

## **Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen informaation kehittäminen paremmin tulosohjaukseen palvelevaksi**

Carita Kankkunen

Opinnäytetyö  
Johdon assistenttityön ja kielten  
koulutusohjelma  
2015



<b>Tekijä(t)</b> Carita Kankkunen	
<b>Koulutusohjelma</b> Johdon assistenttityön ja kielten koulutusohjelma	
<b>Raportin/Opinnäytetyön nimi</b> Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen informaatioasisällön kehittäminen paremmin tulosohejausta palvelevaksi	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 44 + 4
<p>Tutkimuksen tavoitteena oli Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen informaatioasisällön kehittäminen niin, että se palvelee paremmin eri ministeriöiden aluehallintovirastoihin kohdistamaa tulosohejausta. Työn tarkoituksena on tunnistaa tilinpäätöksen kehittämistä vaativat kohdat ministeriönäkökulmasta sekä pohtia niihin ratkaisuja.</p> <p>Johdannossa käsitellään tutkimuksen taustan ja rajauksen lisäksi valtionhallintoa sekä Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikköä. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältöä sekä yleisesti että valtionhallinnon kannalta. Teoriaosuus avaa myös muita aluehallintovirastojen toimintaan liittyviä lainsäädännöllisiä seikkoja.</p> <p>Opinnäytetyön tutkimus on kvalitatiivinen haastattelututkimus, jota varten haastateltiin seitsemää asiantuntijaa neljästä eri ministeriötä, jotka käsittävät noin 90 % aluehallintovirastojen toimialasta. Haastatteluista yksi oli ryhmä- ja loput yksilöhaastatteluja. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina kesäkuussa 2015.</p> <p>Haastatteluissa nousi esille kuusi teemaa: luotettavuus ja oikeellisuus, analysointi, mittaristo ja taulukot, eheys ja tasapainoisuus, työajanhallinta ja resurssit sekä viestintä eri tahojen välillä.</p> <p>Tutkimustuloksista käy ilmi, että tilinpäätöksen heikkoudet ovat hyvin tiedostettu, mutta konkreettisia toimenpiteitä niiden kehittämiseksi on vaikeaa spesifioida. Aihe vaatii lisää jatkotutkimusta, jotta tilinpäätös tukisi sekä ohjaavien ministeriöiden että muiden johtavien elinten toimintaa. Tärkeää on kehittää eri tahojen välistä viestintää, koska muuten tilinpäätöksen kehittäminen on mahdotonta: tietoa ja ideoita on paljon, mutta sitä ei ole osattu kanavoida oikein ja jakaa oikeille avainhenkilöille ja -tahoille. Erityisesti tilinpäätöksen tunnuslukujen oikeellisuuteen ja eri aluehallintovirastojen tuottamien lukujen vertailtavuuteen tulee kiinnittää huomioita, jotta ylipäätään virastojen tulosohejaus on mahdollista.</p>	
<b>Asiasanat</b> tilinpäätös, tulosohejaus, julkinen hallinto	

# Sisällys

1	Johdanto .....	1
1.1	Tutkimuksen taustaa .....	1
1.2	Valtion keskus-, alue- ja paikallishallinto .....	2
1.2.1	Aluehallintovirastot .....	3
1.2.2	Maistraatit .....	5
1.3	Aiheen rajaus ja työn rakenne .....	6
1.4	Keskeisimmät käsitteet .....	7
1.4.1	Tulosohjaus .....	7
1.4.2	Valtion virasto .....	8
1.4.3	Valtion kirjanpitoyksikkö .....	9
2	Yleisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö .....	10
2.1	Tilinpäätöksen julkistamisvelvollisuus ja tilinpäätösperiaatteet .....	10
2.2	Toimintakertomus .....	11
2.3	Tuloslaskelma .....	12
2.4	Tase .....	13
2.5	Rahavirtalaskelma .....	16
2.6	Liitetiedot .....	16
2.7	Tilinpäätöksen hyödyntäminen .....	17
2.7.1	Vakavaraisuus .....	19
2.7.2	Kannattavuus .....	19
2.7.3	Maksuvalmius .....	19
3	Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön toimintaan ja tilinpäätökseen liittyvät tekijät .....	21
3.1	Valtion kirjanpito ja tilinpäätös .....	21
3.1.1	Valtion kirjanpitoyksikköjen tilinpäätös .....	22
3.2	Valtion maksuperustelaki .....	23
3.3	Laki aluehallintovirastoista .....	23
3.4	Tulosohjaus ja aluehallintovirastojen ohjausjärjestelmä .....	24
3.4.1	Aluehallintovirastojen strategia-asiakirja 2012–2015 .....	25
3.4.2	Aluehallintovirastojen strategiset tulossopimukset 2012–2015 .....	26
3.4.3	Seuraavan 4-vuotiskauden uudistukset .....	27
4	Tutkimus .....	28
4.1	Tutkimuksen tavoite .....	28
4.2	Tutkimusmenetelmät .....	28
4.3	Tutkimuksen eteneminen .....	29
5	Tulokset .....	31
5.1	Teema 1: Luotettavuus ja oikeellisuus .....	31

5.2	Teema 2: Analysointi.....	32
5.3	Teema 3: Mittaristo ja taulukot .....	32
5.4	Teema 4: Eheyys ja tasapainoisuus.....	34
5.5	Teema 5: Työajanhallinta ja resurssit.....	35
5.6	Teema 6: Viestintä eri tahojen välillä .....	36
6	Pohdinta.....	37
6.1	Tutkimustuloksien pohdinta.....	37
6.2	Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys .....	37
6.3	Kehittämis- ja jatkotutkimusehdotukset .....	38
6.4	Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi .....	39
	Lähteet .....	41
	Liitteet.....	46
	Liite 1. Haastattelukysymykset .....	46
	Liite 2. Valtion toteumalaskelman kaava.....	47
	Liite 3. Korjatut tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit .....	48
	Liite 4. Korjatut suoritemäärät.....	49

# 1 Johdanto

Maaliskuussa 2014 YLE uutisoi, että valtionhallinnon uudistusta valmistellaan kovalla kii-reellä: uudistuksen tavoitteena on keskittäminen. Aluehallinnon osalta tämä voi tulevai-suudessa tarkoittaa sitä, että aluehallintovirastot, elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuk-set, työ- ja elinkeinotoimistot, maistraatit sekä yksittäiset virastot yhdistetään osin tai joita-kin muutetaan jopa yhdeksi virastoksi. (YLE 2014.) Uudistuksia vauhdittaa 29.5.2015 jul-kaistu Juha Sipilän hallitusohjelma, Ratkaisujen Suomi.

Sipilän hallitusohjelman talouspoliittisessa linjauksessa nostetaan tavoitteeksi saada Suomen talous kestävän kasvun ja kohenevan työllisyyden uralle sekä turvata julkisten palvelujen ja sosiaaliturvan rahoitus. Aluehallinnon osalta tämä tarkoittaa ensisijaisesti toimintojen keskittämistä tehtäviltään ja toimivallaltaan selkeille itsehallintoalueille. (Halli-tuksen julkaisusarja 10/2015, 10, 30.)

Aluehallintovirastojen toimintaa ohjaavat tulossopimukset sekä strategia-asiakirja, joka pohjautuu hallitusohjelman tavoitteisiin. Jotta aluehallintovirastot kykenevät uuden halli-tusohjelman mukanaan tuomiin muutoksiin, pitää ohjaavien ministeriöiden varmistaa oh-jauksen yhdenmukaisuus sekä sektorilainsäädännöstä on poistettava sellaiset kohdat, jotka haittaavat poikkihallinnollista yhteistyötä (Aluehallintovirasto 2015).

Ministeriöt käyttävät aluehallintovirastojen tulossopimuksen tukena Etelä-Suomen aluehal-lintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöstä. Nykyisenlaisena tilinpäätös ei vastaa ohjaavien ministeriöiden tarpeisiin, joten sen kehittäminen on välttämätöntä. Tämän opinnäytetyön tarkoitus on kehittää Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen informaatioisisältöä paremmin tulossopimusta palvelevaksi.

## 1.1 Tutkimuksen taustaa

Tein työharjoittelun valtiovarainministeriön valtiovarain controller -toiminnossa, joten oli luontevaa lähteä etsimään opinnäytetyön aihetta ministeriökentältä. Lopulta tutkimuksen aiheen sain kunta- ja aluehallinto-osastolta työnimellä ”Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen informaatioisisällön kehittäminen paremmin tulossopimusta palvelevaksi”.

Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikkö koostuu aluehallintovirastoista ja maistraateista ja tässä opinnäytetyössä keskitytään tilinpäätöksen osalta aluehallintoviras-tojen osuuteen. Aihe on erittäin ajankohtainen ja asiakaslähtöinen, koska aluehallintovi-

rastojen yksi tavoite tälle vuodelle on uudistaa tilinpäätöksen sisältö, jotta se vastaa ohjaavien ja johtavien tahojen tarpeita.

Olen käynyt useita ulkoiseen laskentaan ja tilinpäätökseen liittyviä kursseja, joten oli luonnollista valita tämä aihe. Halusin alun perinkin niin sanotun oikean aiheen, joka on kiinteästi yhteydessä laskentatoimeen, vahvistamaan omaa ammatti-identiteettiäni ja syventämään laskentatoimen osaamistani.

## 1.2 Valtion keskus-, alue- ja paikallishallinto

Valtionhallinto rakentuu kuvion 1 mukaisella tavalla: siihen kuuluvat keskus-, alue- ja paikallishallinto.



Kuvio 1 Valtionhallinnon rakenteet

Valtion keskushallintoon kuuluu ministeriöt ja niiden hallinnonalojen valtakunnalliset virastot ja laitokset. 1.1.2015 valtion keskushallinnon organisaatioita oli yhteensä 74. Valtioneuvosto koostuu 12 ministeriöstä sekä valtioneuvoston yhteydessä toimivasta oikeuskanslerinvirastosta. Ministeriöt vastaavat oman hallinnonalansa asioiden valmistelusta ja hallinnon toiminnasta valtioneuvostolle. (Valtiovarainministeriö a.)

Valtion aluehallintoviranomaisina toimii kuusi aluehallintovirastoa (AVI) ja 15 elinkeino-, liikenne ja ympäristökeskusta (ELY), joiden strateginen suunnittelu ja ohjaus tapahtuvat niitä ohjaavien ministeriöiden yhteistyönä. Maakuntien liitot ovat myös osa aluehallintoa,

mutta ne ovat lakisääteisiä kuntayhtymiä, jotka toimivat kunnallisen itsehallinnon periaatteiden mukaisesti. (Valtiovarainministeriö b.)

Paikallishallintoon kuuluvia virastoja ovat poliisilaitokset, maistraatit, ulosottovirastot, syyttäjänvirastot, kansaneläkelaitos ja työ- ja elinkeinotoimistot. Paikallisviranomaisten toimialueet ovat pääosin maakuntien laajuisia. Kihlakunnat muodostuvat poliisin, maistraattien, ulosottoimen ja syyttäjätöimen toimialueista. ELY-keskukset vuorostaan ohjaavat, kouluttavat ja tukevat työ- ja elinkeinotoimistoja. (Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus; Valtiovarainministeriö c).

### **1.2.1 Aluehallintovirastot**

Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikköön kuuluu kuusi aluehallintovirastoa sekä 11 maistraattia (Etelä-Suomen aluehallintovirasto 2015, 3).

Aluehallintovirastot (AVI) ovat valtion hallintoon kuuluvia virastoja. 1.1.2010 lähtien entisiä lääninhallituksen tehtäviä alkoi hoitaa aluehallintovirastot ja elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset (ELY). Tehtävät jakoutuivat niin, että aluehallintovirastot vastaavat peruspalvelujen arvioinnista, sosiaalihuollosta, terveydenhuoltoon ja ympäristöterveydenhuoltoon liittyvistä tehtävistä, opetustoimen tehtävistä, kuluttaja- ja kilpailuasioista, pelastustoimesta sekä poikkeusoloihin varautumisesta. ELY-keskukset hoitavat vuorostaan koulutukseen ja osaamiseen, rakennerahastoasioihin, kirjasto-, liikunta- ja nuorisotoimeen, oppilaitosrakentamiseen ja kansainvälisiin asioihin liittyviä tehtäviä sekä liikennehallinnon tehtäviä. (Lääninhallitus.)

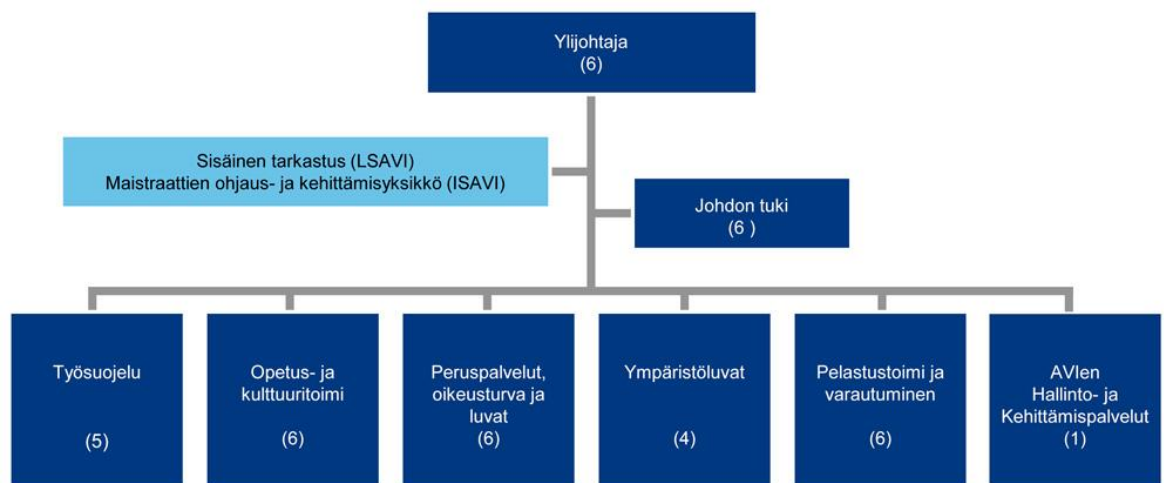
Laissa aluehallintovirastoista (20.11.2009/896) 2 §:n mukaan määritellään, että aluehallintovirastot edistävät alueellista yhdenvertaisuutta hoitamalla lainsäädännön toimeenpano-, ohjaus- ja valvontatehtäviä alueilla.

AVI hoitaa poikkihallinnollisesti kahdeksan eri ministeriön alaisuuteen kuuluvia tehtäviä ja sen toimintaa ohjaa seuraavat vaikuttavuustavoitteet:

- Peruspalvelujen saatavuuden ja laadun turvaaminen
  - Opetus, nuoriso-, liikunta- ja kirjastopalvelut, sosiaali- ja terveydenhuollon sekä eläinlääkintähuollon palveluiden lainmukainen toteuttaminen sekä sosiaali- ja terveydenhuollon yksityisten toimijoiden lupien myöntäminen ja valvonta

- Perusoikeuksien ja oikeusturvan toteutuminen
  - Kansalaisten oikeusturvan toteutumisen edistäminen informaatio-ohjauksella ja yhteistyöllä palveluntuottajien sekä kantelujen ja eräitä oikaisu- ja valitusasioiden käsittely
- Asuin- työ- ja elinympäristön terveellisyys ja turvallisuuden parantaminen
  - Asuin-, työ- ja elinympäristön terveellisyys ja turvallisuuden edistäminen, osallistuminen ympäristöterveyshaittojen arviointiin ja ennaltaehkäisyyn, työsuojelulainsäädännön noudattamisen valvominen sekä ympäristönsuojelu- ja vesilain mukaisien lupien myöntäminen. (Aluehallintovirasto 2013a.)

Aluehallintovirastojen toiminnasta vastaa ylijohtaja ja virastojen toiminta jakautuu viiteen vastuualueeseen: opetus- ja kulttuuritoimi, pelastustoimi ja varautuminen, peruspalvelut, oikeusturva ja luvat, työsuojelu sekä ympäristöluvat (Kuva 1). Suluissa olevat luvut kertovat, kuinka monessa aluehallintovirastossa käsitellään kyseisiä asioita. Hallinto on keskitetty aluehallintovirastojen hallinto- ja kehittämispalveluihin Etelä-Suomen AVIn yhteyteen. (Aluehallintovirasto 2013b.)



Kuva 1 Kuvakaappaus aluehallintovirastojen organisaatiokaaviosta (Aluehallintovirasto 2013b)

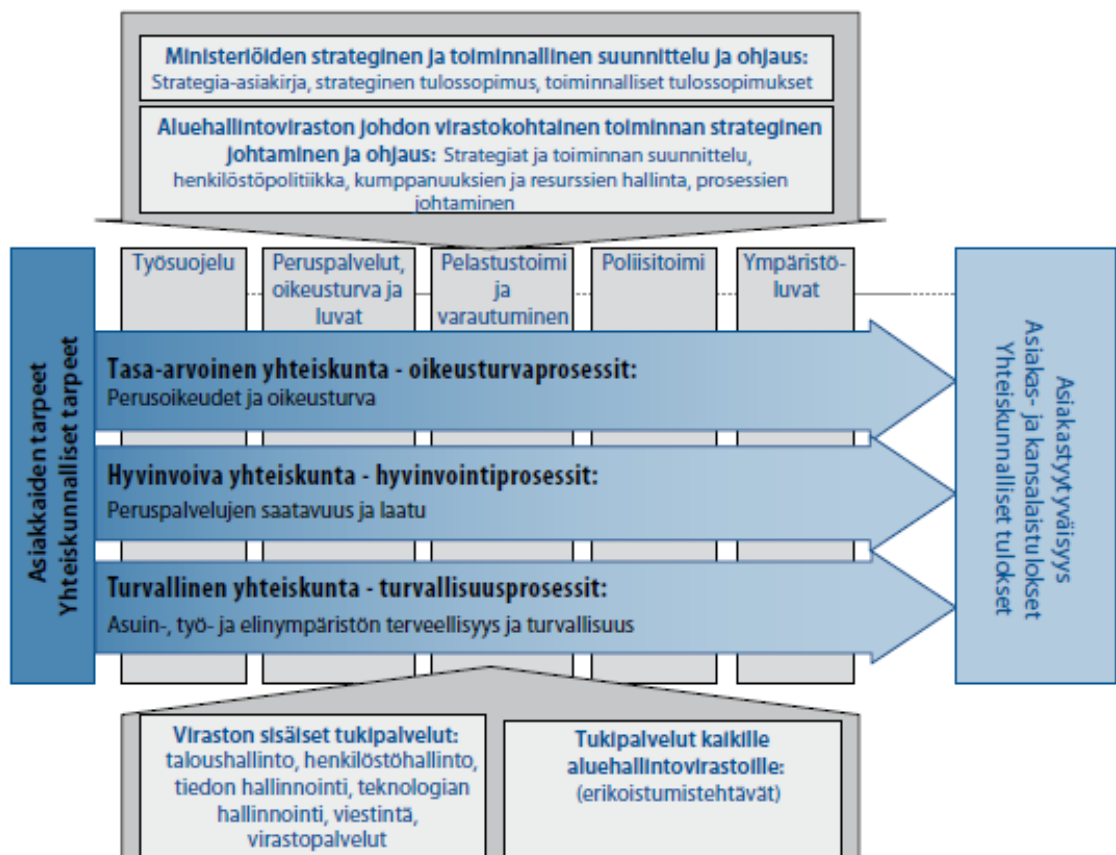
Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikkö koostuu kuudesta aluehallintovirastosta (AVI), jotka ovat

- Etelä-Suomen AVI
- Itä-Suomen AVI
- Lounais-Suomen AVI
- Länsi- ja Sisä-Suomen AVI



- Pohjois-Suomen AVI
- Lapin AVI (Aluehallintovirasto 2013c).

AVIn tulohjauksen keskeiset asiakirjat ovat strategia-asiakirja ja strateginen tulossopimus, jotka laaditaan kerralla yhdeksi hallituskaudeksi. Strategia-asiakirja sisältää AVIn strategiset tavoitteet vuosille 2012–2015 ja se on yhteinen kaikille aluehallintovirastoille. Strateginen tulossopimus tehdään yhdessä valtiovarainministeriön kanssa ja se sisältää toiminnan keskeiset tavoitteet, henkilöstökehityksen ja määrärahan. (Aluehallintovirasto 2013d.) Kuvassa 2 on kuvattu aluehallintovirastojen ydinprosessit ja kuinka strategia-asiakirja ja strateginen tulossopimus vaikuttavat niihin.

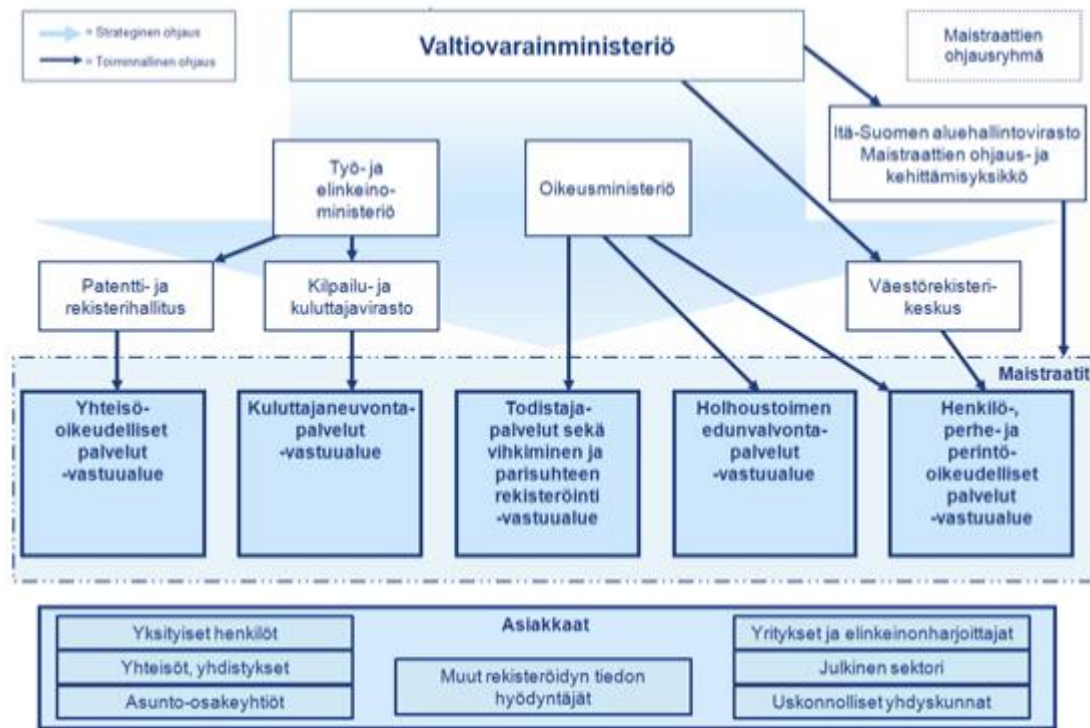


Kuva 2 Kuvakaappaus aluehallintovirastojen ydinprosesseista (Valtiovarainministeriö 2011, 14)

### 1.2.2 Maistraatit

Maistraatit ovat osa valtion paikallishallintoa ja vastaavat alueensa väestötietojärjestelmästä, holhousasioista, kauppa- ja yhdysrekisteristä sekä valtakunnallisesta kuluttajaneuvonnasta. Suomessa on 11 maistraattia, joilla on toimipisteitä yhteensä 39. Maistraattien strategisesta ohjauksesta vastaa valtiovarainministeriö ja valtakunnallisten toimintojen

kehittämisestä sekä tulosohjauksesta vastaa Itä-Suomen aluehallintoviraston maistraattien ohjaus- ja kehittämissyksikkö. Kuva 3 havainnollistaa maistraattien organisaatorakennetta sekä aluehallintovirastojen liittymistä siihen. (Maistraatti.)



Kuva 3 Kuvakaappaus maistraattien organisaatorakenteesta (Maistraatti)

### 1.3 Aiheen rajaaminen ja työn rakenne

Nykyiset tilinpäätöksen antamat tiedot eivät vastaa tulosohjauksen tarpeita, informaation sisältöön ollaan epätyytyväisiä. Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätös koostuu kahdesta osasta: aluehallintovirastoista ja maistraateista. Maistraattien osuus on huomattavasti parempi kuin aluehallintovirastojen: se on analyyttinen ja informatiivinen. Siinä kerrotaan syyt tulosten taustalle, eikä pelkästään todeta, mitä on tapahtunut. Tutkimuksessa keskitytään kehittämään tilinpäätöstä aluehallintovirastojen osalta. Maistraattien tarkastelu jätetään senkin vuoksi pois, koska muuten aiheesta tulisi liian laaja. Aihetta tarkastellaan ohjaavien ministeriöiden näkökulmasta: mitä tilinpäätöksessä tulisi kehittää ja miten, jotta se palvelisi paremmin ministeriöiden tekemää tulosohjausta.

Opinnäytetyö koostuu kuudesta luvusta, joista kolme ensimmäistä luovat aiheen teoriapohjan ja kolme jälkimmäistä käsittelevät itse tutkimusta. Luvussa yksi lukija johdatellaan aiheeseen: kerrotaan työtaustasta ja rakenteesta sekä perustiedot Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön toiminnasta.

Luku kaksi, Yleisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö, aloittaa varsinaisen teoriaosuuden ja siinä käydään läpi, mikä tilinpäätös on, miten se rakentuu ja mitä se tarkoittaa käytännössä. Luvussa määritellään muun muassa tärkeimpiä tunnuslukuja ja lain asettamia vaatimuksia.

Luvussa kolme, jossa käsitellään Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön toimintaan ja tilinpäätökseen liittyviä tekijöitä, lähdetään liikkeelle valtion tilinpäätöksen erityspiirteistä ja edetään aluehallintovirastoja koskevaan yksityiskohtaisempaan tietoon. Aluehallintovirastojen toimintaa määrittää muun muassa laki aluehallintovirastoista sekä erillinen strategia-asiakirja ja tulossopimukset, jotka ovat kytköksissä hallitusohjelmaan.

Luvussa neljä esitellään tarkemmin tutkimuksen tavoitteet, tutkimusmenetelmät ja työn eteneminen. Luvussa esitetään perustelut käytetyille menetelmille sekä kerrotaan muita tutkimukseen ja haastatteluihin liittyviä tekijöitä.

Luvussa viisi esitellään tutkimustuloksia haastatteluista esille nousseiden teemojen kautta.

Luku kuusi on tutkimuksen pohdintaa. Siinä käsitellään tutkimuksen eettisyyttä ja luotettavuutta, kehittämis- ja jatkotutkimusehdotuksia sekä omaa oppimista ja ammatti-identiteetin vahvistumista.

## **1.4 Keskeisimmät käsitteet**

Tässä alaluvussa mainitut käsitteet ovat keskeisiä opinnäytetyön sisällön ymmärtämiseksi. Kyseisille termeille on olemassa useampi määritelmä, joista tässä esitetään vain yksi.

### **1.4.1 Tulosohtaus**

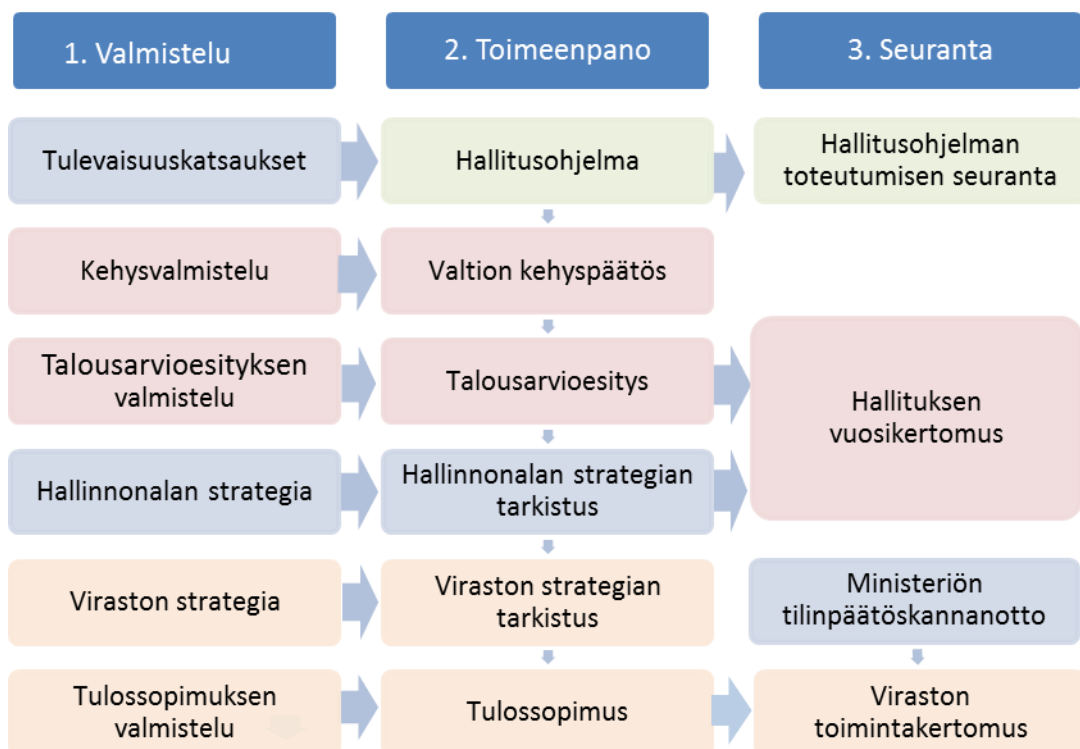
Valtiovarainministeriö määrittelee valtionhallinnon tulosohtauksen seuraavalla tavalla:

- Toiminnalla saadaan aikaan halutut vaikutukset kustannustehokkaasti
- Voimavarat ja tavoitteet sekä toiminnan tehokkuus ja laatu ovat mahdollisimman hyvässä tasapainossa keskenään
- Tulosohtaus on vuorovaikutteinen sopimusajatteluun perustuva malli. (Valtiovarainministeriö 2012a.)

Keskeisimmät ohtausvälineet ovat valtion talousarvio sekä ministeriön ja valtion viraston välille laadittava tulossopimus. Viraston laatimassa tilinpäätöksen toimintakertomuksessa

raportoidaan tulostavoitteiden toteutumisesta. Ministeriöt vuorostaan raportoivat hallituksen vuosikertomuksessa oman toiminnanalan tuloksista. (Valtiovarainministeriö d.)

Kuvio 2 havainnollistaa, kuinka tulosohjaukseen liittyy vahvasti kehysmenettely, jossa hallitus päättää vaalikauden alussa valtion budjetin menosäännöistä ja -katosta eli vaalikauden kehuksesta. Hallinnonaloille jaetaan käytettävissä olevat määrärahat vaalikauden kehysten puitteissa. Tulosohjaus perustuu siis hallitusohjelmassa asetettuihin politiikkatavoitteisiin, yhtenäisiin koko valtiokonsernille asetettuihin tavoitteisiin ja muihin hallinnolle asetettuihin poikkihallinnollisiin tavoitteisiin. (Valtiovarainministeriö d.)



Kuvio 2 Tulosohjausprosessi (Valtiovarainministeriö 2013)

### 1.4.2 Valtion virasto

Virasto käsitteenä on hankala, koska sen voi määritellä monella eri tavalla. Valtion talouden tilinpidon näkökulmasta katsottuna virastot voidaan jakaa kirjanpitoyksiköihin, tulosohjattuihin virastoihin ja työnantajavirastoihin. Riippuen, mistä näkökulmasta tarkastellaan, virastokäsite voi pohjautua erityislainsäädäntöön, valtionhallinnon ohjausjärjestelmien ohjaussuhteisiin eli tulosohjaukseen tai työnantajapolitiikkaan. Valtioyhteisössä ei siis ole yhtenäistä ja yhdenmukaista määritelmää virastolle. (Valtiovarainministeriö 2014, 29.)

Suomalaisessa virastorakenteessa on ainakin viiden tyyppisiä virastoja. Hallintovirastojen, kuten Tulli, keskeinen tehtäväkenttä liittyy julkisten hallintotehtävien suorittamiseen operatiivisena organisaationa. Ministeriöt ohjaavat tällaisia virastoja. Valvonta- ja lupaviranomaisille, esimerkiksi Valvira ja eri valtuutettujen virastot, kuten tasa-arvovaltuutettu, kuuluu tietyn yhteiskuntasektorin valvonta- ja lupatehtävät. Kolmas virastotyyppi on tiedon tuottamiseen ja analysointiin keskittyvät tutkimuslaitokset, esimerkiksi Tilastokeskus ja neljäntenä kehittämisvirastot, kuten Opetushallitus. Lisäksi valtion virastoihin kuuluu myös palveluvirastoja, jotka tuottavat erilaisia palveluja valtioyhteisölle tai sen merkitykselliselle osalle. (Valtiovarainministeriö 2014, 89.) Aluehallintovirastot kuuluvat palveluvirastoihin.

### **1.4.3 Valtion kirjanpitoyksikkö**

Laki valtion talousarviosta (13.5.1988/423) 12a § määrittää, että valtio on talousarviotaloudestaan kirjanpitovelvollinen ja se jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Valtion keskuskirjanpitoon kerätään kirjanpitoyksiköiden kirjanpitotiedot, jotta valtion tilinpäätös voidaan laatia. Valtiokonttori on vastuussa keskuskirjanpidosta sekä kirjanpitotietojen keräämisestä. Kirjanpitoyksiköt vastaavat omasta maksuliikkeestään ja kirjanpidostaan sekä laativat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen.

Kirjanpitoyksiköihin kuuluu tasavallan presidentin kanslia, ministeriöt sekä toiminnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisena kokonaisuutena virastot, laitokset ja muut toimielimet. Valtiovarainministeriö määrää kirjanpitoyksikön muodostamisesta kuultuaan ensin ministeriötä, jonka hallinnonalaan asia liittyy. (ValtionTalousarvioL 12a §.)

## 2 Yleisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisältö

Tässä luvussa määritellään yleisen tilinpäätöksen periaatteita sekä sisältöä. Tilinpäätöstä tarkastellessa pitää ottaa huomioon erityisesti lakisääteiset vaatimukset, mutta myös muut hyvän tilinpäätöstavan mukaiset periaatteet.

### 2.1 Tilinpäätöksen julkistamisvelvollisuus ja tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisvelvollisuus määräytyy joko yritysmuodon tai kirjanpitovelvollisen koon mukaan. Tilinpäätös ja toimintakertomus koskevat esimerkiksi osakeyhtiöitä, osuuskuntia sekä omistussuhteista riippuen myös avoimia ja kommandiittiyhtiöitä. Julkistamisvelvollisuus koskee myös, mikäli tilikaudella tai sitä edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt vähintään kaksi seuraavista rajoista:

- liikevaihto 7,3 milj. euroa
- taseen loppusumma 3,65 milj. euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. (Leppiniemi & Leppiniemi 2012, 27–28.)

Kirjanpitolain 30.12.1997/1336 mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*). Tilikaudelta laaditaan tilinpäätös, joka sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman sekä näitä täydentävät liitetiedot. Kaikista taseen, tulos- ja rahoituslaskelman eristä on esitettävä vertailutiedot. Tilinpäätökseen liitetään toimintakertomus, jossa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. Toimintakertomuksessa tulee käydä ilmi organisaation keskeisimmät tunnusluvut, jotka selventävät kirjanpitovelvollisen liiketoimintaa, taloudellinen asemaa ja tulosta. (KPL 3:1-2 §.)

Kirjanpitolaki (3:3 §) määrittelee yleiset tilinpäätösperiaatteet seuraaviksi

1. oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
2. a) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
2. b) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);
3. tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;

4. tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
5. tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä
6. kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.

Kohdassa 3 mainitulla varovaisuudella tarkoitetaan, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa huomioidaan vain kyseisen tilikauden toteutuneet voitot sekä kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset. (KPL 3:3 §)

## 2.2 Toimintakertomus

Kirjanpitolain (3:1 §) mukaan toimintakertomus tulee laatia, mikäli

1. kirjanpitovelvollisen liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinalaisissa (495/1989) tarkoitetun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä; tai
2. kirjanpitovelvollisen sekä päättäneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt vähintään kaksi 9 §:n 2 momentissa tarkoitetuista rajoista. (Ks. luku 2.1)

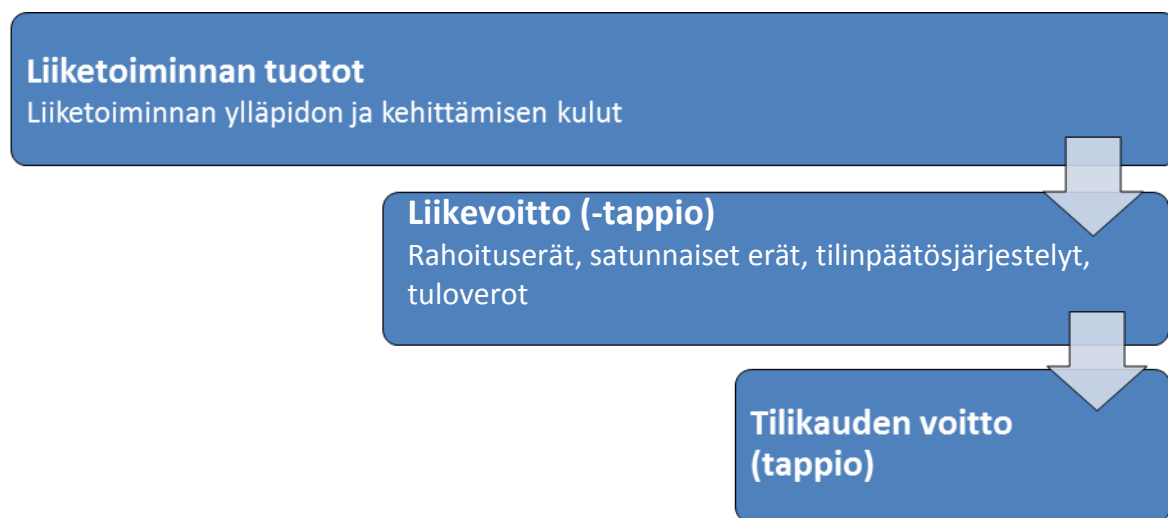
Kirjanpitolain mukaan toimintakertomuksessa on arvioitava toiminnan merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja kuin myös taloudellista asemaa ja tulosta. Toimintakertomukseen pitää sisältyä keskeisimmät tunnusluvut taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi sekä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä, ympäristötekijöistä sekä muista merkityksellisistä seikoista. (KPL 3:1 §.) Esimerkkejä merkityksellisistä tiedoista ovat muun muassa jonkin liiketoiminta- tai markkina-alueen toiminnan aloitus tai lopetus, merkittävät investoinnit, luottotappiot ja muutokset yrityksen ylimmässä johdossa (Salmi 2012, 86).

Toimintakertomuksessa tulee myös esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen, arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta (KPL 3:1 §). Kertomuksessa tulisi käsitellä asioita tulevaisuuteen suuntautuvasti ja lukijan tulisi voida päätellä yrityksen toiminnan kehitysmuunnun (Leppiniemi 2014, 364).

## 2.3 Tuloslaskelma

Tuloslaskelmalla kuvataan toiminnan tulosta tilikauden aikana eli se sisältää kaikki kaudella kirjatut tuotto- ja kuluerät, joiden erotuksena saadaan tilikauden tulos (Kallunki 2014, 31). Tuloslaskelmassa esitetään tietoa siitä, mitä on tapahtunut, eikä siitä, mitä tulee tapahtumaan. Tästä huolimatta tilinpäätöksen on tarkoitus näyttää yrityksen lähtökohta, josta tulevaisuuden tavoitteita lähdetään tavoittelemaan sekä antaa viitteitä yrityksen tulevasta suorituskyvystä. Tuloslaskelma koostuu tilikaudelle kuuluvista tuloista ja menoista. Niitä ei pidä käsitellä niinkään saatuna ja maksettuna rahana, vaan ansaittuina tuloina ja näiden tulojen ansaintaan kytkettyinä menoina. (Salmi 2012, 30.)

Tuotolla tarkoitetaan taloudellisen hyödyn lisääntymistä eli tapahtunutta tai tapahtuvaa varojen lisääntymistä tai velkojen vähentymistä. Kulu vuorostaan on taloudellisen hyödyn vähentymistä eli varojen vähentymistä tai velkojen kasvamista. Kuten kuvio 3 havainnollistaa, tuloslaskelman rakenne on vähennyslaskelma, jossa ylhäällä on tilikauden tuotot, joista vähennetään liiketoimintaan liittyviä kuluja. Se, mitä tuotoista on jäljellä tässä vaiheessa, nähdään liikevoitto/liiketappioriviltä, joka on kannattavuuden perusrivi. (Salmi 2012, 30–33.)



Kuvio 3 Tuloslaskelman rakenne (Salmi 2012, 33)

Seuraavaksi on muita tuotto- ja kulueriä, jotka eivät varsinaisesti liity yrityksen liikevaihtoon. Näihin kuuluvat rahoitustoiminnan erät eli esimerkiksi rahoitustuotot ja -tappiot finanssisijoituksista ja rahoituskulut vieraan pääoman käytöstä. Satunnaiset erät ovat poikkeuksellisia ja vaikeasti ennakoitavia, eivätkä johdu säännöllisestä liiketoiminnasta. Tilinpäätösjärjestelyt ovat verolakien sallimia keinoja vaikuttaa tilikauden verotettavaan tulok-

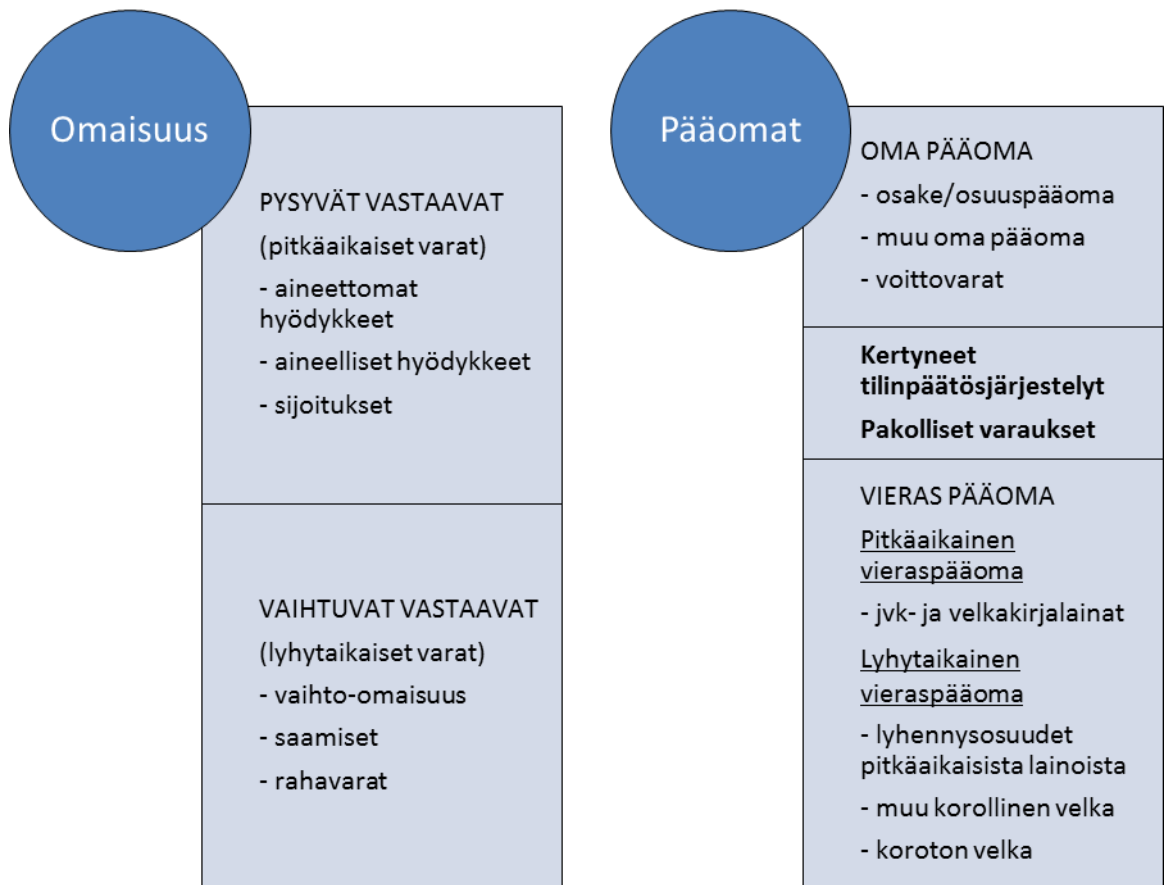


seen esimerkiksi siirtämällä verotettavaa tuloa seuraaville kausille. Tilikauden veroilla tarkoitetaan suoriteperusteisia, verotettavan tulon mukaisia kyseisen kauden laskennallisia veroja, jotka voidaan maksaa muiden tilikausien aikana. Tuloslaskelman viimeinen rivi kuvastaa tilikauden voittoa tai tappiota. (Salmi 2012, 31–33.)

## **2.4 Tase**

Kirjanpitolain 3 luvun 1 § kohdan 1 mukaan tase kuvaa tilinpäätösvelvollisen taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä. Jarmo ja Raili Leppiniemi (2006, 40–41) määrittelee taloudellisen aseman käsitteen yrityksen rahoitus- ja pääomarakenteiden kautta: mikä on yrityksen oman ja vieraan pääoman välinen suhde sekä rakenne. Oman ja vieraan pääoman välistä suhdetta kuvataan tunnusluvuilla, jotka ilmentävät esimerkiksi yrityksen omavaraisuus- ja velkaantumisasetta. Oman ja vieraan pääoman rakennetta voi arvioida muun muassa voitonjakokelpoisten varojen määrällä, korollisten ja korottomien velkojen suhteella sekä lyhytaikaisen ja pitkäaikaisen vieraan pääoman välisellä suhteella.

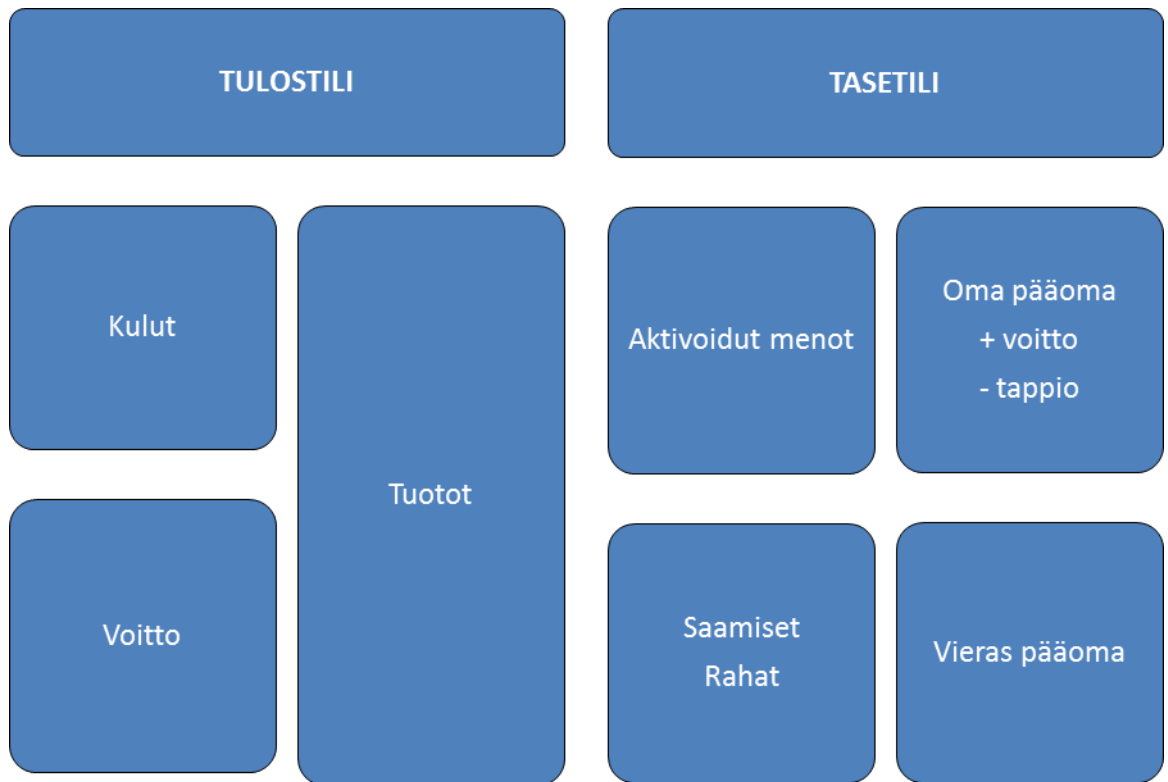
Tase esittää yrityksen varat (omaisuus) tietyssä järjestyksessä ja tietyillä arvoilla sekä lähteet ja määrät (pääomat), joilla tämä varallisuus on rahoitettu. Kuviossa 4 havainnollistetaan, mistä osista tase rakentuu. (Salmi 2012, 35.)



Kuvio 4 Taseen rakenne (Salmi 2012, 35)

Taseen omaisuus eli vastaavat luetellaan likvidissä järjestyksessä eli kuinka kauan niiden on tarkoitus tuottaa tuloja. Mitä ylempänä erä on, sitä vaikeampaa ja hitaampaa se on muuttaa rahaksi. Vastaavasti alhaalla olevat käteiskassa ja pankkitili edustavat selvää rahaa. Omaisuuus jaetaan kahteen ryhmään: pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin eli pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin varoihin. Pysyvät vastaavat tuottavat tuloja enemmän kuin yhden tilikauden ajan, joten ne ovat investointeja, jotka vaikuttavat yrityksen liiketoiminnan laatuun ja laajuuteen. Vaihtuvat vastaavat tuottavat tulot yhden liiketoimintasyklin tai tilikauden aikana eli niitä tarvitaan yrityksen jokapäiväisen toiminnan pyörittämiseen. (Salmi 2012, 37–38.)

Pääoma koostuu kahdesta elementistä: omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta. Omalla pääomalla tarkoitetaan omistajien liiketoiminnan käyttöön antamia pääomia eli omien varojen sijoittamista yritykseen tai liikevoiton nostamatta jättämistä. Vieras pääoma on yrityksen saamia lainoja, sitoumuksia ja maksuaikoja eli siihen liittyy takaisinmaksamisen pakko ja joustamattomuus. Vieraan pääoman takaisinmaksuhetki määrittää sen joko lyhytaikaiseksi tai pitkäaikaiseksi velaksi, rajana pidetään 12 kuukautta tilinpäätöspäivästä. (Salmi 2012, 39).



Kuvio 5 Tuloslaskelman ja taseen yhteys (Salmi 2012, 36)

Informaationlähteinä tuloslaskelma ja tase täydentävät toisiaan (kuvio 5). Tuloslaskelma liittyy tilikauden alkavan taseen tilikauden päättävään taseeseen. Yhtälöä voidaan havainnollistaa myös seuraavilla kaavoilla:

$$\text{Varat} = \text{oma pääoma} + \text{velat}$$

$$\text{Nettovarallisuus} = \text{varat} - \text{velat} = \text{oma pääoma}$$

(Salmi 2012, 36.)

## 2.5 Rahavirtalaskelma

Rahavirtalaskelmassa tulee ilmentyä liiketoiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Liiketoiminnan rahavirta osoittaa, miten kirjanpitovelvollinen on pystynyt tilikauden aikana liiketoiminnallaan tuottamaan rahavaroja toimintaedellytysten säilyttämiseen. Investointien rahavirroista ilmenee sen rahavirtojen käytön, jonka kirjanpitovelvollinen on toteuttanut tulevan rahavirran kerryttämiseksi pitkällä aikavälillä. Rahoituksen rahavirrat osoittavat oman ja vieraan pääoman muutokset tilikauden aikana. (KA 2:1 §.)

Rahavirtalaskelma auttaa tulkitsemaan tuloslaskelmaa ja tasetta, koska on olemassa erilaisia jaksotus- ja arvostusperiaatteita. Esimerkiksi tuloslaskelman voitto voi olla vaikeasti tulkittavissa, koska se ei välttämättä ole tekemisissä todellisen rahavirran kanssa. Rahavirtalaskelman laatiminen voi olla tulkinnanvaraista, joten ne eivät ole varauksetta yksiselitteisiä ja vertailukelpoisia. (Salmi 2012, 231–232.)

## 2.6 Liitetiedot

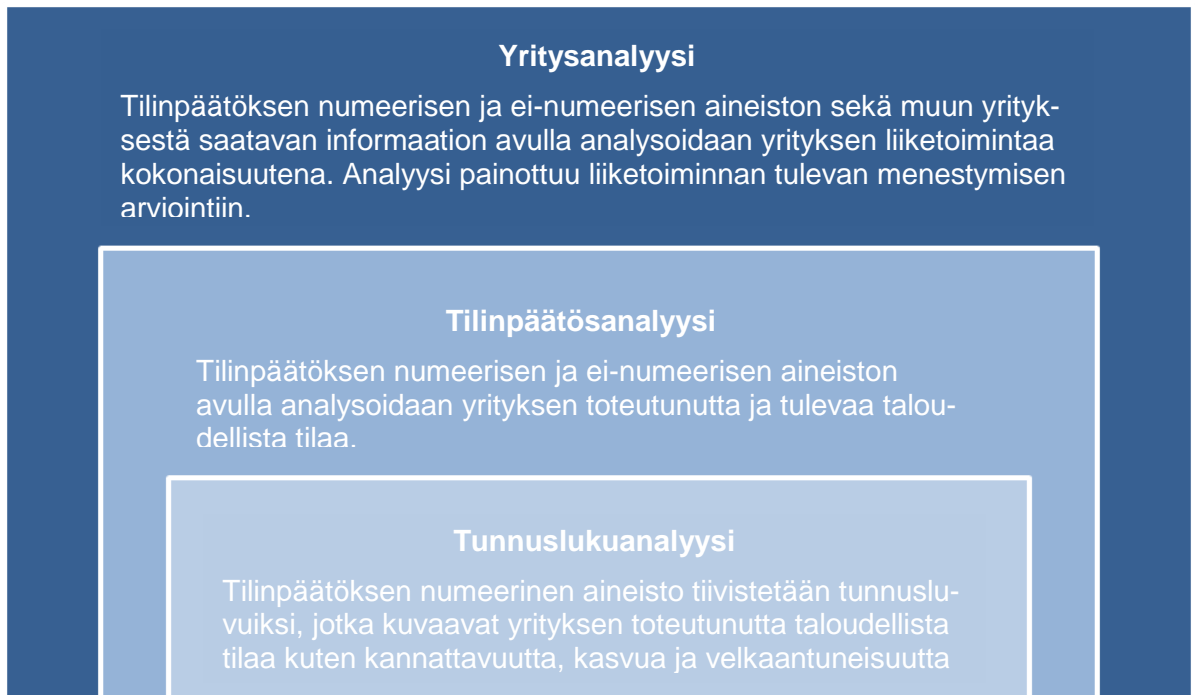
Jotta kirjanpitovelvollisen taloudellisesta asemasta ja toiminnan tuloksesta saadaan riittävät ja oikeat tiedot tulee tarpeelliset lisätiedot ilmoittaa liitetiedoissa (KPL 3:2 §). Niissä tarkennetaan tulos- ja tase-laskelmissa annettuja tietoja tai selostetaan, mikäli yleisistä tilinpäätösperiaatteista on poikettu (Salmi 2012, 84). Liitetietovaatimuksia on säädetty kirjanpitolaissa ja -asetuksessa, yhteisöainsäädännössä sekä eri ministeriöiden päätöksissä ja asetuksissa (Leppiniemi & Leppiniemi 2012, 187).

Kirjanpitoasetuksessa 30.12.1997/1339 (2:2–10 §) määritellään, että liitetietoja annetaan tilinpäätöksen laatimisesta, tuloslaskelmasta, taseen vastaavista ja vastattavista, tuloveroista, vakuuksista, vastuusitoumuksista ja taseen ulkopuolisista järjestelyistä, henkilöistä ja toimielinten jäsenistä, omistuksista muissa yrityksissä sekä konserniin kuuluvista kirjan-

pitovelvollisista. Liitetietoja edellytetään kaikilta kirjanpitovelvollisilta, mutta pienille kirjanpitovelvollisille, joiden omistajien vastuuta yrityksen sitoumuksista ei ole rajoitettu, on säädetty lyhennetyt liitetiedot (Leppiniemi & Leppiniemi 2012, 187, 189).

## 2.7 Tilinpäätöksen hyödyntäminen

Tilinpäätöstä voidaan hyödyntää kolmella eri analyysitavalla: yritys-, tilinpäätös- ja tunnuslukuanalyysi (kuvio 6).



Kuvio 6 Yritys-, tilinpäätös- ja tunnuslukuanalyysi (Kallunki 2014, 203)

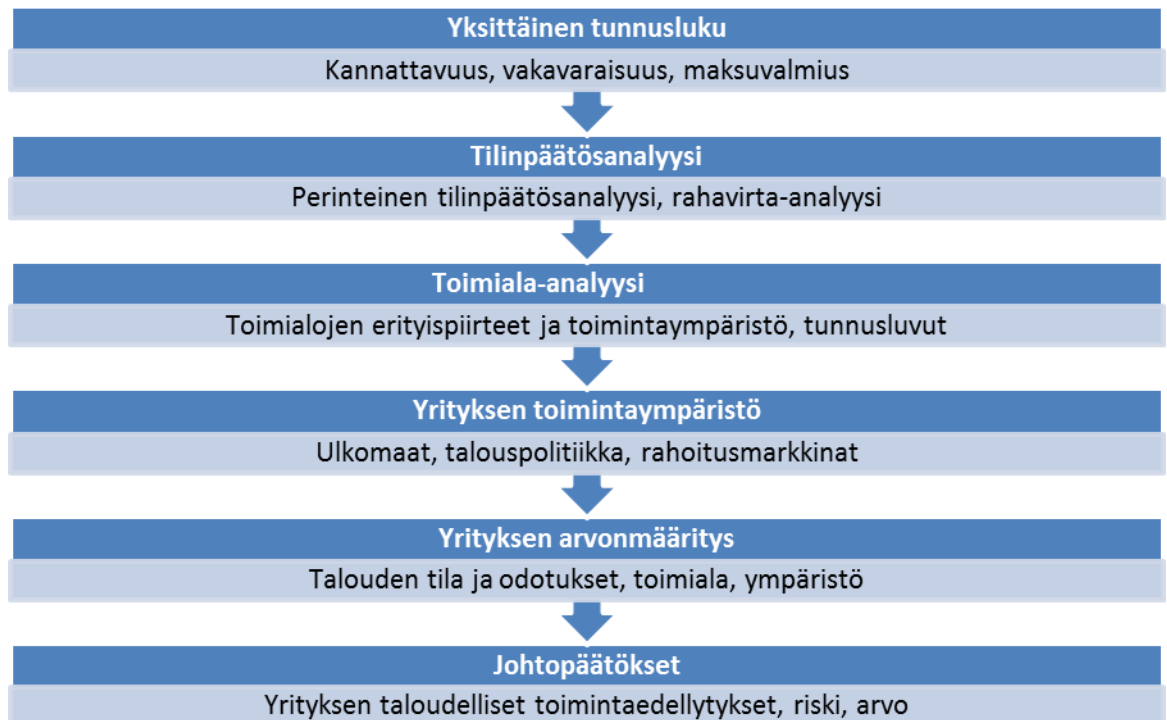
Tunnuslukuanalyysissa lasketaan oikaistuista tuloslaskelmasta, taseesta ja rahavirtalaskelmasta tunnuslukuja, joista voidaan tehdä johtopäätöksiä yrityksen taloudellisista toimintaedellytyksistä. (Salmi 2012, 258). Tilinpäätöstunnusluvut ovat suhdelukumuotoisia, mikä tarkoittaa, että ne lasketaan jakamalla jokin tilinpäätöserä jollain toisella tilinpäätöserällä tarkoituksena tehdä erikokoisten yritysten tunnusluvuista vertailukelpoisia (Kallunki 2014, 204). Tunusluvun perimmäinen tarkoitus on tiivistää tilinpäätöksestä saatua informaatiota yhteen lukuun (Salmi 2012, 257).

Tilinpäätösanalyysin avulla tilinpäätöstä voidaan hyödyntää yrityksen taloudellisen tilan arvioinnissa päätöksentekoa varten. Yrityksen tilinpäätöksiä voidaan vertailla eri vuosien välillä sekä suhteessa toisiin yrityksiin ja pääomamarkkinoiden asettamiin tavoitteisiin. Tilinpäätösanalyysi mahdollistaa vertailtavuuden, koska tilinpäätökset laaditaan lainsäädännössä ja muussa normistossa määriteltyjen periaatteiden mukaisesti. Se paljastaa

yrityksen taloudellisen tilanteen eri ulottuvuudet ja sitä kautta voidaan arvioida esimerkiksi yrityksen kannattavuutta, kasvua ja liiketoiminnan riskejä. (Kallunki 2014, 12–13.) Tilinpäätösanalyysi perustuu siten pitkälti tunnuslukujen antaman informaation yhteenvetoon ja se voidaan jakaa karkeasti kahteen: perinteiseen tilinpäätösanalyysiin ja rahavirta-analyysiin. Perinteinen tilinpäätösanalyysi keskittyy suoriteperusteisen tuloslaskelman ja taseen analyysiin, mitä täydentää rahavirta-analyysi, joka keskittyy kassaperusteisiin tapahtumiin. (Salmi 2012, 261–262.)

Kuviossa 7 ilmenee yritysanalyysin askeleet, joissa hyödynnetään laajasti sekä numeerista että ei-numeerista tietoa. Yritysanalyysin kohteena voivat olla yksittäiset yritykset, toimialat ja toimintaympäristö ja ne liittyvät yleensä sijoitustoimintaan, luottopäätöksiin, yrityskauppoihin, asiakasseurantaan ja riskiarviointiin. (Salmi 2012, 256.) Yrityksen ulkopuolelta saatava tieto on myös todella tärkeää esimerkiksi määriteltäessä yrityksen arvoa, joka määräytyy yrityksen tulevan taloudellisen menestyksen ja siihen liittyvän riskin perusteella (Kallunki 2014, 202). Yritysanalyysin avulla voidaan esimerkiksi

- tarkastella kilpailijoita ja vertailla niitä omaan yritykseen ja ottaa oppia
- hallita sijoitus- ja luotonannon tuotto-odotuksia ja riskiä toimiala- ja yrityskohtaisesti
- pyrkiä saamaan kuvaa yrityksen toimialasta
- pyrkiä saamaan apua johtamiseen liittyvissä ongelmissa analyysin kohdistuessa omaan yritykseen. (Salmi 2012, 256.)



Kuvio 6 Yritysanalyysin kokonaisuus (Salmi 2012, 257)

### **2.7.1 Vakavaraisuus**

Vakavaraisuudessa on kysymys yrityksen pitkän aikavälin kyvystä suoriutua velvoitteistaan eli se mittaa yrityksen rahoitusaseman terveyttä ja rahoituksen joustavuutta. Hyvän vakavaraisuuden nojalla yrityksellä on mahdollisuus saada uutta vierasta pääomaa rahoitustilanteen tai toiminnallisten suunnitelmien vaatiessa. Vakavaraisuus mittaa rahoitusriskiä, sillä mitä alempi yrityksen vakavaraisuus on, sitä korkeampi on myös sen rahoitusriski. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 253–254.)

Vakavaraisuuden kautta voidaan tarkastella yrityksen rakennetta eli oman tai vieraan pääoman hallitsevuutta rahoitusrakenteessa: mitä hallitsevämpi on vieraan pääoman suhde omaan pääomaan, sitä korkeampi on rahoitusriski. Vieraan pääoman painottuminen lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan yleensä lisää rahoitusriskiä. Näitä mitataan esimerkiksi omavaraisuus- ja velkaantumisasteella. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 254, 257.)

Toiminnallisella vakavaraisuudella tarkoitetaan yrityksen kykyä luoda riittävä toiminnallinen rahavirta vieraan pääoman sitoumusten hoitamiseksi. Mitä niukempi toiminnallinen rahavirta on suhteessa vieraan pääoman hoitomaksujen vaatimuksiin, sitä joustamattomampaa on toiminta. Toiminnallista vakavaraisuutta mitataan muun muassa suhteellisen velkaantumisen ja vieraan pääoman takaisinmaksuajan tunnusluvuilla. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 254, 261–263.)

### **2.7.2 Kannattavuus**

Yrityksen tulos on kannattavuuden absoluuttinen mittari ja sitä voidaan mitata kahdella erityyppisellä suhteellisella mittarilla, voittoprosenteilla ja pääoman tuottoprosenteilla. Voittoprosentilla tarkoitetaan yrityksen tuloksen suhteuttamista liikevaihtoon, mikä johtaa hyvään laskentatarkkuuteen, mutta heikompaan yritysten väliseen vertailtavuuteen. Tällaisia tunnuslukuja ovat muun muassa käyttökateprosentti ja liikevoittoprosentti. Pääoman tuottoprosenteilla suhteutetaan yrityksen tulos sen resursseihin eli pääomaan. Tämä vuorostaan on laskennallisesti epätarkempi tapa, mutta palvelee useita eri käyttötarkoituksia. Tähän ryhmään kuuluvat esimerkiksi pääoman, sijoitetun pääoman ja oman pääoman tuottoprosentit. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 217–218, 220–221, 225–226.)

### **2.7.3 Maksuvalmius**

Maksuvalmius eli likviditeetti tarkoittaa kykyä selviytyä juoksevasti maksuvelvoitteista eli kyse on rahojen jokahetkisestä riittävydestä. Maksuvalmiutta ei kannata tarkastella pel-

kästään tilinpäätöksen perusteella, koska tase ja yksittäiset tasetiedot kuvaavat yrityksen taloudellista asemaa tietyllä hetkellä. Tuloslaskelma vuorostaan kuvaa koko tilikauden tuloksen muodostumista. Tilinpäätöksen perusteella voidaan varovaisesti arvioida rahojen yleistä riittävyttä, mutta tulee muistaa, että likviditeettiä koskevat tilanteet voivat muuttua hyvin nopeasti yksittäisten tapahtumien seurauksena. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 238.)

Yrityksen maksuvalmiutta kuvaavat kassavarat, välittömästi nostettavissa olevat pankkitalletukset, helposti rahaksi muutettavat tase-erät sekä heti käyttöön saatavissa olevat luotot. Taseessa maksuvalmiutta edustavat rahat ja pankkisaamiset, rahoitusarvopaperit ja vaihto-omaisuus. Osa maksuvalmiudesta on myös välillistä, kuten vakuuskelpoista varallisuutta. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 239.)

Maksuvalmiutta voidaan mitata rahoitusomaisuuden ja vaihto-omaisuuden tai niihin sisältyvien tiettyjen erien vertaamisella yrityksen lyhytaikaisiin sitoumuksiin. Tällaisia tunnuslukuja ovat quick ratio ja current ratio. Mitä enemmän yrityksellä on helposti irrotettavissa olevaa varallisuutta, sitä parempi maksuvalmiustilanne sillä on ja suurempi rahoituksellinen puskuri ja joustavuus. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 244–245.)

Likviditeettiä voidaan mitata myös kiertoaika-tunnuslukujen avulla. Tämä tarkoittaa yrityksen kykyä muodostaa uusia rahanlähteitä alentamalla siihen sitoutuneen pääoman määrää. Kiertoaika-tunnuslukuja ovat esimerkiksi vaihto-omaisuuden kiertoaika, jolla mitataan yrityksen rahoituksen joustavuutta vähentämällä varastoon sitoutuneen pääoman määrää ja myyntisaamisten kiertoaika, joka mittaa kykyä nopeuttaa kassatulojen kertymistä. (Leppiniemi & Leppiniemi 2006, 248–249.)



### **3 Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön toimintaan ja tilinpäätökseen liittyvät tekijät**

Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön toimintaa ja tilinpäätökseen liittyviä tekijöitä säätelee useat lait ja asetukset, kuten valtion talousarviolaki ja -asetus sekä laki aluehallintovirastoista. Toimintaan vaikuttaa myös ministeriöiden asettamat strategiset tavoitteet, jotka määritellään strategia-asiakirjassa ja strategisissa tulossopimuksissa.

#### **3.1 Valtion kirjanpito ja tilinpäätös**

Valtion kirjanpitoon sisältyvät talousarviokirjanpito ja liikekirjanpito. Valtion tulee noudattaa hyvää kirjanpitoa ja kirjanpidon tulee sisältää kaikki tulot, menot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät bruttomääräisinä. Talousarviokirjanpidossa tulee tilit järjestää siten, että tuloarvioiden kertymistä ja määrärahojen käyttöä pystytään seuraamaan vähintään eduskunnan päättämällä tarkkuudella. Toiminnan kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista varten järjestetään tarpeellinen seuranta siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään. Lisäksi on järjestettävä maksullisen toiminnan kannattavuuden seuranta, että maksullisen toiminnan vuositulos voidaan esittää tilinpäätöksen yhteydessä. (ValtionTalousarvioL 14, 16 §.)

Valtion talousarviolainsäädäntö (423/1988) ja -asetus (1243/1992) asettavat tietyntyylisiä erityisvaatimuksia liittyen valtion kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksiin. Valtio jakautuu kirjanpitoyksiköihin ja on kirjanpitovelvollinen talousarvioloudestaan. Valtion keskuskirjanpitoon kerätään kaikkien kirjanpitoyksiköiden kirjanpito tiedot, jotta valtion tilinpäätös voidaan laatia. Yksittäiset kirjanpitoyksiköt vastaavat itse maksuliikkeestään ja kirjanpidostaan sekä laativat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. (ValtionTalousarvioL 12a §.)

Valtion talousarviolainsäädäntö (12a §) määrittelee, että kirjanpitoyksiköitä ovat tasavallan presidentin kanslia, ministeriöt sekä toiminnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisena kokonaisuutena virastot, laitokset ja muut toimielimet. Kirjanpitoyksiköiden muodostamisesta päättää valtiovarainministeriö kuultuaan asianomaista ministeriötä.

Valtion tilinpäätöksen tulee sisältää

1. talousarvion toteutumista koskevan talousarvion toteutumalaskelman talousarvion osaston tai pääluokan sekä luvun ja momentin tarkkuudella
2. tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman
3. varainhoitovuoden päättymisajankohdan taloudellista asemaa kuvaavan taseen

4. rahavirtoja kuvaavan rahoituslaskelman
5. oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset liitetiedot (ValtionTalousarvioL 17a §).

### 3.1.1 Valtion kirjanpitoyksikköjen tilinpäätös

Asetus valtion talousarviosta määrittelee, että kirjanpitoyksikön on laadittava varainhoitovuodelta tilinpäätös, joka sisältää

1. toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen
2. talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman
3. tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman
4. tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen
5. liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot) (ValtionTalousarvioA 63 §).

Kirjanpitoyksikköjen tilinpäätöslaskelmat ja liitteet toimitetaan valtionkonttoriin ja tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. Tilinpäätöksen hyväksyvät ja allekirjoittavat kirjanpitoyksikköön kuuluvien virastojen ja laitoksien päälliköt. Hyväksymisen jälkeen tilinpäätös lähetetään ministeriölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja valtiokonttorille. (ValtionTalousarvioA 63 §.)

Talousarvion toteutumalaskelmassa esitetään tiedot edellisiltä varainhoitovuosilta siirryneistä ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä määrärahoista sekä tiedot talousarviossa myönnettyistä valtuuksista ja niiden käytöstä, käytöstä aiheutuneista menoista varainhoitovuonna ja käytöstä aiheutuvista määrärahatarpeista myöhemminä varainhoituvuosina. (ValtionTalousarvioA 64 §.)

Ministeriö antaa vuosittain perustellun kannanoton hallinnonalansa kirjanpitoyksikön tilinpäätöksestä. Kananottoon sisältyy

1. arvio tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä tulostavoitteiden toteutumisesta;
2. ovatko käytetyt tuloksellisuuden raportoinnin perusteet ohjauksen ja tulosvastuun kannalta asianmukaisia sekä ministeriön kanta kehittämistarpeista
3. mihin toimenpiteisiin kirjanpitoyksikössä on tarpeen ryhtyä tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi;
4. mihin toimenpiteisiin ministeriö ryhtyy tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi. (ValtionTalousarvioA 66i §.)

### 3.2 Valtion maksuperustelaki

Valtion maksuperustelain (21.2.1992/150) ensimmäisessä pykälässä osoitetaan, että valtio määrää valtion viranomaisten suoritteiden maksullisuuden ja suoritteista perittävien maksujen suuruuden yleisistä perusteista sekä maksujen muista perusteista. Maksullisiksi suoritteiksi määritellään tavarat, jotka valtion viranomainen on tuottanut, palvelut, jotka on tuotettu tilauksesta tai muusta toimeksiannosta, päätökset, jotka on tehty hakemuksesta, käyttöoikeuksien sekä muiden oikeuksien väliaikainen luovuttaminen sekä muu toiminta, milloin suoritteen tuottaminen on seurausta vastaanottajan toimenpiteestä (Valtion maksuperustelaki 4 §).

Maksuperustelain 6 §:n mukaan Julkisoikeudellisesta suoritteesta valtiolle perittävän maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää (*omakustannusarvo*). Kuitenkin yhden tai useamman viranomaisen samanlaatuisista suoritteista voidaan määrätä samansuuruinen maksu, vaikka kustannukset poikkeaisivat toisistaan. Kiinteän maksun suuruutta määritettäessä otetaan huomioon keskimääräinen kokonaiskustannus.

Maksu voidaan periä myös omakustannearvoa pienempänä tai jättää perimättä kokonaan, jos siihen on perustetta terveyden- ja sairaanhoitoon, muihin sosiaalisiin tarkoituksiin, oikeudenhoitoon, ympäristönsuojeluun, koulutustoimintaan tai yleiseen kulttuuritoimintaan liittyvistä tai näihin verrattavista syistä (Valtion maksuperustelaki 6 §).

Asiasta vastaava ministeriö päättää, miten ministeriön ja hallinnonalan muiden viranomaisten maksut määräytyvät. Osa suoritteista on luonnollisesti maksuttomia ja osa maksullisia, joistain suoriteryhmistä maksu määräytyy omakustannusarvon perusteella ja joistain liiketaloudellisin perustein. (Valtion maksuperustelaki 8 §.)

### 3.3 Laki aluehallintovirastoista

Laki aluehallintovirastoista määrittelee aluehallintovirastojen perusajatuksiksi edistää alueellista yhdenvertaisuutta hoitamalla lainsäädännön toimeenpano-, ohjaus- ja valvonta-tehtäviä alueilla. Valtioneuvoston asetus säättää aluehallintovirastojen lukumäärästä, toimialueista, nimistä ja toimipaikoista sekä aluehallintoviraston jakautumisesta vastuualueisiin. Aluehallintovirasto huolehtii tehtäviensä hoitamisesta vastuualueellaan ja käyttää sille kuuluvaa toimivaltaa, mutta se voi myös hoitaa tehtäviä myös useamman viraston toimialueella, mikäli se esimerkiksi tehostaa virastojen toimintaa (2:5–6 §).

Aluehallintovirastojen toimintaa ohjataan toimialoittain oikeusministeriön, sisäasiainministeriön, valtiovarainministeriön, sosiaali- ja terveysministeriön, opetusministeriön, maa- ja metsätalousministeriön, työ- ja elinkeinoministeriön, ympäristöministeriön tai keskushallinnon viraston toimesta. Yleishallinnollinen ohjaus kuuluu valtiovarainministeriölle. Yleisten tavoitteiden saavuttamiseksi ja alueiden näkemysten huomioimiseksi laaditaan kaikille aluehallintovirastoille ja elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksille yhteinen strategia-asiakirja (*strateginen suunnittelu*) ja jokaiselle virastolle oma tulossopimus (*tulosohjaus*). (8, 10 §)

Laki aluehallintovirastoista säättää myös, että aluehallintovirastojen on valtion aluehallintoa koskevissa asioissa toimittava yhteistyössä toimialueensa elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten kanssa. Valtion maksuperustelaki määrittelee aluehallintovirastojen suoritteiden maksullisuudesta ja maksujen suuruudesta. Valtioneuvoston asetus vuorostaan säättää suoritteiden maksuista. (17, 22 §.)

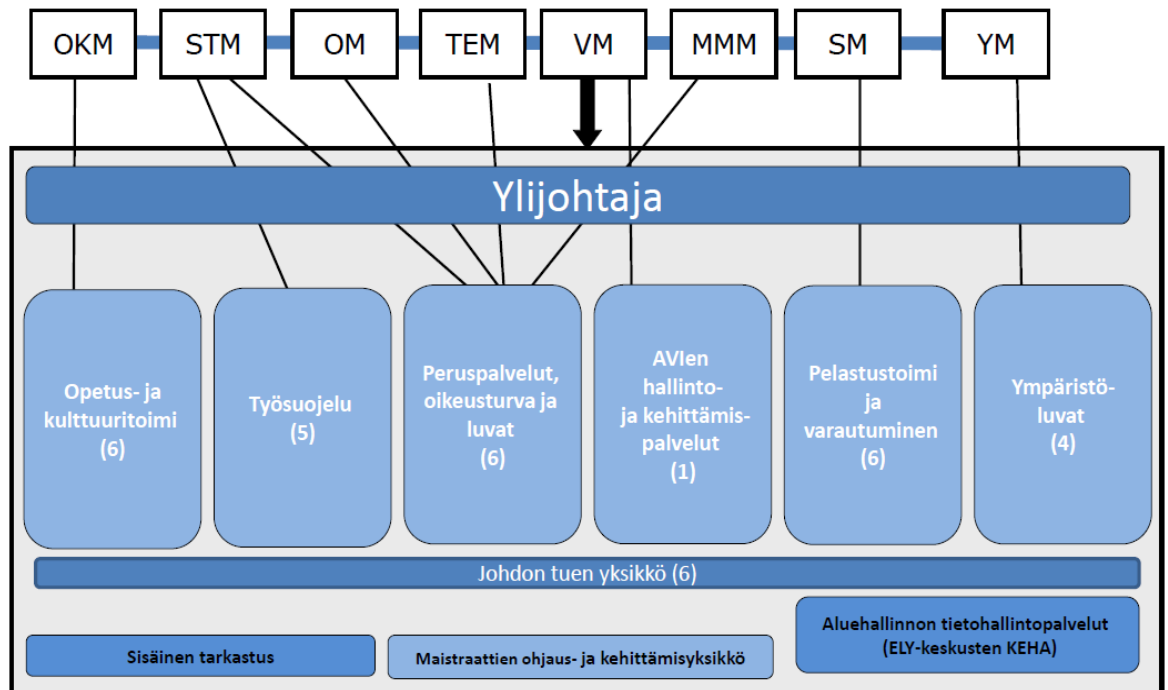
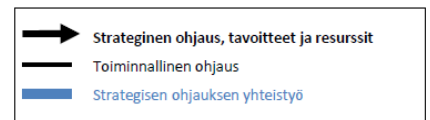
### **3.4 Tulosohjaus ja aluehallintovirastojen ohjausjärjestelmä**

Ohjaus jaotellaan yleishallinnolliseen ohjaukseen, strategiseen suunnitteluun ja ohjaukseen sekä toiminnalliseen ohjaukseen aluehallintovirastoja koskevassa lainsäädännössä. Tulosohjaus on ymmärretty eräänlaiseksi kattokäsitteeksi kyseisille ohjausmuodoille aluehallintovirastojen ohjausjärjestelmässä. (Valtiovarainministeriö 2014b, 16.) ”Keskeistä tulosohjauksessa on tavoitteiden ja resurssien sekä toisaalta aikaansaannosten ja resurssien tarkasteleminen samanaikaisesti ja syklisesti kiinnittäen erityistä huomiota muutokseen ja sen suuntaan (Valtiovarainministeriö 2014b, 15)”.

Kuvassa 4 havainnollistetaan aluehallintovirastojen ohjauksen keskinäisiä suhteita ja eri ministeriöiden vaikutusta siihen. Suluissa olevat luvut kertovat, kuinka monessa aluehallintovirastossa kyseisiä asioita käsitellään. Valtiovarainministeriö vastaa yleisestä tulosohjauksesta; strategisesta ohjauksesta, tavoitteista ja resursseista. Muut ministeriöt vuorostaan toimivat tulosohjaajina omaan substanssiinsa liittyen, kuten opetus- ja kulttuuriministeriö vastaa opetus- ja kulttuuritoimen ohjauksesta ja sosiaali- ja terveysministeriö työsuojelusta sekä peruspalveluista, oikeusturvasta ja luvista, jotka liittyvät sen toiminnanalaan.



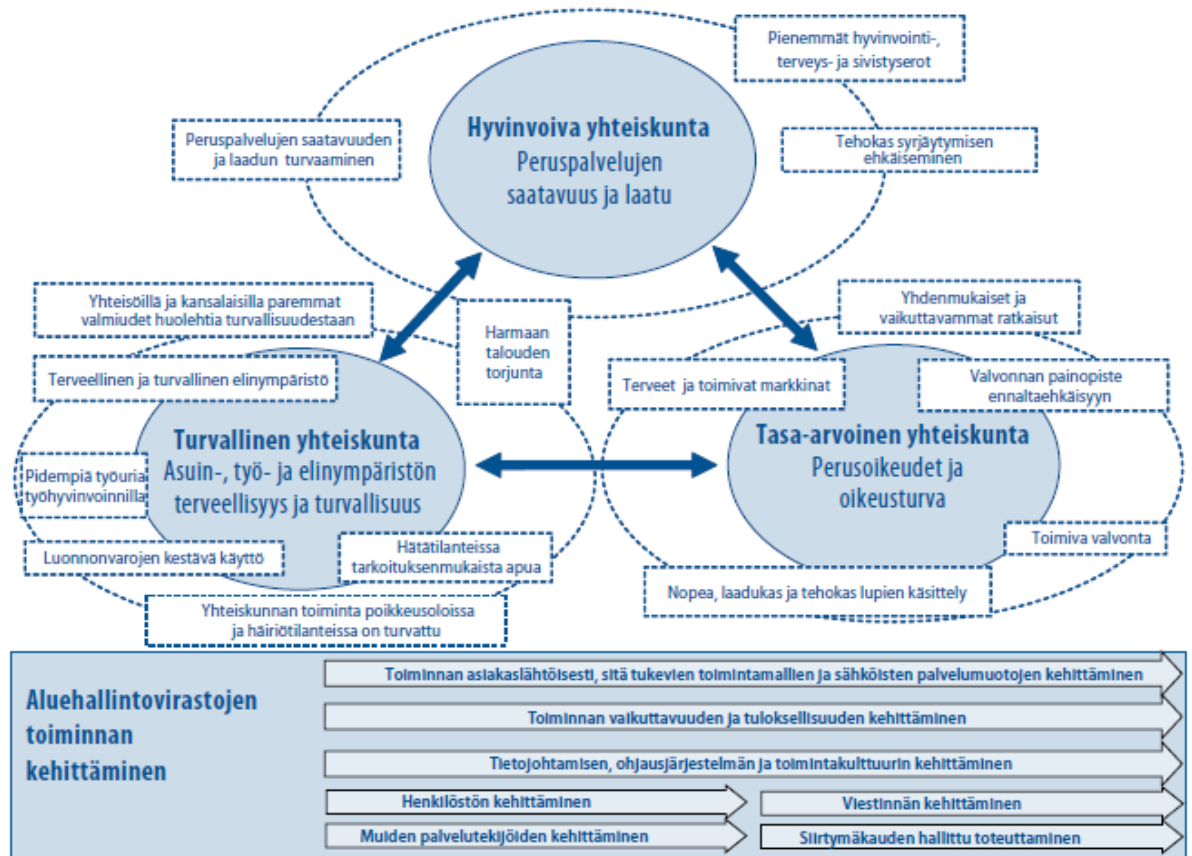
1.3.2015 alkaen  
Aluehallintovirasto



Kuva 2 Kuvakaappaus aluehallintovirastojen ohjauksesta (Valtiovarainministeriö 2015.)

### 3.4.1 Aluehallintovirastojen strategia-asiakirja 2012–2015

Aluehallintovirastojen strategisiksi tavoitteiksi vuosille 2012–2015 on määritelty hyvinvoin- va, tasa-arvoinen ja turvallinen yhteiskunta (Kuva 5). Tarkoituksena on turvata peruspal- velujen saatavuus ja laatu, perusoikeus- ja oikeusturva sekä asuin-, työ- ja elinympäristön terveellisyys ja turvallisuus. (Valtiovarainministeriö 2011, 25.) Yhdistävänä tavoitteena näillä ydinprosesseilla on ekologisesti, sosiaalisesti ja taloudellisesti kestävä hyvinvointi (Valtiovarainministeriö 2014b, 19).



Kuva 3 Kuvakaappaus aluehallintovirastojen strategisista tavoitteista 2012–2015 (Valtiovarainministeriö 2011, 25)

Strategia-asiakirjan mukaan tarkoituksena on myös parantaa toiminnan tuottavuutta, vaikuttavuutta ja tuloksellisuutta hallitusohjelman nojalla perustetun ohjelman mukaisesti. Mahdollisten säästövelvoitteiden toteuttamiseen sitoudutaan kestävällä tavalla ja palvelut turvaten. Tavoitteena on myös tasata työn määrää virastojen välillä siten, että virastot voivat hoitaa tehtäviä myös muiden virastojen alueelta. Verkostomaisella toiminnalla halutaan muun muassa parantaa palvelujen laatua ja asiantuntemusta. (Valtiovarainministeriö 2011, 33, 37)

### 3.4.2 Aluehallintovirastojen strategisista tulossopimukset 2012–2015

Aluehallintovirastojen strategisista tulossopimukset vuosille 2012–2015 on johdettu strategia-asiakirjasta. Ministeriöt laativat esitykset strategisiksi tulossopimuksiksi ottaen huomioon myös yksittäisten aluehallintovirastojen kommentit ja muutosehdotukset. Virastojen yhteisten tehtävälueiden osalta ovat tulostavoitteet samat kaikille. Tulossopimuksen keskeiseksi tavoitteeksi määritellään tavoitteiden ja resurssien yhteensovittaminen sekä haluttu muutoksen ajurina toimiminen. Tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan virastoja ohjaaville ministeriöille sekä keskushallinnon virastoille. Vuosittaista tavoitteiden toteutumista

arvioidaan Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen ja valtiovarainministeriön tilinpäätöskannanoton kautta. (Valtiovarainministeriö 2014b, 20–22.)

### **3.4.3 Seuraavan 4-vuotiskauden uudistukset**

Eduskunta hyväksyi tammikuussa 2015 hallituksen esityksen (209/2014 vp) laeiksi aluehallintovirastoista annetun lain ja elinkeino-, liikenne ja ympäristökeskuksista annetun lain muuttamisesta (Eduskunta). Hallituksen esityksessä (209/2014 vp) ehdotettiin, että aluehallintovirastoille ja elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukselle tehdään yksi strategia-asiakirja sekä lisäksi kullekin virastolle ja keskukselle oma tulossopimus. Työsuojelun vastualueet tekevät omat tulossopimuksensa sosiaali- ja terveysministeriön työsuojeluosaston kanssa ja strategia-asiakirjassa on edelleen oma osuus työsuojelun tehtävien suunnittelua ja ohjausta varten.

Tätä perustellaan kohdassa 1.1.2 (HE 209/2014 vp) tulosohtauksen näkökulmasta sillä, että virastokokonaisuuksien tulosohtausta koskevat säännöt ovat sisällöltään ja rakenteeltaan hyvin samankaltaiset. Sekä aluehallintovirastoja että elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksia koskevassa lainsäädännössä ohjaus jaotellaan yleishallinnolliseen ohjaukseen, strategiseen suunnitteluun ja ohjaukseen sekä toiminnalliseen ohjaukseen.

Tulosohtauksesta halutaan kehittää strategisempaa, kevyempää, poikkihallinnollisempaa ja yhtenäisempää. Yksi tapa keventää tulosohtausta on yhtenäistää sitä niin, että kaikkia ohjaukseen liittyviä asioita ei tarvitse erikseen tehdä jokaisella hallinnonalalla. Kevyemmällä prosessilla on tarkoitus saada aikaan parempaa tulosohtausta ja sitä kautta tuloksellisuutta. Uudistuksen periaatteena on ministeriöiden ohjaavaa roolia niin, että ministeriöiden toiminnan pohjana säilyy valtioneuvoston yhtenäisyys ja kokonaisuus. (Valtiovarainministeriö 2012b.)

## 4 Tutkimus

Tässä luvussa kerrotaan tarkemmin tutkimustavoitteesta ja siihen liittyvästä taustasta, tutkimusmenetelmistä sekä haastattelujen etenemisestä.

### 4.1 Tutkimuksen tavoite

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen informaatioisisällön heikkoudet ja kehittää sitä paremmin tulosohejausta palvelevaksi. Tässä on olennaista tunnistaa tilinpäätöksen ongelmat ja kuinka ne voidaan mahdollisesti ratkaista. Tilinpäätös koostuu kahdesta osasta, maistraateista ja aluehallintovirastoista, joista maistraattien osuus on selkeästi analyyttisempi ja käytettävämpi. Tilinpäätöksen kuuluisi olla eheä ja tasapainoinen kokonaisuus, joten tutkimuksessa keskitytään aluehallintovirastoja koskevaan informaatioisisältöön.

Tutkimuksen keskeisimmät kysymykset ovat:

1. Mitä kehitettävää nykyisen tilinpäätöksen informaatioisisällössä on?
2. Miten tilinpäätöksen informaatioisisältöä voidaan kehittää paremmin tulosohejausta palvelevaksi?

Aluehallintovirastojen hallinto- ja kehittämispalvelulle eli HAKElle on asetettu tämän vuoden tavoitteeksi uudistaa tilinpäätöksen rakenne. Tavoitteena on luoda asiakirjapohja, joka vastaa aluehallintovirastoja ohjaavien ministeriöiden keskushallintovirastojen ja aluehallintovirastojen johdon tarpeita. Hankkeen määräaika on lokakuussa ja uutta informaatioisisällön tilinpäätöspohjaa aletaan käyttää heti seuraavasta, eli vuoden 2015, tilinpäätöksestä lähtien. Tutkimustuloksia käytetään uuden tilinpäätösmallin kehittämisen apuna, koska on tärkeää laatia tilinpäätös lukijalähtöiseksi.

### 4.2 Tutkimusmenetelmät

Kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta luonnehditaan seuraavalla tavalla: ”Laadullisessa tutkimuksessa pyritään kuvaamaan, ymmärtämään tai tulkitsemaan ilmiötä ja vastaamaan kysymyksiin mitä, miksi ja miten” (Haaga-Helia 2015). Tutkimus toteutettiin haastattelututkimuksena, joka lienee yleisin tapa kerätä laadullista aineistoa. Tällä tavalla voidaan selvittää ihmisten ajattelua, kokemuksia ja motivaatiota tutkittavasta ilmiöstä. Haastattelun voi toteuttaa strukturoidusti, teemahaastatteluna tai syvähaastatteluna. Haastattelun etu tutkimusmenetelmänä on sen joustavuus: haastattelijalla on mahdollisuus toistaa kysymys, oikaista väärinkäsityksiä, selventää sanamuotoja ja käydä keskustelua. Kysymykset



voidaan myös esittää tutkijan parhaaksi katsomassa järjestyksessä. On tärkeää saada mahdollisimman paljon tietoa tutkittavasta aiheesta, joten haastateltaville on perusteltua antaa tutkimuskysymykset tai edes tieto aihealueesta. (Pitkäranta 2014, 90–91.)

Haastattelut toteutettiin puolistrukturoidusti eli teemahaastatteluina. Siinä edetään keskeisten etukäteen valittujen teemojen ja niihin liittyvien tarkentavien kysymysten mukaan. Tällainen haastattelumuoto korostaa ihmisten tulkintoja asioista, heidän asioille antamiaan merkityksiä sekä merkitysten syntymistä vuorovaikutuksessa. Haastattelussa pyritään löytämään merkityksellisiä vastauksia tutkimuksen tarkoituksen tai tutkimustehtävän mukaisesti. Valitut teemat perustuvat tutkimukset viitekehykseen. (Pitkäranta 2014, 92–93)

### **4.3 Tutkimuksen eteneminen**

Tutkimusta varten haastateltiin neljää eri ministeriötä, joiden hallinnonalat kattavat noin 90 % aluehallintovirastojen toiminnasta. Valtiovarainministeriö (VM) vastaa yleisellä tasolla kaikkien aluehallintovirastojen strategisesta tulosohjauksesta, resursseista ja tavoitteista, opetus- ja kulttuuriministeriö (OKM) vastaa opetus- ja kulttuuritoimesta, ympäristöministeriö (YM) ympäristöluvista ja sosiaali- ja terveysministeriö (STM) työsuojelusta sekä oman toiminnanalansa peruspalveluista, oikeusturvasta ja luvista (Kuva 4). Tällä tavoin saatiin kattava otos siitä, miten eri ministeriöt hyödyntävät tilinpäätöstä tällä hetkellä tulosohjauksessa ja millaisia muutoksia siihen pitäisi tehdä, jotta se palvelisi paremmin eri ministeriöiden tarpeita.

Haastattelut järjestettiin 15.–29.6. kunkin ministeriön omissa tiloissa. Haastateltavia henkilöitä oli seitsemän neljästä eri ministeriöstä. Haastattelin kolmea henkilöä valtiovarainministeriöstä ryhmähaastatteluna, koska he kaikki toimivat aluehallintovirastojen osalta tulosohjauksen parissa. Sosiaali- ja terveysministeriöstä tein kaksi yksilöhaastattelua, heistä toinen toimii talouspuolella ja toinen työsuojeluvastuualueella, joka on yksi suurimmista yksittäisistä aluehallintoviraston toimialueista. Ympäristöministeriöstä ja opetus- ja kulttuuriministeriöstä molemmista haastattelin yhtä henkilöä.

Haastattelujen kesto oli 30–50 minuuttia ja ne toteutettiin kasvatusten. Haastattelut nauhoitettiin sanelimella ja kirjoitettiin puhtaaksi eli litteroitiin tietokoneella mahdollisimman pian haastattelun jälkeen, jotta asiat ja tulokset ovat vielä tuoreessa muistissa (Hirsjärvi & Hurme 2009, 135). Materiaalia kertyi yhteensä 24 sivua. Materiaalia lähdettiin purkamaan esille nousseiden teemojen kautta. Teemoittelu on luonteva etenemistapa teemahaastatteluaineiston analysoimisessa ja samat teemat löytyvät yleensä kaikista haastatteluista vaihtelevissa määrin. Joskus aineistosta voi löytyä uusia teemoja, eivätkä ihmisten käsit-

telemät aiheet vastaa tutkijan ennalta määrittelemään järjestystä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Haastatteluista nousi esille jo ennestään tietämiäni kehittämiskohteita, mutta myös täysin uusia asioita. Teemojen pohjalta lähdin spesifioimaan eri ministeriöiden esille tuomia kehityskohteita ja ajatuksia, miten ne voitaisiin ratkaista.

## 5 Tulokset

Tässä luvussa analysoidaan kvalitatiivisen haastattelututkimuksen tuloksia esille nousseiden teemojen kautta. Haastatteluissa esiintyi kuusi keskeistä teemaa:

1. Luotettavuus ja oikeellisuus
2. Analysointi
3. Mittaristo ja taulukot
4. Eheys ja tasapainoisuus
5. Työajanhallinta ja resurssit
6. Viestintä eri tahojen välillä

### 5.1 Teema 1: Luotettavuus ja oikeellisuus

Yhdeksi suurimmista vuoden 2014 tilinpäätöksen puutteeksi ilmeni kustannusvastaavuuden ja tuottavuuden lukujen epäluotettavuus.

”Jos näitä tietoja, jotka sisältyvät tilinpäätökseen, ei olisi korjattu, niin se olisi lähtenyt jopa johtamaan harhaan erilaisissa ohjauksellisissa keinoissa, jopa säädösvalmisteluissa. Tilinpäätös on yksi tärkeä tiedontuottaja erilaisiin toimenpiteisiin sekä tulosohjaukseen että säädösvalmisteluasioihin ja resurssijakoihin.” (VM:n edustajat 24.6.2015.)

Tulosohtaus on joustavaa virkamiestyötä, jossa vielä pystytään ottamaan huomioon lukujen virheellisyys, mutta monissa muissa tilanteissa, kuten säädösvalmisteluissa pitää käyttää tilinpäätöksen lukuja, jotka olisivat tässä tapauksessa johtaneet päätöksien tekemiseen väärän tiedon pohjalta. Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen kustannusvastaavuus- ja tuottavuuslukuja käytetään muun muassa maksusäädösvalmistelun apuna sekä tietolähteenä resurssisatsauksiin. Tunnusluvut laskettiin uudelleen, kun niiden virheellisyys huomattiin. (VM:n edustajat 24.6.2015.)

Yksi suurimmista kehityskohteista on tuottavuuden, taloudellisuuden, maksullisen toiminnan tuloksen ja kannattavuuden raportointi. Kyseisten tietojen tulee olla oikein, jotta niiden pohjalta voidaan johtaa toiminnan vaikuttavuusanalyysi. Johdon pitää pystyä tekemään tunnuslukujen pohjalta johtopäätöksiä, miten toiminta ja tuloksellisuus ovat kehittyneet ja mitä muutoksia on tapahtunut. Mikäli luvut ovat puutteellisia, niin tilinpäätös ei täytä kirjanpitolain asettamaa vaatimusta oikean ja riittävän kuvan antamisesta toiminnan tuloksesta. (VM:n edustajat 24.6.2015.)

## 5.2 Teema 2: Analysointi

Lähes kaikissa haastatteluissa kävi ilmi, että toiminnan vaikuttavuuden analysoimisessa on parannettavaa. Vuoden 2014 tilinpäätöksessä vaikuttavuus perustui pitkälti faktapohjaan, kuten paljonko tiettyjä lupia on myönnetty ja mikä niiden käsittelyaika oli sen sijaan, että olisi kerrottu syitä kyseisiin lukuihin. Lukujen analyysi helpottaa päivittäistä työtä, muun muassa eduskunnan kyselyihin vastaamista, mihin ei riitä pelkät tunnusluvut perusteeksi.

”Tilinpäätös (viime vuoden) on kaikista vahvimmillaan sellaisena käsikirjatyyllisenä, nopeasti löydettävänä tietona, tunnuslukuina.” (YM:n edustaja 23.6.2015.)

Johdon katsaus nousi yhdeksi kehitettäväksi osa-alueeksi analysoimisen suhteen. Johdon katsauksessa tulisi kuvata toiminnassa tapahtuneita tärkeimpiä muutoksia, niiden vaikutuksia ja tuloksellisuuden kehitystä. Vuoden 2014 tilinpäätöksen johdon katsauksessa on keskitytty kertomaan ennemminkin organisatorisesta rakenteesta, kuten aluehallintovirastojen rakenteesta ja tehtävistä, kuin toiminnallisista muutoksista. (VM:n edustajat 24.6.2015.)

Tilinpäätöksessä on prosesseittain kuvattu aluehallintovirastojen toimintaa, mutta eri toimialojen, toimintojen ja tehtävien kehityksen kuvailu puuttuu. Esimerkiksi pelastustoimen ja varautumisen vastuualuetta on kuvattu vain muutamalla yksittäisellä suoritteella, jotka eivät kerro vastuualueella tapahtuneista muutoksista. Toiminnan ydin puuttuu: muutokset tulee olla perusteltavissa. (VM:n edustajat 24.6.2015.)

## 5.3 Teema 3: Mittaristo ja taulukot

Aluehallintovirastojen tavoitteiden toteutumista raportoidaan sekä sanallisesti että erilaisien mittaristojen avulla. Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikön tilinpäätöksessä on käytetty toteutuman kuvaamiseen niin sanottua liikennevalojärjestelmää, jossa tavoitteeseen verrattua toteumaa kuvataan punaisella, keltaisella tai vihreällä. Tämän lisäksi on käytetty taulukoita ja erilaisia graafeja. Haastattelujen mukaan liikennevalojärjestelmä on havainnollinen. Järjestelmä on konkreettinen ja informatiivinen, esimerkiksi johtoryhmälle ei tarvitse erikseen selittää, onko tavoitteeseen päästy, koska se tulee esille väreistään. Tällöin päästään nopeasti etsimään syitä, miksi tavoite ollaan tai ei ole saavutettu. (YM:n edustaja 23.6.2015.)

Aluehallintovirasto toimii monella eri alalla ja sitä ohjaavat eri ministeriöt substanssin mukaisesti, joten ongelmaksi on muodostunut liikennevalomittariston laajuus. Lisäksi mittareiden määrä eri ministeriöiden välillä vaihtelee rajusti: joillain on vain muutama, kun taas toisilla saattaa olla monta kymmentä. Toisaalta toimialat ja tehtävät ovat niin erilaisia, että voi olla mahdotonta rajata liikennevalojen määrä esimerkiksi kuuteen per ministeriö. (OKM:n edustaja 24.6.2015.) On myös haastavaa tutkia yhden aluehallintoviraston kaikkia toteumia, koska mittaristo on rakennettu ilmoittamaan yhden tavoitteen toteutumia eri virastoissa (STM:n edustaja työsuojelun osalta 29.6.2015). Yksi mahdollisuus voisi olla jaotella mittarit hallinnonaloittain selkeyden takia (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015).

Toteutumien raportoinnissa ja tulkinnassa on ollut myös vaikeuksia. Toisinaan aluehallintovirastoille annetut ohjeistukset ovat olleet tulkittavissa eri tavoin, kuten esimerkiksi määritelläänkö toimintayksikkö yhden kaupunginosan toimintayksikkönä vai kuuluvatko siihen koko kaupungin kaikki yksiköt. Tämä johtaa siihen, että aluehallintovirastojen raportoimat tiedot eivät ole vertailukelpoisia keskenään kaikilta osin. (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015.) Suurin osa mittareista koetaan relevantteina, mutta käsittelyaikoja raportoitaessa asiahallintajärjestelmä laskee käsittelyaikaan mukaan myös sen ajan, johon aluehallintovirasto ei itse pysty vaikuttamaan. Käsittelyaikaan lasketaan myös aika, joka asiakkaalla menee tarvittavien liitteiden toimittamiseen, joten mittari ei näytä viraston todellista käsittelyaikaa. (YM:n edustaja 23.6.2015.)

Mittaristosta, taulukoista ja graafeista saa paljon tietoa, mutta ongelmaksi nousee analysoinnin puute. Luvut jäävät pelkiksi luvuiksi, eivätkä kuvaa virastojen toimintaa.

”Raportoinnin ja toiminnan välillä on aika iso kuilu.” (VM:n edustajat 24.6.2015.)

Poikkeavaisuuksien mahdollisia syitä ja vaikuttavuutta ei tuoda esille, vaan jätetään lukijan vastuulle tehdä johtopäätökset itse (STM:n edustaja työsuojelun osalta 29.6.2015; VM:n edustajat 24.6.2015). Tällä on suurta merkitystä tulosohjauksen kannalta, koska jos ei ymmärretä tulosta ja siihen johtaneita syitä, niin uusien tavoitteiden asettaminen menee pieleen. Analysoinnin puute johtaa siihen, että tilinpäätös ei palvele ohjaavia tahoja, jolloin sen funktioksi jää täyttää lainvaatimukset. Tämä tarkoittaa lisää työtä ja byrokratiaa. (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015; VM:n edustajat 24.6.2015.)

#### 5.4 Teema 4: Eheys ja tasapainoisuus

Tilinpäätöksen informaatioisällön tasapainoisuudessa ja eheydessä on kehitettävää. Tilinpäätös kokoaa yhteen kuuden aluehallintoviraston tiedot, mutta tällä hetkellä tarkastelu on liian virastokohtaista. Tunnuslukuista puuttuu tarpeellisia yhteistietoja, kuten kaikkien aluehallintovirastojen keskimääräinen suoritevolyyymi tai käsittelyaikakeskiarvo. Näiden tietojen puuttuessa ministeriöt itse joutuvat toisinaan laskemaan puuttuvia arvoja tehdesään yhteenvetoja tai muita asiakirjoja. (VM:n edustajat 24.6.2015; YM:n edustaja 23.6.2015.)

Eri toiminnanalat painottuvat eri tavalla aluehallintovirastojen toiminnassa, mutta tämä ei ilmene tilinpäätöstiedoissa. Esimerkiksi työsuojeluvastuualue on yksi aluehallintovirastojen suurimmasta toiminnoista, mutta sen koko ja vaikuttavuus eivät tule esille, eikä myöskään sen toiminta. Työsuojeluvastuualueen osalta tehdään erillinen toimintakertomus johtuen sen riippumattomuudesta. Nykyisessä muodossaan tilinpäätöstä ei voida hyödyntää työsuojelun tulohajautuvuudessa. (STM:n edustaja työsuojelun osalta 29.6.2015.)

Jokainen ohjaava ministeriö asettaa oman hallinnonalan tavoitteet itse aluehallintovirastoille, mikä on aiheuttanut epäsuhtaa. Tekstitavoitteisiin on pyritty kirjaamaan vain ylätasoon tavoitteita, mutta jonkun ministeriön lipsuessa tästä, seuraavat muut perässä. Tulohajauksen kautta ei tulisi lähteä varmistamaan kaikista pienimpien asioiden toteutumista. Koska jokaisella aluehallintovirastolla on oma ylijohdajansa, on johdon katsauksesta tullut osiensa summa. Se ei niinkään anna koko aluehallintovirastojen näkemystä, vaan yksittäisiä näkemyksiä yksittäisistä asioista. (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015.)

Johdon katsauksen epätasapainosta kertoo sekin, että työsuojelun osalta toiminnallisuutta ja vaikuttavuutta on raportoitu toisin kuin muilta osin (VM:n edustajat 24.6.2015).

Tilinpäätöksen pitäisi vetää yhteen vuoden aikaansaannokset ja tulokset, mitä se ei nykyisenlaisena tee. Tulohajauksen näkökulmasta tilinpäätös jää irralliseksi, eikä vastaa tulossopimusta. Sekä tulohajauksesta että tilinpäätöstä tulisi kehittää: tulossopimuksen kuuluisi tukea enemmän tilinpäätöstä. Jokainen aluehallintovirasto tekee myös erillisen tuloksellisuusraportin. Tarvittava tieto hajaantuu seitsemään eri asiakirjaan, eli kuuteen tuloksellisuusraporttiin ja tilinpäätökseen, mikä aiheuttaa sen, että lukija joutuu tutustumaan useaan asiakirjaan ja tehdä päätelmät niiden perusteella. Eheyden ja käytettävyyden kannalta yksi yhteinen asiakirja, eli tässä tapauksessa tilinpäätös, palvelisi parhaiten tulohajauksesta. (VM:n edustajat 24.6.2015.)

”Tilinpäätöksen heikkoudet tulevat tulosohjauksen heikkouksista. Siellä on liikaa tavoitteita, jotka eivät ole yhteismitallisia, ja kun toimintakertomuksessa pitää vastata niihin, niin siitäkin tulee vähän sellainen sillisalaatti.” (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015.)

## **5.5 Teema 5: Työajanhallinta ja resurssit**

Aluehallintovirastoissa otettiin käyttöön 1.10.2013 talous- ja henkilöstöhallinnon tietojärjestelmä Kieku, jonne muun muassa kirjataan tehdyt työtunnit substanssin mukaisesti. Tämä on tärkeä väline tulosohjauksessa arvioitaessa, millä resursseilla päästään haluttuun tulokseen ja miten resurssisatsauksia tulisi jakaa eri toimialoille. Kieku on valtionhallinnon yhteinen järjestelmä ja se on tarkoitus ottaa porrastetusti käyttöön kaikissa ministeriöissä ja valtion virastoissa viimeistään vuonna 2016.

Työajanseuranta ei ole vertailukelpoista eri aluehallintovirastojen välillä. Tämä johtuu siitä, että työajankohdennusta ei tehdä samoilla periaatteilla eri virastoissa, joten resurssien seurantatiedot ovat vertailtavissa vain virastojen sisäisesti. (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015; STM:n edustaja työsuojelun osalta 29.6.2015.) Se ei ole niin tärkeää, valitsee-ko absoluuttisesti oikean seurantakohteen, vaan että eri osastoilla ja organisaation tasoilla kirjataan työtunnit samoilla periaatteilla. Tällä hetkellä tunteja ei kohdenneta riittävän tarkasti, tai on ymmärretty väärin ja kohdennetaan samaa asiaa eri kohdealueisiin. (VM:n edustajat 24.6.2015.) On parempi, että kaikki valitsevat hieman epäsovinnamman kohteen kuin että kaikki valitsevat täysin eri kohteita (STM:n edustaja talouspuolelta 15.6.2015). Kiekusta on mahdollista saada paljon enemmän hyötyä myös henkilöstönäkökulmaan, koska oikein raportoituna voidaan tietoja käyttää myös yksittäisen henkilön toimenkuvan ja työtehtävien määrän tarkasteluun (OKM:n edustaja 24.6.2015).

Työajanseurantaan siirtyminen on aiheuttanut närkästystä, koska se on tuonut lisää työtä ja jopa työtehtäviä. Työntekijätasolla koetaan, että työtuntien kirjaaminen on aikaa vievää ja esimiestaso on saanut uusia tehtäviä, kuten virkavapauksien myöntämisen. Kiekun käyttötarkoitus tulisi tehdä ymmärrettävämmäksi: se vaikuttaa koko aluehallinnon tavoitteisiin ja tulosohjaukseen. (OKM:n edustaja 24.6.2015.)

Tulosohjauksessa ihmetystä herättää henkilötyövuosi- eli htv-resurssin ilmoitustapa. Talousarviossa ilmoitettu htv-resurssi on maksimi, jota ei tarvitse täyttää. Tämä johtaa siihen, että htv-resurssitoteuma voi olla huomattavasti pienempi kuin talousarviossa käyttöönannettu ja tämä näyttää siltä, että kaikkia virkoja ei ole täytetty. On hyvä jättää aluehallintovi-

rastojen ylijohtajille henkilötyövuosiliukumaa käytettäväksi eri toimialoille, mutta tällainen ilmoitustapa olisi hyvä selventää kaikille asianosaisille. (OKM:n edustaja 24.6.2015.)

## **5.6 Teema 6: Viestintä eri tahojen välillä**

Yhdeksi tulosohjaukseen vaikuttavaksi teemaksi nousi viestintä ja yhteistyö eri tahojen välillä. Tilinpäätöksen sisältöön vaikuttaa myös osittain heikko kommunikointi ministeriöiden ja aluehallintovirastojen välillä. Tulosohjaajien, eli tässä tapauksessa ministeriöiden, tulisi määrittää yhteiset toiminnan periaatteet, kuten esimerkiksi se, mitä lukuja ja miten laskettuna tilinpäätökseen halutaan tulosohjauksen näkökulmasta. Aluehallintovirastoille vuorostaan kuuluu jalkauttaa tämä käytäntöön. (VM:n edustajat 24.6.2015.) Koetaan, että ylijohtajien ja vastuualueiden esimiesten tulisi osallistua enemmän kehitystyöhön, jotta se ei jää pelkästään ministeriöiden ja toimialatyöntekijöiden välille. (OKM:n edustaja 24.6.2015.)

Tarvitaan myös enemmän yhteistyötä ministeriöiden, kirjanpitoyksikön ja kirjanpitoyksikön hallinto- ja kehittämispalvelujen eli HAKEn välille. HAKEn tulisi ottaa kirjanpitoyksikön toimivuus prosessina käsittelyyn ja peilata sitä toimintaan. Tilinpäätöksen tekemisessä on tullut joka vuosi kiire, joten se vaatii parempaa aikataulutusta ja yhteydenpitoa eri tahojen välillä, jotta informaatioisällön laatua saadaan nostettua. Tilinpäätös ei ole pelkästään kirjanpitoyksikön vastuulla, vaan se on yhteisprosessi HAKEn, aluehallintovirastojen ja aluehallintovirastojen eri vastuualueiden välillä. Kirjanpitoyksikön lakisääteinen tehtävä on kuitenkin luoda vuorovaikutus eri tahojen välille, jotta se saa tarvitsemansa tiedot. (VM:n edustajat 24.6.2015.)

Tilinpäätös jakaantuu aluehallintovirastojen ja maistraattien osuuksiin, joista maistraattien osuus on parempi – se on analyttinen ja perusteellinen. Järkevää olisi myös luoda yhteistyötä maistraattien kehittämis- ja ohjausyksikön kanssa, jotta asiakirja olisi yhtenäisempi, eikä koostuisi niin selkeästi kahdesta eritasoisesta osasta. Maistraattien tilinpäätöstä on onnistuttu kehittämään tavoitteiden mukaisesti, joten sitä kautta voisi saada arvokasta informaatiota, kuinka aluehallintovirastojen tilinpäätösprosessia voidaan parantaa. (VM:n edustajat 24.6.2015.)



## 6 Pohdinta

Tässä luvussa pohditaan tutkimuksen tuloksia: kuinka niitä tulkitaan ja mitä toimenpiteitä niiden pohjalta voisi tehdä. Lisäksi arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta ja eettisyyttä sekä esitetään kehittämis- ja jatkotutkimusideoita. Lopuksi käydään läpi opinnäytetyön arviointia sekä omaa ammatillista kehittymistäni.

### 6.1 Tutkimustuloksien pohdinta

Haastatteluista kävi ilmi, että aluehallintovirastojen nykyiseen tilinpäätökseen ei olla tyytyväisiä, koska se ei välitä relevanttia ja oikeellista tietoa lukijoille. Tilinpäätöksen perusteella lukija tietää, mitä on tapahtunut, mutta ei sitä, miksi niin on käynyt. Kysyessäni konkreettisia kehitysehdotuksia haastateltavilta osoittautui niiden täsmällinen nimeäminen vaikeaksi. Selkeästi muutosta halutaan, vaikka kaikki ministeriöt eivät täysin osaa spesifioida, millaista ja miten.

Jotta tilinpäätöksen sisältöä voidaan kehittää, on ensimmäinen askel tehostaa aluehallintovirastojen, niiden johdon, HAKEn ja tilinpäätösyksikön sekä ohjaavien ministeriöiden viestintää. Tilinpäätösyksikkö ei pysty tuottamaan tulosohjaajien tarpeet täyttävää tilinpäätöstä, jollei se tiedä, mikä informaatio on relevanttia eri tahoille. Toisaalta taas tilinpäätösyksikön lakisääteinen tehtävä on tuottaa tilinpäätös, joka antaa oikeat ja riittävät tiedot, eli se on velvollinen hankkimaan tarvitsemansa informaation. Järkevää olisi myös tehdä yhteistyötä maistraattipuolen kanssa ja ottaa oppia heidän tavastaan koostaa informatiivinen tilinpäätös – kyseessä on kuitenkin yksi yhtenäinen kokonaisuus.

Tärkeää olisi kiinnittää huomiota myös kirjanpitoyksikön toimintatapoihin, jotta aluehallintovirastojen tuottamat tiedot saadaan siirrettyä oikein tilinpäätökseen. Vuoden 2014 tilinpäätöksen osalta kyseessä oli huolimattomuusvirhe, joka olisi voitu ehkäistä lukujen huolellisella tarkastuksella ennen asiakirjan julkaisua.

### 6.2 Tutkimuksen luotettavuus ja eettisyys

Tällaisessa tutkimuksessa on järkevää käyttää kvalitatiivista tutkimusotetta, koska vastausten määrä ei korreloi sen kanssa, miten luotettava tutkimus on. Tilinpäätöksen halutaan palvelevan paremmin tulosohjautuvuutta, jolloin on parasta kysyä tiiviin asiantuntijajoukon mielipidettä. Työ on sikäli luotettava ja pätevä, koska kehitysehdotukset perustuvat usean eri ministeriön näkemyksiin siitä, miten informaatioisisältöä voidaan parantaa vas-

taamaan heidän tarpeisiinsa. Tutkimus ei nojaa vain yhteen näkemykseen, vaan huomi-oon otetaan kaikki suurimmat ministeriöt, joiden toimintaan kyseinen tilinpäätös liittyy. Kriittistä on osata esittää oikeanlaisia kysymyksiä haastateltaville ja analysoida tuloksia oikein.

Tutkimus laadittiin eettisiä periaatteita kunnioittaen. Tutkimukseen osallistuminen on ollut vapaaehtoista ja haastateltavia informoitiin asianmukaisella tavalla liittyen aiheeseen, tutkimusmenetelmiin sekä aineiston käyttöön. Yksityisyyden suoja on tutkimuseettisesti tärkeä periaate, joten haastattelujen ääninauhat ja litteroidut tekstit tuhottiin opinnäytetyön valmistuttua. Tutkimuksessa on haluttu myös ylläpitää haastateltavien yksityisyyden suoja, joten he esiintyvät ammatillisen roolinsa yksittäisinä edustajina. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012–2014.)

Tutkimuksen hyödyllisyyttä voidaan arvioida vasta täysin sitten, kun vuoden 2015 tilinpäätös on tehty ja nähdään, miten tutkimustulokset ovat vaikuttaneet tilinpäätöksen tulosohjautuvuuden kehitykseen verrattuna vuoden 2014 tilinpäätökseen. Ennen tätä tulosta voidaan arvioida sen pohjalta, miten hyvin tilinpäätöstä voidaan lähteä kehittämään ja mitä konkreettisia muutoksia tutkimuksen pohjalta voidaan tehdä.

### **6.3 Kehittämis- ja jatkotutkimusehdotukset**

Opinnäytetyö käsittelee tilinpäätöksen informaatioisällön kehittämistä pelkästään ministeriöiden näkökulmasta. Vaikka tulosohjausnäkökulma on erittäin keskeinen, niin tilinpäätöstä hyödyntävät muutkin kuin pelkät ministeriöt. Tilinpäätöksen koko informaatioisällön kehittämisen kannalta tulosohjausnäkökulma on rajaava ja suppea, eikä huomioi muiden tahojen tarpeita.

Tutkimukseen haastateltiin neljää suurinta ohjaavaa ministeriötä, joten sisäministeriö, työ- ja elinkeinoministeriö, oikeusministeriö sekä maa- ja metsätalousministeriö jäivät ulkopuolelle. Täysin kattavan näkökulman ministeriöiden tulosohjaukseen liittyen olisi saanut haastatteleamalla myös ministeriöitä, joilla on pienempi rooli aluehallintovirastojen toiminnassa. Rajaamalla haastateltavat pelkästään aluehallintovirastojen suurimpia toimialoja ohjaaviin ministeriöihin pystyttiin keskittymään kaikista oleellisimpaan ja nostamaan esille suurimmat ongelmat.

Jatkotutkimustarvetta ehdottomasti on. Kattavamman tutkimuksen olisi saanut haastatteleamalla myös aluehallintovirastojen virkamiehiä, ylijohdajia, HAKEn edustajaa, maistraattien edustajia sekä valtiontalouden tarkastusvirastoa, joka tarkistaa valtion virastojen ja

laitosten tilinpäätökset. Tällöin saataisiin laajempi näkökulma kehittämiseen sekä eri tahojen konkreettiset ongelmat olisi helpompi tunnistaa ja löytää niihin ratkaisu.

Erilainen tutkimusnäkökulma samaan aiheeseen liittyen olisi kehittää ministeriöiden ja aluehallintovirastojen välistä viestintää, mikä tukisi tulohjausta ja tilinpäätöksen kehittämistä. Kuten haastatteluista kävi ilmi, tietoa ja ideoita on paljon, mutta sitä ei ole osattu kanavoida oikein ja jakaa oikeille avainhenkilöille ja -tahoille. Tilinpäätöstä voitaisiin lähteä kehittämään myös benchmarkingin kautta. Tällöin tutkittaisiin maistraattien tilinpäätösprosessia ja toimintatapoja peilaamalla niitä Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikköön.

#### 6.4 Opinnäytetyön ja oman oppimisen arviointi

”Jo nimi ”opinnäytetyö” kertoo jotain. Se on *näyte*, eräänlainen osoitus siitä, mitä olet matkan varrella oppinut. Toiseksi kyse on *työstä*, sanan varsinaisessa merkityksessä, sinun tekemästäsi työstä” (Hakala 2004, 7).

Opinnäytetyötä tehdessäni jouduin kokoamaan kaikki tietoni ja taitoni sekä kehittämään niitä ja oppimaan vielä lisää, jotta työ valmistuisi. Koin aiheen haastavaksi, koska se pureutuu syvälle valtionhallintoon ja työn onnistumisen kannalta on erittäin tärkeää tuntea valtion toimintaan liittyvät rajoitteet ja velvoitteet, mutta myös edut. Tutkimus olisi ollut huomattavasti vaikeampaa toteuttaa luotettavasti, mikäli en olisi päässyt tutustumaan täysipäiväisesti valtiovarainministeriön toimintaan ja hallinnointitapaan lähes kahdeksaksi kuukaudeksi harjoittelun ja sen jälkeen kesätyön takia.

Aloitin opinnäytetyön tekemisen huhtikuun lopulla ja työ valmistui syyskuun alussa, joten aikaa tähän kului yhteensä reilu neljä kuukautta. Halusin pitää työajan tiiviinä jaksena, mikä asetti myös itselleni mahdollisuuden kehittää ajan- ja projektinhallintaa sekä paineesietokykyä. Pysin asettamassani aikaraamissa ja itse asiassa alitinkin sen helposti.

Haasteellisuutta toi se, että kirjoitin opinnäytetyön suurimmaksi osaksi kesällä, jolloin välipalautteen saaminen oli hankalaa lomien takia. Toisaalta tämä oli myös antoisaa, koska jouduin itse pohtimaan eri vaihtoehtoja ja tekemään ratkaisuja sen pohjalta. Sain hyvää harjoitusta itsekriittisyyteen ja objektiiviseen arviointiin. Tietopohjan kokoaminen oli myös haasteellista, koska jouduin pohtimaan paljon, mikä on tutkimuksen kannalta oleellista. Toisaalta se, että tutustuin valtionhallintoon perinpohjaisesti tutkimuksen edetessä, oli myös etu: työn kannalta tärkeät asiat pystyi identifioimaan sen kautta, mitä kysymyksiä ja ongelmia eteeni tuli.

Opinnäytetyö on vahvistanut ammatti-identiteettiäni sekä taloushallinnon osaajana että assistenttina. Syvälinen perehtyminen tilinpäätökseen ja kuinka sitä voidaan hyödyntää yrityksen, tai tässä tapauksessa valtion, toiminnassa linkitti koko ammattikorkeakoulutukseni yhteen. Ongelmat eivät ole niin mustavalkoisia, että ne liittyisivät pelkästään yhteen aihepiiriin, vaan yleensä taustalla on jotain suurempaa. Jotta tilinpäätöstä voidaan kehittää, niin pitää kehittää myös muun muassa viestintää ja sisäistä markkinointia, ei pelkästään lukuja tai itse tekstiä.

## Lähteet

Aluehallintovirasto. 2013a. AVlen toiminta ja tehtävät. Luettavissa:  
<https://www.avi.fi/web/avi/avien-toiminta-ja-tehtavat>. Luettu: 27.5.2015.

Aluehallintovirasto. 2013b. Organisaatio. Luettavissa:  
<https://www.avi.fi/web/avi/organisaatio#.Va9DhVTyWUk>. Luettu: 27.5.2015.

Aluehallintovirasto. 2013c. Toimialueet. Luettavissa: <https://www.avi.fi/web/avi/toiminta-alue#.Va9G5VTyWUk>. Luettu: 27.5.2015.

Aluehallintovirasto 2013d. Suunnittelu ja seuranta. Luettavissa:  
<https://www.avi.fi/web/avi/suunnittelu-ja-seuranta#.Va9HUFTyWUk>. Luettu: 27.5.2015.

Aluehallintovirasto. 2015. Tiedotteet. Aluehallintovirastot valmiita muutokseen – hallitusohjelma tukee hallinnon uudistamista. Luettavissa: [https://www.avi.fi/web/avi/tiedotteet-2015/-/asset\\_publisher/KXRW0XQBS3q3/content/aluehallintovirastot-valmiita-muutokseen-hallitusohjelma-tukee-hallinnon-uudistamista?redirect=https%3A%2F%2Fwww.avi.fi%2Fweb%2Favi%2Ftiedotteet-2015%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_KXRW0XQBS3q3%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-8%26p\\_p\\_col\\_pos%3D1%26p\\_p\\_col\\_count%3D2%26p\\_r\\_p\\_564233524\\_categoryId%3D14400%26p\\_r\\_p\\_564233524\\_resetCur%3Dtrue#.VazCIITyWUk](https://www.avi.fi/web/avi/tiedotteet-2015/-/asset_publisher/KXRW0XQBS3q3/content/aluehallintovirastot-valmiita-muutokseen-hallitusohjelma-tukee-hallinnon-uudistamista?redirect=https%3A%2F%2Fwww.avi.fi%2Fweb%2Favi%2Ftiedotteet-2015%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_KXRW0XQBS3q3%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-8%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2%26p_r_p_564233524_categoryId%3D14400%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue#.VazCIITyWUk). Luettu: 20.7.2015

Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243.

Eduskunta. HE 209/2014 vp. Luettavissa:  
<https://www.eduskunta.fi/FI/Vaski/sivut/trip.aspx?triptype=ValtiopaivaAsiat&docid=he+209/2014>. Luettu: 10.7.2015.

Etelä-Suomen aluehallintovirasto. 2015. Tilinpäätös 2014, Etelä-Suomen aluehallintovirasto -kirjanpitoyksikkö. Hämeenlinna. Luettavissa:  
<https://www.avi.fi/documents/10191/37918/ESAVI+KPY+TILINP%C3%84%C3%84T%C3%96S+2014.pdf/bf55372d-4cbf-4239-a7c8-de86f6100c86>. Luettu: 22.7.2015.

Haaga-Helia ammattikorkeakoulu 2015. Johdon assistenttityön ja kielten koulutusyksikkö. Intranet. Raportointi ja opinnäytetyö Haaga-Heliassa. Luettu: 5.5.2015.

- Hakala, J. 2004. Opinnäyteopas ammattikorkeakouluille. Gaudeamus Kirja Oy. Helsinki.
- Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi aluehallintovirastoista annetun lain ja elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksista annetun lain muuttamisesta. 209/2014. Luettavissa: <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2014/20140209#idp2239472>. Luettu: 10.7.2015.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2009. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus Helsinki University Press. Helsinki.
- Kallunki J. 2014. Tilinpäätösanalyysi. Talentum Media Oy. Helsinki.
- Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.
- Laki aluehallintovirastoista 20.11.2009/896.
- Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423.
- Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2012. Hyvä tilinpäätöskäytäntö. Sanoma Pro Oy. Helsinki.
- Leppiniemi, J. 2014. Tilinpäätäjän käsikirja. Talentum Media Oy. Helsinki.
- Leppiniemi, J. & Leppiniemi, R. 2006. Tilinpäätöksen tulkinta. WSOY.
- Lääninhallitus. Luettavissa: <http://www.laanhallitus.fi/>. Luettu: 11.6.2015.
- Maistraatti. Tietoa Maistraateista. Luettavissa: <http://www.maistraatti.fi/fi/Tietoa-maistraateista/>. Luettu: 17.7.2015.
- OKM:n edustaja. 24.6.2015. Haastattelu. Helsinki.
- Pitkäranta, A. 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Työkirja ammattikorkeakouluun. e-Oppi Oy. Jokioinen.

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto. Luettavissa: [http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7\\_3\\_4.html](http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L7_3_4.html). Luettu: 9.7.2015.

Salmi, I. 2012. Mitä tilinpäätös kertoo? Edita. Helsinki.

Tutkimuseettinen neuvottelukunta. 2012–2014. Tutkimuseettisen neuvottelukunnan laatimat periaatteet. Luettavissa: <http://www.tenk.fi/fi/eettinen-ennakkoarviointi-ihmistieteiss%C3%A4/eettiset-periaatteet>. Luettu: 9.7.2015.

STM:n edustaja talouspuolelta. 15.6.2015. Haastattelu. Helsinki.

STM:n edustaja työsuojelun osalta. 29.6.2015. Haastattelu. Helsinki.

Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015. Luettavissa: [http://valtioneuvosto.fi/documents/10184/1427398/Ratkaisujen+Suomi\\_FI\\_YHDISTETTY\\_netti.pdf/801f523e-5dfb-45a4-8b4b-5b5491d6cc82](http://valtioneuvosto.fi/documents/10184/1427398/Ratkaisujen+Suomi_FI_YHDISTETTY_netti.pdf/801f523e-5dfb-45a4-8b4b-5b5491d6cc82). Luettu: 20.7.2015

Valtion maksuperustelaki 21.2.1992/150.

Valtiovarainministeriö. 2011. Aluehallintovirastojen strategia-asiakirja 2012–2015. Valtiovarainministeriön julkaisuja 33a/2011. Luettavissa: [https://www.avi.fi/documents/10191/135258/AVIen\\_strategia.pdf/d0da8534-dd5c-40a5-b93e-5ddd7bca7134](https://www.avi.fi/documents/10191/135258/AVIen_strategia.pdf/d0da8534-dd5c-40a5-b93e-5ddd7bca7134). Luettu: 11.6.2015.

Valtiovarainministeriö. 2011b. Valtiovarainministeriön määräys valtion tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista. Luettavissa: <http://vm.fi/documents/10623/307577/Valtiovarainministeriön%20määräys%20valtion%20tilinpäätöksen%20kaavoista%20ja%20liitteenä%20ilmoitettavista%20tiedoista/3a1dd5dc-bf80-4870-93a1-ca0a01d32762>. Luettu: 8.9.2015.

Valtiovarainministeriö. 2012a. Tulosohjaus. Luettavissa: <http://vm.fi/documents/10623/1150432/Nykytila.pdf/ae97239a-d0bb-411b-8674-f17eccfa67b6>. Luettu: 10.7.2015.

Valtiovarainministeriö. 2012b. Kohti strategisempaa, kevyempää, poikkihallinnollisempaa ja yhtenäisempää

tulosohjausta. Luettavissa:

<http://vm.fi/documents/10623/307545/Tulosohjauksen+kehitt%C3%A4mishankkeen+loppu+raportti.pdf/c8d7f6ee-1a9a-428e-8665-5a7b3ffff0c9>. Luettu: 10.7.2015.

Valtiovarainministeriö. 2013. Tulosohjaus. Luettavissa:

<http://vm.fi/documents/10623/1150432/Tulosohjausprosessi.pdf/93f7d163-4330-4b10-96a8-a355b1bc02ac>. Luettu: 10.7.2015.

Valtiovarainministeriö. 2014. Keskushallinnon virastorakenneselvitys. Keskushallinnon virastorakenne – kartoitus nykytilasta. Valtiovarainministeriön julkaisuja 8/2014. Luettavissa:

[http://vm.fi/documents/10623/1107144/Keskushallinnon\\_virastorakenneselvitys\\_20140311.pdf/da01c23f-dbaa-4e7a-9dc5-73f0f515d4fe](http://vm.fi/documents/10623/1107144/Keskushallinnon_virastorakenneselvitys_20140311.pdf/da01c23f-dbaa-4e7a-9dc5-73f0f515d4fe). Luettu: 13.7.2015.

Valtiovarainministeriö. 2014b. Aluehallintovirastojen ja elinkeino-, liikenne ja ympäristökeskusten ohjausjärjestelmän kehittämistyöryhmän raportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 12/2014.

Luettavissa:

[http://vm.fi/documents/10623/307549/AVIen+ja+ELY\\_+keskusten+ohjausj%C3%A4rjestelm%C3%A4n+kehitt%C3%A4misty%C3%B6ryhm%C3%A4n+raportti/67a668f1-d3f3-433b-a9d0-153a9add4d51](http://vm.fi/documents/10623/307549/AVIen+ja+ELY_+keskusten+ohjausj%C3%A4rjestelm%C3%A4n+kehitt%C3%A4misty%C3%B6ryhm%C3%A4n+raportti/67a668f1-d3f3-433b-a9d0-153a9add4d51). Luettu: 11.6.2015.

Valtiovarainministeriö. 2015. Aluehallintovirasto 1.3.2015 alkaen. Luettavissa:

<http://vm.fi/documents/10623/307549/AVI+kaaviokuva+2014/4a1ddb43-c25c-4dfe-a1e9-70a234833c4e>. Luettu: 8.9.2015.

Valtiovarainministeriö a. Valtion keskushallinto. Luettavissa: <http://vm.fi/valtion-keskushallinto>. Luettu: 17.7.2015

Valtiovarainministeriö b. Aluehallinto. Luettavissa: <http://vm.fi/aluehallinto>. Luettu: 17.7.2015.

Valtiovarainministeriö c. Valtion paikallishallinto. Luettavissa: <http://vm.fi/valtion-paikallishallinto>. Luettu: 17.7.2015.

Valtiovarainministeriö d. Tulosohjaus. Luettavissa:

<http://vm.fi/hallintopolitiikka/ohjausjarjestelmat/tulosohjaus>. Luettu: 10.7.2015.



VM:n edustajat. 24.6.2015. Haastattelu. Helsinki.

Yle 2014. Valtion hallintouudistus: Ministeriöt lakkautetaan ja aluehallintoa typistetään.

Luettavissa:

[http://yle.fi/uutiset/valtion\\_hallintouudistus\\_ministeriot\\_lakkautetaan\\_ja\\_aluehallintoa\\_typistetetaan/7163181](http://yle.fi/uutiset/valtion_hallintouudistus_ministeriot_lakkautetaan_ja_aluehallintoa_typistetetaan/7163181). Luettu: 20.7.2015.

YM:n edustaja. 23.6.2015. Haastattelu. Helsinki.

## Liitteet

### Liite 1. Haastattelukysymykset

1. Mitkä ovat viime vuoden tilinpäätöksen vahvuudet/mitä on tehty oikein?
2. Miten edellisen vuoden tilinpäätöstä on kehitetty verrattuna aiempiin vuosiin?
3. Mitkä ovat nykyisen tilinpäätöksen heikkoudet/mitä parannettavaa informaatioisälössä on?
4. Miten hyödynnätte nykyistä tilinpäätöstä tulosohjauksessa?
5. Kuinka sisältöä voisi kehittää paremmin ministeriönne / virastonne AVI:ihin kohdistamaa tulosohjausta palvelevaksi? (konkreettisia toimenpiteitä)
6. Minkälaisia toimenpiteitä tämä vaatii eri tahoilta (ja keltä)?
7. Minkälaisia tavoitteita tilinpäätöksen sisällön kehittämiseen on asetettu tai tulisi asettaa?
8. Mitä vaikutuksia tilinpäätöksen kehittämällä nähdäksenne on aluehallintovirastojen toimintaan ja tulosohjautuvuuteen?
9. Mitä vaikutuksia sillä on, jos tilinpäätöksen informaatioisältöä ei kehitetä?
10. Mitä toiminnan raportoinnin osa-aluetta tulisi nähdäksenne erityisesti kehittää tilinpäätöksessä (johdon katsaus, vaikuttavuus, toiminnallinen tehokkuus, tuotokset ja laadunhallinta, henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen)?

## Liite 2. Valtion toteumalaskelman kaava

Osaston numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA:t)	Tilinpäätös n	Vertailu Tilinpäätös - Talousarvio	Toteutuma %
Osasto	0,00	0	0,00	0,00	0
...	0,00	0	0,00	0,00	0
Osasto	0,00	0	0,00	0,00	0
<b>Osastot yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>
Kumulatiivisen ylijäämän käyttö		0			
Yhteensä		0			

Pääloukan numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA:t)	Talousarvion n määrärahojen		Tilinpäätös n	Vertailu Talousarvio - Tilinpäätös
			käyttö vuonna n	siirto seuraavalle vuodelle		
Pääloukka	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
...	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Pääloukka	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Pääloukat yhteensä</b>	<b>0,00</b>	<b>0</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Kumulatiivisen alijäämän kattaminen		0				
Yhteensä		0				

### Määrärahoja koskevat täydentävät tiedot

Edellisiltä vuosilta siirtyneet	Käytettävissä vuonna n	Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)	Siirretty seuraavalle vuodelle
0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00
<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Kuva 6 Kuvakaappaus valtion talousarvion toteumalaskelman kaavasta (Valtiovarainministeriö 2011b)

**Liite 3. Korjatut tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit**

Tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit 2014	kpl	Työaika, HTV	
		Tarkistuslasketut 2014	Tilinpäätös 2014
<b>Kantelut yht.</b>	2 759	51,4	33,0
<b>Alkoholiluvat</b>	8 076	35,7	19,7
<b>Ympäristönsuojelulain ja vesilain mukaiset asiat</b>	1 384	138,5	88,3

Tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit 2014	kpl	TUOTTAVUUS ratkaisut kpl/htv			TALOUDELLISUUS kustannus €/ratkaisu		
		Tarkistuslasketut 2014	Tilinpäätös 2014	2013	Tarkistuslasketut 2014	Tilinpäätös 2014	2013
<b>Kantelut yht.</b>	2 759	54	76	57	2 155	1 400	1 980
<b>Alkoholiluvat</b>	8 076	226	410	230	503	251	418
<b>Ympäristönsuojelulain ja vesilain mukaiset asiat</b>	1 384	10	15	12	9 476	6 507	7 711

#### Liite 4. Korjatut suoritemäärät

Tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit 2014	ESAVI			LSAVI		
	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös
Kantelut yht.	1255	1255	1255	207	276	276
Alkoholiluvat	3372	3372		1195	1195	
Ympäristönsuojelulain ja vesilain mukaiset asiat	530	530	530			

Tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit 2014	ISAVI			LSSAVI		
	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös
Kantelut yht.	231	231	231	601	595	595
Alkoholiluvat	858	858		1659	1659	
Ympäristönsuojelulain ja vesilain mukaiset asiat	197	197	197	402	402	403

Tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit 2014	PSAVI			LAAVI		
	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös
Kantelut yht.	207	301	281	0	101	101
Alkoholiluvat	575	591		401	401	
Ympäristönsuojelulain ja vesilain mukaiset asiat	222	255	255			

Tuottavuuden ja taloudellisuuden mittarit 2014	YHT		
	Laskennassa käytetty	Viraston tuloksellisuusraportti	KPY tilinpäätös
Kantelut yht.	2501	2759	2739
Alkoholiluvat	8060	8076	0
Ympäristönsuojelulain ja vesilain mukaiset asiat	1351	1384	1385