

Susanna Tuhkanen

MUISTIOTOSITTEIDEN KÄSITTELYN KEHITTÄMINEN

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon
palvelukeskus

Opinnäytetyö
Yrittäjyyden ja liiketoimintaosaamisen koulutusohjelma


Toukokuu 2015




MAMK

University of Applied Sciences

KUVAILULEHTI

	Opinnäytetyön päivämäärä 12.5.2015				
Tekijä(t) Susanna Tuhkanen	Koulutusohjelma ja suuntautuminen Yrittäjyys ja liiketoimintaosaaminen				
Nimeke Muistiotositteiden käsittelyn kehittäminen - Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus					
Tiivistelmä Tämän opinnäytetyön kehittämistehtävänä on selvittää ja esittää parannusehdotuksia Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen asiakasvirastojen muistiotositteiden käsittelyyn. Tutkimuksen tavoitteena on esittää prosessien parannus- ja toimenpide-ehdotuksia muistiotositteiden kappalemäärien vähentämiseksi. Muistiotosittemäärien vähentämisen lisäksi myös muistiotositteisiin käytettyä työaika halutaan vähentää. Lähestymistapana oli tapaustutkimus, jonka tuloksia voidaan käyttää toiminnan kehittämisen suunniteluun. Työn teoriataustana on muistiotositteisiin liittyvä lainsäädäntö ja muu normisto. Ensin vaadittiin laaja alkukartoitus nykytilan selvittämiseksi. Määrällisen tutkimuksen tavoitteena oli selvittää muistiotositteiden sisältöä ja kappalemääriä. Tämän muistiotositeanalyysin jälkeen haastattelututkimuksena toteutetun laadullisen tutkimuksen tavoitteena oli löytää konkreettisia keinoja parantaa toimintatapoja ja samalla vähentää muistiotositteita ja niiden käsittelyyn käytettyä aikaa kokonaisuudessaan. Alkukartoitus vahvisti ennakkokäsitystä kirjanpitäjien töiden kasaantumisesta tilinpäätösaikaan. Tutkimustuloksissa yllättävää olivat muistiotositteiden suuri määrä ja niiden käsittelystä aiheutuvien arvioitujen kustannusten korkea taso. Haastattelututkimuksen tulokset osoittavat, että prosessien ja toimintatapojen kehittämisellä pystyttäisiin vaikuttamaan muistiotositteiden määrään. Toimintatapojen ja prosessien kehittämisen suunnittelussa pitäisi painottaa kokonaistehokkuuden lisäämistä korostamalla asiakaslähtöisyyttä Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen toiminnassa. Lean-ajattelun ja siihen kuuluvien menetelmien avulla voitaisiin prosesseja tehostaa ja virtaviivaistaa. Johtopäätöksissä esitetään myös yksittäisiä toimenpiteitä muistiotositteiden vähentämiseksi.					
Asiasanat (avainsanat) kirjanpito, valtio, digitaalinen taloushallinto, prosessit, kehittäminen, lean-ajattelu					
Sivumäärä 118 s. + liitteet 16 s.	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Kieli</td> <td style="width: 33%;">URN</td> </tr> <tr> <td>suomi</td> <td></td> </tr> </table>	Kieli	URN	suomi	
Kieli	URN				
suomi					
Huomautus (huomautukset liitteistä)					
Ohjaavan opettajan nimi Ulla Keto	Opinnäytetyön toimeksiantaja Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus				

DESCRIPTION

		Date of the master's thesis 12 May 2015
Author(s) Susanna Tuhkanen	Degree programme and option Entrepreneurship and Business Competence	
Name of the master's thesis Developing the repair voucher handling process - The Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR		
Abstract <p>The development task of this thesis was to investigate and present reform proposals for the Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR's process of handling repair vouchers. The goal of the study was to present process improvement proposals in order to reduce the quantity of the repair vouchers as well as to decrease the working hours it takes to handle the repair vouchers. The work was carried out as a case study and the results can be used in planning of the operational development. The legislation and norms of the repair vouchers were used as the background theory in the study.</p> <p>Initially a comprehensive quantitative research survey was carried out in order to determine the present state. The goal was to determine and analyse the quantity and the content of the repair vouchers. After analysing the results of the quantitative research, a qualitative research interview was carried out. The objective of the interview study was to find concrete methods to improve procedures of work and to reduce the repair voucher quantity along with decreasing the working hours it takes to handle the vouchers.</p> <p>The initial survey confirmed the preconceptions that the accountants were overloaded with work during the time of financial statements. A surprising result of the survey research was the large quantity of the repair vouchers and the estimated high cost level of the repair voucher handling process. The results of the interview study show that the quantity of the repair vouchers could be reduced with the development of the processes and procedures of work.</p> <p>The planning of the procedures and process development should emphasise increasing the overall efficiency by focusing on customer-orientated thinking in the everyday operations of The Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR. The processes could further be intensified and streamlined by implementing the methods of Lean Thinking. The Conclusion of the thesis also introduces individual steps to reduce the quantity of the repair vouchers.</p>		
Subject headings, (keywords) accounting, government, digital financial administration, processes, development, lean thinking		
Pages 118 p. + app. 16 p.	Language Finnish	URN
Remarks, notes on appendices		
Tutor Ulla Keto	Master's thesis assigned by The Finnish Government Shared Services Centre for Finance and HR	

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	1
2	TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	2
2.1	Tutkimuksen tavoite ja kehittämistehtävä	2
2.2	Tutkimuksen toteuttaminen	3
2.2.1	Lähestymistapa	3
2.2.2	Kvantitatiivinen tutkimus.....	5
2.2.3	Kvalitatiivinen tutkimus.....	6
2.2.4	Aineistonkeruumenetelmät	7
2.3	Opinnäytetyöprosessi.....	10
3	VALTION KIRJANPIDON TOSITTEET JA TILINPÄÄTÖS	12
3.1	Valtion kirjanpito ja tilinpäätös	13
3.1.1	Kirjanpitoyksiköt ja niiden tehtävät.....	13
3.1.2	Liike- ja talousarviokirjanpito sekä valtuudet.....	14
3.2	Kirjauksien todentaminen ja hyvän kirjapitotavan noudattaminen	15
3.2.1	Aukoton kirjausketju.....	15
3.2.2	Kirjausten selväkielisyys	17
3.2.3	Hyvä kirjanpitotapa.....	18
3.3	Muistiotosite	21
3.3.1	Tositteen määritelmä.....	21
3.3.2	Korjaustositteet	22
3.3.3	Muut itse tehdyt tositteet.....	24
4	TALOUSHALLINNON PROSESSIT JA NIIDEN KEHITTÄMINEN	25
4.1	Prosessiajattelu	25
4.1.1	Prosessien tunnistaminen	26
4.1.2	Prosessien kuvaaminen	27
4.1.3	Prosessien mittaaminen.....	29
4.1.4	Prosessien kehittäminen.....	31
4.2	Prosessien tehostaminen ja virheiden vähentäminen.....	33
4.2.1	Lean.....	33
4.2.2	Six Sigma	41
4.3	Digitaalisen taloushallinnon prosessit	45
4.3.1	Taloushallinnon kokonaisuus.....	46

4.3.2	Hankinnasta maksuun -prosessit.....	47
4.3.3	Tilauksesta perintään	48
4.3.4	Palkkakirjanpito osana henkilöstö- ja taloushallinnon prosesseja ...	49
4.3.5	Kirjauksesta tilinpäätökseen	50
4.3.6	Raportointi, arkistointi ja kontrollit	51
5	VALTION TALOUS- JA HENKILÖSTÖHALLINNON PALVELUKESKUS ELI PALKEET.....	53
5.1	Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus	53
5.1.1	Palkeiden prosessit.....	53
5.1.2	Palkanlaskenta - henkilöstöpalvelut.....	54
5.1.3	Menojen käsittely.....	56
5.1.4	Tulojen käsittely.....	58
5.1.5	Maksuliike.....	60
5.1.6	Kirjanpito	62
5.2	Palkeet osana Valtiokonsernia ja Kiekua	63
5.2.1	Valtio taloudellisena konsernina.....	64
5.2.2	Kieku-hanke.....	65
6	MUISTIOTOSITTEET PALKEISSA	67
6.1	Alkutilanne ja erilaiset muistiotositteet	67
6.1.1	Muistiotositteiden jaottelu	67
6.1.2	Korjausmuistiot ja muut itse tehdyt muistiot.....	69
6.2	Kysely Palkeiden kirjanpitäjille.....	71
6.3	Muistiotositeanalyysi.....	73
6.3.1	Muistiotositteiden lukumäärät	73
6.3.2	Muistiotositteisiin käytetty työaika ja palkkakustannukset	77
6.3.3	Muistiotositteiden sisältö	79
6.3.4	Maksuliikeprosessin muistiotositteet ja kustannusarviot.....	83
6.3.5	Muiden tuotannon prosessien muistiotositteet.....	84
6.3.6	Riippuvuussuhteita eri muuttujien välillä.....	85
6.4	Johtopäätökset Palkeiden muistiotositteiden määristä ja sisällöstä	88
6.4.1	Muistiotosittemäärät.....	88
6.4.2	Tilinpäätösaika.....	90
6.4.3	Pohdinta muistiotositeanalyysista.....	91
7	TOIMINNAN KEHITTÄMISEN SUUNNITTELU	92

7.1	Palkeiden ja asiakasviraston näkemys toiminnan parantamisesta	93
7.1.1	Tutkimuksen toteutus ja analysointi	93
7.1.2	Virheiden vähentäminen	95
7.1.3	Prosessien ja toimintatapojen kehittäminen.....	97
7.2	Johtopäätökset toiminnan kehittämisen mahdollisuuksista	102
8	POHDINTA	104
8.1	Laadukkaampia ja tehokkaampia palveluita.....	104
8.2	Tutkimuksen luotettavuuden arvioiminen	107
8.2.1	Määrällisen tutkimuksen pätevyys ja luotettavuus	107
8.2.2	Laadullisen tutkimuksen luotettavuus.....	109
8.3	Tutkimuksen tavoitteiden saavuttaminen ja onnistumisen arviointi	111
9	LOPUKSI.....	112
	LÄHTEET	114

LIITTEET

- 1 Kirjanpito prosessi
- 2 Alkuperäinen otos asiakasvirastoista
- 3 Kyselylomake
- 4 Ohje kyselyn täyttämiseen
- 5 Tutkimuksen muuttujat ja mittaustulokset
- 6 Tutkimukseen osallistuneet asiakasvirastot (aakkosjärjestyksessä)
- 7 Diagrammi joulukuun ja tilinpäätöspäivän muistiotositteista
- 8 Saate ja haastattelujen teemat

1 JOHDANTO

Valtion tuottavuus- ja tuloksellisuusohjelman mukaisesti tulisi tuottavuutta ja tuloksellisuutta parantaa. Ohjelman mukaan henkilöstön mahdollisuuksia vaikuttaa toimintaan ja niistä aiheutuviin kustannuksiin halutaan parantaa. Nyt onkin hyvä näyttää, kuinka Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksessa eli Palkeissa ja sen asiakasvirastoissa voidaan yhteistyöllä parantaa muistiotositeprosessien kautta kokonaistehokkuutta talous- ja henkilöstöhallinnon prosesseissa. Asiakasnäkökulman vahvistaminen on tärkeä osa myös siltä kannalta, että Palkeissa asiakastyytyväisyyden mittaamisella ja parantamisella kompensoidaan kilpailun puuttumista (vrt. yksityissektori).

Suomen valtion kirjanpidosta säädetään Valtion talousarvioasetuksessa Valtion talousarviolaisissa ja Suomen perustuslaissa. Lisäksi Valtiokonttori ylläpitää pakottavana ohjeena käsiteltävää Kirjanpidon käsikirjaa. Julkisyhteisöt eivät ole kirjanpitolain mukaisia kirjanpitovelvollisia. Kuitenkin kirjanpitolailla on merkittävä osuus myös valtion kirjanpidossa. Asetus valtion talousarviosta pykälän 14 mukaan valtion kirjanpidossa mukaisesti valtion kirjanpidossa tulee noudattaa hyvää kirjanpitotapaa. Tämä lause velvoittaa julkisyhteisöt myös kirjanpitolain noudattamiseen soveltuvin osin, koska hyvä kirjapitotapa ei koskaan ole lainvastainen.

Muistiotositteet ovat aina ylimääräistä työtä, joten niiden vähentäminen, varsinkin joulukuussa ja tilinpäätösaikaan, nopeuttaisi koko valtiokonsernin tilinpäätöstä ja helpottaisi sekä tasaisi henkilöstön työtaakkoja. Lisäksi käsittelyä kehittämällä voidaan saada aikaan huomattavia rahallisia säästöjä. Joulukuussa tehtävät ja etenkin joulukuun viimeiselle päivälle kirjatut muistiotositteet hidastavat aina asiakasviraston ja sitä kautta koko valtiokonsernin tilinpäätöksen valmistumista. Osaltaan tämän takia Valtion keskuskirjanpito ja Palkeiden johtoryhmä ovat alun alkaen olleet kiinnostuneita muistiotositteiden kappalemääristä ja sisällöistä ja niiden käsittelyn kehittämisestä.

Aiheena kirjanpidon muistiotositteet ja muistiotositeprosessit voivat kuulostaa vähäiselle, mutta kuten tutkimuksesta selviää, on kyse merkittävästä asiasta. Merkittävyydellä viitataan niin kappalemäärälliseen, ajalliseen kuin rahalliseen panostukseen, jonka muistiotositteiden käsittely Palkeissa ja sen asiakasvirastoissa aiheuttaa.

2 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Tämän luvun tarkoituksena on antaa kokonaiskuva opinnäytetyöni toteuttamisesta eli siitä kuinka pääsin suunnitelmasta lopulliseen raporttiin. Kerron opinnäytetyöni tavoitteista, rajauksesta ja kehittämistehtävästä. Lisäksi kuvaan valitsemani lähestymistavan ja tutkimusmenetelmät sekä opinnäytetyöprosessin etenemisen.

2.1 Tutkimuksen tavoite ja kehittämistehtävä

Opinnäytetyön kehittämistehtävänä ovat Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen asiakasvirastojen kirjanpidon muistiotositteet ja niiden käsittely. Tutkimuksen tavoitteena on esittää prosessien parannus- ja toimenpide-ehdotuksia muistiotositteiden kappalemäärien vähentämiseksi. Osaltaan tavoitteena oli myös ensin selvittää muistiotositteiden määrien, sisällön ja käsittelyn nykytilanne. Muistiotositteiden käsittelyä ja prosesseja kehittämällä on mahdollista vähentää muistiotositteisiin käytettävää työaikaa ja saada ylimääräiset resurssit käyttöön tärkeämpiä tehtäviä varten. Näin myös kokonaistehokkuutta valtiokonsernin sisällä on mahdollista parantaa.

Lähtötilanteessa ajateltiin, että Palkeissa tulisi ajatella enemmän kokonaisuutta, oman tehtäväkuvan ohella. Silloin kun kaikki Palkeissa ja sen asiakasvirastoissa työskentelevät yhteistyössä samaa päämäärää kohti saadaan aikaan paras mahdollinen hyöty myös ihmisten osaamisesta. Näin voitaisiin saada muistiotositteiden määrä ja niihin käytettävä työajan määrä vähenemään kokonaisuudessaan. Tähän liittyen Palkeiden prosessien tehostaminen ja työnkuvien tarkka rajaaminen ovat ehkä osaltaan vaikuttaneet muistiotositteiden määrään lisäävästi. Lähtökohtaisesti muistiotositteiden vähentämiseksi tulisi puuttua niihin virheisiin ja syihin, joiden takia muistiotositteita joudutaan tekemään. Virheiden minimoiminen tiliointivaiheessa on keskeinen osa muistiotositteiden vähentämisessä. Pienet muutokset voivat suuressa organisaatiossa ja suurissa volyyymeissä saada aikaan merkittäviä parannuksia.

Tämä opinnäytetyö on rajattu koskemaan niiden valtion virastojen ja laitosten muistiotositteiden käsittelyä, jota hoidetaan Palkeissa. Palkeiden kirjanpito-prosessin asiakkaita ovat melkein kaikki valtion ministeriöt, virastot, laitokset ja rahastot sekä ritarikunnat. Opinnäytetyöstä on kuitenkin rajattu pois kaikki rahastot ja ritarikunnat. Rahastot ovat erillinen osa valtiokonsernia ja ne kuuluvat rahastotalouden piiriin, mutta

eivät budjettitalouden piiriin. Käytännössä tämä tarkoittaa, ettei rahastoilla ole talousarviokirjanpitoa. Tällöin niiden ottaminen mukaan tutkimukseen olisi vääristänyt tuloksia, koska rahastoilta olisi puuttunut talousarvionlikorjaukset ja -kirjaukset kokonaan. Ritarikunnat taas poikkeaa muista asiakkaista, koska se ei kuulu budjetti- eikä rahastotalouden piiriin. Myös tässä tapauksessa mukaan ottaminen olisi voinut vääristää tutkimuksen tuloksia.

2.2 Tutkimuksen toteuttaminen

Lähestymistavaksi opinnäytetyöhöni valitsin tapaustutkimuksen, jolle ominaista on kuvata tarkasti tutkittavaa ilmiötä erilaisin aineistoin ja menetelmin. Se oli luonteva valinta, koska opinnäytetyöstäni puuttuu elämäntilanteeni vuoksi toimintatutkimukselle olennainen tutkijan osallistuminen kehitysprosessiin. Tutkimukseni aineisto on kerätty niin kvantitatiivisilla kuin kvalitatiivisilla menetelmillä.

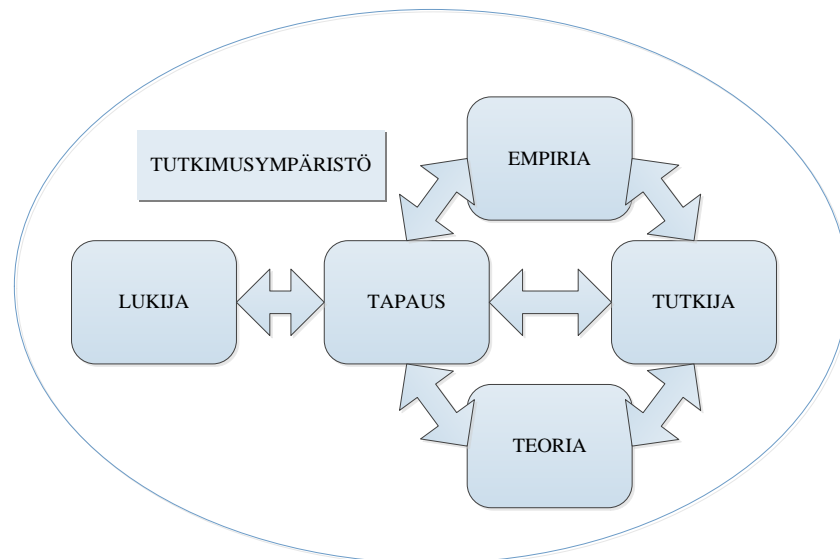
2.2.1 Lähestymistapa

Tapaustutkimus eli case study voidaan määritellä monin eri tavoin. Metsämuuronen (2006, 90–91) määrittää tapaustutkimuksen empiiriseksi tutkimukseksi, jossa kerätään nykyisestä tapahtumasta mahdollisimman monipuolisia tietoja, monilla eri tavoilla. Hän toteaa myös, että tapaustutkimus tutkii toiminnassa olevaa tapahtumaa. Usein tapaustutkimus tehdään ennen toimintaa eräänlaisena toimintasuunnitelmana. Laine ym. (2007, 9) pitävät tapaustutkimusta tarkkapiirteisenä ja perusteellisenä kuvauksena tutkittavasta ilmiöstä. Usein päämääränä on muutos, jolloin pelkkä asiantilan toteaminen ei riitä (Kananen 2012, 37). Toisaalta tapaustutkimusta voidaan kutsua tutkimusstrategiaksi tai tutkimustavaksi, joka sisältää erilaisia tutkimusmenetelmiä ja aineistoja (Laine ym. 2007, 9).

Tapaustutkimuksessa kohdejoukko on usein pieni. Usein tutkittavana kohteena on yksi tapaus. Tutkimusaineisto on laaja ja käsittää paljon ulottuvuuksia ja ominaisuuksia. Tapaustutkimuksen kohteena oleva ilmiö on usein luonnollinen. Aineisto voi olla määrällistä ja laadullista, kuitenkin laadullinen aineisto on tapaustutkimukselle sen syväluotaavan luonteen vuoksi ominaisempaa. (Laine ym. 2007, 12.) Kuten Puusa & Juuti (2011, 183) toteavat, luokitellaan tapaustutkimus tyypillisesti laadulliseksi tutkimusstrategiaksi enemmän kuin pelkäksi tutkimusmenetelmäksi. Tavoitteena on

ymmärtää tutkittavaa ilmiötä, tapausta mahdollisimman syvällisesti. Pääasiassa tapaustudkimuksessa yritetään saada mahdollisimman hyvä ymmärrys tutkittavasta kohteesta eikä niinkään yleistettävää tietoa tapauksen pohjalta. (Laine ym. 2007, 12.)

Tapaus on yleensä monimutkainen ja vuorovaikutteinen, se muodostuu prosessinomaisesti kaikista siihen liittyvistä ilmiöistä (kuva 1). Tutkimusraportin tapaus on väistämättä erilainen, kuin lähtötilanteen tapaus. Tutkijan ennako-oletukset vaikuttavat väistämättä tapaustudkimuksen lähestymistapaan. Tutkijan tulisikin tutkimuksen edetessä arvioida omaa suhtautumistaan ja omia näkemyksiään verrattuna siihen mitä halutaan löytää. Jos tutkija omaksuu jonkin mielipiteen tai näkemyksen tutkittavasta kohteesta tai siitä mitä tutkimuksella halutaan tuoda esiin, tulee tutkijan tuoda oma positionsa lukijan tietoon. (Laine 2007, 55–56.)



KUVA 1. Tapauksen muodostuminen (mukaellen Laine ym. 2007, 55.)

Tapaustudkimukseni alkukartoitus on laaja tilanneanalyysi muistiotositteiden syntyprosessien selvittämiseksi. Tutkimuksessani toteutuvat tapaustudkimukselle olennaiset kriteerit eri menetelmien käytöstä ja syvällisestä perehtymisestä tutkittavaan ilmiöön eri näkökulmista. Tapaus muodostuu kuvan 1 mukaisesti omasta näkemyksestä, valmiista aiheeseen liittyvästä teoriasta, itse tutkittavasta ilmiöstä, empiriasta sekä kaikkien näiden osa-alueiden linkittymisestä vahvasti toisiinsa. Opinnäytetyöni lukija saa tutkittavasta tapauksesta vain sellaisen käsityksen, jonka olen onnistunut saamaan tekstimuotoiseksi kaikesta siitä tiedosta, kokemuksista ja tutkimusympäristöstä, jotka tapauksen ja opinnäytetyön muotoutumiseen ovat vaikuttaneet. Toisaalta lukijan oma

tieto ja kokemukset tutkittavasta ilmiöstä tai siihen liittyvistä osista voivat vaikuttaa lukijan kokemukseen ja arvioon tapaustutkimuksestani.

2.2.2 Kvantitatiivinen tutkimus

Kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus on ongelmanratkaisua, jonka pyrkimyksenä on selvittää tutkimuskohteen toimintaa ja lainalaisuuksia. Se on havainnoivaa eli empiiristä tutkimusta ja se perustuu menetelmiin, jotka on kehitetty teoreettisen tutkimuksen perusteella. (Heikkilä 2010, 13–16.) Toisaalta Tuomen & Sarajärven (2002, 19) mukaan tyyppijako empiiriseen ja teoreettiseen tutkimukseen aiheuttaa ongelmia, jos se ymmärretään pintapuolisesti.

Kvantitatiivisen tutkimuksen avulla selvitetään lukuihin ja prosentteihin liittyviä asioita. Tutkimuksen toteuttaminen vaatii riittävän suurta otosta ja sillä kuvataan ilmiötä numeerisesti. Sille tunnusomaista on, että sen tulokset voidaan esittää ja havainnollistaa kuvion ja taulukoin. Tutkimuksella saadaan selville asioiden välisiä riippuvuuksia ja muutoksia tutkivassa kohteessa. Näin saadaan usein selville vallitseva tilanne, mutta ei pystytä selittämään asioiden syitä. Pystytään siis toteamaan asiantila, muttei niitä syitä, jotka tilanteeseen ovat johtaneet. Määrällinen tutkimus vastaa kysymyksiin mikä, missä, kuinka paljon ja kuinka usein. Tyypillisiä aineistonkeruumenetelmiä ovat www-kyselyt, lomakekyselyt, strukturoidut haastattelut, kokeelliset tutkimukset ja systemaattinen havainnointi. (Heikkilä 2010, 13–17.)

Määrällinen tutkimus perustuu laajalti käsitteisiin otos, tilastoyksikkö ja näyte. Tavoitteena on antaa kokonaiskuva aineistosta ja löytää siitä mahdollisesti ilmenevät piirteet, poikkeamat ja luokittelut. Tutkimusaineistosta häivytetään pois kaikki subjektiiviseen tulkintaan viittaava. Otanta pyritään saamaan mahdollisimman satunnaiseksi monilla eri keinoilla. Aineisto koostuu tilastoyksiköistä tai alkioista, jotka on syytä määritellä tarkasti, varsinkin tilanteessa, jossa aineisto on otos koko populaatiosta. Aineiston kriittisellä tarkastelulla pyritään saamaan mahdollisimman edustava otos populaatioon nähden. Lisäksi pyritään selvittämään onko sattumalla ollut osuutta käsiteltävässä aineistossa. Ideana määrällisessä tutkimuksessa onkin saada luonteeltaan yleistettävissä olevaa, yleistä eli tilastollis-matemaattista tietoa. Tällöin tietoa käsitellään tilastollisina yksiköinä. (Kvantitatiivisen analyysin perusteet 2007.) Näytteellä taas yleisesti

tarkoitetaan niitä perusjoukon osia, jotka eivät ole otoksia (Tuomi & Sarajärvi 2002, 89).

Käytin kvantitatiivista tutkimusta tapaustutkimukseni alkukartoitukseen, jossa avoimen kyselyn avulla keräsin tietoja Palkeiden kirjanpito-prosessin asiakkaista. Kysely lähetettiin Palkeiden kirjanpitäjille, joille oli annettu esimiesten taholta käsky täyttää kysely yhtenä työtehtävänä. Kyselyä voidaan pitää kokonaistutkimuksena, jolla kerättiin lähinnä numeerista tietoa.

2.2.3 Kvalitatiivinen tutkimus

Kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus auttaa ymmärtämään tutkimuskohdetta ja sen käyttäytymisen tai päätöksenteon syitä. Laadullinen tutkimus on myös empiiristä ja siinä tutkittava joukko on usein pieni. Suuren määrän sijaan pyritään syventymään ja analysoimaan mahdollisimman tarkasti pieni määrä tapauksia. (Heikkilä 2010, 16.) Kvalitatiivinen tutkimus antaa vastauksen kysymyksiin miksi, millainen ja miten. Se on usein suppea ja tilastollisen yleistettävyyden sijaan näytteet kootaan harkinnanvaraisesti. Ilmiötä kuvataan usein sanallisesti ja sitä ymmärretään niin sanotun pehmeän tiedon, ei numeerisen tiedon pohjalta. (Heikkilä 2010, 16–17.)

Laadullinen tutkimus on prosessorientoitunutta eli tutkija itse on aineistonkeruuväline. Tämä aiheuttaa sen, että tulkinnat ja näkökulmat muodostuvat ja kehittyvät tutkijan mielessä tutkimusprosessin kuluessa. Näin laadullisen tutkimuksen eri elementit muodostuvat ja kehittyvät tutkimuksen edetessä. (Aaltola ym. 2001, 68.) Se keskittyy yksittäisiin tapauksiin ja siinä korostuu tutkijan ja tutkittavan vuorovaikutus sekä osallistuvien ihmisten näkökulmat (Puusa & Juuti 2011, 47). Hirsjärvi ym. (2010, 140) listaa kvalitatiivisen tutkimuksen keskeisiksi piirteiksi esimerkiksi aiempien tutkimusten johtopäätökset ja aiemmat teoriat, hypoteesien esittämisen, käsitteiden määrittämisen, suunnitelmat aineistonkeruusta, tutkittavien henkilöiden valinnan, taulukkomuotoiset muuttujat ja päätelmien perustaminen tilastolliseen havainnointiin.

Metsämuurosen (2006, 88) mukaan kvalitatiivinen tutkimusote soveltuu käytettäväksi parhaiten esimerkiksi silloin, kun tutkija on kiinnostunut tutkittavan tapauksen yksityiskohdista tai kun halutaan saada tietoa tutkittavan tapauksen syy-seuraussuhteista. Tutkimuksen tavoitteeksi voi muodostua kyseenalaistaminen, ymmärryksen paranta-

minen, ilmiön ymmärtäminen, kuvaaminen ja tulkinta tai joku näistä, uuden tiedon hankinta tai teoreettisesti mielekäs tulkinta (Puusa & Juuti 2011, 48).

Kvalitatiiviselle tutkimukselle tyypillisiä aineistonkeruumenetelmiä ovat Heikkilän (2010, 13) mukaan esimerkiksi henkilökohtaiset haastattelut, ryhmähaastattelut ja osallistuva havainnointi. Aaltola ym. (2001, 68) toteavatkin, että usein aineiston keruussa käytetään sellaisia menetelmiä, joilla tutkija pääsee mahdollisimman lähelle tutkittavaa kohdetta. Satunnaisotannan sijaan käytetään harkinnanvaraista näytettä. Tällöin näyte on sellainen, jonka kautta tutkittavaan kohteeseen voidaan perehtyä mahdollisimman syvällisesti.

2.2.4 Aineistonkeruumenetelmät

Laadullisen ja määrällisen aineiston keräämisessä on molemmissa tärkeitä painottaa huolellisuutta ja tarkkuuta. Hirsjärven ja Hurmeen (2004, 185) aineiston laatu vaikuttaa myös koko tutkimuksen luotettavuuden arviointiin. Tutkimusaineiston keräämisessä tulee noudattaa systemaattisuutta ja huolehtia riittävästä dokumentoinnista.

Määrällisen aineiston kerääminen

Kyselytutkimuksen etuna on, että sen avulla pystytään keräämään laaja tutkimusaineisto. Kyselyn etuna voidaan pitää myös tehokkuutta, sen säästäessä tutkijan aikaa ja työtaakkaa. Kyselyn heikkouksia voivat olla vastaajien ammattitaidon tai osaamisen puute kyselyn aiheesta, motivaation puute eli suhtautuminen kyselyn täyttämiseen, epävarmuus vastausvaihtoehtojen sopivuudesta ja lomakkeen suunnittelun vaatavuus ja aikaa vievyys. Lisäksi vastaamattomuus voi nousta kyselyissä ongelmaksi. (Hirsjärvi ym. 2010, 195.)

Yleisesti käytössä on kaksi päätapaa kerätä kyselyaineisto. Posti- ja verkkokyselyt lähetetään tutkittaville ja he täytettyään sen lähettävät sen itse takasin kyselijälle. Postikyselyyn verrattavissa olevassa kyselyssä lähetetään lomake tutkittaville yrityksen, yhteisön tai organisaation välityksellä. Tällöin vastausprosentti saadaan usein korkeammaksi, kuin perinteisellä postikyselyllä. Toinen tapa kyselyn toteuttamiseksi on kontrolloitu kysely, jossa tutkija jakaa lomakkeet henkilökohtaisesti suurelle joukolle. Lomakkeiden jaon yhteydessä tutkija voi vastata kysymyksiin ja kertoa hieman tutki-

muksestaan. Tätä kontrolloidun kyselyn muotoa sanotaan informoiduksi kyselyksi. Toinen kontrolloidun kyselyn muoto on henkilökohtaisesti tarkastettu kysely, jossa tutkija on lähettänyt kyselyn postitse, mutta käy hakemassa kyselyn henkilökohtaisesti. (Hirsjärvi ym. 2010, 196–197.)

Aaltola ym. (2001, 101) mainitsevat kyselyn hyväksi puoleksi muun muassa ettei tutkijan läsnäolo ja olemus vaikuta vastauksiin, vastaaja voi valita itselleen parhaimman vastausajankohdan ja kysymyksiä voi kysyä määrällisesti paljon. Lisäksi kysymykset voidaan esittää kaikille vastaajille täsmällisesti samanmuotoisena, joka parantaa kyselyn luotettavuutta.

Kyselylomakkeen suunnittelu on tärkeitä kyselyn onnistumisen kannalta, koska huonosti suunniteltu kyselylomake voi jopa pilata tutkimuksen. Tutkimuksen tavoite on oltava selvillä kysymyksiä suunniteltaessa. On tärkeä miettiä kuinka tarkkoja vastauksia tarvitaan ja kuinka tarkkoja vastauksia on ylipäänsä mahdollista saada. Suunnittelussa kannattaa nimetä tutkittavat asiat, suunnitella lomakkeen rakenne huolellisesti houkuttelevaksi, muotoilla kysymykset mahdollisimman yksiselitteisiksi, testata lomake koehenkilöillä. Testauksen jälkeen lomakkeen rakennetta ja siinä olevia kysymyksiä voi vielä muuttaa. (Heikkilä 2010, 48.)

Tässä opinnäytetyössä on käytetty määrällistä aineistonkeruumenetelmää alkutilanteen kartoittamiseksi. Postikyselyyn verrattavissa oleva kysely lähetettiin kaikille Palkeiden kirjanpitäjille esimiesten toimesta. Alkukartoitus oli käytännössä kokonaistutkimus ja vastausprosentti saatiin 96 prosenttiyksikköön.

Laadullisen aineiston kerääminen

Teemahaastattelua voidaan sanoa eräänlaiseksi keskusteluksi, joka tapahtuu tutkijan aloitteesta. Se etenee usein tutkijan ehdoilla, mutta olennaista on, että tutkija yrittää saada selville tutkimuksen kannalta kiinnostavat asiat vuorovaikutuksessa haastateltavan kanssa. (Aaltola ym. 2001, 24.) Puusa & Juuti (2011, 73) toteavat, että haastattelu on keskustelu, jolla on jokin etukäteen määrätty tavoite. He myös painottavat haastattelun tallentamisen tärkeyttä arvioitaessa siitä tehtävien päätelmien uskottavuutta.

Teemahaastattelun erityispiirteisiin kuuluu haastateltavien kokemus ilmiöstä, jota tutkitaan. Heidän mukaansa haastateltava on kokenut ilmiön, jolloin hänet on valittu haastateltavaksi. Teemahaastattelulle ominaista on myös se, että tutkija on etukäteen selvittänyt tutkittavan kohteen rakenteita, prosesseja ja muita ilmiön tärkeitä osia. Tutkija on keräämänsä tiedon sisältöanalyysin avulla päätenyt johtopäätöksiin tutkittavasta ilmiöstä ja tehnyt haastattelurungon analyysinsa pohjalta. Haastattelun suunnittelu ei ole yksi tapahtuma, vaan sen tarpeellisuus ja aiheet ilmenevät tutkimuksen edetessä. Teemahaastattelun tarkoituksena on kysyä haastateltavien mielipide ilmiöstä, jota tutkija on jo etukäteen tutkinut. (Hirsjärvi & Hurme 1993, 36–39.)

Ennen haastattelua tulisi selvittää haastattelijan ja haastateltavan roolit, kuvailla ongelma ja tarkastaa se tieto, joka tutkijalla on ilmiöstä ennen haastattelua. Lisäksi tutkijalla tulisi olla selvillä aiottu tuotos, eli se, mitä haastattelulla aiotaan saada selvillä. Tutkijan tulee selvittää myös millaisella aineistolla hän saa aikaan haluamansa tuotoksen. Teemahaastattelussa monimuotoisuutta aineistoon luo se, että kaikilla haastateltavilla on omat kokemukset, uskomukset ja ajatukset tutkittavasta ilmiöstä. (Hirsjärvi & Hurme 1993, 39; Hirsjärvi & Hurme 2001, 48.)

Hirsjärvi ym. (2010, 204) toteaa haastattelujen suurimmaksi eduksi aineistoa kerätessä niiden joustavuuden. Haastateltaviksi voidaan valita henkilöitä, joilla tiedetään olevan tietoa ja kokemusta tutkittavasta ilmiöstä. Tällöin tutkittavaksi ja analysoitavaksi saadaan mahdollisimman hyviä harkinnanvaraisia eli tarkoituksenmukaisia näytteitä. Teemahaastattelun joustavuutta lisää se, että tutkija voi pyytää haastateltavalta lisätietoja ja tarkennuksia tarvittaessa. Lisäksi tutkija voi saada haastateltavan kehonkielestä vinkkejä siitä, mihin suuntaan haastattelussa kannattaisi edetä. (Puusa & Juuti 2011, 76.) Tutkijan tulee kuitenkin kiinnittää huomiota haastattelupaikan valintaan, haastattelijan puhetapaan ja kysymyksiin sekä yllättäviin tilanteisiin jo etukäteen, saavuttaakseen parhaan mahdollisen hyödyn haastattelusta (Aaltolan ym. 2001, 27–37).

Teemahaastattelulle tyypillistä on tiedostaa haastattelun teemat eli aihepiirit, mutta jättää kysymysten tarkka järjestys ja muoto auki. Teemahaastattelu ei kuitenkaan ole täysin vapaata keskustelua aiheesta, kuten syvähaastattelu. (Hirsjärvi ym. 2010, 208.) Teemojen tarkoitus on ohjata haastattelun kulkua tutkijan haluamaan suuntaan (Puusa & Juuti 2011, 81). Metsämuuronen (2006, 115) puolestaan kuvaa teemahaastattelun sisältävän suosituskysymyksiä ja pääpiirteissään määriteltyjä kysymysalueita. Lisäksi

hän esittää vastaajien määrän tyypillisesti olevan pieni, työmäärän suuri ja saadun tiedon syvää.

Metsämuurosen (2006, 113) mukaan haastatteluja voidaan pitää eräänlaisena perusmenetelmänä aineiston hankinnassa. Vaikka haastattelut ovat melko työläitä, kannustaa hän käyttämään niitä tiedon hankintaan aina, kun se on mielekästä. Muita haastattelutyypppejä ovat strukturoitu tai puolistrukturoitu haastattelu, avoin haastattelu, syvähaastattelu ja ryhmähaastattelu (Puusa & Juuti 2011, 81–84).

Laadullisen aineiston keräämisessä käytetään usein avoimia kysymyksiä, koska vastausvaihtoehdot eivät ole tiedossa etukäteen. Strukturoidut eli suljetut kysymykset ovat tarkoituksenmukaisia silloin, kun vastausvaihtoehdot ovat tiedossa etukäteen. Tällöin vastaaja voi rastittaa tai ympyröidä sopivan vastausvaihtoehdon. Strukturoitujen kyselyjen eduksi avoimiin kysymyksiin nähden voidaan mainita vastaamisen nopeus ja tulosten käsittelyn helppous. (Heikkilä 2010, 49–50.)

Käytin teemahaastatteluja prosessien ja toimintatapojen kehittämisen suunnitteluun. teemahaastatteluissa haastateltavina olivat valitut Palkeiden palveluesimiehet ja erään asiakasviraston kirjanpitäjät. Otos oli näin ollen harkinnanvarainen. Haastateltavat valittiin heidän tietämyksensä ja ammattitaitonsa perusteella, jolloin oli oletettavissa, että valitsemalla juuri nämä henkilöt, saadaan kehitystoimista mahdollisimman paljon käyttökelpoista tietoa.

2.3 Opinnäytetyöprosessi

Ajatus opinnäytetyöstä ja sen laajuudesta alkoi hahmottua opintojen alkaessa syksyllä 2012. Opinnäytetyön aiheen selvittyä alkuvuodesta 2013 aloitin saman vuoden keväänä kirjoittamaan teoreettista viitekehystä ja toimeksiantajan esittelyä (kuva 2). Toimeksiantajan esittelyssä olen keskittynyt kuvaamaan nykyiset prosessit, joista itse muistiotositteita syntyy. Kevään, kesän sekä alkusyksyn 2013 aikana tein määrällisen tutkimuksen Palkeiden muistiotositteista. Tutkimusosassa selvitin Palkeissa käsiteltävien kirjanpidon muistiotositteiden määrää ja laatua, syntyprosesseja ja muistiotositteista aiheutuvia kustannuksia sekä muistiotositteisiin liittyvien prosessien mahdollisia kehittämistoimia. Toiminnan kehittämisen rajaus tuntui vaikealta aiheen laajuuden ja mahdollisuuksien monimuotoisuuden vuoksi.

Lokakuussa 2013 jäin äitiyslomalle ja opinnäytetyön tekeminen jäi tauolle vuodeksi. Äitiysloma tuli opinnäytetyön kannalta haastavaan aikaan ja jouduinkin lopulta muuttamaan alun perin toimintatutkimukseksi tarkoitetun tutkimusstrategian tapaustutkimukseksi. Kun palasin äitiyslomalta tai paremmin kuvattuna tauolta, meni loppuvuosi 2014 kirjoittaessa ja viimeistellessä teoreettista viitekehystä. Jouluviikolla oli teema-haastattelujen vuoro ja joulunaika menikin haastatteluja litteroidessa.

Aihealueet teoreettiseen viitekehykseen ja teemahaastatteluihin valikoituivat lopulta siten, että halusin kaikkien osa-alueiden herättävän ajatuksia kokonaistehokkuuden ja prosessien kehittämisen näkökulmasta. Lisäksi huomasin innostuvani ja oppivani paljon uutta varsinkin Lean-ajattelusta. Teoreettisen viitekehyksen osa digitaalisesta taloushallinnosta nivoutuu yhteen kattavan toimeksiantajan esittelyn kanssa, jonka toiminta perustuu digitaalisten taloushallintopalveluiden tarjoamiseen muille valtion virastoille ja laitoksille.

Suuren ajatustyön tuloksena päädyin keskittymään toiminnan kehittämisen suunnittelussa virheiden vähentämiseen ja toiminnan parantamiseen. Pääsin haastattelujen avulla pureutumaan syvemmälle muistiotositeista lähtevään jatkumoon ja kokonaisprosesseihin. Tutkimuksen edetessä huomasin tarkasti rajatun aiheeni olevan kuin jäävuoren huippu, joka liittyy lähes kaikkeen Palkeiden ja sen asiakkaiden toimintaan.



KUVA 2. Opinnäytetyöprosessi

Kokonaistehokkuuden näkökulma toi paljon ajatuksia ja välillä opinnäytetyön valmistuminen tuntui mahdottomalta. Hyvän ja sinnikkään ohjauksen avulla pääsin kuitenkin loppukevästä 2015 takaisin kiinni tuottavaan kirjoitustyöhön ja opinnäytetyö valmistui toukokuussa 2015. Opinnäytetyöseminaari ja kypsyysnäyte hoituivat viimemetreillä ennen valmistumispäivää toukokuussa 2015.

3 VALTION KIRJANPIDON TOSITTEET JA TILINPÄÄTÖS

Valtion kirjanpitoyksiköiden kirjanpito pohjautuu muiden yritysten ja yhteisöjen tavoin lakeihin ja asetuksiin. Näiden lisäksi valtion virastojen ja laitosten kirjanpitoa säätelevät esimerkiksi Valtiokonttorin antamat ohjeet ja kirjanpitoyksiköiden omat taloussäännöt. Tässä luvussa käsitelen niitä kirjanpidon ja taloushallinnon osioita, jotka luovat perustan ja raamit myös Palkeiden muistiotositteiden käsittelylle.

3.1 Valtion kirjanpito ja tilinpäätös

Julkisyhteisöt eivät ole kirjanpitolain (1:1.2) mukaisesti kirjanpitovelvollisia. Suomen valtio on kuitenkin kirjanpitovelvollinen talousarviotaloudestaan valtion talousarviolain (2:12a.1) mukaisesti. Valtion kirjanpitoa säätelee talousarviolain lisäksi Suomen perustuslaki ja valtion talousarvioasetus, jonka sisällössä on paljon samankaltaisuuksia kirjanpitolain kanssa. Tämä luku kuvailee tilinpäätöstä ja kirjanpitoa valtion virastoissa ja laitoksissa. Lisäksi määrittelen muistiotositteen teoreettisesti.

3.1.1 Kirjanpitoyksiköt ja niiden tehtävät

Valtio jakautuu kirjanpitoyksiköihin, joiden kirjanpitotiedot valtion keskuskirjanpito kerää valtion tilinpäätöksen laatimista varten. Valtiokonttori hoitaa valtion keskuskirjanpidon tehtävät ja kirjanpitotietojen keräyksen eri kirjanpitoyksiköistä. Kirjanpitoyksiköillä, joiden muodostamisesta määrää valtiovaraministeriö, tarkoitetaan tasavallan presidentin kansliaa ja ministeriöitä sekä tarkoituksenmukaisina yksiköinä eri valtion virastoja, laitoksia ja muita toimielimiä. (Valtion talousarviolaki 2:12a.)

Virastoilla ja laitoksilla tarkoitetaan eri hallinnonalojen alaisia organisaatioita, jotka on perustettu tiettyjen valtion tehtävien tai toimien hoitamiseksi. Tilivirastoilla eli kirjanpitoyksiköillä tarkoitetaan niitä valtion talousarviotalouteen kuuluvia virastoja tai laitoksia, joille on säädetty velvoite yhden tai useamman viraston tilivirastotehtävien hoidosta. Tilivirastotehtäviä ovat muun muassa maksuliikkeen, kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä toimintakertomuksen hoitaminen ja laatiminen sekä näiden toimien sisäinen valvonta. Tulosohjatut virastot eli maksupisteet ovat tiliviraston osia, joiden kirjanpito on eriytetty omiksi kokonaisuuksikseen. Maksupisteet eivät kuitenkaan laadi omia erillisiä tilinpäätöksiä, vaan niiden kirjanpidot ovat tiliviraston kirjanpidon osia. (Valtion talous- ja henkilöstöhallinnonkäsikirjan sanasto 2014.; Valtion talousarvioasetus 1243/1992.)

Valtion kirjanpitoon kuuluvat talousarviotalouteen kuuluvien tilivirastojen talousarvio-, liike- ja valtuuskirjanpito sekä talousarvion ulkopuolella olevien rahastojen liike- ja valtuuskirjanpito. Valtion keskuskirjanpito kokoaa valtion rahastojen, virastojen ja laitosten eli tilivirastojen kirjanpidot yhteen ja on näin ollen valtion talousarviotalouden ja rahastojen kirjanpitojen yhdistelmä. Toisin sanoen tilivirastot ja rahastot toimit-

tavat kuukausittain tiedot valtion keskuskirjanpitoon, jonka tietojen perusteella laaditaan vuosittain valtion tilinpäätös. Talousarvio- ja liikekirjanpito pidetään kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteiden mukaan. Talousarvio- liike- ja valtuuskirjanpidon lisäksi valtion kirjanpitoyksiköiden on pidettävä varastokirjanpitoa hallinnassaan olevasta vaihto-omaisuudesta sekä käyttöomaisuuskirjanpitoa kansallis- ja käyttöomaisuudestaan. (Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon käsikirjan sanasto 2014; Valtion talousarvioasetus 1243/1992.)

3.1.2 Liike- ja talousarviokirjanpito sekä valtuudet

Valtion kirjanpito poikkeaa normaalin kirjanpitovelvollisen kirjanpidosta. Valtiolla kirjanpito on moniulotteisempaa ja siinä seurataan monia eri asioita. Valtiolla liikekirjanpito eli LKP kuvastaa rahaprosessia, rekisteröi liiketapahtumat ja vastaa sisällöllisesti normaalin kirjanpitovelvollisen tuottamaa kirjanpitoa. Liikekirjanpito laaditaan pääosin suoriteperusteisesti ja sisällöltään mahdollisimman paljon myös kirjanpitolain mukaisesti. Sillä seurataan tuottoja ja kulujen sekä omaisuuden ja pääoman muodostumista ja muutoksia. Liikekirjanpidon tililuokkia ovat tasetilit sekä tuotto- ja kululaskelman tilit. Liikekirjanpitoon kirjataan tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden siirto- ja oikaisuerät. Liikekirjanpidon perusteella laadittavia tilinpäätöslaskelmia ovat tase, tuloslaskelma eli tuotto- ja kululaskelma sekä rahoituslaskelma. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2014; Valtion talousarvioasetus 1243/1992.)

Liikekirjanpidon lisäksi tärkeä osa valtion kirjanpitoa on talousarviokirjanpito eli TAKP, joka seuraa talousarvion mukaisten tulojen kertymistä ja määrärahojen käyttöä. Suomen perustuslain (7:83) mukaan eduskunta päättää valtion talousarvion vuodeksi kerrallaan. Talousarviokirjanpidolla seurataan näin ollen eduskunnan vahvistaman talousarvion toteutumista. Erikseen on vielä säädetty laki valtion talousarviosta, jossa määritellään tarkemmin talousarviosta ja muusta taloushallinnosta. Talousarviokirjanpitoa voitaisiin kutsua rekisteröinti- ja raportointijärjestelmäksi, jonka tililuokkia ovat talousarviotulo- tai talousarviomenotilit, siirrettyjen rästien ja määrärahojen eritelytilit sekä talousarviokirjanpitoon kirjaamista odottavien erien ja virastojen välisten talousarviotapahtumien tilit. Tilinpäätöstä varten talousarviokirjanpidon perusteella laaditaan talousarvion toteutumalaskelma. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2014; Valtion talousarvioasetus 1243/1992.)

Valtuuskirjanpito on yksi osa valtion virastojen, laitosten ja rahastojen kirjanpitoa. Sillä tarkoitetaan valtuuksista pidettävää kirjanpitoa. Valtuudella taas tarkoitetaan viranomaiselle myönnettyä lupaa tehdä sitoumuksia valtion nimissä. Valtuutusta varten tarvittavat määrärahat otetaan mukaan vasta tulevien vuosien talousarvioihin. Valtuuskirjanpidon tarkoitus on seurata käytettävissä olevia valtuutusvarojen lisäksi sellaisia valtuuksia, jotka eivät enää ole käytettävissä, mutta joiden nojalla tehdyistä sitoumuksista koituu vielä talousarviomenoja. Valtuuskirjanpidon yhteydessä seurataan valtuuden käytöstä tulevina vuosina aiheutuvaa määrärahatarvetta ja valtuuden käytöstä jo aiheutuneita menoja. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2014.)

3.2 Kirjauksien todentaminen ja hyvän kirjanpitoavan noudattaminen

Liiketahtumien kirjausten yhteys tulee olla vaikeuksitta todennettavissa aina tuloslaskelmasta ja taseesta pääkirjanpitoon sekä pääkirjanpidosta peruskirjanpitoon ja tositteeseen. Näin säädetään kirjausketjusta (audit trail) kirjanpitolain 2. luvun 6. pykälässä. Hyvästä kirjanpitoavasta säädetään niin ikään kirjanpitolaissa. Kirjanpitolain (1:3) mukaan ”kirjanpitoavollisen on noudatettava hyvää kirjanpitoavataa”. Hyvää kirjanpitoavataa tulee noudattaa niin tilinpäätöksen kuin kirjanpidon laadinnassa (Lepiniemi & Kaisanlahti 2014).

3.2.1 Aukoton kirjausketju

Valtion talousarvioasetuksen (41c) mukaan valtion kirjanpidossa on voitava vaikeuksitta todeta kirjausten suorittamistapa ja niiden yhteys tilinpäätökseen. Tämä linkittää valtion talousarvioasetuksen kirjanpitolakiin. Vaatimus siitä, että kirjausten yhteys tuloslaskelmaan ja taseeseen voidaan vaikeuksitta todistaa, on ehdoton ja se koskee kaikkia kirjanpidon menetelmiä. Säännös kirjausketjusta täydentää kirjanpitolain 2. luvun 2. pykälää kirjanpidon tileistä ja tililuetteloista. Kirjausten yhteys tilinpäätökseen tulee olla selvästi todistettavissa myös tilintarkastusta varten. Tämä tarkoittaa, että kaikkien liiketahtumien kirjautuminen tulee olla jäljitettävissä niiden tositteista, tileille kirjaamiseen ja tilien asianmukaisesti päättämiseen tuotto- ja kululaskelmaan sekä taseeseen. (Björklund ym. 2009, 59.) Kirjausketjun tulee olla aukoton, vaikka kirjanpidossa käytettävä tietojärjestelmä vaihtuisi (Kila 2000).

Kirjausten yhteys tuloslaskelmaan ja taseeseen syntyy pää- ja peruskirjanpidon kautta (Fredriksson ym. 2008, 53). Säilytettäessä kirjanpitoaineistoa eli tositteita ja kirjanpitomerkitöjä koneellisella tietovälineellä, voidaan aukoton kirjausketju tositteesta pääkirjaan tai peruskirjanpitoon toteuttaa monin eri tavoin. Tietojärjestelmä tai sitä käyttävä henkilö voi yhdistää tositteen ja sen perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnot yksilöivien tietojen, kuten tositenumeron ansiosta aika- ja asiajärjestyksen perusteella. Sähköinen tosite voi myös sisältää linkin tositteen perusteella tehtyyn kirjanpitomerkinnot sisältävään tiedostoon. Hyvän kirjanpitotavan noudattamisen kannalta suositetaan koneellinen kirjausketju todennettavaksi tositenumeron ja pääkirjatilin lisäksi myös muilla kirjanpitomerkinnot ja tositteessa olevilla tiedoilla. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi ostajan tai myyjän nimi, niiden liikeyhteisötunnus sekä tositteen päiväys ja loppusumma. (Kila 2000.)

Kirjausketju pääkirjanpidosta tilinpäätökseen eli tuloslaskelmaan ja taseeseen voidaan todentaa siten, että tietojärjestelmässä on esitetty mihin tuloslaskelma- ja tase-eriin pääkirjatilien saldot merkitään. Nämä tiedot voidaan ilmoittaa joko pääkirjatileittäin tai tuloslaskelma- ja tase-erittäin. Sähköinen tuloslaskelma ja tase voivat sisältää linkit pääkirjanpidon kirjanpitokirjoihin, joista kyseisten erien saldot ovat muodostuneet. Linkki voi myös olla pääkirjan kirjanpitokirjan tililtä siihen tuloslaskelma- tai tase-erään, johon kyseinen pääkirjatili on päätetty. Lisäksi tietojärjestelmässä voi olla toiminto, jonka avulla ja yksilöivän tunnisteiden perusteella, voidaan hakea näytölle ne kirjaukset, jotka tase- ja tuloslaskelmaerien saldoihin sisältyvät. (Kila 2000.)

Kirjausketjua koskevan säännöksen noudattamisen voidaan katsoa vaativan kirjaussuunnitelmaa, johon kuuluu luettelo kirjanpitokirjoista, selvitys siirroista peruskirjoista pääkirjaan ja selvitys siirroissa käytettävistä apuvälineistä. Jos kirjausketjua ei pystytä tarpeeksi todentamaan tililuettelolla, luettelolla kirjanpitokirjoista sekä tosittelajista, tulee kirjausketjua selventää menetelmäkuvauksin. Kirjanpitolaissa ei nykyisellään enää ole mainintaa erillisen menetelmäkuvauksen pakollisuudesta. (Fredriksson ym. 2008, 53–54.) Valtion talousarvioasetuksen 41c. pykälässä kuitenkin mainitaan, että valtiolla kirjanpidosta on laadittava menetelmäkuvaukset, jonka avulla tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan vaikeuksitta todeta. Näin ollen valtion kirjanpitoyksiköt joutuvat laatimaan menetelmäkuvauksen poiketen kirjanpitolain säännöksestä.

Tietojärjestelmän katsotaan olevan kirjanpitolain alainen osakirjanpidon järjestelmä niissä tapauksissa, joissa tiedot eivät siirry pääkirjanpitoon liiketapahtumakohtaisesti vaan kirjausketju tietojärjestelmän ja kirjanpitojärjestelmän tuottamien kirjanpitokirjojen välillä toteutuu vain tietojärjestelmän tulosteiden avulla. (Fredriksson ym. 2008, 53–54.) Jos tietojärjestelmästä siirretään tiedot toiseen osakirjanpitoon tai pääkirjanpitoon liiketapahtumakohtaisesti ja jos aukoton kirjausketju tositemaineistosta pääkirjanpitoon toteutuu, ei tietojärjestelmää pidetä osakirjanpidon järjestelmänä. Myyntireskontra, josta myyntilaskujen suoritukset siirretään yhdistelminä kirjanpitoon (Kila 2000.)

3.2.2 Kirjausten selväkielisyys

Talousarvioasetuksen mukaan kirjanpitomerkintöjen tulee olla pysyviä ja ne on tehtävä selvästi, niitä ei saa tehdä epäselväksi eikä niitä saa poistaa. Valtion talousarvioasetuksen pykälä 42g vastaa kirjanpitolain 2. luvun 7. pykälää. Lisäksi vaaditaan että koneellisella tietovälineellä oleva kirjanpitoaineisto tulee tarvittaessa saattaa kirjalliseen, selväkieliseen muotoon. Kirjanpitomerkintöjen tai tositteiden tulee myös olla selväkielisessä ja kirjallisessa muodossa. Niiden tulee olla pysyviä eli niitä ei saa poistaa eikä tehdä epäselväksi. (Valtion talousarvioasetus 42g; Kirjanpitolaki 2:7.)

Kirjanpitolaissa mainittu kirjanpitomerkintöjen selvyys edellyttää kaikkien kirjanpitomerkintöjen selvyyttä tekotavasta riippumatta. Pysyvyydellä tarkoitetaan sitä, että kirjanpitomerkinnät tehdään koneellisesti tai kynällä, jonka jälkeä ei pystytä poistamaan huomaamatta. Jälki ei myöskään saa hävitä valon vaikutuksesta. Tällainen tilanne voi tulla kyseeseen ostokuitin ollessa lämpöpaperia. Kirjanpitovelvollisen tulee tällöin laatia pysyvä tositemaine esimerkiksi valokopioimalla kyseinen kuitti. (Björklund ym. 2009, 60; Kirjanpitolaki 2:7.)

Pysyvyyttä tulisi tarkastella kirjanpitolain (2:5.6) rinnalla. Korjausmerkinnän saa sen mukaisesti tehdä ilman tositemaineita vain jos korjausmerkinnän ja alkuperäisen kirjauksen yhteys on vaikeuksitta todennettavissa. Alkuperäinen merkintä on korjattava siten, että se on kuitenkin luettavissa eli selväkielinen. Jos kirjanpitomerkintää korjataan kirjanpitolain mukaisen neljän kuukauden kirjausjakson aikana, ei edellä mainittua määrämuotoista korjausmenettelyä tarvitse käyttää. Kirjaus on tehtävä kirjanpitoon neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden päättymisestä. Tämä sääntö neljän kuukau-

den kirjausjaksosta ei koske käteiskassaa ja sen korjauksia kirjattaessa. (Fredriksson ym. 2008, 55; Kirjanpitolaki 2:4.)

3.2.3 Hyvä kirjanpitolaki

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatettavasta hyvästä kirjanpitolakista on mainittu kirjanpitolain ja valtion talousarvioasetuksessa. Kuitenkin hyvä kirjanpitolaki on niin sanottu joustava oikeusnormi, jota kirjanpitolaki ei määrittele toteamusta tarkemmin (Björklund ym. 2009, 14). Valtion talousarvioasetuksessa (14) mainitaan, että valtion liike- ja talousarviokirjanpidossa tulee noudattaa hyvää kirjanpitolakia. Valtion talousarvioasetuksessa (71a) todetaan Valtiokonttorin kirjanpitolautakunnan olevan se instanssi, joka ohjeistaa ja antaa lausuntoja hyvän kirjanpitolain edistämiseksi. Toisaalta kirjanpitolakiin viittaava HE (173/1997) toteaa hyvän kirjanpitolain nojautuvan kirjanpitolakiin ja -käytäntöihin.

Hyvä kirjanpitolaki edellyttää Björklundin ym. (2009, 16) mukaan sitä, että noudatetaan kirjanpitolain ohella muuta tilinpäätökseen ja kirjanpitoon liittyvää lainsäädäntöä ja normistoa. Hyvä kirjanpitolaki ei missään tilanteessa voi olla ristiriidassa lain kanssa, jolloin lainvastainen menettelytapa ei ole hyvän kirjanpitolain noudattamista. Vakiintuneiden periaatteiden avulla voidaan ratkaista ne ongelmat, joita ei laissa annetun ohjeen tai suosituksen mukaan voida ratkaista. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2014.) Valtiokonttori (2014c) listaa hyvän kirjanpitolain periaatteiksi seuraavat: asia ennen muotoa, entiteetti, vertailtavuus, varovaisuus, taloudellisuus, täydellisyys, olennaisuus, oikeat ja riittävät tiedot, nopeus, luotettavuus, meno tulon tai suoritteiden luovuttamisen kohdalle, kirjausperuste ja jatkuvuus.

Asia ennen muotoa periaate on informaation julkaisua koskeva periaate. Kirjanpidon kirjauksissa tulee ottaa tarkasti huomioon niiden tosiasiallinen sisältö, eikä vain muodollinen. Erityisesti talousarviokirjanpidossa asia ennen muotoa -periaatetta on tulkitettava huomattavasti tarkemmin kuin yksityisellä sektorilla. (Hyvän kirjanpitolain periaatteet 2014.) Entiteettiperiaatteen mukaisesti talousyksikkö muodostaa itsenäisen kokonaisuuden. Talousyksiköllä on omat varat, velat, tulot ja menot. Sillä on oma kirjanpito, jonka perusteella sille voidaan laatia oma tilinpäätös. (Valtion talousarvioasetus 23.) Vertailtavuus tarkoittaa, että tilinpäätösten on oltava vertailukelpoisia eri tilivirastojen ja eri ajankohtien suhteen (Hyvän kirjanpitolain periaatteet 2014). Lep-

piniemi & Kaisanlahden (2014) mukaan eri tilikausien on oltava vertailukelpoisia keskenään. Tätä vaatimusta edellytetään noudatettavaksi esimerkiksi ilmoittaessa tuoto- ja kululaskelman ja taseen vastaavat tiedot vertailutiedoksi edelliseltä tilikaudelta.

Varovaisuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, että liikekirjanpidon tulo kirjataan tuotoksi edellyttäen sen realisoitumista eli kun suorite luovutetaan. Kulut taas otetaan varovaisuuden periaatteen mukaan mahdollisimman aikaisin, menon realisoitumishetkenä pidetäänkin usein suoritteen vastaanottohetkeä. Vaihtoehtoisista menettelytavoista valitaan pääomaa vähiten lisäävä tai sitä eniten pienentävä vaihtoehto. Saatavat kirjataan alimman ja velat ylimmän arvonsa mukaan. Talousarviokirjanpidossa ei noudateta nimenomaisesti varovaisuuden periaatetta, koska valtion talousarvioasetuksen 5a pykälässä säädetään menojen ja tulojen kohdistamisesta. (Hyvän kirjanpitoavan periaatteet 2014.) Velkoja ja kuluja ei saa aliarvostaa, vaan ne tulee kirjata riittävän suurina. Aktivoinneissa on harkittava kriittisesti niiden arvoa. Omaisuutta ja tuottoja ei saa yliarvostaa, vaan tulouttamisessa on noudatettava tarpeellista pidättävyyttä. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2014.)

Taloudellisuuden periaatteen mukaan valtion kirjanpidossa tulee huomioida hyödyn suhde kustannuksiin. Kirjanpidon informaation tuottaminen ei saa tämän periaatteen mukaisesti aiheuttaa kohtuuttomia kustannuksia. Täydellisyysperiaate tarkoittaa, että kirjanpitoon ja tilinpäätökseen huomioidaan kaikki tiedossa olevat kulut, tuotot, velat ja saamiset. Suomen perustuslain 84. pykälän mukaisesti ”Valtion talousarvioon otetaan arviot vuotuisista tuloista ja määrärahat vuotuisiin menoihin...”. Tämä perustuslain lausuma kuvastaa talousarvion täydellisyysperiaatetta. Täydellisyysperiaatteen tarkoitus on varmistaa, ettei talouden tilasta anneta vaillinaista informaatiota, jonka pohjalta voitaisiin tehdä virheellisiä johtopäätöksiä esimerkiksi talousarvion noudattamisesta, kuluista, tuotoista tai tuloksellisuudesta. (Valtiokonttori 2014c.)

Olennaisuuden periaatteen mukaisesti informaatio on olennaista, jos sen poisjättäminen tai virheellinen esittäminen vaikuttaisiin niihin päätelmiin, joita tilinpäätöksen käyttäjät siitä tekevät. Olennaisuus riippuu aina virheen tai erän koosta, jolloin olennaisuutta joudutaan harkitsemaan erikseen kussakin yksittäistapauksessa. Merkitykseltään vähäisten erien kohdalla voidaan olennaisuuden periaatteen mukaan joissain tapauksissa poiketa ehdottoman täsmällisistä jaksotus- ja erittelyvaatimuksista. (Björklund ym. 2009, 15–16.)

Talousarviolain 18. pykälän mukaisesti hyvän kirjanpitotavan noudattaminen valtion kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä vaatii laatimaan tilinpäätöksen sisällön sekä vuosikerromuksen niin, että se antaa oikean ja riittävän kuvan talousarvion toteutumisesta, kuluista ja tuotoista sekä kirjanpitoyksikön tuloksellisuudesta ja taloudellisesta asemasta. Björklund ym. (2009, 15) viittaavat samassa kohdassa objektiivisuuteen sekä oikeaan ja riittävään kuvaan toteamalla, että tuloksellisuudesta ja taloudellisesta tilasta tulisi saada oikea ja riittävä kuva tilinpäätöksen laatijasta riippumatta. Oikean ja riittävän kuvan -periaatteen noudattamiseksi tulee taseen ja tuloksen eristä antaa tarpeellinen informaatio tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2014).

Valtion kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksien valmistumiselle on annettu aikaraja valtion talousarvioasetuksen 63. pykälässä seuraavasti: ”Tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15 päivänä.” Tämä kuvastaa nopeuden periaatetta, jonka mukaan päätöksenteon kannalta on olennaista, että informaatio on tuoretta. Luotettavuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, ettei esitettävissä tiedoissa saa olla olennaista virhettä eikä puutetta (Hyvän kirjanpitotavan periaatteet 2014). Leppiniemen (2008, 50) mukaan luotettavuuden periaate edellyttää, ettei informaatiota anneta tilinpäätöksen yhteydessä harhaanjohtavasti miltään osin.

Meno tulon tai suoritteen luovuttamisen kohdalle -periaatteella tarkoitetaan valtion talousarvioasetuksen mukaan sitä, että varainhoitovuoden eli tilikauden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään ne liikekirjanpidon kulut, joita vastaava suorite on luovutettu. Lisäksi kuluina vähennetään menetykset ja ne menot, joista ei todennäköisesti saada vastinetta. (Valtion talousarvioasetus 66f.) Jatkuvuuden periaatteen mukaisesti yleisenä lähtökohtana tilinpäätöstä laadittaessa on, että kirjanpitoyksikön toimintaa on jatkumassa tulevaisuuteen. (Leppiniemi 2008,17.)

Talousarviokirjanpidossa käytetään valtion talousarvioasetuksen 5a pykälän mukaista kohdentamisperustetta (Hyvän kirjanpitotavan periaatteet 2014). Liikekirjanpidossa taas käytetään valtion talousarvioasetuksen. Talousarvioasetuksen mukaan liikekirjanpidossa suoriteperuste määritellään tulojen ja menojen realisoitumishetken mukaan. Hankinnasta aiheutuvan menon kirjaamisperusteena käytetään tuotannon tekijän vastaanottohetkeä, kun taas myynnistä saatavan tulon kirjaamisperusteena käytetään suoritteen luovuttamista. Laki sallii toisaalta tulojen ja menojen kirjaamisen maksuperus-

teisesti, jolloin saamiset ja velat on voitava selvittää jatkuvasti. (Valtion talousarvioasetus 42d.) Kirjausperusteena käytetään liikekirjanpidossa suoriteperustetta tai sitä vastaava. Vastikkeettomien tulojen ja menojen osalta käytetään talousarviokirjanpidon kanssa samaa kirjausperustetta. (Hyvän kirjanpitotavan periaatteet 2014.)

3.3 Muistiotosite

Muistiotositteen määritelmää on hankalaa tiivistää yhteen lauseeseen, koska käsitteenä muistiotositteet sisältävät useita erilaisia tositteita. Ne eivät lähtökohtaisesti ole liiketapahtumia eli menoja, tuloja tai rahoitustapahtumia, mutta ne voivat sellaisia todentaa. Olen jakanut muistiotositteet tässä opinnäytetyössä korjausmuistioihin ja muihin itse tehtyihin tositteisiin.

3.3.1 Tositteen määritelmä

Valtion talousarvioasetus määrittelee tositteen siten, että ”Kirjausten tulee perustua päivättyyn, numeroituun ja hyväksytyyn tositteeseen, joka todentaa kirjanpitotapahtuman.” Lisäksi tositteen määritelmässä otetaan asetuksessa kantaa kirjausketjun aukottomuuteen lauseella, jossa todetaan, että tilinpäätöksen ja kirjausten välinen yhteys tulee olla vaikeuksitta todennettavissa. Tositteet ovat kirjanpidon perusta, koska ne todentavat liiketapahtumia. Kaikki kirjaukset tehdään kirjanpitoon tositteiden perusteella, jolloin kaikista tuotoista, kuluista, rahoitustapahtumista ja oikaisu sekä siirtoeristä tulee näin ollen olla tositate. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2014; Valtion talousarvioasetus 43.)

Tositteesta tulee käydä ilmi tositteen antaja, liiketapahtuman rahamäärä ja sisältö. Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon tulotositteesta tulee käydä ilmi mitä on luovutettu eli mistä tulo tai talousarviotulo on syntynyt ja menotositteesta se mitä on vastaanotettu eli mistä meno tai talousarviomeno on aiheutunut. Suoritteen luovutusajankohta, tuotannontekijän vastaanottoajankohta tai muu liike- tai talousarviokirjanpidon menon tai tulon syntymisajankohta täytyy ilmetä joko tositteesta tai sen liitteistä. (Valtion talousarvioasetus 44; Fredriksson ym. 2008, 47–48.) Myös kirjanpitolaissa (2:5) määritellään se, että kirjaus tulee perustaa numeroituun ja päivättyyn tositteeseen.

Tositteessa on kirjanpitolain (2:5.1) mukaan oltava merkintä käytetyistä kirjanpidon tileistä, jos tiliöinnit eivät selviä muutoin esimerkiksi peruskirjanpidosta. Kirjanpitolain kanssa yhtenevä teksti löytyy valtion talousarvioasetuksen pykälästä 44, jossa lisäyksenä mainitaan, että tositteesta tulee ilmetä kullekin kirjanpidon tilille kirjattavat määrät, niiden tarkastukset sekä menon hyväksyminen. Fredriksson ym. (2008, 49) korostaa, että tositteessa tulee olla tiliöintimerkintä äärimmäisen harvoissa tapauksissa, koska käytetyt tilit selviävät yleensä peruskirjanpidosta. Maksutositteen tulisi mahdollisuuksien mukaan olla maksun välittäneen rahalaitoksen tai sen saajan antama (Kirjapitolaki 2:5.3).

Kirjanpitolain (2:5.4) mukaan kirjanpidon kirjaus voidaan myös itse todentaa, jos sen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tositetta. Asianmukaisella varmentamisella tarkoitetaan Fredriksson ym. (2008,48) mukaan tietoa siitä kuka tositteen on laatinut tai hyväksynyt. Heidän mukaansa tulee myös muistaa, että tositteen ja sen liitteiden tulee olla tarpeeksi informatiivisia ja ymmärrettävissä ilman lisäselvityksiä. Tositteita ovat ulkopuolisen tahon antamien dokumenttien lisäksi oikaisu- ja siirtoeriä todentavat itse tehdyt tositteet, jotka on varmennettu asianmukaisesti.

Tositteen määritelmä antaa raamit myös muistiotositteelle, jonka tulee olla kirjanpitolainmukainen tosite. Olen tässä opinnäytetyössä jakanut muistiotositteet kahteen osaan; korjausmerkintöihin ja muihin itse tehtyihin tositteisiin. Jaon perusteena on HE (173/1997) mainitut oikaisu- ja siirtoerät, joita ei pidä Leppiniemen (1998, 20) mukaan sekoittaa kirjanpitolain (2:5.6) mainitsemiin korjaustositteisiin. Kuitenkin Järvisen ym. (2000, 146) mukaan oikaisutositteet ovat yleisimmin juuri muistiotositteita ja niitä tehdään etenkin tilinpäätöksen yhteydessä. Heidän mukaansa muistiotositteita ovat kirjanpitolain (2:5.6) mukaiset oikaisu- ja siirtotositteet sekä korjaustositteet. Heidänkään mielestään rajanveto näiden välillä ei ole yksinkertainen. Tällöin voitaisiin todeta, että muistiotositteiksi voidaan määritellä niin korjaustositteet kuin siirto- ja oikaisuerät, kuitenkin niin, ettei termejä sekoiteta tarkoittamaan samaa asiaa.

3.3.2 Korjaustositteet

HE (173/1997) mukaan korjausmerkinnät ovat kirjanpitomerkinnän tekemisessä syntyneiden virheiden korjaamista. Tällaisia korjausmerkintöjä voi olla esimerkiksi väärälle tilille tai väärällä summalla tehdyn merkinnän korjaukset. Muistiotosite voi siis

olla sisällöltään korjaustosite tai -merkintä, joita kirjanpitolain (2:5) mukaan saa tehdä myös ilman tositetta, jos korjausmerkinnän ja alkuperäisen kirjauksen yhteys on vaikeuksista todennettavissa. Kirjanpidon virhettä korjattaessa täytyy selvästi voida todeta mitä tositetta on korjattu. Tämän lisäksi täytyy korjauksen yhteydessä voida todeta myös mitä ja miten on korjattu. Oikaisu-, korjaus- ja siirtokirjausta todentava tosite on hyväksyttävä asianmukaisesti. (Valtion talousarvioasetus 45.)

Kilan (2011) mukaan korjaustositteen lisäksi voidaan korjauksia tehdä myös ilman uutta tositetta korjausmerkinnän avulla. Käytännössä kuitenkin korjausmerkinnän käyttö ilman tositetta on sen mukaan ollut vähäistä. Korjaustositteesta on käytävä selvästi ilmi se aiempi kirjaus, jota korjataan. Lisäksi tositteesta on selvästi käytävä ilmi mistä syystä korjaus on tehty. Myös muut lait ja säännökset, kuten esimerkiksi arvonnalisäverolaki, säätelevät pelkkien korjausmerkintöjen käyttöä.

KTM (1998) on määritellyt korjausmerkinnän. Tämä päätös ei tuo huomattavaa lisäystä kirjanpitolain ja hyvän kirjanpitolain sisällön mukaisesti vakiintuneille toimintatavoille (Järvinen ym. 2000, 149). KTM (1998) säätelee kuitenkin korjausmerkinnästä ne tiedot, joita sillä saadaan muuttaa. Näitä tietoja ovat päiväys, tiliöinti, rahamääräinen arvo, vientiselite ja tositenumero.

Korjausmuistiotosite tai korjausmerkintä tulee tehdä tilikauden aikana tai tilinpäätöksen laatimisaikana tilikauden päättymisen jälkeen. Tilinpäätös on kirjanpitolain (3:6) mukaisesti laadittava neljässä kuukaudessa tilikauden päättymisen jälkeen. Konekieliseen korjausmerkintään tulee sen varmentamiseksi liittää tietokoneen käyttäjäleima. Käyttäjäleima osoittaa korjauksen tekoajan ja tekijän. Korjausmerkinnät on täsmäytettävä täsmäytys selvityksin ja korjauksesta on tehtävä yhdistelmävientitai vienti pääkirjanpitoon tapauksissa, joissa korjaus on tehty osakirjanpidon järjestelmään. Täsmäytys selvityksellä tulee todentaa osakirjanpidon ja pääkirjanpidon tietojen vastaavuus korjauksen jälkeen. Tilintarkastajalle toimitettavien pää- ja päiväkirjan tulee sisältää myös korjatut merkinnät alkuperäisinä, kuitenkin yliviivattuna tai muutoin selkeästi mitätöityinä. Konekielisessä kirjanpidossa tulee mitätöinneissä näkyä korjauksen tekijä ja ajankohta. (KTM 1998.)

3.3.3 Muut itse tehdyt tositteet

Kirjanpitolain (2:5) mukaan kirjanpitoon tehtävä kirjaus täytyy todentaa itse laaditulla, asianmukaisesti varmennetulla tositteella tapauksissa, joissa kirjauksen perustaksi ei ole saatavilla ulkopuolisen antamaa tositetta. Kila (2011) luvun 2.4 mukaan tällaisia itse laadittuja tositteita kutsutaan myös muistiotositteiksi. Muistiotosite laaditaan tilanteissa, joihin ei liity toista osapuolta. Tällöin esimerkiksi jaksotus-, siirto- ja aktivointitositteet ovat muistiotositteita. HE (173/1997) mukaisia oikaisu- ja siirtoeriä on tässä opinnäytetyössä pidetty muina itse tehtyinä tositteina.

Asianmukainen varmentaminen tarkoittaa laatijan ja mahdollisesti myös hyväksyjän käyminen ilmi tositteelta. Koneellisesti laaditussa tositteessa laatija tai hyväksyjä voidaan merkitä tositteeseen elektronisen allekirjoituksella, käyttäjäleimalla tai kirjoittamalla tositteelle oma nimi tai yksilöivä nimilyhenne. Jos tosite laaditaan ensin paperille, voidaan laatijan ja hyväksyjän nimet kirjoittaa paperiversioon ennen skannausta. (Kila 2011.) Järvisen ym. (2000, 146) mukaan asianmukaisuudesta päättäminen on loppujen lopuksi yrityksen sisäisen tarkastuksen tehtävä.

Jaksotustositteilla tarkoitetaan tulojen tai menojen jaksottamisesta aiheutuneita tositteita. Jaksottamisella tarkoitetaan menojen ja tulojen ajallista jakamista tilinpäätöksessä asianomaisten tilikausien kuluiksi ja tuotoiksi. Meno tulon kohdalle -periaate muodostaa lähtökohdan jaksottamiselle. Etukäteen saatuja tuloja voidaan siis jaksottaa siten, että niistä tuloutetaan verovuodelle vain sille kuuluvat tulot ja loput aktivoidaan seuraavien tilikausien tuloksi. (Leppiniemi 2008, 130–134.)

Oikaisuerillä tarkoitetaan liiketapahtuman kirjauksen oikaisutositteita tapauksessa, jossa liiketapahtuma on kirjattu kirjanpitoon ennen kuin sen lopullinen, tarkka määrä on tiedossa. Oikaisutositteita syntyy esimerkiksi valuuttojen kurssimuutoksista ja annetuista ja saaduista alennuksista. Kun tulo tai meno kirjataan suoriteperusteisesti kirjanpitoon voi niihin myöhemmin kohdistua tulon tai menon vähennys tai lisäyseriä, joilla menon tai tulon määrää korjataan vastaamaan lopullista, tarkkaa määräänsä. Näitä tulojen ja menojen korjauksia kutsutaan oikaisueriksi. Kaikkiin liiketapahtumiin voi tulla oikaisueriä. Siirtotositteilla tarkoitetaan esimerkiksi tapauksia, joissa tilille kirjatus menon tarkoitus muuttuu. Menonsiirtotosite on tehtävä esimerkiksi tapauksissa, joissa kirjanpitovelvollinen ottaa myytäväksi tarkoitettuja tavaroita omaan käyt-

töönsä. Siirtotositteilla saatetaan siirtää menoja myös konsernin sisällä toisen kirjanpitovelvollisen menoksi. (Leppiniemi 2008, 21.)

Aktivointitositteet syntyvät menoista, joiden odotetaan tuottavan tuloa useamman kuin yhden tilikauden aikana. Aktivointi tarkoittaa esimerkiksi käyttöomaisuuden kirjaamista taseen vastattavaa- puolelle. Aktivoidut menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina vaikutusaikanaan. Se osa käyttöomaisuutta, jota ei voida kirjata hankintahetken tilikauden kuluksi, vaan se täytyy aktivoida taseeseen. On myös mahdollista aktivoida taseeseen muita pitkäaikaisia menoja. (Taloussanomat 2014.)

Hyvän kirjanpitotavan mukaista on, että itse laaditusta tositteesta eli muistiosta käy selkeästi ilmi ne laskentasäännöt ja oletukset, joilla tositteen luvut on laskettu. Laskelma tai erittely voidaan liittää tositteen lisäksi myös esimerkiksi työaikakirjanpitoon, jos samat asiat käyvät sieltä selkeästi ilmi. Tilanteessa, jossa laskelmat tai muut sellaiset asiakirjat eivät ole tositteen liitteenä, tulee audit trailin kuitenkin toteutua. (Kila 2011.)

4 TALOUSHALLINNON PROSESSIT JA NIIDEN KEHITTÄMINEN

Prosessiajattelussa kiinnitetään huomiota siihen, kuinka tärkeää on tiedostaa koko organisaation prosessit ja oma prosessi osana kokonaisuutta. Valtiolla kokonaistehokkuuden näkökulmasta olennaista on juuri kokonaisuuden hahmottaminen eli kuinka asiat etenevät prosesseina aina asiakkaasta arkistoon. Taloushallinnon prosesseissa merkittävää verrattuna organisaation muihin prosesseihin, on niiden kaikkien linkittyminen pääkirjanpidon prosessien kanssa.

4.1 Prosessiajattelu

J. Edwards Deming on todennut, että jos ei pysty kuvaamaan työtään prosessina, ei tiedä mitä on tekemässä. Prosessiajattelu tarkoittaaakin koko organisaation toiminnan näkemistä erilaisina prosesseina. (Lecklin & Laine 2009, 39.) Prosessiajattelun perustana ja taustalla on oletamus siitä, että prosessissa tuotetaan organisaation operatiivinen tulos ja lisäarvoa eli tuote tai palvelu asiakkaalle (Laamanen & Tinnilä 2009, 10).

4.1.1 Prosessien tunnistaminen

Pääprosessien hahmottamiseksi tulee organisaatiossa olla selvillä organisaation liikeidea, myytävät tuotteet tai palvelut, se miten asiakkaille tuotetaan lisäarvoa, organisaation ydinosaminen, organisaation tuottojen syntyminen ja se mihin organisaatiossa käytetään resursseja. (Lecklin & Laine 2009, 41.) Laamanen (2007, 64) esittää samansuuntaisia ajatuksia todetessaan, että prosesseja voidaan tunnistaa analysoimalla organisaation toimintaa, menestystekijöitä ja asiakkaan prosessia. Tosin hänen mielestään tehokkain ja paras tapa prosessien tunnistamiseen lähtee asiakkaan prosessien tutkimisesta. Lisäksi Laamanen (2005, 157) painottaa prosessiajattelun omaksumista prosessien tunnistamisen osana. Prosessien voidaan myös sanoa auttavan ymmärtämään kriittiset asiat tulosten saavuttamisen näkökulmasta. (Laamanen 2007, 150.)

Prosessien tunnistamisessa päästään näiden suurten linjausten avulla ydin- ja tukiprosessien jäljille. Ydinprosesseilla tarkoitetaan niitä prosesseja, jotka ovat yhteydessä organisaation ulkoiseen asiakkaaseen. Tukiprosessit ovat organisaation sisäisiä prosesseja ja niiden asiakkaat tulevat organisaation sisältä. Ne eivät ole suorassa yhteydessä ulkoiseen asiakkaaseen. (Pesonen 2007, 131.) Luokittelu esimerkiksi ohjaus-, tuote-, ali-, palvelu- ja johtamisprosesseihin on keinotekoinen, mutta joskus tarpeellinen prosessien tunnistamisen kannalta. (Laamanen 2007, 53).

Tätä luokittelua erinimisiin prosesseihin voidaan käyttää niiden tunnistamisvaiheessa, mutta sitä kannattaa välttää jatkossa, kun prosesseja kehitetään. Käyttöä myöhemmissä vaiheissa tulisi välttää prosessiajattelun itseohjautuvuustavoitteen saavuttamiseksi. Esimies- ja johtajakeskeisissä organisaatioissa saatetaan pönkittää niiden prosessien asemaa, joihin johtajat aktiivisesti osallistuvat nimeämällä ne johtamis- tai ohjausprosesseiksi. Tämä menettely hämärtää itseohjautuvuuden lisäksi prosessiajattelun tärkeintä ajatusta siitä, että asiakasta palvellaan parhaalla mahdollisella tavalla. (Laamanen 2007, 53–54.)

Seuraava vaihe prosessien tunnistamisessa on prosessikartan piirtäminen. Prosessikartassa on esitettyinä kaikki organisaation prosessit ja niiden rajapinnat. Tarkoituksena on, että prosessikartasta saa kokonaiskuvan organisaation toiminnasta yhdellä vilkaisulla. Lecklin & Laine (2009, 42) mainitsevat organisaation toiminnan lisäksi proses-

sikartan kertovan organisaation sisäisestä ja ulkoisesta kommunikoinnista. Prosessikarttaa voidaan pitää perustana eri prosessien tunnistamisessa ja määrittämisessä, koska yksittäiset prosessit eivät voi olla ristiriidassa prosessikartan kanssa. Toisaalta prosessikarttaa joudutaan yleensä muuttamaan prosessien määrittämisen edetessä. Muokkaamiseen on tavallisesti syynä yksittäisen prosessin nimeäminen uudelleen tai sen alun ja lopun uudelleen määrittäminen. (Pesonen 2007, 133.)

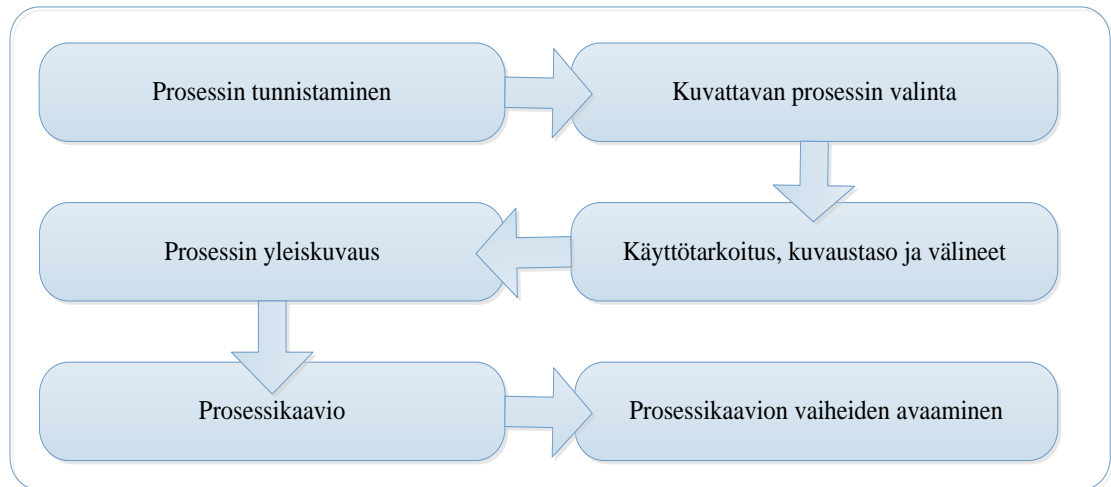
Tässä vaiheessa on syytä kiinnittää erityistä huomiota myös prosessien nimeämiseen. Nimeämisessä tulee miettiä prosessin tarkoitusta, jos sen nimeäminen muuten tuntuu vaikealta. Prosessien nimet ja kuvaukset ovat osa organisaation viestintää, jolloin tulee tarkkaan miettiä millainen viesti prosessien nimillä ja nimeämiskäytännöillä halutaan välittää. Yksittäisen prosessin lopullisella tunnistamisella tarkoitetaan prosessin alun ja lopun hahmottamista. Tämän jälkeen rajataan se määrittelemällä kyseisen prosessin asiakkaat, toimittajat, tuotteet (output) ja syötteet (input). (Laamanen 2007, 52, 58–59)

Prosessin rajauksessa tulisi kiinnittää huomiota asiakassuuntautuneisuuden ja jatkuvan kehittymiseen. Asiakassuuntautuneisuus tarkoittaa sitä, että prosessit alkavat ja päättyvät aina asiakkaasta asiakkaaseen. Jatkuva kehittymistä taas voidaan pyrkiä edistämään aloittamalla prosessi aina suunnittelulla ja päättämällä se arviointiin. Suunnittelun ja arvioinnin sisällyttäminen prosesseihin edistää myös ennakoitua ja oppimista organisaatiossa. (Laamanen 2007, 53.)

4.1.2 Prosessien kuvaaminen

Prosesseissa toteutuu organisaation strategia käytännön toimintana. Prosessien kuvaaminen auttaa ymmärtämään oman tehtävän tai prosessin vaikutusta läpi organisaation ja sen eri prosessien. (Laamanen 2005, 155.) Aloite prosessien kuvaamiseen (kuva 3) voi tulla havaitsemalla kehittämistarve organisaatiossa. Sanotaankin, että prosessien kuvaaminen on prosessin kehittämistä. (JHT 2014.) Prosessien kuvaaminen aloitetaan valitsemalla kuvattavat prosessit. Kaikkia oleellisiakaan prosesseja ei tarvitse kuvata, jos niiden voidaan sanoa kuuluvan työntekijöiden perusammattitaiton tai ydinpätevyyteen. (Pesonen 2007, 143.) Prosessin kuvaamista jatketaan kuvattavien prosessien valinnan jälkeen päättämällä kuvaustaso ja prosessin käyttötarkoitus. Tä-

män jälkeen päätetään ne tavat, joilla prosessi saadaan parhaiten kuvattua ja se millä välineillä kuvaukset tehdään. (JHT 2014.)



KUVA 3. Prosessien kuvaamisen eteneminen (mukaellen JHT 2014.)

Prosessi tulee kuvata niin, että sen toimintalogiikka selviää. Kaikkia prosessien satoja vaiheita ei kannata kuvata, vaan kannattaa keskittyä kriittisiin toimintoihin. Kuvaamisen tason eli tarkkuuden valintaan vaikuttaa aina myös kuvauksen käyttötarkoitus. (Laamanen 2007, 81). Pesonen (2007, 144) on listannut hyvän prosessikuvauksen koostuvan kolmesta elementistä: peruskuvauksesta, kaaviosta ja vaiheiden avauksista. Laamanen (2007, 76) lähestyy asiaa hieman eri tavalla, hän listaa elementtien sijaan sisältövaatimuksia hyvälle prosessikuvaukselle. Hänen mukaansa kuvauksen on tärkeä sisältää prosessin kannalta kriittiset asiat ja asioiden riippuvuudet, edistää yhteistyötä ja auttaa ymmärtämään kokonaisuutta.

Perus- tai yleiskuvauksen tekeminen prosessille onnistuu esimerkiksi ”yhdenoista kysymyksen sarjan” avulla (taulukko 1). Sarjan avulla voidaan pohtia kyseisen prosessin perustietoja. Yleiskuvaus aloitetaan vastaamalla lyhyesti kaikkiin kysymyksiin. Kun kysymyksiin on vastattu ja vastaukset on hyväksytty, kirjoitetaan niistä lopullinen yleiskuvaus. Lopullisen kuvauksen tulisi koostua kokonaisista lauseista, olla luetteleva ja sujuva. (Pesonen 2007, 145, 148.)

TAULUKKO 1. 11 kysymyksen sarja (mukaillen Pesonen 2007, 146–147)

1	Prosessin tarkoitus: Mitä on tarkoitus saada aikaiseksi?
2	Mitkä ovat prosessin ensimmäinen ja viimeinen tehtävä, vaihe?
3	Mitkä ovat tämän prosessin input ja output?
4	Prosessin asiakkaat: Keitä ovat sisäiset ja ulkoiset asiakkaat?
5	Mitkä ovat edellisen kohdan asiakkaiden odotukset prosessille?
6	Mitkä ovat kyseisen prosessin ja siitä saatavan tuotteen tai palvelun menestystekijät?
7	Mitä resursseja prosessi vaatii?
8	Kuka on vastuussa prosessista eli kuka on prosessin omistaja?
9	Prosessin mittarit: Valitse nopeat ja hitaat mittarit prosessin onnistumisen mittaamiseen?
10	Prosessin ohjaus: Kuka seuraa nopeita mittareita ja ohjaa prosessia. Mitä prosessissa seurataan?
11	Prosessin parannus: Kuka seuraa hitaita mittareita, kuka analysoi ja päättää toimenpiteistä?

Prosessikaavion piirtämisessä täytyy kiinnittää huomiota siihen, että kaaviossa näkyy selvästi eri osastojen tai henkilöiden roolit. Tämä auttaa työntekijää sijoittamaan itsensä osaksi kokonaisuutta. Lisäksi tulee painottaa ihmisten tekemää toimintaa, ei tietojärjestelmiä. Myös asiakkaan roolia voi korostaa, jotta organisaatiossa muistetaan prosessiajattelun perusta asiakkaan tärkeydestä. (Laamanen 2007, 80.) Prosessikaavion piirtämisessä kannattaa aloittaa yksinkertaisesta mallista, joka on vasemmalta oikealle etenevä jono tehtäviä. Tästä mallista siirrytään niin sanottuun uimaratamalliin, joka syventää informaation tasoa. Kaavion valmistuttua viimeisenä vaiheena prosessin kuvaamisessa on sen vaiheiden avaaminen. Avaamisella tarkoitetaan, että jokaisesta prosessin vaiheesta kirjoitetaan sanallinen kuvaus siitä kuka kyseisen vaiheen tekee. Tekijän lisäksi sanallisessa kuvauksessa kerrotaan, mitä ja miten tehdään. Tärkeä tieto kaavion avaamisessa on myös tiedot siitä, milloin ja missä kyseinen vaihe suoritetaan (Pesonen 2007, 149–151).

4.1.3 Prosessien mittaaminen

Prosessien toimivuuden arvioinnissa ja niiden kehittämisessä sekä hallinnassa on tärkeätä, että prosessin suorituskykyä voidaan mitata. Jos prosessia ei pysty mittaamaan,

ei sitä pystytä myöskään ohjaamaan. (Lecklin 2006, 151.) Suurissa organisaatioissa mittaaminen voi työläyden takia jäädä vähemmälle huomiolle tai kokonaan tekemättä. Tästä seuraa kuitenkin se, että organisaation johtaminen perustuu mielipiteiden vaaraan. Mittaamisen tärkein tehtävä onkin näyttää mitä organisaatiossa todella tapahtuu. (Laamanen 2007, 149.) Pesosen (2007, 154–155) mukaan mittaaminen on tärkeää, koska sillä voidaan osoittaa toiminnan kehittymistä tai suoritustason laskua. Hänen mukaansa mittausta tarvitaan tavoitteiden asettamisen pohjaksi ja korostamaan valittujen asioiden tärkeyttä, lisäksi mittamisella usein saadaan aikaan toiminnan kehittymistä oikeaan suuntaan.

Kaikille prosesseille tulee valita juuri niitä parhaiten kuvaavat mittarit. Mittari voidaan valita esimerkiksi tarkastelemalla prosessin tarkoitusta, sen sisäisten ja ulkoisten asiakkaiden tarpeita ja odotuksia sekä prosessin menestystekijöitä. (Pesonen 2007, 157–158.) Hyvän mittarin tulee olla selkeä ja yksiselitteinen ja se ei saa olla manipuloitavissa eli sen tulee olla luotettava. Mittareita ei saa olla liian montaa eikä niiden käyttö saa aiheuttaa liikaa kustannuksia. Jos henkilöiden palkkaus kytketään mittariin, tulee työntekijän pystyä vaikuttamaan mittaustulokseen omalla työpanoksellaan. Mittauksen ja tulosten nopeus on myös tärkeä ominaisuus mittariston käytettävyyden kannalta. Hyvä mittari on olennainen prosessin ja koko strategian kannalta. (Lecklin 2006, 152–153.)

Mittaamiseen voidaan käyttää konkreettisen mittarin lisäksi tunnuslukuja. Tällaisia tunnuslukuja voivat olla tarkastuksen tulos (hyväksytty / hylätty), tehty havainto (kappalemäärä) tai laskettu tunnusluku. (Pesonen 2007, 154.) Prosessista voidaan mitata sen suorituskykyä muun muassa ajalla, rahamäärällä, volyyymeillä eli kappalemäärillä ja muilla erilaisilla tunnusluvuilla. Tällaisia mittareina käytettyjä tunnuslukuja ovat esimerkiksi läpimenoaika, virtaus, tehokkuus, hävikki ja poikkeamat. (Laamanen 2007, 151–163.)

Läpimenoaika koostuu siirtoajasta, odotusajasta, aloitusajasta, suoritusajasta ja lopetusajasta. Kun läpimenoaikoja lyhennetään, laskevat kustannukset ja virheiden määrä. Läpimenoajassa varsinainen työn suoritusajaksi on yleisesti vain noin yhden prosentin verran koko prosessin läpimenoajasta. Virtauksella tarkoitetaan tunnuslukua, joka muodostuu ajan ja kappalemäärien tai muiden vastaavien mittayksiköiden suhteesta. Esimerkiksi voidaan seurata palvelutapahtumien määrää päivän aikana tai reklamaati-

oiden määrä kuukauden aikana. Tehokkuudella tarkoitetaan tuottavuutta eli tuloksen suhdetta panokseen sekä hyötyä eli hyödyn suhdetta hintaan. Tuottavuutta kuvastaa esimerkiksi suhdeluku palvelutapahtumien määrä/henkilömäärä. Hyötyä taas kuvastaa esimerkiksi suhdeluku suoritteiden määrä/kustannukset. (Laamanen 2007, 153, 160–161.)

Tavoitteiden asettamisella on monesta syystä tärkeä rooli. Ensinnäkin toimintaa ei pysty parantamaan ilman tavoitteita. Ilman tavoitteita kehitystoiminnassa tapahtuva muutos voi olla niin negatiivinen kuin positiivinen. Hyvä tavoite ei ole suurpiirteinen tai suuntaa-antava, vaan sen voi yleensä ilmaista numeroin ja sillä on mittayksikkö ja aikaraja. (Laamanen 2007, 202–203.) Myös Lecklin & Laine (2009, 44) painottavat tavoitteiden asettelun tärkeyttä onnistumisessa. Toisaalta laadullisia mittareita ei kannata hylätä vain mittayksikön puutteen vuoksi, jos organisaatiossa on jo käytössä hyviä laadullisia tavoitteita tai mittareita. Tavoitteiden asettelun ja onnistumisen mittauksen mukana tulee myös prosessien onnistumisen arviointi. Arvioija tekee päätöksen siitä, onko prosessi onnistunut vai epäonnistunut. Arvioinnin tuloksen tulisi antaa organisaatiolle edelleen käsiteltävää tietoa tavoitteiden saavuttamisesta siten, että tätä tietoa hyväksikäyttämällä prosessia pystyttäisiin kehittämään entisestään. (Kantola ym. 2009, 15.)

4.1.4 Prosessien kehittäminen

Toiminnan kehittäminen onnistuu parantamalla yrityksen ja mahdollisesti myös asiakkaan prosesseja. Kehittämistyö alkaa nykytilan selvittämisestä, johon kuuluu prosessien tunnistaminen ja kuvaaminen. Nykytilan selvitys on eräänlainen analysointivaihe, jonka aikana tutkitaan ja kuvataan valitut prosessit sekä selvitetään ja ratkaistaan prosesseihin liittyvät ongelmat. Benchmarking ja erilaisten kehittämistoimien vertailut ja prosessien kehittämistyökalut kuuluvat analyysivaiheeseen. Tässä vaiheessa asetetaan myös tavoitteet muutoksille. Lecklin & Laine (2009, 44) esittävät analyysivaiheen haastavuuden luettelemalla siihen kuuluviksi tehtäviksi ja tarpeiksi konkreettisten toimenpiteiden lisäksi myös henkisen muutosprosessin osa-alueet: johdon tuen, valmennuksen, tiimityön, oppimisen mahdollistamisen ja edellytysten luomisen. Analysoinnin jälkeen tehdään suunnitelma parannuksesta ja kolmannessa vaiheessa otetaan se käyttöön. Kun prosessia on kehitetty, palataan nykytilan kartoitukseen, ja kehittä-

mistoimien kolme vaihetta käydään läpi uudelleen (kuva 4). Näin toteutuu prosessi- ja laatuajattelulle ominainen jatkuva kehittäminen. (Lecklin 2006, 134–135.)



KUVA 4. Prosessien kolme kehittämisvaihetta (mukaellen Lecklin 2006, 134.)

Muodissa oleva ”asiakaslähtöisyys” ei nyky maailmassa ole riittävää. Organisaation tulisi muodostaa koko toimintaansa sen perusteella, kuinka asiakastyytyväisyyttä voidaan tuottaa. Asiakastyytyväisyyden täyttämisen jälkeen organisaation tulisi miettiä millaisia prosesseja tarvitaan, jotta voidaan päästä asiakkaan haluamiin päämääriin. Viimeisenä tulisi miettiä resurssit, joilla tavoitteisiin päästään. Asiakaslähtöisen logiikan (Customer dominant logic, CD) mukaan tulisi organisaatioiden muuttaa näkökulmansa omasta organisaatiosta asiakkaan organisaatioon. Tällöin tulisi ajatella sitä, mikä on asiakkaan tavoite ja miten asiakas käyttää organisaation tarjoamia palveluita omiin päämääriin pyrkiessään. Asiakaslähtöisessä logiikassa palveluntuottajasta tulee ikään kuin pieni osa asiakkaan prosesseja ja osa asiakkaan suurta kokonaisuutta. (Heinonen ym. 2010.)

Olisi tarkoituksenmukaista mieltää tuotettava palvelu ja sen vaatimat prosessit siten, että se olisi asiakkaan kokemus jo ennen palvelun aloittamista, kokemus palvelun aikana ja palvelun jälkeen. Asiakaslähtöisen logiikan mukaan yritysten ja organisaatioiden tulisi tutustua asiakkaan toimintaan paljon syvemmin, kuin on yleisesti ollut tapana. Asiakkaan syvällinen tuntemus voisi luoda myös uusia ansaintamahdollisuuksia ja innovaatioita yrityksissä. Logiikan mukaan yritysten tulisi myös keskittyä arvonluonnissaan siihen, miten asiakas käyttää palvelua saavuttaakseen tavoitteensa. Tarkoituksena on herätellä organisaatioita ajattelemaan kuinka tuotteen tai palvelun arvo muodostuu, eikä vain sitä miten yritys voi tarjota asiakkaan haluamaa palvelua tai sitä miten asiakas sovitetaan yrityksen prosesseihin. Asiakaslähtöisen logiikan mukaan palvelun arvo muodostuu vasta asiakkaan käyttäessä tuotetta tai palvelua omassa kontekstissaan. (Heinonen ym. 2010.)

4.2 Prosessien tehostaminen ja virheiden vähentäminen

Lean ja Six Sigma ovat kaksi erilaista työkalua, joiden tavoitteena on parantaa organisaation prosesseja, laadunhallintaa ja tuottavuutta. Lean tarkoittaa toiminnan virtaviivaistamista, jolloin kaikki turhat työvaiheet ja -tehtävät jätetään pois prosessista. Six Sigmalla taas tarkoitetaan menetelmää, jolla tilastomatematisin keinon vähennetään virheiden määrää radikaalisti. Menetelmien tarkoituksena on lyhentää prosessia ja sen kustannuksia sekä minimoida virheiden määrä. (Lecklin & Laine 2009, 281, 284, 287.) Six Sigman voidaan sanoa myös olevan prosessien hallinnan työkalu (Laamanen 2005, 318), kun taas Lean voidaan käsittää enemmänkin organisaatiokulttuurina ja ajattelumallina toiminnassa (Liker 2010).

4.2.1 Lean

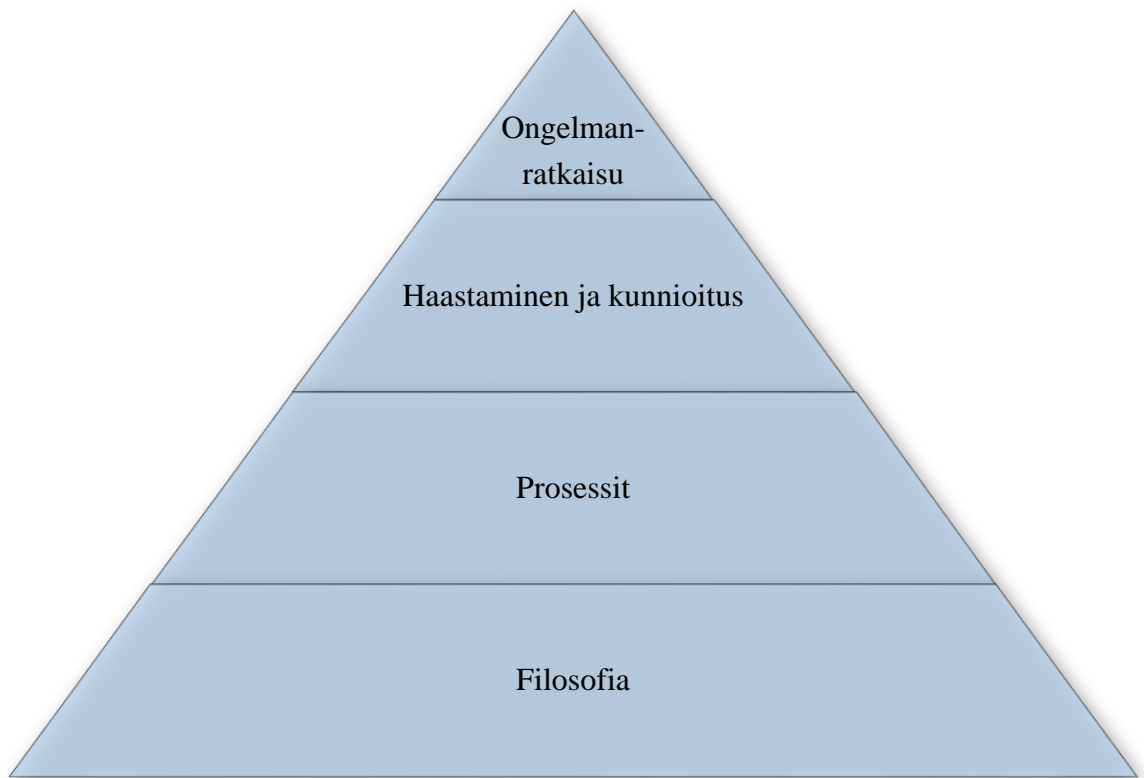
Lean-ajattelu on syntynyt Japanissa Toyotan tehtailla, jossa tarkoituksena tehdä työt siten, että hukkaa ja virheitä syntyisi mahdollisimman vähän. Käytännössä tämä tarkoitti prosessien suunnittelun, ohjaamisen ja toteuttamisen organisointia siten, että tuottavuus kasvaa. Tuottavuuden kasvu perustuu johtajien ja henkilöstön osallistamiseen, positiivisen asenteen kasvattamiseen ja sitä kautta oppivan organisaation syntyymiseen. (Lecklin & Laine 2009, 281–282.) Lean-ajattelu on elinikäinen matka, jossa johtajilla on keskeinen asema työntekijöiden huolehtimisessa ja sitä kautta hukan eliminoinnissa, jatkuvassa parantamisessa ja uuden, paremman yrityskulttuurin luomisessa. Ajattelun ja ideoinnin tärkeyttä painotetaan Lean-ajattelussa, jota voidaan kutsua myös Lean-filosofiaksi. (Liker & Convis 2012.)

Eräs Liker & Convisin (2012, 7) painottama näkökulma Lean-filosofiassa on se, että saadakseen parasta mahdollista hyötyä, täytyy ajattelu juurruttaa organisaatiossa johtajiin ja sitä kautta yrityskulttuuriin ja ihmisiin. Hyvän johtajuuden lisäksi he painottavat jatkuvaa ”hereillä oloa”. He vertaavat Lean-ajattelua laihduttamiseen. On helppoa päästä eroon hukasta, mutta on vaikea ylläpitää uutta parempaa tapaa, uusia prosesseja. Näin voisikin sanoa, että Lean-ajattelun tulisi olla ennemmin organisaation uusi elämäntapa kuin kertaluontoinen prosessi. He ottavat kirjassaan yleisesti kantaa juuri siihen, kuinka Lean-kehitysprosessin läpivienti ei ole riittävä, vaan prosessin läpivienin jälkeen täytyy jatkaa Lean-ajattelua. (Liker & Convis 2012)

Johtajat Lean-ajattelun ytimessä

Johtajan roolin voidaan sanoa olevan kaikin tavoin tärkeä. Organisaation henkilöiden rooleja tarkastellessa voidaan Lean-ajattelun mukaisesti todeta, että johtajat eivät suoraan tuota lisäarvoa asiakkaalle, kun taas tuotannossa työskentelevä henkilö tuottaa suurimman osan asiakkaan kokemasta arvosta. Tällöin johtaja voidaan nähdä valmentajana, jonka tehtävä on opastaa, kouluttaa ja kannustaa oma tiimensä kohti yhteistä päämäärää, voittoa. Johtaja ei ole pelaaja ja hänen tehtävänsä onkin ainoastaan tukea työntekijöitä heidän tehtävissään. Toyotan Lean-johtamistavassa on kolme pääasiaa, jotka tukevat tätä ajattelua. Organisaation tulisi ensinnä kannustaa johtajia kehittämään itseään ja toisaalta asettaa johtajat sellaiseen asemaan, että he voivat kehittää muita. Kun muistetaan lähtökohta, jossa tuotannon työntekijät tekevät asiakkaan kokemasta lisäarvosta suurimman osan, on johtajien kolmas päätavoite mahdollistaa lisäarvon tuottaman työn suorittaminen. (Liker & Convis 2012, 14.)

Lean-johtaminen ja Lean-filosofia tarkoittavat ajan ja resurssien tuhlauksen minimointia, laadun ja prosessien parantamista, pysymistä kehityksen kärjessä sekä luotettavuutta. Ennen kaikkea Lean on kuitenkin oppimisen ja jatkuvan parantamisen yrityskulttuurin kehittämistä ja voimistamista kaikilla yrityksen toimintatasoilla. Neljän tason mallin (kuva 5) mukaan voidaan jakaa Lean-ajattelu ja sen olemus pyramidiksi. Siinä alin palkki on perusta, yrityksen filosofia, jonka pohjalta sen tulisi tehdä kaikki päätökset. Seuraavana tasona on prosessi. Tällä tasolla luodaan prosesseille virtaus, jonka avulla hukka saadaan selville. Hukat eliminoidaan. Pyramidin toisen tason saavuttamiseen on kehitelty Lean-työkaluja, jotka auttavat tason saavuttamisessa. Pyramidin kolmannella tasolla olevat organisaatiot ovat jo syvällisemmin ”leaneja”. Tämä taso käsittää johtajat, työntekijät ja yhteistyökumppanit sekä kunnioittamisen, haastamisen ja kehittämisen kulttuurin, niin organisaation sisällä, kuin sidosryhmissä.



KUVA 5. Lean-ajattelun pyramidimalli (mukaellen Liker 2010, 13.)

Oman yrityksen ja työntekijöiden lisäksi sidosryhmien ja alihankkijoiden kehittäminen, kunnioitus ja haastaminen hyödyttävät Likerin mukaan myös omaa organisaatiota. Pyramidin ylimmälle tasolle yltävät yritykset, joiden koko toiminta perustuu ongelmanratkaisukyvyyn parantamiseen ja sen kannustamiseen yrityksen jokaisella tasolla. oppiminen ja kehittäminen. Siinä painotetaan ongelmanratkaisukykyä ja todellista ymmärrystä toiminnasta. (Liker 2010, 13–14.)

Hukka

Parhaassakin yrityksessä on aina parannettavaa ja Lean-ajattelun mukaisesti hukkaa, josta voidaan päästä eroon. On kuitenkin tärkeää tiedostaa, että kaikkea hukkaa ei ole mahdollista poistaa, eikä ihannetilaa voida koskaan saavuttaa, mutta toimintaa ja suorituskykyä pystytään aina parantamaan. Kun ihanne- ja nykytilan väliltä etsitään ja löydetään aukkoja, myönnetään samalla, että toiminnassa on kehitettävää. (Liker & Convis 2012, 17.) Ajatuksen mukaisesti parhaimmissakin prosesseissa ja organisaatioissa säilyy näin kehitysote ja niitä parannetaan jatkuvasti.

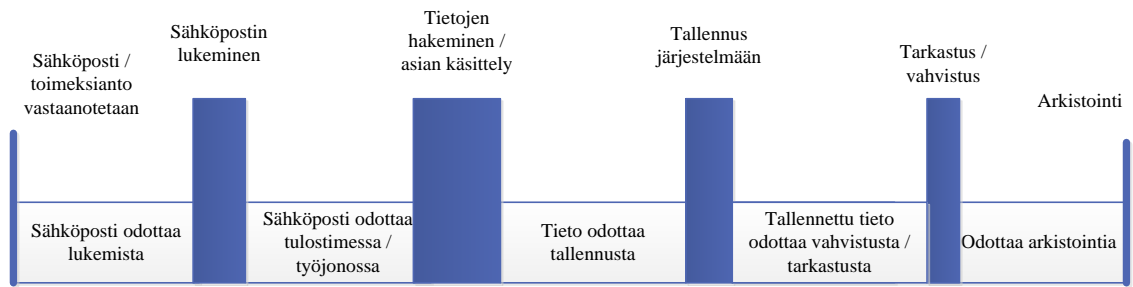
Lean-filosofian mukaisesti on tunnistettavissa 7 erilaista hukkatyyppiä, jotka käytännössä tarkoittavat sellaisia töitä tai asioita, joihin resursseja kulutetaan turhaan. (Lecklin & Laine 2009, 283). Hukka ei tuota asiakkaalle lisäarvoa eikä se luo uusia ominaisuuksia tuotteeseen tai palveluun. Siitä on Lean-filosofian mukaisesti päästävä eroon tai sitä on vähintäänkin pyrittävä vähentämään. Erilaisten hukkien tunnistaminen omassa työssä on erityisen tärkeää. Hukkatyön, joka ei lisää asiakasarvoa ja josta asiakas ei maksaisi tietäessään sen sisältyvän palvelun hintaan, voidaan arvioida aiheuttavan jopa 50 % palvelun kustannuksista. (George 2003, 3, 259.)

George (2003, 259–262) listaa 7 erilaista hukkatyyppiä, joita ovat yliprosessointi, odottaminen, turha ihmisten liikkuminen, turhat tavaroiden kuljetukset, ylituotanto, keskeneräiset työt ja virheet. Tavaratuotannossa keskeneräisten töiden tilalle voidaan käyttää myös termiä varasto. Lisäksi voidaan nimetä myös hukka, jota kutsutaan Toyotan kahdeksanneksi hukaksi. Tämä kahdeksas hukka on henkilöstön luovuuden käyttämättä jättäminen. (Uusitalo 2012, 18.)

Toiminnan kehittämisen viisi vaihetta

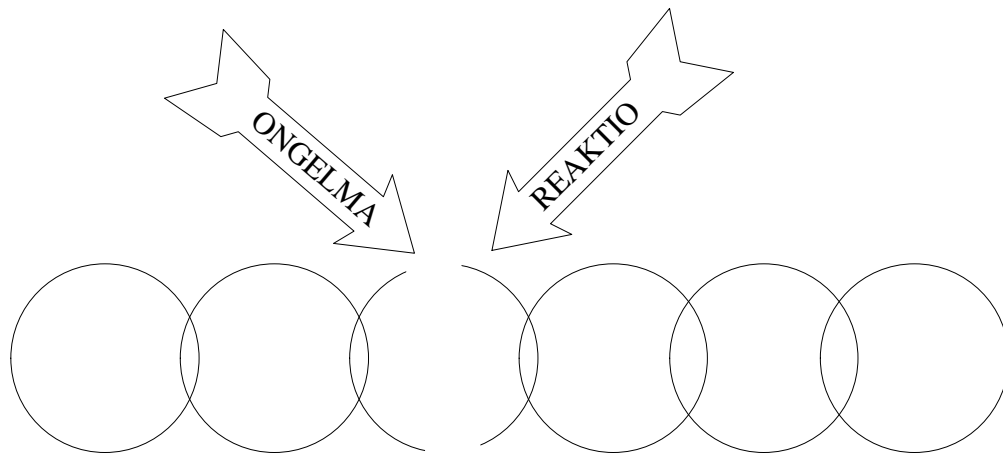
Lean on yksinkertaisuudessaan laadun ja tuottavuuden parantamista sekä jatkuvaa kehittämistä. Siihen liittyvillä työkaluilla prosesseja yksinkertaistetaan ja nopeutetaan. Lean-ajattelun toteuttamiseen käytännössä liitetään toiminnan kehittämisen viisi vaihetta, joita ovat arvon määrittäminen, arvoketjun tunnistaminen, virtauksen mallintaminen, imuohjauksen hyödyntäminen ja prosessien parantaminen. (Lecklin & Laine 2009, 281.)

Arvo määritellään Lean-toiminnan kehittämisessä asiakkaan näkökulmasta. Arvoketjun tunnistamisessa prosessi arvioidaan asiakasarvontuottamisen näkökulmasta. Ei perinteisesti yrityksen näkökulmasta. Prosessin vaiheista pyritään poistamaan asiakkaalle arvoa tuottamattomat osat eli hukat. (Lecklin 2009, 282.) Liker toteaa (2010, 87), että ”useimmissa prosesseissa on 90 % hukkaa ja 10 % lisäarvoa tuottavaa työtä”. Virtauksen mallintaminen tarkoittaa tuotannon järjestämistä siten, että prosessi etenee tasaisena virtana alusta loppuun (Lecklin 2009, 282). Kuten Liker (2010, 271) toteaa, hukka hallinto-organisaatiossa on yleensä käsittelyä odottavaa informaatiota (kuva 6).



KUVA 6. Informaatiovarastoja sisältävä palveluprosessi (mukaellen Liker 2010, 272.)

Liker (2010, 87, 271–272) painottaa jatkuvan virtauksen luomisen tärkeyttä Lean-ajattelussa. Virtaus (flow) on Lean-ajattelun ytimessä monesta syystä. Virtauksen selvittämällä ja virtauksen nopeuttamisella päästään Lean-ajattelun mukaisesti virtaviisempaan ja nopeampaan tuotantoon, jossa virheiden määrä vähenee. Kun prosessit linkittyvät toisiinsa, odottelu ja siirtelyaika katoavat nopeuttaen prosessia. Tällöin myös ongelmat tulevat nopeammin esiin (kuva 7), kuin työjonoja ja odottelua sisältävissä prosesseissa.



KUVA 7. Prosessien linkittyminen toisiinsa (mukaellen Liker 2010, 272.)

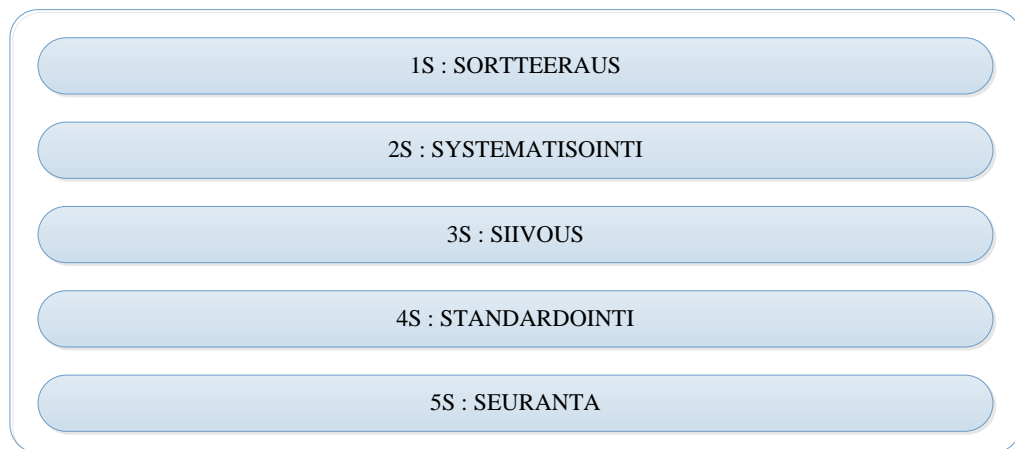
Virtauksen selvittämisen ja tehostamisen tärkein tehtävä on linkittää prosessit ongelmien esiin saamiseksi. Kun prosessit linkittyvät toisiinsa, virheet huomataan heti, ongelmiin keksitään ratkaisu ja niihin reagoidaan eli ongelmat selvitetään tai virheet korjataan. Jos yksi osasto odottaa toisen osaston tietoa ajallaan käsiteltäväksi heti, seuraa kaksi positiivista asiaa. Jos toinen osasto joutuu odottamaan toista, huomataan tiedonantavan osaston viive ja siihen pystytään tarttumaan heti. Samoin käy, jos toisen osaston antamassa tiedossa ilmenee virheitä. Tieto käsitellään heti, jolloin palaute virheellisestä tiedosta annetaan heti. Linkittyneissä prosesseissa virheiden tai ongelmien

toteaminen johtaa ongelmanratkaisuun ja sitä kautta organisaation oppimiseen. (Liker 2010, 271–272.)

Imuohjaus tarkoittaa sitä, että asiakastilaukset ovat syy prosessiin ja ne pitävät prosessin käynnissä. Suunnittelun ja ennustamisen avulla prosessit pyritään pitämään tasaisena. Prosessin parantamisella tähdätään täydelliseen toimintaan poistamalla hukat ja laatupoikkeamat. (Lecklin & Laine 2009, 212.)

5S Lean-ajattelun työkaluna

Lean-prosessin aloittamiseen käytetään yleisesti tehostamistyökalua nimeltä 5S (kuva 8). Sortteerauksella tarkoitetaan, että kaikki työvälineet, tarvikkeet, materiaalit tulisi lajitella, sortteerata, käyttötarpeensa mukaan. Harvoin käytetyt resurssit tulisi merkitä ja siirtää syrjään ja niiden osalta tulisi pohtia ovatko ne tarpeellisia. Systematisoinnilla tarkoitetaan sitä, että kaikille tavaroille tulisi määrittää oma paikkansa ja siirtää ne niille (Lecklin & Laine 2009, 281–283.)

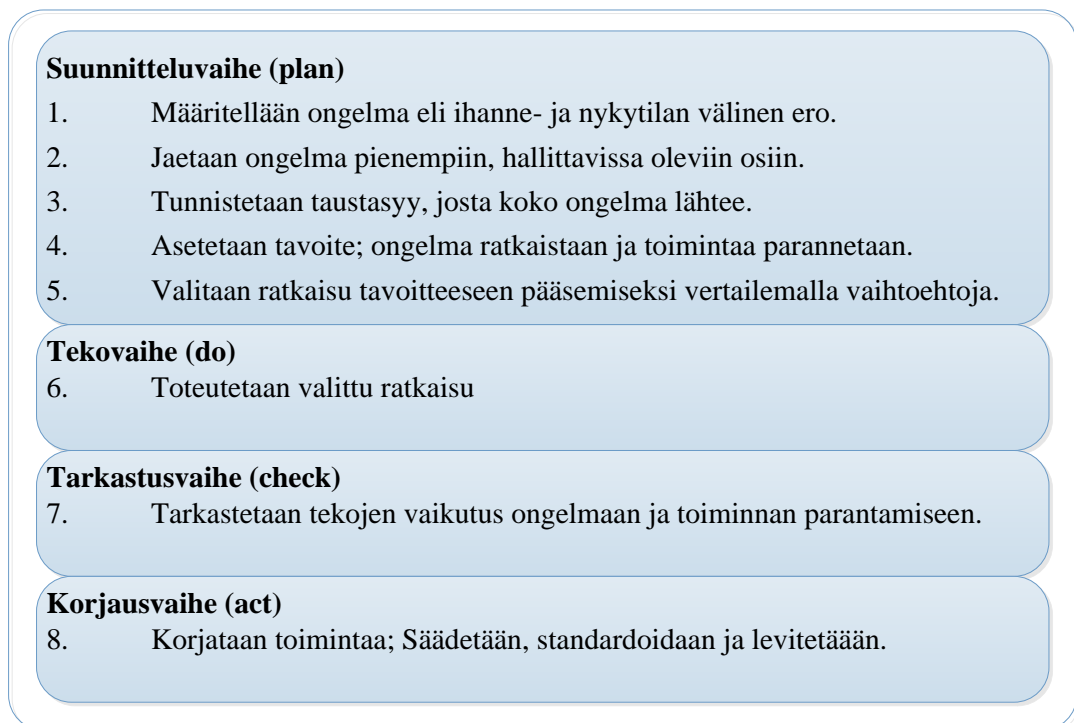


KUVA 8. 5S-työkalu Lean-ajattelumallissa

Siivous tarkoittaa itse toiminnan lisäksi tarkastusta siitä, että tavarat myös säilyvät omilla paikoillaan. Standardointi tarkoittaa toiminnan vakiinnuttamista, ohjeiden laatimista ja järjestyksen ylläpitoa. Seuranta taas tarkoittaa vakiinnutettujen toimintatapojen ylläpitoa, tarkastuksia, ohjeistamista ja tiedottamista. (Lecklin & Laine 2009, 282–283).

Ongelmanratkaisumalli

Lean-ajatteluun kuuluu olennaisena osana Toyotan liiketoimintakäytäntö eli TBP (Toyota Business Practices). Liiketoimintakäytännön kokonaisuutta kutsutaan myös käytännölliseksi ongelman ratkaisumalliksi, mutta liiketoimintakäytäntö-nimitys kuvaa paremmin mallin käytännön merkitystä ja olennaisuutta. TBP on J. Edwards Demingin PDCA-sykliin perustuva kahdeksanvaiheinen prosessi (kuva 9), jossa ongelman kuvauksesta päädytään vaiheittain uuteen, parempaan toimintatapaan selvittäen samalla itse prosessin laukaisija eli havaittu ongelma. (Liker & Convis 2012,83.)

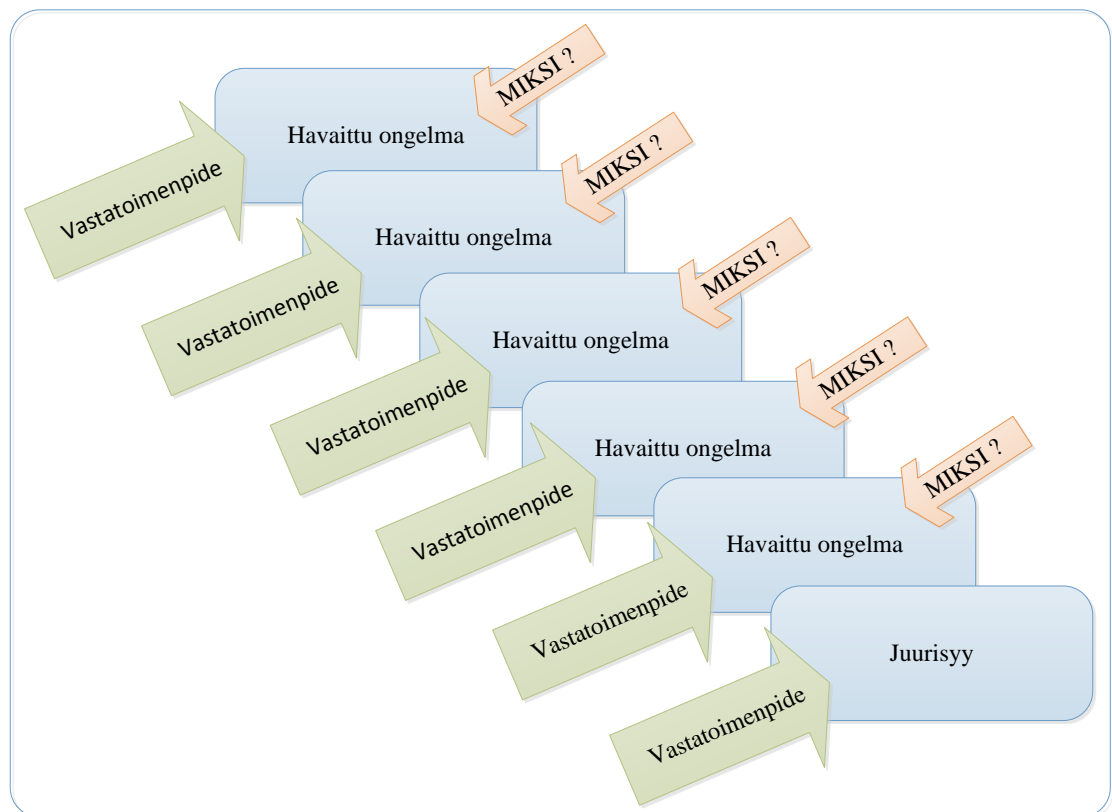


KUVA 9. TBP:n kahdeksan vaihetta PDCA-sykliä mallintaen (mukaellen Liker & Convis 2012, 84.)

Yksinkertaisuudessaan TBP tarkoittaa kahdeksaa vaihetta, jotka suoritetaan ongelman ratkaisemiseksi, paremman käytännön luomiseksi ja toiminnan tehostamiseksi. TBP prosessi sisältää kahdeksan vaihetta, joista viisi ensimmäistä voidaan sijoittaa PDCA-syklin suunnitteluvaiheeseen. Tämä kertoo suunnitteluvaiheen tärkeydestä toiminnan parantamisessa. Suunnitteluvaiheen tarkoitus varmistaa, että lähdetään korjaamaan oikeaa ongelmaa, oikeilla apuvälineillä, oikeaan suuntaan. (Liker & Convis 2012, 83–84.)

Mallin mukaan alussa on epämääräinen ja moniulotteinen sekä mutkikas ongelma ja kaikki alkaakin ongelman selvittämisestä ja tilanteen todellisesta ymmärtämisestä. Ongelman selvittämisvaiheeseen liittyvät alustavan ongelman havaitseminen ja ongelman määrittäminen. Ongelman määrittämisessä on tärkeää havaita ihanne- ja nykytilan välinen ero. Toinen vaihe on ongelman tarkempi määrittely, jolloin epämääräisestä asiasta saadaan todellinen, rajattu ongelma. Todellisen ongelman selvittäminen vaatii tilanteen todellisen luonteen selvittämistä. Toinen vaihe ongelmanratkaisussa koostuu syyn ja seurauksen tutkimisesta. Kolmas vaihe on ongelman syyn sijainnin selvittäminen. (Liker 2010, 254–255; Liker & Convis 2012, 83.)

Tausta- eli juurisyyn selvittämiseen käytetään apuna viiden kysymyksen sarjaa (Kuva 10). Kysymyssarjalla niin sanotuista pintasyistä etsitään ongelman todellista aiheuttajaa eli juurisyitä. Samalla löydetään vastatoimenpiteitä kaikkiin kysymyssarjalla löydettyihin ongelmiin. Näin ratkaistaan ongelman todellinen sijainti, jonka jälkeen voidaan siirtyä neljänteen vaiheeseen eli voidaan asettaa parannustavoite. (Liker 2010, 254–255; Liker & Convis 2012, 83.)



KUVA 10. Viiden kysymyksen sarja ongelmien selvittämiseksi

Liker & Convis (2012, 253) esittävät esimerkin viiden kysymyksen sarjasta, jossa ensimmäinen tason havaittu ongelma on öljylammikko lattialla ja vastatoimenpide on öljylammikon siivoaminen. Tästä aloitetaan sarja kysymällä miksi öljylammikko on lattialla. Vastaus löytyy koneesta, joka valuttaa öljyä. Kakkostason havaittuna ongelmana on rikkoutunut kone ja vastatoimenpiteenä sen korjaaminen. Kysymyssarja jatkuu miksi kone valuttaa öljyä. Tällöin saadaan kolmostason ongelma ja vastatoimenpide. Näin kysymällä sarja loppuun saadaan viimein selville niin sanottu juurisyy.

Kun juurisyy on selvitetty ja tavoitteet asetettu, siirrytään ongelmaratkaisumallissa vastatoimenpiteisiin. Ongelman ratkaisemiseksi valitaan olemassa olevista vaihtoehdoista paras ratkaisu eli vastatoimenpiteet. Vasta TBP:n kuudes vaihe on valittujen vastatoimenpiteiden toteuttamista. Kun ongelman ratkaisutoimenpiteet on tehty, voidaan arvioida niiden vaikutusta ongelmaan. Vastatoimenpiteiden ollessa tehokkaita, ne voidaan ottaa osaksi uutta toimintamallia, jolloin toiminta tehostuu. Tässä vaiheessa tarkastetaan toimenpiteiden vaikutus. (Liker 2010, 255; Liker & Convis 2012,84.) TBP:n vastatoimenpiteitä ei tule sekoittaa niihin pienempiin vastatoimenpiteisiin, joilla toimintaa parannetaan viiden kysymyksen sarjan edetessä. TBP:n vastatoimenpiteet tarkoittavatkin viiden kysymyksen sarjalla selvitettyyn juurisyyhyn liittyviä vastatoimenpiteitä.

Viimeinen vaihe on korjata havaitut ongelmat, paketoida uudistus ja jalkauttaa se koko organisaatioon. Tässä vaiheessa toimintatapa hienosäädetään ja standardoidaan sopivaksi koko organisaation. Lean-ajattelun mukaan oppiminen ja standardointi liittyvät kiinteästi toisiinsa ja ovat perustana jatkuvalla kehitymiselle, jolloin standardoinnin voidaan katsoa olevan tärkeä osa prosessia. Standardointi on pohjana tuleville parannuksille ja oppimiselle. (Liker 2010, 255; Liker & Convis 2012,84.) Yhdestä epämääräisestä ongelmasta lähtenyt tilanne saadaan TBP:n avulla kehittämään koko organisaatiota.

4.2.2 Six Sigma

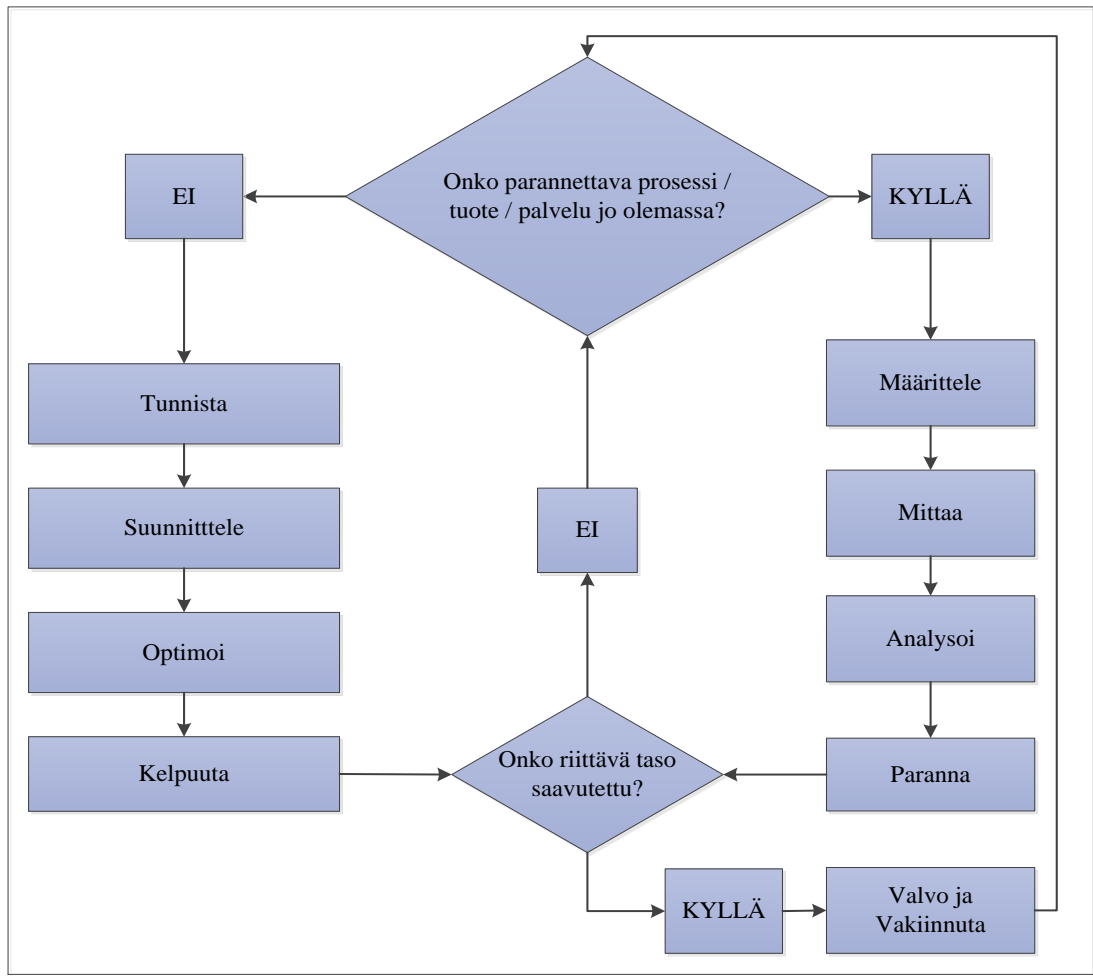
Six Sigma -filosofian ajatuksena on tilastomatemattinen väittäminen siitä, että prosessin kyvykkyyttä voidaan mitata hajonnalla. Mitä kyvykkäämpi prosessi on, sitä pienempi hajonta siinä on. Mallin takana on ajatus, että hajonta muun muassa johtaa tyytymät-

tömämpiin asiakkaisiin, se aiheuttaa lisäkustannuksia ja uupumista sekä siitä voi seurata tulonmenetyksiä. (Laamanen 2005, 318). Six Sigmalla yritetään pienentää tilastollista hajontaa eli virheiden määrää, laatupoikkeamia. Tavoitteena on filosofian nimen mukainen kuuden sigman hajonta, joka tarkoittaa 3,4 virhettä miljoonassa tapauksessa. (Uusitalo 2012, i.)

Six Sigma ei ole pelkästään matemaattinen menetelmä, vaan se on tiukasti määritelty lähes täydellisiä tuotteita tai palveluita aikaansaava prosessi. Six Sigmassa lähtökohdiana on prosessin mitattavuus. Kun pystytään mittaamaan prosessissa esiintyvät virheet, voidaan myös yrittää vähentää virheiden määrää ja päästä lähelle 0-virhetasoa. Elementtejä menetelmässä ovat henkilöt, prosessit ja asiakkaat. Lähtökohtana on aina asiakastarpeiden tyydyttäminen, jolloin prosessien arvioinnin täytyy tapahtua asiakkaan näkökulmasta. (Lecklin 2006, 203–204.)

Six Sigmassa lähtötiedoiksi tulisi kerätä parannettavasta prosessista, tarjottavista palveluista ja asiakkaan vaatimuksista. Lähtötietojen keräämisen jälkeen voidaan määrittellä, onko ongelma merkittävä liiketoiminnan kannalta. (Laamanen 2005, 321.) Kehitettäväksi prosesseiksi tulisikin valita aina organisaation avainprosessit (Lecklin 2006, 204). Six Sigma -menetelmää voidaan toteuttaa DMAIC-prosessina, sen työvaiheiden mukaan. Lyhenne tulee prosessin vaiheista, joita ovat Define (määrittele), Measure (mittaa), Analyze (analysoi), Improve (paranna) ja Control (ohjaa). (Lecklin & Laine 2009, 284).

Six Sigma menetelmää toteutetaan käytännössä DMAIC ja DFSS -prosessien yhdistelmänä (kuva 11). DFSSn (Design for Six Sigma) tarkoituksena on täydentää DMAIC-prosessia tuotekehittelyn, suunnittelun ja kehittämisen osalta. DFSS onkin tarkoitettu tuotteen tai palvelun elinkaaren alkupäähän, jolloin virheet voidaan eliminoida jo ennen niiden päättymistä tuotantoon. DMAIC-prosessin tarkoitus on virtaviivaistaa prosesseja ja näin vähentää virheitä jo olemassa olevista prosesseista ja tuotteista. (Lecklin 2006, 204–207.)



KUVA 11. Six Sigma DMAIC ja DFSS -prosessina (mukaellen Lecklin 2006, 204).

Six Sigma on käytännössä vanhojen tilastotieteellisten analyysien ja ongelmanratkaisumenetelmien hyödyntämistä entistä systemaattisemmin. Six Sigmassa organisaation johto ja asiakkaat, prosessit ja tekniikka yhdistetään haastavien tavoitteiden saavuttamiseksi. Menetelmän ominaisimpia piirteitä ovat tarkkaan määritellyt henkilöroolit ja henkilöiden eritasoinen kouluttaminen. (Lecklin 2006, 209–210.)

Toteutusorganisaatiolla tarkkaan määritellyt roolit ja vastualueet. Champion on johdon edustaja, jonka vastualueet painottuvat projektin alkuun. Projektien valinta, määrittely, resursointi, tavoitteiden ja mittareiden asettaminen sekä prosessin valvonta kuuluu Championille. Black Belt taitajat ovat laatuammattilaisia, jotka vastaavat laatuprojekteista ja kouluttavat alemman tason osaajia. Green Belt osaajat on koulutettu osaan Six Sigman työkaluista ja Green Beltin omaavat henkilöt voivat itsenäisesti suorittaa projekteja. Yellow Beltin saavuttanut henkilö voi olla mukana Six Sigma

projektissa Black beltin ohjaamana. Kaikki ”vyötasot” edellyttävät Six Sigma koulutautumista ja osaamista. (Lecklin 2006, 209–210.)

DMAIC

Ensimmäisenä määritellään parannusta vaativa kohde eli tunnistetaan ongelma ja mitä ongelma tarkoittaa. Lisäksi täytyy määritellä vaatimukset sekä kehitysprojektin tavoitteet. Mittausvaiheessa selvitetään nykytilanne, valitaan mittarit, tehdään mittausuunnitelma ja kerätään tietoa. Analyysivaiheessa tutkitaan kerättyä tietoa ja pyritään löytämään virheiden ja ongelmien lähteet, syyt ongelmien tai virheiden esiintymiseen sekä selvittämään niiden seuraukset. Tutkittava kohde jaetaan asiakkaalle lisäarvoa tuottavaan ja tuottamattomaan aikaan, varmistetaan mittareiden ja mittauskohteiden oikeellisuus tavoitteisiin nähden. Prosessin lopputuloksen lisäksi sen kaikkia vaiheita tarkastellaan ja yritetään paljastaa ne vaiheet, jotka tuovat kustannusongelmia tai lisätyötä. Analyysivaiheen tehtävänä on selvittää kyseisen prosessin menestystekijät parannusvaiheen lähtökohdaksi. (Lecklin 2006, 205–206.)

Kehittämisen vaiheessa keksitään erilaisia vaihtoehtoisia ratkaisuja ja arvioidaan niiden toimivuutta. Six Sigma kehitykselle tavanomaista on, ettei niissä tyydytä helppoihin ratkaisuihin, niiden riittämättömyyden takia. Kehitysvaiheessa arvioidaan eri ratkaisujen riskejä, helppoutta, virheellisuutta, kustannuksia ja tuloksia. Usein suuret ja innovatiiviset ideat täytyy testata kvantitatiivisesti ja koetulokset hyväksyttävä ennen kuin niistä tehdään käyttöönottosuunnitelma ja ne toteutetaan. Parannustoimien jälkeen kohdetta tulee seurata ja ohjata. Saavutetaanko haluttu taso, laatu tai ominaisuus, johon parannustoimet ovat tähdänneet, prosessin ohjauksessa ja seurannassa käytetään hyväksi tilastollisia menetelmiä. Poikkeamia tarkkaillaan ja niiden syyt selvitetään. (Lecklin 2006, 207.)

Tarkoituksena Six Sigmassa on parantaa asioita perusteellisesti, jolloin kehittäminen ulottuu eri alueille organisaatiossa, se voi myös koskettaa asiakkaita ja sidosryhmiä. Kehitysprojektit ovat haastavia ja suurempia, kuin normaalit laadunhallintaprojektit. Tämän takia voi olla vaikea löytää ratkaisuja ongelmiin. Usein kuitenkin onnistuessaan kehitystyö on läpimurto. (Lecklin 2006, 205.)

DFSS

Design for Six Sigmassa eli DFSS-menetelmässä hyödynnetään Six Sigma ajattelua ja työkaluja tuotteen elinkaaren alkupäässä, jolloin virheet tuotteessa tai palvelussa voidaan löytää ennen niiden joutumista tuotantoon. Tuotannossa havaittujen virheiden korjaaminen on usein ongelmallista ja kallista. Suunnitteluvaiheessa havaittujen ongelmien ratkaiseminen ja virheiden korjaaminen on usein halvempaa ja helpompaa ja hyvällä suunnittelulla estetään kalliiden virheiden tekeminen tuotannossa. DFSS onkin tuotteen kehitykseen ja parannukseen keskittyvä lähestymistapa. (Lecklin 2006, 207.)

DFSS koostuu neljästä kohdasta, joita ovat tunnistaminen, suunnittelu, optimointi ja kelpuuttaminen. Tunnistaminen liittyy lähinnä asiakastarpeen tunnistamiseen ja määrittämiseen. Asiakkaan ottaminen mukaan suunniteluun jo tuotekehityksen alkuvaiheessa alentaa kustannuksia, säästää aikaa ja palvelee asiakasta sekä tuottajaa. Suunnitteluvaiheessa luodaan konsepti tuotteesta tai palvelusta. Tässä vaiheessa määritellään tekniset ratkaisut ja niiden vaikutus asiakkaille tärkeisiin ominaisuuksiin. Tuotteen ominaisuuksien pohjalta määritellään tuotantoprosessit ja suunnitellaan ne. (Lecklin 2006, 207–208.)

Optimointivaiheessa arvioidaan tuotteen ominaisuuksia verrattuna suunniteltuun. Kehittäminen ja arviointi ovat tärkeä osa optimointivaihetta. Keskitytään prosessiin ja sen kustannuksiin, riskeihin, suorituskykyyn ja luotettavuuteen. Optimoinnin jälkeen viimeinen vaihe on kelpuutus. Kelpuutusvaiheessa tuote ja sen valmistusprosessi hyväksytään suunnittelusta tuotantoon. DFSS:n tavoite on tuotteen ja prosessin suorituskyvyn ja toimivuuden suunnittelu ja optimointi siten, ettei ongelmia siirry asiakastoi- mituksiin. (Lecklin 2006, 207–208.)

4.3 Digitaalisen taloushallinnon prosessit

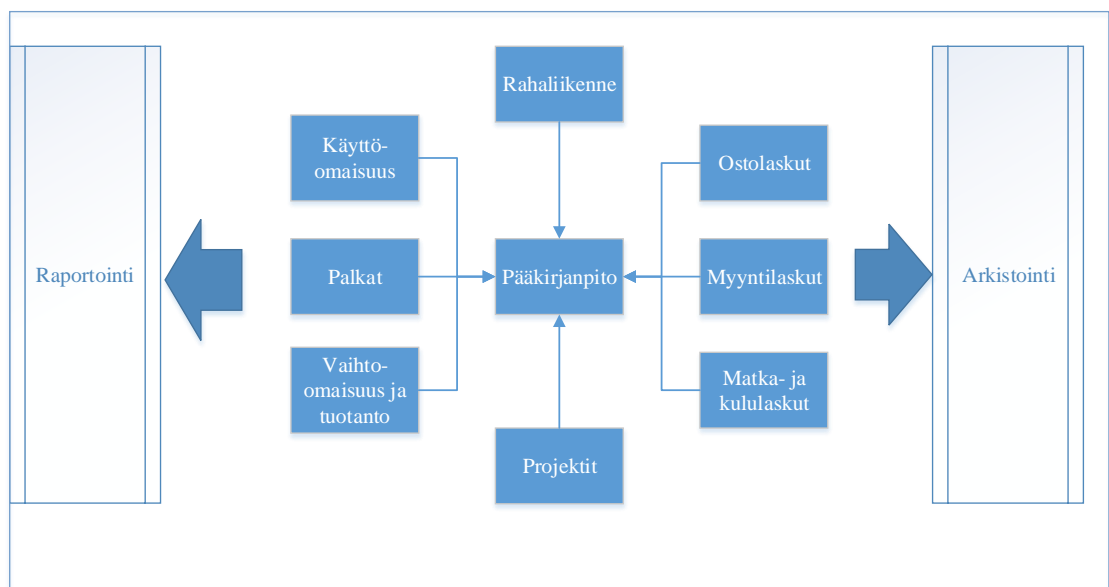
Tämä luku perustuu Lahti & Salminen (2014) e-kirjaan Digitaalinen taloushallinto. Sikäli kun muita lähteitä on käytetty, ne on asianmukaisesti merkitty.

Digitalisoitumisen tarkoittaa tiedon syntyä, siirtymistä ja jalostamista sähköisessä muodossa. Digitaalinen tieto on aina reaaliaikaista, mutta ei välttämättä ajantasaista. Digitaalinen tieto on myös käsiteltävissä ilman paikkasidonnaisuutta. (Olemme mat-

kalla digitaaliseen taloushallintoon 2014.) Taloushallinto voidaan nähdä yrityksen tukitoimintona tai liiketoimintaprosessina. Taloushallinnolla tarkoitetaan yleisesti järjestelmää, jolla organisaatio seuraa taloudellisia tapahtumiaan voidakseen raportoida tapahtumista sidosryhmilleen ja joka kostuu erilaisista taloushallinnon osaprosesseista. Tässä luvussa on esitelty taloushallinnon osaprosessit, jotka noudattelevat myös Palkeissa käytössä olevaa jaottelumallia. Tämä nimenomainen jaottelu on yleisesti havaittu hyväksi ja on laajalti Suomessa käytetty malli taloushallinnon jakamiseen osakokonaisuuksiksi.

4.3.1 Taloushallinnon kokonaisuus

Taloushallinto koostuu eri osa-alueista (kuva 12), joita kaikkia yhdistää pääkirjanpito, raportointi ja arkistointi. Näitä eri osa-alueita ovat matka-, käyttöomaisuus-, osto- ja myyntireskontrasta, palkkakirjanpidosta, vaihto-omaisuudesta ja tuotannosta, rahaliikenteestä, projektilaskennasta ja itse pääkirjanpidosta. Lisäksi taloushallinnon tehtävänä on tuottaa raportteja ja faktista informaatiota päätöksenteon tueksi sekä arkistoida tositteet ja muut tarvittavat dokumentit.



KUVA 12. Taloushallinnon prosessit (mukaellen Lahti & Salminen 2014, 19.)

Järjestelmien hankinta tulisi lähteä liikkeelle organisaation toiminnasta ja toiminnan tarpeesta. Järjestelmäsuunnittelu tulisi aloittaa järjestelmäarkkitehtuurin rungon suunnittelusta, lähinnä erikokoisten ja eri toimialoilla toimivien yritysten ja organisaatioi-

den raportointitarpeet muodostavat raamit niiden järjestelmähankintoihin. Digitaalisten järjestelmien hyöty manuaalisiin prosesseihin verrattuna ovat ainakin nopeus ja tehokkuus, laadun parantuminen sekä läpinäkyvyyden lisääntyminen.

Digitaalinen taloushallinto tuo etuja myös arkistointitilan vähentymisen ja resurssitarpeiden vähenemisen myötä. Inhimillisten tallennusvirheiden määrä laskee, kun manuaalinen tallentaminen vähenee. Lisäksi digitaalisuus mahdollistaa ajantasaisen tiedon saamisen järjestelmistä ja itsepalveluperiaatteen käytön. Itsepalveluperiaate tarkoittaa, että tiedon tarvitsijoilla on mahdollisuus hakea tieto järjestelmistä itse. Näin ollen, digitaalisuutta oikein hyödyntämällä, raportointipyynnöt vähenevät huomattavasti.

4.3.2 Hankinnasta maksuun -prosessit

Ostolaskuprosessiin vaikuttaa tuleeko laskut verkkolaskuina vai paperisina. Prosessin voidaan kuitenkin sanoa käynnistyvän ostoehdotuksesta tai itse ostotapahtumasta ja päätyvän arkistointiin. Ostolaskuprosessi sisältää kuitenkin seuraavia vaiheita tai aliprosesseja:

- tilaus- ja toimitus
- laskun vastaanotto
- tiliöinti
- asiatarkastus ja hyväksyntä
- maksatus
- täsmäytys
- arkistointi.

Matka- ja kululaskuprosessissa käsitellään ostolaskuprosessiin kuulumattomat kulut. Prosessi voidaan kuvata alkamaan matkasuunnitelmasta ennen matkaa. Matkan jälkeen laaditaan matkalasku, joka asiatarkastetaan ja hyväksytään. Asiatarkastukseen voi liittyä kuittien tarkastus, tai se voi olla erillinen vaihe matka- ja kululaskuprosessissa. Hyväksynnän jälkeen lasku maksetaan, siitä tallentuu kirjanpitomerkintä ja se arkistoituu.

Maksuliike- ja kassanhallintaprosessi on yritysten taloushallintojärjestelmien ja pankkien välistä maksujen välittämistä. Prosessi voidaan karkeasti jakaa uloslähtevään ja sisään tulevaan maksuliikenteeseen sekä tiliotteiden käsittelyyn. Uloslähteviä maksu-

tapahtumia ovat esimerkiksi ostolaskujen, matka- ja kululaskujen, palkkojen ja verojen maksut. Sisään tulevalla maksuliikenteellä tarkoitetaan esimerkiksi käteismyynnin tilityksiä ja myyntilaskujen suorituksia. Tiliotteiden käsittelyssä tiliote saapuu pankista digitaalisessa muodossa tai paperisena. Digitaalisessa muodossa olevan tiliotteen kirjaaminen kirjanpitoon ja täsmäminen on automatisointien vuoksi nopeampaa ja tehokkaampaa kuin manuaalisesti tallennettaessa. Elektroninen tiliote voi sisältää koodituksia ja tiliöintimalleja, jotka vähentävät manuaalista työtä ja ovat automaattitunnistuksen pohjatietona. Automaattitunnistuksella voidaan viitenumeron, maksajan tai muun tunnistetiedon perusteella ohjata maksulle oikeat kirjanpitotiliöinnit automaattisesti.

Valtiolla ostolasku-, matka- ja kululasku- sekä maksuliike- ja kassanhallintaprosesseja kutsutaan yhdessä hankinnasta maksuun prosessiksi, joka kattaa kaiken hankinnan suunnittelusta laskun maksatukseen ja arkistointiin. Pääprosessi on jaettu kahteen aliprosessiin, joita ovat ostolaskut ja hankinnat. Ostolaskuprosessiin liittyy hankintojen tekeminen ja menojen käsittely. Hankintojen tekeminen tarkoittaa prosesseina ajateltuna seuraavia aliprosesseja: tuotetietojen ylläpito, tilaaminen, ostolaskun ja tilauksen täsmäminen sekä hankintojen seuranta ja kehittäminen. Menojen käsittely taas tarkoittaa käytännössä ostolasku-, matka- ja kululasku- sekä maksuliike- ja kassanhallintaprosesseja. Menojen käsittely voidaan myös ajatella jakautuvan seuraaviin aliprosesseihin: perustietojen ylläpito, menotositteiden käsittely, maksuunpano, menotiliotteiden käsittely ja kaudenvaihe menojen käsittelyssä. (Valtion taloushallinnon prosessit 2014.)

4.3.3 Tilauksesta perintään

Valtiolla myyntilaskutusprosessin katsotaan kattavan kaiken asiakkaan tekemästä tavaran tai palvelun tilauksesta laskutukseen ja maksusuorituksen saamiseen. Koko myyntilaskujen pääprosessia kutsutaan tilauksesta perintään prosessiksi, joka tarkoittaa tulojen ja myyntilaskujen käsittelyä. Tulojen käsittely koostuu perustietojen ylläpidosta, maksuliikkeen tekemästä tiliotteiden hallinnasta, myyntilaskujen ja suoritus-ten käsittelystä sekä saatavien valvonnasta ja perinnästä. (Valtion taloushallinnon prosessit 2014.)

Myyntilaskuprosessi voidaan jakaa pääpiirteissään neljään eri vaiheeseen, joita ovat laskun laatiminen, lähetys, arkistointi sekä myyntireskontra. Koko myyntilaskuprosessin lähtee kuitenkin myynnistä eli laskutustarpeesta. Yleisesti puhutaan sähköisestä laskutuksesta, mitä ei kuitenkaan tule sotkea sähköiseen myyntilaskuprosessiin, jossa sähköisyys on mukana tarjouspyynnön vastaanotosta maksujen vastaanottoon. Myyntilaskutuksen trendeinä voidaan pitää manuaalilaskutuksen minimointia ja verkkokauppojen lisääntyessä taloushallinnon integraatiota verkkokauppaan.

Myyntilaskuprosessissa olisi tärkeää saada automatisoitua laskun laadinta. Laskun laadinnan automatisoinnissa tärkeässä osassa on liiketoimintaa tukeva laskutusjärjestelmä. Mahdollisimman integroitu järjestelmäkokonaisuus auttaa automatisoimaan myös laskutusta. Perinteisesti on kiinnitetty huomiota paljolti siihen, kuinka laskut lähetetään sähköisinä ja e-laskut ovatkin yleistyneet lähivuosina.

4.3.4 Palkkakirjanpito osana henkilöstö- ja taloushallinnon prosesseja

Valtiolla palkkakirjanpidon prosessi on osa henkilöstöhallinnon prosesseja. Henkilöstöhallinnon prosesseja ovat palkanlaskennan lisäksi ohjaus ja johtaminen, rekrytointi, matkustaminen, palkkaus ja palkitseminen sekä palvelussuhteiden, osaamisen ja koulutuksen hallinta. Henkilöstöhallinto käsittää kaiken strategisesta suunnittelusta rekrytoinnin ja palkanmaksun kautta viranomaisilmoituksiin sekä tilinpäätökseen. (Valtion taloushallinnon prosessit 2014.) Palkkakirjanpidon ja koko henkilöstöhallinnon prosessi on kuitenkin myös osa organisaation taloushallintoa. Osaltaan palkanlaskennassa ja henkilöstöhallinnossa ylipäänsä haasteena on juuri sen keskeinen asema ja linkittyminen kaikkiin organisaation osa-alueisiin.

Palkanlaskennan digitaalisuuden tuomat edut näkyvät yrityksessä manuaalisen laskennan ja paperinkulutuksen vähentymisenä. Palkkojen kirjanpitolietojen automatisointi jopa työaikakirjanpidosta saakka tuo huomattavia etuja virheettömyytenä sekä manuaalisen työn vähentymisenä. Palkkamateriaalin sähköinen arkistointi ja sähköiset palkkalaskelmat tuovat selvää säästöä paperisiin materiaaleihin verrattuna. Työsopimuksen laatiminen ja uuden työsuhteen perustaminen, tietojen virkaehtosopimuksen tulkintojen automatisointi, lomalaskenta ja sähköiset viranomaisilmoitukset ovat myös mahdollisia digitaalisen taloushallinnon hyviä käytänteitä.

Palkanlaskennan sisäisten vaatimusten lisäksi henkilöstökustannukset ovat useissa organisaatioissa suurin menoerä tilinpäätöksessä. Palkanlaskennalla on useita velvoitteita eri sidosryhmiä kohtaan. Sen tehtäviin kuuluu muun muassa ennakonpidätysten ja sosiaaliturvamaksujen tilittäminen ja ilmoittaminen verottajalle, eläke- ja työttömyysvakuutusmaksujen, ulosottojen sekä ay-jäsenmaksujen hoitaminen oikeille tahoille. Lisäksi palkanlaskennan prosessi on yhteydessä Kelaan ja ammattiliittoihin työntekijäkohtaisten ilmoitusten takia. Johto ja työntekijät sekä muut prosessit tarvitsevat raportteja sairauspoissaoloista, lomista ja palkkauksesta. Itse palkkakirjanpidon ja palkanmaksun osuus koko henkilöstöhallinnon prosessissa jää pieneksi ja vaatimattomaksi. Kaikkien rajapintojen hyödyntäminen palkanlaskennan osalta luo digitaaliselle palkkajärjestelmälle ja sen esijärjestelmille useita erilaisia vaatimuksia.

4.3.5 Kirjauksesta tilinpäätökseen

Valtiolla kirjanpidon kokonaisprosessia kutsutaan kirjauksesta tilinpäätökseen -prosessiksi. Prosessi sisältää vaihto- ja käyttöomaisuus- sekä pääkirjanpidon lisäksi seurantakohteiden ylläpidon, kauden vaihteet ja valtuuksien seurannan sekä tilinpäätöksen. (Valtion taloushallinnon prosessit 2014.) Pääkirjanpidon prosessissa on tärkeää pitää tilikartta mahdollisimman lyhyenä. Tilikartta ja seurantakohteet tulisi aina suunnitella raportointitarpeisiin perustuen. Tilikartan lisäksi tulisi keskittää huomiota ohjeistukseen. Selkeiden tiliöintiohjeiden jakaminen ja kaikkien tarvittavien henkilöiden kouluttaminen vähentävät virheiden määrää. Järjestelmien tiliöintisääntöjen tarkka määrittely ja kontrollit auttavat kirjauksia siirtymään osakirjanpidon järjestelmistä automaattisesti ja virheettöminä pääkirjanpitoon.

Kauden vaihteeseen ja muihin toistuviin tapahtumiin on hyvä luoda vastuunjakotaulukko sekä seurata toimintojen tekoa ja onnistumista. Kauden vaihteesta tulisi poistaa kaikki sellaiset työvaiheet, jotka voidaan suorittaa jo ennen kauden sulkeutumista. Tämä pätee kuukauden vaihteisiin ja itse tilinpäätökseen. Käytännössä kaikki mahdollinen käsityö tulisi automatisoida mahdollisimman pitkälle varsinkin silloin, kun kyse on siirroista tai muista sellaisista toimenpiteistä, jotka eivät vaadi toteutuakseen manuaalista työtä. Automaattisten siirtojen täsmäytys on nopeampaa ja helpompaa silloin, kun määrittelyt ja niiden kontrollit ovat kunnossa. Määrittelyjen ja kontrollien ylläpito vaatii työtä, mutta varsinkin suurissa organisaatioissa ovat vaivansa arvoisia.

Suoraan pääkirjanpitoon tehtävät kirjaukset ovat yleisesti manuaalisesti tehtäviä muistiotositteita. Mitä enemmän rivejä muistiotositteilla on, sitä hyödyllisempää on tehostaa muistiotositteen tallennusta Excel-muotoisten muistiotositteiden sisäänluvulla. Muistiotositteiden automatisointiin voidaan käyttää monia eri tapoja. Jaksotustositteet voidaan automatisoida liiketapahtumien perusteella ja niille voidaan luoda automaattinen purku. Jaksotuskirjaukset voidaan myös automatisoida ajan perusteella. Automaattisten siirtojen tuodessa suurimman osan pääkirjanpidon kirjauksista on täsmäyttämisen huomattavassa osassa taloushallinnon työssä.

4.3.6 Raportointi, arkistointi ja kontrollit

Valtiolla raportointi, arkistointi ja kontrollit muodostavat suunnitelmista tuloksiin - kokonaisuuden. Tähän pääprosessiin kuuluvat talouden ja toiminnan suunnittelu, johdon ja tuloksellisuuden laskentatoimi sekä raportointi. (Valtiokonttori 2014e.) Kokonaisuutena nämä tehtävät linkittyvät kaikkiin digitaalisen taloushallinnon pääprosesseihin. Raportointia tarvitaan kaikista järjestelmistä. Kaikista digitaalisen taloushallinnon pääprosesseista jää myös arkistoitavaa materiaalia sekä kaikkia digitaalisen taloushallinnon prosesseja täytyy kontrolloida. Kontrollointi liittyy organisaatiossa usein toimintojen tehostamiseen, raportoinnin luotettavuuteen sekä erilaisten määräysten ja lakien noudattamiseen. Yleisinä kontrolleina voidaan pitää vaarallisten työyhdistelmien seuranta ja estämistä, pakollisia syöttötietoja, duplikaattien estämistä, liittejä sekä syötettyjen arvojen tarkastusta.

Vaarallisten työyhdistelmien estämistä tulisi tarkastella kokonaistehokkuuden näkökulmasta ja arvioida kutakin tilannetta erillisenä sen merkittävyyden puolesta. Jos työtehtäviä hajautetaan, siirretään työtä ihmiseltä toiselle, jolloin työhön lisätään siirto ja odotusaikoja. Tällöin prosessi pidentyy ja prosessin kustannukset kasvavat. Päättyessä vaarallisten työyhdistelmien estämisestä tulisikin aina tarkastella mahdollisen menetyksen määrää väärinkäytös ja virhetilanteessa. Jos väärinkäytöksen tai virheen mahdollisuus ja vaikutus ovat vähäisiä, ei niin sanotun vaarallisen työyhdistelmän estämisellä välttämättä ole haluttua vaikutusta.

Pakollisilla syöttötiedoilla tarkoitetaan digitaalisiin järjestelmiin tehtäviä määräytyksiä pakollisista kentistä, joihin tieto tulee aina syöttää. Näin voidaan varmistaa, että kaikki olennainen tieto on syötetty järjestelmään ennen tallennusta. Duplikaattien estämisellä

tarkoitetaan myös digitaalisten järjestelmien määrittämiä. Duplikaattien estäminen järjestelmän varoituksella tarkoittaa, ettei järjestelmään voida syöttää samaa tietoa riippuen tiedon laadusta, samalla ajalla, samalle numerolle, henkilötunnukselle, laskunumerolle tai muulle vastaavalle tiedolle. Digitaalisiin järjestelmiin voidaan syöttää limiittejä, joiden ylittyessä järjestelmä vaatii automaattisesti toisen henkilön hyväksynnän tai varmennuksen. Syötetyn arvon tarkistuksella tarkoitetaan digitaalisen järjestelmän automaattitarkastuksia tallennusvirheiden estämiseksi. Järjestelmä voidaan määrittellä hyväksymään tiettyyn kenttään ainoastaan tiettyjä ennalta määriteltyjä arvoja.

Määrittysten ongelmana voidaan pitää niiden ylläpidosta aiheutuvaa työtä. Kuitenkin organisaatioissa, joissa massat ovat suuria, ovat myös oikein tehtyjen ja hyödynnettyjen määrittysten hyödyt suuria. Toisaalta ongelma tai virhetilanteessa määrittysten korjaaminen ja niistä aiheutuneet virheet voivat olla vaikuttavuudeltaan suuria ja niiden korjaaminen työlästä.

Sähköinen arkistointi on osa digitaalista taloushallintoa. Sen hyötyjä ovat tilan ja paperin säästäminen, arkistojen riippumattomuus ajasta ja paikasta, tietojen etsimisen nopeus hakusanoilla sekä tietojen käytön helppous ja hyödynnettävyys. Kirjanpitolain 2. luvun 8. pykälän mukaisesti ainoa paperisena säilytettävä kirjanpitoaineiston osa on tasekirja. Kaikki muu kirjanpitoaineisto on säilytettävissä sähköisesti.

Digitaalisen taloushallinnon raportoinnissa oleellista on raporttien digitalisoituminen ja jakelu. Paperisia raportteja ei tarvita, vaan raportit voidaan muodostaa ja toimittaa ihanneltilanteessa automaattisesti ja sähköisenä. Raportointi on osa kaikkia taloushallinnon prosesseja ja raportteja tarvitsevat organisaation oman johdon ja työntekijöiden lisäksi monet ulkoiset sidosryhmät. Mitä paremmin järjestelmäarkkitehtuuria muodostaessa ja tilikarttaa suunniteltaessa on otettu huomioon raportoinnin tarpeet, sitä helpompaa ja vaivattomampaa raportointi on. Tilikartan, ohjeiden ja seurantatasojen läpikäynti säännöllisesti hyödyttää erityisesti raportointia, jolloin joko ylimääräisistä raporteista tai ylimääräisistä seurantatasoista voidaan päästä eroon. Digitaalisen raportoinnin hyödyntämisessä hyviä käytänteitä ovat myös esimerkiksi toistuvien raporttien ajojen ja jakelun automatisointi sähköisessä muodossa, valmiiden raportointipohjine muodostaminen toistuvasti tarvittavista tai vaikeasti määriteltävistä raporteista sekä itsepalveluperiaatteen hyödyntäminen.

5 VALTION TALOUS- JA HENKILÖSTÖHALLINNON PALVELUKESKUS ELI PALKEET

Opinnäytetyöni toimeksiantaja on Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus eli Palkeet. Tässä luvussa esittelen Palkeet ja sen eri tuotantoprosessit, joita ovat palkanlaskenta ja henkilöstöpalvelut, menojen ja tulojen käsittely, maksuliike sekä kirjanpito. Paremman kokonaiskuvan hahmottamiseksi käsittelen lyhyesti myös Valtiokonsernia ja sitä miten Palkeet siihen sijoittuu. Lisäksi käsittelen valtion taloushallintoa lähivuosina muuttavaa Kieku-hanketta, vaikka se ei itsessään ole opinnäytetyön aiheena.

5.1 Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus

Palkeiden toiminta alkoi 1.1.2010, kun valtiokonttorin-, oikeushallinnon-, sisäasiainhallinnon- ja puolustushallinnonpalvelukeskukset yhdistettiin yhdeksi palvelukeskukseksi. Palkeiden kuudessa toimipisteessä työskentelee yhteensä noin 730 henkilöä. Toimipisteet sijaitsevat Mikkelissä, Hämeenlinnassa, Porissa, Kuopiossa, Turussa ja Joensuussa. Palvelutuotanto Palkeissa perustuu kumppanuuteen asiakkaan kanssa, kustannustehokkuuteen, tehokkaisuuteen sähköisiin prosesseihin uuden Kieku-hankkeen myötä ja palveluhenkisyteen. (Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus 2014).

5.1.1 Palkeiden prosessit

Palkeet on valtionhallinnon sisäinen, omakustannusperiaatteella toimiva, palveluntarjoaja, jonka asiakkaina on suurin osa valtionhallinnon virastoista, laitoksista ja rahastoista. Palkeiden asiakasvirastoissa työskentelee yhteensä noin 83 000 valtion työntekijää ja virkamiestä. Palkeet toimii tiiviissä yhteistyössä asiakasvirastojen, Valtiokonttorin ja Valtiovarainministeriön kanssa. (Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus 2012.)

Palvelutuotannon eli suorittavan tason asiakaspalveluhenkilöstö on kaupunkien lisäksi jaettu eri prosesseihin. Näitä prosesseja ovat palkka- ja henkilöstöpalvelut, kirjanpito, maksuliike, menojen käsittely, tulojen käsittely sekä tuotannon tuki- ja ylläpito (kuva

13). Pääprosesseista palvelutuotannon johtaminen ja -kehittäminen sekä tuotannon tuki ja ylläpito eivät vaikuta tämän opinnäytetyön tavoitteiden saavuttamiseen eivätkä ne ole tutkimuksen kannalta oleellisia prosesseja. Näin ollen ne on rajattu esittelyn ulkopuolelle.

PALVELUTUOTANNON PROSESSIT					
Palvelutuotannon johtaminen					
Palvelujen kehittäminen					
Palkanlaskenta palvelut	Henkilöstö palvelut	Menojen käsittely	Tulojen käsittely	Maksuliike	Kirjanpito
Tuotannon tuki ja ylläpito					

KUVA 13. Palvelutuotannon prosessit (mukaellen Natunen 2012.)

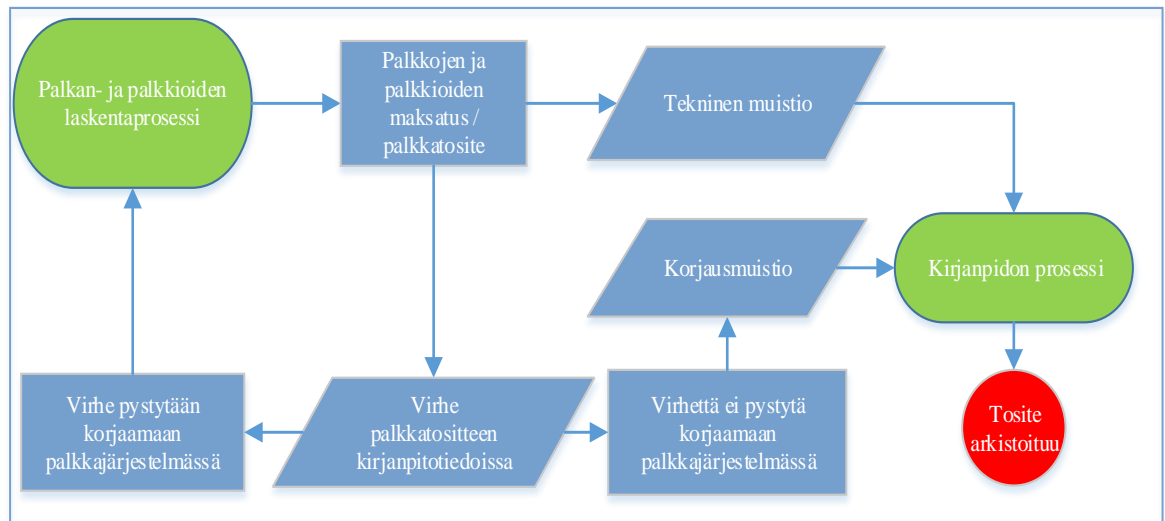
Palkeiden eri tuotantoprosessien tehtävänkuvat on määritelty hyvin tarkasti. Kaikilla työntekijöillä on omat tehtävänsä ja asiakkaansa kyseisen prosessin sisällä. Kaikki tuotannon prosessit toimivat kuitenkin yhteistyössä keskenään. Lisäksi asiakasvirastojen antamiin toimeksiantoihin tarvitaan usein usean eri tuotantoprosessin työntekijöiden työpanosta sekä eri järjestelmien yhteistyötä. Tällaisia ovat esimerkiksi palkanlaskennasta annettavat pikamaksুমääräykset, jotka lasketetaan palkanlaskennassa omilla järjestelmillä ja annetaan maksuliikeprosessin käsiteltäväksi. Maksuliikeprosessi tiliöi ja maksaa omalla järjestelmällään oikean summan palkanlaskennan määräyksen mukaisesti. Kirjanpito prosessi huolehtii, että maksুমääräyksen tiliöinteihin tulee oikeanlainen vastakirjaus palkanlaskentaohjelmasta, jolloin maksu kirjautuu pois väliteiltä, jonne se maksaessa kirjataan. Välitilit ovat niitä kirjanpidon tilejä, joille tapahtumat kirjataan vain väliaikaisesti, näillä tileillä ei saa olla saldoa tilinpäätöshetkellä.

5.1.2 Palkanlaskenta - henkilöstöpalvelut

Palkanlaskentapalveluihin kuuluu muun muassa palkan- ja palkkioiden tallentaminen järjestelmään. Lisäksi palkanlaskentapalveluihin kuuluu olennaisesti verotietojen, jäsenmaksujen, palkasta perittävien maksujen, palkan- ja palkkioiden tiliointien tallentaminen sekä tarkastaminen. Lisäksi palkkapalvelut hoitavat palkkatodistusten sekä

Kela-hakemusten tekemisen ja toimittamisen palkansaajille sekä sidosryhmille. Henkilöstöpalveluihin kuuluu esimerkiksi lomaoikeuksien laskettaminen, lomien ja muiden palkallisten poissaolojen tallentaminen ja tarkastaminen, nimikirjojen ylläpito sekä ESS- järjestelmän hallinnointi. ESS on etäkäyttöjärjestelmä, jonne asiakkaat pystyvät itse tallentamaan lyhyitä sairauspoissaoloja, koulutuksia ja lomia. Kiekun myötä ESS-järjestelmästä siirrytään käyttämään Kieku-portaalia.

Palkkakirjanpidon tiedot siirtyvät pääkirjanpitoon kirjanpitäjän suorittamalla siirtoajolla. Siirtoajo suoritetaan palkan maksatusajojen jälkeen kaksi kertaa kuukaudessa palkka-aikataulun mukaisesti. Kirjanpitäjä kirjaa palkkojen siirroissa ilmenevät virheet virhetileille asiakkaan kanssa sovitun käytännön mukaisesti. Usein virheelliset rivit kirjataan virhetileille. Kirjanpitäjä toimittaa virhelistat palkkapalvelusihiteerille, joka tekee tarvittavat korjaukset palkanlaskentajärjestelmään. Seuraavien palkan maksatusajojen jälkeen palkkapalvelusihiteerin korjaamat tiedot siirretään kirjanpitoon siirtoajoilla, jolloin virheet poistuvat virhetileiltä. Kaikki kirjanpitotiedot ja niissä ilmenevät virheet tulisi korjata palkkajärjestelmän kautta. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen 2. luvun 3 §:n mukaisesti kirjanpidon ja palkkaohjelman tiedot tulisi täsmäyttää, jolloin niiden tulee myös olla yhtenevät. Kuvassa 14 on esitetty yksinkertaistettu prosessikaavio palkanlaskennasta syntyvistä muistiotositteista.



KUVA 14. Palkanlaskentaprosessin muistiotositteet

Palkanlaskennasta ei näin ollen pitäisi syntyä muita muistiotositteita kuin maksatusajoista syntyvät tekniset muistiot. Palkanmaksusta syntyvä palkkatosite täsmätään

kirjanpidossa ja se liitetään Rondo-järjestelmään, jossa se kiertää asiakasvirastolla asiatarkastuksessa ja hyväksynnässä jokaisen palkan maksatusajon jälkeen. Joskus teknisistä syistä johtuen palkkapalvelusihteri tai Palkeiden kirjanpitäjä voi joutua tekemään palkan tiliöintikorjauksista muistiotositteen. Nämä tilanteet ovat poikkeuksia ja johtuvat palkkajärjestelmän teknisistä ominaisuuksista, toisin sanoen virheitä ei pystytä korjaamaan palkkajärjestelmän kautta palkkajärjestelmän teknisten ominaisuuksien rajoittaessa korjausta. Asiakkaan tekemiä muistiotositteita palkkakirjanpidon korjauksista ei pitäisi olla pääkirjanpidossa ollenkaan. Kuvassa 13 esitetty ”Korjausmuistio” tarkoittaa prosessia, jossa asiakkaan tai Palkeiden kirjanpitäjän täytyy laatia muistiotosite korjaamaan esimerkiksi virhetileille kirjattuja tiliöintejä oikeille, lopullisille tililuokille.

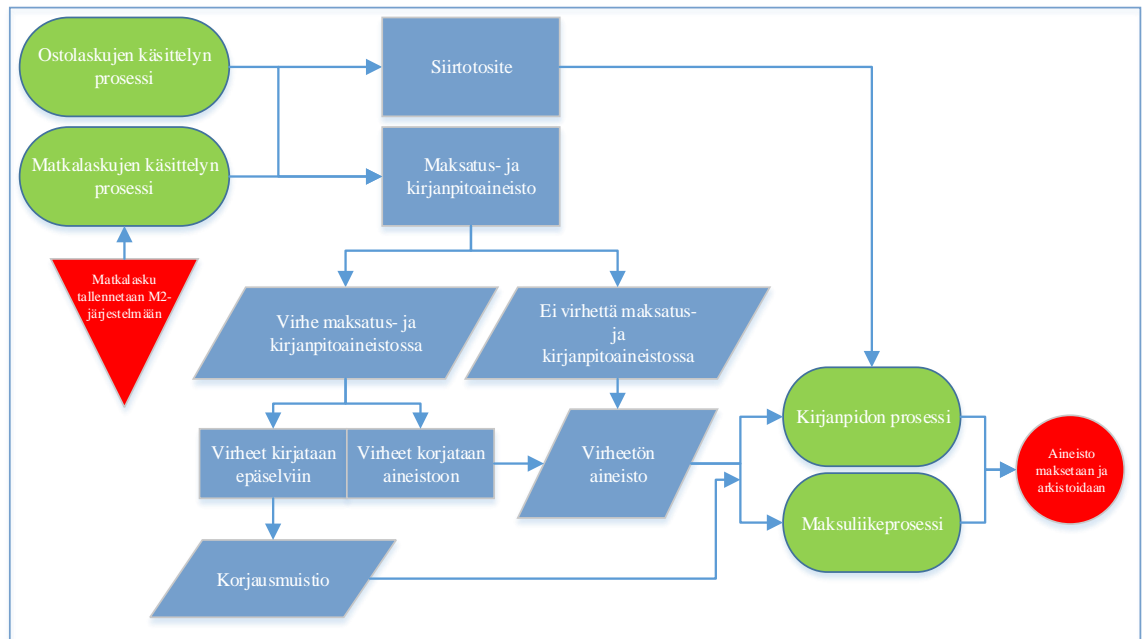
5.1.3 Menojen käsittely

Menojen käsittely tarkoittaa käytännössä osto- ja matkalaskujen käsittelyä. Osto- ja matkalaskujen lisäksi menojenkäsittelyprosessissa käsitellään esimerkiksi palkanlaskennasta lähetettäviä nettomaksuja ja tilityksiä sekä erilaisia maksatuslistoja. Matkalaskujen käsittely tarkoittaa niiden asiatarkastusta ja käsittelyä asiakkaan kanssa sovitun käytännön mukaisesti. Suurin osa virastoista hoitaa vielä matkalaskujen asiatarkastuksen itse. Ostolaskujen käsittelyssä tehtäviin kuuluu perustietojen tallennus, tarkastus ja reskontranhoito.

Ostolaskut tulevat suurimmaksi osaksi verkkolaskuina asiakasviraston OVT-tunnuksen mukaisesti sen omaan Rondo-järjestelmään. Kun lasku on Rondossa, talouspalvelusihteri tallentaa laskulle perustiedot tai tarkastaa jo olemassa olevien oikeellisuuden. Perustietoja ovat esimerkiksi toimittaja, y-tunnus, pankkitili, alv-tiedot ja osoitetiedot. Jos lasku on kunnossa, talouspalvelusihteri reitittää laskun asiakasvirastoon asiatarkastukseen ja hyväksyntään. Kun ostolasku on asiatarkastettu ja hyväksytty asiakasvirastossa, se siirtyy Rondossa hyväksytyjen kansioon. Hyväksytyjen kansioista talouspalvelusihteri siirtää laskut Reskontraan siirtyvät -kansioon. Reskontraan siirtyvät -kansioista laskut siirtyvät joka yö automaattiajoissa reskontraan eli kirjanpitojärjestelmään.

Kuvassa 15 on esitetty pelkistetty kaavio osto- ja matkalaskujen käsittelystä muistiotositteiden näkökulmasta. Kaavion mukaisesti prosessi alkaa, kun virastoissa työn-

tekijät tallentavat matkalaskunsa M2-järjestelmään, josta Palkeiden taloussihteeri tai asiakasvirastot itse asiataarkastavat ne. Asiatarkastuksen jälkeen matkalaskut laitetaan hyväksyntään asiakasvirastoon. Hyväksytyt matkalaskut ja ennakot poimitaan kaksi kertaa viikossa. Palkeiden talouspalvelusihtheeri tekee maksatus- ja kirjanpitoaineiston hyväksytyistä matkalaskuista ja ennakoista. Aineisto siirryy automaattiajoissa reskontraan eli kirjanpitojärjestelmään ja maksatukseen.



KUVA 15. Menojen käsittelyn prosessin muistiotositteet

Jos osto- tai matkalaskuissa ilmenee virheitä, jää tosite avoimeksi ja talouspalvelusihtheeri joko kirjaa virheelliset rivit virhetileille tai kysyy virastosta oikeat kirjaukset ja korjaa kirjaukset asiakkaan antamien tietojen mukaisesti. Avoimet tositteet eivät mene maksuun, joten virheiden selvittämisellä on yleensä kiire. Tämän vuoksi tiedostonsiirrossa havaittuja virheitä ei välttämättä tutkita ollenkaan, vaan ne saatetaan viedä suoraan virhetileille, jolloin niistä joudutaan myöhemmin tekemään muistiotosite. Muistiotositeilla korjataan virhetileille tiliöidyt kirjaukset oikeille tililuokille. Virhetileille kirjaus on ylimääräinen työvaihe, jolla nopeutetaan avoimen tositteen käsittelyä, jotta se saataisiin ajallaan maksuun.

Joka aamu talouspalvelusihtheeri ajaa reskontra-ajon edellisenä yönä siirtyneistä laskuista, täsmäyttää ajoraportin laskujen siirtolistaan ja ilmoittaa maksuliikepalveluille osto- ja matkalaskujen olevan valmiina, jolloin maksatusprosessi siirryy maksuliike-

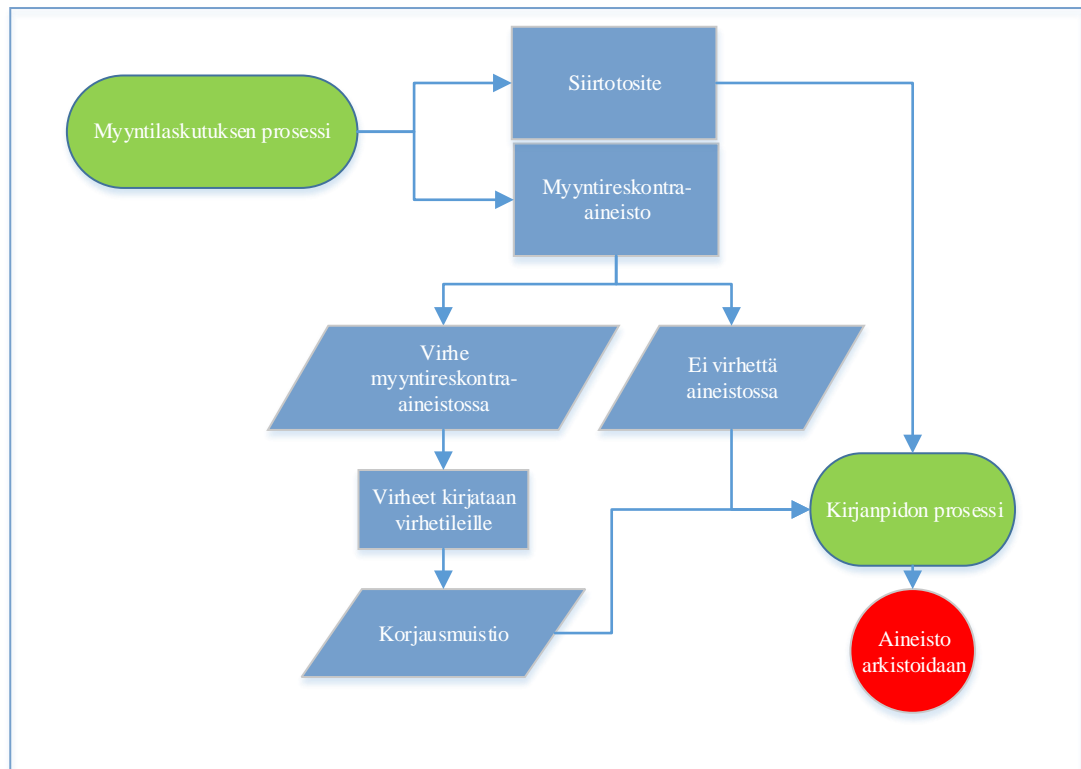
palvelun hoidettavaksi. Rondo-järjestelmässä kiertää osto- ja matkalaskujensiirtosite jokaisen maksatuksen jälkeen. Nämä siirtositteet viedään ensin kirjanpitoon, jonka jälkeen ne asiataarkastetaan ja hyväksytään asiakasvirastoissa.

5.1.4 Tulojen käsittely

Tulojen käsittely tarkoittaa myyntilaskutusta ja myyntireskontran hoitoa. Jos asiakkaalla ei ole käytössä Pro eLaskutus -ohjelmaa toimittaa se laskutuspyynnöt Palkeiden tulojen käsittelyyn Excel-laskutuslomakkeella tiedonsiirtona tai manuaalisesti eli viestintäkanavan. Jos asiakasvirastolla on myös itsellään käytössä Pro eLaskutus -ohjelma, tekee se itse laskut ja Palkeet hoitaa pelkästään siirron laskutusohjelmasta kirjanpitoon sekä laskujen lähetyksen. (Tulojen käsittelyn prosessiohje 2012, 5–12.)

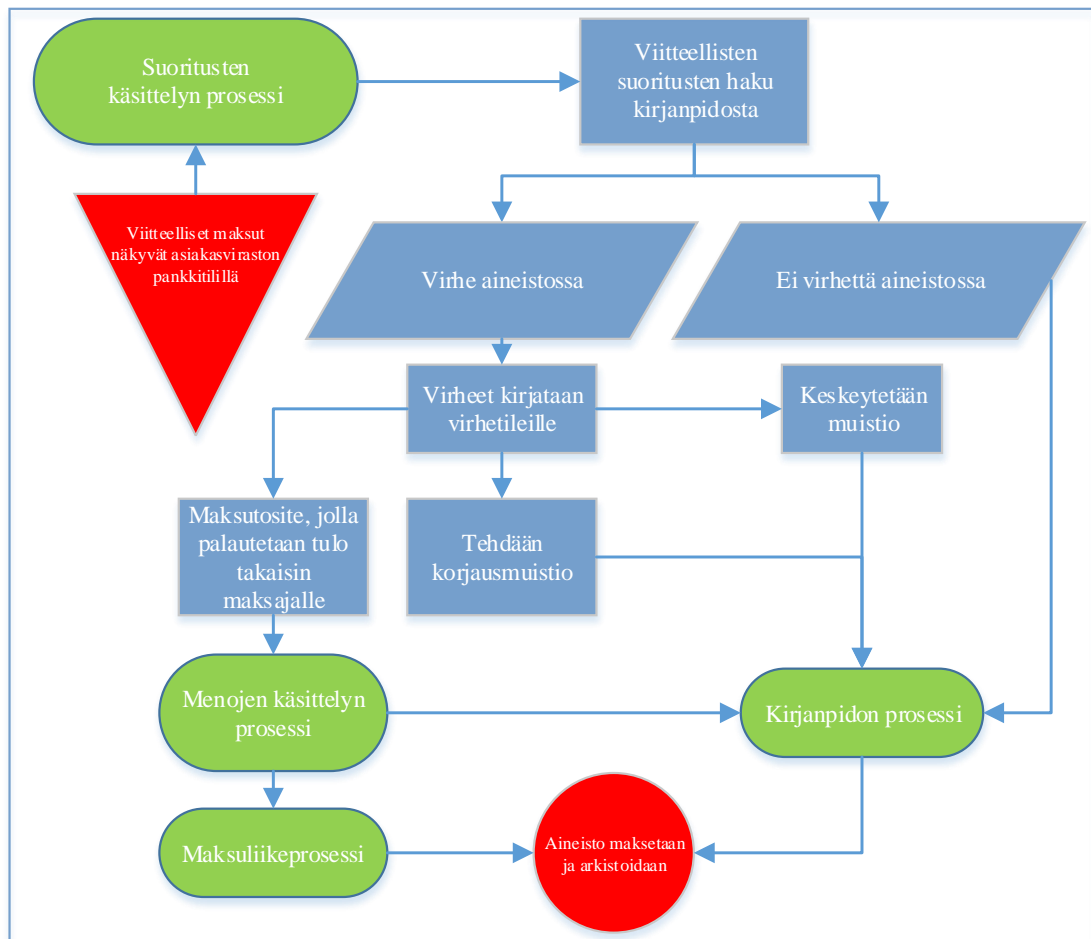
Kun talouspalvelusihteeri on tarkastanut Pro eLaskutukseen muodostuneet laskut ja lähettänyt luettelot hyväksyttäväksi asiakasvirastoon hän tulostaa laskut Itellan tulostuspalveluun. Laskujen tulostuksen yhteydessä muodostetaan myyntireskontra-aineisto. Aineisto siirtyy automaattisiirtojen avulla seuraavan yön aikana kirjanpitojärjestelmään. Tästä siirrosta tehdään täsmäytys Pro eLaskutuksen ja kirjanpito-ohjelman välillä. Täsmäytyksellä todennetaan, että laskujen kappalemäärä ja summat täsmäävät näiden kahden ohjelman välillä. Lopullinen laskuluettelo arkistoidaan Rondo-ostolaskujärjestelmään. (Tulojen käsittelyn prosessiohje 2012,13–21; Sihvonen 2013.)

Sisäänluettaessa laskutusaineistoa käytössä olevaan kirjanpito-ohjelmaan, voidaan myyntilaskujen tiliöinneissä huomata virheitä esimerkiksi yhteystarkastuksien vuoksi. Tällöin virheellinen tapahtuma viedään viraston kanssa sovitun korjausmenettelyn mukaisesti virhetileille. Talouspalvelusihteeri kirjaa virhetileille kirjatut rivit yksipuoleisella muistiotositeella ja lähettää sen asiakkaalle. Muistiotosite täydennetään, asiataarkastetaan ja hyväksytään asiakasvirastossa. (Sihvonen 2013.) Kuvassa 16 on esitetty pelkistetty kaavio myyntilaskutusprosessista syntyvistä muistiotositeista.



KUVA 16. Tulojen käsittelyn prosessin muistiotositteet myyntilaskutuksen osalta

Kun laskun saaja maksaa suorituksen asiakasviraston tilille, tulojen käsittely hakee viitteelliset suoritukset kirjanpitojärjestelmistä. Muistioita syntyy tulojen käsittelyssä silloin, kun viitesuorituksissa on virheitä. Virheelliset viitesuoritukset eivät kohdistu oikealle laskulle automaattisesti, jos esimerkiksi summa tai viitenumero ei täsmää lähetetyn laskun tietoihin täydellisesti. Jos talouspalvelusihteeri ei löydä suoritukselle oikeaa laskua, hän kirjaa sen virhetilille, tekee siitä yksipuoleisen muistiotositteen ja reitittää sen asiatarkastettavaksi virastoon. Virastossa voidaan joko tiliöidä tulo, keskeyttää muistio tai tehdä maksutosite, jolla virheellinen suoritus palautetaan takaisin maksajalle. Mahdollinen maksutosite kiertää Rondossa menojen käsittelyn pääprosessin mukaisesti. (Tulojen käsittelyn prosessiohje 2012, 23; Sihvonen 2013.) Kuvassa 17 on esitetty pelkistetty kaavio muistiotositteista, jotka syntyvät suoritusten käsittelyssä.



KUVA 17. Tulojen käsittelyn prosessin muistiotositteet suoritus ten käsittelyn osalta

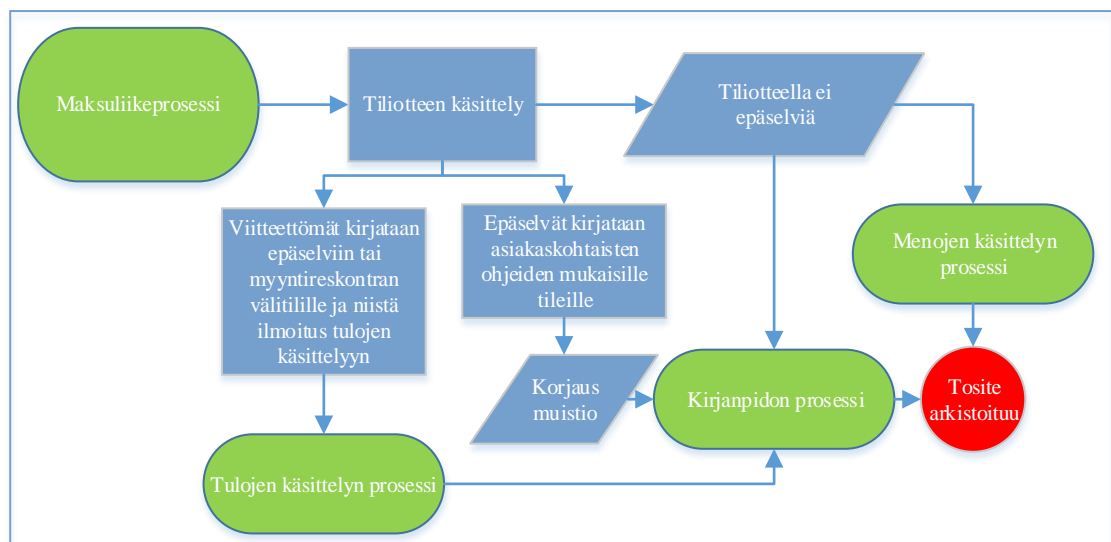
Viitteettömät suoritus ten, joita ei saada selvitettyä, kirjataan asiakkaan kanssa sovitun käytännön mukaisesti. Viitteettömät suoritus ten tulevat tiliotteelle näkyviin yksittäisinä tapahtumina, kun taas viitteelliset suoritus ten ovat tiliotteella yhteissummoina. Molemmilla tapauksilla epäselvät tiliöinnit joudutaan korjaamaan muistiotositteilla. Rondo-järjestelmässä kiertää viitteellisten ja viitteettömien maksujen päiväkohtaiset kuittaustositteet, jotka ovat itse tehtyjä teknisiä tositteita, joilla todennetaan kuittaus myyntireskontrasta myyntireskontran välitilille.

5.1.5 Maksuliike

Maksuliikeprosessi tarkoittaa käytännössä tiliotteiden hallintaa ja maksujen toimeenpanoa. Maksuliike hoitaa tiliotteiden ja viitteiden käsittelyn, sekä hoitaa muiden prosessien maksatusaineistojen maksut. Maksuliike saa käsiteltävät tiliotteet ja viitteet, kun maksuliikkeen järjestelmäpalvelu noutaa ne Basware-pankkiohjelmaan suomalais-

sista pankeista. Maksuliikkeen talouspalvelusihteeri tiliöi tiliotteet annettujen ohjeiden mukaisesti, tarkastaa automaattitiliöinnit ja siirtää tiliöidyt tiliotteet eli tiliöintiyhteenvedot kirjanpitoon ja Rondo-ostolaskujärjestelmään. (Liukkonen 2012.) Kaikki tiliotteen epäselvät tapahtumat kirjataan asiakkaan kanssa sovittun käytännön mukaisesti esimerkiksi epäselviin eriin. Epäselvät erät kirjataan oikeille tililuokille korjausmuistiolla asiakasvirastossa tai kirjanpito prosessissa.

Asiakasviraston pankkitilille tulevat viitteettömät suoritukset tiliöidään maksuliikepuolella myyntireskontran välitilille tai epäselviin eriin virastokohtaisten työhöjeiden mukaisesti. Myyntireskontran viitteettömistä suorituksista lähetetään ilmoitukset tulojen käsittelyyn. Kun tiliöintiyhteenvedot ovat seuraavana päivänä Rondo-järjestelmässä, niille lisätään tarvittavat liitteet ja ne reititetään kiertoön asiatarkastettavaksi ja hyväksyttäväksi. Tiliöintiyhteenvedot asiatarkastetaan joko asiakasvirastossa tai Palkeissa virastokohtaisen vastuunjakotaulukon mukaisesti. Tulojen käsittely kuittaa suorituksen myyntireskontrasta joko myyntireskontran välitilille tai epäselviin eriin riippuen siitä, miten maksuliike on suorituksen kirjannut. (Liukkonen 2012; Sihvonon 2013.) Kuvassa 18 on esitetty maksuliikeprosessi muistiotositteiden näkökulmasta.



KUVA 18. Maksuliikeprosessi ja muistiotositteet

Kuvassa 18 esitettyjä epäselviä erinä voivat olla viitteettömien myyntilaskujen suoritus-ten lisäksi esimerkiksi ulosottojen tilitykset, vuokratulot, ulkomaan kassamaksut ja palkkaturvan tai palkkojen palautukset. Ennen palvelukeskusmalliin siirtymistä tiliot-

teilta ei kirjattu muistiotositteella juuri mitään epäselviin eriin, vaan kaikki tiliotteiden tapahtumat selvitettiin ennen tiliotteiden siirtämistä kirjanpitoon. Käytännössä tiliotteelta kirjataan tapahtuma virastokohtaisille epäselvien erien kirjanpitotileille silloin, kun maksuliikeprosessissa ei tiedetä lopullisia tiliöintejä. Tällöin joko asiakasvirastossa tai Palkeissa joudutaan tekemään muistiotosite, jolle epäselvät erät siirretään lopullisille tililuokilleen.

Maksuliikeprosessissa hoidetaan tiliotteiden lisäksi päivittäin pikamaksuja ja eri järjestelmien maksujen toimeenpanot eli maksatukset. Lisäksi talouspalvelusihteerin toimenkuvaan maksuliikeprosessissa kuuluu Rahakas-järjestelmän käyttö. Talouspalvelusihteerin ilmoittaa Valtiokonttorille Rahakas-järjestelmän avulla, kuinka paljon virasto tarvitsee maksuihin rahaa seuraavana päivänä. Rahakas-järjestelmän avulla kerätään myös valtion virastoilta ennusteita tulevaisuuden tuloista ja menoista, jotta valtion maksuvalmius turvataan, minimoidaan rahoituskustannuksia ja saadaan mahdollisimman hyvä tuotto sijoituksille. (Liukkonen 2012; Sihvonen 2013.)

5.1.6 Kirjanpito

Kirjanpidon pääasiallinen tehtävä on hoitaa asiakasvirastojen juoksevan kirjanpidon tekninen tarkastaminen ja korjaaminen. Kirjanpito kuten kaikki muutkin Palkeiden tuotantoprosessit tapahtuvat tiiviissä yhteistyössä asiakasvirastojen kanssa. Kirjanpitäjän tehtävä on valvoa ja tarvittaessa puuttua prosesseihin niin, että kaikista osaprosesseista kirjanpitoon tulevat tiedot ovat virheettömiä.

Kirjanpitäjän tehtävä on valvoa, että muistiotositteet asiatarkastetaan ja hyväksytään mahdollisimman nopeasti. Tätä kierron valvontaa tehdään kerran viikossa. Lisäksi kirjanpitäjä tarkastaa Keskeytetyt- ja Selviteltävät- kansion Rondo-järjestelmästä päivittäin. Kirjausketjun todentamiseksi kirjanpitäjä merkitsee tehdyt korjaukset aina myös alkuperäiselle tositteelle. Todentamisessa Rondo-järjestelmään tehtävä kommentointi korostuu, koska järjestelmä on niin asiakkaan kuin palvelukeskuksen käytössä. Lisäksi Rondo toimii tilintarkastajan työvälineenä ja audit trailin todentamiseksi alkuperäiseen tositteeseen kirjataan kommenttikenttään korjausositteen kirjanpidon tositenumero. Tämä varmistaa sen, että kirjausketju on varmasti todennettavissa. (Kirjanpidon ja sisäisen laskennan prosessiohje 2013, 20–21.)

Kirjanpitäjän tehtäviin kuuluu huolehtia siitä, että suorakirjausmuistioiden kanssa samoissa kansioissa kiertävät niin sanotut tekniset muistiot tehdään, asiatarastetaan, hyväksytään ja arkistoidaan. Tällaisia osakirjanpidonjärjestelmien niin sanottuja teknisiä muistiotositteita ovat esimerkiksi palkoista kaksi kertaa kuukaudessa muodostuvat tosite ja tilierittely, joilla todennetaan kirjanpito-ohjelman ja palkkaohjelman välinen täsmäytys. Palkkojen lisäksi tällaisia ovat M2- ja Rondo- siirtotositteiden täsmäytyksen todennus kirjanpito-ohjelman tietoihin, käyttöomaisuuden poisto- ja korkoajon todennus, kirjanpidon ja käyttöomaisuuden täsmäytyksen todennus sekä mahdollisten substanssijärjestelmien sisäänlukujen todennus ja täsmäytys asiakasviraston kanssa sovitun käytännön mukaisesti. (Sihvonen 2013.)

Kirjanpito on muistiotositteisiin liittyvissä prosessissa avainasemassa. Muistiotositteen voi laatia niin asiakas kuin Palkeiden kirjanpitäjä. Myös asiatarastuksen, hyväksynnän voi hoitaa molemmat, vaikka ne ovatkin useimmiten asiakasviraston tehtäviä. Lisäksi yksipuoleisen muistion voi laatia myös Palkeiden menojen tai tulojen käsittelyn talouspalvelusihteeri. Kirjanpidon prosessi muistiotositteiden näkökulmasta liittyy aiemmin tässä luvussa esitetyt prosessikaaviot yhdeksi kokonaisuudeksi (liite 1). Kaavio on jaettu kahteen osaan. Yläosa kaaviosta kuvastaa asiakasviraston toimia ja kaavion alaosa Palkeiden vastuulla olevia tehtäviä.

Palkeiden kirjanpitäjät ovat se taho, joka suorittaa muistiotositteiden kierron valvonnan, arkistoi muistiotositteen ja tarkastaa sen siirron. Lisäksi kommentointi on Palkeiden kirjanpitäjän vastuulla. Kirjanpitäjät hoitavat tehtäviään eri järjestelmillä, joita asiakkailla on käytössä. Kiekuun siirryttäessä kaikkien asiakasvirastojen järjestelmät tulevat yhtenäistymään, mutta toistaiseksi asiakasvirastolla voi olla kirjanpidon järjestelmä AdeEko, Meritt tai Raindance, maksuliikejärjestelmänä Basware ja Rahakas. Lisäksi asiakkaalla voi olla Rondosta käytössä joko vanha R7-versio tai uudempi R8-versio. Palkanlaskennan järjestelminä on käytössä Prima ja PersonecFV sekä myyntilaskutuksessa Pro eLaskutus-järjestelmä.

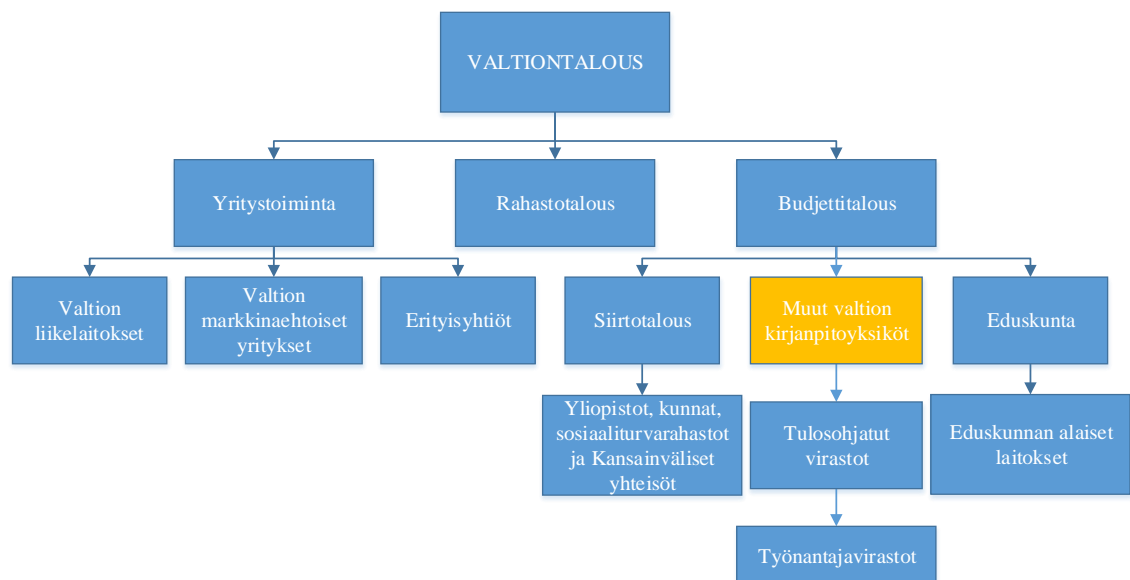
5.2 Palkeet osana Valtiokonsernia ja Kiekua

Palkeet on yksi valtion virasto. Sen tehtävänä on tuottaa sisäisiä talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita muille valtion virastoille ja laitoksille. Palkeet on tulorahoitteinen virasto eli sen tuotot koostuvat muiden valtion virastojen laskutuksesta. Palkeiden

asiakkaille eli muille valtion virastoille myönnetään määrärahat toimintamenoihin, joista osa kuluu talous- ja henkilöstöhallinnon palveluiden tuottamiseen eli Palkeiden suorittamista palveluista muodostuneiden laskujen maksuun.

5.2.1 Valtio taloudellisena konsernina

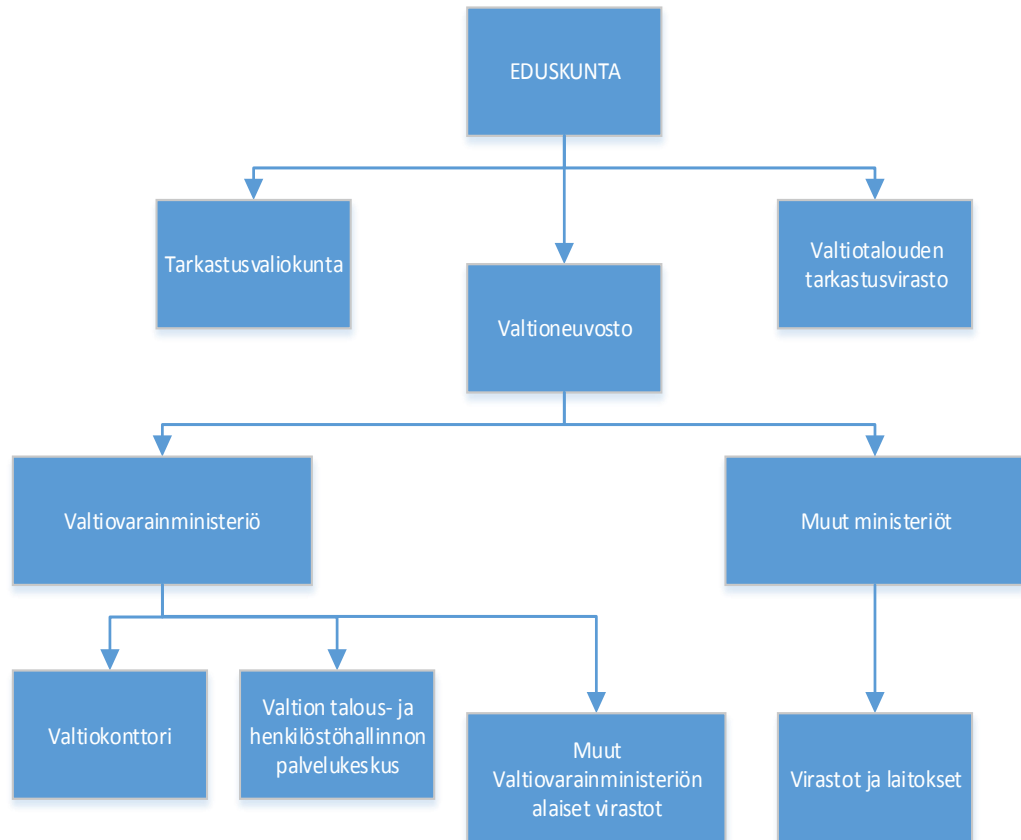
Valtiontalous koostuu yritystoiminnasta, budjetti- ja rahastotaloudesta (kuva 19). Yritystoiminta- ja rahastotaloushaarat jätän käsittelemättä tarkemmin niiden ollessa epärelevanttejä tämän opinnäytetyön kannalta. Budjettitalouden alle kuuluu siirtotalous, kirjanpitoyksiköt ja eduskunta. Siirtotalous käsittää esimerkiksi kunnat, yliopistot, sosiaaliturvarahastot ja kansainväliset yhteisöt kuten EKP ja IMF.



KUVA 19. Valtio taloudellisena konsernina (mukaellen Palkeet.)

Eduskunnan alaisena budjettitalouteen kuuluvina osina on myös valtion laitoksista esimerkiksi Kansaneläkelaitos, Suomen itsenäisyyden juhlarahasto Sitra. Budjettitalouden kolmas osa on muut valtion kirjanpitoyksiköt. Tässä tapauksessa muut tarkoittaa sitä, että eduskunta on myös yksi kirjanpitoyksikkö. Palkeet sijoittuu tässä kuvassa muihin kirjanpitoyksiköihin. Valtion virastojen hierarkiasta hyvä esimerkki on Oikeusministeriö, joka on yksi valtion kirjanpitoyksiköistä. Oikeusministeriön alaisuudessa toimii 114 eri tulosohjattua virastoa, joista yksi on Valtakunnansyyttäjänvirasto. Valtakunnansyyttäjänvirasto koostuu 14 työnantajavirastosta, joita ovat esimerkiksi Itä-Suomen syyttäjänvirasto ja Helsingin syyttäjänvirasto.

Valtion talous on monisyinen organisaatio ja sitä kuvastaa hyvin taloudellisen konsernin lisäksi talousarviotalouden organisaatiokaavio (kuva 20). Talousarviotalous käsittää eduskunnan, ministeriöiden ja niiden alaisten virastojen ja laitosten taloutta. Palkeet sijoittuu talousarvio-organisaatiossa Valtiovarainministeriön hallinnonalalle.



KUVA 20. Talousarviotalouden organisaatio (mukaellen Palkeet.)

Valtiovarainministeriön alainen Valtiokonttori on ohjeistava ja tietoja kokoava instanssi valtiontalouden käytännön toimissa. Valtiovarainministeriö on Valtioneuvoston ja eduskunnan valvonnassa. Tasavallan presidentin ja eduskunnan kanssa valtion korkeimpia päättäviä elimiä on Valtioneuvoston kanslia, jonka tehtävänä on ensisijaisesti tukea pääministerin tehtäviä. (Valtioneuvoston kanslia 2014; Netra 2014).

5.2.2 Kieku-hanke

Koko opinnäytetyön taustalla vaikuttaa Kieku-hanke eli Kieku. Kieku on Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon kehittämishanke ja sen tarkoitus on yhtenäistää valtion-

hallinnon käytössä olevat talous- ja henkilöstöprosessit, toimintatavat, tietorakenteet ja -järjestelmät. Kieku on valtion suurimpia IT-hankkeita ja siinä on mukana useita eri organisaatioita kuten Valtiokonttorin Kieku-toimiala eli yksikkö tilaajana, CGI Suomi Oy toimittajana, Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus eli Palkeet sekä muut Kiekun käyttöönottavat valtion virastot ja laitokset. (Nupponen 2013; Kiekun käyttöönotto valtionhallinnossa 2013.)

Kieku käyttöönotot tapahtuvat suunnitelmien mukaisesti vuosien 2011–2016 aikana. Kieku on perustettu vuonna 2008 ja se on jatkoa Valtiokonttorin Kieku-ohjelmalle, joka oli käynnissä vuosien 2004–2008 aikana. Valtiokonttorin Kieku-ohjelman tavoitteena oli tuottavuuden ja palvelukyvyyn parantaminen valtion talous- ja henkilöstöhallinnossa. (Nupponen 2013; Kiekun käyttöönotto valtionhallinnossa 2013.)

Kiekussa tilaaja eli Valtiokonttori kehittää CGI:n (ent. Logica Suomi Oy) ja Palkeiden kanssa virastojen esittämien tarpeiden ja ehdotusten pohjalta uudenlaista toimintamallia koko valtionhallintoon. Kieku-hankkeessa käytetään globaalisti käytössä olevaa teknologiaa. Kiekun tarkoituksena on poistaa päällekkäisyydet asiakasvirastojen ja palvelukeskuksen tehtävissä ja tallentaa tiedot vain kertaalleen itsepalveluportaalin avulla. Nykyisin samoja tietoja käsitellään useassa eri paikassa ja lopullinen tallennus ja tarkastus tapahtuu Palkeissa. (Kiekun käyttöönotto valtionhallinnossa 2013.)

Kieku-hanke edistää onnistuessaan Valtioon henkilöstö- ja talouspalveluiden kokonaistehokkuutta. Kieku mahdollistaa myös sen, että virkamies ja hänen esimiehensä pääsevät käsiksi tarvitsemiinsa tietoihin itse. Jatkossa kerran tallennettua tietoa voidaan käyttää Kiekun eri sovelluksissa, kun nykyisin esimerkiksi uuden henkilön tiedot täytyy tallentaa kaikkiin järjestelmiin erikseen. (Kiekun käyttöönotto valtionhallinnossa 2013..)

Palvelukeskuksia perustettiin useamman vuoden ajan tuottamaan talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita tuottavuuden parantamiseksi ja vuonna 2010 kaikki palvelukeskukset yhdistettiin yhdeksi palvelukeskukseksi. Palvelukeskusajattelu onkin yksi Kiekun tärkeä lähtökohta ja yhden palvelukeskuksen mallin avulla pystytään tuottamaan tasalaatuista palvelua ja saadaan joustavuutta resursointiin. Palkeissa Kieku näkyy muun muassa tuotannon prosessien uudistamisena. Prosessien ja toimintatapojen muutokset sekä yhtenäistäminen mahdollistavat yhtenäisen työnjaon asiakasvirastoissa ja

palvelukeskuksessa. Kaikki Palkeiden palvelusopimukset uudistuvat myös Kiekun mukaisiksi. Yksittäisten henkilöiden työnkuvat tulevat muuttumaan uudistusten myötä, jolloin Kiekun käyttöönotto todella vaikuttaa koko Palkeisiin. Muutosten voimakkuus riippuu paljolti asiakasviraston ja Palkeiden tämänhetkisestä palvelusopimuksesta ja sen kattavuudesta. (Nupponen 2013.)

6 MUISTIOTOSITTEET PALKEISSA

Muistiotositteiden käsittely ja selvittely aiheuttavat Palkeissa ja sen asiakasvirastoissa ylimääräistä työtä. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää tiedot siitä, mistä muistiotositteita syntyy ja siitä, kuinka paljon Palkeiden asiakasvirastoiden kirjanpitoon tehdään muistiotositteita. Alkukartoituksen taustalla oli tarve parantaa töiden organisointia ja nopeuttaa sekä helpottaa valtion virastojen ja näin ollen koko valtiokonsernin tilinpäätöstä. Tässä luvussa käsittelen Palkeiden muistiotositteita sekä kvantitatiivista tutkimusta tositteiden määrästä ja laadusta vuonna 2012. Jo alkukartoitusta suunniteltaessa oli selvää, että tutkimusta käytettäisiin jatkotutkimuksien ja kehittämistyön pohjana sen valmistuttua.

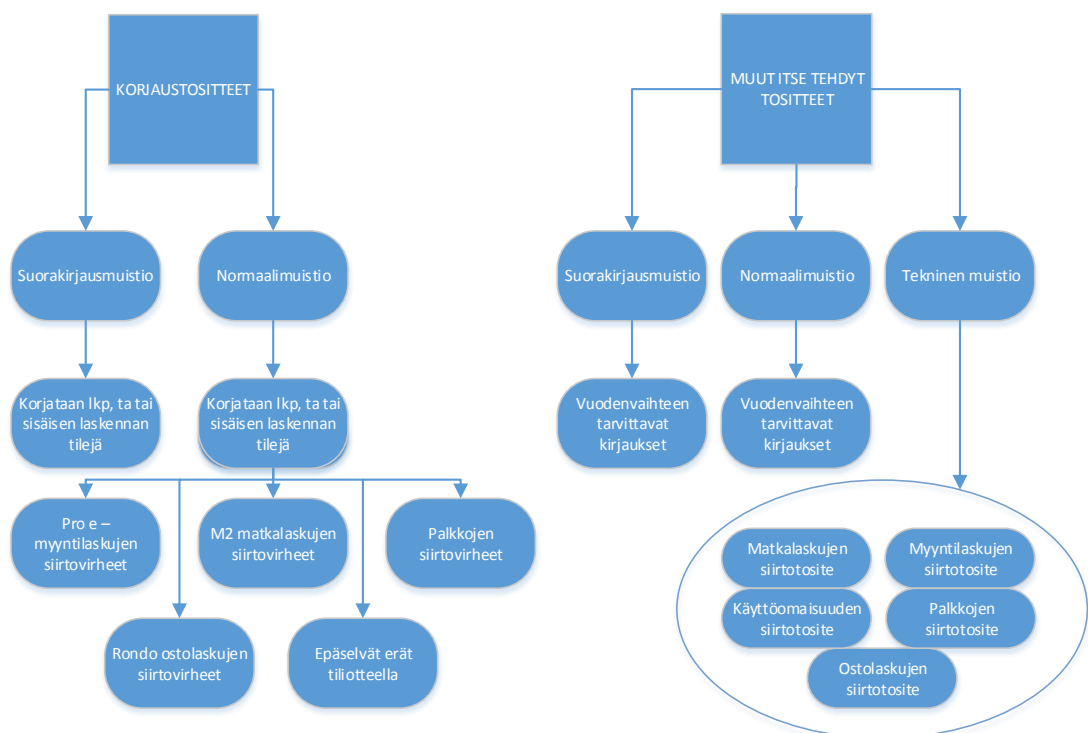
6.1 Alkutilanne ja erilaiset muistiotositteet

Palkeissa käsitellään paljon erilaisia muistiotositteita. Ne voivat olla korjausmuistioita tai muita itse tehtyjä tositteita. Tämän jaottelun lisäksi Palkeissa luokitellaan muistiot kahteen kategoriaan käsittelytapansa mukaan. Nämä kategoriat ovat normaali- ja suorakirjausmuistiot. Tutkimus haluttiin alustavasti rajata pelkästään niihin Palkeiden asiakasvirastoihin, jotka käyttävät kirjanpitojärjestelmänään Raindance-järjestelmää. Tämän rajauksen vuoksi aloitin tutkimuksen tekemisen siten, että selvitin Raindance-järjestelmää käyttävien asiakkaiden normaali- ja suorakirjausmuistioiden tositelajit kunkin viraston kirjanpitäjältä. Tässä vaiheessa tutkimusta sain apua toimeksiantajan edustajilta tarvittavien tietojen, kuten tositelajien, saamiseksi.

6.1.1 Muistiotositteiden jaottelu

Palkeissa muistiotositteet on jaettu normaali- ja suorakirjausmuistioihin niiden käsitteilytavan mukaan. Lisäksi tekniset muistiot syntyvät osakirjanpidon siirtojen tositteiksi,

mutta niissä itsessään ei ole kirjanpidon kirjauksia. Ne ovat mukana tässä muistiotosittekuvassa, koska ne arkistoidaan samoissa kansioissa muistioiden kanssa ja ovat näin ollen mukana tutkimuksen määrätiedoissa. Normaalimuistiot kiertävät Rondo-järjestelmässä, josta ne siirretään kirjanpitoon. Suorakirjausmuistiot taas kirjataan ensin kirjanpitojärjestelmään ja vasta sitten ne kiertävät Rondo-järjestelmässä asiatar- kuksessa ja hyväksynnässä. Suorakirjausmuistioita on tarkoitus pääasiallisesti käyttää poikkeustapauksissa, joissa normaalimuistiolla kirjaus ei enää ehdi kirjanpitoon esimerkiksi kauden sulkeutuessa. Kuvassa 21 on eritelty muistiotositteet erilaisiin ka- tegorioihin Palkeiden käytäntöjen mukaisesti.



KUVA 21. Palkeiden erilaiset muistiotositteet

Asiakas voi joko toimittaa muistiotositteen, tehdä sen itse Rondon tai lähettää tarvittavat tiedot, jolloin Palkeiden kirjanpitäjä tekee muistiotositteen. Muistiotosite laaditaan nykyisin asiakaskohtaiselle muistiotositepohjalle, joka tallennetaan PDF-muotoon ja viedään liitteineen asiakasviraston Rondo-järjestelmään. Kun muistiotosite on Rondossa kirjanpitäjä reitittää sen asiatar- kukseen ja hyväksyntään asiakasvirastoon. Kirjanpitäjän tehtävänä on myös valvoa muistiotositteen kiertoa järjestelmissä aina arkistointiin asti. Jos tositteella ei ole meno- tai tulovaikutusta voi kirjanpitäjä

reitittää tosittien myös Palkeiden asiastarkastajalle ja hyväksyjälle erillisen ohjeen mukaisesti. Palkeissa kirjanpitäjien työaikaa kuluu muistiotositteiden tekemiseen, tarkastamiseen, kierron valvontaan ja kommentointiin.

6.1.2 Korjausmuistiot ja muut itse tehdyt muistiot

Korjausmuistioilla voidaan korjata liikekirjanpidon eli LKP-, talousarvion eli TA- tai sisäisenlaskennan tilien virheitä joko suorakirjausmuistiolla suoraan kirjanpitojärjestelmään tai normaalimuistiolla Rondo-kierron kautta. Tarve muistiotositteelle voi syntyä asiakkaan, Palkeiden kirjanpitäjän tai Palkeiden taloussihteerin huomattessa korjaustarpeen. Kun korjaustarve huomataan, tehdään korjausmuistio. Nämä korjausmuistiot ovat yleensä normaalimuistioita eli ne tehdään asiakaskohtaisille muistiotositteepohjille ja ne menevät Rondo-järjestelmästä kirjanpitoon asiakastarkastuksen ja hyväksynnän jälkeen.

Normaalin muistiotositteen lisäksi kirjanpitäjä voi tehdä myös suorakirjausmuistioita. Suorakirjaus- tai suoratalennusmuistiot arkistoidaan Rondo-järjestelmässä. Suorakirjausmuistio tehdään, kun kirjanpitäjän pitää korjata jotain suoraan kirjanpitojärjestelmään, esimerkiksi kun tosittella ei ole aikaa kiittää ensin Rondossa kuukauden sulkeutuessa tai tilinpäätöksen sulkeutuessa. Suorakirjausmuistioita olisi tarkoitus tehdä vain todella painavasta syystä tai äärimmäisen kiireellisessä tilanteessa ja niiden tulisi olla poikkeustapauksia, joissa kirjanpitäjä tekee suorakirjausmuistiolla tarvittavat korjaukset kirjanpitojärjestelmään, jonka jälkeen tosittella kiittää muistiona Rondossa asiastarkastuksessa ja hyväksynnässä.

Osakirjanpidon järjestelmistä tehtyjen kirjanpitosiirtojen sisäänlukujen yhteydessä havaitut virheelliset kirjaukset korjataan muistiotositteilla asiakaskohtaisen korjausmenettelyn mukaisesti. Yleensä talouspalvelusihteerin Palkeissa tekee yksipuoleisen muistiotositteen, johon asiakasvirasto täydentää oikeat kirjaukset. Tämän jälkeen muistio asiastarkastetaan ja hyväksytään ja se siirtyy kirjanpitoon. Yksipuoleinen muistiotosite tarkoittaa sitä, että Palkeiden talouspalvelusihteerin tai kirjanpitäjän tekee muistiotositteen, jossa on vain virheeseen jäänyt tiliöintirivi. Vastakirjauksen virheelliselle tiliöintiriville eli korjauksen kirjaa asiakasvirasto itse. Yksipuoleiset muistiotositteet liittyvät usein juuri tilanteisiin, joissa siirretään osakirjanpidon tietoja pääkirjanpitoon.

Sisäänluettavia aineistoja tulee myynti-, osto-, matkalaskujen siirroista ja palkanlaskennasta sekä maksuliikenneohjelmasta. Käytännössä kaikista Palkeiden prosesseista siirtyy kirjanpilotietoja siirtoajoissa kirjanpitoon. Sisäänluettavia aineistoja syntyy myös asiakkaiden omista substanssijärjestelmistä, Excel-muistioista ja tavallisista korjausmuistioista, jolloin Palkeiden kirjanpitäjä tekee siirroissa ilmenneisiin virheisiin liittyvät korjausmuistiot, jotka asiakasvirasto täydentää, asiatarkastaa ja hyväksyy.

Normaalisti palkanlaskennan kirjanpitosiirroissa ilmenevät virheet korjataan palkkajärjestelmään, jolloin osakirjanpidon järjestelmän tiedot vastaavat pääkirjanpitoa. Joskus poikkeustapauksissa käy kuitenkin niin, ettei kirjanpilotietoja pystytä korjaamaan palkanlaskennassa. Tällöin Palkeiden kirjanpitäjä tekee korjausmuistion. Käyttöomaisuussierrot tehdään käyttöomaisuuskirjanpidosta. Tämä tarkoittaa korkojen, poistojen, myyntien ja romutuksen kirjauksia pääkirjanpitoon kuukausittain. Siirroista tehdään tekninen tosite, joka täsmäytetään ja kierrätetään asiatarkastuksessa ja hyväksynnässä. Tiliotteet tulee käsitellä päivittäin. Jos Palkeiden talouspalvelusihteerillä ei ole tarvittavia tilitietoja, tulee hänen kirjata epäselvät summat tiliotteelta epäselviin eriin. Epäselvistä eristä summat siirretään oikeille TA-, LKP- ja sisäisen laskennan tileille muistiotositteella.

Muistiotositteita voi syntyä myös tapauksissa, jossa esimerkiksi teknisistä syistä tiliotteelle on palautunut maksuja. Tällainen tekninen syy voi olla esimerkiksi saajan tilinumeron vaihtuminen. Palautuneet maksut maksetaan uudestaan, kun virheellinen/puutteellinen tieto on selvitetty. Palautunut maksu kirjataan epäselviin eriin ja maksu maksetaan uudelleen, kun maksu on kiertänyt asiakkaalla hyväksyttävänä. Joskus uudelleen maksetun maksun kirjaus ei inhimillisistä syistä kuittaa alkuperäistä tapahtumaa epäselvistä eristä, tällöin kirjanpitäjä korjaa tapahtuman korjausmuistiotositteella.

Vuodenvaihteen tarvittavat kirjaukset tarkoittavat niitä tilinpäätösaikaan liittyviä itse tehtyjä muistiotositteita, joita Palkeiden kirjanpitäjä ja asiakasvirasto tekevät valmistellessaan tilinpäätöstä. Tällaisia tavallisia tositteita ovat jaksotustositteet, lomapalkkavelanmuutokset ja siirtositteet. Esimerkiksi hallinnan- ja määrärahan siirrot ja peruutukset ovat tavallisia valtion virastoissa vuodenvaihteessa. Vuodenvaihteen tarvittavat kirjaukset ovat yleensä normaalimuistioita. Poikkeuksellisissa kiiretapauksissa

eli tilinpäätöksen sulkeutuessa voidaan kirjaukset tehdä myös suorakirjauksina kirjanpitoon.

Lähtötilanteen syvällisemmäksi kartoittamiseksi lähetettiin Palkeiden kirjanpitäjille kysely liittyen asiakasvirastojen muistiotositteisiin. Kyselyn tarkoituksena oli näiden pohjatietojen lisäksi auttaa saamaan käsitys Palkeissa ja sen asiakasvirastoissa käsiteltävistä muistiotositteiden lukumääristä. Lukumäärien lisäksi oli tarkoitus selvittää mistä muistiotositteita syntyy ja minkä takia.

6.2 Kysely Palkeiden kirjanpitäjille

Tutkimus oli tarkoitus toteuttaa siten, että se käsittää vain asiakasvirastot, jotka käyttävät Raindance-järjestelmää taloudenhallintaan. Ehdin keräämään määrätiedot 26:n Raindance-järjestelmää käyttävän asiakasviraston kirjanpidosta (liite 2), ennen kuin sain toimeksiantajalta määräyksen ottaa mukaan kaikki Palkeiden asiakasvirastot. Tällöin aineiston laajentuessa liiaksi, päädyin tekemään kyselytutkimuksen Palkeiden kirjanpitäjille.

Kyselylomakkeen (liite 3) kysymyksillä 1–6 kerättiin informaatiota liittyen asiakkaaseen. Kysymysten 7–14 eli tositteita koskevien määrätietojen lisäksi keräsin sisältötietoja kysymyksillä 15–16. Keräsin itse muistiotositteiden määrätiedot Raindance-järjestelmää käyttävien asiakkaiden kirjanpidosta, muut tositteita koskevat määrätiedot on saatu kyselyn vastauksista. Sisältötiedolla tarkoitan sitä, mistä muistiotositteita syntyi vuonna 2012. Sisällön osalta on tutkittu normaalimuistioita, jotka on jaettu viiteen eri kategoriaan. Kategorioiksi valitsin ulkoisen laskennan korjaukset (TA- ja LKP-tilit), sisäisen laskennan korjaukset (muut tililuokat), vuodenvaihteeseen liittyvät muistiot, maksuliikeprosessin muistiot, muiden prosessien muistiot sekä viraston erityispiirteistä johtuvat muistiot.

Sisältökategoriat on valittu mahdollisimman selkeiksi kokonaisuuksiksi sen mukaan millaisia muistiotositteita virastoilla on havaittu olevan. Lisäksi tutkimuksen alussa on näiden kategorioiden todettu olevan mielenkiintoisia tai on oletettu, että niiden informaatioarvo on suuri. Sisältötietojen kategorioiden valitsemiseksi kävin läpi kahden keskisuuren asiakasviraston kaikki muistiotositteet vuodelta 2012. Näin sain mielestä-

ni mahdollisimman tarkan tiedon siitä, millaisia muistiotositteita asiakasvirastoilla voi olla.

Määrätietojen keräämiseksi oli alun perin ajatuksena, että usein joulukuussa tehdään paljon muistiotositteita. Kaikkien valtion virastojen tilivuosi on aina kalenterivuosi, jolloin joulukuussa tehdään paljon korjauksia liittyen koko päättyvään tilivuoteen. Halusin, että tutkimuksessa panostetaan tähän asiaa ja selvitetään kuinka paljon virastoissa tehtiin muistiotositteita joulukuussa 2012. Joulukuun lisäksi halusin selvittää muistioiden lukumäärätiedot tilinpäätöspäivältä eli 31.12.2012, näin ollen muistioiden lukumäärät kysyttiin siis koko vuoden 2012 lisäksi erikseen joulukuulta 2012 ja päivältä 31.12.2012.

Kyselyyn otettiin mukaan muistiotositteiden määrän ja sisällön lisäksi myös muistiotositteilla korjattujen rivien määrä vuonna 2012. Rivimäärät päädyttiin kysymään vain koko vuodelta, koska rivimäärätietoa ei ollut saatavilla kaikista virastoista eikä tietoa pidetty yhtä tärkeänä kuin itse muistiotositteiden määrää. Rivimäärätiedon tarkoituksena on antaa tietoa siitä, kuinka paljon yhdellä muistiotositteella keskimäärin kirjataan rivejä kirjanpitoon.

Ennen kyselyä laadin yksityiskohtaiset ohjeet (liite 4) kyselyn täyttämiseksi. Ohjeiden tekemiseen kohtiin Meritt ja Adeko sain apua toimeksiantajan edustajalta käyttöoikeusrajoitusten vuoksi, muuten kokosin ohjeet itse. Kaksi Palkeiden kirjanpitäjää testasi ohjeiden toimivuuden ja kyselyn ymmärrettävyyden. Testihenkilöiden parannusehdotusten ja kommenttien pohjalta muokkasin ohjeita ja kyselyä selkeämmäksi, lopulliseen muotoonsa. Kiinnitin erityisesti huomioita siihen, että lomakkeet olisivat yksiselitteiset ja helpot, jolloin tutkimukseen kerättävä tieto tulisi kaikista asiakasvirastoista samalla tavalla kerättynä ja mahdollisimman samankaltaisena.

Kyselylomake käytiin läpi Palkeiden kirjanpidonerityistehtäviä hoitavien työntekijöiden yhteisessä palaverissa sekä esimiespäivillä, jonka jälkeen esimiehet esittelivät tutkimuksen ja kyselyn palveluryhmissään Palkeiden kirjanpitäjille. Näiden palaverien jälkeen toimeksiantaja lähetti kyselyn Palkeiden kirjanpitäjille toukokuussa 2013. Kyselylomake lähetettiin 55 asiakasviraston Palkeissa toimivalle kirjanpitäjälle ja vastaajaa annettiin noin kaksi kuukautta. Yksi kirjanpitäjä saattaa Palkeissa hoitaa useamman asiakkaan kirjanpitoa, jolloin yksittäinen kirjanpitäjä saattoi saada täytettä-

väkseen useamman kyselylomakkeen. Osa asiakkaista taas on niin suuria, että niiden kirjanpitoa voi hoitaa useampi kirjanpitäjä. Niissä tapauksissa, joissa yhden asiakkaan tietoja lähetti useat kirjanpitäjät, kokosin itse asiakkaiden tiedot yhdeksi lomakkeeksi kaikkien vastausten tultua.

Kyseessä oli kokonaistutkimus, jossa vastausprosentiksi sain 96 prosenttia. Vastauksia tuli 53 asiakkaan kirjanpitotiedoista. Vastausajan loputtua siirsin kyselyn tiedot yhteen Excel-tiedostoon, jonka siirsin SPSS-ohjelmaan analysointia varten. Kyselyn lisäksi keräsin Palkeiden ja sen asiakasvirastojen sähköisistä tilinpäätöksistä sekä internetsivuilta tiedot esimerkiksi virastojen henkilötyövuosista, toiminnan tuotoista, taseen loppusummasta ja talousarviotilien lukumäärästä. Yhteenvedo muuttujista ja tutkimuksen mittauksista on esitetty liitteessä 5.

6.3 Muistiotositeanalyysi

Muistiotositeanalyysi kuvaa kvantitatiivisen tutkimuksen tuloksia Palkeiden muistiotositteiden lukumäärästä ja sisällöstä vuonna 2012. Muistioiden määrätietojen osalta fokus on tilinpäätösajan ruuhkassa. Muistioiden lukumäärä- ja sisältötietojen lisäksi tässä luvussa on esitetty arvioita muistiotositteiden aiheuttamista palkkakustannuksista Palkeissa ja asiakasvirastoissa. Maksuliikeprosessia koskevat tiedot on esitetty omassa alaluvussa prosessin merkittävyyden vuoksi. Tässä luvussa asiakasvirastoilla tarkoitetaan niitä 53 virastoa, joiden tiedot ovat mukana tutkimuksessa (liite 6).

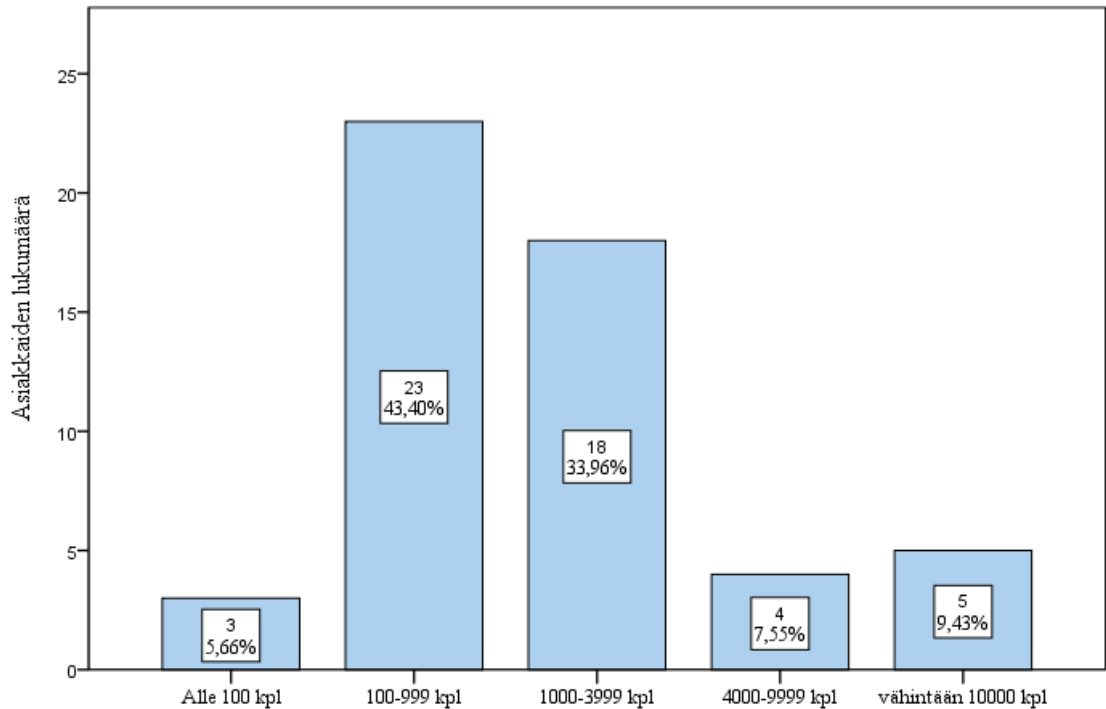
6.3.1 Muistiotositteiden lukumäärät

Palkeiden asiakasvirastoissa tehtiin yhteensä 205 879 muistiotositetta vuoden 2012 aikana. Normaalimuistiota tehtiin yhteensä 185 081 kappaletta ja suorakirjausmuistioita 20 798 kappaletta. Muistiotositteita vietiin kirjanpitoon keskimäärin 3 885 kappaletta per asiakasvirasto ($205\,879 / 53 = 3\,885$). Hajonta kappalemäärissä oli suuri. Muistioita tehtiin vuonna 2012 vähimmillään 47 kappaletta ja enimmillään yli 74 000 kappaletta. Kuva 22 havainnollistaa muistiotosittemäärien jakautumista asiakkaittain. Asiakkaat on muistiotosittemäärien suuren hajonnan vuoksi luokiteltu viiteen ryhmään tehtyjen muistiotosittemäärien perusteella:

1. alle 100 kpl kirjattuja muistiotositteita,
2. 100–999 kirjattua muistiotositetta,

3. 1000–3999 kirjattua muistiotositetta,
4. 4000–9999 kirjattua muistiotositetta ja
5. vähintään 10 000 kirjattua muistiotositetta.

Palkkien luvut ja prosentit kertovat kuinka moni asiakasvirasto kuuluu kyseiseen luokkaan muistiotositemääriensä perusteella.



KUVA 22. Asiakkaiden lukumäärä muistiotositeryhmittäin

Voidaankin todeta suurimman osan virastoista olevan keskiarvon (3885) alapuolella muistiotositemäärissä. Yhdeksän asiakasyritystä ylittää keskiarvoluvun, neljänkymmenen neljän asiakasyrityksen jäädessä keskiarvon alapuolelle. Kuitenkin vain alle 6 % asiakasvirastoa selviää vuodessa alle 100 muistiotositteella kun taas noin 10 %:lla virastoista muistiotositteita kirjataan vuodessa jopa yli 10 000 kappaletta. Taulukossa 2 on esitetty yhteenveto muistiotositteiden määristä (minimi, maksimi ja keskiarvo), hajonta sekä vaihtelukerroin (CV). Vaihtelukerroin on laskettu jakamalla hajonta keskiarvolla. Vaihtelukertoimen ollessa yli 100 prosenttia (1,0) voidaan sanoa hajonnan olevan erittäin voimakasta asiakasvirastojen välillä.

TAULUKKO 2. Muistiotositteiden määrien tunnuslukuja

Muistiotyyppi	Min.	Max.	Ka.	Hajonta	Vaihtelukerroin
Suorakirjausmuistio	0	11 102	392	1 640	4,18
Normaalimuistio	47	74 292	3492	10 561	3,02
Kaikki muistiot yht.	47	74 292	3 885	10 846	2,79

Yhdellä muistiotositteella kirjattiin keskimäärin neljä riviä. Tämä keskiarvo saatiin niiden 39 asiakasviraston tiedoista, joiden kirjatut rivimäärät ovat tiedossa. Rivimäärätiedoista puuttuu niiden kahdentoista asiakkaan tiedot, joiden kirjanpitojärjestelmästä (Adeko) ei rivimäärätietoa saa. Asiakasvirastoissa kirjattiin 2–13 riviä per muistiotosite.

Tutkimuksen taustalla oli oletamus siitä, että muistiotositteet ja niiden aiheuttama työmäärä kasaantuu tilinpäätösaikaan. Tilinpäätösaikaan kasaantuvat työt taas hidastavat koko valtiokonsernin tilinpäätöstä. Asiaa ei kuitenkaan ollut tutkittu aiemmin. Tämän vuoksi tarkastelen seuraavaksi erikseen tilinpäätösajan muistiotositteiden lukumääriä ja suorakirjausmuistioita, jotka tehdään normaalisti kiiretilanteissa juuri tilinpäätöksen määräajan lähestyessä.

Joulukuulle kirjattiin yhteensä 37 488 muistiotositetta, näistä muistiotositteista noin 47 % (17 737) kirjattiin tilinpäätöspäivälle. Joulukuulle kirjattujen muistiotositteiden määrän ollessa suunnilleen 18 (205 879 / 37 488) prosenttia koko vuoden muistiotositteiden määrästä, voidaan päätellä muistiotositteiden kuormittavan tilinpäätösaikaa hypoteesin mukaisesti. Tositepäiväyksellä 31.12.2012 kirjattiin (17 737 / 205 879) noin yhdeksän prosenttia koko vuoden muistiotositteista. Tämä lukema on suuri, kun sen suhteuttaa yhdelle tilivuoden päivälle.

Jos oletetaan, että vuodessa on keskimäärin 240 (20*12) työpäivää ja jos muistiotositteiden kirjaaminen tapahtuisi tasaisesti koko tilivuoden ajan, kirjattaisiin muistiotositteita suunnilleen 858 (205 879 / 240) kappaletta joka työpäivä. Päiväykselle 31.12. kirjattiin kaikkiaan 17 737 muistiotositetta, joka tarkoittaa, että muistiotositteet kuormittavat tilinpäätösaikaa huomattavasti. Toisaalta täytyy muistaa, ettei kaikkia näitä muistiotositteita kirjata yhtenä päivänä, vaan kirjaaminen voi tapahtua joulukuuhuhtikuussa ennen tilinpäätöksen sulkeutumista.

Asiakasvirastoittain tarkasteltuna huomataan, että kaikissa virastoissa yli 10 prosenttia muistioista kirjattiin joulukuun aikana (liite 7). Liitteessä 7 on esitetty asiakasvirastoittain (1–53) kuinka monta prosenttia koko vuoden kaikista muistiotositteista on kirjattu joulukuulle ja tilinpäätöspäivälle. Jos muistiotositteiden määrä jakaantuisi kaikille kuukausille tasan, joka kuukausi tehtäisiin noin 8 (100/12) prosenttia koko vuoden muistiotositteista. Tämä vahvistaa käsitystä muistiotositteiden kuormittavuudesta tilinpäätösaikana. Suurin prosentti joulukuussa kirjatuissa muistioissa oli muistiotosittemäärään suhteutettuna Asiakas 3:lla. Sen kaikista muistioista noin 58 prosenttia kirjattiin joulukuulle. Sama asiakasvirasto kirjasi jopa 46 prosenttia koko vuoden muistiotositteista tilinpäätöspäivälle.

Tarkasteltaessa asiakasviraston muistiotositteiden kuormittavuutta tilinpäätösaikana tulisi tarkastelu kohdistaa joulukuulle kirjattujen muistiotositteiden prosentiosuoksien lisäksi kokonaiskappalemääriin. Näin ollen Asiakas 3, jolla on kappalemäärältään kolmanneksi vähiten muistiotositteita, on kirjannut vain 98 muistiotositetta vuodelle 2012. Kuitenkin koko vuoden muistioista melkein 60 prosenttia on kirjattu joulukuulle. Toisaalta Asiakas 53 on kirjannut joulukuulle vain hieman yli 10 prosenttia koko vuoden muistioista, mutta muistiotositteita on kirjattu eniten kaikista asiakkaista, 74 292 kappaletta. Tilanteen kokonaisarviointissa täytyykin ottaa huomioon, että Asiakkaan 53 muistioista 8 813 kappaletta on kirjattu joulukuulle, kun taas asiakkaan 3 muistiotositteista 57 kappaletta on kirjattu joulukuulle 2012.

Verrattaessa koko vuoden muistiotosittemääriä joulukuun muistiotosittemääriin saadaan Pearsonin korrelaatiokertoimeksi 0,957. Tämä tarkoittaa, että mitä enemmän koko vuoden aikana asiakasvirastossa kirjattiin muistiotositteita, sitä enemmän muistiotositteita kirjattiin myös joulukuulle. Koko vuoden muistiotosittemäärillä on melkein suoraviivainen riippuvuus joulukuun muistiotosittemääriin.

Muistiotositteiden määrien selvittäminen antaa pohjan myös muistiotositteiden aiheuttamien kustannusten selvittämiseksi. Koska Palkeet on tulorahoitteinen virasto, on selvää, että muistiotositteiden aiheuttamat kustannukset kiinnostavat Palkeiden johtoryhmän lisäksi myös Palkeiden asiakkaita. Kustannusten selvittäminen on myös erinomainen tapa perustella kehitystoimien tarpeellisuutta tai tarpeettomuutta.

6.3.2 Muistiotositteisiin käytetty työaika ja palkkakustannukset

Palkeissa on kerätty työajanseurantajärjestelmään tietoa muistiotositteisiin käytetystä työajasta 1.6.2012 alkaen. Palkeiden työaikakirjanpitoon on kirjattu muistiotositteiden käsittelyyn aikavälillä 1.6.–31.12.2012 yhteensä 7 418,75 tuntia. Tässä tuntimäärässä on otettu huomioon tutkimukseen osallistuneet asiakasvirastot, jotta työtuntimäärä olisi verrattavissa muihin tietoihin. Muistiotositteiden käsittelyn lisäksi palkeissa on kohdistettu erikseen työaika muistiotositteiden kommentointiin. Myös muistiotositteiden kommentointiin käytettyä työaika on alettu seuraamaan 1.6.2012. Muistiotositteiden kommentointiin on tutkimukseen osallistuneissa asiakasvirastoissa käytetty ajalla 1.6.–31.12.2012 yhteensä 1 794,5 tuntia. Taulukossa 3 on arvioitu työaika, joka Palkeiden kirjanpito-prosessissa käytetään muistiotositteiden käsittelyyn ja kommentointiin.

TAULUKKO 3. Muistiotositteisiin käytetty työaika tunteina

Tehtävä	Vuosi 2012 (arvio)	1 kk (arvio)	Joulukuu 2012 (toteuma)
Muistiotositteiden käsittely	12 783 h	1 060 h	1 123 h
Muistiotositteiden kommentointi	3 078 h	257 h	191 h
Yhteensä muistiotositteet	15 861 h	1 317 h	1 314 h

Koska muistiotositteiden käsittelyyn ja kommentointiin käytetyn työajan seuranta on aloitettu vasta 1.6.2012, on taulukossa esitetty vuoden 2012 työaika laskettu tiedossa olevien todellisten tuntien perusteella. Todelliset tunnit on saatu Palkeiden työaikakirjanpidon yhteenvedosta. Käsittelyn todellisten työtuntien määrä 1.6.–31.12.2012 oli 7 418,25 tuntia. Kun tämä tuntimäärä jaetaan seitsemälle kuukaudelle, saadaan yhden kuukauden keskiarvoksi noin 1 060 tuntia. Kun kerrotaan kuukausiarvio 1 060 yhdellätoista ja lisätään siihen joulukuun toteutuneet tunnit 1 123, saadaan koko vuoden arvioksi muistiotositteiden käsittelyyn käytetyksi ajaksi yhteensä noin 12 783 tuntia.

Muistiotositteiden kommentointiin käytettyjen todellisten työtuntien määrä 1.6.–31.12.2012 oli 1 794,5 tuntia. Kun tämä tuntimäärä jaetaan seitsemälle kuukaudelle, saadaan kuukauden keskiarvoksi noin 256,5 tuntia. Kun kerrotaan kuukausiarvio 256,5 yhdellätoista ja lisätään siihen joulukuun tunnit 191, saadaan koko vuoden arvioksi kommentointiin käytetyiksi tunneiksi yhteensä noin 3 018 tuntia. Taulukossa 3 esitettyjen tuntien lisäksi myös asiakasvirastot tekevät muistiotositteiden käsittelyä ja

kommentointia sekä aikaa vievää selvitystyötä. Kirjanpitäjien lisäksi esimerkiksi yksipuoleisia muistiotositteita tekevät myös Palkeiden muiden prosessien työntekijät, joiden työaikaa ei arvioissa ole huomioitu. Muissa prosesseissa muistiotositteiden tekemiseen käytettyä aikaa ei seurata erikseen.

Muistiotositteiden kustannusten voidaan arvioida olevan huomattavat, jos oletetaan yhden henkilön tekevän noin 1 700 (46 vkoa * 36,75 h) työtuntia vuodessa voidaan arvioida pelkän Palkeissa kirjanpitäjän toimesta tehtävän muistiotositteiden käsittelyn ja kommentoinnin vievän melkein 10 henkilötyövuotta. Oletetaan, että valtiolla kirjanpitäjän keskipalkka on esimerkiksi 3 000 euroa. Tässä tutkimuksessa työnantajamaksut on jätetty huomioimatta kustannuksista, niiden ollessa erisuuruiset eri asiakasvirastoilla. Virkasuhteisten tuntipalkan jakajana käytetään Valtion virka- ja työehtosopimuksen mukaista tuntipalkan jakajaa 153. Näin kirjanpitäjän keskituntiansioksi Palkeissa saadaan 19,61 euroa tunnissa.

Tästä voidaan laskea arvioita muistiotositteiden käsittelystä ja kommentoinnista aiheutuvista kustannuksista Palkeiden kirjanpito-prosessin osalta (taulukko 4). Taulukon 4 luvut on laskettu kertomalla taulukon 3 tunnit kirjanpitäjien keskituntiansiolla.

TAULUKKO 4. Muistiotositteiden aiheuttamat palkkakustannukset yhteensä Palkeiden kirjanpito-prosessissa (arviot euroina ilman työnantajamaksuja)

Tehtävä	Vuosi 2012	tavallinen kk	Joulukuu 2012
Muistiotositteiden käsittely	250 674,63	20 786,60	22 022,03
Muistiotositteiden kommentointi	60 359,58	5 039,77	3 745,51
Yhteensä muistiotositteet	311 034,21	25 826,37	25 767,54

Palkeiden kirjanpitäjät ovat käyttäneet muistiotositteisiin arviolta 15 861 työtuntia koko vuoden 2012 aikana, kun taas muistiotositteita on tehty 205 879 kappaletta. Kokonaiskustannuksien lisäksi mielenkiintoinen kustannusarvio voidaan esittää yhden muistiotositteen palkkakustannuksista Palkeiden kirjanpidon osalta (taulukko 5). Yhden muistiotositteen aiheuttamat palkkakustannukset on laskettu käyttäen kirjanpitäjän keskituntiansiota 19,61 euroa tunnissa. Keskituntiansio on jaettu minuuttiansioksi ja kerrottu työaikakirjanpidon mukaan arvioidulla, käytetyllä työajalla. Työaikakirjanpitoon pohjautuvista arvioista (taulukko 3) on laskettu yhteen muistiotositteeseen käytetty työaika minuutteina. Molemmat taulukon 5 luvut perustuvat arvioihin.

TAULUKKO 5. Yhden muistiotositteen aiheuttamat palkkakustannukset Palkeiden kirjanpito-prosessissa (arviot euroina ilman työnantajamaksuja)

Tehtävä	Käytetty työaika / muistiotosite	Palkkakustannus / muistiotosite
Muistiotositteiden käsittely	3,7 min	1,2 €
Muistiotositteiden kommentointi	1,0 min	0,3 €
Yhteensä muistiotositteet	4,7 min	1,5 €

Asiakasvirastossa käytetään arvioni mukaan yhteen muistiotositteeseen aikaa enemmän kuin Palkeissa, koska asiakkaalla on vastuu kirjanpidon sisällön oikeellisuudesta. Arviolta yhtä muistiotositetta kohden asiakasvirastossa käytetään aikaa keskimäärin 15 minuuttia. Tähän on laskettu myös asiatarkastus ja hyväksyntä, jotka useimmiten hoidetaan asiakasvirastossa. Oletetaan, että muistiotositteita käsittelevien henkilöiden keskipalkka on 3 500 euroa. Jakajana käytetään virkasuhteisten tuntipalkanjakajaa 153. Tällöin keskituntiansioksi asiakasviraston osalta saadaan 22,88 euroa.

Jos kerrotaan asiakasviraston muistiotositteiden käsittelijän arvioitu tuntipalkka 22,88 euroa 0,25 tunnilla, joka asiakkaan puolelta arvioidaan kuluvan muistiotositteen käsittelyyn, saadaan yhden muistiotositteen hinnaksi asiakasviraston osalta 5,72 euroa. Käsittelyyn arviolta käytettävä aika sisältää tiliöinnin, selvitystyön, asiatarkastuksen ja hyväksynnän sekä kommentoinnin kaikkien 205 879 muistiotositteen osalta. Palkeiden asiakasvirastoissa kuluu muistiotositteiden käsittelyyn palkkakustannuksiin ilman työnantajamaksuja noin 1 177 628 euroa vuosittain.

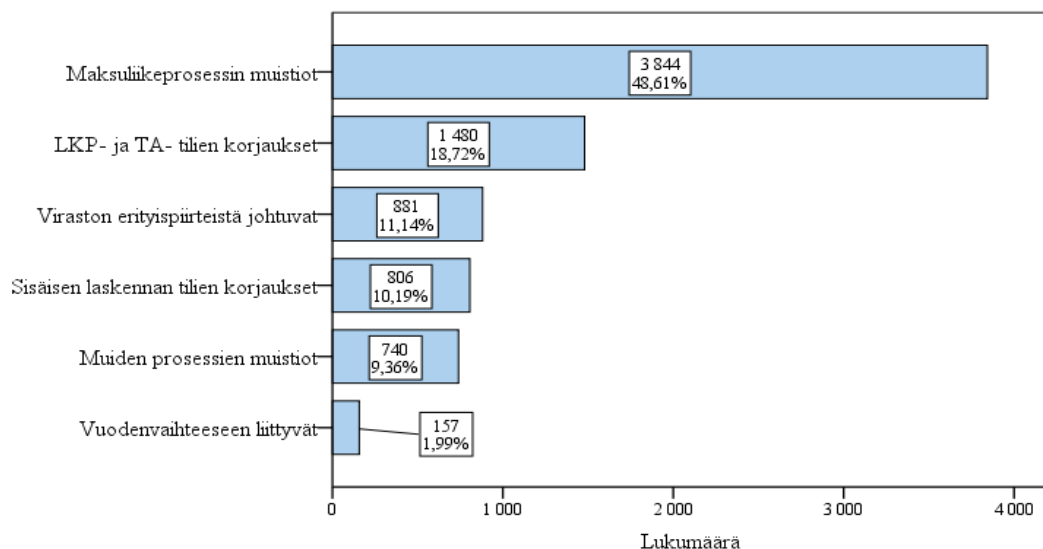
6.3.3 Muistiotositteiden sisältö

Tutkimuksessa selvitettiin muistiotositteiden määrän lisäksi myös muistiotositteiden sisältöä eli sitä, mitä muistiotositteilla on korjattu. Sisältöselvityksessä oli mukana ainoastaan normaalimuistiot. Kyselyyn vastanneet kävivät ohjeiden (liite 5) mukaisesti läpi kaikki asiakasvirastonsa muistiot touko- ja joulukuulta, valiten kaikille muistioille oman kategorian. Sisältötutkimus rajattiin koskemaan tilinpäätösajan takia joulukuuta. Toukokuu valittiin mukaan sen edustaessa niin sanottua normaalia kuukautta. Sisältöanalyysiin valitsin otoksena kahden kuukauden muistiot kaikista vuoden 2012 muistioista.

Sisältöanalyysiin valitsemani kategoriat (a–f) kuvaavat, millaisesta muistiotositteesta on kyse. Kyselyn (liite 3) kysymysten 15–16 mukaisesti kategoriat a ja b ovat korjausmuistioita. Nämä korjausmuistiot jaoin kahteen eri kategoriaan, koska tehokkuuden kannalta olisi suotavaa, että keskityttäisiin enemmän TA- ja LKP-tilien korjaamisen kuin sisäisen laskennan tilien korjailuun. Kategoriat d ja e sisältävät prosessien toimintatavoista aiheutuvia muistioita. Tällaisia toimintatavoista aiheutuvia muistiotositteita ovat esimerkiksi siirtovirheet ja tiliotteiden epäselvät erät. Periaatteessa ne voivat olla korjausmuistioita tai muita itse tehtyjä tositteita.

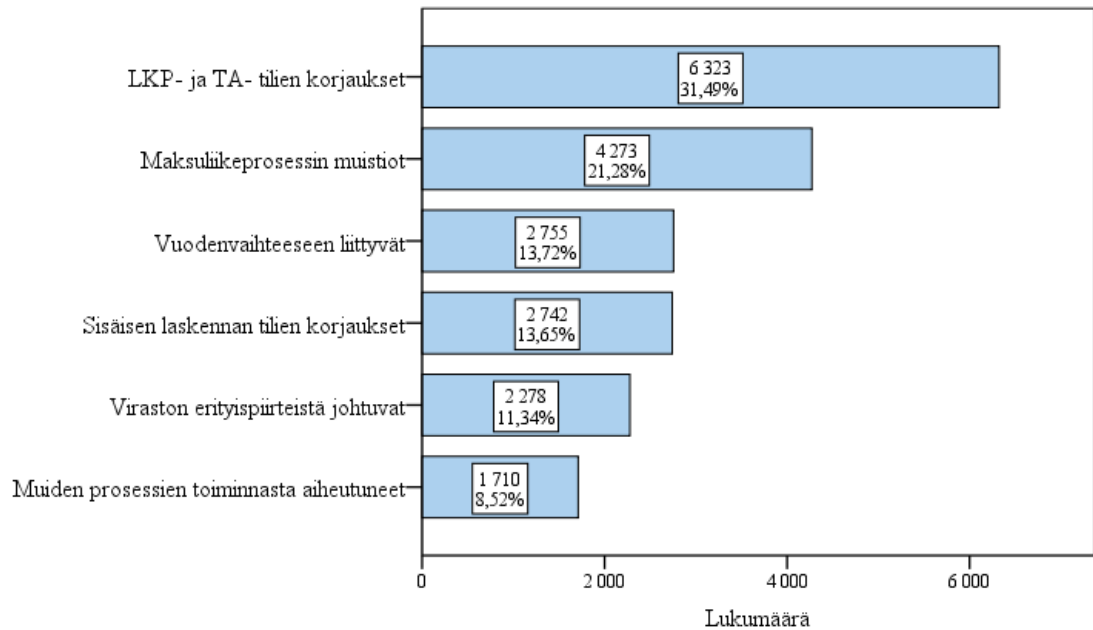
Muut prosessit käsittävät Palkeiden tuotannon prosessit lukuun ottamatta maksuliikeprosessia (kuva 12). Kategoriat c ja f ovat kirjanpitolain mukaisia muita itse tehtyjä tositteita, eli niissä ei ole kyse korjauksista. Kattegoria f on mukana asiakasvirastojen erilaisuuden vuoksi. Osalla virastoista saattaa tulla säännöllisesti sen toiminnasta riippuvia muistiotositteita. Vuodenvaihteenmuistioihin (kategoria c) on kirjattu esimerkiksi siirtomäärärahojen muutoksiin liittyvät tapahtumat, jossa tilivuodelta jäänyt määräraha siirretään käytettäväksi seuraavana tilivuonna.

Toukokuuhun liittyvistä vastauksista selviää, että maksuliike-prosessi tuottaa keskimääräisesti eniten muistiotositteita tavallisen kuukauden aikana. Keskimäärin ulkoisen laskennan tilejä korjataan muistiotositteilla enemmän kuin sisäisen laskennan tilejä. Kuvassa 23 on esitetty toukokuun normaalimuistioiden tositemäärät jaoteltuina kyselylomakkeen sisältökategorioihin.



KUVA 23. Eri sisältökategorioihin kirjattujen muistiotositteiden lukumäärät toukokuussa 2012

Joulukuussa kirjauksia on määrällisesti enemmän kuin toukokuussa. Lisäksi joulukuulla muistioiden sisältö painottuu ehkä enemmän korjaamiseen kuin muihin kirjauksiin. Toisaalta maksuliikeprosessista aiheutuvat muistiot muodostavat myös joulukuussa suuren osan (noin 21 %) kaikista muistioista. Kuvassa 24 on esitetty joulukuun normaalimuistioiden tositemäärät jaoteltuina kyselylomakkeen sisältökategorioihin.



KUVA 24. Eri sisältökategorioihin kirjattujen muistiotositteiden lukumäärät joulukuussa 2012

Toukokuussa korjausmuistioiden osuus kaikista normaalimuistioista on noin 30 %, joulukuussa noin 45 % (taulukko 6). Korjaus-sarakkeeseen on laskettu LKP- ja TA-tilien korjausten lisäksi sisäisen laskennan tilien korjaukset. Prosessit-sarake sisältää kaikki prosesseista syntyvät muistiot. Muut-sarake sisältää vuodenvaihteen muistiot ja viraston erityispiirteistä johtuvat muistiot.

TAULUKKO 6. Muistioiden jakautuminen touko- ja joulukuussa

Kuukausi	Korjaus	Prosessit	Muut	Yhteensä
Toukokuu	29 %	58 %	13 %	100 %
Joulukuu	45 %	30 %	25 %	100 %

Jos verrataan korjausmuistioiden määrä joulukuulle kirjattujen muistiotositteiden määrään, voidaan todeta, että niiden väliltä löytyy selkeä riippuvuus. Pearsonin korrelaatiokerroin joulukuussa kirjattujen muistiotositteiden ja korjausositteiden välillä on 0,380. Jos taas verrataan korjausmuistioiden määrää tilinpäätöspäivänä 31.12. kirjattujen muistioiden määrään, saadaan korrelaatioksi 0,470. Tästä voidaan päätellä, että mitä enemmän korjausmuistioita kirjataan, sitä enemmän muistioita kirjataan myös joulukuussa ja tilinpäätöspäivänä. Kuitenkin joukossa on poikkeuksia eikä suoraviivaista riippuvuutta asioiden välillä voida osoittaa. Koko vuoden muistiotosittemäärää ja korjausmuistioiden lukumäärää verrattaessa keskenään, saadaan Pearsonin korrelaatiokertoimeksi 0,269. Koko vuoden muistiotosittemäärän ja korjausmuistioiden kappalemäärän välillä on havaittavissa vain lievä riippuvuus.

Toukokuun oletetaan olevan niin sanottu normaalikuukausi, jolloin voidaan päätellä, että Palkeiden tuotannon prosessit tuottavat suurimman osan muistioista normaalikuukausien aikana. Ulkoisen laskennan tilejä on niin touko- kuin joulukuussa korjattu hieman enemmän kuin sisäisen laskennan. Valtiokonsernin kirjanpidon kannalta tärkeämpää on, että ulkoisen laskennan tilit ovat oikein. Sisäisen laskennan tilien, kuten esimerkiksi kustannuspaikkojen, korjauksessa voi kuitenkin olla kyse esimerkiksi projektkirjausten korjauksesta, jolloin myös nämä korjaukset tehdään ulkopuolisen tahon vaatimuksesta. Toisaalta yleisesti ottaen voidaan todeta, että ulkoisen laskennan oikeellisuus on sisäisen laskennan oikeellisuutta tärkeämpää. Viraston erityispiirteistä johtuvia muistioita on kirjattu toukokuun 2012 aikana Palkeiden asiakasvirastoissa lähes 900 kappaletta, joulukuussa 2012 tämän kategorian muistioita kirjattiin yli 2 000 kappaletta.

Tarkasteltaessa 2012 vuoden toukokuussa kirjattujen muistiotositteiden sisältöä nähdään, että hajonta on erittäin voimasta eri asiakasvirastojen kesken. Keskimäärin asiakasta kohti toukokuussa on kirjattu 73 muistioita maksuliikeprosessista, kun taas joulukuussa maksuliikeprosessista on kirjattu keskimäärin 81 muistiotositetta per asiakas (taulukko 7). Esitetyt keskiarvot tarkoittavat sitä, kuinka monta muistiotositetta asiakasvirasto on keskimäärin kirjannut kyseiseen kategoriaan touko- ja joulukuussa. Keskiarvo, hajonta ja vaihtelukerroin on esitetty erikseen touko- ja joulukuulle.

TAULUKKO 7. Muistiotositemäärien keskiarvot eri kategorioissa vuonna 2012 (Kappaletta / asiakas)

Sisältökategoriat	Toukokuu		Joulukuu	
	Keskiarvo (kpl)	Vaihtelu kerroin	Keskiarvo (kpl)	Vaihtelu kerroin
LKP- ja TA-tilien korjaus	28	2	119	2
Sisäisen laskennan tilien korjaus	15	2	52	2
Vuodenvaihteen kirjaukset	3	4	52	2
Maksuliikeprosessin muistiot	73	2	81	2
Muiden prosessien muistiot	14	2	32	2
Viraston erityspiirteistä johtuvat	17	3	43	2

LKP- ja TA tilejä on korjattu toukokuussa keskimäärin 28 kappaletta asiakasvirastoitain, kun joulukuussa tämä luku on ollut 119 kappaletta. LKP- ja TA-tilien korjauksen lisäksi esimerkiksi vuodenvaihteeseen liittyvät kirjaukset lisääntyvät huomattavasti joulukuulle. Myös sisäisen laskennan tilien korjauskirjaukset lisääntyvät joulukuulla. Hajontakertoimen ollessa yli 100 prosenttia (1,0), joissain tapauksissa jopa yli 300 prosenttia (3,0) voidaan sanoa, että hajonta on erittäin suurta kaikissa sisältökategorioissa.

6.3.4 Maksuliikeprosessin muistiotositteet ja kustannusarviot

Maksuliikkeessä käsiteltiin tutkimukseen osallistuneiden virastojen osalta 98 660 tiliotetta. Jaettaessa vuoden tiliotteiden lukumäärä kaikille kuukausille, saadaan keskimäärin 8 222 tiliotetta kuukaudessa. Kun verrataan tiliotteiden määrää eli maksuliikeprosessin volyymeja keskimäärin kuukaudessa maksuliikeprosessissa syntyneiden muistiotositteiden määrään nähdään, että maksuliikeprosessissa kirjataan muistioita kuukausittain noin 50 prosenttia käsiteltyjen tiliotteiden määrästä. Muistioita kirjattiin joulukuussa 4 273 kappaletta eli 47 prosenttia käsiteltyjen tiliotteiden määrästä ja toukokuussa 3 844 kappaletta eli 52 prosenttia tiliotteiden määrästä. Tilinpäätösaika ei merkittävästi vaikuta tiliotteiden käsittelystä syntyvien muistiotositteiden määrään.

Koska maksuliikkeen tekemien muistiotositteiden lukumäärä ei ole tarkasti selvillä eikä sen selvittäminen ole sen työläyden vuoksi mielekäästä, laskin arvion maksulii-

keprosessin tekemien muistioiden määrästä. Arvioin maksuliikeprosessin tekevän vuodessa noin 46 557 muistiota. Tämä luku on saatu kertomalla toukokuun maksuliikkeen tekemien muistiotositteiden kappalemäärä 11:llä ja lisäämällä tähän lukuun maksuliikeprosessin joulukuun muistiotositteiden kappalemäärä. Pearsonin korrelaatio maksuliikkeen tekemien muistioiden määrän ja sen käsittelemien tiliotteiden määrän välillä on 0,421. Tämä tarkoittaa, että useimmiten tiliotteiden määrän kasvaessa myös muistiotositteiden määrä kasvaa. Kuitenkaan näiden muuttujien välinen riippuvuus ei ole suoraviivainen, joten myös poikkeavia tapauksia löytyy.

Arvioin talouspalvelusihteerien kanssa keskusteltuani, että maksuliikkeen tekemisiin muistiotositteisiin käytetään aikaa noin 5 minuuttia yhtä muistiotositetta kohti. Tähän työmäärään sisältyy kaikki muistiotositteen vaatima työ maksuliikeprosessin osalta. Oletetaan, että Palkeiden maksuliikkeen talouspalvelusihteerin keskipalkka on 2 500 euroa. Kun jaetaan kuukausiansio 2 500 euroa jakajalla 153, jolloin keskituntiansioksi saadaan 16,34 euroa. Jos yksi muistiotosite vie noin 0,08 tuntia talouspalvelusihteerin työaikaa saadaan yhden muistiotositteen hinnaksi maksuliikeprosessin osalta noin 1,3 euroa ($16,34 * 0,08$).

Muistiotositteita tehdään maksuliikkeessä arviolta 46 557 kappaletta vuodessa, jolloin saadaan maksuliikeprosessin osalta muistioiden palkkakustannuksiksi ilman työnantajamaksuja noin 60 524 ($1,3 * 46 557$) euroa vuodessa. Muistiotositteiden kirjaaminen Palkeiden maksuliikkeessä vie vuosittain arviolta 3 725 ($0,08 * 46 557$) tuntia. Tämä tarkoittaa suunnilleen kahta henkilötyövuotta, jos henkilötyövuodeksi lasketaan 1 700 tuntia.

6.3.5 Muiden tuotannon prosessien muistiotositteet

Muut prosessit käsittävät menojen- ja tulojen käsittelyn prosessit sekä palkkahallinnon prosessin. Palkanlaskennan muistiotositteiden määrän ollessa todella vähäinen, päätin keskittyä tutkimuksessa menojen- ja tulojen käsittelyn prosesseista aiheutuneisiin muistiotositteisiin. Palkeiden tulojen käsittelyprosessi hoiti yhteensä 226 270 myyntilaskua vuonna 2012, kun samana vuonna ostolaskuja hoidettiin Palkeiden menojenkäsittelyn prosessissa yhteensä 1 244 107 kappaletta (taulukko 8). Kaikkien muistiotositteiden lukumäärä on noin 16 % kaikkien ostolaskujen lukumäärästä. Jos muistiotosit-

teiden määrää vertaa myyntilaskujen määriin huomataan, että muistiotositteita on tehty lähes yhtä paljon kuin myyntilaskuja on käsitelty.

TAULUKKO 8. Koko vuoden osto- ja myyntilaskujen lukumäärien suhde muistiotositteiden (normaali- ja suorakirjaus) lukumäärään

Prosessi	Tositteita (kpl)	Muistioita yht. (kpl)	Muistioiden osuus
Ostolaskut	1 244 107	205 879	16 %
Myyntilaskut	226 270	205 879	91%

Muistioiden määrää verrataan eri prosessien tuottamien tulosteiden määriin taulukossa 8. Muistioiden määrän voidaan sanoa olevan huomattavan suuri verrattuna osto- ja myyntilaskujen määrään, vaikkakin taulukossa esitetyt muistiotositteiden määrät eivät liitykään osto- ja myyntilaskujen tuottamiin muistiotositteisiin. Tämä antaa hyvän yleiskuvan muistiotositteiden suurista volyyymeistä.

Kun ostolaskujen määriä vertaa kaikkien muistiotositteiden määriin saadaan niiden väliseksi Pearsonin korrelaatiokertoimeksi 0,42. Tämä tarkoittaa, että niiden välillä on lievää riippuvuutta. Toisin sanoen ostolaskujen lukumäärän kasvaessa myös muistiotositteiden määrä kasvaa jonkin verran. Lukumäärät eivät kuitenkaan kasva samassa suhteessa, joka tarkoittaa, että poikkeaviakin tapauksia löytyy. Myyntilaskujen ja muistiotositteiden väliseksi korrelaatiokertoimeksi saadaan 0,10. Tästä voidaan päätellä, ettei myyntilaskujen määrän kasvulla ole juurikaan vaikutusta muistiotositteiden määrän lisääntymiseen.

6.3.6 Riippuvuussuhteita eri muuttujien välillä

Muistiotositeanalyysiä varten keräsin tutkimukseen tietoa eri asiakasvirastoista. Viraston kokoa kuvaamaan valitsin taseen loppusumman, henkilötyövuodet ja toiminnan tuotot. Taseen loppusummaan verrattaessa muistiotositteiden lukumäärään riippuvuus näyttäisi olevan negatiivinen. Pearsonin korrelaatiokertoimeksi saatu -0,013 on kuitenkin niin pieni, ettei todellista riippuvuutta voida päätellä. Tässä tapauksessa voidaan sanoa, ettei taseen loppusumman ja muistiotositteiden määrän välillä ole juurikaan riippuvuutta.

Henkilötyövuosien ja muistiotositemäärien (normaali- ja suorakirjausmuistiot) korrelaatiokertoimeksi saatu 0,325 osoittaa, että henkilötyövuosien lisääntyessä myös muistiotositteiden määrä lisääntyy hieman. Määrät eivät kuitenkaan kasva samassa suhteessa, jolloin joukossa on useita poikkeustapauksia. Toiminnan tuottojen ja muistiotositteiden lukumäärän korrelaatio on samaa luokkaa henkilötyövuosien kanssa (0,306). Tämä tarkoittaa, että toiminnan euromääräisten tuottojen kasvaessa myös muistiotositteiden määrä lisääntyy hiukan. Muuttujien välillä voidaan osoittaa heikkoa riippuvuutta.

Muistiotositteiden määrän (normaali- ja suorakirjausmuistiot) voidaan sanoa olevan lievästi riippuvainen viraston koosta, jos viraston kokoa kuvataan henkilötyövuosina (htv) tai toiminnan tuottojen määrällä (€). Viraston koon lisäksi vertailutiedoiksi valitsin normaali- ja suorakirjausmuistiotien tositelajien lukumäärän, TA-tilien lukumäärän sekä kirjanpitojärjestelmän.

Tositelaji tarkoittaa tositteen kuvausta. Se kertoo mihin tehty kirjaus liittyy. Palkeiden asiakasvirastoissa on käytössä pelkästään muistiotositteille monia eri tositelajeja. Normaalimuistiotien tosilajien lukumäärää on verrattu normaalimuistiotien lukumäärään ja suorakirjausmuistiotien tositelajien lukumäärää suorakirjausmuistiotien määrään (taulukko 9).

TAULUKKO 9. Muistiotositteiden tositelajit, hajonta, Vaihtelukerroin ja Pearsonin korrelaatio

Muistiotyyppi	Tositelajeja / asiakas (ka)	Hajonta	Vaihtelukerroin	Pearsonin korrelaatio
Normaalimuistiot	2,83	8,790	3,11	0,936
Suorakirjausmuistiot	3,36	13,381	3,98	0,919

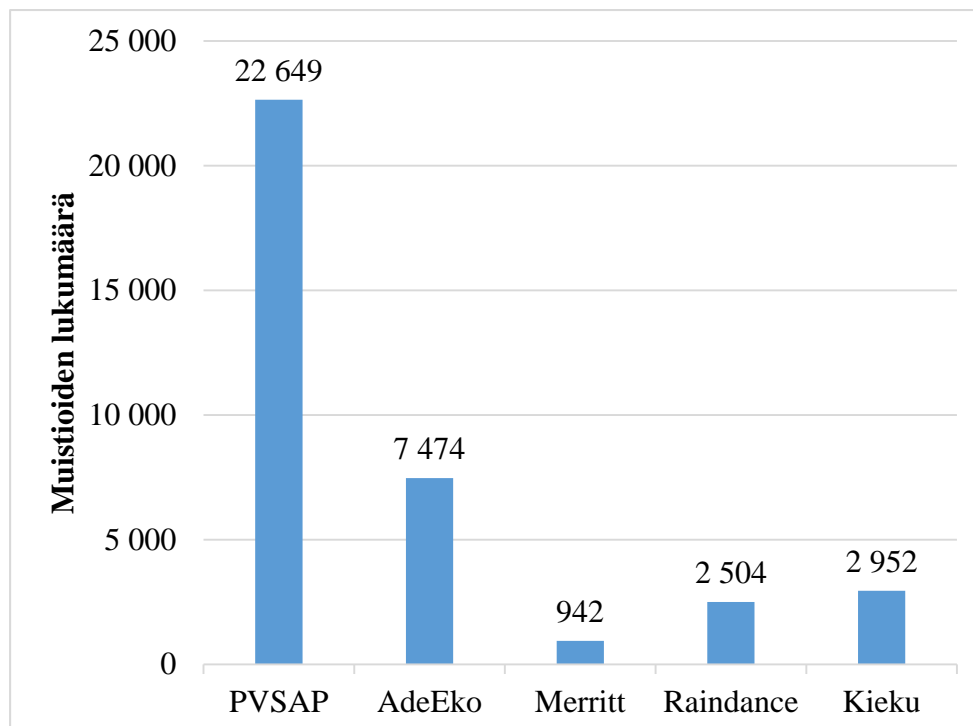
Keskimäärin asiakasvirastoissa on käytössä 3 (2,8) normaalimuistiotien tositelajia ja keskimäärin 3 (3,4) suorakirjausmuistiotien tositelajia. Hajonta eri asiakkaiden käyttämien tositelajien lukumäärien välillä on huomattavan suuri. Vaihtelukertoimen ollessa normaalimuistiotien tositelajien kohdalla 311 prosenttia ja suorakirjausmuistiotien tositelajien kohdalla 398 prosenttia.

Käytössä olevien tositelajien ja muistioiden lukumäärän korrelaatiokerroin on yli 0,9. Tämä merkitsee lähes lineaarista riippuvuutta muuttujien välillä, jolloin muistiotositelajien lukumäärän kasvaessa muistiotositteiden määrä kasvaa lähes samassa suhteessa. Palkeiden asiakasvirastoissa on käytössä 1–100 tositelajia muistioiden kirjaamiseksi. Palkeissa oli vuonna 2012 käytössä viisi eri kirjanpidon järjestelmää. Eniten käyttäjiä oli tällöin Raindance-järjestelmällä. Vähiten käyttäjiä PVSAP- ja Kieku- järjestelmillä (taulukko 10).

TAULUKKO 10. Käytössä olevat kirjanpidon järjestelmät

Kirjanpidon järjestelmä	Järjestelmän käyttäjiä (kpl)
PVSAP	1
AdeEko	13
Meritt	8
Raindance	29
Kieku	2
Yhteensä asiakasvirastoja	53

Vertailutiedoiksi valitsin tutkimuksen alussa myös TA-tilien lukumäärän. Vertasin TA-tilien lukumääriä kaikkien vuonna 2012 kirjattujen muistiotositteiden määriin. Pearsonin korrelaatio TA-tilien lukumäärän ja muistiotositteiden (normaali- ja suora-kirjausmuistiot) välillä on 0,209. TA-tilien lukumäärällä ei näytä olevan juurikaan yhteyttä muistiotositteiden lukumääriin.



KUVA 25. Luokiteltu muistiotositteiden määrä asiakasvirastojen kirjanpitojärjestelmän perusteella

PVSAP-järjestelmää käytti vuonna 2012 vain yksi virasto, jossa muistioita kirjattiin huomattavasti enemmän kuin keskimäärin muissa asiakasvirastoissa. Merittä käyttävien virastojen muistiotosittemäärät olivat huomattavasti pienemmät kuin muita järjestelmiä käyttävien asiakkaiden. Kuva 25 havainnollistaa kirjattujen muistiotositteiden määriä. Siinä asiakkaat on luokiteltu viiteen eri luokkaan käyttämänsä kirjanpitojärjestelmän perusteella. Kiekua käyttävät asiakasvirastot kirjasivat keskimäärin 2 952 muistiotositetta kirjanpitoonsa, kun PVSAP-järjestelmää käyttäneessä asiakasvirastossa kirjattiin jopa 22 649 muistiota vuonna 2012.

6.4 Johtopäätökset Palkeiden muistiotositteiden määristä ja sisällöstä

Aiheena muistiotositteet voivat kuulostaa pieneltä, mutta suuremmassa mittakaavassa väittäisin, että muistiotositteet ovat ikään kuin jäävuoren huippu kaikista niistä ongelmista nykyisissä toimintatavoissa. Muistiotositteita tehdään kappalemääräisesti paljon. Selvää on, että muistiotositteiden määriä tulisi voida vähentää. Lisäksi selvää on, että tarve vähentämiselle on ilmeinen.

6.4.1 Muistiotosittemäärät

Asiakasvirastoissa on käytössään keskimäärin kolme normaalimuistioiden tositelajia ja kolme suorakirjausmuistioiden tositelajia. Palkeiden asiakasvirastoissa on käytössä 1–100 tosilajia muistiotositteiden kirjaamiseksi. Hajonta eri asiakkaiden välillä on huomattavan suuri ja korrelaatiokerroin viittaa lähes lineaariseen riippuvuuteen. Tästä voidaan päätellä, että joulukuun ruuhkan helpottamiseen ja tilinpäätöksen nopeuttamiseen auttaisi koko muistiotosittemäärän pienentäminen. Tutkimus osoittaa, että jos tositelajeja vähentäisi, vähenisi näin myös muistiotositteiden määrä, jolloin vähenisi joulukuun muistiotositteiden määrä. Tämä johtaisi parhaassa tapauksessa koko tilinpäätöksen nopeutumiseen.

Tarvitaanko tositelajeja määrällisesti niin paljon ja kuinka tositelajien määrän vähentäminen vaikuttaisi muistiotositteiden käsittelyn prosesseihin? Jos tositelajien määrän vähentäminen yksinkertaistaisi tai helpottaisi kirjaamista, tulisi muistiotositelajien

määrien vähentämisen vaikutusta pohtia eräänä toimenpiteenä. Jos muistiotositelajien määrät johtuvat viraston erityispiirteistä, tulisi tarkastella niitä asiakasvirastojen prosesseja, joista muistiotositteet syntyvät. Voisiko muistiotositelajien vähentämisellä saada aikaan myös muistiotositteiden määrien vähentymistä?

Vuodenvaihteen muistioihin ei voi niiden luonteen vuoksi puuttua. Vuodenvaihteen muistiot ovat oletusarvoisesti kaikki tarpeellisia tilinpäätöskytkentöjen vuoksi. Vuodenvaihteen muistiot ovat muita itse tehtyjä tositteita eikä niiden määrän useinkaan edes pystytä vaikuttamaan. Viraston erityispiirteistä johtuvien muistioiden vähentämiseksi tulisi jokainen virasto käsitellä erillisinä ja miettiä tapauskohtaisesti vaihtoehtoisia toimintatapoja ja verrata niiden tehokkuutta ja kustannuksia erityispiirteistä johtuvien muistioiden käsittelyyn ja kommentoinnin aiheuttamiin kustannuksiin. Lähtökohtaisesti jatkokäsittelyyn voitaisiin ottaa ne asiakasvirastot, joiden kirjanpitoon tehdään yli 10 000 muistiotositetta vuodessa. Viiden kysymyksen sarjan avulla voitaisiin selvittää näiden virastojen osalta muistiotositteiden taustalla piilevät juurisyyt. (Liker 2010, 254–255; Liker & Convis 2012,83.)

Prosessien aiheuttamien muistiotositteiden vähentämiseksi tulisikin prosesseja ja toimintatapoja tarkastella siten, että kehittämistoiminnassa puututtaisiin niihin prosessien kriittisiin vaiheisiin, joissa muistiotositteiden määriin olisi mahdollista vaikuttaa. Prosessien kehityksessä kokonaistehokkuuden näkökulmasta tulisi esimerkiksi maksuliikeprosessin kehittäminen aloittaa asiakkaan prosesseja tarkastelemalla (Heinonen ym. 2010.) Toisaalta, jos prosessien muistiot aiheutuvat Palkeiden sisäisesti sovituihin toimintatavoista, tulisi toimintatapojen muutosta harkita siten, että nykyisille toimintatavoille etsittäisiin vaihtoehtoisia toimintatapoja. Vaihtoehtoisten toimintatapojen vertailussa tulisi kiinnittää huomiota siihen, kuinka paljon vaihtoehtoiset toimintamallit veisivät aikaa ja resursseja verrattuna nykyisiin toimintatapoihin.

Osaltaan Palkeiden maksuliikeprosessin toimintatavat ja sovitut käytännöt selittävät sen, minkä takia maksuliikeprosessi tuottaa huomattavan paljon enemmän muistiotositteita, kuin muut Palkeiden tuotannon prosessit. Menojen käsittelyssä on sovittu käytäntö, että epäselvät erät tai siirtovirheet kirjataan yksipuoleisella muistiotositteella virhetilille. Tämä käytäntö on omiaan lisäämään muistiotositteiden määriä. Lean-ajattelun hukkia karsimalla voitaisiin prosessia mahdollisesti virtaviivaista, jolloin myös virheiden määrä voisi saada vähennettyä. Tavoitetilan ja nykytilan välinen väli

tulisi tiedostaa ja pyrkiä kaventamaan sitä. (Liker & Convis 20012, 17.) Nykyisillä muistiotositemäärille tavoitetaan on vielä matkaa. Toisaalta kehittämistyö alkaa juuri tiedostamalla ja selvittämällä kehitystarve.

Mitä enemmän asiakasvirastolla on tiliotteita, sitä enemmän on myös maksuliikeprosessista kirjattuja muistiotositteita. Tähän lienee syynä se, että mitä enemmän tiliotteita on, sitä enemmän on myös tilitapahtumia ja näin ollen myös enemmän epäselviä eriä. Jos tilillä ei ole tilitapahtumia, ei myöskään tiliotetta muodostu kyseiselle päivälle. Toisaalta yhdellä tiliotteella voi olla tapahtumia kahdesta useampiin satoihin, jolloin tiliotteiden määriä enemmän muistiotositteiden määriin vaikuttaa luultavasti tilitapahtumien määrät. Tilitapahtumien määriä ei tutkimuksen pohjatiedoksi kerätty, joten tämä asia jää pelkästään oletukseksi.

6.4.2 Tilinpäätösaika

Muistiotositteiden sisältöä analysoidessa voidaan havaita osaltaan sama tulos kuin määrätietojen analyysistä. Joulukuulle kertyy koko vuoden korjauksia ja kirjauksia, jotka tulee korjata tai kirjata ennen tilinpäätöksen laatimista. Luonnollisesti myös vuodenvaihteeseen liittyvät kirjaukset lisääntyvät joulukuussa verrattuna normaali-kuukauteen. Tilinpäätösajalle kasaantuvat työt hidastavat tilinpäätöstä. Vuodenvaihteenmuistiot liittyvät tilinpäätöksen toteuttamiseen, joten niiden vähentäminen ei välttämättä ole mahdollista.

Joulukuussa 2012 korjausmuistiot oli 45 % kaikista joulukuussa tehdyistä normaali-muistioista, kun toukokuussa 29 % kaikista normaalimuistioista oli korjausmuistioita. Korjausmuistiot eli virheitä vähennettäessä tulisi huomioida kohdistaa virheiden syntyn. Lisäksi korjausmuistioiden tekeminen pitkin tilivuotta helpottaisi ruuhkaa tilinpäätösaikana. Tällöin kirjausten oikeellisuuden varmistamiseksi tulisikin lisätä kirjanpidon tarkastuksia tai asiatarkastusta tilivuoden aikana, ei pelkästään tilinpäätösajan lisäksi.

Osassa virastoissa jopa 100 prosenttia vuoden suorakirjausmuistioista sijoittuu tilinpäätösaikaan eli päiväykselle 31.12.2012. Suorakirjausmuistioiden kirjaamisessa tilinpäätösaikaan on kuitenkin huomattavia virastokohtaisia eroja. Ongelman ratkaisemiseksi voitaisiin tutkia niiden virastojen prosesseja, joissa tilinpäätösajalle ei kerään-

ny muistiotositteita ja verrata niitä prosesseja tai käytäntöjä niiden virastojen prosesseihin ja käytäntöihin, joissa muistiotositteet kertyvät kirjattaviksi tilinpäätösaikaan. Näin vertailemalla saataisiin parempi kuva ilmiöstä ”ruuhkautumisen” takana.

Suorakirjausmuistioiden taustalla piilee sama ongelma kuin normaalimuistioissa. Korjaukset jäävät tehtäväksi viime hetkeen ennen tilinpäätöstä. Tutkimuksen mukaan korjausmuistioiden määrä on riippuvainen joulukuussa ja tilinpäätösaikana kirjattujen muistioiden kokonaismäärään. Tällöin korjausmuistioiden eli kirjausvirheiden vähentäminen vähentäisi jonkin verran muistioita myös tilinpäätösajalta helpottaen samalla tilinpäätösajan työmäärää. Korjausmuistioiden vähentämiseksi ratkaisu on virheiden vähentäminen.

Virheiden vähentämistä voidaan lähestyä eri näkökulmista, mutta esimerkiksi Lean tai Six Sigma voisivat antaa keinoja virheiden vähentämiseksi. Lecklin & Laineen (2009, 281–287) ja Likerin (2010) mukaan näiden menetelmien tavoitteena on parantaa organisaation prosesseja, laadunhallintaa ja tuottavuutta lyhentämällä ja virtaviivaistamalla koko prosessia. Näin ollen molemmista menetelmistä löytyisi hyviä keinoja virheiden vähentämiseksi.

6.4.3 Pohdinta muistiotositeanalyysista

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää tiedot siitä, mistä muistiotositteita syntyy ja siitä, kuinka paljon Palkeiden asiakasvirastoiden kirjanpitoon tehdään muistiotositteita. Tavoite toteutui ja kappalemäärät sekä paljon muuta tietoa on nyt hyödynnettävissä jatkotutkimuksissa ja tulevaisuuden kehitystyössä. Myös muistiotositteiden syntyprosesseista on nyt aiempaa tarkempaa tietoa. Voidaan todeta, että muistiotositteita syntyy määrällisesti eniten maksuliikeprosessista.

Todellisuudessa muistiotositteista aiheutuvien kustannusten voidaan arvioida olevan tutkimuksessa todettuja arvioita suuremmat, koska sisältötutkimuksessa ei ollut mukana kaikki asiakasvirastot. Lisäksi muistiotosittemäärät ja palkkakustannukset ovat arvioituja. Maksuliikeprosessi ei seuraa työajassa erikseen muistiotositteisiin käytettyä työaika, joten tarkkoja laskelmia ei kustannuksista pystytä tekemään. Tutkimuksessa arvioiduilla luvuilla pystytään kuitenkin saamaan suuntaviivaa siihen millaisista kustannuksista ja tositemääristä on kyse. Kustannusarvioista puuttuvat kokonaan rajauk-

sen vuoksi osto- ja myyntilaskujen sekä palkanlaskennan aiheuttamat muistiotosittekustannukset.

Tilinpäätösajan kiireen helpottamiseksi on kaksi vaihtoehtoa: virheitä olisi saatava vähennettyä tai niiden korjaus tulisi saada jaettua tasaisemmin varainhoitovuodelle. Likerin (2010, 87, 271–272) mainitsevat informaatiovarastot ovat hallintoorganisaation yleisintä hukkaa. Varsinkin tilinpäätösaikana informaatiovarastoja syntyy, kun tallennettavaksi tarkoitettu tieto odottaa sähköpostissa käsittelyä.

Muistiotositteiden pitäisi olla vuodenvaihte ja korjausorientoitunutta, jolloin virheiden määrää vähentämällä saataisiin myös muistiotositteiden määrää vähennettyä. Kuitenkin ennen tätä tulisi kiinnittää huomiota prosesseista syntyviin muistioihin, koska niistä voitaisiin suurten volyymien takia saada aikaan huomattavia kustannussäästöjä. Hajonta muistiotosittemäärissä on todella suuri, jatkokehityksessä tulisikin keskittyä havainnoimaan niitä asiakasvirastoja, joissa tehdään eniten ja vähiten muistiotositteita. Havainnoimalla näiden virastojen eroja, voidaan saada selville hyviä ja huonoja käytänteitä muistiotositteiden käsittelyssä ja asiakasvirastojen toiminnasta.

Muistiotositteiden määrän vähentämiseksi tulisi miettiä myös mahdollisuutta käyttää neljän kuukauden korjausaikaa, jolloin muistiotositetta ei tarvittaisi. Jos kirjanpito-merkintää korjataan kirjanpitolaain 2. luvun 4. pykälän mukaisen neljän kuukauden kirjausjakson aikana, ei määrämuotoista korjausmenettelyä tarvitsisi käyttää.

Tutkimuksessa ei jaoteltu eri asiakasvirastoja hallinnon aloittain. Näin jälkikäteen tämä olisi ollut mielenkiintoinen tieto pohdittaessa niitä eroja, joita asiakasvirastojen muistiotosittekäytänteissä on. Voidaanko hallinnonalalla selittää osa muistiotositteisiin liittyvistä eroista? Lisäksi kirjanpidon tositemäärä olisi ollut tarpeellinen tieto selvittäessä virheprosenttia eli kuinka monta prosenttia muistiotositteiden määrä on kaikista tositteista yhteensä.

7 TOIMINNAN KEHITTÄMISEN SUUNNITTELU

Tutkimuksen kehittämistehtävänä oli esittää parannusehdotuksia Palkeiden ja sen asiakasvirastojen toimintaan, maksuliikeprosessin tulotiliotteiden käsittelyn ja muiden

toimintatapojen osalta. Tavoitteena oli selvittää kuinka virheiden määrää voitaisiin vähentää ja kuinka prosesseja ja toimintatapoja voitaisiin parantaa kokonaistehokkuuden näkökulmasta. Nämä tavoitteet eivät toisaalta ole erillisiä, vaan virheiden vähentäminen on myös yksi keino parantaa Palkeiden ja sen asiakasvirastojen kokonaistehokkuutta. Palkeiden ja sen asiakasvirastojen prosessien linkittyessä vahvasti toisiinsa oli luontevaa tuoda tutkimuksessa vahvasti esille niitä yhteisiä kehittämiskohteita, joilla koko toimintaa asiakasvirastosta Palkeisiin saataisiin tehostettua. Haastattelujen lisäksi kvalitatiivisen tutkimuksessa on käytetty aineistonkeruumenetelmänä havainnointia. Oma havainnointi Palkeissa ja asiakasvirastossa työskennellessäni on tuonut haastattelujen analysointiin ja ymmärtämiseen tietynlaista syvyyttä.

7.1 Palkeiden ja asiakasviraston näkemys toiminnan parantamisesta

Tässä luvussa käsittelen haastattelututkimuksen toteuttamista ja analysointia. Tutkimusaineiston kerääminen tapahtui kahdella erillisellä teemahaastattelulla, joihin osallistui kaksi palveluesimiestä Palkeista ja kolme talousasiantuntijaa yhdestä Palkeiden asiakasvirastosta. Haastatteluilla pyrin saamaan mahdollisimman paljon konkreettisia ajatuksien liittyen valittuihin teemoihin. Tässä luvussa käsittelen myös tutkimusaineiston analysoinnin tuloksia ja niistä tehtyjä johtopäätöksiä. Tulokset on jaettu tutkimusongelmien mukaisesti kahteen osaan. Johtopäätökset liittyvät nämä tutkimusongelmat yhteen ja vastaavat tavoitteen asetteluun toiminnan kehittämiseksi.

7.1.1 Tutkimuksen toteutus ja analysointi

Haastattelutilaa voidaan pitää olennaisena osana haastattelun eli vuorovaikutustilanteen onnistumisessa. Tärkeää olisi, että haastateltavat kokevat olonsa varmaksi ja kohtoisaksi, jolloin tutkijan on helpompi päästä psyykkisesti lähelle haastateltavaa. (Eskola & Vastamäki 2001, 27–30.) Haastattelupaikkana käytin Palkeiden ja asiakasviraston neuvottelutiloja, jotka olivat mielestäni luonnolliset ja varmat valinnat. Palkeiden palveluesimiehet haastattelin Palkeiden neuvotteluhuoneessa ja asiakasviraston talousasiantuntijat taas heidän omassa neuvottelutilassaan. Haastattelijan ominaisuudessa menin haastateltavien ”reviirille”. Tavoitteena oli, että haastateltavien olo olisi mahdollisimman rento nauhoituksesta huolimatta.

Valitsin haastateltavat heidän organisaationsa ja tietotaitonsa takia eli tutkimukseeni valittu otos henkilöistä oli harkinnanvarainen. Palkeista halusin saada haastatteluun mukaan palveluesimiehiä, joilla on näkemys prosesseista, asiakkaista ja taustalla vaikuttavasta normistosta. Kokonaistehokkuuden ja asiakkaan näkökulman esiintuomiseksi pidin ehdottoman tärkeänä saada mukaan myös asiakasviraston edustajia.

Pidin teemahaastattelua sopivimpana, koska haastateltavilla oli enemmän kokemusta itse prosesseista, jolloin en halunnut sulkea pois tarkoilla kysymyksillä sellaisia aiheita tai asioita, joita en haastattelututkimusta suunniteltaessa osannut ottaa huomioon. Ennen haastattelua valmistelin teemat ja lähetin ne saatteineen tiedoksi haastateltaville (liite 8), jotka olivatkin valmistautuneet haastatteluihin materiaalein. Teemojen lisäksi olin miettinyt valmiiksi kysymyksiä, joiden avulla voisin saada paremmin esiin ratkaisuja tutkimusongelmaan. Haastatteluissa halusin painottaa työn helpottamista ja nopeuttamista prosessia parantamalla. Prosesseina olivat maksuliike ja kirjanpito prosessit.

Nauhoitin molemmat haastattelut. Nauhuri vaikutti haastattelutilanteen ilmapiiriin lähinnä haastattelun alussa, mutta tunnelma rentoutui mielestäni melko pian haastattelujen edetessä. Tärkeää oli korostaa sitä, ettei haastattelu mene muiden ihmisten kuultavaksi eikä luettavaksi ennen kuin olen hyväksyttänyt tekstin haastateltavilla. Lopulta haastattelut etenivätkin antoisan keskustelun merkeissä, jossa tarkentavilla kysymyksillä johdattelin keskustelua. Mielestäni pienryhmät sopivat teemahaastatteluihin parhaiten. Ryhmässä saimme esille ehkä enemmän ajatuksia kuin yksilöhaastatteluissa. Tiesin, että haastateltavat tuntevat toisensa hyvin ja pystyvät rentoutumaan toistensa seurassa. Näin ollen ei tarvinnut pelätä, ettei omaa mielipidettä uskallettaisi sanoa ryhmähaastattelutilanteessa. Keskustelussa yritin johdatella ajattelemaan työn nopeuttamista ja helpottamista.

Litteroin nauhoitetut haastattelut sanasta sanaan ja tulostin haastattelut analysointia varten. En käyttänyt vastausten luokitteluun ja analysointiin mitään ohjelmaa, koska haastatteluaineistoa oli sen verran vähän. Mielestäni paras tapa luokitella aineisto oli käyttää tekstinkäsittelyohjelmaa, tulostinta ja erivärisiä yliviivauskyniä. Kävin litteroidut aineistot läpi luokitellen eri aiheet.

Analysoin ensin asiakkaan näkökulman eli asiakasviraston haastattelun. Tämän jälkeen aloin aihealueittain lisäämään toisessa haastattelussa ilmi tulleita asioita jo analysoituun tekstiin. Päädyin tällaiseen käsittelyyn osaksi myös sen takia, että haastattelut oli tehty tässä samaisessa järjestyksessä. Käytin Palkeiden palveluesimiehiä haastateltaessa hyväksi jo niitä tietoja, joita oli noussut selkeästi esiin haastatelllessani asiakasviraston edustajia. Tutkimusongelman mukaisesti tuloksissa nousee esiin kaksi pääteemaa; virheiden vähentäminen ja toimintatapojen sekä prosessien kehittäminen, jonka jaon esiin nousseiden asioiden pohjalta seuraaviin luokkiin:

- maksuliikeprosessi
- menojen käsittelyn ja maksatuksen prosessi
- epäselvät erät tulotiliotteella
- tilinpäätösaika kirjanpidon prosessissa
- yhteystarkastukset.

7.1.2 Virheiden vähentäminen

Virheet syntyvät suurimmaksi osaksi työntekijöiden kirjatessa esimerkiksi matkakuluja esijärjestelmiin. Esijärjestelmissä voitaisiin rajoittaa henkilön kirjausoikeuksia siten, että esimerkiksi menojen käsittelijä ei tarvitse oikeuksia tulotileille kirjaamiseen. Lisäksi esijärjestelmissä voisi olla tiukemmat tiliöintisäännöt, jotka pakottaisivat kirjaamaan kuluja mahdollisimman pitkälle oikein. Mitä enemmän toiminnot ja tallennus siirtyvät Kiekun myötä työntekijöille ja esimiehille asiakasvirastoihin, tulisi järjestelmillä pystyä tukemaan oikeellisuutta ja rajoittamaan virheiden syntymistä.

Asiakasviraston näkökulmasta työläitä ovat ne virheet, jotka ovat teknisesti oikein, mutta sisällöltään korjausta vaativia. Tällöin virheet eivät tule esiin järjestelmien teknisissä yhteystarkastuksissa, koska ne sisältävät teknisesti kaiken tarvittavan: LKP- ja TA- tilin, kustannuspaikan sekä tarvittavat yhteystarkastuksiin määritellyt projektit tai muut sisäisen laskennan seurantakohteet. Virheisiin voitaisiin puuttua ja niitä pystyttäisiin vähentämään paremmalla ohjeistuksella ja keskitetyllä tiliöinnillä.

Jos tiliöintejä tai asiatarkastusta hoitaisivat vain sellaiset henkilöt, jotka tuntevat tiliöintiohjeet ja kirjanpidon erinomaisesti, syntyisi muistiotositeilla korjattavia virheitä huomattavasti vähemmän. Nykyisin matkalaskun tiliöinnin tekijä voi kirjata matkalaskun käytännössä ihan miten vain huvittaa. Haastattelussa todettiin, että ”Joskus

tuntuu, että vain taivas on rajana, kun ihmiset tiliöivät matkalaskuja”. Jos asiatar- kastaja ja hyväksyjä eivät tarkasta tiliöintien oikeellisuutta, menevät virheet eteenpäin. Asiatarkastajan ja hyväksyjän rooli korostuu, kun muistiotositteiden määrää halutaan vähentää. Näissä rooleissa toimivien ihmisten tulisi olla tarkempia työssään, koska vastuu tiliöintien oikeellisuudesta on heillä.

Jos esijärjestelmien avulla ei pystytä puuttumaan tiliöintivirheisiin, täytyisi niihin puuttua asiatar- kastuksessa ja hyväksynnässä. Näihin tehtäviin tulisikin suhtautua va- kavasti siltä kannalta, että kirjanpitoon siirtyneet virheet voivat huonoimmassa ta- pauksessa aiheuttaa päivien selvittelytyön asiakasviraston ja Palkeiden eri osastoilla. Tiliöintiohjeistusta voitaisiin parantaa nykyisestään. Myös asiakasviraston henkilöstön mahdollisella tiliöintikoulutuksella voidaan haastateltavien mukaan vähentää virhei- den määrää.

Keskitetty tiliöinti tai asiatar- kastus voisi olla yksi ratkaisu siihen, ettei virheitä pääsisi syntymään. Toisaalta keskitetty tiliöinti on täysin päinvastaista ajattelua kuin mitä tulevaisuuden Kieku on tuomassa tullessaan. Kiekun tavoitteena on ennemminkin hajauttaa asiatar- kastusta. Palkeissa hoidetaan eräiden asiakkaiden osalta keskitetysti matkalaskujen asiallista tarkatusta matkustussäännön mukaiseksi. Palkeiden asiar- kastajat eivät ota kantaa tiliöintien oikeellisuuteen, koska se ei ainakaan nykyisillä tiedoilla onnistu. Palkeissa hoidettava asiatar- kastus tiliöintien osalta olisi askel sy- vempään palveluun. Tiliöintien asiatar- kastus Palkeissa vaatisi asiakkaan ohjeiden ja- kamista myös Palkeisiin. Lisäksi tällainen menettely vaatisi yhteistyön ja palvelun syventämistä huomattavasti.

Kehitysehdotuksena muistiotositteiden vähentämiseksi asiakkaan talousasiantuntija ehdottaakin paluuta sellaiseen toimintatapaan, jossa Palkeiden talouspalvelusihteeri tai se taho, joka siirrot on tehnyt, ilmoittaisi asiakasvirastoon mahdollisista virheistä. Asi- akkaan vastausta odotettaisiin puoleen päivään, jotta asiakkaalla olisi mahdollisuus selvittää ja kuitata siirtovirhe Palkeisiin antamalla uusi oikea tiliyhdistelmä tai kuit- taamalla virheen johtuvan puutteellisesta yhteystarkastuksesta. Näin välttyttäisiin yli- määräisiltä muistiotositteilta, joilla joissain tapauksissa lopulliset tiliöinnit ovat ident- tiset alkuperäiseen tositteeseen. Näissä tapauksissa muistiotositteet ovat täysin turhia, koska tiliöinnit ovat jo alkuperäisessä tositteessa oikein.

7.1.3 Prosessien ja toimintatapojen kehittäminen

Maksuliike ja kirjanpito ovat lähes kaikkien taloushallintoprosessien osa tai loppuvaihe. Esityö tapahtuu virastoissa ja Palkeiden muissa prosesseissa ja puhtaasti itse rahaliikenne maksuliikeprosessissa. Tällä hetkellä asiakasvirastossa ei ole tallennusoikeutta tiliotteille eikä kirjanpitojärjestelmiin. Palkeissa hoidetaan näin tallennus ja muu järjestelmien käyttö asiakasviraston ollessa vastuussa substanssista.

Maksuliikeprosessi

Maksuliikkeen tarkoitus on hoitaa oikea aineisto maksuun oikea-aikaisesti sekä hoitaa rahaliikenne. Maksujen lisäksi prosessissa käsitellään tulotiliotteet, joka käsittää tilille tulleiden suoritusten kirjaamista. Maksuliikeprosessin sisäisiä asiakkaita ovat oman viraston työntekijät ja toiset prosessit ja osastot. Ulkoisia asiakkaita toiset valtion virastot, kunnat, yritykset ja yhteisöt, seurakunnat, tuensaajat ja yksityishenkilöt, jotka saavat suorituksia kyseiseltä organisaatiolta.

Maksuliikkeen hoitaminen asiakasvirastoissa tarkoittaa käytännössä maksutoimeksiantojen tekemistä esijärjestelmistä, epäselvien erien selvitystä ja tositteiden käsittelyä. Asiakasvirasto huolehtii myös, että materiaali on ajallaan hyväksytty ja että tilillä on rahaa maksuihin. Asiakasviraston tärkein tehtävä on huolehtia maksatusaineistojen oikeellisuudesta ja Palkeiden tehtävänä on suorittaa itse tekninen maksaminen, rahaliikenne sekä tiliotteiden käsittely.

Tiliotteelle kirjataan paljon erilaisia eriä, kuten kelapalautuksia, pankkitilille palautuneita muita suorituksia, ulosottoja ja kulttuurisetelikirjauksia. Maksuliike tuottaa alkukartoituksen mukaan huomattavan määrän muistiotositteita. Tästä huolimatta maksuliikkeen ei ajatella aiheuttavan paljoa ylimääräistä työtä asiakasvirastossa. Haastattelussa todettiin, että ”Maksuliike onkin yksi niistä harvoista hyvin toimivista asioista Palkeiden tuotannossa”. Tällä viitattiin siihen, että muissa prosesseissa päällekkäisen työn määrä asiakasviraston ja Palkeiden välillä koetaan suurempana.

Menojen käsittely ja maksatuksen hitaus

Asiakkaan näkökulmasta voidaan maksuliikeprosessin maksuliikkeen positio kuvata esimerkiksi matkalaskuprosessilla. Työntekijä syöttää matkan tiedot M2-järjestelmään, tiliöi matkalaskun, jos oletustiliöintejä täytyy muuttaa. Työntekijä tallentaa matkalaskun, jonka jälkeen se asiatarkastetaan ja hyväksytään. Hyväksytyt matkalaskun mukaiset rahat siirtyvät maksatusaineiston mukana Palkeiden maksuliikeprosessin kautta työntekijän tilille. Maksuliikeprosessi on vain pieni osa kokonaisprosessissa.

Maksamisen kokonaisprosessi koetaan hitaaksi. Se onkin asiakkaan näkökulmasta maksuliikkeen suurin haaste. Hitauden ajatellaan johtuvan osittain järjestelmistä ja niiden päivityksistä. Normaalin tilisiirron saa tehtyä nopeasti ja rahat siirtyvät tililtä toiselle parhaassa tapauksessa saman tien. Menojen käsittelyssä osapuolia on paljon, pankit, Palkeet ja maksun saaja, skannauspalvelu, asiakasvirasto ja useita eri järjestelmiä.

Maksujen suorittaminen vaatii varaukset Rahakkaasta, josta päivittäin asiakasviraston tilille siirretään tarvittavat rahat kattamaan maksut. Maksut poimitaan järjestelmään ja ne suoritetaan seuraavana päivänä, mutta vastaanottajan pankkitilistä riippuen maksatus voi kestää useita päiviä. Kaikki esijärjestelmät vaativat päivityksiä, jotka käytännön syistä hoidetaan yöaikaan. Laskun maksamisprosessi voi kestää onnistuessaankin viikon. Hitaus on asiakasviraston mukaan vaikea selittää maksun saajalle, joka odottaa suoritusta mahdollisimman pian.

Maksamisen hitaus voidaan ohittaa manuaalisesti tehtävillä kassa- ja pikamaksuilla. Tulevaisuuden tavoitteena on kuitenkin vähentää kassa- ja pikamaksuja manuaalisen työmäärän vuoksi. Hitaimmaksi koetaan se, jos jossain prosessin vaiheessa huomataan virhe, jota joudutaan korjaamaa. Tällöin maksupäivä vääjäämättä siirtyy eteenpäin. Jos tieto olisi todella reaaliaikaista ja tieto kulkisi eri järjestelmien välillä nopeammin, olisi koko prosessi nopeampi. Joskus on myös esitetty ajatuksia, ettei tiliotteita siirrettäisi päivittäin kirjanpitoon. Valtiokonttorin kirjanpidon käsikirja antaa kuitenkin toistaiseksi selkeät, pakottavat ohjeet siitä, että tiliotteet täytyy siirtää päivittäin. Tällä hetkellä voidaan sanoa, että järjestelmät luovat ne rajaehdot, joihin prosessien täytyy mukautua.

Asiakasviraston projektitoiminta luo paineita taloushallintoon, koska usein projekti joudutaan laskuttamaan ennen kuin esimerkiksi projektien palkkakustannukset saadaan kirjanpitoon palkkajärjestelmän kautta. Tällaisessa tapauksessa järjestelmien hitaus ja joustamattomuus aiheuttaa tarpeen muistiotositteille. Laskutettuja projekteja joudutaan oikaisemaan todellisten kustannusten perusteella.

Epäselvät erät tulotiliotteella

Epäselvät erät, jotka kirjataan tiliotteelta yksipuoleiseksi muistiotositteeksi ja laitetaan kiertoon asiakasvirastoon, ovat yksi suurimpia muistiotositteiden lähteitä. Ennen palvelukeskusmalliin siirtymistä asiakasvirastossa kaikki mahdollinen kirjattiin tiliotteelle. Näin ollen tulotiliotteen käsittelystä ei aiheutunut juurikaan muistiotositteita. Osa haastateltavista koki, että ennen siirtymistä Palkeisiin asioiden siirtely taholta toiselle oli vähäisempää. Tiliotetta hoitavalle henkilölle lähetettiin aina tiedoksi sellaiset erät etukäteen, joiden tiedettiin tulevan tilille ilman viitettä. Ministeriön sisäinen palvelukeskus ja kaiken kirjaaminen suoraan tiliotteelle vähensivät huomattavasti muistiotositteiden sekä selvitystyön määrää asiakasvirastossa. Palkeiden kannalta tällainen toimintatapa on työläs. Tiedoksi tulleita maksuja joudutaan käytännössä selailemaan mapeista. Ulkomaanmaksut voivat tulla erimääräisinä ja eri maksajalta, kuin alun perin on ilmoitettu, jolloin etukäteen annettu informaatio ei pidä paikkaansa.

Palkeiden maksuliikeprosessissa on ryhdytty jo seuramaan epäselviä eli viitteettömiä suorituksia, joita asiakasvirastojen tilille tulee. Näistä viitteettömistä suorituksista tai epäselvistä eristä on tiedotettu asiakasvirastoja. Näin on yritetty vähentää niitä epäselviä eräiä, jotka tulevat samanlaisina maksuina asiakasvirastojen tilille määräajoin. Haastattelussa ehdotettiin epäselvien erien vähentämiseksi muun muassa mahdollisimman kattavaa laskutusta, jolloin kaikki mahdollinen kulkisi läpi laskutusprosessin. Maksajaan ei pystytä vaikuttamaan. Jos joku maksaa suorituksen ilman viitettä ja vaikka toisen henkilön puolesta, ei maksuliikkeessä pystytä selvittämään maksun oikeellisuutta.

Jos tiliotteelle tullut suoritus vaatii TA-tilille kirjauksen, ei Palkeissa voida asiatarastaa ja hyväksyä tositetta. Tällä hetkellä Palkeiden maksuliikeprosessi tekee yksipuoleisen muistion esimerkiksi valuuttaeroista ja pankkikuluista tai joka kuukausi asia-

kasviraston tilille tulevasta vuokran maksusta, koska niissä on TA-tili. Epäselvien erien kirjaamisessa Palkeiden toimesta tiliotteelle nähdään kaksi puolta. Toisaalta kirjaaminen tehostaisi kokonaisprosessia, toisaalta taas erilaiset poikkeavat käytännöt hidastavat ja muuttavat prosessia, kun Palkeissa on yritetty yhtenäistää kaikkien asiakasvirastojen palvelua mahdollisimman samankaltaiseksi. Tällä hetkellä on menossa prosessi, jossa talousarvioasetukseen yritetään saada muutos, jotta esimerkiksi valuuttaerot saataisiin kirjata esimerkiksi Palkeiden toimesta.

Nykyisin tiliotteen kaikista epäselvistä eristä tehdään omat muistiotositteet. Jos kaikki tiliotteen epäselvät erät kirjattaisiin yhdelle muistiotositteelle, vähentäisi se luultavasti muistiotositteiden määrää, mutta kokonaisuuden kannalta vaikutus voisi jäädä vähäiseksi. Selvitystyö ja kirjaaminen tulisi joka tapauksessa tehdä asiakasvirastossa. Lisäksi ongelmaksi voisi muodostua suurissa asiakasvirastoissa se, että eri erät voivat mennä asiatarkastukseen ja hyväksyntään eri henkilöille. Tällöin yhtä muistiotositetta jouduttaisiin siirtelemään henkilöiltä toisille riippuen asiatarkastajien ja hyväksyjien määrästä. Nykyisin Palkeiden maksuliikeprosessista tehtävät yksipuoleiset muistiot lähetetään viraston yhteyshenkilölle, joka hoitaa asiatarkastuksen tai lähettää muistiotositteet edelleen oikeille henkilöille asiatarkastukseen ja hyväksyntään.

Epäselvien erien määrä vaihtelee virastoittain, jolloin Palkeiden maksuliikkeen tekemät yksipuoleiset muistiot aiheuttavat eri määrän työtä eri virastoissa. Haastattelussa todettiin, että ”Jos kaikki suoritukset olisivat viitteellisiä, niin sehän olisi ratkaisu tuohon muistiotositteiden vähentämiseen maksuliikkeen osalta”. Toisaalta kaikkien suoritusten muuttamista viitteellisiksi pidettiin kuitenkin haastavana ja miltei mahdottomana toteuttaa.

Tilinpäätösaika ja päällekkäinen työkirjanpidon prosessissa

Asiakkaan näkökulmasta työtä nopeuttaisi ja sujuvoittaisi, jos myös asiakasvirastolla olisi tallennusoikeudet kirjanpidon järjestelmään. Nykyisessä toimintamallissa tieto lähetetään asiakasvirastosta Palkeisiin, jossa pyyntöjen mukaiset toimenpiteet tehdään ja tallennetaan järjestelmiin. Myös asiakasvirastossa huomatu virheet korjataan siten, että asiakasvirasto lähettää Palkeisiin pyynnön muistiotositteesta tai valmiin tositteen tallennettavaksi järjestelmään.

Tallennus järjestelmiin tehdään aina Palkeiden toimesta. Tallennus voi Palkeissa vastaajan puitteissa kestää kaksi päivää, joka esimerkiksi tilinpäätös vaiheessa hidastaa koko prosessia. Tallennuksen jälkeen tarkastetaan tehty kirjaus asiakasviraston toimesta. Tarkastusta ei niinkään tehdä Palkeiden kirjanpitäjien tallennusta epäiltäessä, vaan koska halutaan varmistua oman korjauksen ja lopullisen kirjauksen oikeellisuudesta. Vastuu kirjanpidon oikeellisuudesta on asiakasvirastossa.

Niin asiakasvirastossa kuin Palkeissa koetaan, että eniten virheitä ja selvitettävää on juuri tilinpäätösaikaan. Asiakkaan näkökulmasta papereiden ja töiden edestakaisin siirtely on turhauttavaa, vaikka Palkeiden osalta prosessi on hyvinkin suoraviivainen. Tilinpäätösajan päällekkäisestä työstä mainittiin haastattelussa esimerkiksi tilinpäätöksen liitteet, joista osa tehdään Palkeissa. Asiakasvirasto kuitenkin tarkastaa ja muokkaa nämä liitteet.

Yhteystarkastukset

Kirjanpidon prosessissa yhteystarkastukset nousivat esiin kehittämistyössä. Toisaalta yhteystarkastukset auttavat vain teknisiin virheisiin ja vaikka yhteystarkastukset olisivatkin kunnossa, jää silti mahdollisuus virheellisiin kirjauksiin. Kirjanpidon prosessissa virheiden vähentämisen katsottiin olevan tehokkain keino välttää muistiotositteen tekeminen. Virheiden vähentämisessä taas ohjeistus ja kirjanpidon yksinkertaistaminen katsottiin parhaimmiksi tavoiksi vähentää virheitä. Seurantakohteiden monimuotoisuus katsottiin liian monimutkaiseksi. Haastattelussa todettiin, että ”Jos tiliöinti olisi yksinkertaisempaa, virheitäkin tulee vähemmän”. Kiekussa tiliöinti tulee yksinkertaistumaan, kun seurantakohteet rajoitetaan maksimissaan kahteen seurantakohteeseen. Nykyisin asiakasvirastossa on mahdollista käyttää kymmeniä erilaisia sisäisen laskennan seurantakohteita.

Yhteystarkastuksien taso vaihtelee asiakasvirastoittain. Kuitenkin joskus käy niin, ettei yhteystarkastuksiin ole vielä tallennettu joitakin projekti / TA-tili yhdistelmiä. Nämä jäävät järjestelmän teknisesti tekemässä yhteystarkastuksessa kiinni ja asiakkaan toive olisikin, että Palkeista kysyttäisiin mahdollisia korjauksia ennen muistiotositteen tekemistä. Nykyisin tällaisessa tilanteessa Palkeissa tehdään siirtovirheistä yksipuoleinen muistiotosite ja asiakasvirastossa selvitetään mistä tämä johtuu. Siirtovir-

heidin selvittäminen jälkikäteen voi joskus olla asiakasvirastolle työlästä, jos tositteella ei lue selkeästi mistä virhe on tullut ja mikä tililuokka on virheellinen.

7.2 Johtopäätökset toiminnan kehittämisen mahdollisuuksista

Virheiden vähentämisen lisäksi muistiotositteiden vähentämiseksi vaaditaan prosessien parantamista. Myös toimintatapojen virtaviivaistaminen ja päällekkäisen työn poistaminen olisivat tärkeitä selvitettäviä asioita kehittäessä muistiotositteiden käsittelyä. Muistiotositteiden vähentämiseksi tiliotteiden kaikkien epäselvien erien kirjaaminen yhdelle muistiotositteelle voisi auttaa. Toisaalta tällainen toimintatapa ei välttämättä vähennä muistiotositteisiin käytettyä työaikaa, koska tositte joudutaan joka tapauksessa käsittelemään Palkeissa ja asiakasviratossa.

Nykyisin järjestelmien käyttöoikeuksia on rajattu ja tallennusoikeudet on keskitetty Palkeisiin. Prosessien parantaminen voi edellyttää tallennusoikeuksien laajentamista suuremmalle joukolle. Jos tallentajia on enemmän, tulisi järjestelmissä pystyä kontrolloimaan tiliöintien oikeellisuutta hieman nykyistä tehokkaammin. Virheisiin pitäisikin puuttua jo tallennusvaiheessa esijärjestelmissä, joko määrittelyjen, tiliöintisääntöjen, yhteystarkastusten tai käyttöoikeuksien avulla. Jos esijärjestelmissä ei pystytä ehkäisemään virheiden syntyä, tulisi asiatarkastuksen ja hyväksynnän laatuun panostaa, näiden ollessa viimeiset mahdollisuudet vaikuttaa tiliöinnin oikeellisuuteen. Nämä toimenpiteet olisivat ennaltaehkäiseviä, jotka voisivat vähentää muistiotositteiden määrää.

Yksipuoleisten muistioiden osalta toimintatavoissa tulisi pyrkiä siihen, ettei yksipuoleisia muistiotositteita tehtäisi ennen, kuin asiakasvirastolla on ollut aikaa selvittää muistion tarpeellisuus. Selvitystyö ennen muistiotositteen tekemistä koetaan helpomaksi, kuin muistiotositteen selvittämistyö yksipuoleisen muistiotositteen kiertäessä Rondossa. Selvitystyötä voitaisiin ehkäpä tehdä jatkossa jossain määrin myös Palkeissa. Maksuliike prosessin osalta viitteettömien suoritusten vähentäminen olisi avainasemassa vähennettäessä muistiotositteiden määriä. Lisäksi toistuvien viitteettömien erien, kuten kurssierojen, kirjaaminen tiliotteelle Palkeiden maksuliikeprosessissa vähentäisi maksuliikeprosessista johtuvia muistiotositteita.

Teeman siirrettyä toimintatapojen kehittämiseen kävi ilmi, että muistiotositteita ja muita kirjanpidon tositteita selvitetään, kirjataan ja tarkastetaan niin asiakasvirastoissa kuin Palkeissakin. Tällainen menettely ei vastaa prosessien virtaviivaistamista ja sitä, että syöte kulkisi kokonaisprosessin läpi mahdollisimman nopeasti. Yksimielisesti asiakasvirastossa koettiin, että asian kuin asian hoitaminen, selvittäminen ja tallentaminen tulisi olla yhdessä paikassa, Palkeissa tai asiakasvirastossa. Muuten käsittelykertoja tulee paljon ja pienimpiinkin asioihin saadaan kulutettua monen ihmisen työpanosta ja aikaa.

Ohjeistuksessa voitaisiin pyrkiä siihen, että Palkeissa ja asiakasvirastoilla olisi myös yhteisiä ohjeita. Asiatarkastusohjeet voisivat olla selvittämisen arvoinen panos virheiden ehkäisemiseksi. Myös virkamiehien tiliointiohjeistusta voitaisiin lisätä siten, että alkuperäinen tiliointi saataisiin oikeaksi. Tällöin korjausmuistioita ei tarvitsisi tehdä sisältövirheiden vuoksi. Yhteistyötä tulisi syventää ja prosesseja miettiä kokonaistehokkuuden kannalta siten, että päällekkäistä työtä karsittaisiin. Päällekkäisen työn vaikutus ei ole ainoastaan kustannuksissa, vaan se näkyy myös työntekijöiden turhautumisena. Päällekkäisen työn poistamiseksi voitaisiin kerätä palautetta.

Ratkaisuna tilinpäätösajan päällekkäisen työn vähentämiseksi olisi se, että kaikki liitteet tehtäisiin asiakasvirastossa tai sitten Palkeiden tekemien liitteiden tulisi olla sellaisenaan käytettäviä. Asiakasvirastojen ja Palkeiden yhteisesti käytössä olevat materiaalit ja ohjeistus auttaisi Palkeita tuottamaan ulkonäöltään ja sisällöltään oikeanlaisia dokumentteja.

Epäselvien erien vähentäminen on jo Palkeissa aloitettu. Tätä työtä tulisi jatkaa esimerkiksi verkkolaskutusta lisäämällä ja viitteettömien toistuvaisuritutusten selvittämisellä. Kokonaistehokkuuden parantamiseksi tulisi joko asiakkaalla olla oikeus tehdä kirjauksia tiliotteelle tai Palkeilla olla oikeus tehdä edes joitakin TA-tilin sisältäviä kirjauksia. Varsinkin tapauksissa, joissa tilille tulee toistuvia vuokria, valuuttaeroja, pankkikuluja ja muita selkeitä tai ennalta ilmoitettuja eriä.

Siirtovirheistä ilmoittaminen asiakasvirastoon tai virheiden selvittäminen Palkeiden menojen käsittelyssä ennen yksipuoleisen muistiotositteen kirjaamista voisi vähentää muistiotositteiden määrää ja vähentää työlästä sekä kallista jälkikäteen selvittelyä asiakasvirastossa. Parhaassa tapauksessa ratkaisu tällaisessa tilanteessa voi olla uuden

tiliyhdistelmän avaaminen. Tämän lisäksi yksipuoleisten muistiotositteiden käsittelyä helpottaisi asiakasvirastossa se, että muistiotositteelle kirjattaisiin selkeästi, mitä tili-
luokkaa virhe koskee tai miksi yksipuoleinen muistiotosite on tehty.

8 POHDINTA

Tutkimukseeni sisältyi määrällinen ja laadullinen tutkimus. Määrällisellä tutkimuksella selvitettiin muistiotositteiden ja niiden käsittelyn nykytila, niin sanottu lähtötilanne. Laadullisella tutkimuksella etsittiin toimenpide-ehdotuksia prosessien kehittämiseksi ja muistiotositteiden vähentämiseksi. Tässä luvussa arvioin tulosten ja teorian yhteyttä ja tutkimuksen luotettavuutta. Lisäksi esitän arvioni asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta.

8.1 Laadukkaampia ja tehokkaampia palveluita

Palkeissa on jo vuosia tehty töitä tehtävänkuvien tarkkaan määrittelyyn ja prosessien kuvaamiseen ja tehostamiseen Palkeiden näkökulmasta. Esimerkiksi Palkeiden nykyisestä maksuliikeprosessista ja sen kuvauksesta on vaikea löytää kehittämiskohteita prosessin ollessa yksinkertainen ja nopea. Kuvaukset ovat korkeatasoisia ja mittaristoa kehitetään koko ajan. Hyvälle prosessikuvaukselle asetetut vaatimukset on täytetty. Kuvauksista selviää prosessin toimintalogiikka, henkilöiden ja osastojen roolit ovat selkeitä. Myös (Laamanen 2007, 80–81) pitää näitä asioita tärkeänä prosessikuvauksien kannalta.

George (2003, 259–262) ja Uusitalo (2012, 18) nimeävät 8 erilaista Lean-filosofian mukaista hukkaa. Erilaisiin hukkiin voisi kiinnittää huomiota myös Palkeissa. Hukkatyön tunnistaminen voisi tehostaa toimintaa myös Palkeissa. George (2003, 3, 259) on arvioinut hukkatyön aiheuttavan jopa 50 % palvelun kustannuksista. Tämä huomioon ottaen valtionhallinnossa voitaisiin mahdollisesti hukkaa karsimalla toteuttaa huomattavia säästöjä tuotettaessa palveluita asiakasvirastoilla. Kansainvälisestäikin vahvinta prosessien ja tietojärjestelmien keskittämistä valtionhallinnossa edustava Kieku-hanke on jo osaltaan aloittanut päällekkäisen työn karsimisen. Hukkaa vähennettäessä voitaisiin panostaa Palkeiden ja asiakasvirastojen yhteistyön tiivistämiseen entisestään, kos-

ka kokonaistehokkuuden kannalta pelkästään Palkeiden prosesseista karsittu hukka voi aiheuttaa vastaavasti hukkaa asiakasviraston prosessiin.

Ensimmäisenä kokonaistehokkuuden näkökulmasta ajateltuna tulisi kiinnittää huomiota tutkimuksessa esiin tulleen päällekkäisen työn ja tallennusta odottavien muistiotositteiden luomien informaatiovarastojen poistamiseksi. Kun ihanne- ja nykytilan väliltä etsitään ja löydetään aukkoja, myönnetään samalla, että toiminnassa on kehitettävää. (Liker & Convis 20012, 17.) Näin hyvästäkin prosessista voidaan löytää aina parannettavaa ja kehitysote säilyy. Myös Lecklin (2006, 134–135) painottaa prosessien kehittämisessä jatkuvan kehittämisen tärkeyttä. Asiakkaan ja Palkeiden prosessien tulisi linkittyä vahvasti toisiinsa ilman informaatiovarastoja. Erilaisen pyyntöjen lähettäminen ja niiden toteuttamisen odottaminen luovat katkoksia prosessin virtaukseen ja aiheuttavat hukkaa. (Liker 2010, 271–272.)

Päällekkäisen työn tullessa esille tulisi selvittää juurisyy toimintamallin takana ja päätyä kehittämään toimintaa siten, että huonoista toimintamalleista päästäisiin eroon mahdollisimman tehokkaasti. Päällekkäinen työ ja tallennusta odottavat työt eli informaatiovarastot, ovat Lean-ajattelun mukaista hukkaa (Liker & Convis 2012, 17). Toisaalta toiminnan kehittämiseksi voisi selvittää eri toimintojen virtausta prosessin todellisesta alkutilanteesta todelliseen lopputilanteeseen. Palkeissa toiminnan tehostamisessa voitaisiin jatkossa kiinnittää huomiota myös virtauksen mallinnukseen. Toimintojen virtauksen selvittäminen voisi tuoda uusia kehitysajatuksia koko toiminnan kehittämiseksi.

Palkeiden prosesseilla on varsin kattava mittaristo, jolla prosesseja ja sitä kautta toimintaa voidaan arvioida. Myös Lecklin (2006, 151) painottaa mittariston tärkeyttä koko organisaation ohjauksessa. Palkeissa tulisi jatkossa kiinnittää huomiota mittariston aiempaa tehokkaampaan hyödyntämiseen. Myös Laamasen (2007, 149) mielestä mittaamisen tärkein tehtävä on näyttää, mitä organisaatiossa todella tapahtuu. Palkeissa esimerkiksi maksuliikeprosessin mittaamiseen on käytössä noin 20 erilaista mittaria. Näistä mittareista voitaisiin mahdollisesti karsia sellaiset, jotka eivät anna tarpeellista informaatiota toiminnasta. Onko kaikille mittareille asetettu tavoite, ovatko kaikki mittarit käytössä aktiivisesti, seurataanko niiden tuloksia ja toimitaanko niiden antaman tiedon pohjalta? Tavoitteiden asettaminen ja mittariston antaman tiedon hyväk-

sikäyttöä voidaan pitää tärkeinä tekijöinä prosessien kehittämisessä. (Laamanen 2007, 202–203; Kantola ym. 2009, 15.)

Palkeet on olemassa tuottaakseen laadukkaita talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita laadukkailla työntekijöillä. Jatkossa tulisi kiinnittää huomiota siihen, kuinka palvelemme asiakasta mahdollisimman hyvin siten, että asiakas saa parhaan mahdollisimman hyödyn palvelusta. Palvelua parantamalla asiakasnäkökulmasta voitaisiin parantaa myös kokonaistehokkuutta ja vähentää muistiotositteiden määriä. Heinonen ym. (2010) kehottaa organisaatioita ottamaan asiakkaan näkökulman prosessien ja palveluiden kehittämisessä. Palkeissa tämän CD-logiikan omaksuminen voitaisiin aloittaa kuvaamalla tuotannon pääprosessit uudelleen asiakkaan näkökulmasta. Palkeiden tarjoamat palvelut kuvattaisiin vain osaksi asiakkaan prosessia. Kuten Lecklin & Laine (2009, 41) toteavat, olisi tärkeätä tunnistaa, kuinka palvelulla voidaan tuottaa lisäarvoa asiakkaalle. Myös Laamasen (2007, 64) mielestä tehokkain tapa prosessien tunnistamiseen lähtee asiakkaan prosessien tutkimisesta ja tunnistamisesta.

Tulevaisuudessa Palkeissa voitaisiinkin miettiä: Mitä lisäarvoa asiakas saa Palkeiden palveluista ja kuinka Palkeiden tarjoamia palveluita olisi mahdollisimman helppoa ja yksinkertaista käyttää? Kuinka voimme auttaa asiakasvirastoa tai kuinka voimme helpottaa asiakkaan arkea? Tällaisella pohdinnalla voidaan hahmottaa ihanne tai tavoitetilä. Tavoitetilan selvittäminen konkretisoi samalla nykyisiä ongelmia ja tuo esiin tavoite- ja nykytilanteen välisen eron. Myös Liker & Convis (2012, 84) ovat vakuuttuneita tavoite- ja nykytilanteen välisen eron selvittämisen hyödyistä sen ollessa ensimmäinen vaihe TBP-mallissa eli käytännöllisessä ongelmaratkaisumallissa.

Yksityissektoriin verrattaessa perusongelmana Palkeiden prosessien tehostamisessa voidaan nähdä se, että lait ja asetukset sekä normisto ohjaavat toimintaa vahvasti ja rajaavat käytössä olevia mahdollisuuksia. Normistojen ja lakien vaikutus näkyy lähinnä siinä, ettei kaikki muutoksia pystytä tekemään ilman laki- ja asetusmuutoksia. Tälläkin hetkellä eduskuntaan on menossa käsiteltäväksi lakimuutos, joka antaisi Palkeille käytännön tarpeita paremmin vastaavan oikeuden kirjata tiliotteen tapahtumia. Prosessit itsessään on kuvattu ja kehitetty sekä mittaristo on valittu. Virastojen välinen yhteistyö on ehkäpä vielä lapsen kengissä siihen nähden, mihin tulevaisuudessa hallintopalveluiden tuottajan tulisi päästä.

Kieku-hanke tulee muuttamaan Palkeiden ja asiakasvirastojen toimintamalleja ja Kiekuksa yhä enemmän mennään kohti kokonaistehokkaita prosesseja. Aloittaessani opinnäytetyön tekemisen oli Kieku käytössä vain yhdellä asiakasvirastolla. Nyt suurin osa virastoista käyttää tai on aloittanut käyttöönottoprojektin Kiekuun liittyen. Toimintatavat ja prosessit muuttuvat koko ajan, mutta toisaalta teoriat prosessien jatkuvasta parantamisesta ja kokonaistehokkuuden ajattelusta pätevät myös uusin Kiekun mukaisiin prosesseihin.

8.2 Tutkimuksen luotettavuuden arvioiminen

Tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa on perinteisesti käytetty käsitteitä validiteetti ja reliabiliteetti. Validiteetilla tarkoitetaan sitä, että tutkimuksella on tutkittu luvattuja asioita. Jos tutkimus vastaa lupautta, voidaan tutkimusta sanoa validiksi. Reliabiliteetilla tarkoitetaan tutkimuksen tulosten toistettavuutta. Jos tutkimus on toistettavissa, voidaan sitä sanoa reliaabeliksi. (Tuomi & Sarajärvi 2013, 136.) Käsitteenä reliabiliteetti ja validiteetti perustuvat olettamukselle, jonka mukaan tutkija pystyy pääsemään käsiksi objektiiviseen totuuteen ja tietoon (Hirsjärvi & Hurme 2004, 185). Tässä luvussa pohdin tutkimukseni eri osien reliabiliteettia ja validiteettia.

8.2.1 Määrällisen tutkimuksen pätevyys ja luotettavuus

Määrällisen tutkimuksen metodikirjallisuus painottaa tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa mittaamisen luotettavuutta. Mittaamisen luotettavuutta voivat heikentää mittaus- ja käsittelyvirheet, peitto- ja katovirheet sekä otantavirheet. Keskittyminen mittaukseen ei kuitenkaan poissulje kokonaistutkimuksen luottavuuden arviointia. Määrällisessä tutkimuksessa kokonaisluotettavuutta kuvataankin yleisesti juuri reliabiliteetilla ja validiteetilla. (Tuomi 2007, 149–150.)

Validiteetti kuvaa sitä, onko tutkimuksessa onnistuttu mittaamaan mitä pitikin, voiko kyselyn kysymysten avulla ratkaista tutkimusongelman ja pystyykö tutkimus lunastamaan annetun lupauksen. (Tuomi 2007, 150.) Heikkilä (2014, 27) kuvaa validiteettia osuvasti systemaattisen virheen puutteena. Hän painottaakin, että validiutta on suunniteltava etukäteen, koska kyselyn kysymysten tulee yksiselitteisesti mitata haluttuja asioita.

Reliabiliteetti liittyy aina kykyyn tuottaa pysyviä ja toistettavia mittauksia. Sisäinen reliabiliteetti kuvaa mittauksen pysyvyyttä, useaan kertaan tehty mittaus antaa aina saman tuloksen. Ulkoinen reliabiliteetti kuvaa mittauksen toistettavuutta muissa tilanteissa ja tutkimuksissa. (Tuomi 2007, 150.) Reliabiliteetti liittyy ennen kaikkea tutkimustulosten tarkkuuteen. Reliabiliteetti kärsii, jos otoskoko on pieni, tällöin tuloksiin tulee sattumanvaraisuutta. Tutkijan tuleekin luotettavan tutkimustuloksen aikaansaamiseksi olla tarkka ja kriittinen koko tutkimusprosessin ajan. (Heikkilä 2014, 28.)

”Tietoja kerätessä tulee tutkittaville selvittää tutkimuksen tarkoitus ja käytötapa”. Tutkimusraportissa tulee esittää kaikki tulokset ja johtopäätökset, ei vain toimeksiantajalle edullisia päätelmiä. Epätarkkuusriskit ja niiden vaikutus tutkimuksen yleistettävyyteen pyritään selvittämään mahdollisimman tarkasti. Puolueettomuus on tärkeä ominaisuus luotettavalle tutkimukselle, kuitenkin tutkijan subjektiiviset valinnat kysymysten muotoilussa, aineistonkeruussa ja raportointitavassa vaikuttavat hieman lopulliseen tutkimukseen. Objektiivinen tieto ei muutu eli tutkimustulos ei ikinä saa olla kiinni tutkijasta. (Heikkilä 2014, 28–29.)

Määrällinen tutkimus on toteutettu huolellisuutta ja tarkkuutta noudattaen. Kyselylomake suunniteltiin ja testattiin huolellisesti, jonka jälkeen yksityiskohtaisilla ohjeilla varmistettiin tiedonkeruun systemaattisuus. Tutkimuksessani esiintyi muutamia epätarkkuusriskejä, jotka tulee ottaa huomioon käsiteltäessä tuloksia:

1. Tutkimuksen alussa keräsin kirjanpitäjiltä suorakirjausmuistioiden tositelajit määrätietojen keräämistä varten. Erään asiakkaan kirjanpitäjältä saamani tiedon mukaan sillä oli käytössä MEMO ja SISK -nimiset suorakirjausmuistiolajit. Myöhemmin selvisi, että virastolla on käytössä myös KASS, SUOR, MRR ja MRRVA.
2. Toisen osalta sain tietooni tutkimuksen alussa määrätietojen keräämistä varten, että sillä on käytössään pelkästään MER-nimisiä suorakirjausmuistioita. Myöhemmin selvisi, että sillä on käytössä myös MEREU suorakirjaustositelaji.
3. Yhden asiakkaan muistiotositteiden sisältötiedot (kyselylomakkeen kysymykset 15–16) on kerätty otoksena vain toisesta yksiköstä, toisen yksikön sisältötiedot puuttuvat suuren muistiotosittemäärän vuoksi
4. Eräs kirjanpitäjä ilmoitti sisältötietojen olevan otos koko asiakasvirastosta. Otos koostuu kolmesta yksiköstä. Sisältötiedoista puuttuu kyseisen asiakkaan muut kaksikymmentäseitsemän yksikköä.

Nämä epätarkkuusriskit eivät mielestäni vaikuta vähäisyytensä vuoksi koko tutkimuksen luotettavuuden arviointiin. Määrätietojen osalta kohdat 1 ja 2 voivat aiheuttaa sen, ettei kaikkia muistiotositteita ole saatu kerättyä mukaan tutkimuksen suorakirjausmuistioiden kokonaismäärään. Tämä voi vääristää tutkimustuloksia hieman. Toisaalta tiedossa ei ole onko kyseisillä muistiotositelajeilla kirjattu yhtään muistiota vuonna 2012, vaikka tositelajit ovatkin olemassa. Sisältötietojen osalta pitäisin otoksia kattavina myös ilman mainittuja tietoja, jolloin puuttuvilla sisältötiedoilla ei ole vaikutusta tutkimuksen luotettavuuteen.

Jos kyselyyn vastanneilta olisi kysytty samat kysymykset uudestaan, he olisivat vastanneet niihin samalla tavalla. Reliabiliteettia vahvistettiin muun muassa varmistamalla aineistonkeruuvaiheessa aineiston systemaattisuus ja samankaltaisuus lähettämällä ja testaamalla kyselylomakkeen kysymykset ja sen mukana lähetetyt ohjeet tiedon keräämiseksi. Tämän tutkimuksen tuloksia ei voida yleistää ryhmän ulkopuolelle. Tutkimuksen ulkoista validiteettia on vahvistettu toimeksiantajan palveluksessa toimivien asiantuntijoiden arvioilla. Tutkimusta voidaan pitää ulkoisesti validina, koska lukijat tulivat samoihin johtopäätöksiin kuin tutkija. Sisäinen validiteetti on varmistettu mitaukset toistamalla. Käytännössä tämä tarkoitti tulosten tarkastuslaskentaa. Tilastollisia testejä ei ole tehty, koska käytännössä kyseessä oli kokonaistutkimus.

8.2.2 Laadullisen tutkimuksen luotettavuus

Laadullisen tutkimuksen luotettavuuskeskustelussa tulisi Hirsjärvi & Hurmeen (2004, 185) mukaan pitää lähtökohtana ihmistä ja hänen henkilökohtaista suhdettaan todellisuuteen. Laadullista tutkimusta arvioidaan Tuomen & Sarajärven (2010, 140–141) mukaan usein kokonaisuutena. Painopiste arvioinnissa siirtyy näin tutkimuksen sisäiseen johdonmukaisuuteen. Laadullista tutkimusta käsittelevässä metodikirjallisuudessa painotetaan myös Tuomen (2007, 149) mukaan tutkimuksen ja sen raportin kokonaisluotettavuutta sekä tutkimuksen sisäistä johdonmukaisuutta. Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnin lähtökohtana voidaan pitää tutkijan subjektiviteetin myöntämistä. (Eskola & Suoranta 2001, 210.)

Reliabelius kvalitatiivisessa tutkimuksessa koskee ennen kaikkea aineiston laatua. Aineiston laadulla tarkoitetaan lähinnä tutkijan toimia eikä niinkään haastateltavien

vastauksia. Laadukkaasta aineistosta koostuu reliaabeli tutkimus. Aineiston laadukkuutta voi heikentää esimerkiksi se, että litterointi muuttuu tutkimuksen edetessä, nauhoitukset ovat epäselviä tai kuuluvuus huono ja se, että luokittelu on sattumanvaraista. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 185.)

Perinteisen validiuden eli pätevyyden mittaamisen tilalla voidaan kvalitatiivisessa tutkimuksessa käyttää esimerkiksi triangulaatiota. Triangulaatiolla tarkoitetaan sitä, että yhdellä menetelmällä kerättyä aineistoa verrataan muista lähteistä saatuun tietoon. Näin esimerkiksi haastatteleamalla kerättyä aineistoa voidaan testata keräämällä aiheesta tietoa muista lähteistä. Lähteinä voi käyttää toisia asiantuntijoita tai painettuja lähteitä. Kun lähteiden välillä saavutetaan tietty yksimielisyys, voidaan katsoa tiedon saaneen vahvistuksen. (Hirsjärvi & Hurme 2004, 189.) Tuomi & Sarajärvi (2010, 143) pitävät triangulaatiota eräänlaisena suunnitelmana, jolla vältetään tutkijan ennakkoluulojen välittymistä tutkimustuloksiin.

Validiteetin ja reliabiliteetin lisäksi toinen näkökulma laadullisen tutkimuksen luottavuuden arviointiin on käyttää Eskola & Suorannan (2001, 211–212) esittämiä luotettavuuskriteereitä: uskottavuus, siirrettävyys, varmuus ja vahvistuvuus. Uskottavuudella he tässä kontekstissa tarkoittavat sitä, onko tutkija tarkastanut vastaako hänen tulkintansa haastateltavien käsityksiä. Toisaalta haastateltavien arvio tulkinnoista ei heidän mukaansa välttämättä paranna tutkimuksen uskottavuutta, vaan arvio tulisi saada ulkopuoliselta taholta. Tämän tutkimuksen uskottavuutta on pyritty parantamaan kysymällä haastateltavilta ja asiaan perehtyneeltä ulkopuoliselta asiantuntijalta varmistusta tulkintojen ja johtopäätösten uskottavuudesta ja oikeellisuudesta.

Tutkimustulosten siirrettävyydellä tarkoitetaan Tuomi & Sarajärven (2013, 138) mukaan sitä, että tutkimustulokset voidaan siirtää toiseen kontekstiin. He toteavat myös, että siirrettävyyteen vaikuttaa myös tutkittavien kohteiden samankaltaisuus. Eskola & Suoranta (2001, 2011) painottavat, että siirrettävyys on tietyin ehdoin mahdollista, mutta ei välttämätöntä laadullisen tutkimuksen yleistyksien ollessa tavallisimman mahdollittomia johtuen sosiaalisen todellisuuden monimuotoisuudesta. Tämä laadullinen tutkimus on osittain siirrettävissä kaikkiin Palkeiden prosesseihin. Siirrettävyys täysin eri kontekstiin lienee mahdotonta.

Tutkimuksen varmuutta voidaan lisätä ottamalla huomioon tutkijan omat ennakkokäsitykset ja -oletukset. Vahvistuvuus tarkoittaa, että tutkimuksen tulkinnot saavat tukea vastaavaa ilmiötä koskevista aiemmista tutkimuksista. Tässä tutkimuksessa on alusta asti tiedostettu tutkijan subjektiveetti ja ennako-oletukset. Vaikutusta tutkimustuloksiin on pyritty vähentämään huomioimalla ne analysointi- ja johtopäätösvaiheessa. Vahvistuvuudessa ongelmana on samankaltaisten tutkimusten puute. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksesta on tehty joukko tutkimuksia, mutta muistiotositteista ja niiden käsittelystä kokonaisprosessien tehokkuuden kannalta ei tutkimuksia ole. Tällöin vahvistuvuus jää odottamaan tulevaisuuden jatkotutkimuksia ja paremmin tätä kohdeilmiötä vastaavia tutkimuksia.

Aineiston keruu ja litterointi on tapahtunut kokonaan tutkijan toimesta. Koko aineisto on systemaattisesti litteroitu sanasta sanaan, nauhoitteet olivat selkeitä eikä aineiston laadussa ole mielestäni moitteita. Haastateltavat valitsin heidän ammattitaitonsa vuoksi. Osan haastateltavista tunnen henkilökohtaisesti ja heidän kanssaan pääsin haastattelussa samalle aaltopituudella. Haastateltavat kommentoivat tutkimusta ennen sen julkaisua. Muutamia korjauksia tehtiin yhteistyössä haastateltavien kanssa. Korjauksiin päädyttiin luotettavamman lopputuloksen saamiseksi. Kaikilta haastateltavilta ei tullut kommentteja tutkimuksen tulkinnoista.

Johtopäätöksissä olen käyttänyt haastatteluaineiston rinnalla vuosien varrella havainnoituja tietoja ja muiden asiantuntijoiden mielipiteitä saadakseni vastaavuutta tai vastaväitteitä omille tulkinnoilleni. Tutkimusta voidaan pitää kokonaisuudessaan validina sen vastatessa alun perin asetettuihin kysymyksiin. Sitä voidaan myös pitää luotettavammasta aineistosta ollessa toistettavissa. Toinen tutkija pystyisi haastatteluaineistojen avulla päättämään samankaltaisiin kehitysehdotuksiin.

8.3 Tutkimuksen tavoitteiden saavuttaminen ja onnistumisen arviointi

Ensimmäinen todellinen tehtävä tutkimuksessa oli määrittellä muistiotosite. Valtiosektorilla muistiotositteen määrittelyä ei ole ennen tehty. Varsinaisen tutkimuksen ensimmäisen vaiheen tavoitteena oli ensin selvittää muistiotositteiden määrään, sisältöön ja käsittelyyn liittyvää lähtötilannetta. Haluttu tavoite saavutettiin ja tutkimuksen tuloksena saatiin kattava analyysi Palkeissa käsiteltävistä muistiotositteista, niiden määrästä ja sisällöstä. Toimeksiantajan esittelyssä on keskitytty kuvaamaan muistiotosit-

teiden käsittelyä eri prosesseissa. Määrällisen tutkimuksen jälkeen lähtötilanne oli perusteellisesti selvitetty.

Lähtötilanteessa käsityksenä oli, että muistiotositteiden käsittelyä ja prosesseja kehittämällä on mahdollista vähentää muistiotositteisiin käytettävää työaika ja saada ylimääräiset resurssit käyttöön tärkeämpiä tehtäviä varten. Näin myös kokonaistehokkuutta valtiokonsernin sisällä on mahdollista parantaa. Tämä oletus vahvistui laadullisen tutkimuksen edetessä ja tavoitteena olleita parannus ja toimenpide-ehdotuksia on jatkossa käytettävissä toiminnan kehittämiseksi.

Tutkimuksen tavoitteena oli myös esittää toimenpide-ehdotuksia muistiotositteiden määrien vähentämiseksi. Tutkimuksen tuloksena voidaan päätellä, että muistiotositteita vähentäessä ja prosessien kehittämisessä tulisi jatkossa kiinnittää nykyistä enemmän huomiota kokonaisuuteen ja siihen, että prosesseja ajateltaisiin enemmän asiakkaan näkökulmasta todellisen hyödyn aikaansaamiseksi. Tulevaisuudessa täytyy kiinnittää huomiota siihen, ettei Palkeissa tehostaminen välttämättä tehosta toimintaa kokonaisuudessaan. Tutkimus vahvistaa täten ennakko-oletusta siitä, että Palkeiden tehtäväkuvien tarkka rajaaminen ja omien prosessien tehostaminen ovat ehkä osaltaan vaikuttaneet muistiotositteiden määrään lisäävästi.

Tilinpäätöksen nopeuttamiseksi tulisi virheiden korjaus ajoittaa tasaisemmin koko tilivuodelle. Työtaakan tasoittamiseksi voidaan miettiä jatkotoimenpiteitä yhteistyössä asiakasvirastojen kanssa. Toisaalta virheiden ennaltaehkäisy on myös kriittisessä asemassa tilinpäätöksen nopeuttamisessa. Oletus siitä, että virheiden vähentämisellä on keskeinen osa muistiotositteiden vähentämisessä, sai vahvistusta myös tutkimuksen tulokissa.

9 LOPUKSI

Tutkimukseni linkitys teoriaan on kohtuullisen vahva. Olemassa olevista teorioista löytyy käyttökelpoisia menetelmiä muistiotositteiden vähentämiseen ja niiden käsitteilyn kehittämiseen. Varsinkin Lean-ajattelua haluan jatkossa käyttää hyväkseni. Opinnäytetyöni aikana havaitsin kehitystyön ja erilaisten teorioiden käytännön toteut-

tamisen olevan lähellä sydäntäni ja jatkossa tulenkin suuntamaan mahdollisuuksien mukaan yhä enemmän kehitystoimintaan.

Opinnäytetyöprosessi oli kaikessa laajuudessaan mielenkiintoinen ja ennen kaikkea opettavainen kokemus. Teoreettisen tietämyksen lisäksi opinnäytetyön tekeminen kahden alle kolmivuotiaan lapsen äitinä opetti paljon muutakin. Välillä tutkimuksen kanssa itkettiin. Välillä innostuin aiheesta ja kirjoitin monta tuntia tajuamatta ympäröivästä maailmasta. Kirjoitinpa tätä opinnäytetyötä sen valmistumisen loppumetreillä jopa Mikkelin keskussairaalan lasten osastolla, jossa vietimme muutaman yön lapsen keuhkoputkentulehduksen takia. Tämä kuvastanee sitä panosta, jonka olen tälle opinnäytetyöllä halunnut antaa. Koko prosessi opetti luottamaan omaan harkintakykyyn ja aikatauluttamaan jo ilman opintojakin hektistä elämää entistä paremmin.

Ei kannata mennä sieltä, mistä aita on matalin. Toista kautta matka voi olla paljon mahtavampi. Viittaan näillä lauseilla opinnäytetyöni mahtavan ohjaajan kykyyn tsemkata ja saada aikaan sellaista, mihin ei itse tiennyt pystyvänsä. Kiitokset ohjaajan lisäksi kuuluu myös muille mukana olleille opettajille sekä kotiväelle. Äidille ja anopillemme kuuluu erityiskiitos lapsien hoitamisesta. Miehelleni kiitos siitä, että edelleen on kanssani, vaikka välillä on varmasti ärsyttänyt. Kiitokset kuuluvat myös Riitalle ja Mikaelille aiheesta ja ohjauksesta. Kaiken kiireen keskellä teillä oli aina aikaa tutkimukseni kommentointiin ja edistämiseen.

On mielenkiintoista nähdä, kuinka opinnäytetyön tuloksia pystytään jatkossa käyttämään hyödyksi ja saako tutkimukseni aikaan jatkotutkimuksia samaisesta aiheesta. Toiveena on, että tutkimustulokset auttavat toteuttamaan todellisia parannustoimenpiteitä ja näin ollen helpottamaan ja tehostamaan toimintaa Palkeissa ja sen asiakasvirastoissa.

LÄHTEET

Aaltola, Juhani, Eskola, Jari, Heikkinen, Hannu L.T., Ilmonen, Kari, Kiviniemi, Kari, Laine, Timo, Moilanen, Pentti, Rajala, Raimo, Rantala, Irma, Rähkä, Pekka, Suoranta, Juha & Valli, Raine 2001. Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1. Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittavalle tutkijalle. Jyväskylä: PS - Kustannus.

Björklund, M., Jänkälä M. & Kaisanlahti, T. 2009. Kirjanpito-oikeus. 1. painos. Helsinki: Edita Publishing Oy

Eskola, Jari & Vastamäki, Jaana 2001. Teemahaastattelu: opit ja opetukset. Ikkunoita tutkimusmetodeihin I. Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. Jyväskylä: PS-kustannus.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha 2001. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

Fredriksson, Antti, Havukainen, Jari, Hilmola, Juha, Ilkka, Heikki, Laitinen, Elina, Luoma, Jukka, Mikkola, Johanna, Mäkinen, Terhi, Nevalainen, Rabbe, Ojala, Anu, Saari, Jussi, Termäs, Kari, Tikka, Marja, Virtanen, Päivi & Vuorio, Anne 2008. Kirjanpitolaki tänään. Helsinki: Talentum.

George, Michael L. 2003. Lean six sigma for service - How To Use Lean Speed And Six Sigma Quality To Improve Services And Transactions. PDF-dokumentti. http://anvari.net/24_LSS/LSS_Training/LSS%20for%20Service.pdf. Ei päivitystietoa. Luettu 16.11.2014.

HE 173/1997 = Hallituksen esitys Eduskunnalle kirjanpitolaiksi sekä laeiksi osakeyhtiölain 11 ja 12 luvun ja osuuskuntalain 79 c §:n muuttamisesta. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1997/19970173>. Ei päivitystietoa. Luettu 6.6.2013.

Heikkilä, Tarja 2010. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita Prima Oy.

Heikkilä, Tarja 2014. Tilastollinen tutkimus. Helsinki: Edita Prima Oy.

Heinonen, Kristiina, Strandvik, Tore, Mickelsson, Karl-Jakob, Edvardsson, Bo, Sundström, Erik & Andersson, Per 2010. A customer-dominant logic of service. WWW-dokumentti. <http://dx.doi.org/10.1108/09564231011066088>. Ei päivitystietoa. Luettu 13.11.2014.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 1993. Teemahaastattelu. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2001. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2004. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2010. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.

Hyvän kirjanpitotavan periaatteet 2014. Valtiokonttori. WWW-sivut.
<http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/public/default.aspx?nodeid=23970>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.10.2014.

JHT 2014. Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta 2014. JHS- jaoston suosituksukset. WWW-sivut. <http://docs.jhs-suositukset.fi/jhs-suositukset/JHS152/JHS152.html#H6>. Päivitetty 5.10.2012. Luettu 6.11.2014.

Järvinen, Risto, Prepula, Eero, Riistama Veijo & Tuokko, Yrjö 2000. Kirjanpito ja tilinpäätös- uuden kirjanpitolain mukaan. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Kallavuo, Martti 2011. Kieku. Kiekun toiminnallisuudet. Valtiokonttorin tiedotuslehtinen. Helsinki: Valtiokonttori.

Kananen, Jorma 2012. Kehittämistutkimus opinnäytetyönä: kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 1456-2332; 134. Tampere: Tampereen yliopistopaino

Kantola, Ismo, Keto, Ulla & Nykänen, Marjo 2009. Avaimia arvioinnin tehokkaampaan hyödyntämiseen, Turun ja Mikkelin ammattikorkeakoulujen benchmarking. Korkeakoulujen arviointineuvoston julkaisuja 10:2009. Tampere: Korkeakoulujen arviointineuvosto.

KTM 1998. Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 47/ 1998. WWW-dokumentti.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/1998/19980047>. Ei päivitystietoa. Luettu 31.5.2013.

Kiekun käyttöönotto valtionhallinnossa 2013. Valtiokonttori. WWW-sivut.
http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Virastoille_ja_laitoksille/Kiekun_kayttoonotto_valtionhallinnossa. Ei päivitystietoa. Luettu 2.5.2013.

Kila 2000. Kirjanpitolautakunnan yleisohje koneellisessa kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 22.5.2000. PDF-dokumentti.
[http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/b45e30e34ab5305dc22568e700439dfe/\\$FILE/E/menetelm%C3%A4.pdf](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/b45e30e34ab5305dc22568e700439dfe/$FILE/E/menetelm%C3%A4.pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 14.10.2014

Kila 2011. Kirjanpitolautakunnan yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011. PDF-dokumentti.
[http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/6e7df338f7ac91c4c22578550029471e/\\$FILE/KILA%20menetelm%C3%A4ohje%2001%2002%2011\).pdf](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/6e7df338f7ac91c4c22578550029471e/$FILE/KILA%20menetelm%C3%A4ohje%2001%2002%2011).pdf). Ei päivitystietoa. Luettu 6.6.2013.

Kirjanpilolaki 1336/1997. WWW-dokumentti.
<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>. Ei päivitystietoa. Luettu 6.6.2013.

Kirjanpidon ja sisäisen laskennan prosessiohje 2013. Organisaation sisäinen prosessiohje 1.6.2013. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus.

Kvantitatiivisen analyysin perusteet 2007. Virtuaaliammattikorkeakoulu. Ylemmän amk-tutkinnon metodifoorumi. www-sivut.

<http://www2.amk.fi/digma.fi/www.amk.fi/opintojaksot/0709019/1193463890749/1193464131489/1194289328583/1194289824724.html>. Päivitetty 11.11.2007. Luettu 10.9.2014

Laamanen, Kai 2005. Johda suorituskkyä tiedon avulla - Ilmiöstä tulkintaan. Helsinki: Suomen Laatu keskus Oy.

Laamanen, Kai 2007. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona – Ideasta käytäntöön. Helsinki: Laatu keskus.

Laamanen, Kai & Tinnilä, Markku 2009. Terms and concepts in business process management. Teknologiateollisuuden julkaisuja, 2/2009 Helsinki: Teknologiateollisuus.

Lahti, Sanna & Salminen, Tero 2014. Digitaalinen taloushallinto. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Laine, Markus, Bamberg, Jarkko & Jokinen, Pekka 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudeamus.

Lecklin, Olli 2006. Laatu yrityksen menestystekijänä. Helsinki: Talentum.

Lecklin, Olli & Laine, Risto O. 2009. Laadunkehittäjän työkalupakki - Innovatiivisen johtamisjärjestelmän rakentaminen. Helsinki: Talentum.

Leppiniemi, Jarmo 1998. Hyvä kirjanpito tapa. Mikä on sallittua, mahdollista, kiellettyä?. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, Jarmo 2008. Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin. Helsinki: WSOYpro.

Leppiniemi, Jarmo & Kaisanlahti, Timo 2014. Liikekirjanpito. Yleiset periaatteet. PDF – dokumentti.

[http://fokus.talentum.fi/teos/BADBGXGTBF#kohta:5.\(\(20\)LAINS\(\(c4\)\(\(c4\)D\(\(c4\)NT\(\(d6\)\(\(20\)JA\(\(20\)SEN\(\(20\)TULKINTAPERIAATTEET\(\(20\):Yleiset\(\(20\)periaatteet\(\(20\).](http://fokus.talentum.fi/teos/BADBGXGTBF#kohta:5.((20)LAINS((c4)((c4)D((c4)NT((d6)((20)JA((20)SEN((20)TULKINTAPERIAATTEET((20):Yleiset((20)periaatteet((20).) Päivitetty 23.10.2014. Luettu 5.11.2014.

Liker, Jeffrey K. 2010. Toyotan tapaan. Helsinki: Readme.fi.

Liker, Jeffrey K. & Convis, Gary L. 2012. Toyotan tapaa Lean-johtamiseen. Erinomaisuuden saavuttaminen ja ylläpito johtajuutta kehittämällä. Helsinki: Readme.fi

Liukkonen, Tarja 2012. Sähköpostikeskustelu marraskuussa 2012. Talouspalvelusih-teeri. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus.

Metsämuuronen, Jari 2006. Laadullisen tutkimuksen käsikirja. Jyväskylä: International Methelp Ky.

Natunen, Anja 2012. Sähköpostikeskustelu 18.10.2012. Palveluesimies. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus.

Netra 2014. Valtiokonttorin raportointipalvelu Netra. WWW-sivut. <http://www.netra.fi/ibmcognos/cgi->

bin/cognosisapi.dll?b_action=xts.run&m=portal/cc.xts&m_tab=i45FD5DE5888A4D28B3206F0B8F5890E3. Päivitetty 11.6.2014. Luettu 6.11.2014.

Nupponen, Suvi 2013. Tietojärjestelmän käytettävyys onnistuneen ICT-hankkeen perustana - Case: Kieku-hanke. Jyväskylän yliopisto. Tietojärjestelmätiede. Pro gradu-tutkielma.

Olemme matkalla digitaaliseen taloushallintoon 2014. Taitoa Oy. WWW-sivut. http://www.taitoa.fi/asiakkaat-asiakas-caset-olemme_matkalla_digitaaliseen_taloushallintoon. Ei päivitystietoa. Luettu 17.1.2014.

Pesonen, Herkko 2007. Laatu! Asiantuntijaorganisaation laatuopas. Juva: WS Bookwell Oy.

Puusa, Anu & Juuti, Pauli 2011. Menetelmäviidakon raivaajat. Perusteita laadullisen tutkimuslähestymistavan valintaan. Vantaa: Johtamistaidon opisto.

Sihvonen, Riitta 2013. Sähköpostikeskustelu 24.3.- 16.4.2013. Palveluesimies. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus.

Suomen perustuslaki 731/1999. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731>. Ei päivitystietoa. Luettu 6.6.2013.

Tulojen käsittelyn prosessiohje 2012. Organisaation sisäinen prosessiohje 1.6.2012. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus.

Taloussanommat 2014. Taloussanakirja. WWW-sivut. <http://www.taloussanommat.fi/porssi/sanakirja/termi/aktivoiminen/>. Ei päivitystietoa. Luettu 17.9.2014.

Tuomi, Jouni 2007. Tutki ja Lue. Johdatus tieteellisen tekstin ymmärtämiseen. Tampere: Tammi.

Tuomi, Jouni, Sarajärvi, Anneli 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Tuomi, Jouni, Sarajärvi, Anneli 2013. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.

Uusitalo, Mikko 2012. Lean six sigma konsepti. Diplomityö. Tampereen teknillinen yliopisto. Automaatio-, kone- ja materiaalitekniikka. <https://dspace.cc.tut.fi/dpub/bitstream/handle/123456789/21304/uusitalo.pdf?sequence=1>

Valtioneuvoston kanslia 2014. WWW-sivut. <http://vnk.fi/etusivu/fi.jsp>. Päivitetty 5.11.2014. Luettu 6.11.2014.

Valtion kirjanpidon käsikirja 2014. Valtiokonttori. PDF-dokumentti. <http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/Public/default.aspx?nodeid=24180&contentlan=1>. Päivitetty 1.1.2014. Luettu 11.9.2014.

Valtion talousarvioasetus 1243/1992. Asetus valtion talousarviosta 1243/1992. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921243#L6P41>. Ei päivitystietoa. Luettu 16.3.2015.

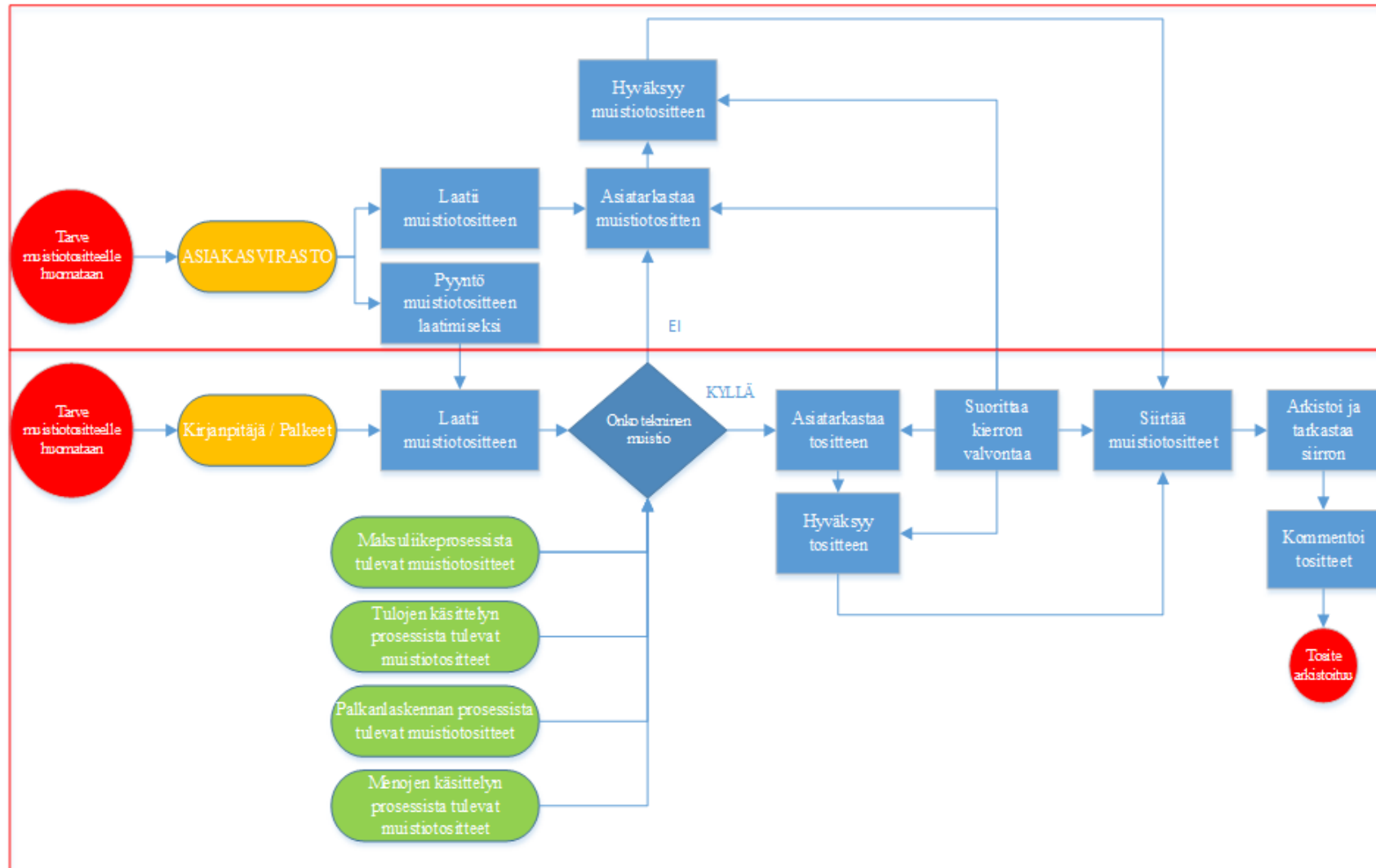
Valtion talousarviolaki 723/ 1988. Laki valtion talousarviosta 723/1988. WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi/fi/laki/smur/1988/19880423>. Ei päivitystietoa. Luettu 25.10.2014.

Valtion taloushallinnon prosessit 2014. Valtiokonttori. WWW-sivut. http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Virastoille_ja_laitoksille/Taloushallintoa_ja_johtamista_tukevat_palvelut/Valtion_taloushallinnon_prosessit. Päivitetty 11.6.2014. Luettu 6.11.2014.

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon käsikirjan sanasto 2014. Valtiokonttori. WWW-dokumentti. <http://www.valtiokonttori.fi/kasikirja/public/default.aspx?nodeid=239711.1>. 2014. Ei päivitystietoa. Luettu 11.9.2014.

Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palveluskeskus 2014. WWW – sivut. <http://www.palkeet.fi/>. Ei päivitystietoa. Luettu 1.10.2014.

LIITE 1.
Kirjanpito prosessi



Alkuperäinen otos asiakasvirastoista

ASIAKASVIRASTO
Oikeusministeriö
Rikosseuraamuslaitos
Valtioneuvoston kanslia
Oikeuskanslerinvirasto
Elinkeino, -liikenne ja ympäristökeskus
Elintarviketurvallisuusvirasto
Maa- ja metsätalousministeriö
Maaseutuvirasto
Maa- ja metsätalousministeriö tietopalvelukeskus
Liikenne- ja viestintäministeriö
Liikennevirasto
Liikenteen turvallisuusvirasto
Ilmatieteen laitos
Matkailun edistämiskeskus
Patentti- ja rekisterihallitus
TEKES
Kuluttajavirasto
TUKES - Turvallisuus- ja kemikaalivirasto
Mittatekniikan tutkimuskeskus
Kuluttajatutkimuskeskus
Energiamarkkinavirasto
Työ- ja elinkeinoministeriö
Opetus ja kulttuuriministeriö
Museovirasto
Suomenlinnan hoitokunta
Valtion Taidemuseo

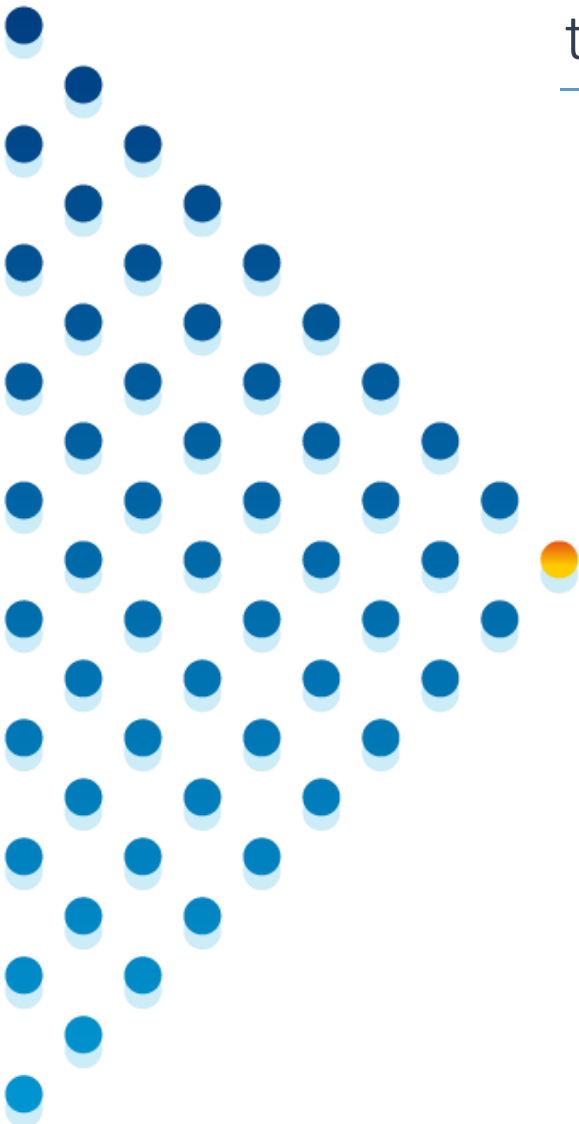
Kyselyn vastaukset

NRO	KYSYMYS	VASTAUS	OHJE
1	Asiakasvirasto	Ulkoasiainministeriö	Valitse alasetoalvikosta asiakasviraston nimi
2	Kirjanpitojärjestelmä	Raindance	Valitse alasetoalvikosta asiakkaalla käytössä oleva kirjanpitojärjestelmä
3	Vuonna 2012 käytössä ollut Rondo-versio	Molemmat	Valitse Rondon versio alasetoalvikosta, jos vuonna 2012 on ollut käytössä Rondo R8 ja R7 valitse vaihtoehto "Molemmat".
4	Puhelinnumero tai sähköpostiosoitteesi mahdollisia lisätietoja varten		Kirjoita tähän puhelinnumero tai sähköpostiosoitteesi
5	Normaalimuistioiden tositelaji(t)		Normaalimuistiolla tarkoitetaan muistiot (kiertävät kirjanpidon dokumentit kansiossa Rondossa), jotka siirtyvät Rondosta kirjanpitojärjestelmään
6	Suorakirjausmuistioiden tositelaji(t)		Suorakirjausmuistiolla tarkoitetaan kaikkia niitä muistioita, jotka kirjataan suoraan kirjanpitojärjestelmään ja vasta sen jälkeen laitetaan Rondoon kierto. Kiertävät Rondossa kansiossa kierrätettävät dokumentit (RondoR8) tai muistiot (RondoR7)
7	Normaalimuistioiden kpl-määrä vuonna 2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä normaalimuistioiden tositelajilla. Lisätietoa liitteenä olevassa ohjeessa. Kirjoita tähän kenttään muistioiden kappalemäärä ajalta 1.1.-31.12.2012.
8	Normaalimuistiolla korjatut rivit vuonna 2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä normaalimuistiolla korjattujen rivien määrä. HUOM. Adekoa käyttävät virastot voivat jättää tämän kohdan tyhjäksi.
9	Normaalimuistioiden kpl-määrä joulukuussa 2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä normaalimuistioiden tositelajilla. Lisätietoa liitteenä olevassa ohjeessa. Kirjoita tähän kenttään muistioiden kappalemäärä ajalta 1.-31.12.2012.
10	Normaalimuistioiden kpl-määrä 31.12.2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä normaalimuistioiden tositelajilla. Lisätietoa liitteenä olevassa ohjeessa. Kirjoita tähän kenttään muistioiden kappalemäärä ajalta 31.12.2012.
11	Suorakirjausmuistioiden kpl-määrä 2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä suorakirjausmuistioiden tositelajilla. Lisätietoa liitteenä olevassa ohjeessa. Kirjoita tähän kenttään suorakirjausmuistioiden kappalemäärä ajalta 1.1.-31.12.2012
12	Suorakirjausmuistiolla korjatut rivit vuonna 2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä Suorakirjausmuistiolla korjattujen rivien määrä. HUOM. Adekoa käyttävät virastot voivat jättää tämän kohdan tyhjäksi.
13	Suorakirjausmuistioiden kpl-määrä joulukuussa 2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä suorakirjausmuistioiden tositelajilla. Lisätietoa liitteenä olevassa ohjeessa. Kirjoita tähän kenttään suorakirjausmuistioiden kappalemäärä ajalta 1.-31.12.2012
14	Suorakirjausmuistioiden kpl-määrä 31.12.2012		Etsi kirjanpitojärjestelmästä suorakirjausmuistioiden tositelajilla. Lisätietoa liitteenä olevassa ohjeessa. Kirjoita tähän kenttään suorakirjausmuistioiden kappalemäärä ajalta 31.12.2012

NRO	KYSYMYS	VASTAUS	OHJE
15	Hae Rondosta tositteet (RondoR7) tai kirjanpidon dokumentit (RondoR8) toukokuulta 1.-31.5.2012 ja kerää alla olevaan taulukkoon pyydetty tiedot. Tiedot kerätään käymällä kansion kaikki tositteet läpi. Jokaiselle muistiotositteelle valitaan parhaiten sopiva kategoria (a-g). Vinkki: Taulukko kannattaa tulostaa ja kirjata paperille esimerkiksi tukkimiehen kirjanpidolla viiva aina kun kyseiseen kategoriaan tulee muistio. Kun olet käynyt toukokuun muistiot läpi, laske viivat yhteen ja siirrä paperin tiedot Excelliin. Lue kategoriat ja niiden ohjeet läpi huolella ennen aloitusta. (OHJE LIITTEENÄ)		
a	Niiden muistioiden kpl-määrä, joilla korjattu lkp- tai ta-tiliä		Muistiot, joilla korjattu LKP- tai TA-tiliä tai molempia. Tähän myös sellaiset asiakkaan tekemät muistiot, joilla on korjattu kaikkia tililuokkia
b	Niiden muistioiden kpl-määrä, joilla korjattu sisäisen laskennan tiliä		Muistiot, joilla korjattu sisäisen laskennan tilejä. Sisäisen laskennan tileiksi luokitellaan kaikki muut kuin LKP- ja TA -tilit.
c	Tilinpäätösmuistioiden kpl-määrä		Tähän kohtaan esimerkiksi lomapalkkavelan muutos, siirtomäärärahan siirrot, pääoman siirrot, Siirtovelkojen ja siirtosaamisien purku ym.
d	Palkeiden maksuliikkeen tekemien muistioiden kpl-määrä		Tähän kohtaan kaikki Palkeiden maksuliikkeen epäselviin eriin kirjaamat ja maksuliikkeen virheiden korjauksesta johtuvat muistiot.
e	Muiden prosessien (kirjanpito, menojen- ja tulojen käsittely) toimintatavoista johtuvien muistioiden kpl-määrä		Tähän kohtaan ne muistiot, jotka johtuvat esimerkiksi m2 / ostolaskujen/palkkojen/muistioiden tms. siirtovirheistä. Tulojen käsittelyn tekemät muistiot.
f	Asiakkaan "erityiset" muistiot		Kirjaa tähän sellaiset muistiot, joita pelkästään asiakkaasi käyttää. Jos kirjaat tähän kohtaan jotain, kirjoita lisätietokenttään, millaisista muistioista on kyse.
g	Lisätieto		Kuvalle tähän kenttään, millaisia ovat asiakkaasi erityismuistiot
16	Hae Rondosta tositteet (RondoR7) tai kirjanpidon dokumentit (RondoR8) joulukuulta 1.-31.12.2012 ja kerää alla olevaan taulukkoon pyydetty tiedot. Tiedot kerätään käymällä kansion kaikki tositteet läpi. Jokaiselle muistiotositteelle valitaan parhaiten sopiva kategoria (a-g). kategoria on sama kuin toukokuun 2012 tietojen keräyksessä. Vinkki: Taulukko kannattaa tulostaa ja kirjata paperille esimerkiksi tukkimiehen kirjanpidolla viiva aina kun kyseiseen kategoriaan tulee muistio. Kun olet käynyt toukokuun muistiot läpi, laske viivat yhteen ja siirrä paperin tiedot Excelliin. Lue kategoriat ja niiden ohjeet läpi huolella ennen aloitusta. (OHJE LIITTEENÄ)		
a	Niiden muistioiden kpl-määrä, joilla korjattu lkp- tai ta-tiliä		Muistiot, joilla korjattu LKP- tai TA-tiliä tai molempia. Tähän myös sellaiset asiakkaan tekemät muistiot, joilla on korjattu kaikkia tililuokkia
b	Niiden muistioiden kpl-määrä, joilla korjattu sisäisen laskennan tiliä		Muistiot, joilla korjattu sisäisen laskennan tilejä. Sisäisen laskennan tileiksi luokitellaan kaikki muut kuin LKP- ja TA -tilit.
c	Tilinpäätösmuistioiden kpl-määrä		Tähän kohtaan esimerkiksi lomapalkkavelan muutos, siirtomäärärahan siirrot, pääoman siirrot, Siirtovelkojen ja siirtosaamisien purku ym.
d	Palkeiden maksuliikkeen tekemien muistioiden kpl-määrä		Tähän kohtaan kaikki Palkeiden maksuliikkeen epäselviin eriin kirjaamat ja maksuliikkeen virheiden korjauksesta johtuvat muistiot.
e	Muiden prosessien (kirjanpito, menojen- ja tulojen käsittely) toimintatavoista johtuvien muistioiden kpl-määrä		Tähän kohtaan ne muistiot, jotka johtuvat esimerkiksi m2 / ostolaskujen/palkkojen/muistioiden tms. siirtovirheistä. Tulojen käsittelyn tekemät muistiot.
f	Asiakkaan "erityiset" muistiot		Kirjaa tähän sellaiset muistiot, joita pelkästään asiakkaasi käyttää. Jos kirjaat tähän kohtaan jotain, kirjoita lisätietokenttään, millaisista muistioista on kyse.
g	Lisätieto		Kuvalle tähän kenttään, millaisia ovat asiakkaasi erityismuistiot

Ohje kyselyn täyttämiseen

Susanna Tuhkanen 7.5.2013



OHJE KYSELYN TÄYTTÄMISEEN

YLEISET OHJEET

Vastaa kysymyksiin 1-17. Kyselyyn vastaaminen vie n. 4h riippuen asiakasviraston koosta. Varaa riittävästi aikaa kyselyyn vastaamiseen ja palauta täytetty Excel-lomake 31.5.2013 mennessä sähköpostin liitetiedostona osoitteeseen xxx@palkeet.fi. Ongelmatilanteessa voit ottaa yhteyttä p.044-xxx xxx Riitta Sihvonen tai p. 044-xxx xxx Susanna Tuhkanen.

Esimiehesi ilmoittaa miten kyselyn tekoon käytetty aika kirjataan työajanseurannassa.

Tulosta kyselylomake paperille ja täytä paperisena tukkimiehen kirjanpitoa käyttäen tai täytä suoraan Exceliin.

Ohjeet ovat tarkoituksella tarkat. Tutkimustuloksen kannalta on tärkeätä, että kaikki kirjanpitäjät keräävät tiedot samalla tavalla.

HUOM. Jos asiakasvirastosi käyttää kirjanpitojärjestelmään **Raindancea**, vastaa vain kysymyksiin **1-4** ja **15-17**.

OHJEET KYSYMYKSIIN 7-10

Normaalimuistio: Normaalimuistioilla tarkoitetaan muistiotositteita, jotka siirtyvät Rondosta kirjanpitojärjestelmään. Kiertävät Rondossa kansiossa kirjanpidon tositteet (RondoR8) tai tositteet (RondoR7).

Suorakirjausmuistio: Suorakirjausmuistioilla tarkoitetaan kaikkia niitä muistiotositteita, jotka kirjataan suoraan kirjanpitojärjestelmään ja vasta sen jälkeen skannataan Rondon kierto. Kiertävät Rondossa kansiossa kierrätettävät dokumentit (RondoR8) tai muistiot (RondoR7).

Merit

Meritistä otetaan seuraavasti ympäristöittäin:

Liikelaskenta

OHJE KYSELYN TÄYTTÄMISEEN

Littymäajot Meritiin

Yhteinen

Valitaan haluttu liittymä ruksilla ja painetaan F4

Annetaan kausi / jakso ja tosittelaji joka halutaan (jokainen jakso on ajettava erikseen)

Adeko

Adesta saa tositteiden lukumäärän

Kirjanpito-> Raportit-> Toisitteiden lkm (toiminto 1393).

Siellä rajataan päivämääräväli, miltä raportti halutaan ottaa.

Kannattaa laittaa päivällä ajoon, sillä raportin muodostuminen voi kestää jonkun aikaa. Rivien lukumäärää ei saa Adekosta.

OHJEET KYSYMYKSIIN 15 ja 16

Huomaathan, että jos asiakasvirastollasi on ollut vuonna 2012 käytössä molemmat Rondo versiot 8R7 ja R8) Touko- ja joulukuun tiedot saattavat löytyä eri Rondoista.

RONDO R7

Tositteet (virastonumero) kansioista löytyy normaalimuistiot. Etsi Tositteet – kansioista kuvan tiedoilla. ARKISTO → Tositteet

Kysymys 15:

Kirjoita tositemvm 01.05.2012-31.05.2012 ja hae tositteet.

Kysymys 16:

Kirjoita tositemvm 01.01.2012-31.12.2012 ja hae tositteet.

Huom, jos asiakasvirastosi on jaettu talousyksiköihin (esim. ELY), muista myös tal.yks.

OHJE KYSELYN TÄYTTÄMISEEN

Kansio: TOSITTEET 380	
DocID	
Tal.yks	
Tos.laji	
Tos.nro	
Tositepäivä	01.05.2012-31.05.2012
Tos.vuosi	
Resk.selite	
Siirtopäivä	
Skannauspäivä	
Skannaaja	

Käy tositteet läpi ja merkitse kaikki tositteet lomakkeelle oikeaan kategoriaan. (Esim. alla oleva tosite kuuluu kategoriaan d) Palkeiden maksuliikkeen tekemien muistioiden kpl-määrä).

Kun olet käynyt kaikki muistiotositteet läpi toukokuulta, tarkasta vielä, että olet kirjannut Exceeliin yhteensä sen verran muistioita, kuin Tositteet – kansiossa on toukokuulla/joulukuulla.

RONDO R8

Kirjanpidon tositteet, otsikko - kansioista löytyvät normaalimuistiot. Etsi Kirjanpidon tositteet – kansioista kuvan tiedoilla. ARKISTO → Kirjanpidon tositteet → Kirjanpidon tositteet, otsikko

KYSYMYKSIÄ 15:

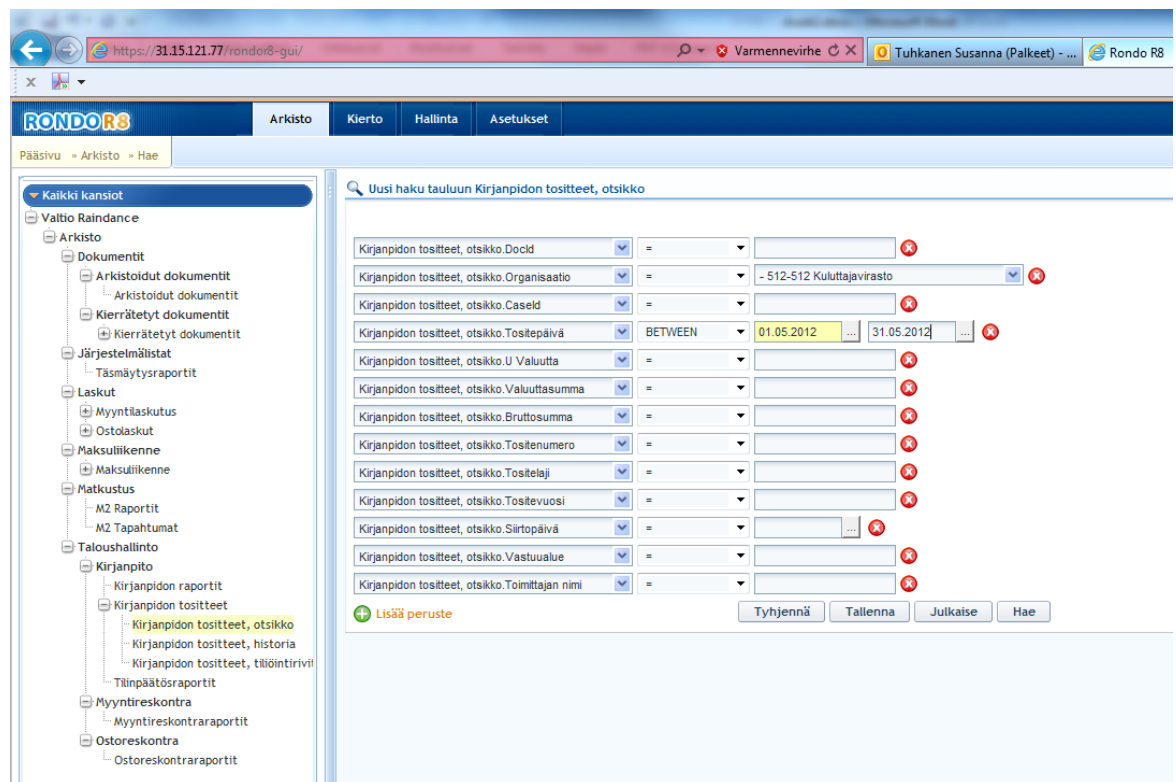
OHJE KYSELYN TÄYTTÄMISEEN

Valitse oikea organisaatio. Kirjoita tositemv (valitse Between) kirjoita päivämääräväliksi 31.05.2012-31.05.2012 ja hae tositteet.

KYSYMYKS 16:

Valitse oikea organisaatio

Kirjoita tositemv (valitse Between) kirjoita päivämääräväliksi 31.12.2012-31.12.2012 ja hae tositteet.



Käy tositteet läpi ja merkitse kaikki tositteet lomakkeelle oikeaan kategoriaan. (Esim. alla oleva tositem kuuluu kategoriaan d) Palkeiden maksuliikkeen tekemien muistioiden kpl-määrä.)

Kun olet käynyt kaikki muistiotositteet läpi toukokuulta, tarkasta vielä, että olet kirjannut Exceliin yhteensä sen verran muistioita, kuin Kirjanpidon tositteet – kansiossa on toukokuulla / joulukuulle

Tutkimuksen muuttujat ja mittaustulokset

Kysymys / muuttuja	Vastaajien lkm	Minimi	Maksimi	Keskiarvo	Hajonta
Normaalimuistioiden kpl-määrä	53	47	74 292	3 492	10 561
Suorakirjausmuistioiden kpl-määrä	53	-	11 102	392	1 640
Muistioiden (normaali- ja suorakirjaus) kpl-määrä	53	47	74 292	3 885	10 845
Normaalimuistioilla kirjatut rivit	39	131	91 363	8 944	16 177
Suorakirjausmuistioilla kirjatut rivit	45	-	34 727	2 434	6 307
Normaalimuistioiden kpl-määrä joulukuussa	53	10	8 813	630	1 375
Normaalimuistioiden kpl-määrä 31.12.2012	53	8	2 098	282	422
Suorakirjausmuistioiden kpl-määrä joulukuussa	53	-	1 717	77	276
Suorakirjausmuistioiden kpl-määrä 31.12.2012	53	-	1 400	53	201
Joulukuussa kirjattu muistioita yhteensä (kpl-määrä)	53	10	8 813	707	1 480
31.12.2012 kirjatut muistioita yhteensä (kpl-määrä)	53	8	3 157	335	550
LKP- ja TA- tilien korjaukset toukokuussa	53	-	307	28	50
Sisäisen laskennan tilien korjaukset toukokuussa	53	-	166	15	28
Vuodenvaihteeseen liittyvät kirjaukset toukokuussa	53	-	71	3	11
Maksuliikeprosessin muistiot toukokuussa	53	-	1 136	73	181
Muiden prosessien muistiot toukokuussa	53	-	216	14	34

Tutkimuksen muuttujat ja mittaustulokset

Kysymys / muuttuja	Vastaajien lkm	Minimi	Maksimi	Keskiarvo	Hajonta
Viraston erityispiirteistä johtuvat muistiot toukokuussa	53	-	239	17	43
LKP- ja TA- tilien korjaukset joulukuussa	53	-	1 370	119	205
Sisäisen laskennan tilien korjaukset joulukuussa	53	-	526	52	88
Vuodenvaihteeseen liittyvät kirjaukset joulukuussa	53	-	672	52	96
Maksuliikeprosessin muistiot joulukuussa	53	-	780	81	158
Muiden prosessien muistiot joulukuussa	53	-	272	32	58
Viraston erityispiirteistä johtuvat muistiot joulukuussa	53	-	440	43	99
Viraston htv (henkilötyövuodet)	53	-	14 000	1 170	2 600
Toiminnan tuotot	53	4 200	164 694 960	28 740 157	40 642 570
Taseen loppusumma	53	43 998	19 151 313 645	1 021 361 307	3 355 984 375
Käsiteltyjen tiliotteiden kpl-määrä	53	228	10 284	1 862	2 237
Ostolaskujen kpl-määrä	53	652	205 086	23 474	43 417
Myyntilaskujen kpl-määrä	53	-	35 262	4 269	8 186
Maksuliikeprosessin muistiot (arvio koko vuodesta)	52	-	12 740	893	2 100
Muiden prosessien muistiot (arvio koko vuodesta)	53	-	2 526	186	411
Normaalimuistioiden tositelajien kpl-määrä	53	1	65	3	9

Tutkimuksen muuttujat ja mittaustulokset

Kysymys / muuttuja	Vastaajien lkm	Minimi	Maksimi	Keskiarvo	Hajonta
Suorakirjausmuistioiden tositelajien kpl-määrä	53	-	98	3	13
Talousarviotilien kpl-määrä	53	3	429	44	69
Rivit / muistiotosite (rivien kpl-määrä)	39	1	13	4	2
Kuinka monta prosenttia koko vuoden normaalimuistioista on tehty joulukuussa	53	12	58	25	8
Kuinka monta prosenttia koko vuoden normaalimuistioista on tehty 31.12.2012	53	2	46	16	9
Kuinka monta prosenttia koko vuoden suorakirjausmuistioista on tehty joulukuussa	39	131	102 136	11 753	19 975
Kuinka monta prosenttia koko vuoden suorakirjausmuistioista on tehty 31.12.2012	38	-	100	46	37
Kuinka monta prosenttia koko vuoden muistioista on tehty joulukuussa	53	12	58	25	9
Kuinka monta prosenttia koko vuoden muistioista on tehty 31.12.2012	53	2	46	16	9
Kuinka monta prosenttia joulukuun muistioista on kirjattu 31.12.2012	53	16	100	63	18
Kuinka monta prosenttia kaikkien prosessien muistiot on ostolaskujen määrästä	53	-	8	1	2
Kuinka monta prosenttia kaikkien prosessien muistiot on Myyntilaskujen määrästä	38	-	300	15	49
Korjausmuistioiden arvioitu kpl-määrä	53	-	7 099	645	1 078

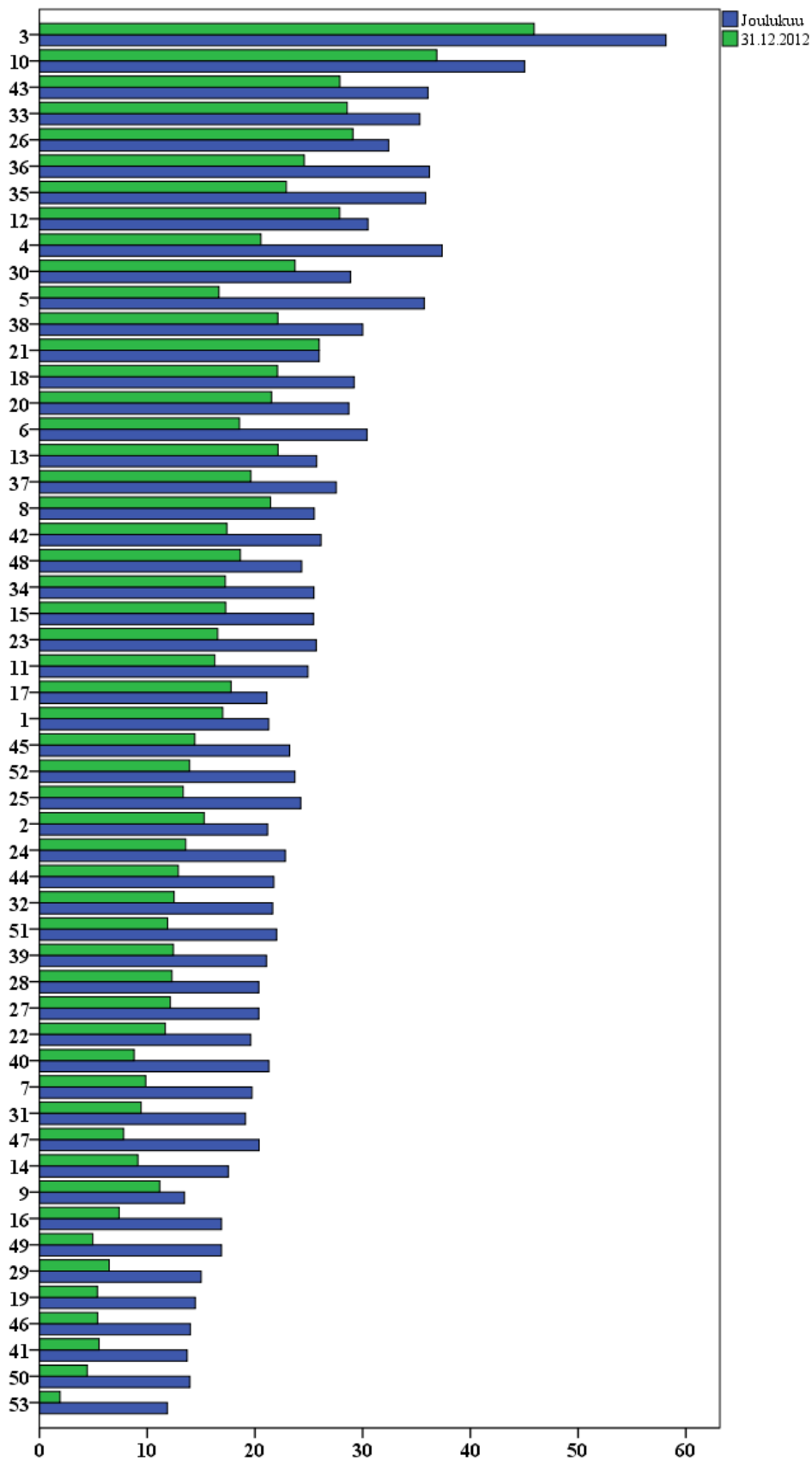
Tutkimukseen osallistuneet asiakasvirastot (aakkosjärjestyksessä)

ASIAKASVIRASTO
Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus
Elintarviketurvallisuusvirasto
Energiamarkkinavirasto
Etelä-Savon elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus
Etelä-Suomen Aluehallintovirasto
Geologian tutkimuskeskus
Ilmatieteenlaitos
Kansallisarkisto
Kuluttajatutkimuskeskus
Kuluttajavirasto
Liikenne- ja viestintäministeriö
Liikennevirasto
Liikenteen turvallisuusvirasto
Lääkealan turvallisuus- ja kehittämiskeskus
Maa- ja metsätalousministeriö
Maa- ja metsätalousministeriö tietopalvelukeskus
Maanmittauslaitos
Maaseutuvirasto
Matkailun edistämiskeskus
Mittatekniikan tutkimuskeskus
Museovirasto
Oikeuskanslerinvirasto
Oikeusministeriö
Opetushallitus
Opetus- ja kulttuuriministeriö
Patentti- ja rekisterihallitus
Poliisihallitus
Puolustusministeriö
Puolustusvoimat
Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitos
Rikosseuraamuslaitos
Sisäasiainministeriö
Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto
Sosiaali- ja terveysministeriö
Suomen Akatemia
Suomen ympäristökeskus
Suomenlinnan hoitokunta

Tutkimukseen osallistuneet asiakasvirastot (aakkosjärjestyksessä)

ASIAKASVIRASTO
Teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus
Terveyden ja hyvinvoinnin laitos
Tilastokeskus
Turvallisuus - ja kemikaalivirasto
Työ- ja elinkeinoministeriö
Ulkoasiainministeriö
Ulkopoliittinen instituutti
Valtiokonttori
Valtion Taidemuseo
Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus
Valtioneuvoston kanslia
Valtiovarainministeriö
Verohallinto
Väestörekisterikeskus
Ympäristöministeriö

Diagrammi joulukuun ja tilinpäätöspäivän muistiotositteista



SAATE

12.12.2014

Hei

Teen ylemmän amk-tutkinnon opinnäytetyötä liittyen muistiotositteiden käsittelyyn Palkeissa. Tämä kvalitatiivisen tutkimuksen tarkoituksena on löytää keinoja työn helpottamiseksi ja nopeuttamiseksi prosesseja parantamalla. Käsiteltäviksi prosesseiksi olen valinnut maksuliike ja kirjanpito-prosessit. Tämä tutkimuksen taustalla on halu vähentää muistiotositteiden kappalemääriä ja sitä kautta myös muistiotositteisiin käytettävää työaika. Ohessa on teemat, joista haluaisin keskustella kanssanne. Olen laittanut teemojen alle hieman lisätietoa siitä, mitä olen ajatellut noiden teemojen sisältävän. Jos sinulle nousee ajatuksia ja ideoita, joita ei ole mainittu, niin haluaisin mielelläni kuulla niistä lisää. Oheiset teemat toimikoot keskustelun runkona haastattelun alussa. Nähdään ensi viikolla! t. Susanna

1. Maksuliikeprosessin kehittäminen
2. Kirjanpito-prosessin kehittäminen
3. Muut asiat, joilla toimintaa voitaisiin tehostaa ja parantaa ja työtä sujuvoittaa

-prosessin alku ja loppu, välttämättömimmät vaiheet

-kuka on vastuussa prosessista ja mitataanko sitä

-mistä prosessin varrelta syntyy muistiota ja miksi

-miten muistiotositteiden määriä voisi vähentää

-mikä toimintatavoissa on hyvää ja mikä huonoa

-yhteistyö Palkeiden ja asiakasviraston välillä, kuvaile yhteistyötä

-mitä voisi tehdä paremmin, miten ja miksi