttäjä)

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

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

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

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

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

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

Tuloslaskelma ja tase sellaisenaan eivät kuvaa viraston todellista tilannetta, sillä budjettirahaa ei saada käsitellä viraston tulona. On laskettava asema ja tila muilla tavoin kuin virallisesti. (muu informaation käyttäjä)

Tällaista yleishallintoviranomaista ei voi koskaan verrata liikeyritykseen, muutenhan olisimme jo ajat sitten olleet konkurssissa. (kamreeri)

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

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

Liikekirjanpituudistus on toisaalta ollut hyödyllinen, koska esim. tilastoja varten tiedot saadaan kerättyä helpommin. Tuotto- ja kululaskelma on ei-informatiivinen, koska rahoitus puuttuu siitä tiettyjä tuloja lukuun ottamatta. Taseella (oman pääoman erikoisuuksia lukuun ottamatta) on käyttöä. (kirjanpidosta vastaava)

Mitä merkitystä on miinusmerkkisellä kulujaamalla? Tulot kattavat harvassa virastossa tai laitoksessa menot. Niin kauan kuin talousarvioesityksessä myönnettyjä rahoja ei kirjata tuloksi, lopputuloksella ei ole paljoakaan merkitystä. (muu informaation käyttäjä)

Liikekirjanpituudistus saatettiin katsoa melko hyödyttömäksi myös perustelemalla yksinkertaisesti, että se ei vain sovi tilivirasto-ympäristöön:

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

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

Budjettisidonnaisuus. (kamreeri)

Seuraavaksi käsitellään niiden vastaajien perusteluja, jotka pitivät uudistusta täysin **hyödyttömänä**. Perustelut ovat edelleenkin pitkälti samoja – tietysti hieman kriittisempiä – kuin mitä aiempia vastauksia läpikäydessä havaittiin. Näissä vastauksissa korostui se, että liikekirjanpito *ei sovellu tilivirasto-ympäristöön eikä tuo tilivirastoille uutta hyödyllistä informaatiota*, mutta *työmäärä ja kustannukset* sen sijaan lisääntyivät huomattavasti:

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

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

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

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

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

Ei uutta informaatiota aiempaan. (asiantuntija)

Ei tuota lisäarvoa virastollemme. Benchmarkingin valossa ei myöskään hyötyjä nähtävissä (virastojen vertailu). (apulaisjohtaja)

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

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

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

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

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

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

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

Lisää hallinnointia ja byrokraattisuutta. (ylin johto)

Myös uudistuksen *käytännön toteutuksessa* olleita hankaluuksia, kuten sekaannuksia, ongelmia ohjelmien kanssa sekä ohjeistuksen puutteellisuutta, tuotiin perusteluissa esille:

Tilinpäätöslaskelmille ei ole juurikaan käyttöä virastossa. Uudistus aiheutti ohjelmistojen uudistamistarpeen, ja ohjelmat eivät vieläkaan taivu kaikilta osin uudistuksen vaatimukseen (LKP + TAKP, 600-tilit yms.) eivätkä tuota tarkalleen oikeannäköisiä tulosteita yms. Valtiokonttorin ja tilintarkastajien vaatimusten mukaisesti. TAKP:n [talousarviokirjanpi-

don] takia on ollut pakko tehdä virityksiä ohjelmaan, joka on alun perin tehty yrityksille. TAKP on kuitenkin ensisijainen. (laskentapäällikkö)

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

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

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

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

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

5.2.8 Liikekirjanpituudistuksen seuraukset

Lomakkeen viimeisellä sivulla oli avoin kysymys, jolla tiedusteltiin, mitkä ovat liikekirjanpituudistuksen merkittävimmät – sekä positiiviset että negatiiviset – seuraukset. Vastauksia on pyritty ryhmittelemään niissä havaittujen samankaltaisuuksien perusteella. Näitä käsitellään esimerkein seuraavissa kappaleissa siten, että suoran lainauksen jälkeen on vastaajan asema tilivirastossa sekä numero, joka kertoo vastaajan antaman kokonaisarvion uudistuksesta (1 = erittäin hyvä, 2 = melko hyvä, 3 = en osaa sanoa, 4 = melko hyödytön, 5 = hyödytön). Suora lainaus on yleensä pyritty kokonaisuudessaan säilyttämään täsmälleen samanlaisena kuin alkuperäinen; joskus tarpeen vaatiessa vastaus tosin on pilkottu osiin eri jaksojen alle ja käytetyt lyhenteet kirjoitettu auki tekstin paremman ymmärrettävyyden vuoksi. Se, että vastausten pilkkomista osiin on pyritty välttämään, aiheuttaa jonkinasteista toistoa ja päällekkäisyyttä.

Kysymykseen liikekirjanpituudistuksen positiivisista seurauksista oli vastaajista 41,8 % jättänyt kokonaan vastaamatta³⁵, ja negatiivisten seurausten vastausrivit oli tyhjäksi jättänyt puolestaan 37,6 % vastaajista. Jonkinasteinen kato onkin aina yleistä avointen kysymysten kohdalla, eivätkä luvut sinänsä kerro mitään muuta kuin, että positiivisia seurauksia oli listattu harvemmin kuin negatiivisia.

5.2.8.1 Positiiviset seuraukset

Ensin käydään läpi, minkälaisia vastauksia oli annettu liikekirjanpituudistuksen positiivisiksi seurauksiksi. Vastauksissa viitattiin selkeästi eniten omaisuuskirjanpitoon uudistuksen positiivisena puolena. Tosin saatettiin myös todeta samaan hengenvetoon, että se olisi voitu toteuttaa myös kevyemmin ilman kirjanpituudistusta. Seuraavassa niitä vastauksia, jotka *liittyvät omaisuuden hallintaan*: omaisuuskirjanpitoon, inventointiin, seurantaan, arvostukseen, jaksotukseen³⁶:

Omaisuuskirjanpito, joka olisi kyllä voitu toteuttaa ilman kirjanpituudistustakin kevyemmin. (muu informaation käyttäjä, 4)

Omaisuus on saatu valtiolla hallintaan (olisi siihen kyllä helpompiakin keinoja). (talous-suunnittelija, 5)

Omaisuuden inventointi / rekisteröinti (rakennusten arvot?), poistolaskenta. (kamreeri, 3)

Omaisuus tuli inventoitua. (talouspäällikkö, 5)

Kaikki kulut ja tuotot sekä omaisuus näkyviin. Yhdenmukaisti ja jäntevöitti kirjauskäytäntöjä. Budjetoinnin kehittyminen. (kamreeri, 2)

Suoriteperusteinen kirjanpito, omaisuuden arvostus ja jaksotus. (talousjohtaja, 2)

Tase sisältää kaikki aktiivat ja passiivat oikein arvostettuna, poistosuunnitelmat ja niiden muutokset, asianmukaiset tase-erittelyt. Vertailukelpoisuus edelliseen tilinpäätökseen. Tuotto- ja kululaskelma perustuu talousarvioasetuksen mukaisiin jaksotusmenettelyihin tuottojen ja kulujen suhteen. (pääkirjanpitäjä, 4)

Omaisuustiedon haltuunotto ja tiliviraston tilinpäätöksen sisällön selkeyttäminen. (hallintojohtaja, 4)

³⁵ Mukana eivät ole ne vastaukset, joissa todettiin vain, että positiivisia seurauksia ei ole.

³⁶ Vrt. alk. s. 44, asenneväättämien tulokset.

Näiden lisäksi noin 20 muussa vastauksessa viitattiin omaisuuskirjanpitoon uudistuksen positiivisena seurauksena. Monissa vastauksissa viitattiin myös siihen, että uusi järjestelmä on jollain tavalla *normaalimpi, järkevämpi, ymmärrettävämpi* tai *selkeämpi* kuin vanha hallinnollinen kirjanpito. Esimerkiksi jotkut katsoivat tuottojen ja kulujen rakenteen selkiytyneen tai tilikartan parantuneen.

Selkeytti ajattelua. (taloussihteeri, 2)

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

Helpompi ymmärtää myös valtion ulkopuolisille talousihmisille. (taluspäällikkö, 2)

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

Selkeämpi tilinpito entiseen hallinnolliseen kirjanpitoon verrattuna. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 3)

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

Tuloksen järkevämpi tarkastelu. (talousjohtaja, 1)

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

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

On olemassa ihan oikea kirjanpito ja tilinpäätöstiedot koko valtion tasolla. Mahdollisuudet jatkokehittää, kun perustyö on tehty. (kamreeri, 1)

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

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

Lähestytään yksityisen sektorin kirjanpitoa. (taluspäällikkö, 2)

Askel lähemmäksi yritystoimintaa. (-, 2)

Malli ja kirjaussäännöt yksityisen sektorin mallille. Ohjaus ja neuvonta riittävää. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 3)

Mahdollistaa yrityksille kehitettyjen tietojärjestelmien käytön. (laskentapäällikkö, 2)

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

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

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

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

Lähennyttiin hieman liikekirjanpitoa. (talouspäällikkö, 4)

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

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

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

Informaation monipuolisuus, selkeys. Helpottaa erilaisten raporttien tekoa. (taloussihteeri, 2)

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

Lisäinformaatio toiminnasta. (talouspäällikkö, 2)

Seuranta on yksityiskohtaisempaa. (taloussihteeri, 2)

Parantaa sisäisen laskennan tarkkuutta. (ylijohtaja, 2)

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

Informatiivisuus ja tarkkuus lisääntynyt, tuotto- ja kululaskelma & tase tilivirasto pähkinänkuoressa. (keskijohto, 2)

Kirjanpitoinformaation parantuminen. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 1)

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

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

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

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

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

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

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

Lähennyttään yrityskirjanpitoa, mutta pahoja eroja jäi vielä. (muu informaation käyttäjä, 4)

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

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

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

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

Valtion liikekirjanpituudistuksen positiivisena seurauksena mainittiin myös eri sektorien sekä tilivirastojen välisen *yhdenmukaisuuden ja vertailtavuuden paraneminen*. Kuten aiemmin tutkimuksessa tosin mainittiin, asenneväättämien avulla saadut tulokset kertovat siitä, että

selkeä enemmistö ei kuitenkaan katso vertailtavuuden edes tilivirastojen välillä toteutuneen³⁷, puhumattakaan sitten vertailtavuudesta yrityksiin. Kuitenkin jonkinlaista parannusta näyttää tapahtuneen:

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

Yhdennukaisti tietopohjaa eri virastojen välillä (LKP:tä vastaavat kustannuslajiryhmitelyt vaihtelivat virastoittain). Tarjoaa yhtenäisen valki-tuen. (taluspäällikkö, 2)

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

Tilivirastojen vertailukelpoisuus lisääntynyt. (taluspäällikkö, 2)

Parempi vertailtavuus yrityksiin. (hallintopäällikkö, 2)

Ymmärrettävyys valtion taloudellisesta tilanteesta parani ja vertailtavuus julkissektorin kanssa myös. (taluspäällikkö, 2)

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

Osaamisen tason kohoaminen. (muu informaation käyttäjä, 3)

Ammatillisen osaamisen laajentuminen. (taluspäällikkö, 2)

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

Oma oppiminen. (kamreeri, 3)

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

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

Ehkä kirjanpito-osaaminen lisääntyi. (muu informaation käyttäjä, 5)

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

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

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

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

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

Taloudellisen ajattelun leviäminen. (johtaja, 1)

Liiketaloudellisen ajattelun esilletuonti. (kirjanpidon vastuhenkilö, 4)

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

Kustannustietoisuuden merkittävä lisääntyminen. (asiantuntija, 2)

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

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

Tulosajattelun ja kustannustietoisuuden edistäminen. (suunnittelija, 3)

Yleinen kustannustietoisuus ehkä lisääntynyt. (yksikön päällikkö, 4)

Taloudellinen ajattelu parantunut. (hallintojohtaja, 4)

³⁸ Vrt. s. 53 – 54, asenneväittämien tulokset.

Muita kirjanpituudistuksen positiivisia ”sivutuotteita” olivat mm. kalliiden *laitehankintojen* *hyötykäyttö muuhunkin, järjestelmien kehittyminen ja ohjeistuksen ajantasaistaminen* sekä jopa se, että uudistuksen myötä päästiin eroon postisäästöpankin byrokratiasta. Eräs vastaaja myös totesi, että uudistukset aina tuovat uutta *mielenkiintoa työhön*. Seuraavassa näitä yksittäisiä kommentteja:

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

Järjestelmät kehittyivät. (kamreeri, 4)

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

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

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

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

Ei mitään positiivisia seurauksia. (kamreeri, 4)

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

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

Ei positiivisia. (ylin johto, 5)

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

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

En näe mitään positiivista, ylityömäärä tilinpäätösaikaan on valtava. (laskentapäällikkö, 5)

Ei ole näkyvissä. (muu informaation käyttäjä, 5)

En ole havainnut näitä. (apulaisjohtaja, 5)

5.2.8.2 Negatiiviset seuraukset

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

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

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

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

Paljon porua, vähän villoja (=turhaa työtä). Liikaa ”kirjanpitoja” (talousarviokirjanpito, liikekirjanpito, kustannuslaskentajärjestelmä. (apulaisjohtaja, 5)

Paljon virheitä, epätietoisuutta, sekaannuksia. Lisää työtä jo äärimmilleen ylimitoitettussa organisaatiossa. Monimutkaistuneet kirjaus- ja raportointikäytännöt. (muu informaation käyttäjä, 4)

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

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

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

Lisätyötä monille virastoille. Hyväksikäyttöön olisi panostettava. Tilinpäätöksessä turhia liitteitä. Virastoa ei aina palvele, kun meitä on niin kirjava joukko. Tilejä voisi uusia. Valtiokonttorin olisi pitänyt kilpailuttaa ja valita 2-3 järjestelmätoimittajaa, jotka olisivat muokanneet kirjanpitojärjestelmät valtiokonsernille. Nyt tehtiin 100 tilivirastossa vähillä resursseilla valtava työ, joka tuli valtiolle maksamaan paljon. (talouspäällikkö, 2)

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

Paljon turhaksi osoittautunutta työtä ja rahan menoa eri tietojärjestelmien ja koulutuksen osalta. Toimeenpanevan henkilöstön lähes loppuun palaminen. (kamreeri, 4)

Paljon hyödyttömiä työtä. Hoidammepa tehtävämme kuinka tahansa, tilinpäätös osoittaa suunnilleen kehyssumman verran miinusta. (päällikkö, 4)

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

Keksitty yksi uusi kirjanpitosysteemi, joka ei erityisemmin anna uutta tietoa ja jonka sisältöä kukaan ei ymmärrä saati sisäistä. Estää samalla valtion muuttumisen aidon liikekirjanpidon suuntaan. Teetti järkyttävän määrän turhaa työtä muutenkin ylläpidetuilla ihmisillä. (johto, 5)

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

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

Työmäärä lisääntynyt, koska tiliviraston sisällä sekä ministeriön suuntaan raportointi on eri tyyppistä kuin virallinen kirjanpito. (taloussuunnittelija, 4)

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

Raskas ja kankea laskentajärjestelmä. Työmäärät kasvaneet huomattavasti. Kun henkilöstöä ei voida lisätä täytyy tinkiä tärkeistä tehtävistä, jotta liikekirjanpitoon liittyvät paikalliset kuviot saadaan hoidettua. (taloussuunnittelija, 5)

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

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

Käsitteet hämärtyy entisestään suhteessa yrityksiin. Hirveä ylimääräinen työ. (muu informaation käyttäjä, 5)

Sotkuinen, monimutkainen järjestelmä, ”taidetta taiteen vuoksi”. (ylin johto, 5)

Työn monimutkaistuminen saavutettuun hyötyyn nähden. (hallintopäällikkö, 4)

Käyttöomaisuuskirjanpidon käyttöönotto kehittymättömin menetelmin ja järjestelmätoimittajan riittämättömän tukihenkilöstön avulla aiheutti henkilöstölle valtavia työpaineita.

Liikekirjanpidon tilinpäätösraporttien laatiminen toimittajan puolelta kangerteli, se aiheutti stressiä. (taloushallinnon vastuuhenkilö, 2)

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

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

Kaksi kirjanpitojärjestelmää. (hallintojohtaja, 2)

Kirjausten tuplaantuminen ja täsmätykset. (suunnittelupäällikkö, 3)

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

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

Ei ole varattu resursseja tähän / ei edes kunnolla tilivirastona toimimiseen. (päällikkö, 3)

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

Hyödyntämisenäkökulmaan ei kiinnitetty tarpeeksi huomiota uudistuksessa, budjetointi ja laskentatoimi toimivat ”erillään” johtuen budjetointiperiaatteista, yritysmaailman suora apinointi. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 2)

TietoEnator Oy vaurastuu. (keskijohto, 2)

Kirjanpidon monimutkaistuminen. (talouspäällikkö, 4)

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

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

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

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

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

Paljon työtä. (talousjohtaja, 1)

Aiheuttaa kohtuuttoman paljon täysin hyödytöntä työtä. (kamreeri, 4)

Paljon lisätyötä, josta ei ainakaan toistaiseksi ole ollut merkittävää lisäarvoa. (laskentapäällikkö, 5)

Edellisten kaltaisia vastauksia, joissa viitattiin työmäärän lisääntymiseen ilman vastaavaa hyötyä, oli edellisten lisäksi useita kymmeniä. Siihen, että liikekirjanpito ei sovellu tilivirasto-tympäristöön, viitattiin seuraavissa vastauksissa. Niiden mukaan se *palvelee vain valtiokonaisuutta* eikä sovellu sellaisenaan tilivirastoihin. Erityisesti tilivirastolle *tarpeettomien laskelmien tekemistä* ja uudistuksen tuomaa *epätasa-arvoa* tilivirastojen kesken harmiteltiin. Tilivirastot ovat joutuneet kehittämään omia menetelmiään virastokohtaisten asioiden selvittämiseksi. Epäkohtana mainittiin myös esimerkiksi se, että omaisuuden inventointi ei ole tehty yhtenäisten sääntöjen mukaan.

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

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

Valtion omaisuuden rahallinen inventointi mielenkiintoinen, varakkaat virastot ja varattomat vastakkain. Valtiolla ei voi mitata moniakaan asioita tuottavuuden näkökulmasta – kirjanpituudistus näyttää huonolta sellaisen laitoksen osalta, jonka on tehtävä vain ns. viranomaistehtäviä – saattaa näyttää veronmaksajastakin huvittavalta. (laskentapäällikkö, 3)

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

Ei ole vähentänyt talousarviokirjanpitokeskeistä seurantaa. Liikekirjanpidon tilien määrittely valtiolla yhteisesti aiheuttaa, että virastossa seurataan virastolle epäolennaisia asioita yhteisen edun nimissä. Viraston lopputulos on aina alijäämäinen, koska rahoitus perustuu määrärahoihin eikä tuottoihin. Muille kuin taloushallinnon ammattilaisille talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon välinen yhteys vaikeaselkoinen esim. tapauksissa, joissa TA-tilin kirjaukset ovat maksuperusteisia ja LKP-tilin suoriteperusteisia. (muu informaation käyttäjä, 4)

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

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

Ei sovellu esim. yliopistomaailmaan. (hallintojohtaja, 4)

Viraston kannalta uudistus on melko hyödytön. (taluspäällikkö, 4)

Virastojen erityispiirteet eivät täysin tule esille. (talouspäällikkö, 2)

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

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

Taloushallinnon työmäärä on kasvanut, mutta resurssit eivät. Uudistus toteutettiin koko valtion tarpeista lähtien. Virastojen hyöty jäi odotettua vähäisemmäksi. (talousjohtaja, 2)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tilinpäätösraporteista ei todellista apua päätöksentekoon. Esim. tuotto- ja kululaskelmassa mukana kaikki menot, mutta myönnettyt määrärahat puuttuvat laskelmista. Mitä jäämä kertoo viraston toiminnasta? (esimies, 4)

Oma tilivirastoni käsittää useita hallinnonaloja: keinotekoista käsitellä näitä kaikkia yhteisessä tilinpäätöksessä. (yksikön päällikkö, 4)

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

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

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

Budjettirahoituksen puuttuminen tuottona, näyttää kauheata tappiota; luo negatiivisen kuvan toiminnasta. Tilinpäätösasiakirja liian massiivinen. (taloussuunnittelija, 2)

Yhteys valtionhallinnon budjetointiin olematon. (talousjohtaja, 2)

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

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

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

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

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

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

Tilivirastoille tarpeettomien laskelmien tekeminen. (kamreeri, 2)

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

Liikekirjanpidon tileissä on turhia jaotuksia, joita tilivirastossa ei tarvita. Vaikea motiivoida käyttäjiä. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

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

Taseen oma pääoma palvelee valtiokokonaisuutta. Määrärahaa ei huomioida tuloeränä laitokselle. (taloussihteeri, 1)

Edistää tuloksellisuustarkastelua, mutta toisaalta vesittää sitä, koska uudistus jäänyt puolitiehen. Rahoituksen käsittely puuttuu. Tuotto- ja kululaskelma: ei huomioi poistoja; miksi arvonalisäverot ja siirtotalouden osuus? Tase: oman pääoman käsittely. Talousarvokirjanpito: omat käsitteensä ja termsä; menojen / tulojen, kustannusten / tuottojen käsitteet aiheuttavat sekaannuksia. Moninkertainen kirjanpito. (muu informaation käyttäjä, 2)

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

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

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

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

Osittain LKP-tilien suunnaton lukumäärä sekoittaa seuranta, käyttäjien on vaikea miettiä raportteja ja edes tiliöitä lähellekään oikein. (talouspäällikkö, 2)

Oli vaikea löytää tiliviraston vähänkin erikoisemmille menoille oikeita LKP-tilejä, joten tilivirastoissa jouduttiin käyttämään lähinnä ”sopivaa” ratkaisua. (talouspäällikkö, 2)

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

Tiliöintiongelmia; kustannus/hyöty –suhde vähäinen (noin miljardin markan kokonaisbudjetista vain toimintamenoihin liittyvät tulot jäävät alle miljoonan markan). (muu informaation käyttäjä, 4)

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

Pääomakustannusten täysimääräinen mukaanotto maksullisessa toiminnassa saattaa johtaa eräissä kilpailutilanteissa mahdottomaan lopputulokseen. (hallintopäällikkö, 2)

Miten jaksottaa pitkävaikutteiset menot oikein eri rahoituslähteille ja mitä kertoo tuotto- ja kululaskelma talouden tilanteesta, jos budjettiraha jää kokonaan laskelman ulkopuolelle. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 2)

Moninkertaisesta kirjanpidosta johtuvat pääkirjat (LKP ja TA), täsmäytyksen tarve lisääntynyt. (pääkirjanpitäjä, 4)

Tilinpäätöslaskelmien ongelmallisuudesta kertovat myös seuraavat vastaukset, jotka korostavat huolta siitä, että laskelmia voidaan *tulkita väärin*, eikä niitä siten saisi käyttää päätöksenteossa ilman analyysitietoa:

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

Vaatii taloushallinnolta enemmän, tilinpäätös työlämpi, ei saisi käyttää laskelmia päätöksenteossa ilman analyysitietoa. (taluspäällikkö, 2)

Valtavat kustannukset, joita ei ole edes yritetty arvioida ja jotka eivät ole missään järjellisessä suhteessa hyötyihin. Talousarvion toteutumalaskelma, jonka virallisen version informaatioarvo on olematon. Tuotto- ja kululaskelmalla lasketaan virastojen tulosta yritysten tapaan – tulos ei kerro mitään järjestystä ja siksi sillä ei ole mitään käyttöä. Tähän liittyy kuitenkin riski, että tuotto- ja kululaskelmaa luetaan (täältä osin myös tasetta) kuten yritysten tuloslaskelmaa, mikä antaa kovin kielteisen kuvan virastojen taloudesta. Tämänkin taustalla on se, että on matkittu yrityksiä ja jätetty laskelmien tulkinta ja hyväksikäyttö pohtimatta. (hallintojohtaja, 4)

Huomio laskentatoimessa kiinnittyi kirjanpitoon seikkoihin. Ulkopuolisen on vaikea arvioida tilinpäätöksen perusteella viraston tuloksellisuutta (näennäinen yhdenmukaisuus yrityskirjanpitoon hämää). (asiantuntija, 5)

Liikekirjanpituudistuksen negatiivisena seurauksena nähtiin *sisäisen laskutuksen asema*; se nähtiin ongelmallisena ja puutteellisesti ohjeistettuna. Myös *maksullisen toiminnan* kehittämisen perään kyseltiin.

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

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

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

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

Tilivirastotoimijat olivat monesti myös sitä mieltä, että liikekirjanpituudistus *jäi puolitiehen tai ajettiin väkisin ja liian nopeasti läpi*. Sitä pidettiin jopa pelkkänä näennäisyydenä.

Uudistus ajettiin väkisin läpi virastoissa; paljon porua, vähän villoja; perustelu oli, kun kaikkialla muuallakin on uudistettu. Pelkkä näennäisuudistus. (johto, 2)

Jäi puolitiehen, taseluvut keinotekoisia. (hallintopäällikkö, 2)

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

Uudistuksen läpivienti organisaatioiden tasolla vielä kesken. Eletään vielä täysillä määräraha-ajattelussa. Paljon työtä. (taluspäällikkö, 2)

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

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

Asiaa ei viety loppuun asti. (suunnittelija, 3)

Mentiin kertarysäyksellä liian vähällä valmistautumisella. Suuri osa asioista roikkuu Valtiokonttorin hoidossa yhä, koska lait, asetukset ja muut ohjeet laahaavat jäljessä. Omassa virastossa menee vielä 1-2 vuotta ennen kuin suuren omaisuuden (yhtiöt) hallinta ja työtavat selkeytyvät. Hyvä siirtyminen olisi vaatinut useamman vuoden siirtymäajan (riippuen viraston luonteesta). (-, 3)

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

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

Niin kuin kaikki muutokset ja uudistukset yleensäkin, liikekirjanpituudistuskin on aiheuttanut henkilöstössä *epävarmuutta* ja vaatinut sopeutumista muutokseen, mitä seuraava vastaus kuvastaa:

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

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

Kun ei olla liikeyritys, niin ei olla liikeyritys; tehtiin valtava operaatio ja muuttuiko mikään muu kuin käytettävä tietojärjestelmä? (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 4)

Liian kaavamaisesti seurattu yrityspuolta. (ylijohtaja, 3)

Tilivirasto \neq Oy \rightarrow julkisella sektorilla (esim. tutkimuslaitoksissa) ei ole tärkeintä viimeisen rivin ”tulos”, vaan mihin ja miten rahat on käytetty. Liiallinen yksityisen puolen apinointi ei ole hyväksi julkisella sektorilla. (taloussuunnittelija, 4)

Valtion liikekirjanpituudistuksen negatiivisiksi seuraukseksi listattiin myös erilaisia *käytännön ongelmia*, jotka liittyivät mm. liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon yhdistämiseen, tarkastukseen, tiliöinteihin ja uusiin ohjelmiin:

Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon yhdistämisestä aiheutuneet ongelmat. (-, 2)

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

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

Kiinnitetään kiitettävästi huomiota markkamääräiseen osaan ja jätetään toimintakertomus ”miten sattuu” tilanteeseen. (talouspäällikkö, 2)

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

Kirjavuus tilivirastojen taloushallinnon järjestelmissä, oman viraston johdon tuki puuttui, samoin oman viraston atk-tuella ei intressiä taloushallinnon järjestelmän tukipalveluihin. Tekijät ovat saaneet ”kantapään kautta” selviytyä uudistuksesta! (kamreeri, 4)

Alkuhankaluudet. (johtaja, 1)

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

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

Henkilökunnan uupuminen. Todellisten kirjanpidon osaajien puute. Ammattitaitoista henkilökuntaa ei ole Helsingissä valtion palkkatasolla rekrytoitavissa. Vaikea perustella viraston muulle henkilökunnalle monimutkaisia menettelyjä. (muu informaation käyttäjä, 3)

Muutama vastaaja oli sitä mieltä, että kielteisiä seurauksia ei ole, mutta kehittämistarpeita toki löytyy:

Kielteisiä seurauksia ei ole. (muu informaation tuottaja-käyttäjä, 1)

Mielestäni negatiivisia asioita ei esiinnyt. Muutos oli kokonaisuutena tarpeellinen. Kehittämistarpeita toki on. (muu informaation tuottaja, 2)

5.2.8.3 Yhteenveto

Uudistuksen positiivisena seurauksena useimmin mainittiin omaisuuden hallinnan parantumiseen liittyvät seikat, kuten omaisuuskirjanpito, omaisuuden inventointi ja seuranta. Myös omaisuuden arvostaminen ja jaksotus saivat muutamia mainintoja. Uutta järjestelmää pidettiin myös jollain tavalla normaalimpana ja ymmärrettävämpänä kuin hallinnollista kirjanpitoa. Lisäksi positiivisina seikkoina mainittiin käytäntöjen yhdenmukaistuminen sekä yritysten kanssa että tilivirastojen keskuudessa, järjestelmien kehittyminen, informaation monipuolistuminen ja parempi saatavuus sekä kustannus- ja tulostietoisuuden kasvu. Laskentainformaation tuottajat pitivät usein uudistuksen hyvänä puolena sitä, että oma ammattitaito laajeni ja arvostus lisääntyi. Informaation käyttäjät puolestaan näkivät uudistuksen olleen hyvä yritys tehdä jotain tai askel oikeaan suuntaan.

Uudistuksen negatiivisena seurauksena selkeästi useimmin mainittiin uudistuksen aiheuttaneen paljon työtä ilman vastaavaa tai minkäänlaista hyötyä. Uudistus tuli maksamaan paljon, aiheutti stressiä, monenlaisia käytännön ongelmia ja sekaannuksia sekä monimutkaisti asioita. Uudistuksen nähdään palvelevan vain valtiokokonaisuutta ja tuovan epätasa-arvoa tilivirastojen keskuuteen. Uudistuksen katsotaan myös jääneen puolitiehen ja tiedon hyödyntämisenäkökulman unohdetun uudistuksen suunnittelussa teknisen toteutuksen varjoon. Etenkään yritysten suoranaista matkimista ei pidetty hyvänä asiana.

Moni oli myös sitä mieltä, että liikekirjanpito ja sen tilinpäätöslaskelmat eivät yksinkertaisesti sovellu tilivirasto-ympäristöön; laskelmat eivät kerro mitään oleellista virastojen todellisuudesta eikä niistä ole hyötyä päätöksenteossa. Vastauksissa kritisoitiin myös tiettyjä liikekirjanpidon mukanaan tuomia piirteitä, kuten oman pääoman, käyttö- ja vaihto-omaisuuden sekä rahoituksen käsittelyä, työläitä kirjauksia, uusia pakollisia laskelmia ja liitetietoja sekä yleensä kirjanpidon monimutkaistumista. Epäkohtana mainittiin myös esimerkiksi se, että omaisuuden inventointi ei ole tehty yhteisten sääntöjen mukaan. Lisäksi sisäisen laskutuksen asema nähtiin ongelmallisena.

5.2.9 Kehittämistarpeet

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

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

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

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

Jonkun ymmärrettävän tuloksen laskenta. (kirjanpitäjä, 1)

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

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

Raportoinnin yksinkertaistaminen. (kamreeri, 4)

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

Ehkä tilinpäätöslaskelmat palvelisivat paremmin, jos ne laadittaisiin sektorikohtaisesti – ei välttämättä tilivirastotasolla (esim. lääninhallituksen tilinpäätös sisältää poliisin, maistraattien, kihlakunnanvirastojen ja LH:n luvut). Tilinpäätösraportointiin liittyvä toimintakertomusraportointi kaipaisi kehittämistä, liikekirjanpito ei paljontaan anna tukea.

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

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

Se, mihin viraston sisällä tarvitaan kirjanpidon raportteja, on budjettiseuranta ja kustannuslaskenta – tätä puutetta tulisi kehittää yhtenäiseen suuntaan. (taluspäällikkö, 4)

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

Tuotto- ja kululaskelman kehittäminen kertomaan jotain olennaista tiliviraston toiminnan tuloksesta. Tilinpäätösraportoinnin tiivistäminen (tilinpäätösasiakirjan massiivisuus verrattuna toiminnan ohjausasiakirjoihin (talousarvio, tulossopimus)). (suunnittelupäällikkö, 5)

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

Tuotto- ja kululaskelman ja taseen roolin ja annin selkeyttäminen. (muu informaation käyttäjä, 2)

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

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

Onko kaikki tieto tarpeen Valtiokonttorille ja edelleen Tilastokeskukselle. Varsinkin Tilastokeskus kyselee kaikkea koko kevät kauden, voisi hyödyntää Valtiokonttorille annettuja tietoja. Alijäämälle tulisi tehdä jotain. Muoto ja allekirjoitukset saaneet kohtuuttoman arvostuksen esim. Valtiontalouden tarkastusvirastossa. (taloussuunnittelija, 2)

Tuotto- ja kululaskelman ja talousarvion toteutumalaskelman välillä pitäisi olla jotenkin loogiset yhteydet – jostakin kohdin edes löytyisi joitakin samoja summia. Sisäiset erät ja poistot jotenkin vaikka eri sarakkeessa menojen viereen – ja lisäksi vielä investoinnit, jotta em. yhteys saataisiin näkyviin. (taluspäällikkö, 2)

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

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

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

Raportoinnin kehittäminen – ”vähän mutta hyvää”. (hallintopäällikkö, 2)

Projektiseurannan ripeätempoisuus edellyttää suurempaa joustavuutta, raportointiin tulisi ”automaattisesti” tulla huomioitavaksi budjettiseuranta. Seurattavaksi pitäisi ottaa myös tiliviraston alaisuudessa toimivat yksiköt – ei pelkästään koko tilivirasto yhtenä kokonaisuutena. (suunnittelija, 3)

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

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

1) Liikekirjanpitoa pitäisi kehittää siten, että virasto olisi selkeämmin ”talousyksikkö”. Omassa virastossamme olemme kehittäneet sisäisen liikekirjanpidon tilaaja-tuottajamallin pohjalta (keskushallinto tilaa yksiköiltä budjettirahoitteiset työt OKA-hintaan, joista laskennalliset tuotot kirjataan sisäiseen liikekirjanpitoon). Sen tuloslaskelmia ja taseita käytämme viraston sisäisessä ohjauksessa hyvin paljon. Varsinaisen liikekirjanpidon laskelmien käyttö on vähäistä. 2) Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat pitäisi muuttaa tuotto- ja kululaskelmiksi. (talusjohtaja, 2)

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

Tilinpäätösraportointia voitaisiin kehittää niin, että valtionhallinnon erityispiirteet otettaisiin tuloslaskelmassa ja taseessa enemmän huomioon, niin että raportit todella palvelisivat virastoa. Tämän hetkinen malli on suoraan kopioitu yrityspuolelta. Esim. jos virasto palauttaa 5 miljoonaa vuotuisia määrärahoja takaisin valtiolle, niin tuloslaskelma näyttää silti 300 miljoonaa tappiota. Tämä on jollainlailla ristiriitaista. Voitaisiko määrärahojen käyttö jotenkin kytkeä mukaan tuloslaskelmaan ja taseeseen? Virasto ei voi mitenkään hyödyntää tai esitellä tuloslaskelmaa ja tasetta, jotka kertovat 300 miljoonan markan tappiosta, vaikka käytännössä tulos on kuitenkin positiivinen. Johtoporras ei ole kiinnostunut tilinpäätösraporteista. (muu informaation tuottaja, 2)

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

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

Kustannuslaskenta panos-tuotos -periaatteella tarkasteltuna → viraston onnistuneisuus. Mikäli nykyistä tuotto- ja kululaskelmaa jotenkin voisi hyödyntää, pitäisi toiminnan tuottoihin sisällyttää myös talousarviomäärärahat, jolloin tuotto- ja kululaskelman alijäämä tasoittuisi. Lisäksi laskelmasta pitäisi poistaa arvonnalisäverotuotot ja -kulut, koska perityt alv:t eivät ole viraston tuloja eikä maksetut alv:t viraston menoja. Näillä korjauksilla tuotto- ja kululaskelman profiili paranisi, mutta hyödynnettävyys silloinkin olisi kyseenalainen. (taluspäällikkö, 5)

Kirjanpidon entiteetti pitäisi olla virasto, ei valtio. Määrärahat tulisi näkyä tuotto- ja kululaskelmassa, läpikulkevat erät (valtionavut, alv yms.) taas pois laskelmasta. Talousarvion kehittäminen, LKP ja TA-kp lähemmäksi toisiaan. Joustavuutta enemmän, koska tilivirastot ovat erilaisia. Yksinkertaiset ja selkeät tilinpäätöslaskelmat. (muu informaation käyttäjä, 4)

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

Tilinpäätösraportoinnin kehittämiskohteina nähtiin usein *liitteet*, joiden laatiminen katsottiin turhauttavaksi. Myös ohjeistuksen pikkutarkkuutta ja sen aiheuttamaa tilintarkastajien toimintaa kritisoitiin.

Tilinpäätösraportointi menee joissakin kohdin liian pieniin detaljeihin, teettää tuhottomasti töitä, joiden ainoa anti on se, että ne on vain tehtävä tilinpäätökseen (esim. liite 3). Tilintarkastajamme raportoi sitten pikkutarkasti mahdolliset laiminlyöntimme, jos poikkeamme Valtiokonttorin ohjeistuksesta. Tällainen ei ole oleellista todellisen toiminnan arvioimisen kannalta. (talusjohtaja, 4)

Budjettirahoitus pitäisi saada lukea tuloksi; raportointiohjeistus liian pikkutarkkaa ja palvelee tietysti hyvin tarkastustointia. (muu informaation käyttäjä, 4)

Liitetiedot järkeviin puitteisiin, talousarviokirjanpidon tilinpäätöskytkentä selkeämmäksi (laskelmat), tilikartan selkeyttäminen ja yksinkertaistaminen. (taluspäällikkö, 2)

Tilinpäätöksen liitetietojen yksinkertaistaminen. (apulaisjohtaja, 2)

Jotkut tilinpäätöksen liitteistä ovat tiliviraston näkökulmasta turhauttavia laatia esim. liite 6 vastuusitoumukset (leasing-sopimukset). Pitkäaikaisten projektien osatuloutuksen kieltäminen kummastuttaa. Sisäisten veloitusien irrallaan pitäminen talousarviokirjanpidosta ”monimomenttisessa” tilivirastossa mahdotonta. (kirjanpidon vastuuhenkilö, 4)

Liitetietojen vähentäminen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Muutamassa vastauksessa toivottiin, että tilivirastojen alaiset *maksupisteet huomioitaisiin* raportoinnissa:

Maksupisteiden huomioiminen raportoinnissa – ainakin oman tiliviraston sisällä. (kamreeri, 4)

Esim. maksupisteiden huomioiminen tilivirastossa. (kirjanpitäjä, 3)

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

Laskelmien pitäisi kuvata paremmin yksittäisen tiliviraston tilannetta. Tällöin ne tarjoaisivat todellista informaatiota päätöksentekijöille (sekä talon johto että esim. eduskunta) ja lisäksi kansalaisten mahdollisuuksia arvioida toteuttaako virasto tilivelvollisuuttaan. (talousjohtaja, 2)

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

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

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

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

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

Pitäisi luopua kokonaan talousarviokirjanpidosta. Seuranta voidaan järjestää budjetoinnilla ja sen seurannalla. Talousarvion määrärahat pitäisi kirjata kirjanpitoon tuloksi, jolloin tuotto- ja kululaskelma saataisiin näyttämään normaalilta. (taluspäällikkö, 4)

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

Sisäinen laskutus tilivirastoissa. Tilivirastojen välisten laskutusten ohjeistus. Tuotto- ja kululaskelma. (muu informaation tuottaja, 4)

Virallisiksi raporteiksi vain tuotto- ja kululaskelma ja tase, muut turhia liitteitä ainakaan julkisesti esitettäväksi, joutaisivat tase-erittelyjen asemaan. Kun koittaisi se päivä, että päästäisiin talousarviokirjanpidosta eroon. Talousarvion toteutumalaskelma jopa rikollisen harhaanjohtava! (kamreeri, 4)

Rahoituslaskelma tuotto- ja kululaskelman jatkoksi tai määrärahat tuloiksi. Enemmän vi-rastokohtaisuutta. Sisäisen kirjanpidon kehittäminen. Kirjanpito on raskasta – tililuokkia paljon eikä niistäkään saada tarpeeksi tai oikeaa tietoa. Paperiton kirjanpito – vaatii peli-säännöt. Viraston laskennan kannalta tärkeitä ovat TA-tili, tulosalueet ja vastualueet, koska niiden perusteella jaetaan määrärahoja ja vaaditaan tilastoja. Myös projekti on tär-keä, jotta eri hankkeita voidaan raportoida. LKP-tili ei ole niinkään tärkeä. Riittäisi hy-vinkin summatasot. (muu informaation käyttäjä, 4)

Rahoituslaskelman laatiminen. Yhteyden rakentaminen muista laskelmista rahoituslas-kelmaan ja kustannusvastaavuuslaskelmiin. Taseen ja laskelmien tarkentaminen virasto-kohtaiseksi. Väyläomaisuuden hallinta (LM:n hallinnonala) erikseen muusta todellisesta käyttöomaisuudesta. (apulaisjohtaja, 2)

Talousarvion uudistuksen toteuttaminen VALKI-uudistuksen tasolle. Rahoituslaskelmat. (laskentapäällikkö, 1)

Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon kirjausperusteiden yhtenäistäminen. Tilin-päätösanalysoinnin kehittäminen. (muu informaation käyttäjä, 4)

Toiminnan tuloksellisuuden ja yksikkökustannusten laskennan kehittäminen, yhteiskun-nalliset vaikutukset ja edullisuuden selvittäminen suhteessa mahdollisiin yksityisiin pal-veluntuottajiin. (muu informaation käyttäjä, 5)

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

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

Sisäinen laskutus (=tiliviraston sisäinen) liikekirjanpidossa on tällä hetkellä ”laitonta”. Kuitenkin sitä on. Pitäisi siis kehittää. Tuotto- ja kululaskelmaa pitäisi kehittää (tai sen rinnalle tehdä) rahoituslaskelman suuntaan siten, että siitä näkyisi myös ne erät, joilla kulujäämä on rahoitettu. (talusjohtaja, 3)

Muita tehtyjä kehittämissuunnitelmia olivat esimerkiksi *tunnuslukujen* kehittäminen kuvaamaan paremmin toiminnan tavoitteiden toteutumista ja vaikutuksia.

Virastolle sopivien tunnuslukujen kehittäminen. (kamreeri, 1)

Talouden ja toiminnan ohjauksen palveleminen: ajantasainen kustannusraportointi + toiminnan tavoitteiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen raportointi. (muu infor-maation käyttäjä, 2)

Valtion viraston toiminnan tuloksellisuutta paremmin kuvaavien tunnuslukujen kehittämistä tilinpäätösasiakirjoihin. (hallintopäällikkö, 2)

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

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

Tavoiteasetanta ja mittaus. (hallintopäällikkö, 2)

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

Ei käyttöomaisuuden poistoja kuukausittain. (kirjanpidosta vastaava, 2)

Kustannusten kohdistaminen (taseomaisuuden hankinnan / poistojen saaminen yritys-kirjanpidon tasolle). (kirjanpitäjä, 2)

Poistoajat turhaan joka kuukausi. Toinen vuosi onnistui teknisesti jo paremmin, mutta tilien määrää voisi supistaa Valtiokonttori-tasolla, jolloin virastoilla olisi tilaa omille jaotteluille. (kamreeri, 4)

Osassa parannusehdotuksista vaadittiin radikaaleja toimenpiteitä; jopa täysin uuden tilivirastoihin soveltuvan järjestelmän kehittämistä. Näin ehdottaneet olivat useammin laskentainformaation käyttäjiä.

Yleishallintovirasto, jolla ei ole maksutuloja, ei istu nykyiseen tuotto- ja kululaskelmaan lainkaan. Liikekirjanpidon matkiminen on ollut jopa naurettavaa. Koko malli pitäisi ajatella uudelleen käyttämällä kameraalista- ja tervettä järkeä ja unohtamalla liikemaailman kritiikitön matkiminen. Julkishallinnollakin voi olla oma kirjanpidollinen identiteetti. (talouspäällikkö, 5)

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

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

Ilman yritysmaailman malleja kehitettävä soveltuva järjestelmä. (muu informaation käyttäjä, 5)

Organisaation omien tehtävien pohjalta lähtevä kirjanpito. (hallintojohtaja, 2)

Vaikea sanoa lyhyesti – koko homma pitäisi miettiä uusiksi siltä pohjalta, että kukin virasto on itsenäinen olio. Ensimmäinen lähtökohta olisi, että virastolta saatava rahoitus käsiteltäisiin tulona, eikä tappiona. (johto, 5)

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

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

Tietojen hyväksikäyttö nyt, kun järjestelmät saatu kuntoon. Rahoituslaskelma –mallin kehittäminen. (talousjohtaja, 1)

Em. asiat pitäisi ensin hyödyntää johtamisessa ja jo ministeriöiden tulosohjauksessa. Turha kehittää edelleen, kun entistäkään tietoa ei hyödynnetä. (kamreeri, 2)

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

Tuotetun tiedon hyödyntäminen jokapäiväisessä työssä. (hallintopäällikkö, 2)

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

Mitä tilinpäätös kertoo viraston toiminnasta? → Hyödynnettävyys. (yksikön päällikkö, 4)

Tietojen hyödyntämisen kehittäminen tilivirastotasolla. (kamreeri, 2)

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

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

Monia *käytännön asioita* toivottiin parannettavan ja selvennettävän mm. paremmalla *ohjeistuksella, koulutuksella ja asioiden yksinkertaistamisella*. Näitä käytäntöön liittyviä tarpeita tuli useimmiten laskentainformaation tuottajilta, mutta jonkin verran myös sen käyttäjiltä.

Käytännön järjeistäminen (raportit kuntoon ja käyttöön), koulutus. (johtaja, 1)

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

Helppolukuisuuden ja ymmärrettävyyden parantaminen. Käytännön tarpeiden huomiointaminen. (taloussihteeri, 2)

Toimintakertomuksen edellyttämät analyysit mahdollistavat jo nyt lukujen ”avaamisen” kansantajuisuuteen ja konkreettiseen muotoon. Tilinpäätösliitteitä ja raportointia ei mielestäni enää pitäisi lisätä. Eräiltä osin ohjeistusta voitaisiin vielä lisätä; poikkeavien rahoituserien, esim. EU-rahoitus, muut valtion virastot yms., käsittelystä saadaan ristiriitaisia ohjeita ministeriöltä, Valtiokonttorilta ja muilta virastoilta. (hallintopäällikkö, 2)

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

Arvonlisävero pois tuloslaskelmasta tilivirastoilta, voisi olla VM:n kulu, kuten momentikin. Raporttien ohjeistus turhan tarkka (=muotoseikat). Talousarvion pääkirja ohjeen mukaan ei voi palvella ketään. Tulostamme sen Valtiokonttorin vaatimuksesta, oma versiomme on hyvä; siinä on momentin alla tilit yhteensä summineen! Talousarviossa myönnetty siirtomääräraha kirjataan budjettivuonna käytetyiksi, vaikka käyttämättömästä muodostetaan siirtomääräraha. Parempi olisi seurata tilinpäätöksessä ja talousarvion toteutumisessa oikeita käytettyjä summia! Tilit pitäisi käydä uudestaan läpi, lisätä, vähentää tilejä, esim. tuotot: miksi erittely (kunnilta, kotitalouksilta...)? Tilivirastojen väliset kirjaukset voisivat olla normaaleja kirjauksia, silloin kun raha liikkuu. Esim. yhteistyöhankkeet pitäisi hoitaa tasetilin kautta. Jokainen käyttäisi omat määrärahansa. Tilintarkastus pitäisi olla osa tilinpäätöstä, kuten yksityisellä sektorilla. Se edellyttäisi tarkastusvirastolta uutta töiden ajoitusta. (taluspäällikkö, 2)

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

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

Sisäinen laskenta. Ttilinpäätöslaskelmien sujuva tuottaminen (tp-laskelmat edellyttävät selkeämpiä ohjeita). (taluspäällikkö, 2)

Tilintarkastajien toiminta saavuttanut kohtuuttomat mittasuhteet suhteessa tilinpäätöksen hyödyntämiseen. (taluspäällikkö, 2)

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

Tarpeellinen raportointi onnistuu jo paitsi TM:n osalta; heidän työläs ja mutkikas kustannusten vyörytys –systeeminsä on jokseenkin rasittava. (pääkirjanpitäjä, 3)

Kun saisi toimimaan. (muu informaation käyttäjä, 3)

Niin selkeät ohjeet, ettei ole tulkinnan varaa; kaikki virastot tekevät samalla tavalla. Nyt ongelmia Valtiokonttorin ohjeistuksen oikeassa ymmärtämisessä. Tarkastusvirastolla myös selkeä linja – kaikille virastoille sama malli varsinaisiin laskelmiin ja liitteisiin. Toimintakertomus –osio esittelee viraston erityispiirteet. (muu informaation käyttäjä, 3)

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

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

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

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

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

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

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

Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon käsitteiden yhtenäistäminen, esim. sairausvakuutuslain mukaiset ja työterveyshuollon kustannusten palautukset ovat talousarviokirjanpidossa tuloja, mutta liikekirjanpidossa kulujen oikaisueriä. (laskentapäällikkö, 5)

Talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon käsitteiden yhtenäistäminen. (suunnittelu-päällikkö, 5)

Yksinkertaistettava. (ylin johto, 5)

Liikekirjanpito virastokeskeiseksi. Tuottoihin mukaan määrärahat. Turhat läpikulkuerät pois (alv, avustukset). Tilinpäätöksen liitteitä karsittava. Vain 2-merkkiset liikekirjanpidon tilit pakollisia. Liike- ja talousarviokirjanpito lähemmäksi toisiaan. (taloussuunnittelija, 5)

Pitäisi palvella enemmän yksittäisiä tilivirastoja. (taloussuunnittelija, 4)

Muutamissa vastauksissa katsottiin kauemmaksi tulevaisuuden mahdollisuuksiin ja toivottiin siirtymistä *paperittomaan kirjanpitoon*:

Vapautuminen paperittomaan kirjanpitoon. (kirjanpidon vastuhenkilö, 2)

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

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

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

Sähköinen (paperiton) kirjanpito. (asiantuntija, 5)

Myös *selvitystä* liikekirjanpituudistuksen *hyödyistä* verrattuna asetettuihin tavoitteisiin toivottiin muutamissa vastauksissa:

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

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

5.3 Ajatuksia tutkimuksen tuloksista

Edellä oleva tutkimuksen empiirinen osuus on sivumäärältään massiivinen. Sivumäärää kasvattavat erityisesti suorat sitaatit, joita on esitelty runsaasti. Tulokset haluttiin kuitenkin esitellä kattavasti, jotta lukijalle muodostuisi mahdollisimman hyvä kuva kyselylomakkeella saaduista vastauksista. Tällä tavoin haluttiin havainnollistaa myös erityyppisten vastausten määrää ja suhdetta toisiinsa. Esimerkiksi negatiivisten ja positiivisten seurausten kohdalla pelkkä erityyppisten vastausten luettelomainen kuvaus ei antaisi oikeaa kuvaa vastausten määrästä ja laadusta. Myöskään laadullisten vastausten monimuotoisuudesta johtuen niiden kvantitatiivinen kuvaus ei ole mahdollista.

Avoimiin kysymyksiin saatujen vastausten monipuolista esittelyä tukee myös se, että asennevälttämällä saatujen tulosten takana on usein muuta, jota ei välttämättä saada esille ilman laadullista osuutta. Ihmiset voivat ymmärtää kysymyksen hieman eri tavoin, antaa painoarvoa eri

asioille jne. Esimerkiksi perustelut vastaajien antamille kokonaisarvioille uudistuksesta olivat jokseenkin erisuuntaisia kuin mitä pelkkien lukujen perusteella voisi päätellä.

Täysin yksiselitteistä tapaa asettaa kysymyksiä ei ole; aina on olemassa mahdollisuus, että eri ihmiset voivat ymmärtää ne jostain syystä eri tavalla. Esimerkiksi kyselylomakkeen väittämien muodostamisessa käytetyn laskentatoimen terminologian tuntemus voi vastaajilla olla hyvinkin eritasoista.

Kyselylomakkeen kysymykset ja väittämät haluttiin laatia positiivisessa hengessä liikekirjanpituudistuksen kannalta. Kysymykset eivät siis provosoineet vastaajia vastaamaan negatiivisesti – pikemminkin jopa päinvastoin. Kuitenkin vastauksista tuleva yleiskuva uudistuksesta on melko negatiivinen. Tilivirastoissa ollaan selvästi tyytymättömiä kirjanpituudistuksen toteutukseen.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

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

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

Tilivirastojen kannalta tilanne vaikuttaa ongelmalliselta. Yksittäiselle tilivirastolle liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmistä ei yleensä nähty olevan juuri mitään hyötyä. Niiden katsottiin palvelevan vain valtion tilinpäätöstä, eikä niiden nähty antavan oikeaa kuvaa tiliviraston toiminnasta. Liikekirjanpidosta saatavaan hyötyyn suhtauduttiin muutenkin melko kielteisesti. Esimerkiksi tilivirastojen keskinäisen vertailun tilinpäätöslaskelmien perusteella ei yleensä katsottu onnistuvan. Myöskään tuotto- ja kululaskelman jäämien ja poistojen ei nähty tarjoavan tarpeellista informaatiota päätöksentekoa varten. Käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittämisen taseessa sai hieman paremman arvion, mutta suurin osa ei katsonut sitäkään tarpeelliseksi.

Perinteisesti julkisen hallinnon laskentatoimen järjestelmät ovat ensisijaisesti tehty vastamaan lainsäädäntöelimien tarpeita, jolloin niiden ensisijaisena tarkoituksena on osoittaa annettujen valtuuksien noudattaminen. Tämän lisäksi Lüder (1989, 6 – 7) erottaa kaksi muuta hieman eri tavalla painottunutta julkisen sektorin laskentatoimen suuntautumismallia. Ensimmäisessä näistä laskentatoimen ja raportoinnin tarkoituksena on antaa suurelle yleisölle luotettava kuva taloudellisesta tilanteesta (public oriented), ja toisessa painotetaan laskentatoimea keinona hallita julkisyhteisöjen toimintoja ja resursseja (management oriented). Suomessa liikekirjanpituudistuksen suunnittelussa näyttää olleen keskitytty lähinnä viimeksi mainittuun tarkoitukseen. Näyttääkin vahvasti siltä, että ulkoiset sidosryhmät, etenkin kansalliset veronmaksajina ja palvelujen käyttäjinä, on unohdettu kokonaan.

Tutkimuksen toisessa alaongelmassa haluttiin selvittää liikekirjanpidon tilinpäätösinformaation käyttöä. Kaiken kaikkiaan eri sidosryhmät käyttävät erittäin vähän tilivirastojen tuottamaa liikekirjanpidon tilinpäätösinformaatiota. Etenkin ulkoisten sidosryhmien, joita rahoituksen laskentatoimi perinteisesti etupäässä palvelee, informaation käyttö katsottiin todella vähäiseksi. Sisäistenkään sidosryhmien ei kuitenkaan katsottu kovin paljoa laskelmia hyväkseen käyttävän; esimerkiksi vain noin viidennes vastaajista arvioi tiliviraston johdon käyttävän laskelmia. Näissä tapauksissa mainittu käyttötarkoitus tiliviraston johdon kohdalla liittyi yleensä yleiseen seurantaan ja tilinpäätöksen hyväksymiseen.

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

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

Uudistuksen positiivisina seurauksina useimmin mainittiin omaisuuden hallinnan parantumiseen liittyvät seikat. Uutta järjestelmää pidettiin myös jollain tavalla normaalimpana ja ymmärrettävämpänä kuin hallinnollista kirjanpitoa. Lisäksi positiivisina seikkoina mainittiin käytäntöjen yhdenmukaistuminen sekä yritysten kanssa että tilivirastojen keskuudessa, järjestelmien kehittyminen, informaation monipuolistuminen ja parempi saatavuus sekä kustannus- ja tulostietoisuuden kasvu. Laskentainformaation tuottajat pitivät usein uudistuksen hyvänä puolena sitä, että oma ammattitaito laajeni ja arvostus lisääntyi. Informaation käyttäjät puolestaan näkivät uudistuksen olleen hyvä yritys tehdä jotain tai askel oikeaan suuntaan.

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

Uudistuksen negatiivisena seurauksena selkeästi useimmin mainittiin uudistuksen aiheuttaneen paljon työtä ilman vastaavaa tai minkäänlaista hyötyä. Uudistus tuli maksamaan paljon, aiheutti stressiä, monenlaisia käytännön ongelmia ja sekaannuksia sekä monimutkaista asioita. Uudistuksen nähdään palvelevan vain valtiokokonaisuutta ja tuovan epätasa-arvoa tilivirastojen keskuuteen. Uudistuksen katsotaan myös jääneen puolitiehen ja tiedon hyödyntämisenäkökulman unohdetun uudistuksen suunnittelussa teknisen toteutuksen varjoon. Etenkään yritysten suoranaista matkimista ei pidetty hyvänä asiana.

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

Viides alaongelma koski liikekirjanpidon käytännön valmiuksia eli ohjeistusta, liikekirjanpidon osaamista ja ilmapiiriä. Informaation tuottajat olivat tyytymättömiä ohjeistukseen ja opastukseen, mutta muissa ryhmissä niihin oltiin jokseenkin tyytyväisiä. Liikekirjanpidon osaamista puolestaan katsottiin tilivirastoista löytyvän riittävästi. Myös ilmapiiriä uudistusta kohtaan pidettiin melko hyvänä. Tästä voisi päätellä, että käytännön valmiudet olivat jokseenkin kunnossa.

Kuudennessa alaongelmassa pohdittiin liikekirjanpidon onnistuneisuutta kaiken kaikkiaan. Tutkimuksessa pienoinen enemmistö vastaajista antoi liikekirjanpituudistukselle kritiikistä huolimatta melko hyvän arvion. Erittäin hyvänä uudistusta piti alle 5 %, melko hyvänä reilut 40 %, kun taas melko hyödyttömänä sen näki noin 30 % ja hyödyttömänä 10 % vastaajista. Laskentatoimen informaation tuottajat ja tuottaja-käyttäjät pitivät uudistusta useimmiten melko hyvänä, kun taas informaation käyttäjät näkivät sen melko hyödyttömänä. Melko hyvänä uudistusta pidettiin yleensä siksi, että se oli oikeansuuntainen ja ajatuksena hyvä, vaikka toteutus ei ollut kovin onnistunut. Myös esimerkiksi omaisuuden hallintaan ottoa pidettiin hyvänä asiana. Uudistusta melko hyödyttömänä pitäneet katsoivat useimmiten, että liikekirjanpidon tuottama tieto saatiin ennenkin ja että uudistuksen toteutuksessa tilivirastojen erityispiirteet ja tietojen hyväksikäyttönäkökulma oli täysin unohdettu. Liikekirjanpidon nähtiin myös vievän paljon aikaa ja rahaa ilman vastaavaa hyötyä.

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

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

Seitsemäs alaongelma liittyi taustamuuttujien välisiin eroihin. Tutkimuksessa tuli selkeästi esille se, että laskentatoimen informaation hyväksikäyttäjät suhtautuivat kriittisemmin ja kielteisemmin uudistukseen kuin informaation tuottajat. Laskentainformaation tuottajat näkivät uudistuksen jollain tavalla parantaneen heidän työtään, esimerkiksi lisänneen ammattitaitoa, arvostusta tai selkeyttäneen ajattelua. Nämä johtuvat varmasti hyvin pitkälle siitä, että liikekirjanpitoa arvostetaan enemmän ja pidetään yleisesti ”oikeana” kirjanpitona. Myös koulutus- ja kokemustausta monella lienee yrityksen taloustieteiden puolella, sillä Suomessa julkisen hallinnon laskentatoimen opetusta järjestetään varsin vähän.

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

Tilivirastoihin kirjanpituudistuksen toimeenpanon jälkeen tulleet vastaajat (useimmiten informaation tuottajia) suhtautuivat muita positiivisemmin uudistukseen. He olivat yleensä ar-

violtaessa pitemmän tähtäimen vaikutuksia valinneet vaihtoehdon ”en osaa sanoa”, mutta kuitenkin esimerkiksi 60 % heistä oli sitä mieltä, että uudistus oli muutosta parempaan. Tämä on ilmeisesti mielikuva, joka heille on uudistuksesta syntynyt.

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

Tässä vaiheessa olisi kuitenkin tärkeintä pohtia, miten nykyistä järjestelmää voitaisiin kehittää siten, että se vastaisi paremmin tilivirastojen ja niiden sidosryhmien tarpeita. Tätä kysyttiin kahdeksannessa ja viimeisessä tutkimusongelmassa. Kyselyyn vastanneet toivoivat kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin kehittämisen tapahtuvan siten, että tilivirastojen erityispiirteet, tarpeet ja toiminnallinen puoli sekä veronmaksajien näkökulma otettaisiin paremmin huomioon ja että pyrittäisiin mahdollisimman yksinkertaiseen ja selkeään ratkaisuun. Tilinpäätöslaskelmien hyväksikäyttöön tulisi myös panostaa sekä yleensäkin lisätä koulutusta ja parantaa ohjeistusta. Lisäksi toivottiin talousarviokirjanpidon, sisäisen laskutuksen ja sisäisen laskennan kehittämistä. Myös selvitystä liikekirjanpituudistuksen hyödyistä verrattuna asetettuihin tavoitteisiin nähdessä toivottiin. Tämän tutkimuksen tarkoituksena onkin jossain määrin, omalta osaltaan, vastata juuri tähän toiveeseen.

Tutkimuksen toteutusvaiheessa oli takana kaksi uudistuksen jälkeistä tilinpäätöstä. Tilivirastotoimijoilla oli jo varmasti hyvä näkemys siitä, mitä uusi kirjanpito on tuonut tullessaan. Liikekirjanpidon ja sen tilinpäätösraporttien hyväksikäyttöön liittyviä projekteja on kuitenkin jo aloitettu, ja monia parannuksia varmasti vielä tehdään. Olisikin mielenkiintoista toteuttaa kysely tietyin muutoksin muutaman vuoden kuluttua uudestaan ja katsoa, millaista kehitystä on saatu aikaan ja ovatko näkemykset sen myötä muuttuneet.

LÄHTEET

- Ahlstedt, L., Jahnukainen, I. & Vartola, J. 1983. Organisaatio ohjausjärjestelmänä julkisessa hallinnossa. *Ekonomia –sarja*. Espoo: Weilin+Göös.
- Artto, E. 1968. Yrityksen rahoitus. Systematiikka ja mukauttamistavat. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja A1. Helsinki.
- Chan, J. Jones, R. & Lüder, K. 1996. Modeling Governmental Accounting Innovations: an Assessment and future research directions. *Research in Governmental Nonprofit Accounting* 9, 1 – 19.
- Erätuuli, M., Leino, J. & Yli-luoma, P. 1996. Kvantitatiiviset analyysimenetelmät ihmistieteissä. Helsinki: Kirjanyhtymä.
- Gray, R., Owen, D. & Adams, C. 1996. Accounting and Accountability. Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting. London: Prentice Hall.
- Guthrie, J. Olson, O. & Humphrey, C. 1999. Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global theorising and Some New Ways Forward. *Financial Accountability & Management* 15 (3) & (4), 209 – 228.
- Hallituksen kertomus valtiovarainhoidosta ja tilasta vuonna 1999. 2000. Helsinki.
- Heikkinen, M. & Lehto-Taipale, E. 1984. Laskentatoimi julkisyhteisössä. Jyväskylä: Gummerus Oy.
- Henley, D., Likierman, A., Perrin, J., Evans, M., Lapsley, I. & Whiteoak, J. 1992. Public Sector Accounting and Financial Control. London: Chapman & Hall.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. Tampere: Tammer-Paino Oy.
- Honkanen, P. 1995. Julkinen sektori. Muistiinpanoja yksityistämisestä ja säästöpolitiikasta. Hämeenlinna: Karisto Oy.
- Honko, J. 1969. Liiketaloustiede. *Ekonomia –sarja*. Tapiola: Weilin+Göös.
- Ijiri, Y. 1975. Theory of Accounting Measurement. *Studies in Accounting Research*. American Accounting Association.
- Jones, R. & Pendlebury, M. 1996. Public Sector Accounting. London: Pitman Publishing.
- Kivistö, A. 1989. Julkishallinnon laskentatoimi. Espoo: Weilin+Göös.
- Lehtovuori, J. 1972. Kirjanpidon perusteet yrityksen tiedotuspolitiikan kannalta. *Acta Academiae Oeconomicae Helsingiensis*. Sarja A:9. Helsinki.

- Liikekirjanpito. 1999. Porvoo: WSOY Yritysjulkaisut.
- Lüder, K. 1989. Comparative Government Accounting Study. Interim Summary Report. Forschungsinstitut für öffentliche verwaltung. Germany.
- Maaailman paras julkinen sektori? 1993. Julkisen hallinnon kansainvälinen vertailuprojekti. Valtiovarainministeriö. Helsinki.
- Mayston, D. 1999. The Private Finance Initiative in the National Health Service: an Unhealthy Development in New Public Management? *Financial Accountability & Management* 15 (3) & (4), 249 – 273.
- Meklin, P. & Näsi, S. 1994. Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. *Hallinnon tutkimus* 4/94.
- Meklin, P. 1997. Valtiontalouden perusteet. Helsinki: Oy Edita Ab.
- Monsen, N. & Näsi, S. 1996. Local Governmental Accounting in Finland and Norway: a Historical Note on Cameralism. *Research in Governmental Nonprofit Accounting*, 9, 259 – 274.
- Monsen, N. & Näsi, S. 1998. The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: a Discussion. *The European Accounting Review*, 7/2, 275 – 288.
- Monsen, N. 1993. Regnskap i Politikken? Om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse. Norges Handelshøyskole. Institutt for regnskap og revisjon. Bergen: Fagbokforlaget.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismiin soveltamisesta. Tampereen yliopisto. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 12.
- Niemi, H. & Tourunen, K. (toim.) 1996. Tilastoista tiedoiksi. Jyväskylä: Gummerus.
- Nummenmaa, T., Konttinen, R., Kuusinen, J., Leskinen, E. & Söderström, W. 1996. Tutkimusaineiston analyysi. Porvoo: WSOY.
- Näsi, S. & Keurulainen, J. 1999. Kunnan kirjanpituudistus. Vammala: Vammalan Kirjapaino Oy.
- Näsi, S. & Näsi, J. 1997. Accounting and Business Economics Traditions in Finland – From a Practical Discipline into a Scientific Subject and Field of Research. *The European Accounting Review* 6:2, 199 – 229.
- Näsi, S. 1997a. Laskentatoimi julkisen hallinnon organisaatioissa I. Luentosarja. Jyväskylän yliopisto.

- Näsi, S. 1997b. Liikelaskennan soveltuvuus julkisen hallinnon laskentatoimeksi. Rauno Tamminen 50 vuotta. Näkökulmia liiketaloustieteeseen. Jyväskylän yliopiston täydennyskoulutuskeskus. Johtamiskoulutuksen julkaisuja 6.
- Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. 1998a. Growing Accustomed to Other Faces: The Global Themes and Warnings of Our Project. Teoksessa: Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. (toim.). Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management. Cappelen Akademisk Forlag as. Oslo.
- Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. 1998b. International Experiences with 'New' Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World? Teoksessa: Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. (toim.). Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management. Cappelen Akademisk Forlag as. Oslo.
- Pallot, J. 1998. The New Zealand Revolution. Teoksessa: Olson, O., Guthrie, J. & Humphrey, C. (toim.). Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management. Cappelen Akademisk Forlag as. Oslo.
- Pitkänen, E. 1980. Julkisyhteisöjen laskentatoimi. Espoo: Weilin+Göös.
- Pitkänen, E. 1986. Julkisten palvelulaitosten toiminta ja talous. Valtion koulutuskeskuksen julkaisuja B, 44. Helsinki: Valtion painatuskeskus.
- Robinson, M. 1998. Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. Financial Accountability & Management 14 (1), 21 – 37.
- Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat. 1999. Ohje tilinpäätösasiakirjasta tilivirastoille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille. Valtiokonttori.
- Tutkimaton uudistus? 1994. Julkisen sektorin uudistuksen tutkimushaasteena. Valtiovarainministeriö. Hallinnon kehittämisosasto. Helsinki: Painatuskeskus Oy.
- Uusitalo, H. 1996. Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan. Juva: WSOY.
- Wallin, J. & Taipale, P. 1999. Yritysmailmasta lainatusta kirjanpidosta vähän iloa virastoille. Helsingin Sanomat. Vieraskynä-palsta 8.2.1999.
- Valtion kirjanpidon käsikirja 2.2. 1999. <http://www.valtiokonttori.fi/ho/maaraykset/kasikirja22.pdf>. Valtiokonttori.
- Valtion tiliorganisaatiotyöryhmän muistio. 1995. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 5/1995. Helsinki: Painatuskeskus Oy.
- Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. Porvoo: WSOY.

Virastojen kirjanpito Hankkeen loppuraportti. 1994. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 2/1994. Helsinki: Painatuskeskus Oy.

Virkkunen, H. 1961. Teollisen kustannuslaskennan perusteet ja hyväksikäyttö I-II. Helsingin Kauppakorkeakoulun julkaisuja. Sarja C:1:9.

TILIVIRASTO

Nimi suomeksi	Nimi ruotsiksi	Numero ja lyhenne
Ahvenanmaan lääninhallitus	Länsstyrelsen på Åland	213 ALH
Ajoneuvohallintokeskus	Fordonsförvaltningscentralen	454 ANHK
Asuntorahastovirasto	Bostadsfondsverket	701 ARV
Eduskunta	Riksdagen	110 EK
Elintarvikevirasto	Livsmedelsverket	516 EV
Eläinlääkintä- ja elintarvikelaitos	Anstalten för veterinärmedicin och livsmedel	403 EELa
Etelä-Pohjanmaan työvoima- ja elinkeinokeskus	Södra Österbottens arbetskrafts- och näringscentral	521 EPOTEK
Etelä-Savon työvoima- ja elinkeinokeskus	Södra Savolax arbetskrafts- och näringscentral	522 ESATEK
Etelä-Suomen lääninhallitus	Länsstyrelsen i Södra Finlands län	235 ESLH
Geodeettinen laitos	Geodetiska institutet	415 GL
Geologian tutkimuskeskus	Geologiska forskningscentralen	504 GTK
Helsingin kauppa- ja kauppakorkeakoulu	Helsingfors handelshögskola	626 HKKK
Helsingin kihlakunnan poliisilaitos	Polisinrättning i Helsingfors härad	215 HPL
Helsingin yliopisto	Helsingfors universitet	610 HY
Hämeen työvoima- ja elinkeinokeskus	Tavastlands arbetskrafts- och näringscentral	523 HÄMTEK
Ilmatieteen laitos	Meteorologiska institutet	494 IL
Itä-Suomen lääninhallitus	Länsstyrelsen i Östra Finlands län	237 ISLH
Joensuun yliopisto	Joensuu universitet	620 JoY
Jyväskylän yliopisto	Jyväskylä universitet	611 JY
Kaakkois-Suomen työvoima- ja elinkeinokeskus	Sydöstra Finlands arbetskrafts- och näringscentral	526 KAATEK
Kainuun työvoima- ja elinkeinokeskus	Kajanalands arbetskrafts- och näringscentral	524 KAITEK
Kansallisarkisto	Riksarkivet	603 KA
Kansanterveyslaitos	Folkhälsoinstitutet	554 KTL
Kasvintuotannon tarkastuskeskus	Kontrollcentralen för växtproduktion	414 KTTK
Kaappa- ja teollisuusministeriö	Handels- och industriministeriet	500 KTM
Keski-Suomen työvoima- ja elinkeinokeskus	Mellersta Finlands arbetskrafts- och näringscentral	525 KESTEK
Keskusrikospoliisi	Centralkriminalpolisens	216 KRP

Kilpailuvirasto	Konkurrensverket	511 KIVI
Kuluttajatutkimuskeskus	Konsumentforskningscentralen	515 KTK
Kuluttajavaltuslautakunta	Konsumentklagonämnden	517 KVL
Kuluttajavirasto	Konsumentverket	512 KuV
Kuopion yliopisto	Kuopio universitet	621 KY
Kuvataideakatemia	Bildkonstakademien	609 KuVA
Lapin lääninhallitus	Länsstyrelsen i Lapplands län	212 LLH
Lapin työvoima- ja elinkeinokeskus	Lapplands arbetskrafts- och näringscentral	527 LAPTEK
Lapin yliopisto	Lapplands universitet	632 LY
Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu	Villmanstrands tekniska högskola	625 LTKK
Liikenneministeriö	Trafikministeriet	450 LM
Liikkuva poliisi	Rörliga polisen	218 LP
Länsi-Suomen lääninhallitus	Länsstyrelsen i Västra Finlands län	236 LSLH
Lääkelaitos	Läkemedelsverket	558 LL
Maa- ja metsätalousministeriö	Jord- och skogsbruksministeriet	400 MMM
Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus	Jord- och skogsbruksministeriets informationstjänstcentral	401 TIKE
Maanmittauslaitos	Lantmäteriverket	402 MML
Maatalouden tutkimuskeskus	Lantbrukets forskningscentral	411 MTT
Matkailun edistämiskeskus	Centralen för turistfrämjande	506 MEK
Merenkulkulaitos	Sjöfartsverket	501 MKL
Meren tutkimuslaitos	Havsforskningsinstitutet	508 MTL
Metsäntutkimuslaitos	Skogsforskningsinstitutet	404 Meta
Mittatekniikan keskus	Mätteknikcentralen	514 MIKES
Museovirasto	Museiverket	606 MV
Oikeusministeriö	Justitienministeriet	150 OM
Opetushallitus	Utbildningsstyrelsen	660 OpH
Opetusministeriö	Undervisningsministeriet	600 OPM
Oulun lääninhallitus	Länsstyrelsen i Uleåborgs län	211 OLH
Oulun yliopisto	Uleåborgs universitet	612 OY
Patentti- ja rekisterihallitus	Patent- och registerstyrelsen	507 PRH
Pelastusopisto	Räddningsinstitutet	220 PEO
Pirkanmaan työvoima- ja elinkeinokeskus	Birkalands arbetskrafts- och näringscentral	528 PIRTEK
Pohjanmaan työvoima- ja elinkeinokeskus	Österbottens arbetskrafts- och näringscentral	529 POHTEK
Pohjois-Karjalan työvoima- ja elinkeinokeskus	Norra Karelen arbetskrafts- och näringscentral	530 POKTEK

Pohjois-Pohjanmaan työvoima- ja elinkeinokeskus	Norra Österbottens arbetskrafts- och näringscentral	531	POPTK
Pohjois-Savon työvoima- ja elinkeinokeskus	Norra Savolax arbetskrafts- och näringscentral	532	POSTK
Polisiammattikorkeakoulu	Polisyrkeshögskolan	223	PAKK
Polisikoulu	Polisskolan	222	PK
Polisin teknikkakeskus	Polissens teknikcentral	219	PTK
Puolustushallinnon rakennuslaitos	Försvarsförvaltningens byggeverk	252	PH Rakl
Puolustusministeriö	Försvarministeriet	250	PIM
Puolustusvoimat	Försvarsmakten	251	PV
Rajavartiolaitos	Gränsbevakningsväsendet	201	RVL
Ratohallintokeskus	Banförvaltningscentralen	497	RHK
Ruista- ja kalatalouden tutkimuslaitos	Vilt- och fiskeriforskningsinstitutet	412	RKTL
Satakunnan työvoima- ja elinkeinokeskus	Satakunta arbetskrafts- och näringscentral	533	SATTEK
Sibelius-Akatemia	Sibelius-Akademin	631	Siba
Siemenperunakeskus	Centralen för utsädespotatis	407	SPK
Sisäasiainministeriö	Inrikesministeriet	200	SM
Sosiaali- ja terveydenhuollon tuotevalvontakeskus	Social- och hälsovårdens produkttillsynscentral	560	STTV
Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus	Forsknings- och utvecklingscentralen för social- och hälsovården	557	STAKES
Sosiaali- ja terveysministeriö	Social- och hälsovårdsministeriet	550	STM
Suojelupoliisi	Skyddspolisens	217	SuPo
Suomen Akatemia	Finlands Akademi	605	SA
Suomen ympäristökeskus	Finlands miljöcentral	702	SYKE
Suomenlinnan hoitokunta	Förvaltningsnämnden för Sveaborg	607	SH
Svenska handelshögskolan	Strålsäkerhetscentralen	628	SHH
Säteilyturvakeskus	Konstindustriella högskolan	555	STuK
Taideteollinen korkeakoulu	Tammertfors tekniska högskola	634	TaiKK
Tampereen teknillinen korkeakoulu	Tammerfors universitet	624	TTKK
Tampereen yliopisto	Republikens presidents kansli	614	TaY
Tasavallan presidentin kanslia	Teaterhögskolan	120	TPK
Teaterikorkeakoulu	Tekniska högskolan	633	TeaKK
Teknillinen korkeakoulu	Teknologiska utvecklingscentralen	623	TKK
Teknologian kehittämisskeskus	Teleförvaltningscentralen	509	TEKES
Telehallintokeskus	Vägverket	495	THK
Tielaitos	Statistikcentralen	453	Tiel
Tilastokeskus		321	TK

Tullihallitus	Tullstyrelsen	302 TH
Turun kauppakorkeakoulu	Åbo handelshögskola	629 TKKK
Turun yliopisto	Åbo universitet	613 TY
Turvatekniikan keskus	Säkerhetsteknikcentralen	513 TUKES
Työministeriö	Arbetsministeriet	455 TM
Ulkoasiainministeriö	Utrikesministeriet	130 UM
Ulkomaaalaisvirasto	Utlänningsverket	232 UVI
Uudenmaan-työvoima- ja elinkeinokeskus	Nylands arbetskrafts- och näringscentral	520 UUSTEK
Vaasan yliopisto	Vasa universitet	630 VY
Vakuutusvalvontavirasto	Försäkringsinspektionen	559 VVV
Valtiokonttori	Statskontoret	301 VK
Valtion taidemuseo	Statens konstmuseum	608 VTM
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus	Statens ekonomiska forskningscentral	306 VAIT
Valtion teknillinen tutkimuskeskus	Statens tekniska forskningscentral	503 VTT
Valtioneuvoston kanslia	Statsrådets kansli	125 VNK
Valtiontalouden tarkastusvirasto	Statens revisionsverk	303 VTV
Valtiovarainministeriö	Finansministeriet	300 VM
Vankeinhoitolaitos	Fångvårdsväsendet	151 VHL
Varsinais-Suomen työvoima- ja elinkeinokeskus	Egentliga Finlands arbetskrafts- och näringscentral	534 VARTEK
Verohallitus	Skattestyrelsen	305 VH
Väestörekisterikeskus	Befolkningsregistercentralen	230 VRK
Ympäristöministeriö	Miljöministeriet	700 YM
Åbo Akademi		615 ÅA

KYSELY VALTION LIIKEKIRJANPITOUUDISTUKSESTA

1. Vastaajan sukupuoli: 1 nainen 2 mies
2 mies

2. Ikä: 1 alle 30 2 30 – 39 3 40 – 49 4 50 – 59 5 60 tai yli

3. Asema tilivirasto-organisaatiossa _____

4. Tiliviraston sijainti 1 Pääkaupunkiseutu 2 Muu Etelä-Suomi 3 Länsi-Suomi 4 Itä-Suomi 5 Pohjois-Suomi

5. Pidätkö itseäsi laskentatöiden informaation 1 tuottajana 2 käyttäjänä 3 sekä että

6. Tiliviraston tyyppi pääasiallisen perustehtävän mukaan 1 Yleishallintoviranomainen 2 Verotuksen suorittaminen 3 Koulutus ja tutkimus 4 Muu maksuttomien palvelujen tuottaminen 5 Maksullisten palvelujen tuottaminen

7. Tiliviraston maksullisen toiminnan %-osuus kokonaisbudjetista (arvionne riittää) 1 alle 10 % 2 10-25 % 3 26- 50 % 4 51-75 % 5 76-100 %

Arvioi seuraavia väittämiä asteikolla 1 – 5 ympyröimällä sopivin vaihtoehto Täysin samaa mieltä Täysin eri mieltä

	Jokseenkin samaa mieltä	En osaa sanoa	Jokseenkin eri mieltä	Täysin eri mieltä	
8. Liikekirjanpidon tuotto- ja kululaskelma sekä tase (ks. liitteet 1 & 2) tarjoavat tarpeellista lisäinformaatiota tiliviraston taloudesta	1	2	3	4	5
9. Liikekirjanpidon informaatiota pidetään nykyään tilivirastossani tärkeämpänä kuin talousarvokirjanpitoa	1	2	3	4	5
10. Liikekirjanpituudistus on lisännyt tulosajatteltua tilivirastoissani	1	2	3	4	5
11. Yritys- ja julkisen sektorin organisaatioiden erot ovat niin pienet, että sama kirjanpito- ja tilinpäätösmalli toimii kummassakin	1	2	3	4	5
12. Liikekirjanpituudistus tekee tilivirastoista enemmän yritysten kaltaisia	1	2	3	4	5
13. Tuotto- ja kululaskelma ja tase liitetietoineen laaditaan ensisijaisesti tiliviraston ulkoisia sidosryhmiä varten	1	2	3	4	5

	Täysin samaa mieltä	Jokseenkin samaa mieltä	Jokseenkin eri mieltä	Täysin eri mieltä	
14. Liikekirjanpituudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on päätöksenteon tukeminen valtionhallinnon sisällä	1	2	3	4	5
15. Liikekirjanpituudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on tilivelvollisuuden toteuttaminen	1	2	3	4	5
16. Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäätöstä	1	2	3	4	5
17. Tilivirastojen keskinäinen vertailu onnistuu hyvin tuotto- ja kululaskelmien ja taseiden avulla	1	2	3	4	5
18. Tuloslaskelma ja tase antavat oikean ja riittävän kuvan tiliviraston toiminnasta	1	2	3	4	5
19. Liikekirjanpidolle asetetut tehtävät ovat selkeät valtionhallinnossa	1	2	3	4	5
20. Liikekirjanpituudistuksen ohjeistus ja opastus on ollut riittävä ja selkeää	1	2	3	4	5
21. Liikekirjanpidon osaaminen tilivirastoissani on riittävä	1	2	3	4	5
22. Liikekirjanpituudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi	1	2	3	4	5
23. Tuotto- ja kululaskelman jäämät (ks. liite 1) tarjoavat tarpeellista informaatiota tiliviraston tuloksellisuuden tarkasteluun	1	2	3	4	5
24. Poistojen esittäminen tuotto- ja kululaskelmassa tarjoaa tarpeellista informaatiota tiliviraston päätöksentekoa varten	1	2	3	4	5
25. Käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittäminen taseessa (ks. liite 2) tarjoaa tarpeellista informaatiota viraston päätöksentekoa varten	1	2	3	4	5
26. Tiliviraston yleinen ilmapiiri uudistusta kohtaan on myönteinen	1	2	3	4	5
27. Uudistus oli mielestäni selkeästi muutosta parempaan	1	2	3	4	5

28. Mielestäni liikekirjanpituudistus oli
kaiken kaikkiaan

- 1 Erittäin hyvä
2 Melko hyvä
3 En osaa sanoa
4 Melko hyödytön
5 Hyödytön

Perustelu?

Kuinka paljon arvionne mukaan seuraavat sidosryhmät käyttävät tiivirastonne tuotto- ja kululaskelmaa sekä tasetta hyväkseen:

	Erittäin paljon	Melko paljon	En osaa sanoa	Melko vähän	Erittäin vähän/ei lainkaan	Arvioitu käyttötarkoitus (voitte jatkaa kääntöpuolelle)
29. Tiiviraston johto	1	2	3	4	5	
30. Oman hallinnonalan ministeriö	1	2	3	4	5	
31. Muut ministeriöt ja eduskunta	1	2	3	4	5	
32. Muut tiivirastot	1	2	3	4	5	
33. Veromaksajat ja palvelujen käyttäjät	1	2	3	4	5	
34. Tiiviraston henkilöstö	1	2	3	4	5	
35. Hankkijat ja yhteistyökumppanit	1	2	3	4	5	
36. Mahdolliset kilpailijat	1	2	3	4	5	
37. Media	1	2	3	4	5	
38. Oma käyttö	1	2	3	4	5	

39. Mitkä ovat liikekirjanpito uudistuksen merkittävimmät seuraukset? (voitte jatkaa kääntöpuolelle)

+ positiiviset:

– negatiiviset:

40. Mitkä ovat mielestänne tiiviraston kirjanpidon ja tilinpäätösraportoinnin tärkeimmät kehittämistarpeet? (voitte jatkaa kääntöpuolelle)

TILIVIRASTON TUOTTO- JA KULULASKELMA

	(Tilikausi)		(Edellinen tilikausi)	
	-----	-----	-----	-----
TOIMINNAN TUOTOT				
Maksullisen toiminnan tuotot	0,00		0,00	
Vuokrat ja käyttökorvaukset	0,00		0,00	
Muut toiminnan tuotot	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
TOIMINNAN KULUT				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+ <u>0,00</u>	- 0,00	-/+ <u>0,00</u>	-0,00
Henkilöstökulut	0,00		0,00	
Vuokrat	0,00		0,00	
Palvelujen ostot	0,00		0,00	
Muut kulut	0,00		0,00	
Valmisteverastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+ 0,00		-/+ 0,00	
Valmistus omaan käyttöön (-)	- 0,00		- 0,00	
Poistot	0,00		0,00	
Sisäiset kulut	<u>0,00</u>	- 0,00	<u>0,00</u>	- 0,00
JÄÄMÄ I		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Rahoitustuotot	0,00		0,00	
Rahoituskulut	- <u>0,00</u>	+/- 0,00	- <u>0,00</u>	+/- 0,00
Satunnaiset tuotot ja kulut				
Satunnaiset tuotot	0,00		0,00	
Satunnaiset kulut	- <u>0,00</u>	+/- <u>0,00</u>	- <u>0,00</u>	+/- <u>0,00</u>
JÄÄMÄ II		0,00		0,00
Siirtotalouden tuotot ja kulut				
Tuotot				
(sektorijako)	0,00		0,00	
(sektorijako)	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Kulut				
(sektorijako)	0,00		0,00	
(sektorijako)	<u>0,00</u>	- <u>0,00</u>	<u>0,00</u>	- <u>0,00</u>
JÄÄMÄ III		0,00		0,00
Tuotot ja kulut veroista ja pakollisista maksuista				
Verot ja veronluonteiset maksut	0,00		0,00	
Muut pakolliset maksut	0,00		0,00	
Perityt arvonlisäverot	0,00		0,00	
Suoritetut arvonlisäverot	- <u>0,00</u>	+/- <u>0,00</u>	- <u>0,00</u>	+/- <u>0,00</u>
TILIKAUDEN TUOTTO-/KULUJÄÄMÄ		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

TILIVIRASTON TASE

	(Tilikauden päättymispäivä)	(Edellisen tilikauden päättymis- päivä)		
VASTAAVAA				
KANSALLISOMAISUUS				
Maa- ja vesialueet	0,00	0,00		
Rakennusmaa- ja vesialueet	0,00	0,00		
Rakennukset	0,00	0,00		
Muu kansallisomaisuus	0,00	0,00		
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	0,00	0,00	0,00	0,00
KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT PITKÄAIKAISET SIOITUKSET				
Aineettomat hyödykkeet				
Perustamis- ja järjestelymenot	0,00	0,00		
Tutkimus- ja kehittämismenot	0,00	0,00		
Aineettomat oikeudet	0,00	0,00		
Liikearvo	0,00	0,00		
Muut pitkävaikutteiset menot	0,00	0,00		
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	0,00	0,00	0,00	0,00
Aineelliset hyödykkeet				
Maa- ja vesialueet	0,00	0,00		
Rakennusmaa- ja vesialueet	0,00	0,00		
Rakennukset	0,00	0,00		
Rakennelmat	0,00	0,00		
Rakenteet	0,00	0,00		
Koneet ja laitteet	0,00	0,00		
Kalusteet	0,00	0,00		
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00	0,00		
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	0,00	0,00	0,00	0,00
Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset				
Käyttöomaisuusarvopaperit	0,00	0,00		
Peruspääomat	0,00	0,00		
Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahasto- jen lainasaamiset	0,00	0,00		
Annetut markkamääräiset velkakirjalainat	0,00	0,00		
Markkamääräiset joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00	0,00		
Muut pitkäaikaiset kotimaiset sijoitukset	0,00	0,00		
Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat	0,00	0,00		
Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00	0,00		
Muut pitkäaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset	0,00	0,00	0,00	0,00
ARVOSTUSERÄT				
Arvostuserät		0,00		0,00

VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISSUUS

Vaihto-omaisuus				
Aineet ja tarvikkeet	0,00		0,00	
Keskeneräinen tuotanto	0,00		0,00	
Valmiit tuotteet/Tavarat	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Pitkäaikaiset saamiset				
Pitkäaikaiset saamiset		0,00		0,00
Lyhytaikaiset saamiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
rkkamääräiset lainasaamiset	0,00		0,00	
Valuuttamääräiset lainasaamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset saamiset	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahoitusomaisuusarvopaperit ja muut lyhytaikaiset sijoitukset				
Rahoitusomaisuusarvopaperit	0,00		0,00	
Markkamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00		0,00	
Muut markkamääräiset sijoitukset	0,00		0,00	
Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00		0,00	
Muut valuuttamääräiset sijoitukset	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset markkamääräiset sijoitukset	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat				
Kassatilit	0,00		0,00	
Postisiirtotulotilit	0,00		0,00	
Postisiirtomenotilit	0,00		0,00	
Muut pankkitilit	0,00		0,00	
Valtion yleiset postisiirtotilit	0,00		0,00	
Muut rahat ja pankkisaamiset	0,00		0,00	
Sisäisen rahaliikkeen tilit	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
VASTAAVAA YHTEENSÄ		<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

VASTATTAVAA			
OMA PÄÄOMA			
Valtion pääoma			
Valtion pääoma 1.1.1998	0,00	0,00	
Edellisten tilikausien pääoman muutos	0,00	0,00	
Pääoman siirrot	0,00	0,00	
Tilikauden tuotto-/kulujäämä	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Rahastojen pääomat			
Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot	0,00	0,00	
Talousarvion sisäiset valtion rahastot	0,00	0,00	
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
VARAUKSET			
Varaukset		0,00	0,00
ARVOSTUSERÄT			
Arvonkorotukset	0,00	0,00	
Muut arvostuserät	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
VIERAS PÄÄOMA			
Pitkäaikainen			
Otetut markkamääräiset lainat	0,00	0,00	
Otetut valuuttamääräiset lainat	0,00	0,00	
Lainat eläkerahastolta	0,00	0,00	
Pitkäaikaiset siirtovelat	0,00	0,00	
Muut pitkäaikaiset velat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Lyhytaikainen			
Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahasto-			
jen yhdystilit	0,00	0,00	
Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset	0,00	0,00	
Lyhytaikaiset markkamääräiset lainat	0,00	0,00	
Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat	0,00	0,00	
Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat	0,00	0,00	
Saadut ennakot	0,00	0,00	
Ostovelat	0,00	0,00	
Tilivirastojen väliset tilitykset	0,00	0,00	
Edelleen tilitettävät erät	0,00	0,00	
Siirtovelat	0,00	0,00	
Muut lyhytaikaiset velat	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u> <u>0,00</u>
VASTATTAVAA YHTEENSÄ		<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

Arvoisa Kirjanpitoapäällikkö / tiliviraston Kirjanpidosta vastaava henkilö

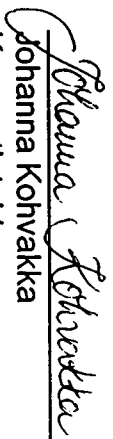
8.5.2000

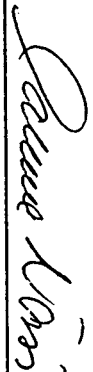
Oheinen kyselylomake liittyy Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnassa tehtävään tutkimukseen **valtion liikekirjanpidouudistuksesta**. Tutkimuksen toteuttaa kauppatieteiden opiskelija Johanna Kohvaka pro gradu –työnään. Tämän Valtiontilintarkastajien tuella tehtävän tutkimuksen tarkoituksena on kartoittaa laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemyksiä ja kokemuksia liikekirjanpidouudistuksen onnistuneisuudesta valtion tilivirastoissa näin kaksi vuotta uudistuksen toimeenpanon jälkeen.


Teille on lähetetty ohessa yhteensä neljä kopiota kyselylomakkeesta. Pyydämme Teitä vastaamaan itse yhteen lomakkeeseen ja **toimittamaan kolme muuta** niille henkilöille, jotka ovat mielestänne tärkeimmät laskentatoimen informaation käyttäjät (esimerkiksi yksikkönne päällikkö, talousjohtaja, suunnittelujohtaja, hallintojohtaja). Pyydämme Teitä palauttamaan lomakkeen oheisella kirjekuorella **perjantaihin 26.5.2000** mennessä.

Samanlaiset kyselylomakkeet on lähetetty kaikkiin valtion tilivirastoihin. Lomakkeet käsitellään luottamuksellisesti. Tulokset esitetään tilastomuodossa, josta ei voi tunnistaa yksittäisiä vastauksia. Jos Teillä on kysyttävää tutkimuksesta tai yksittäisistä kysymyksistä, voitte ottaa yhteyttä tutkija Johanna Kohvakaan, puh. 014 – 241 011 ja e-mail: jmkohvak@st.jyu.fi tai professori Salme Näsiin, puh. 014 – 260 2941 ja e-mail: snasi@tase.jyu.fi.

Vastauksenne on hyvin tärkeä! Kiitos jo etukäteen vaivannäöstänne!


Johanna Kohvaka
Kauppatieteiden yo
Jyväskylän yliopisto


Professori Salme Näsi
Tutkimuksen ohjaaja
Jyväskylän yliopisto


Tarkastusneuvos Mauri Lehmusto
Valtiontilintarkastajain kanslia

Arvoisa vastaanottaja

8.5.2000

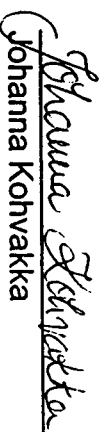
Oheinen kyselylomake liittyy Jyväskylän yliopiston taloustieteiden tiedekunnassa tehtävään tutkimukseen **valtion liikekirjanpituudistuksesta**. Tutkimuksen toteuttaa kauppatieteiden opiskelija Johanna Kohvaka pro gradu -työnään. Tämän Valtiontilintarkastajien tuella tehtävän tutkimuksen tarkoituksena on kartoittaa laskentatoimen informaation tuottajien ja käyttäjien näkemyksiä ja kokemuksia liikekirjanpituudistuksen onnistuneisuudesta valtion tilivirastoissa näin kaksi vuotta uudistuksen toimeenpanon jälkeen.

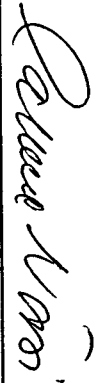
Olette saaneet tämän kyselylomakkeen tilivirastonne kirjanpidosta vastaavalta henkilöltä. Pyydämmekin Teitä täyttämään kyselylomakkeen ja palauttamaan sen oheisella kirjekuorella **perjantaihin 26.5.2000 mennessä**.


Samanlaiset kyselylomakkeet on lähetetty kaikkiin valtion tilivirastoihin. Lomakkeet käsitellään erittäin luottamuksellisesti. Tulokset esitetään tilastomuodossa, josta ei voi tunnistaa yksittäisiä vastauksia.

Jos Teillä on kysyttävää tutkimuksesta tai yksittäisistä kysymyksistä, voitte ottaa yhteyttä tutkija Johanna Kohvakaan, puh. 014 – 241 011 ja e-mail: jmkohvak@st.jyu.fi tai professori Salme Näsiin, puh. 014 – 2602941 ja e-mail: snasi@tase.jyu.fi.

Vastauksenne on hyvin tärkeä! Kiitos jo etukäteen vaivannäöstänne!


Johanna Kohvaka
Kauppatieteiden yo
Jyväskylän yliopisto


Professori Salme Näsi
Tutkimuksen ohjaaja
Jyväskylän yliopisto


Tarkastusneuvos Mauri Lehmusto
Valtiontilintarkastajain kanslia

Vastaaajien asema tilivirasto-organisaatiossa	f
INFORMAATION TUOTTAJAT	
Kirjanpitäjä	10
Pääkirjanpitäjä	9
Muu informaation tuottaja:	
Laskentasihteeri	3
Apulaiskamreeri	2
INFORMAATION TUOTTAJA-KÄYTTÄJÄT	
Taluspäällikkö	24
Kamreeri	24
Taloushallinnon / kirjanpidon vastuhenkilö	10
Asiantuntija	9
Keskitaso	9
Taloussihteeri	6
Laskentapäällikkö	6
Talousjohtaja	5
Taloussuunnittelija	5
Muu informaation tuottaja-käyttäjä:	
Toimistosihteeri	4
Ylikamreeri	2
Kirjanpitopäällikkö	2
Osastosihteeri	2
Tilivirastoasioista vastaava	1
Laskentatoimintaa hoitavan yksikön päällikkö	1
Laskentaekonomi	1
INFORMAATION KÄYTTÄJÄT	
Johtaja, ylijohdaja	14
Hallintopäällikkö	12
Hallintojohtaja	8
Yksikön päällikkö/johtaja	6
Esimies, päällikkö	6
Apulaisjohtaja	5
Suunnittelupäällikkö	5
Muu informaation käyttäjä:	
Suunnittelija	4
Toimistopäällikkö	4
Osastopäällikkö	3
Ylitarkastaja	3
Kehittämisen- / kehityspäällikkö	2
Taloustiedon hyväksikäyttäjä	2
Toiminnan ja talouden suunnittelu	1
Johdon asiantuntija	1
Professori	1
Erityisavustaja	1
Osaston johtaja	1
Erikoistutkija	1
Kiinteistö- ja hankintapäällikkö	1
Suunnittelu- ja rahoituspäällikkö	1
Laitoksen johtaja	1
Esittelijä	1
Business controller	1
Tilivirastotoiminnasta vastaavan osaston päällikkö	1
Budjettipäällikkö	1
Tilipalvelupäällikkö	1
Sisäinen tarkastus	1
Järjestelmä vastuhenkilö	1
Hallintoviraston päällikkö	1
Taloushallinnon kouluttaja	1

Asenneväittämien tulokset asteikolla 1 - 5

		Täysin samaa mieltä 1	Jokseenkin samaa mieltä 2	En osaa sanoa 3	Jokseenkin eri mieltä 4	Täysin eri mieltä 5
Liikekirjanpidon tuotto- ja kululaskelma sekä tase tarjoavat tarpeellista lisäinformaatiota tiliviraston taloudesta	f	36	79	16	80	28
	%	15,1	33,1	6,7	33,5	11,7
Liikekirjanpidon informaatiota pidetään nykyään tilivirastossani tärkeämpänä kuin talousarviokirjanpitoa	f	14	45	30	85	62
	%	5,9	19,1	12,7	36,0	26,3
Liikekirjanpituudistus on lisännyt tulosajattelua tilivirastossani	f	11	55	50	76	47
	%	4,6	23,0	20,9	31,8	19,7
Yritys- ja julkisen sektorin organisaatioiden erot ovat niin pienet, että sama kirjanpito- ja tilinpäätösmalli toimii kummassakin	f	9	36	21	95	78
	%	3,8	15,1	8,8	39,7	32,6
Liikekirjanpituudistus tekee tilivirastoista enemmän yritysten kaltaisia	f	9	67	19	83	59
	%	3,8	28,3	8,0	35,0	24,9
Tuotto- ja kululaskelma ja tase liitetietoineen laaditaan ensisijaisesti tiliviraston ulkoisia sidosryhmiä varten	f	46	97	28	49	17
	%	19,4	40,9	11,8	20,7	7,2
Kirjanpituudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on päätöksenteon tukeminen valtionhallinnon sisällä	f	26	111	47	40	14
	%	10,9	46,6	19,7	16,8	5,9
Liikekirjanpituudistuksen mukaisen tilinpäätösinformaation tehtävänä on tilivelvollisuuden toteuttaminen	f	40	122	36	29	10
	%	16,9	51,5	15,2	12,2	4,2
Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan yksinomaan vain palvelemaan valtion tilinpäätöstä	f	53	94	27	55	8
	%	22,4	39,7	11,4	23,2	3,4
Tilivirastojen keskinäinen vertailu onnistuu hyvin tuotto- ja kululaskelmien ja taseiden avulla	f	6	58	53	73	49
	%	2,5	24,3	22,2	30,5	20,5
Tuloslaskelma ja tase antavat oikean ja riittävän kuvan tiliviraston toiminnasta	f	5	42	24	110	58
	%	2,1	17,6	10,0	46,0	24,3
Liikekirjanpidolle asetetut tehtävät ovat selkeät valtionhallinnossa	f	7	47	43	104	38
	%	2,9	19,7	18,0	43,5	15,9
Liikekirjanpituudistuksen ohjeistus ja opastus on ollut riittävää ja selkeää	f	12	117	38	57	15
	%	5,0	49,0	15,9	23,8	6,3
Liikekirjanpidon osaaminen tilivirastoissani on riittävää	f	33	113	23	62	8
	%	13,8	47,3	9,6	25,9	3,3
Liikekirjanpituudistus on osoittautunut kustannustensa ja vaivansa arvoiseksi	f	6	34	92	62	45
	%	2,5	14,2	38,5	25,9	18,8
Tuotto- ja kululaskelman jäämät tarjoavat tarpeellista informaatiota tiliviraston tuloksellisuuden tarkasteluun	f	5	43	30	93	68
	%	2,1	18,0	12,6	38,9	28,5
Poistojen esittäminen tuotto- ja kululaskelmassa tarjoaa tarpeellista informaatiota tiliviraston päätöksentekoa varten	f	15	70	37	81	35
	%	6,3	29,4	15,5	34,0	14,7
Käyttöomaisuuden ja oman pääoman esittäminen taseessa tarjoaa tarpeellista informaatiota viraston päätöksentekoa varten	f	8	88	35	76	31
	%	3,4	37,0	14,7	31,9	13,0
Tiliviraston yleinen ilmapiiri uudistusta kohtaan on myönteinen	f	18	90	62	51	18
	%	7,5	37,7	25,9	21,3	7,5
Uudistus oli mielestäni selkeästi muutosta parempaan	f	29	91	50	42	26
	%	12,2	38,2	21,0	17,6	10,9