

Pro gradu -tutkielma
LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO
Kauppakorkeakoulu
Laskentatoimi

Elina Nisula

Julkisen organisaation johdon raportoinnin kehittäminen
CASE: Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskus

Ensimmäinen tarkastaja: professori Satu Pätäri
Toinen tarkastaja: professori Jaana Sandström

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Elina Nisula
Tutkielman nimi:	Julkisen organisaation johdon raportoinnin kehittäminen - CASE: Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskus
Tiedekunta:	Kauppakorkeakoulu
Pääaine:	Laskentatoimi
Vuosi:	2015
Pro Gradu -tutkielma:	Lappeenrannan teknillinen yliopisto, 91 sivua, 4 kuviota, 11 taulukkoa, 2 liitettä
Tarkastajat:	professori Satu Pätäri professori Jaana Sandström
Avainsanat:	julkinen sektori, new public management, tulosjohtaminen, suorituskyvyn mittaaminen, johdon raportointi, kustannusseuranta
Keywords:	public sector, new public management, performance management, performance measurement, management reporting, cost control

Tämän tutkielman tavoitteena on tutkia julkisen organisaation sisäistä taloudellista raportointia eli johdon raportointia case -organisaation avulla. Tavoitteena on kehittää ja uudistaa organisaation johdolle tuotettavaa kustannusseurantaan liittyvää raportointityökalua. Teoreettista viitekehystä luodaan pääasiassa New Public Management (NPM) -ajattelua tutkimalla. Teoriaosuudessa pohditaan myös muita julkisen organisaation johtamiseen ja raportointiin liittyviä asioita: tulosjohtamista ja suorituskyvyn mittaamista. Empiria osuudessa kehitetään tutkitun teorian, organisaation sisällä kahdessa eri vaiheessa tehtyjen haastattelujen ja jatkuvan havainnoinnin avulla uusi raportointityökalu johdolle. Tämän kehitystyön tuloksena case -organisaatiossa otettiin vuoden 2015 alussa käyttöön uudistettu johdon raportti resurssien käytöstä. Raportti sai paljon positiivista palautetta sen käyttäjiltä ja sen todettiin helpottavan kustannusseurantaa. Seurannan toteutus ja sen taustojen ymmärtäminen vaatii kuitenkin vielä paljon opettelua organisaatiossa.

ABSTRACT

Author: Elina Nisula
Title: Developing management reporting in public organization - Case: Defence Forces C4 Agency
Faculty: LUT, School of Business
Master's programme: Accounting
Year: 2015
Master's thesis: Lappeenranta University of Technology, 91 pages, 4 figures, 11 tables, 2 appendices
Examiners: prof. Satu Pätäri
prof. Jaana Sandström
Keywords: public sector, new public management, performance management, performance measurement, management reporting, cost control

Target of this thesis is to study internal financial management reporting with the help of case organization from public sector. Aim is to develop and reform the reporting tool which is produced for the management for management and cost controlling purposes. Theoretical framework is created mainly by studying thoughts of New Public Management. This framework also includes some research of performance management. Based on theoretical framework, interviews made inside the case organization and continuous observation, a new reporting tool is developed. This tool was put to use in the beginning of year 2015. There was a lot of positive feedback about the report from its users and it was noted to make cost control easier. Controlling and managing cost and most important understanding the backgrounds still requires a lot of time and learning in case organization.

ALKUSANAT

”Suoritan opintoni kerralla loppuun asti, enkä varmasti jätä graduani roikkumaan”. Näin ajatteli kylterifuksi Nisula syksyllä 2008. Toisin kävi. En kuitenkaan vaihtaisi päivääkään pois arvokkaasta työkokemuksesta, jota olen viime vuosina saanut. Ehkä juuri työelämään siirtymisen takia tästä gradusta tulikin hyvin käytännönläheinen.

Suurin kiitos tämän tutkimuksen valmistumisesta kuuluu Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskukselle. Sain hienon mahdollisuuden kehittää työssäni organisaation sisäistä johdon raportointia ja kirjoittaa graduni tästä samasta aiheesta. Raportoinnin kehittämisen ja tämän tutkimuksen tekemisen aikana opin paljon uutta. Kiitos siis kaikille PVJJK:n virkamiehille, jotka olitte tavalla tai toisella mukana tässä projektissani. Kiitokset myös loistavalle ohjaajalleni Satu Pätärille kaikesta avusta ja kommentteista.

Suurin kiitos valmistumisestani kuuluu ehdottomasti Lappeenrannan opiskelukavereille. Ilman teitä ja yhdessä tekemistä olisi opiskelu ollut paljon vaikeampaa ja tylsempää. Kiitos unohtumattomista muistoista. Kiitos perheelleni, iskä, pojat, Suvi ja mummu, korvaamattomasta tuesta opiskeluaikana. Kiitos ystäville olemassaolosta. Kiitos Eerolle kannustuksesta näiden loppumetrieni aikana, teet päivistäni parempia.

Yksi tavoite on nyt saavutettu, tästä on hyvä jatkaa.

Jyväskylässä 25. toukokuuta 2015

Elina Nisula

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO.....	7
1.1 Tutkimuksen tausta ja motivointi tutkimukselle	7
1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelma ja rajaukset.....	11
1.3 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys	15
1.4 Tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto	17
1.5 Tutkimuksen rakenne.....	18
2 NEW PUBLIC MANAGEMENT.....	20
2.1 NPM:n perusteet	20
2.2 NPM:n soveltaminen.....	22
2.3 NPM ja henkilöstöjohtaminen	25
3 TULOSJOHTAMINEN JA SUORITUSKYVYN MITTAAMINEN	29
3.1 Tulosjohtaminen	29
3.2 Suorituskyvyn mittaaminen ja johtaminen.....	32
3.3 Teoreettiset lähtökohdat empirialle	39
4 JOHDON RAPORTOINNIN KEHITTÄMINEN PUOLUSTUSVOIMIEN JOHTAMISJÄRJESTELMÄKESKUKSESSA.....	42
4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto	42
4.2 Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksen esittely	45
4.3 Raportoinnin kehittämisprosessi	48
4.3.1 PVJJK:n sisäisen raportoinnin lähtötilanne	49
4.3.2 Tutkimusprosessin aikana tulleet merkittävimmät muutokset	55
4.3.3 Uuden raportin muodostaminen.....	57
4.3.4 Uuden raportin käyttöönotto ja palaute	64
4.4 Huomiot, haasteet ja kehitysehdotukset	69

5	YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	74
5.1	Tutkimuksen keskeiset tulokset	74
5.2	Tutkimuksen arviointia ja aiheita jatkotutkimukselle.....	79
	LÄHTEET	82

LIITTEET

Liite 1: Ensimmäisen haastattelukierroksen kysymykset ja aiheet

Liite 2: Toisen haastattelukierroksen kysymykset ja aiheet

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

KUVIOT:

Kuvaotsikkoluettelon hakusanoja ei löytynyt.

Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Kuvio 2. Teoreettiset lähtökohdat empirialle

Kuvio 3. Tutkimusprosessi

Kuvio 4. PVJJK:n organisaatio

TAULUKOT:

Taulukko 1. NPM:n aikaisempaa tutkimusta

Taulukko 2. Tulosjohtamisen aikaisempi tutkimus

Taulukko 3. Suorituskyvyn mittaamisen ja johtamisen
aikaisempi tutkimus

Taulukko 4. Haastatteluihin osallistuneet henkilöt

Taulukko 5. PVJJK:ssa käytettävät tärkeimmät
kustannusseurannan ulottuvuudet

Taulukko 6. Ensimmäisten haastatteluiden yhteenveto

Taulukko 7. Malli määrärahojen käytön yhteenvetotaulukosta

Taulukko 8. Malli rahan käytön raportoinnista osastoittain

Taulukko 9. Malli kulujen SAP -raportista

Taulukko 10. Malli työtuntien raportoinnista

Taulukko 11. Toisen haastattelukierroksen yhteenveto

1 Johdanto

Johdannossa kerrotaan ensin tutkimuksen taustaa ja mistä ajatus tutkimukselle on syntynyt. Toisessa alaluvussa esitellään tutkimuksen tavoitteita, tutkimusongelmia ja tutkimuksen rajoituksia. Seuraavaksi käsitellään tutkimuksen teoreettista viitekehystä. Se koostuu pääasiassa New Public Management:ista ja sitä täydennetään tulosjohtamiseen sekä suorituskyvyn mittaamiseen liittyvillä tutkimuksilla. Neljännessä alaluvussa selvennetään tutkimusmenetelmää ja lopuksi tiivistetään koko tutkimuksen rakenne.

1.1 Tutkimuksen tausta ja motivointi tutkimukselle

Viimeisten vuosikymmenten aikana julkista sektoria on painostettu pienentämään kustannuksiaan ja samalla pitämään palvelujen määrän ja laadun samana (Brignall & Modell, 2000). Tämä vaikuttaa lähes mahdottomalta yhtälöltä, mutta voi onnistua suorituskykyä parantamalla ja läpinäkyvyyttä sekä vastuullisuutta lisäämällä. Julkisen sektorin koko ja sen kustannukset ovat olleet ajankohtainen aihe myös Suomessa (Talouselämä 2014; Yle 2014; Turun Sanomat 2014).

Näiden paineiden takia monet julkisen sektorin organisaatiot ovatkin ryhtyneet uudistustoimenpiteisiin ja toimintatapoja on yritetty omaksua yksityisen sektorin organisaatioilta (Brown et al., 2003). Yksi näistä omaksutuista asioista on ollut kustannustietoisuuden parantaminen. Pitäisi olla itsestäänselvyys, että kun rahaa käytetään, halutaan myös tietää mihin sitä on käytetty ja kuinka paljon. Kustannustietoisuus auttaa myös organisaation johtamista ja tukee päätöksentekoa.

Omien kokemuksieni perustella siinä, miten tärkeänä kustannustietoisuutta pidetään, on huomattavia eroja yksityisten ja

julkisten organisaatioiden välillä. Tämä on osittain selitettävissä niiden erilaisella rakenteella ja toiminnan tarkoituksella. Yksinkertaistettuna yksityiset organisaatiot, eli voittoa tavoittelevat yritykset, tuottavat itse omat käytössä olevat rahansa, joten niiden käytöstä ollaan luonnollisesti hyvin kiinnostuneita. Tehokkuuteen pyrkiminen on oletettavaa: mahdollisimman vähällä rahalla pyritään saamaan tuotosta mahdollisimman paljon, jotta voidaan maksimoida voitto. Julkisten organisaatioiden rahoitusrakenne on aivan erilainen ja sen olemassa olo ei perustu voiton tavoitteluun. Edelleen yksinkertaistettuna, julkinen organisaatio saa valtiolta käyttöönsä määrärahaa, jonka avulla sen pitää toteuttaa sille osoitetut tehtävät. Näin ollen julkisilla organisaatioilla ei edes ole yksityisten kaltaista painetta tehdä toiminnastaan mahdollisimman tehokasta. Riittää, että se toteuttaa sille annetut tehtävät.

Työskenneltyäni julkisen organisaation sisäisen laskennan parissa oli hämmästykseni suuri, kun huomasin miten vähän kustannuksista ja rahan käytöstä ollaan kiinnostuneita. Johdolle tuotetaan kuukausittain raportti rahan käytöstä ja jäljellä olevasta määrärahasta, mutta nämä tuntuvat olevan kohtalaisen merkityksettömiä tietoja johtajille ja päälliköille. Tämä ilmenee esimerkiksi sillä, että raportin käyttöaste on kohtalaisen pieni, vaikka se onkin käytännössä ainoa rahankäytön tietolähde johtajille. Havaittavissa on myös selkeää tiedon ja ymmärryksen puutetta kun puhutaan rahasta ja kustannuksista. Otetaan kantaa vain pieniin ja vähäpätöisiin asioihin, eikä ymmärretä mikä on oleellista ja kokonaisuuden kannalta tärkeää. Tämä tutkielma perustuu seuraavaan ongelmaan ja sen ratkaisun etsimiseen: tilanne ei ole hyväksyttävä ja siihen on saatava muutos, julkisen organisaation johtohenkilöt on saatava kiinnostumaan kustannustiedoista.

Jotta voidaan saavuttaa kustannustietoisuutta, pitää siitä olla kiinnostunut. Tämä pätee hyvin moneen asiaan tänä päivänä. Tietoa on tarjolla niin paljon niin monesta asiasta, että pitää olla kiinnostunut ottaakseen jostain selvää ja perehtyä siihen. Esimerkiksi case -organisaatiossa

päivitettyä tietoa kustannuksista on tarjolla säännöllisesti, mutta havaintojen perusteella sillä ei koeta olevan niin paljon merkitystä, että siihen perehdyttäisiin. Tästä muodostuukin yksi tutkielman tutkimuskysymyksistä.

Muun muassa Brown et al.(2003) tutkivat artikkelissaan julkista ja yksityistä sektoria. He kokoavat yhteen aikaisempien tutkimuksien ajatuksia näiden sektoreiden merkittävimmistä eroista: julkisella sektorilla on poliittiset intressit ja yksityisellä yleensä taloudelliset, yksityistä sektoria säätelee markkinoiden mekanismi kun taas julkisen sektorin toimintaa säätelevät byrokraattiset virastot sekä valtion lainsäädäntö. On ajateltu, että julkisen sektorin organisaatorakenteella pystytään saavuttamaan paras tehokkuus. Myöhemmät tutkimukset kuitenkin esittävät, että juuri kilpailun puute on johtanut julkisten organisaatioiden tehottomuuteen ja tämän myötä on omaksuttu uutta New Public Management (NPM, uusi julkisjohtamisen suuntaus) -ajattelutapaa julkisen sektorin johtamiseen.

NPM:n tavoitteena on muuttaa julkista sektoria siten, että byrokratiaa olisi vähemmän, toiminta olisi tehokkaampaa ja keskityttäisiin enemmän markkinoiden ja asiakkaiden tarpeisiin. Julkinen sektori on määritelty melko vakaaksi ja turvatuksi rakenteeksi, johon ulkoiset tekijät eivät juuri vaikuta. Kuten on havaittu, sosiaaliset, taloudelliset ja poliittiset tilanteet kuitenkin muuttuvat. (Vienazindiene & Ciarniene, 2007; Sozen & Shaw, 2002) Eli tämän päivän julkiset organisaatiot toimivat jatkuvasti muuttuvassa ympäristössä niin Suomessa kuin muualla maailmassa (Hoque, 2008). Myös Puolustusvoimissa on reagoitu tähän muuttuvaan ympäristöön ja ajankohtaisiin säästöpainaisiin Puolustusvoimauudistuksen muodossa. Puolustusvoimauudistusta esitellään tarkemmin myöhemmin tutkielmassa.

Julkisen organisaation tuottamat palvelut ovat yleensä ilmaisia tai niistä mahdollisesti perittävien maksujen ei ole tarkoituskaan kattaa kaikkia kustannuksia. Siten julkisen organisaation tuotosta on vaikea mitata

rahalla. Toimintaa ja tehtävien suorittamista ei julkisella sektorilla yleensä mitata rahaan perustuvilla mittareilla, toisin kuin yksityisten organisaatioiden. Näin ollen tuottavuuden ja tehokkuuden mittaamiseen julkisella sektorilla on syytä kiinnittää erityistä huomiota. Mittareita tulkitaan helposti väärin, eikä osata ottaa huomioon kokonaisuutta. (Savela, 2010).

Tehokkuus -käsite ja siihen suhtautuminen julkisella sektorilla ei ole niin yksinkertaista. Julkisen sektorin tuottamissa palveluissa laatu on usein hyvin tärkeä asia, eikä maksimaaliseen tehokkuuteen edes haluta pyrkiä, jos se saattaa vaikuttaa laatuun heikentävästi. Tästä hyvänä esimerkkinä päiväkotien ja koulujen tuottamat palvelut, joiden tuottamisessa ei varmista haluta pyrkiä maksimaaliseen tehokkuuteen vaan halutaan paremminkin tavoitella mahdollisimman hyvää laatua (Savela, 2010). Tuottavuuden parantaminenkaan ei tapahdu yksinkertaisesti. Valtion talouden tarkastusvirasto on esittänyt vuonna 2010, että vaikka valtiolta on vähentynyt 8 000 työpaikkaa, ei voida osoittaa tuottavuuden lisääntyneen, vaikka siihen henkilöstövähennyksillä pyrittiinkin (Yle, 2010).

Tutkielman tarkoituksena on tutkia julkisen sektorin raportointia ja raportoinnin hyödyntämistä case -organisaation eli Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksen (myöhemmin PVJJK) avulla. Kirjallisuuskatsauksen ja teoreettisten lähtökohtien pohjalta toteutetaan empiiristä tutkimusta ja kehitetään Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksen resurssien käytön sisäistä kuukausiraporttia toimintamenomäärärahojen osalta. Tavoitteena on analysoida nykyisen rahatilanteen raportin sisältöä ja sen käyttöä, raportin hyödyllisyyttä ja merkitystä johdolle sekä miten talousraporttia voitaisiin parantaa. Tavoitteena on myös pohtia sitä, onko nykyisen raportin fokus oikeassa paikassa, keskitytäänkö siinä siis olennaisiin asioihin ja mitä nämä olennaiset asiat oikeastaan ovat. Lähtökohtana pidetään sitä, että raportilla tuotetaan vain tietoa, joka tuo lisäarvoa sen käyttäjille. Tämän oletetaan lisäävän myös kiinnostusta kustannuksia ja niiden raportointia kohtaan.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelma ja rajaukset

Tutkimuksen tavoitteena on kehittää PVJJK:ssa kuukausittain tuotettavaa sisäistä resurssienkäyttöraporttia, joka kertoo toimintamenojen käytöstä. Kehitystyö alkaa nykyiseen raporttiin perehtymisellä. Tarkoitus on selvittää kuukausiraportin käyttäjien tarpeet ja odotukset raportille. Teoreettisen viitekehyksen avulla pyritään löytämään asioita ja uusia näkökulmia, joilla raportoinnista saadaan hyödyllisempää. Näiden perusteella kehitetään raportointia uuteen muotoon. Kehittämisen pääajatuksena on, että tuotetaan johdolle tietoa, josta on konkreettista hyötyä päätöksenteossa ja suunnittelussa. Tarkoitus on myös tuoda raporttiin analyyttisempää ja syvällisempää näkökulmaa. Vaikka tähänkin asti raportti on tuottanut hyvin yksityiskohtaista tietoa kustannuksista, vaikuttaa siltä, että se ei ole palvellut johdon enemmistön tarpeita. Vaikka osa kaipaakin tarkkoja tietoja käytetyistä varoista, suurin osa raportin käyttäjistä katsoo vain kuinka paljon heidän osastollaan on rahaa vielä vapaana eli käytettävissään. Vapaana olevan rahan käsite ei kuitenkaan ole niin yksiselitteinen, joten raporttiin tulisi perehtyä tarkemmin, eikä kiinnittää huomiota vain yhteen lukuun.

Hyvin varhaisessa vaiheessa tutkimusta ilmeni, että raportin käyttäjät eivät välttämättä tiedä mitä tietoja he voisivat tarvita ja haluta tai mitä tietoja he voisivat hyödyntää omassa toiminnassaan. Taloudelliset asiat eivät ole raportin käyttäjien erikoisosaamista, eikä varsinkaan sisäinen laskenta. Tämä, eli raportoinnin kohdeyleisö, on pidettävä mielessä uutta raporttia kehitettäessä. Heidän mielipiteitään ja ajatuksiaan kuunneltaessa on muistettava ottaa huomioon heidän osaamistasonsa. Jos raportin käyttäjien tieto- ja ymmärrystaso on tietyllä tasolla, ei voida siirtyä suoraan korkeammalle tasolle esimerkiksi uuden raportin koulutuksessa. On aloitettava alkeista ja perusteista.

Uudessa raportissa on tarkoitus ottaa mukaan parempaa vertailunäkökulmaa. Vanhassa raportissa rahankäyttöä on verrattu

edelliseen vuoteen. Tämä on huono vertailukohta erityisesti muuttuvassa ympäristössä, jossa rahoituskehys saattaa lisääntyä tai pienentyä merkittävästi edellisestä vuodesta. Uudessa raportissa halutaan verrata toteutunutta rahankäyttöä tehtyihin suunnitelmiin. Näin ollen myös johtajilta odotetaan enemmän: sitoutumista uuden raportin käyttöön, pohdintaa rahankäytön tilanteesta, muutosten huomioon ottamista ja kokonaisuuden hallintaa. Uudella raportilla tavoitellaan myös sitä, että rahan suunnittelu ja raportointi joustaa paremmin muuttavassa ympäristössä ja mahdollisiin muutoksiin kyetään reagoimaan myös raportilla. Tästä muodostuu selkeästi yksi riski uuden raportin käyttöönotossa: jos johto ei sitoudu uuteen raporttiin, eikä edelleenkään koe sitä tarpeellisena, ei kustannustietoisuuden tila PVJJK:ssa todennäköisesti kehity parempaan suuntaan.

Yksi tavoitteista on tuoda tieto rahatilanteesta selkeämmin sen tarvitsijoille. Näin parannetaan koko organisaation kokonaiskäsitystä ja tietoisuutta kustannuksista. Tärkeää on myös erottaa mikä on olennaista tietoa ja mikä ei. Usein törmätään siihen, että keskitytään ja puututaan vain niihin asioihin, jotka kyetään helposti ymmärtämään. PVJJK:ssa sen jokaisen osaston, joita on kymmenen kappaletta, johto vastaa yksikölle osoitettujen määrärahojen käytöstä. Osastojen johto myös osallistuu taloudelliseen suunnitteluun ja seurantaan. Se ei kuitenkaan ole näiden johtajien ydinosaamista eikä tärkein tehtävä. Siksi on varmasti vaikea tarttua suurempiin kokonaisuuksiin pienten ja yksinkertaisten asioiden sijaan. Tästä syystä johdon raportointia on tehtävä yksinkertaisemmaksi, jotta johto saa siitä irti hyödyllisen tiedon mahdollisimman helposti. Puolustusvoimien kustannusseuranta ei myöskään ole mielestäni niin yksinkertaista kuin esimerkiksi yksityisen yrityksen: esimerkiksi kustannusseurannan ulottuvuuksia on paljon enemmän kuin pelkästään tulosityksikkö, kustannuspaikka ja liikekirjanpidon tili -tasot. Siksi on mielestäni ymmärrettävää, että sen hallitseminen muille kuin asiaan perehtyneille asiantuntijoille voi olla haastavaa.

Yksi uuden raportin kehittämiseen liittyvistä suurimmista haasteista on se, miten saadaan määrärahaa käyttävät henkilöt kiinnostumaan ja ottamaan vastuuta kustannustiedoista. Halutaan ehdottomasti välttää tilanne, että kehitetään uusi raportti, jota ei loppujenlopuksi käytetä ja hyödynnetä yhtään sen enempää kuin aikaisempaa raporttia. Havaittavissa on myös ollut niin sanottua henkistä vastuunsiirtoa eteenpäin PVJJK:n sisällä aina itseä korkeammalle taholle raha-asioista puhuttaessa. Ja tämä ilmenee nimenomaan ihmisten puheissa. Hierarkkisessa organisaatiossa, mitä puolustusvoimat edustaa, on aina selkeästi osoitettavissa ylempi johtaja, jonka voidaan sanoa olevan päävastuussa asiasta kuin asiasta. Tai ainakin aina enemmän vastuussa kuin mitä itse kokee olevansa. Välinpitämättömyyttä rahan käytöstä ja vastuun siirtämistä korkeammille tasoille pitäisi saada vähennettyä. Edellä esitettyjen tutkimuksen tavoitteiden perusteella muodostetut tutkimusongelma ja tutkimuskysymykset esitetään seuraavaksi. Tutkimuskysymykset auttavat ratkaisemaan tutkimusongelman.

Tutkimusongelma:

Raportoinnin kehittäminen Puolustusvoimien
Johtamisjärjestelmäkeskuksessa

Tutkimuskysymykset:

- Millaista tietoa johto tarvitsee ja haluaa kustannuksista?
- Miten johdon raportoinnista saadaan tarkoituksenmukaisempaa?
- Mitkä ovat kriittisiä tekijöitä uuden raportoinnin käyttöönotossa?

Empiirinen tutkimus on rajattu käsittelemään vain case -organisaatiota eli PVJJK:ta. Johdon raportoinnin kehittäminen on rajattu koskemaan vain toimintameno määrärahoja. Näin ollen tutkimuksen ulkopuolelle jäävät esimerkiksi hankerahoituksen seuranta ja raportointi. Ajallisesti tutkimus rajoittuu pääasiassa vuoteen 2014 ulottuen kuitenkin vuoden 2015 alkupuolelle. PVJJK:ssa otetaan käyttöön uusi johdon raportti helmikuussa 2015, joten uuden raportin toteutus, käyttöönoton onnistuminen ja

käyttäjien ensireaktiot raportista halutaan ottaa tutkimukseen mukaan. Niitä pidetään myös hyvin tärkeänä osana tutkimuksen kokonaisuutta. Teoreettisesti tutkimus on rajattu koskemaan pääasiassa NPM:ia ja sen soveltamista. Tämän lisäksi halutaan kuitenkin tarkastella tutkimuksia tulosjohtamisesta ja suorituskyvyn mittaamisesta.

Niin julkisen kuin yksityisenkin sektorin säästöpainaisiin on myös Puolustusvoimissa reagoitu. Puolustusvoimissa on meneillään merkittävä organisaatiouudistus. Tätä kutsutaan puolustusvoimauudistukseksi ja sen päätavoite on varmistaa, että puolustusvoimilla on edellytykset ylläpitää Suomen sotilaallinen puolustuskyky 2020-luvulle saakka. Tämä edellyttää puolustusvoimien rakenteiden ja toimintatapojen perusteellista uudistamista, puolustusvoimien koko ja toiminta sopeutetaan rahoituksen kanssa. Puolustusvoimauudistuksen mukainen uusi organisaatio ja toimintatapa otetaan käyttöön vuoden 2015 alussa. Eli käytännössä määrärahat tulevat pienenemään tulevaisuudessa, joten on pienennettävä myös puolustusvoimien kokoa ja toimintaa määrärahojen mukaiseksi. Esimerkiksi organisaatorakennetta madalletaan, materiaalihankinnat keskitetään, tukipalveluita ulkoistetaan, kokonaisrakennetta supistetaan lakkauttamalla ja yhdistämällä joukko-osastoja, laitoksia ja toimipaikkoja. (AI15965, 3-6) Tutkimuksen case -organisaatiossa eli PVJJK:ssa tämä uudistus näkyy organisaation rakenteen muutoksina: osastoja lakkautetaan, yhdistetään ja uudistetaan (AI15965, Liite 6.3 PVJJK). PVJJK:n henkilöstö vähenee noin 700 henkilöstä noin 400 henkilöön (AI10023, Liite 1).

Puolustusvoimauudistus vaikuttaa tämän tutkielman tavoitteeseen eli johdon raportoinnin kehittämiseen sekä positiivisella että negatiivisella tavalla. Muutostilanteessa on usein helpompi tuoda uusia käytäntöjä ja toimintatapoja organisaatioon. Ihmiset ovat todennäköisesti normaalia vastaanottavaisemmassa tilassa, kun he ovat pitkän aikaa asennoituneet siihen, että asiat organisaatiossa tulevat muuttumaan paljon. Toisaalta ihmisen vastaanottokapasiteetti on rajallinen, eikä liian paljon asioita voi

muuttua yhtä aikaa. Tai jos muuttuu, niiden hyväksyminen ottaa hyvin paljon enemmän aikaa. Näin ollen kehittämistyön ja uuden raportin käyttöönoton ajankohtaa on mietitty monta kertaa prosessin edetessä. Onko tämä paras vai huonoin mahdollinen ajankohta uudistetun raportoinnin esittelylle ja käyttöönotolle? Projektin alkaessa oli tavoitteena saada uusi raportti käyttöön ennen kesää 2014. Projekti kuitenkin viivästyi ja uusi raportti olisi ollut mahdollista saada valmiiksi vasta syksyllä 2014. Tässä kohtaa päätettiin, että ei kannata tuoda johdolle uutta raporttia niin lähellä vuoden vaihdetta, koska kaikilla on selkeästi ajatukset jo tulevassa vuodessa ja organisaatiomuutoksessa. Uusi raportti on tarkoitus ottaa käyttöön PVJJK:ssa helmikuussa 2015.

1.3 Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Teoreettinen viitekehys painottuu New Public Managementin (NPM:N) tutkimiseen. Sen kautta haetaan perusteluja sisäisen laskennan ja raportoinnin tärkeydelle myös julkisessa organisaatiossa. NPM:n kritiikistä löydetään myös perusteluja julkisen sektorin pysyvälle erilaisuudelle ja erityisyydelle. Vaikka julkinen sektori muuttuu ja kehittyy, tulee sen johtamisessa ja toiminnan ohjaamisessa aina ottaa huomioon sen erityislaatuisuus. Teoreettista viitekehystä laajennetaan tutkimalla tulosjohtamista ja suorituskyvyn mittaamista. Nämä kaikki ovat tärkeitä teemoja kun kehitetään uutta raportointitapaa ja yritetään tuoda organisaatioon uusia ajatusmalleja. Lähdeaineistosta toivotaan löydettävän uusia ajatuksia ja näkökulmia julkisen organisaation talousraportointiin, joita voitaisiin soveltaa PVJJK:n uuden talousraportin kehittämisessä ja käyttöönotossa.

Tutkimuksen teoreettista viitekehystä esitellään alla olevassa kuviossa (Kuvio 1). Tutkimuksen tärkein teoreettinen perusta on New Public Management eli julkisen sektorin uusi johtamissuuntaus, jossa omaksutaan yksityisen sektorin käyttämää tehokkuusajattelua.

Tutkimusongelmaa ratkaistaessa eli kehitettäessä PVJJK:n johdon taloudellista raportointia haetaan myös perustaa tulosjohtamisen tutkimuksesta sekä suorituskyvyn mittaamisen ajatuksista julkisella sektorilla.



Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

NPM tarkoittaa johtamissuuntausta, jonka ideat ja käytännöt pyrkivät siihen, että yksityisen sektorin liiketoimintanäkökulmia käytetään myös julkisella sektorilla. Tarkoitus on siis parantaa julkisen sektorin suorituskykyä (Verbeeten, 2010) NPM:ia on tutkittu monesta eri näkökulmasta viimeisten vuosikymmenten aikana niin empiirisissä case - tutkimuksissa (Hood & Peters, 2004; Verbeeten, 2010; Paulsson, 2012) kuin kirjallisuustutkimuksissa (Osborne, 2006; Denhardt & Denhardt, 2000).

Tulosjohtaminen liittyy olennaisesti NPM:in ja on keskeinen osa nykyaikaista julkisen sektorin uudelleenjärjestelyä ja johtamisen uudistuksia (Van Dooren, 2011). Julkiset organisaatiot voisivat parantaa omaa toimintaansa kunnollisella strategisella tulosjohtamisella ja raportoinnilla, joka keskittyy haluttuihin lopputuloksiin ja pitkäaikaisiin vaikutuksiin (Colyvas, 2014). Myös tulosjohtamisesta löytyy aikaisempaan kirjallisuuteen perustuvaa tutkimusta (Fryer et al., 2009; Hawke, 2012; Van

Dooren, 2011) sekä empiiristä tutkimusta (Paulsson, 2012; Rhodes et al., 2012).

Suorituskyvyn mittaaminen on yksi pienempi tulosjohtamisen osakokonaisuuksista. Suorituskyvyn mittaaminen on tärkeää tämän päivän julkisille organisaatioille, koska ne joutuvat jatkuvasti kamppailemaan määrärahavähennyksien ja kasvavien palvelujen laatuvaatimuksien kanssa (Hoque, 2008). Näin ollen julkisen sektorin suorituskyvyn mittaaminen on ajankohtainen aihe monissa julkaisuissa (Cunningham & Harris, 2005; Paulsson, 2012; Boland & Fowler, 2000; Hoque, 2008).

1.4 Tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto

Tutkimus on tyypiltään kvalitatiivinen eli laadullinen case -tutkimus, jossa tutkitaan yhden puolustusvoimien hallintoyksikön (PVJJK) sisällä tapahtuvaa kehittämis- ja muutostyötä. Teoriaosuus perustuu määriteltujen aiheiden aikaisempaan tutkimukseen, julkaisuihin ja kirjallisuuteen. Empiirisen osuuden aineisto koostuu haastattelemalla saaduista tiedoista, osallistuvasta havainnoinnista sekä muusta case -organisaation materiaalista muun muassa kuukausiraporteista.

Kuten tyypillistä kvalitatiiviselle tutkimukselle on, haastattelut kohdistuvat pienelle joukolle valittuja yksilöitä. Haastattelun perusmuoto on avoin kysymys, ei strukturoitu kysymys. (Metsämuuronen 2002, 177) Haastattelut ovat teemahaastatteluja, joiden aihepiirit noudattavat tutkimuksen viitekehystä. Teemahaastatteluissa kysymysten muoto ja järjestys voivat kuitenkin vaihdella. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 73–75) Tämän tutkimusmuodon valinnalla tavoiteltiin haastatteluihin keskustelumuotoista ilmapiiriä. Tarkoituksena oli saada aikaan keskustelua valituista aiheista, ei pelkästään lyhyitä vastauksia esitettyihin kysymyksiin.

Ensimmäiset haastattelut tehdään kehitystyön alkuvaiheessa lähtötilanteen ja kehitystarpeiden hahmottamiseksi. Teemana on kartoittaa kustannusseurannan ja kuukausiraportin käytön nykytilaa ja kehitystoiveita. Toiset haastattelut pidetään raportin valmistuttua samassa tilaisuudessa missä uutta raporttia esitellään ja sen koulutetaan sen käyttöä eli haastattelun teema on esitellä uudistettua kuukausiraporttia ja kerätä palautetta ja kommentteja siitä. Lähdeaineistona käytetään myös case -organisaatiosta saatavaa kirjallista materiaalia, lähinnä julkisia asiakirjoja, raportointiin ja organisaatiouudistukseen liittyen. Osallistuva havainnointi muodostaa merkittävän osan tutkimuksen empiirisestä aineistosta ja sitä tapahtuu aktiivisesti lähes päivittäin organisaatiossa työskentelyn kautta. Niin sanotuissa käytävä- ja kahvipöytäkeskusteluissa saa usein parhaan käsityksen siitä, mitä on asioiden todellinen laita ja mitä niistä ollaan mieltä. Tutkimusprosessista kerrotaan enemmän luvussa 4.1.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus jakaantuu kahteen osaan; teoria- ja empiriaosaan. Teoriaosion pääpaino on luvussa kaksi, jossa käsitellään New Public Management:ia, sen soveltamista käytännössä sekä siihen oleellisesti liittyvää henkilöstöjohtamista. Tämän lisäksi kolmannessa luvussa käsitellään tulosjohtamista sekä suorituskyvyn mittaamista julkisella sektorilla ja lopuksi kootaan yhteen teoreettiset lähtökohdat empiricalle.

Neljännessä luvussa alkaa tutkimuksen empiriaosuus. Aluksi selvitetään tarkemmin tutkimusmenetelmää ja -aineistoa sekä esitellään Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksen organisaatiota. Seuraavaksi avataan raportoinnin konkreettisen kehittämistyön kulkua. Tämä alkaa alkuperäiseen raporttiin perehtymisellä, minkä jälkeen itse tutkimustyö alkaa teemahaastatteluiden muodossa. Näiden, tutkitun teorian ja omien kokemusten perusteella luodaan mallia uudelle raportille. Uuden raportin käyttöönoton yhteydessä tehdään toiset teemahaastattelut.

Neljännän luvun loppuun pohditaan uuteen raporttiin liittyviä haasteita, muun muassa käyttöönottoa ja koulutusta. Viimeisessä luvussa esitetään tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset sekä jatkotutkimusaiheet.

2 New Public Management

Tässä luvussa luodaan teoreettista viitekehystä koko tutkimukselle tutustumalla New Public Management:in (myöhemmin NPM:n) eli uuden julkisen sektorin johtamistyylin mukaiseen ajattelutapaan ja sen soveltamiseen käytännössä. Henkilöstöjohtamista on pidetty julkisen sektorin heikkoutena (Vienazindiene & Ciarniene, 2007). Tästä syystä tutkimukseen on haluttu ottaa mukaan myös NPM:n henkilöstöjohtamiseen tuomia uusia ajatuksia.

2.1 NPM:n perusteet

Julkiseen sektoriin kohdistuvia tehokkuusvaatimuksia ja muutospaineita sekä näiden seurauksia on tutkittu useissa tutkimuksissa (Brown et al., 2003; Barretta & Busco, 2011). Yksi ehdotettu ratkaisu julkisen sektorin toiminnan tehostamiselle on NPM:n ajattelun omaksuminen. Sitä on tutkittu monelta kantilta, perehdytty sen soveltamiseen ja myös esitetty kritiikkiä sitä kohtaan (Hood & Peters, 2004; Verbeeten, 2010; Van de Walle & Hammerschmid, 2011; Paulsson, 2012; Osborne, 2006; Denhardt & Denhardt, 2000).

1970-luvulla on tunnistettu ensimmäiset kirjoitukset NPM:sta (Hood & Peters, 2004). NPM on syntynyt siitä ajatuksesta ja tarpeesta, että julkinen sektori pitää saada toimimaan paremmin ja maksamaan vähemmän. Tarkoitus on siis parantaa julkisen sektorin suorituskykyä eli tehdä siitä tehokkaampi. NPM tarkoittaa johtamissuuntausta, jonka ideat ja käytännöt pyrkivät siihen, että yksityisen sektorin liiketoimintanäkökulmia käytetään myös julkisella sektorilla. (Verbeeten, 2010) Näin pyritään vähentämään byrokratiaa, lisäämään tehokkuutta ja markkina- sekä asiakasorientoituneisuutta (Paulsson, 2012)

Osborne (2006) tiivistää artikkelissaan NPM:n ideologiaa seuraavasti:

- otetaan oppia yksityiseltä sektorilta
- keskitytään aloitekykyiseen johtamiseen
- panostetaan annettujen resurssien ja tulosten kontrollointiin ja arviointiin, suorituskyvyn johtamiseen sekä tarkastamiseen
- julkiset palvelut jaetaan pienempiin perusyksiköihin ja keskitytään niiden kustannusten hallintaan
- julkisten palveluiden tuottamisessa käytetään enemmän markkinoita, kilpailua ja kilpailutuksia sekä sopimuksia

Viime vuosina useissa maissa julkinen sektori on ollut uudelleenarvioinnin kohteena. Tämän uudelleenarvioinnin yhteydessä on otettu käyttöön NPM:n mukaisia toimintatapoja, joiden tavoitteena on muun muassa parantaa julkisten palveluiden laatua, vähentää julkisia kustannuksia ja parantaa julkisen sektorin tehokkuutta. NPM:n tarkoitus on modernisoida julkista sektoria hylkäämällä perinteiset julkisen sektorin johtamistyylit sekä byrokratian ja tuomalla tilalle johtamisen perustaksi vastuullisuutta, suorituskykyä, verkostoitumista, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Tämän julkisen sektorin uudistusprosessin myötä organisaation sisäinen yhteistyö ja johtamisuudistukset ovat olleet johtavia käsitteitä niin käytännössä kuin tutkimuksissakin. (Barretta & Busco, 2011)

Yksi osa NPM:ia on se, että julkiset organisaatiot eivät ota käyttöönsä pelkästään yrityssektorin käyttämiä tekniikoita vaan myös niiden liiketoiminta-arvoja. NPM:n on sanottu keskittyvän kolmeen asiaan: talous, tehokkuus ja vaikuttavuus (Sozen & Shaw, 2002). Pääasiassa NPM:a käsittelevä kirjallisuus painottuu siihen, että toimintatapoja yksinkertaistetaan paremman suorituskyvyn saavuttamiseksi. Yksityistämisestä ja ulkoistamisesta on tullut yleisiä tehostamisen keinoja myös julkisella sektorilla, koska niiden on havaittu toimivan yksityisellä sektorilla. (Özer & Seker, 2013)

Taloudellista raportointia pidetään yhtenä tärkeänä osana julkisen sektorin johtamisen uudistusta. (Mc Gulloch & Ball, 1992) Verbeeten (2010) tutkimuksen tulokset kuitenkin osoittavat, että ainakaan Alankomaissa taloudelliset tiedot eivät vielä ole tärkeitä julkisen organisaation johtamisessa. Kustannuslaskennan ja sitä kautta kustannusjohtamisen pitäisi auttaa kustannusten vähentämisessä sekä tehokkuuden ja resurssien allokoinnin parantamisessa.

2.2 NPM:n soveltaminen

Van de Walle & Hammerschmid (2011) tuovat artikkelissaan esille, miten erilailla eri tutkijat käsittelevät NPM:n ajatuksen. Toiset näkevät sen vain sopimuksellisena mallina kun taas toiset käsittävät sen paljon laajempaan yrityselämäntyyliin johtamistavan omaksumisena. NPM:a on myös sanottu sekoitukseksi johtamisteorioita, liiketoiminta motivaation psykologiaa ja vapaata taloutta. Näin ollen voidaan sanoa, että NPM on paremminkin tunnistettava termi kuin täysin vakiintunut käsite, jolloin myös sen vaikutuksen arviointi on vaikeampaa. Tärkeintä ei kuitenkaan ole pystyä määrittelemään NPM:ia tarkasti ja yhtenevällä tavalla. Tärkeintä on tunnistaa NPM:n oleellimmat ajatukset ja pyrkiä soveltamaan niitä käytännössä johdettaessa julkisen organisaation toimintaa ja henkilöstöä sekä tavoiteltaessa tehokkaampaa toimintaa.

On myös esitetty, että NPM ei sinänsä ole uusi johtamistyyli vaan NPM:n avulla on selitetty jo käytännössä olemassa olevaa ilmiötä. NPM:n mukaista ajattelua ja toimia on ollut kauan ennen NPM:n varsinaisen teorian muodostumista. Ajattelutavan muutos on usein uusi tapa tutkia tai selittää jo olemassa olevaa ilmiötä. Näinpä jo tapahtuvalle ja käynnissä olevalle johtamisen muutokselle julkisen sektorin sisällä kehitettiin teoria - NPM. (Catlaw & Chapman, 2007)

NPM:n kaltaiset uudet johtamismallit vaikuttavat suoraan myös julkisen organisaation henkilöstöön. Paulsson (2012) toteaa artikkelissaan, että johdon laskentatoimen parissa työskentelevien rooli on muuttunut NPM:n ajattelun omaksumisen myötä. He ovat aikaisemmin olleet lähinnä passiivisia taloudellisen tiedon tuottajia, kun nyt heidän työtehtäväänsä sisältyy enemmän asioita muun muassa osallistumista päätöksentekoprosessiin. Paulsson osoittaa tutkimuksellaan, että johdon laskentatoimen parissa työskentelevillä pitää olla laaja-alaisesti tietoa ja osaamista, esimerkiksi tietoa suorituskyvyn johtamisesta ja suullisia kommunikointitaitoja. Kirjanpidon tietämystä tärkeämpänä pidetään kykyä työskennellä erilaisissa ryhmissä. Menneisyyteen keskittymisen sijaan pitää siirtyä nykyhetkeen ja tulevaisuuteen, pitää olla tietoinen organisaation liiketoiminnasta ja operaatioista.

Paulsson (2012) sanookin tutkimuksensa perusteella, että johtamisen työkalujen käytöllä ja johdon laskentatoimen työntekijöiden roolin välillä on selvästi yhteys. Mitä enemmän uusia johtamisen suuntauksia organisaatiossa käytetään, sitä monipuolisemmaksi ja vaativammaksi sisäisen laskennan henkilöiden työnkuva muuttuu. Paulsson esittää seuraavia asioita sisäisen laskennan tehtäviksi, jos ne eivät niitä vielä ole: ei-taloudellisten lukujen seuranta ja raportointi, ennustaminen, budjetointi, taloudellisten lukujen seuranta ja raportointi. Paulsson myös olettaa, että ei-taloudellisen informaation merkitys korostuu ja suurin osa sisäisen laskennan henkilöstöstä tulee keskittymään pelkästään sen tuottamiseen.

Paulssonin (2012) mukaan hajauttaminen on yksi NPM:n perusajatuksista. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että johtajilla on laajat vastuut, vaikka heidän koulutustaustansa ei usein tue johtamista. Tämä johtaa siihen, että he tarvitsevat paljon tukea johtamisen osa-alueella ja usein saavatkin tämän tuen johdon laskentatoimen ammattilaisilta.

On tärkeää suojella julkisen sektorin tärkeitä arvoja, kuten kansalaisten yleistä etua, mutta yhtä tärkeää on täyttää markkinaorientoituneen ja asiakkaita tyydyttävän julkisen hallinnon vaatimukset. On myös kritisoitu, että jos valtionjohto toimisi samoin kuin yksityiset yritykset, joutuisi se laiminlyömään monia erityisiä tarkoituksia, joita varten se on alun perin perustettu (Paulsson, 2012) Denhardt & Denhardt (2000) esittävät artikkeleissaan, että NPM:n ajatusta pitäisi kehittää enemmän palvelevaan suuntaan "New Public Service". Heidän pääajatuksestaan on, että julkisten organisaatioiden tärkein tehtävä on pikemminkin auttaa kansalaisia yhteisten tavoitteiden saavuttamisessa kuin yrittää ohjata ja kontrolloida yhteiskuntaa.

Mir & Sutiyono (2013) ovat tutkineet Indonesian julkisen sektorin talousjohtamisen uudistuksia. He toteavat tutkimuksensa perusteella, että taloudellisen tiedon tarve päätöksenteon tueksi on epäaitoa ja julkisen sektorin johtajat harvoin käyttävät näitä tietoja päätöksentekoprosessissa. Heidän mielestään tiedon tuottamisessa on ongelmia, koska ei ole tarpeeksi päteviä taloushallinnon ammattilaisia, jotka ovat perehtyneet julkisen sektorin laskentatoimeen. Tietysti Indonesian julkinen sektori tutkimuskohteena tuo omat haasteensa tutkimuksen tulosten soveltamiseen laajemmin esimerkiksi länsimaissa. Julkisen taloushallinnon tuntevien ammattilaisten löytämiselle tulee siis antaa oma painoarvonsa organisaation henkilöstöpolitiikassa.

Verbeeten (2010) tutkimuksen mukaan NPM:n soveltaminen vaatii usein tietyn tyyppistä kustannusjohtamisen soveltamista ja näin ollen panostusta kustannus- ja laskentatietoisuuteen sekä -järjestelmiin. Tähän Verbeeten tutkimukseen nojautuen tutkimuksen case -organisaatiossa siis yritetään parantaa kustannustietoisuutta uuden raportoinnin avulla, vaikka siellä ei varsinaisesti NPM sovelletakaan käytännössä. Kustannustietoisuuden parantamisella pyritään siis luomaan pohjaa myös johtamisen muutokselle ja kehitykselle.

2.3 NPM ja henkilöstöjohtaminen

Henkilöstöjohtamista pidetään julkisen sektorin heikkoutena ja esteenä parempaan organisaation suorituskykyyn. NPM tuo onneksi uusia näkökulmia myös henkilöstöjohtamiseen. Julkista sektoria on painostettu olemaan enemmän yksityisen sektorin kaltainen: tehokas ja markkinaorientoitunut. Näin ollen julkisia organisaatioita pitäisi johtaa enemmän samoin tavoin kuin yksityisiä organisaatioita. Tutkijat tuovat erityisesti esille henkilöstöhallinnon ja henkilöstön johtamisen tärkeyttä NPM -ajattelua sovellettaessa. (Vienazindiene & Ciarniene, 2007) Tästä syystä henkilöstöjohtaminen on haluttu ottaa huomioon tässä tutkimuksessa omana kokonaisuutenaan.

Vienazindiene & Ciarniene (2007) ovat listanneet tutkimuksessaan asioita, joista julkisen sektorin henkilöstöjohtamista on kritisoitu: ei ole motivaatiota ponnistella tulosten aikaansaamiseksi, siviilivirkamiesten asema on huono, huonot mahdollisuudet kehittää omaa osaamista, palkkaus- ja ylennysjärjestelmä ei toimi ja rekrytointiprosessi on vanhanaikainen. Näillä perusteilla he esittävät, että julkisen sektorin pitäisi omaksua seuraavat ajatukset omaan henkilöstöhallinnonjohtamiseensa:

1. Panostetaan henkilöstön kehittämiseen: organisaation pätevyys perustuu sen henkilöstön pätevyteen ja osaamiseen ja tämän hyödyntämiseen
2. Stimuloidaan työntekijöitä itsenäisyyteen ja luovuuteen
3. Kannustetaan hyviin tuloksiin ja kilpailukykyisyyteen
4. Kehitetään ja laajennetaan yhteistyötä, kommunikaatiota ja tiedon vaihtoa
5. Otetaan käyttöön osallistava johtamisen tyyli

On ajateltu, että julkinen sektori tarjoaa työntekijöilleen elinikäisen työpaikan, jossa palkkaus määräytyy organisaation hierarkiaan sijoittumisen mukaan ja ylennykset perustuvat ikään ja palvelusvuosiin.

Tästä ajattelusta ollaan kuitenkin onneksi siirtymässä eteenpäin. Tänä päivänä myös julkinen sektori, yksityisen tavoin, tarjoaa työntekijöilleen osa- ja määräaikaisia työsopimuksia. Ollaan myös menossa enemmän ja enemmän sitä kohti, että palkka ja urakehitys määräytyvät henkilön suorituskyvyn mukaan. Näillä asioilla, jotka tekevät henkilöstöstä ja sen johtamisesta joustavampaa, on myös omat varjopuolensa: määräaikaisten työsopimusten määrä kasvaa ja työvoiman koulutukseen ei haluta panostaa. Yksilöllisyyttä korostetaan yhteisöllisyyden sijaan. (Vienazindiene & Ciarniene, 2007)

Muutoksien keskellä tulee ottaa huomioon se, että jatkuvasti muuttuva julkinen sektori lisää myös sen työntekijöihin kohdistuvia vaatimuksia (Vienazindiene & Ciarniene, 2007). Muutoksissa mukana pysyminen on haastavaa ja edellyttää jatkuvaa kehitystä. Paulssonin (2012) esittääkin tutkimuksensa perusteella, että julkisen sektorin työntekijöiltä tulisi vaatia vahvaa henkilökohtaista vastuuta, arviointia tulosten perusteella ja oma-aloitteellisuutta.

Bach & Bordogna (2011) ja Bach & Givan (2011) ovat tutkineet viimeaikaisia uudistuksia julkisten palveluiden henkilöstöjohtamisessa sekä työsuhteissa. He toteavat, että vaikka uudistuksissa on samanlaisia piirteitä, voidaan kuitenkin NPM uudistukset tulkita ja toteuttaa vaihtelevin tavoin. Organisaatiota ja johtamista koskevien uudistuksien painopiste tulee keskittää sen institutionaalisen yhteyden ymmärtämiseen, jossa uudistukset tehdään. On myös tärkeää ymmärtää valtion erilainen rooli työnantajana (Bordogna, 2008).

Ibsen et al (2011) ovat myös tutkineet NPM:n inspiroimien uudistusten vaikutusta julkisten palveluiden tuottamiseen ja työsuhteisiin. Heidän tutkimuksensa kohteena olivat Tanskan, Norjan ja Ruotsin julkinen sektori. Tutkimustensa perusteella he esittävät, että näissä maissa uudistukset ovat onnistuneet ilman että ne olisivat heikentäneet yleisiä hyvinvointipalveluita tai vahvaa yhteisneuvottelun perinnettä julkisella

sektorilla. Nämä uudistukset kuitenkin ovat vaikuttaneet työympäristöön myös negatiivisilla tavoilla: ulkoistamista on enemmän, työntekijöiden stressitasot nousevat, työympäristö huononee jatkuvien uudistusten takia, palkat voivat olla vähemmän säädeltyjä (mikä on työntekijöille huono asia, jos työvoimasta ei ole pulaa), julkisen sektorin henkilöstö vähenee ja valtion kulutus pienenee.

Tutkimuksissa asetetaan odotuksia myös julkisten organisaatioiden tuleville johtajille. Tällä hetkellä tilanne saattaa olla sellainen, että kustannuslaskennan tuottamaa tietoa hyödyntävät vain talouden ammattilaiset omiin tarkoituksiinsa, vaikka siitä olisikin hyötyä muissa johtamistarkoituksissa muille johtajille ja päätöksentekijöille. Kustannuslaskentaa käytetään tyydyttämään lähinnä lakisääteisiä kustannustietoisuuden tarpeita eikä niinkään julkisen organisaation johtamiseen. Tutkijat ovat kuitenkin toiveikkaita, että tämä tulee muuttumaan tulevaisuudessa, varsinkin kun uusi sukupolvi johtaa julkisia organisaatioita. (Verbeeten 2010)

Alla olevassa taulukossa kerätään vielä yhteen tässä tutkimuksessa käytetyt keskeisimmät lähteet NPM:n aikaisemmasta tutkimuksesta.

Taulukko 1. NPM:n aikaisempaa tutkimusta

Kirjoittaja(t)	Vuosi	Tutkimusmenetelmä	Keskeisimmät tulokset
Hood, Peters	2004	Kvalitatiivinen tutkimus	NPM:n hyödyntäminen voi edistää hallintotiedettä ja julkisen sektorin uudistuksen ymmärrystä.
Verbeeten	2010	Case-tutkimus	Tutkimuksen tulokset eivät tue väitettä siitä, että kustannuslaskennan tiedoista olisi tullut tärkeitä julkisen sektorin johtamisessa.
Van de Walle, Hammerschmid	2011	Kvalitatiivinen tutkimus	Suurin osa akateemisesta tutkimuksesta NPM uudistuksiin liittyy keskittyy johtamisen uudistuksiin, ei valtion ja kansalaisten roolien muutoksiin.
Paulsson	2012	Case-tutkimus	Sisäisen laskennan parissa työskenteleviltä vaaditaan entistä enemmän ja laajemmin tietoja ja taitoja.
Osborne	2006	Kirjallisuustutkimus	Julkisen sektorin hallinto ja johtaminen on kulkenut kolmen hallitsevan vaiheen läpi. NPM on näistä keskimäinen ja verrattain lyhyt vaihe.
Denhardt, Denhardt	2000	Kirjallisuustutkimus	New Public Service -käsitteen määrittely seitsemän peruseriaatteen avulla.

Näiden lähteiden avulla tässä luvussa hahmotettiin NPM -käsitteen peruseriaatteita ja tutustuttiin siihen liittyviin monelta eri kannalta tehtyihin tutkimuksiin. NPM:a on pidetty välttämättömänä tämän päivän julkiselle sektorille, sitä on kritisoitu ja sen on esitetty olevan vain ohimenevä ja lyhyt vaihe julkisen sektorin muutoksessa.

3 Tulosjohtaminen ja suorituskyvyn mittaaminen

NPM:n inspiroimat uudistukset ovat tuoneet mukanaan erilaisia tulosjohtamisen ja suorituskyvyn mittaamisen käytäntöjä. (Van Dooren, 2011) Tässä kappaleessa rakennetaan teoreettista viitekehystä NPM:ia laajemmalle ja perehdytään tulosjohtamiseen sekä suorituskyvyn mittaamiseen.

3.1 Tulosjohtaminen

Tulosjohtamisesta on tullut keskeinen osa nykyaikaista julkisen sektorin uudelleenjärjestelyä (Van Dooren, 2011). Julkiset organisaatiot voisivat parantaa omaa toimintaansa kunnollisella strategisella tulosjohtamisella ja raportoinnilla, joka keskittyy haluttuihin lopputuloksiin ja pitkäaikaisiin vaikutuksiin (Colyvas, 2014). Tulosjohtamisen tarkoituksena on tuottaa tietoa, jonka avulla voidaan muuttaa käytöstä ja näin ollen parantaa suorituskykyä (Fryer et al. 2009).

Viime aikoina on yritetty muodostaa käytäntöön perustavaa teoriaa tulosjohtamisesta julkisella sektorilla. Rhodes et al. (2012) jatkavat tutkimuksessaan tämän teorian testausta ja tutkivat tulosjohtamista niissä maissa, joita ei ole käsitelty aikaisemmissa tutkimuksissa. Heidän tutkimuksensa tulokset osoittavat muun muassa, että kuten kaikki suuret organisaatiomuutokset, myös tulosjohtamiseen siirtyminen vaatii, että hallintokulttuuri ja johtajat ovat avoimia muutokselle ja tukevat sitä. (Rhodes et al., 2012)

Julkinen sektori voi olla monimutkainen ja sekava ympäristö. Tällaisessa ympäristössä on riskinä, että tulosjohtaminen ei kytkeydy käytäntöön ja on siksi epäolennaista päätöksenteossa. Tästä syystä Van Dooren (2011) kannustaa artikkelissaan löytämään uusia tapoja tulosjohtamisen implementointiin. Nämä voivat sisältää ketterämpiä mittausjärjestelmiä,

jotka sopivat muuttuvaan ympäristöön, tuloksen tuomista lähelle käytäntöä ja parempaa tulosjohtamisen ymmärrystä.

Hawke (2012) on tutkinut tulosjohtamista Australiassa, jossa tulosjohtamisen menetelmät ovat toimineet julkisella sektorilla ensiluokkaisesti. Siellä tulosjohtaminen koostuu useasta merkittävästä alueesta: tulokseen ja selkeisiin suorituksen mittareihin perustuva budjetointi, joustavuutta resurssien uudelleenallokointiin budjetoitujen tulosalueiden sisällä ja vastuun hajauttaminen niin, että mahdolliset väliintulot minimoidaan.

Arvioiva tutkimus on myös löytänyt muutamia paradokseja käytössä olevista tulosjohtamisen käytännöistä (Van Dooren, 2011):

- tuloksen mittaamisen pitäisi keskittyä lopputuloksen mittaamiseen, ei tuotannon mittaamiseen. Lopputuloksia on usein kuitenkin vaikea mitata esimerkiksi rahassa. Siksi tyydytään mittaamaan helpommin käsitettävää tuotantoa, jota voidaan mitata helposti ymmärrettävällä mittarilla eli rahalla.
- ammattilaisiin tukeudutaan mutta ei luoteta, mikä johtaa usein tarpeettomaan kontrollointiin, jota kuitenkin halutaan yleensä vähentää
- tietoa on olemassa niin paljon, että sen kaiken analysointi on lähes mahdotonta ja näin tulosjohtaminen kärsii
- tulosjohtamisen yhdistäminen laskennan järjestelyihin on heikkoa

Myös Fryer et al. (2009) ovat tutkineet tulosjohtamisen ongelmia ja ovat tiivistäneet ne kahteen asiaan: miten saadaan tietoa organisaation suorituskyvystä ja tuloksesta sekä miten tätä tietoa pystytään käyttämään pohjana johdon päätöksenteossa. He tuovat myös esille tärkeän asian suorituskyvyn ja tuloksen mittaamisesta julkisia palveluita tuottavissa organisaatioissa: tulee pitää mielessä mikä on oikeasti tärkeää ja

merkityksellistä. Onko terveystaloutta tuottavan organisaation tärkeämpää täyttää sille asetetut tehokkuuden tavoitteet vai tuottaa mahdollisimman hyviä palveluita kansalaisille? (Fryer et al., 2009)

Tutkijat tarjoavat ratkaisuksi tulosjohtamisen parantamiseen yksinkertaisesti osallistamista. Kaikki organisaatioon liittyvät henkilöt pitää saada mukaan suorituskyvyn tarkasteluun, mittaamiseen, sitä kautta sen raportointiin ja lopulta suorituskyvyn johtamiseen. Tärkeää on myös miettiä millä varmistetaan, että organisaation johto ja kulttuuri tukevat suorituskyvyn johtamista. (Fryer et al., 2009) Osallistavaa johtamistyyliä esitetään myös yhdeksi keinoksi henkilöstöjohtamisen parantamiseen (Vienazindiene & Ciarniene, 2007).

Paulssonin (2012) mukaan tulosjohtamisessa, sen seuraamisessa ja raportoinnissa käytetään enimmäkseen ei-taloudellista tietoa. Tämä vaikuttaa paljon johdon laskentatoimen parissa työskenteleviin. Ja tämän takia heillä täytyy olla laajemmin tietoa organisaatiosta ja sen toiminnasta. Tulosjohtamisen toteuttaminen vaikuttaa koko henkilöstöön, ei pelkästään taloushenkilöstöön. Valtionvarainministeriön julkaisussa Julkinen sektori työnantajana (2004) todetaan, että tulosjohtaminen edellyttää esimies-alaiskeskustelua ja strategista henkilöstösuunnittelua.

Seuraavassa taulukossa esitellään tässä luvussa käytetyt tärkeimmät lähteet tulosjohtamisen aikaisemmasta tutkimuksesta.

Taulukko 2. Tulosjohtamisen aikaisempi tutkimus

Kirjoittaja(t)	Vuosi	Tutkimusmenetelmä	Keskeisimmät havainnot
Fryer et al	2009	Kirjallisuustutkimus	Odotetut parannukset julkisen sektorin suorituskyvyssä ja tehokkuudessa eivät ole vielä toteutuneet.
Hawke	2012	Kirjallisuustutkimus	Tulosjohtamisen uudistuksissa tulisi painottaa enemmän johtamiseen, käyttäytymiseen ja kulttuuriin liittyviä asioita teknisten seikkojen sijaan.
Paulsson	2012	Empiirinen tutkimus	Johdon laskentatoimen parissa työskentelevillä on entistä suurempi rooli organisaatiossa ja heiltä vaaditaan entistä enemmän tietoja ja taitoja.
Rhodes et al	2012	Empiirinen tutkimus	Hallinnollinen kulttuuri ja virkamiesten asenne vaikuttaa hyvin paljon uudistusten onnistumisen.
Van Dooren	2011	Kirjallisuustutkimus	Usein tulosjohtaminen ei kytkeydy käytäntöön ja on siksi epäolennaista päätöksenteossa. Pitää löytää uusia tapoja tulosjohtamisen implementointiin.

Näiden tärkeimpien lähteiden avulla on perehdytty julkisen sektorin tulosjohtamiseen. Tulosjohtamisen soveltamisessa on vielä paljon parantamista ja nämä tutkimukset antavatkin omia käytännön ehdotuksiaan tähän. Tutkimuksissa on myös esitetty sitä, mikä on mahdollisesti mennyt pieleen tulosjohtamisen implementoinnissa ja mitä tulosjohtaminen vaatii niin organisaatiolta kuin sen henkilöstöltäkin.

3.2 Suorituskyvyn mittaaminen ja johtaminen

Seuraavaksi tutkitaan suorituskyvyn mittaamista julkisella sektorilla. Julkisen sektorin suorituskyvyn mittaaminen on tutkittu ja ajankohtainen aihe monissa julkaisuissa (Cunningham & Harris, 2005; Paulsson, 2012; Boland & Fowler, 2000; Hoque, 2008; Goh, 2012). Suomalaiset empiiriset tutkimukset osoittavat, että julkisen sektorin suorituskyvyn

mittaamisjärjestelmien kehitys ja käyttö eroavat yksityisen sektorin vastaavista (Rantanen et al., 2007).

Yksi laajalti tunnistettu piirre julkisen sektorin johtamisessa on se, että julkisen organisaation suorituskyky on vaikeasti määriteltävissä ja näin ollen myös mitattavissa (Paulsson, 2012). Aikaisemmin onkin ajateltu, että julkisessa organisaatiossa suorituskyvyn mittaaminen on mahdotonta. Tästä ajatuksesta on onneksi päästy jo eroon. On kuitenkin todettu, että suorituskyvyn mittaamisessa on puutteita julkisella sektorilla (Cuganesan & Lacey, 2011).

Hoquen (2008) tutkimuksen mukaan suorituskyvyn mittaamisen rakentaminen ja raportointi ovat tärkeitä ja oleellisia tämän päivän julkisille organisaatioille. Ne joutuvat jatkuvasti kamppailemaan määrärahavähennyksien ja kasvavien palvelujen laatuvaatimuksien kanssa. Jotta julkiset organisaatiot kykenevät toimimaan muutosten keskellä, tarvitsevat ne tarkkaa ja hyödyllistä tietoa suorituskyvystään.

Suorituskyvyn mittaamisen järjestelmää voidaan käyttää moneen tarkoitukseen: Organisaation johtamiseen ja hallinointiin, järjestyssääntöjen vakiinnuttamiseen sekä vastuullisuuden kulttuurin levittämiseen (Arnaboldi & Azzone, 2010). Suorituskyvyn mittaamista pidetään työkaluna, joka rohkaisee parempaan suoritukseen ja tulokseen (Goh, 2012).

Goh (2012) sekä Cunningham & Harris (2005) esittävät tutkimuksissaan, että monet julkisen sektorin laitokset ovat alkaneet keskittyä suorituskyvyn mittaamiseen osoittaakseen vastuullisuutta ja läpinäkyvyyttä ja lisätäkseen tehokkuutta. Suorituskyvyn mittaamisen ja analysoinnin päätarkoitus on tukea päätöksentekoa antamalla tietoa siitä, miten hyvin tavoitteet on saavutettu ja miten hyviä arviot ovat olleet. Suorituskykyä mittaamalla ja arvioimalla voidaan muodostaa kokonaisvaltainen käsitys organisaation toiminnasta ja menestyksestä sekä mahdollisesti tunnistaa kausaalisia

yhteyksiä. Suorituskyvyn mittaamista pitäisi tehdä jokaisella organisaation tasolla. On erityisen tärkeää, että suorituskyvyn mittausjärjestelmän kehityksen ja olemassaolon tavoite on alusta asti selvä. (Rantanen et al., 2007)

Suorituskyvyn mittaamisella tutkitaan menneisyyttä kun taas suorituskyvyn johtamisessa tutkitaan tietoja, jotta voidaan kertoa tulevasta. Kolmantena ulottuvuutena voidaan pitää suorituskyvyn raportointia - seurataan suorituskykyä verraten sitä tavoitteeseen ja analysoidaan tilannetta. Suorituskyvyn mittaaminen voidaan jakaa neljään vaiheeseen: päätetään mitä mitataan, miten sitä mitataan, tulkitaan saatua tietoa ja ilmoitetaan tuloksista. (Fryer et al., 2009)

Yhä useammat tutkimukset ovat keskittyneet siihen, millaiset olosuhteet tarvitaan, että suorituskyvyn mittaus voidaan hyväksyä ja implementoida. Onnistunut implementointi vaatii johtamiselta hienotunteisuutta, oppivaa ja arvioivaa organisaatiokulttuuria ja ylemmän tason osallistumista ja sitoutumista. (Goh, 2012) Julkisten organisaatioiden tulee keskittyä suorituskyvyn mittareiden laatuun, sen varmistamiseen, että organisaatio toimii sen tavoitteiden mukaisesti ja tuottaa niitä palveluita mitä sen kuuluukin tuottaa. (Colyvas, 2014)

Suorituskyvyn mittaaminen liittyy olennaisesti strategiseen johtamiseen. Tavoitteiden asettamisesta on tullut tärkeä osa strategista johtamista ja tarve mitata lopputuloksia on kasvanut. Suorituskyvyn mittaamisen järjestelmiä on kehitetty paljon ja yleisin niistä on Balanced Scorecard. Tutkimusten mukaan käytetyimmät mittarit liittyvät taloudelliseen suorituskykyyn, asiakastyytyväisyyteen, operationaaliseen tehokkuuteen, uudistukseen ja muutokseen sekä henkilöstön suorituskykyyn. (Rantanen et al., 2007)

Monet tutkimukset tukevat neljää tunnistettua ja merkittävintä tekijää, jotka vaikuttavat suorituskyvyn mittaamiseen ja sen implementointiin: julkisen sektorin erilaisuus, julkisten palveluiden käyttäjien paljous ja heidän ristiriitaiset vaatimukset, tavoitteiden määrittämisen vaikeus sekä osaamisen puute. (Arnaboldi & Azzone, 2010) Myös Rantanen et al.(2007) tukevat näitä ja lisäävät tähän listaan omistajuuden ongelmallisuuden sekä johtamistaitojen puutteen. Julkisen organisaation omaisuus on yleensä yhteistä eikä siksi kenenkään vastuulla. Julkisessa organisaatiossa johtaja valitaan usein substanssitaitojensa eikä johtamisosaamisensa takia. Tämä johtaa yleensä siihen, että organisaation johtaja on paras asiantuntija, ei paras johtaja. Epäpätevät johtajat eivät välttämättä tiedä mitä heidän pitäisi johtaa saati mitata. (Rantanen et al., 2007)

Jotta saavutetaan mahdollisimman hyvä lopputulos suorituskyvyn mittausjärjestelmän implementoinnissa, tulee organisaation henkilöstö ottaa mukaan mittareiden määrittämiseen. Täytyy myös vaatia, että henkilöstö käyttää mittausjärjestelmää. Tämä voidaan varmistaa esimerkiksi johdon järjestämällä suorituskyvyn arviointitilaisuuksilla, jossa käsitellään mittausjärjestelmän antamia tuloksia. On myös tärkeää kiinnittää huomiota tulosten raportoinnin selkeyteen. (Rantanen et al., 2007)

Suorituskyvyn mittausjärjestelmän implementointi on paljon monimutkaisempi prosessi ja vie enemmän aikaa kuin usein oletetaan. Järjestelmän käyttöönotto itsessään ei riitä halutun vastuullisuuden ja tehokkuuden saavuttamiseen. Siihen tarvitaan luonnollisesti muutakin. Järjestelmän kyky lisätä ja edistää kommunikaatiota on tärkeämpää kuin suorituskyvyn mittarit itsessään. Kokeilu ja kehitys ovat tärkeitä suorituskyvyn raportointijärjestelmän muodostamisessa. Myös nämä viittaavat siihen, että järjestelmän implementointi on pitkä prosessi. Ihanteellisessa tilanteessa raportointijärjestelmä vakiinnutetaan kaikkiin johtamisprosesseihin, myös strategiseen suunnitteluun. (Cunningham & Harris, 2005)

Suorituskyvyn mittaamisjärjestelmän implementoinnissa voi tulla eteen monia ongelmia, jotka voivat johtaa jopa järjestelmän käyttöönoton hylkäämiseen (Arnaboldi & Azzone, 2010). On tutkittu, että suorituskyvyn mittaus voi vaikuttaa positiivisesti lisäämällä läpinäkyvyyttä, kannustamalla tuloksen saavuttamiseen ja parantamalla vastuullisuutta. Suorituskyvyn mittauksella voi olla myös negatiivisia vaikutuksia: keinottelun lisääntyminen, kasvava sisäinen byrokratia sekä motivaation ja uudistusmielisyyden vähentyminen. Mittausjärjestelmän implementointia tai käyttöä voidaan myös hankaloittaa organisaation ulkopuolelta esimerkiksi ylhäältä päin tulevilla vaatimuksilla, organisaatiomuutoksilla tai uusilla projekteilla ja tehtävillä. (Rantanen et al., 2007)

Organisaatiot saattavat muuttaa johtamishallintajärjestelmiä tyydyttääkseen vain ulkoiset odotukset siitä, mitkä muodot ovat hyväksyttäviä tai lainmukaisia. Organisaation sisäiset tarpeet ja erityispiirteet tulee myös huomioida. Talouden, tehokkuuden, vaikuttavuuden ja kyvykkyyksien mittaaminen sekä niiden raportointi ovat elintärkeitä asioita julkisen sektorin organisaatioille. (Hoque 2008) Myös palveluiden tuottavuuden mittaamista on tutkittu. Parker et al. (2013) ovat koonneet yhteen palveluiden kirjallisuuden näkemystä siitä, millä mittareilla palveluiden tuottavuutta voisi mitata. Nämä mittarit ovat palvelun laatu, resurssien tehokas käyttö sekä asiakastyytyväisyys.

Julkisia palveluita ulkoistetaan yhä enemmän eikä ole varmuutta tuotetaanko esimerkiksi terveydenhuollon palvelut tulevaisuudessa julkisella vai yksityisellä sektorilla. Tästä syystä on tärkeää, että julkista sektoria johdetaan tehokkaasti. Jos tämän päivän julkisen sektorin organisaation haluaa selvitä edes jossain muodossa, täytyy sen parantaa suorituskyvyn mittaamisen taitojaan. (Rantanen et al., 2007)

Goh (2012) esittää myös tärkeän huomion siitä, että on tärkeää, että suorituskyvyn mittaamisjärjestelmästä saatuja tietoja myös käytetään ja hyödynnetään yrityksen toiminnassa. Johdon pitää olla myös sitoutunut

suorituskyvyn tietojen puolueettomaan julkaisemiseen. Erityistä huomiota tulee myös kiinnittää mittaamis- ja arviointiprosessista esiin tuleviin asioihin ja siihen, mitä seurauksia ja tekoja ne organisaatiossa aiheuttavat (Boland & Fowler, 2000). Toisaalta jos suorituskyvyn mittaamisen tulosten analysointiin ja raportointiin käyttää liikaa aikaa, on vaarana, että tieto on jo liian vanhaa ollakseen tarpeeksi hyödyllistä. (Fryer et al., 2009)

Rantanen et al. (2007) ovat tehneet empiiristä tutkimusta suorituskyvyn mittaamisen implementoinnista Suomen julkisella sektorilla. Yksi heidän tutkimuksensa case -organisaatioista oli Puolustusvoimien huoltoyksikkö. Heidän kokemuksensa Puolustusvoimista ovat erittäin mielenkiintoisia. He esimerkiksi toteavat, että muutosvastarinta oli merkittävää. Omasta työstä halutaan pitää kiinni kynsin ja hampain tehokkuuden kärsiessä. Mittaamisen puolueettomuuden todetaan myös riippuvan pitkälti siitä, millaisia sidosryhmät ovat. Päälliköt ovat kiinnostuneita tehokkuudesta, määrärahan myöntäjät (poliitikot) ovat kiinnostuneita pienistä kokonaiskustannuksista tai työttömyysprosentin pienentämisestä (riippuen vallitsevasta poliittisesta suuntauksesta) ja työntekijät haluavat oman yksikkönsä näyttävän kaikista tehokkaimmalta, jotta saavat pitää työpaikkansa. Esimerkiksi ulkoistamisen pilotointiprojektissa ulkoistaminen vaikutti kalliimmalta vaihtoehdolta kuin itse tehty työ, koska projektille tehtiin paljon turhaa työtä tarkoituksella. Tuloksia siis haluttiin väärinä. Suorituskyvyn mittaamisen implementoinnissa on siis paljon haasteita.

Taulukkoon 3 on koottu yhteen tässä kappaleessa käytetyt tärkeimmät lähteet suorituskyvyn mittaamisesta ja johtamisesta.

Taulukko 3. Suorituskyvyn mittaamisen ja johtamisen aikaisempi tutkimus

Kirjoittaja(t)	Vuosi	Tutkimusmenetelmä	Keskeisimmät havainnot
Cunningham & Harris	2005	Case-tutkimus	Järjestelmän kyky lisätä ja edistää kommunikaatiota on tärkeämpää kuin suorituskyvyn mittarit itsessään.
Paulsson	2012	Case-tutkimus	Julkisen organisaation suorituskyky on vaikeasti määriteltävissä ja näin ollen myös mitattavissa.
Boland & Fowler	2000	Kirjallisuustutkimus	Eriyistä huomiota tulee kiinnittää mittaamis- ja arviointiprosessista esiin tuleviin asioihin ja siihen, mitä seurauksia ja tekoja ne organisaatiossa aiheuttavat.
Hoque	2008	Kvalitatiivinen tutkimus	Suorituskyvyn mittaamisen rakentaminen ja raportointi ovat tärkeitä ja oleellisia asioita tämän päivän julkisille organisaatioille.
Fryer et al.	2009	Kirjallisuustutkimus	Jos suorituskyvyn mittaamisen tulosten analysointiin ja raportointiin käyttää liikaa aikaa, on vaarana, että tieto on jo liian vanhaa ollakseen tarpeeksi hyödyllistä.
Goh	2012	Kirjallisuustutkimus	Kolme tärkeää asiaa, jotka pitää huomioida suorituskyvynmittausjärjestelmän implementoinnissa: - johtamisen hienotunteisuus - oppiva ja arvioiva organisaatiokulttuuri - ylemmän tason osallistuminen
Rantanen et al.	2007	Kirjallisuustutkimus ja Case-tutkimus	Julkisen sektorin ongelmat: - paljon sidosryhmiä, joilla on erilaisia tarpeita - lopputuotteita ja tavoitteita ei ole määritelty - omistajuus on vajavaista - johtamistaidot ovat heikot

Edellä mainitut lähteet pääsääntöisesti kannustavat julkista sektoria ottamaan käyttöönsä suorituskyvyn mittausjärjestelmän. Sen todetaan jopa olevan julkisen organisaation ainoa keino selviytyä vallitsevasta kilpailu - ja muutospainesta (Rantanen et al., 2007). Toisaalta tutkimuksissa on myös kritisoitu suorituskyvyn mittaamisen tehokkuutta

suorituskyvyn parantamisessa (Goh, 2012). Se siis ei välttämättä ole ainoa tai paras keino julkisen sektorin suorituskyvyn ja tehokkuuden parantamiseen, mutta varmasti toimiva työkalu organisaation kehittämisessä.

3.3 Teoreettiset lähtökohdat empirialle

Alla olevassa kuviossa kootaan yhteen teoriassa esitetyt tärkeimmät elementit. Kuvio havainnollistaa teoreettista viitekehystä ja tukee seuraavassa luvussa alkavaa empiiristä analyysiä.



Kuvio 2. Teoreettiset lähtökohdat empirialle

Teoriaosuudessa nousi esiin paljon mielenkiintoisia elementtejä, joita voidaan hyödyntää raportoinnin kehittämisessä. NPM:n, tulosjohtamisen ja suorituskvyn mittaamisen ajatuksia olisi hyvä soveltaa niin paljon kuin on mahdollista. Kustannustietoisuuden parantamisella voidaan luoda pohjaa myös muutoksen ja johtamisen kehitykselle pidemmällä aikavälillä.

Henkilöstöjohtamisen haasteet tulee ottaa huomioon julkisen organisaation johtamisessa, koska ne voivat olla esteenä organisaation paremmalle suorituskyvyille. Osallistaminen on havaittu toimivaksi toimintatavaksi tulosjohtamisen parantamisessa ja henkilöstöjohtamisessa muutenkin. Sitä voidaan käyttää ja soveltaa laajemminkin esimerkiksi uuden raportoinnin kehittämisessä ja sen käyttöönotossa. Johdon laskentatoimen työntekijöiden tärkeys tulee havaita ja toimia sen mukaisesti esimerkiksi panostamalla heidän koulutukseensa ja tietoisuuteensa organisaatiossa tapahtuvista asioista. Organisaation toimintaa mietittäessä ja sen sisäistä raportointia kehitettäessä tulee jatkuvasti pitää mielessä kysymys: mikä on oikeasti tärkeää ja merkityksellistä? Näin voidaan varmistaa, että seurataan ja mitataan oleellisia asioita eikä pelkästään asioita, jotka ovat helposti käsiteltävissä.

4 Johdon raportoinnin kehittäminen Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksessa

Empiriaosassa avataan ensin käytettyä tutkimusmenetelmää ja -aineistoa. Sen jälkeen esitellään tarkemmin Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskusta (myöhemmin PVJJK) ja sen erityispiirteitä kustannusseurannan ja raportoinnin näkökulmasta.

Raportoinnin kehittämisprosessia käydään läpi hahmottamalla ensin lähtötilannetta oman havainnoinnin ja ensimmäisistä haastatteluista saadun materiaalin perusteella. Tämän jälkeen käsitellään kehitysprosessin aikana tulleita muutoksia. Seuraavaksi selvitetään raportoinnin kehityksen lopputuloksen muodostumista ja kootaan yhteen toisen haastattelukierroksen materiaali. Lopuksi analysoidaan lopputuloksia, pohditaan uuteen raportointiin liittyviä haasteita ja kehitysehdotuksia sekä pureudutaan uuden raportin käyttöönoton ja koulutuksen tärkeyteen.

4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimusaineistoa kerättiin teemahaastatteluilla kahdessa eri vaiheessa tutkimusta. Haastattelut tehtiin kahdeksalle eri ryhmälle, jotka muodostuvat eri osastojen päälliköistä ja muista johtohenkilöistä. Ryhmissä oli pääsääntöisesti kahdesta viiteen ihmistä. Jokaista ryhmää haastateltiin kaksi kertaa: ensimmäisellä ja toisella haastattelukierroksella. Haastatteluihin osallistuneet henkilöt on listattu taulukkoon 4. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina, joissa haastatteliija johdattelee keskustelua puolistrukturoitujen kysymysten avulla. Haastattelukysymyksiä ei annettu haastateltaville etukäteen. Haastattelujen kysymykset ja aihepiirit löytyvät työn lopusta liitteistä 1 ja 2.

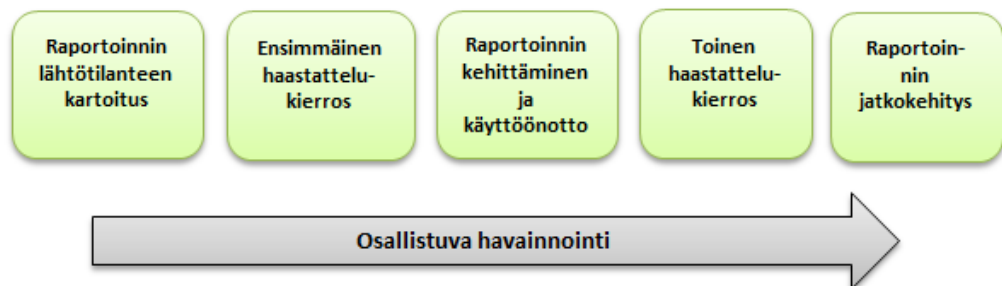
Taulukko 4. Haastatteluihin osallistuneet henkilöt

	Haastattelu 1	Haastattelu 2
Osasto 1	Osastopäällikkö, sektorijohtaja, 3 toimialapäällikköä	Osastopäällikkö, sektorijohtaja, 3 toimialapäällikköä
Osasto 2	Osastopäällikkö, 3 sektorijohtajaa	Osastopäällikkö, 5 sektorijohtajaa
Osasto 3	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, 3 sektorijohtajaa	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, 2 sektorijohtajaa
Osasto 4	Osastopäällikkö, 2 sektorijohtajaa	Osastopäällikkö, 4 sektorijohtajaa
Osasto 5	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, sektorijohtaja
Osasto 6	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö
Osasto 7	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, 2 sektorijohtajaa	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, 2 sektorijohtajaa
Osasto 8	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, sektorijohtaja	Osastopäällikkö, apulaisosastopäällikkö, sektorijohtaja

Haastatteluiden tavoitteena oli päästä keskustelemaan kaikkien niiden henkilöiden kanssa, jotka käyttävät PVJJK:n sisäistä kuukausiraporttia. Näin ollen haastateltavien valinta muodostui hyvin luonnollisesti: teemahaastattelutilaisuuksiin kutsuttiin PVJJK:n kaikkien osastojen päälliköt ja johtohenkilöt, jotka ovat suunnittelu- ja seurantavastuussa toimintamäärärahoista. Jokaisen haastattelun ryhmässä on siis aina osastopäällikkö sekä tämän lisäksi osastosta riippuen apulaisosastopäällikkö tai sektorijohtaja ja muita vastuullisia henkilöitä. Haastattelujen kestot vaihtelivat puolesta tunnista puoleentoista tuntiin. Haastattelutilanteissa tehtiin muistinpanoja, joiden avulla haastattelujen tulokset analysoidaan. Tulosten analysointia käsitellään myöhemmin tässä luvussa. Haastatteluiden keskeisimmän tulokset on koottu yhteen taulukoihin 6 ja 11.

Alla olevassa kuviossa on vielä havainnollistettu koko tutkimusprosessi. Tutkimusprosessi alkaa PVJJK:n raportoinnin lähtötilan kartoitukselle.

Raporttiin perehdytään käytännön työn kautta tekemällä raporttia kuukausittain muutaman kuukauden ajan. Ensimmäisellä haastattelukierroksella halutaan selvittää raportin käyttäjien ajatuksia raportoinnista. Haastatteluissa käydään läpi nykyistä raporttia: ketkä sitä käyttävät ja kuinka usein, saavatko he siitä tarvitsemansa tiedot, mitä muuta tietoa tarvittaisiin, onko raportissa jotain tarpeetonta tietoa. Haastatteluissa esitetään myös näkemyksiä uudesta raportista: tarjotaan vain oleellista ja hyödyllistä tietoa, varojen käyttöä tarkastellaan suurempiin asiakokonaisuuksiin jaoteltuna, seurataan resurssien käyttöä myös henkilökunnan työtuntien osalta.



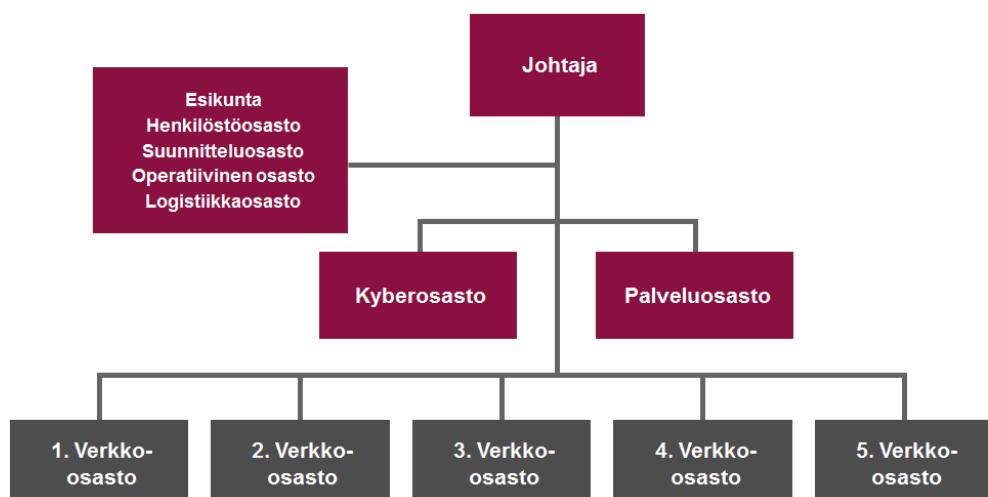
Kuvio 3. Tutkimusprosessi

Haastatteluiden avulla saatiin kerättyä paljon mielenkiintoista ja hyödyllistä aineistoa raportoinnin kehittämistä varten. Ensimmäisten haastatteluiden, osallistuvan havainnoinnin ja teoriaosan tietojen perusteella alkoi varsinainen raportoinnin kehittäminen. Kehittämisen etenemistä esitellään tarkemmin luvussa 4.3. Uudistettu raportti otettiin PVJJK:lla käyttöön vuoden 2015 alussa. Tämän jälkeen toisella haastattelukierroksella osastoille esiteltiin tarkemmin uudistettua raporttia ja kerättiin heiltä palautetta siihen liittyen. Palautteen avulla voidaan jatkaa raportoinnin jatkokehitystä. Osallistuva havainnointi oli erittäin tärkeä osa koko tutkimusprosessia.

4.2 Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksen esittely

PVJJK on Pääesikunnan alainen laitos ja se on osa Suomen puolustusta (Puolustusvoimat, 13.1.2015). PVJJK:n tehtävänä on tuottaa ja toimittaa puolustusvoimien sotilaallisen johtamisen, hallinnon ja tietoverkkopuolustuksen edellyttämät tiedonkäsittely- ja tietoliikennepalvelut sekä tarvittavat tiedonsiirtoyhteydet (PV, AI15965, Liite 6.3).

Kuvio 4 avaa PVJJK:n organisaatorakennetta. PVJJK:n Esikunnassa neljä osastoa ja Esikunnan lisäksi seitsemän erillistä osastoa. Osastojen nimet kuvaavat hyvin sitä, mitä ne pääasiassa tekevät: suunnitteluosasto vastaa PVJJK:n suunnittelutoiminnasta, verkko-osastot vastaavat liityntä- ja lähiverkkojen ylläpidosta. Tämän tutkimuksen empirian lähdeaineisto koostuu näiden osastojen johtohenkilöille tehdyistä teemahaastatteluista.



Kuvio 4. PVJJK:n organisaatio

Eduskunta hyväksyy Puolustusministeriön budjettikehyksen, jonka mukaisesti Puolustusministeriö päättää määrärahojen jakamisesta puolustusvoimille ja edelleen puolustusvoimien pääesikunta päättää miten rahat jaetaan puolustusvoimien sisällä (PV, AK14018). Pääesikunnan kanslian vastaa määrärahojen jaosta Pääesikunnan alaisille laitoksille (myös PVJJK:lle) ja edellyttää näiltä myös raportointia määrärahojen käytöstä. PVJJK:n toimintaa ohjaa eri osasto, Pääesikunnan Johtamisjärjestelmäosasto. Toimintaa ja rahoitusta ohjaavat siis eri osastot, mikä aiheuttaa toisinaan hankaluuksia, koska näille osastoille esimerkiksi pitää raportoida erilaisesta näkökulmasta.

Pääesikunnan kanslia edellyttää PVJJK:lta kuukausittaista raportointia ja seuranta määrärahan käytöstä. Tämän tarkoituksena on tuottaa Pääesikunnan johdolle tietoa resurssien käytöstä ja tehtävien toteutumisesta. (PV, HK1120). Pääesikunnan kanslia on vuoden 2015 alusta alkaen lisännyt edellyttämäänsä seuranta: aikaisemmin sitä pyydettiin kvartaaleittain, nyt kuukausittain. Myös PVJJK:n sisällä seurannan ja raportoinnin pitäisi olla erittäin tärkeä osa jatkuvan tilannekuvan muodostamista ja näiden hoitamista odotetaan jokaiselta osastolta.

PVJJK:n sisäisen kustannuseurannan hahmottamiseksi taulukossa 5 esitetään tärkeimmät seurantakohteet käytössä olevissa ulottuvuuksissa. Karkein kustannusten jaottelu voidaan tehdä tulosyksiköittäin. Näin saadaan jaoteltua kustannukset organisaation eri osastoille. Jokaisella osastolla on suunnittelu- ja seuranta vastuu omasta kehiksestään, joten on tärkeää, että tämä jaottelu pystytään tekemään. Rahoitusrivi, toimintoalue sekä liikekirjanpidon tilit ovat valtakunnallisia eli ne ovat samat koko puolustusvoimissa. Liikekirjanpidon tilien perusteella pystytään kustannuseuranta tekemään todella tarkalla tasolla. Rahoitusrivit ovat käytännössä tilien ylätasoja, eli tietyn rahoitusrivin alla on useita kirjanpidon tilejä. Näin ollen rahoitusrivien avulla pystytään tekemään karkeampaa seuranta. Toimintoalueet on muodostettu niin,

että niiden pitäisi kattaa kaikki puolustusvoimille laissa annetut tehtävät ja kuvata paremmin kyseessä olevaa toimintaa. (PV, HK982)

Taulukko 5. PVJJK:ssa käytettävät tärkeimmät kustannusseurannan ulottuvuudet (PV, HK982)

Seurantakohte	Määritelmä
Tulosityksikkö	Jokaisella organisaation osastolla on oma tulosityksikkökoodi.
Rahoitusrivi	Valtakunnallisia, käytännössä liikekirjanpidon tilien ylätasoja. Esimerkiksi tarvike ja tavara ostot, palveluiden ostot, matkakulut.
Toimintoalue	Valtakunnallisia. Kattavat kaikki laissa puolustusvoimille mainitut tehtävät. Esimerkiksi tietotekniikkatuki, tietohallinto, henkilöstöjohtaminen.
Liikekirjanpidon tilit	Valtakunnallisia.
Verkkonumero	PVJJK:n oman toiminnan tarkemman seuraamisen mahdollistava ulottuvuus, jonka rakenteen organisaatio voi itse määritellä. Esimerkiksi muilla joukko-osastoille tehtävät työt, tilannekuva, kansainvälinen toiminta, yleishallinto.

Näiden valtakunnallisten seurantakohteiden lisäksi PVJJK:lla on käytössä omaa sisäistä seurantaansa varten verkkonumerot. Ne ovat yksi kustannusseurannan tiliöintiulottuvuus. Verkkonumerorakenne on määriteltä toiminnan mukaan niin, että se kattaa organisaation kaiken toiminnan ja kuitenkin huomioiden esimerkiksi muille joukko- tai hallintoyksiköille tehtävien töiden raportointitarpeen. Verkkonumeroita voitaisiin käyttää myös ulkoisessa raportoinnissa (esimerkiksi ohjaavalle osastolle raportointi), mutta ainakaan toistaiseksi tätä mahdollisuutta ei ole hyödynnetty.

Tämä tutkimus koskee vain hyvin pientä osaa Puolustusvoimista. Sitä ei voida yleistä koko Puolustusvoimia koskevaksi, koska PVJJK toiminnassa on paljon erityispiirteitä ja esimerkiksi kustannusseurannassa käytettäviä

verkkonumeroita ei ole läheskään koko Puolustusvoimilla käytössä. Tämä vaikuttaa merkittävästi kustannusseurannan luonteeseen - tehdäänkö seurantaa vain valtakunnallisiin seurantaulottuvuuksiin perustuen vai onko käytössä seurantaulottuvuus, jonka sisältö ja rakenne (verkkonumerot) voidaan itse määritellä.

Julkisella sektorilla organisaation pitää tuottaa sille tehtäväksi annetut palvelut tai tuotteet niillä resursseilla, eli määrärahoilla ja henkilöstöllä, mitä sille on annettu. Julkisen organisaation toiminnan ja sen vastuiden hahmottamiseksi on tärkeää erottaa tuotettava asia tai palvelu ja lopputulos. Jos pyritään vähentämään liikenneonnettomuuksia, voidaan siihen pyrkiä esimerkiksi paremmalla liikennevalvonnalla ja teiden ylläpidolla. (Mc Gulloch & Ball, 1992) Jos puolustusvoimien tavoite on maanpuolustuksen ylläpito, on Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeseuksen tavoite ylläpitää maanpuolustuksessa tarvittavia johtamisjärjestelmiä. Tämä pitää huomioida kun mietitään tarkemmin PVJJK:n toimintaa ja sitä kautta sen taloudellista seurantaa.

4.3 Raportoinnin kehittämispöessi

Raportoinnin kehittämispöessin kuvaus lähtee liikkeelle raportoinnin lähtötilanteen selvityksestä. Aluksi muodostetaan oma talouden ammattilaisen näkökulma raportoinnin tilasta ja tämän jälkeen selvitetään raportin käyttäjien kokemuksia ja mielipiteitä raportoinnista teemahaastatteluiden avulla. Näihin ensimmäisiin haastatteluihin ja teoriaosuuteen tukeutuen pohditaan ajatuksia sisäisen raportoinnin taustalla ja uudistetaan raportointia. Tutkimuspöessin aikana on tullut muutoksia, joista kerrotaan tarkemmin alaluvussa 4.2.3. Toinen haastattelukierros tehdään samalla kun uudistettua raporttia esitellään ja koulutetaan sen käyttäjille. Tässä vaiheessa on helppo tehdä muutoksia raporttiin käyttäjien reaktioiden ja palautteen perusteella. Ajallisesti empiirinen tutkimus sijoittuu keväästä 2014 alkuvuoteen 2015. Jatkossa

puhuttaessa vanhasta raportista tarkoitetaan vuoden 2014 loppuun asti käytössä ollutta raporttia ja uudella raportilla tarkoitetaan kehitystyön lopputulosta, vuoden 2015 alusta käyttöön otettua raporttia.

4.3.1 PVJJK:n sisäisen raportoinnin lähtötilanne

PVJJK:n sisäisen raportoinnin lähtötilanteen kartoitus lähti liikkeelle tutustumisesta käytössä olleeseen raporttiin. Hyvää kehitystyötä on vaikea tehdä, jos ei tunne vallitsevaa tilannetta ja syitä siihen. Raportin sisältöön tutustumalla pääsee paremmin käsiksi myös organisaation koko talousprosessiin: mistä raportoitavat luvut muodostuvat, miksi niitä raportoidaan ja seurataan. On tärkeää myös tietää taustat raportin takana: koska sitä on viimeksi muutettu ja miksi ja mahdollisesti kenen toimesta ja toiveesta.

Hyvin varhaisessa vaiheessa tutkimusta selvisi, että yleinen kiinnostusraportointia ja raha-asioita kohtaan on yllättävän heikko. Tämä selvisi osallistuvan havainnoinnin kautta henkilöstön keskusteluista niin arkipäiväisissä tilanteissa kuin aiheeseen liittyvissä kokouksissa ja vastaavissa tilaisuuksissa. Tietämys, ymmärrys ja kiinnostus on monilla vähäistä verrattuna siihen, että heillä mahdollisesti on suunnittelu-, seuranta- ja raportointivastuu esimerkiksi tietyn rahasumman käytöstä. Yksiselitteistä selitystä tälle asialle ei varmasti ole, mutta syitä siihen pitää pohtia, jos halutaan kehittää tilannetta paremmaksi.

Merkittävin selitys kiinnostuksen vähäisyyteen on varmasti julkisen organisaation ero yksityiseen verrattuna rahoituksen näkökulmasta. Julkinen organisaation, myös PVJJK, saa toimintansa rahoituksensa valtiolta määrärahana. Yksityinen organisaatio rahoittaa toimintansa itse tuottamalla tulostaa ja tämän lisäksi sen odotetaan tuottavan voittoa myös omistajilleen. Tämä ero varmasti selittää sen, että yksityisessä yrityksessä kiinnostus taloudellisia lukuja kohtaan on enemmän itsestään selvää.

Mutta mielestäni se ei selitä sitä, että julkisessa organisaatiossa vastaavaa kiinnostusta ei juuri ole.

Selittäviä tekijöitä voi löytyä myös itse raportoinnista. Jos raportilla on epäolennaisia asioita tai ylipäättään liian paljon tietoa, tieto on väärässä muodossa tai vaikeasti saatavilla, vaikuttaa se raportin ymmärtämiseen ja käyttämiseen negatiivisesti. Myös raportin käyttämisen historia on merkittävä asia: jos raportin käyttöaste on ollut aina pieni, on sitä vaikea yhtäkkiä muuttaa. Se että raporttia ei käytetä voi olla yksinkertaisesti vain vakiintunut käytäntö ilman sen suurempaa syytä.

Varbeeten (2010) tutkimuksessa esitetään, että johtajat eivät käytä kustannustietoa päätöksen teossaan joko siksi, että se on heidän mielestään epäolennaista tai puutteellista tai siksi, että he eivät osaa käyttää kustannustietoa hyödykseen. Nämä asiat tulevat esille myös PVJJK:n raportin käyttöä tutkittaessa: tietämys kustannusseurannasta, sen muodostumisesta ja talousprosessista ylipäättään on verrattain heikkoa ja raporttia ei tarjoa suoraan niitä tietoja mitä haluttaisiin tietää.

Raportin käyttäjät eli organisaation osastojen johtohenkilöt eivät ole talouden ammattilaisia. Tämä asettaa luonnollisesti omat haasteensa raportille. Tämä tulee ottaa huomioon myös siinä, että raportin käyttäjät eivät välttämättä näe kaikkia mahdollisuuksia raportin tietojen hyödyntämisessä. Heille on siis esitettävä näitä mahdollisuuksia myös hyvin yksinkertaisiin asioihin liittyen. Esimerkiksi käytännöllisillä esimerkeillä, miten saat raportista selville tietyn asian. Joissain tapauksissa voi yhden henkilön työkuorma olla niin suuri, että taloudelliselle seurannalle ei jää aikaa. Varsinkin jos se asetetaan tärkeysjärjestyksessä hyvin matalalle tasolle.

Havaittavissa on myös vastuun siirtämistä aina ylemmälle tasolle: *”osastopäällikkö vastaa rahan käytöstä” (suunnittelija), ”johtaja on vastuussa näistä asioista” (osastopäällikkö)*. Puolustusvoimat on erityisen

hierarkkinen organisaatio mikä mahdollistaakin helposti tämäntyyppisen vastuun siirtämisen. Aina löytyy ylempi taso, jonka voidaan osoittaa olevan enemmän vastuussa kuin mitä itse on. Vaikka osastopäälliköt jakaisivat omaa vastuutaan määrärahojen suunnittelusta ja seurannasta alaisilleen, ei tämä vastuunsiirto tunnu aina menevän perille: alaiset eivät välttämättä tiedosta vastuutaan tai eivät pidä sitä tärkeänä tehtävänä.

Aina ei myös ymmärretä, että raportointia ja seuranta tehdään myös itseä ja omaa organisaatiota varten. Juuri raportoinnin kehittämistä mietittäessä sen käyttäjät ovat esittäneet, että seurannan tarpeet riippuvat siitä, mitä ylemmille tasoille tai organisaation ulkopuolelle pitää raportoida. Esille on tuotu myös näkökulma, että asioihin ei voida itse vaikuttaa vaan kaikki kuten henkilöstön määrä, toiminnan taso ja käytettävissä olevat määrärahat, tulee ylhäältäpäin annettuna. Tämän perusteella ei edes nähdä tarvetta oman toiminnan sisäiselle seurannalle, koska ei siihen kuitenkaan pysty itse vaikuttamaan.

Haastatteluissa käytiin pääasiassa läpi käytössä ollutta raporttia ja keskusteltiin myös suorituskyvyn mittaamisesta: mitä asioita voitaisiin mitata ja miten niitä mitattaisiin. Nämä keskustelut jäivät kuitenkin usein hyvin lyhyiksi. Haastatteluiden avainhenkilöitä pyydettiin miettimään oman osastonsa suurempia asioita tai tehtäviä, joita he haluaisivat tulevaisuudessa seurata. Haastatteluiden kulkua haastoi se, että koko organisaatiota koskettaa suuri uudistus, joka tulee voimaan 1.1.2015. Oli havaittavissa, että monien ajatukset olivat jo täysin tulevassa, eikä kuluvan vuoden asioita enää mietitty.

Alla olevaan taulukkoon on koottu yhteenveto kaikkien ensimmäisen kierroksen haastatteluiden keskeisimmistä havainnoista. Haastattelut toteutettiin pääasiassa kevään 2014 aikana, osittain myös alkusyksystä 2014.

Taulukko 6. Ensimmäisten haastatteluiden yhteenveto

Osasto 1	Osaston kehys verrattain pieni. Osaston sisällä seuraavat itse omien rahojen käyttöä. Ovat tyytyväisiä nykyiseen raporttiin, eivät tarvitse enempää tietoa. Toisaalta käyttäisivät tietoja haittakorvauksista (ylityökorvaukset yms.). Tiedot kirjautuista tunneista myös kiinnostavat.
Osasto 2	Suunnitelman ja seurannan välillä ei selkeää yhteyttä, koska ovat ajallisesti hyvin erillä toisistaan. Kustannukset näkyvät raporteilla vasta kuukausia hankintaprosessin alkamisesta. Tätä pidetään ongelmana. Epäselvää mitä käyttörivit pitävät oikeasti sisällään. Koulutustarpeita on. Katse on jo selkeästi vuodessa 2015. Suurien pääkohtien seuranta pidetään hyvänä ja selkeyttävänä toimintatapana. Keskitytään vähempiin asioihin. Toisaalta osa haluaisi seurata pieniäkin asioita (virkamatkat).
Osasto 3	Seuranta pidetään tärkeänä asiana, mutta sen nykytilaan ei olla tyytyväisiä. Kiinnostusta siis löytyy. Seuraaminen on saatava pakolliseksi, ei vapaaehtoiseksi. Monet asiat jakautuvat eri osastoille, tämä pitää ottaa seurannassa huomioon. Tuntien kirjaaminen pitää saada kuntoon ennen kuin siitä saatavaa tietoa voidaan käyttää työkaluna. Asioiden kokonaiskustannuksista kaivataan tietoa. Ymmärretään, että asiat eivät muutu hetkessä. Rahoituksen tilanne pitää olla selvillä kokoajan, ei vain kysyttäessä.
Osasto 4	Raportteja ei ole kaivattu, koska niistä ei ole saatu haluttua tietoa. Suunnitelman toteutumista haluttaisiin seurata. On jouduttu pitämään omaa seuranta. Sidontojen näkyminen selkeyttäisi. Mutta pelkät kokonaissummat eivät välttämättä riitä. Tehtävät kokonaisuutena näkyisivät, yksittäiset ostot eivät kiinnosta. Yhteenveto siitä mihin henkilöiden työtunnit menevät. Raportointia pitää kehittää toiminnan kehittämisen näkökulmasta. Tärkeintä nähdä mitä on saatu aikaan. Seuraamisen mielekkyys riippuu siitä, miten paljon johtajat vaativat.
Osasto 5	Vuoden vaihteen muutoksia ajatellaan jo paljon, niihin tulisi varautua hyvissä ajoin. Kustannuseurannan tietoisuus ja ymmärrys on hyvällä tasolla koko osastolla. Seuranta ei saa viedä liikaa aikaa. Työntuntien raportoinnille on kiinnostusta. Seuranta ei haluta tehdä useammin kuin kuukausittain. 2015 alussa kun kaikki muuttuu voi olla tarvetta tarkemmalle seurannalle. Suunnitelmaan vertailu olisi hyvä.
Osasto 6	On pidetty omaa seuranta. Raportoinnille ei ole sen enempää tarvetta. Kustannustietoa kaivataan lähinnä silloin, jos johtajat kysyvät.
Osasto 7	Nykyinen raportti on hyvin tarkka ja sieltä löytyy kaikki tarvittavat tiedot. On käytössä oma seuranta, jossa toteumia verrataan hankintasuunnitelmaan. Nykyisen raportin vaikutus toimintaan on ollut heikko, koska siitä ei ole osattu tehdä johtopäätöksiä, ei ymmärretä raporttia. Kaikki riippuu siitä, mitä tietoja kustannuksista heidän pitää toimittaa eteenpäin. Raportit ovat vanhaa tietoa, se koetaan ongelmaksi. Ovat tyytyväisiä nykyiseen tilanteeseen.
Osasto 8	Kustannustietoisuutta on lisättävä, raportin käyttö on ollut vähäistä. Mihin rahat vaikuttavat, mitä on saatu aikaiseksi. Tiedot käytetyistä työtunneista kiinnostavat kuten myös ylitöiden tiedot.

Ensimmäiset haastattelut olivat erittäin mielenkiintoisia ja pääasiassa vahvistivat niitä käsityksiä, mitä raportin käytöstä ja kustannusseurannasta oli muodostunut jo aikaisempien havaintojen perusteella. Myös positiivisia havaintoja tehtiin kun huomattiin, että kiinnostusta asioihin perehtymiselle on. Osa haastateltavista ymmärtää taloudellisen raportoinnin ja seurannan tärkeyden ja haluaa myös kehittää omaa osaamistaan niissä. Haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että osastojen välillä on eroja kustannusseurannassa. Osittain tämä selittyy sillä, että osastot ovat erikokoisia, niillä on erilaisia tehtäviä ja ne saavat erisuuruisia kehyksiä toimintansa toteuttamiseen. Selvästi osastot, joilla on enemmän toimintamenomäärärahaa käytössään, ovat myös kiinnostuneempia kustannustenseurannasta. On huolestuttavaa, jos rahan määrä on ainoa peruste, joka herättää kiinnostusta kustannusseurantaan.

Sisäisen laskennan toteuttaminen lähtee siitä oletuksesta, että ulkoiseen laskentaan kuuluva kirjanpito tehdään oikein. Jos kustannuksia ei kohdenneta oikein, ei niiden seuraamisella tai analysoinnilla ole merkitystä eikä se tuota lisäarvoa. Teemahaastatteluissa puhuttiin myös siitä, mikä on haastateltavien käsitys kustannusten oikeasta kohdentumisesta oman osaston osalta. PVJJK:ssa henkilöstöllä on suuri vastuu kustannusten oikeasta kohdentumisesta, koska he täyttävät itse kustannustiedot esimerkiksi hankintaesityksiin ja matkalaskuihin. Jos henkilöstö kohdistaa esimerkiksi matkalaskujen kustannukset väärin ja ne menevät tarkastuksista läpi, antaa se väärää tietoa matkakustannuksista. Resurssivähennykset osuvat myös taloushenkilöstöön ja kustannustietoja tarkastavien henkilöiden määrä organisaatiossa vähenee. Koska henkilöstöllä on merkittävä vastuu kustannustietojen oikeellisuudesta, on varmistuttava siitä, että tietoa ja osaamista on kaikilla riittävästi. Tässä kohtaa tarjottiin koulutuksia koko henkilöstölle kustannusseurantaan liittyen ja niitä pidettiin useamman osaston henkilöstölle.

PVJJK:n perustamisesta asti (vuodesta 2007) sen koko henkilöstö on kirjannut työtuntinsa organisaation käytössä olevaan

toiminnanohjausjärjestelmään SAP:in. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että SAP:in eritellään mihin kustannus seurannan kohteeseen, verkkonumeroon, tehdyt työtunnit ovat liittyneet. Kustannuslaskennassa pystytään hyödyntämään tätä tietoa monilla eri tavoilla, esimerkiksi laskemalla koko organisaation yhden työtunnin omakustannehintaa (OKA-hinta). Toistaiseksi työtuntikirjausten raportteja ei ole hyödynnetty PVJJK:n sisällä eikä raportteja ole sisäiseen käyttöön edes annettu. Raportoinnin uudistamisen myötä tähän halutaan ehdottamista muutos ja tarjotaan tietoa työtuntien kirjauksista eli työajan käytöstä osastokohtaisesti sekä koko organisaation tasolla. Myös ensimmäiset haastattelut osoittavat, että tälle on kiinnostusta ja tarvetta muun muassa siksi, että saadaan selville projektien kokonaiskustannukset ja voidaan toteuttaa resurssisuunnittelua ja seurata sen toteutumista paremmin.

Raportoinnin kehittämisen pääajatuksena pidetään jatkuvasti sitä, että sitä tehdään käyttäjiä varten ja organisaation sisäisiin tarpeisiin. Raportin pitää olla sellainen, että siitä on varmasti hyötyä sen käyttäjille. Sen on tarkoitus olla ainoa työkalu kustannustietojen saamiseen: omaa seuranta ja ”itse SAP:sta katsomista” pitäisi olla mahdollisimman vähän. Raportin kehittämistyöhön yritetään ottaa mukaan sen lopullisia käyttäjiä ja saada selville heidän mielipiteitään ja tarpeitaan jatkuvasti prosessin edetessä.

Seuraavat ajatukset ovat valitettavasti todellisia vielä nykypäivänäkin julkisen organisaation sisällä: *”pitää käyttää mahdollisimman paljon määrärahaa, että sitä saadaan mahdollisimman paljon myös ensi vuodelle”, ”mielummin ylitetään kuin alitetaan budjetti”, ”rahaa saadaan kyllä lisää, se ei lopu”*. Raportoinnin uudistaminen on yksi askel kustannustietoisuuden parantamisessa ja kehittämisessä, jonka toivotaan lopulta vaikuttavan myös näihin ajatuksiin.

4.3.2 Tutkimusprosessin aikana tulleet merkittävimmät muutokset

Merkittävin tutkimusprosessin etenemiseen vaikuttava asia oli Puolustusvoimien organisaatiouudistus, joka aiheutti myös PVJJK:n sisällä muutoksia vuosien 2014 ja 2015 vaihteessa. Uudistuksen vaikutuksista PVJJK:een on kerrottu jo johdannossa luvussa 1.2. PVJJK:n organisaatio muuttui; tehtäviä siirtyi toisille organisaatioille, perustettiin uusia osastoja, vanhoja osastoja lakkautettiin ja vanhoja osastoja yhdistettiin. Myös organisaation henkilöstömäärä väheni ja monien työtehtävä vaihtui ainakin osittain.

Puolustusvoimauudistuksen valmistelu ja toteutus vaati paljon resursseja PVJJK:lta ja osittain tästä syystä henkilöstöllä ei ollut aikaa keskittyä kustannus seurannan kehittämiseen. Uudistus toi mukanaan myös paljon uusia prosesseja ja toimintatapoja, joiden toimimisesta käytännössä ei voitu olla varmoja. Monessa kohtaa kustannus seurannan kehittämisestä puhuttaessa saatiinkin vastaukseksi *”täytyy ensin katsoa miten uudet systeemit toimivat, ennen kuin voidaan miettiä niiden seuranta”* (osastopäällikkö). Tällä tarkoitettiin lähes jokaisen osaston muuttuvan toimenkuvan ja tehtävien toteuttamista. Myös henkilöstömuutokset tutkimustyönaikana asettivat omat haasteensa: osastojen johtajat ja päälliköt saattoivat vaihtua niin, että ensimmäiseen ja toiseen haastatteluun osallistui eri ihmisiä.

Syksyllä 2014 PVJJK:ssa alettiin keskustella mahdollisuudesta yksinkertaista PVJJK:n sisäisen kustannus seuranta ulottuvuuden rakennetta eli verkkonumerorakennetta. Luvussa 4.2. esiteltiin kustannus seurannan ulottuvuuksia taulukossa 5. Koska kaikki muut seuranta kohteet ovat valtakunnallisia, ovat verkkonumerot käytännössä ainoa ulottuvuus, jonka rakenteeseen PVJJK:lla voidaan itse vaikuttaa.

Verkkonumerorakenteen tilanne oli se, että niiden määrä oli vuosien aikana kasvanut hyvin suureksi. Vaikka rakennetta on hallinnoitu ja esimerkiksi tarpeettomia verkkonumeroita poistettu käytöstä, oli verkkonumeroiden määrä yhteensä noin 8000 kappaletta. Vaikka organisaatio onkin suuri ja sen toiminta hyvin laajaa ja moninaista, on näin suuri seurantakohteiden määrä käytännössä liian suuri.

Havaintojen perusteella verkkonumeroiden käyttö on koettu henkilöstön keskuudessa hyvin hankalaksi juuri niiden suuren määrän takia. Käsitukset oikeasta verkkonumerosta eri tilanteissa on ollut hyvin hataralla pohjalla ja monet ovat käytännössä arponeet käyttämänsä numeron tai käyttäneet aina yhtä ja samaa verkkonumeroa tehtävästä työstä riippumatta. Näin ollen myös verkkonumerokohtaista raportointia ei ole voitu pitää luotettavana, koska kustannusten kirjautuminen näille seurantakohteille ei vastaa todellisuutta.

Näillä perusteilla verkkonumerorakennetta päätettiin uudistaa ja sitä yksinkertaistettiin hyvin paljon. Uudistusta ei haluttu toteuttaa ylhäältä päin annettuna mallina vaan organisaation kaikkien osastojen johto otettiin mukaan rakenteen muodostamiseen. Osastojen johtohenkilöt saivat siis itse kertoa mitä asioita haluavat omassa toiminnassaan seurata. Suoraan näitä ehdotuksia ei kuitenkaan hyväksytty vaan pyrittiin asiantuntijoiden kanssa yhdessä löytämään parhaat mahdolliset ratkaisut. Rakenteen muodostamisessa pyrittiin jatkuvasti muistuttamaan siitä, että ei perustettaisi enää turhia seurantakohteita niin kuin aikaisemmin oli käynyt. Jokaisen seurantakohteen eli verkkonumeron tulee olla tarpeellinen ja hyvin perusteltu.

Uudistettu verkkonumerorakenne vaikutti myös käynnissä olleeseen raportoinnin kehittämiseen merkittävästi. Alun perin raportoinnissa oli tarkoitus yhdistää olemassa olevista verkkonumeroista suurempia kokonaisuuksia, joita seurataan. Verkkonumerorakenteen muutoksen myötä tälle yhdistelylle ei ollut enää tarvetta, koska uudet verkkonumerot

itsessään vastaavat suurempia asiakokonaisuuksia. Verkkonumerorakenteen uudistaminen oli siis helpottava asia raportoinnin kannalta.

Tärkeintä tässä verkkonumerorakenteen uudistuksessa oli se, että rakenne saadaan yksinkertaisemmaksi ja siten henkilöstön on helpompi käyttää näitä seurantakohteita kohdistessaan niille työtunteja, hankintoja ja kustannuksia. Kun kustannukset saadaan kohdistettua oikein, saadaan raportoinnin ja kustannus seurannan avulla paljon luotettavampaa tietoa organisaation resurssien käytöstä ja sitä kautta myös sen toiminnasta.

4.3.3 Uuden raportin muodostaminen

Mir & Sutyono (2013) esittävät tutkimuksensa johtopäätöksissään hyvän muistutuksen siitä, että julkisen sektorin taloushallinnon uudistuksissa tulee yrittää synkronoida kysyntä, tarjonta ja laatuun vaikuttavat asiat. Eli mitä halutaan, kuka sen tarjoaa ja miten laatu pystytään varmistamaan. Tätä ajatusta on pyritty soveltamaan PVJJK:n talousraportin kehittämisessä. Kysynnän ja tarjonnan tulee kohdata, eli tuotetaan raportille sellaista tietoa, jolle on kysyntää eli jota todellisuudessa tarvitaan ja voidaan hyödyntää. Kysynnän ja tarjonnan synkronointi on osuvasti ilmaistu erityisesti PVJJK:n tapauksessa. Eli kysyntää (raportin käyttäjien tarpeita) ei vain selvitetä, vaan siihen pyritään myös hieman vaikuttamaan: asiantuntija myös pyrkii lisäämään tarvetta ja kiinnostusta tiedolle yksinkertaisesti kertomalla millaista tietoa on mahdollista saada ja miten sitä voisi hyödyntää. Tämä johtuu siitä, että raportin käyttäjillä ei välttämättä ole paras mahdollinen käsitys siitä mitä edes on saatavilla ja mitä he voisivat tarvita, haluta ja hyödyntää omassa päätös- ja johtamistoiminnassaan.

Uuden raportin muodostaminen lähti liikkeelle siitä, että selvitettiin mitkä kaikki asiat vanhalla raportilla olivat tarpeellisia ja mitkä turhia tai

tarpeettomia. Ensimmäisissä haastatteluissa saatiin monessa kohtaa vastauksia *"tätä emme edes katso"*. Nämä käyttämättömät tiedot haluttiin ehdottomasti poistaa raportilta. Ei riitä, että esimerkiksi vain yksi ihminen koko organisaatiossa hyödyntää jotain raportoinnin aluetta, koska raportti on kuitenkin suunnattu koko henkilöstön käyttöön. Vanhasta raportista myös selvisi, että siinä on tietoja, joita ovat halunneet ihmiset, ketkä eivät enää ole koko organisaation palveluksessa. Eli vaikka ihmiset ovat vaihtuneet, raportointi on pysynyt ennallaan.

Ensimmäisten haastatteluiden perusteella pyrittiin selvittämään eri osastojen ajatuksia, suhtautumista ja ymmärrystä kustannusseurannasta, mielipiteitä nykyisestä raportista ja sen käyttökokemuksia sekä tarpeita, odotuksia ja mahdollisia kehitysehdotuksia uudelle raportille. Haastatteluissa myös kerrottiin jo kaavailuista uudistuksista ja muutoksista ja toivottiin mielipiteitä niistä. Näistä ensimmäisistä haastatteluista saadut tiedot vaikuttivat hyvin paljon raportin kehittämiseen ja uudistukseen. Kehitystyön päätarkoitus on tehdä raportti, joka palvelee sen käyttäjiä mahdollisimman hyvin. Siksi raporttia kehitetään alusta alkaen sen käyttäjien ehdoilla ja heidän hyväksi.

Luvussa 4.3.2 esitetty verkkonumerorakenteeseen tehty muutos vaikutti paljon raportin uudistamiseen. Alkuperäiset ajatukset raportoinnin kehittämisestä ja uudesta mallista pysyivät ennallaan, mutta seurantajärjestelmän rakenteen muutos vaikutti raportin tekniseen muodostamiseen helpottavalla tavalla: valtavasta verkkonumerorakenteesta ei tarvinnut miettiä suuria seurattavia kokonaisuuksia, joihin yhdistettäisiin useampi verkkonumero, vaan seurannassa voitiin käyttää suoraan uusia verkkonumeroita. Verkkonumerouudistus myös varmasti helpottaa koko henkilöstön ymmärrystä ja lisää kiinnostusta kustannusseurantaan. Yksinkertaisemman seurantajärjestelmän kautta tulokset ovat oletettavasti myös luotettavampia.

Fryer et al. (2009) toteavat tutkimuksessaan, että ulkopuolelta annetut uudistukset ja uudelleenorganisoinnit rajoittavat onnistunutta suorituskyvyn mittaamisen implementointia. Tästä voidaan päätellä, että on hyvin tärkeää, että ihmiset, jotka tulevat työskentelemään suorituskyvyn mittaamisen parissa saisivat myös osallistua kyseessä olevan uudistuksen suunnittelun ja tekemiseen. Tätä ajatusta sovelletaan hieman laajemmalle ja otetaan se huomioon PVJJK:n johdon raportoinnin kehittämisessä: Lopullista raporttia käyttävät henkilöt pyritään ottamaan mukaan kehitysprosessiin, jotta ei koeta uudistuksen tulevan ylhäältäpäin valmiiksi annettuna. Tämä tapahtuu pitämällä raporttia käyttävät henkilöt prosessin edetessä ajan tasalla ja kysymällä heidän mielipiteitään ja ajatuksiaan eli antamalla heille mahdollisuus vaikuttaa.

Seuraavaksi esitellään PVJJK:n raportointia käytännöntasolla. Niin vanha kuin uudistettukin raportti ovat Excel-muotoisia. Tiedot raportille saadaan kirjanpidosta PV:n käytössä olevasta toiminnanohjausjärjestelmästä SAP:sta. Raportti tehdään joka kuukauden alussa edellisen kuukauden kirjauskauden mennessä kiinni.

Ensimmäisten haastatteluiden perusteella voitiin todeta, että vanhalla raportilla oli paljon asioita, joita käytettiin hyvin vähän tai ei jopa ollenkaan. Raportilla oli esimerkiksi pylväskaavioita, jotka havainnollistivat rahan käytön tilannetta osastoittain. Erilaiset kaaviot sinänsä ovat yleensä hyviä, mutta tässä tapauksessa ne eivät tarjonneet mitään lisäarvoa raportin käyttäjille. Haastattelujen perusteella kuvioita ei edes katsottu. Kuviot päätettiin poistaa raportilta kokonaan. Vanhalla raportilla oli myös tehtävät -välilehti, jossa rahan käyttöä jaoteltiin niiden tehtävien mukaan, mitkä Pääesikunnasta oli PVJJK:lle kullekin vuodelle annettu. Myös tämä seurannan näkökulma on ajatuksena hyvä, mutta ei toimi käytännössä, koska siitä ei ole osastoille mitään hyötyä. PVJJK:n sisällä toiminnan ja resurssien suunnittelua tehdään aivan eri perusteella kuin sille annettujen tehtävien tasolla. Siksi myös seuranta ei kannata tällä tasolla tehdä. Myös tämä välilehti poistettiin raportilta.

Uudistettu raportti muodostuu yhteenveto välilehdestä, SAP-raportti välilehdestä sekä jokaisen osaston omasta välilehdestä. Tämän lisäksi raportille lisättiin välilehti, josta löytyy organisaation käytössä olevia tiliointitekijöitä ja niiden selityksiä; rahoitusrivit, kirjanpidontilit ja toimintoalueet. Näiden avulla raportin käyttäjät pystyvät tarkemmin tutkimaan mihin syntyneet kustannukset eli maksetut laskut liittyvät. Kuvien avulla pystytään havainnollistamaan uudistettua raporttia paremmin. Taulukossa 7 on esimerkki raportin yhteenvetotaulukosta. Taulukosta nähdään jokaisen osaston käyttöön annettu määrärahakehys, kuinka paljon osasto on kehyksestään käyttänyt tarkasteluajankohtaan mennessä, kuinka paljon osastolle on tehty sidontoja ja kuinka paljon on näiden erotus eli paljonko osaston määrärahakehuksesta on vielä vapaana. Tämä taulukko antaa hyvän käsityksen koko PVJJK:n määrärahatilanteesta.

Taulukko 7. Malli määrärahojen käytön yhteenvetotaulukosta

Toimintamenot (€)					
Tulosyksikkö	Käytetty -%	Kehys (+siirrot)	Käytetty	Sidonnat	Vapaana
Osasto 1		6 850 000 €	1 443 000 €	705 000 €	4 702 000 €
Osasto 2	23 %	520 000 €	118 000 €	173 000 €	229 000 €
Osasto 3	7 %	3 300 000 €	243 000 €	65 000 €	2 992 000 €
Osasto 4	15 %	2 115 000 €	324 000 €	1 030 000 €	761 000 €
Osasto 5	49 %	25 800 763 €	12 562 000 €	328 000 €	12 910 763 €
Osasto 6	3 %	2 372 000 €	72 000 €	51 000 €	2 249 000 €
Osasto 7	24 %	12 400 000 €	2 930 000 €	3 472 000 €	5 998 000 €
Osasto 8	15 %	1 400 000 €	213 000 €	76 000 €	1 111 000 €
Yhteensä	37 %	47 907 763 €	17 905 000 €	5 900 000 €	30 952 763 €

Tämä tieto osaston määrärahankäytöstä ja -tilanteesta ei kuitenkaan riitä, vaan tarvitaan myös tarkempaa tietoa ja jaottelua. Tarkemmat tiedot löytyvät jokaisen osaston omalta välilehdeltä. Omalla välilehdellä seurataan osaston määrärahakehysten käyttöä niiden suurimpien asiakokonaisuuksien tarkkuudella, jotka osasto on itse saanut päättää ja määritellä. Alla olevassa taulukossa 8 on esimerkki osaston tarkemmasta seurannasta. Ensimmäisessä sarakkeessa on asiakokonaisuudet, joita osasto haluaa seurata eli käytännössä verkkonumerot, joille osaston

toiminta painottuu. Näille asiakokonaisuuksille osasto on määritellyt omat kehykset siten, että suunnitelma sarakkeen yhteissumma vastaa osastolle annettua kokonaiskehystä. Käyttö sarakkeeseen merkitään jokaiselle verkkonumerolle kumulatiivisesti kertyneet kustannukset. Sidonta sarakkeeseen tulee kullekin verkkonumerolle tehdyt sidonnat. Viimeiselle ”Loput, muut” sarakkeelle lisätään kaikki muut osastolle kertyvät kustannukset, joita ei ole tarvetta seurata omana rivinä, kuten esimerkiksi henkilöstöhallinnon kulut.

Taulukko 8. Malli rahankäytön raportoinnista osastoittain

	Suunnitelma	Käyttö tammi-maalis	Sidonnat	Vapaana sidontojen jälkeen	Mitä on saatu aikaiseksi
Palvelutoiminta	3 500 000 €	850 000 €	250 000 €	2 400 000 €	
32200001246					
Viestintäverkon ylläpito	1 000 000 €	143 000 €	300 000 €	557 000 €	
32200001267					
Lähituki	400 000 €	130 000 €	50 000 €	220 000 €	
32200001263					
Yleishallinto	250 000 €	80 000 €	60 000 €	110 000 €	
33300001348					
Johdaminen ja viestintä	600 000 €	100 000 €	20 000 €	480 000 €	
33300001368					
Kansainvälinen toiminta	1 000 000 €	120 000 €	15 000 €	865 000 €	
33300001384					
Loput, muut	100 000 €	20 000 €	10 000 €	70 000 €	
Yhteensä	6 850 000 €	1 443 000 €	705 000 €	4 702 000 €	

Tämäkään tarkkuus ei välttämättä tyydytä kaikkia rahankäytön seuraajia. Tästä syytä raportilla on myös SAP-raportti välilehti, jossa on nimensä mukaisesti suoraan raportti SAP:sta, josta nähdään kaikki kirjanpidon rivit mitä PVJJK:lle on kirjautunut. Tältä välilehdeltä käyttäjät voivat suodattimien avulla etsiä ja tutkia haluamiaan tietoja. Teksti -sarake kertoo yleensä laskun toimittajan nimen ja sen perusteella voidaan jo usein tehdä päätelmiä siitä, mihin lasku tai kustannus liittyy. Jos raportin käyttäjä haluaa vielä tarkempaa tietoa jostain tietyistä rivistä, tulee hänen pyytää kyseistä laskua nähtäväkseen talousosastolta.

Taulukko 9. Malli kulujen SAP -raportista

Tulosyksikkö	Kirjauskausi	Rahasto	Verkko	Verkon selitys	Rahoituslaji	Toimintoalue	Pääkirjaili	Summa	Teksti
1012100	1	1915	32200001240	Sotilastaajuushallinta	454	1320	45021	159,09	*TRV 12.0
1012100	1	1915	32200001240	Sotilastaajuushallinta	4209	1320	4203	148,50	215/118 S
1012100	1	1915	32200001240	Sotilastaajuushallinta	454	1320	45003	120,00	*TRV 12.0
1012100	1	1915	32200001240	Sotilastaajuushallinta	4006	1320	400617	30,49	*TRV 12.0
1012100	1	1915	32200001240	Sotilastaajuushallinta	4006	1320	400617	24,90	*TRV 12.0
1012100	1	1915	32200001240	Sotilastaajuushallinta	454	1320	45021	13,16	*TRV 12.0
1012100	1	1915	32200001264	Liityntäverkko	4009	1320	400999	1 901,00	18244330
1012100	1	1915	32200001264	Liityntäverkko	51	1320	5100	17,44	92000809
1012100	1	1915	33300001340	Strateginen ja operatiivinen suunnittelu	454	1000	45021	144	*TRV 20.0
1012100	1	1915	33300001340	Strateginen ja operatiivinen suunnittelu	454	1000	45003	120	*TRV 20.0
1012100	1	1915	33300001340	Strateginen ja operatiivinen suunnittelu	454	1000	45021	38,71	*TRV 20.0

Tässä PVJJK:n uudistetussa sisäisessä raportissa sen käyttäjät otetaan mukaan raportin tekemiseen ja ylläpitämiseen lähinnä suunnitelma -sarakkeen kautta. Alkuvuodesta, kun koko organisaation ja jokaisen osaston määräraha-kehitykset ovat selvät, tulee osastojen omille välilehdillä syöttää heidän kehityksensä eli suunnitelmansa seurattaville kokonaisuuksille jaoteltuna. Suunnitelmaa on tarkoitus muuttaa säännöllisesti vuoden aikana esimerkiksi kvartaaleittain aina kun sille on tarvetta. Tämä tuo mahdollisesti konkreettisemmaksi seurantaa ja sen vaikutuksia. Jos seurantaa tehdään oletetusti, voidaan esimerkiksi vuoden aikana havaita helpommin kohteita, joihin ei menekään kaikkea suunniteltua määrärahaa. Näissä tapauksissa ylijäävälle määrärahalle voidaan miettiä uusia käyttökohteita ja toiminnasta sekä rahankäytöstä tulee mahdollisimman tehokasta. Päinvastaisesti, jos havaitaan, että jokin asiakokonaisuus on ylittämässä sille määritettyä kehystä, voidaan ryhtyä tilanteen vaatimiin toimenpiteisiin mahdollisimman pian.

Luvussa 3.2. käsiteltiin suorituskyvyn mittaamisesta ja johtamisesta tehtyä aikaisempaa tutkimusta. Aikaisemman tutkimuksen perusteella todettiin, että suorituskyvyn mittaaminen on tai tulee olemaan elintärkeä asia julkisella sektorilla, jotta se pystyy vastaamaan sille asetettuihin tehokkuuspaineisiin. Ajatusta suorituskyvyn mittaamisesta on haluttu ottaa mukaan myös uudistetulle kuukausiraportille ”mitä on saatu aikaiseksi” -sarakkeen muodossa. Varsinaisesta suorituskyvyn mittaamisesta ei kuitenkaan voida puhua, vaan tämän sarakkeen tarkoitus on lähinnä herättää ajatuksia siitä, mitä käytetyllä määrärahalla on tehty, tehtiinkö sillä sitä mitä piti ja onko se tehty mahdollisimman kustannustehokkaasti.

Tämä toivottavasti avartaa ajattelua ja helpottaa mahdollisesti myöhemmin tulevaisuudessa käyttöön otettavaa suorituskyvyn mittaamisjärjestelmää.

Luvussa 4.3.2. kerrottiin tuntien kirjaamisesta eli jokainen PVJJK:n työntekijä kirjaa työtuntinsa tietyllä transaktiolla SAP:iin. Vanhassa raportissa ei ole ollut kirjatuista tunneista tietoja, mutta uudella raportilla näitä saatavilla olevia tietoja halutaan hyödyntää. Käytännössä tämä toteutetaan niin, että yhteenveto välilehdellä on raportti koko PVJJK:n tuntikirjauksista ja jokaisen osaston omalla välilehdellä on raportti sen osaston tuntikirjauksista. Tunnit kirjataan verkkonumeroille, joten raportit kertovat kuinka paljon tunteja on kirjattu millekin verkkonumerolle eli kullekin työlle. Hahmottamisen ja havainnollistamisen vuoksi raportilla ilmoitetaan niin kirjattu tuntimäärä kuin jokaisen verkkonumeron osuus prosentteina osaston kaikista kirjatuista tunneista. Työtunnit raportoidaan taulukon muodossa, jossa on oma sarake jokaiselle kuukaudelle. Näin pystytään seuraamaan muun muassa mahdollisesti kuukausittain tapahtuvaa työpainotuksen muutosta. Alla oleva kuva havainnollistaa työtuntiraportointia yksinkertaistettujen lukujen avulla.

Taulukko 10. Malli työtuntien raportoinnista

verkkonumero		tammi		helmi		maalis		yhteensä
		prosenttia kokonaismäärästä	tuntia	prosenttia kokonaismäärästä	tuntia	prosenttia kokonaismäärästä	tuntia	
32200001246	Palvelutoiminta	41 %	1360	47 %	1536	45 %	1460	4356
32200001267	Viestintäverkon ylläpito	14 %	473	14 %	444	4 %	129	1046
32200001263	Lähituki	4 %	116	2 %	53	2 %	76	245
33300001348	Yleishallinto	6 %	182	8 %	248	11 %	360	790
33300001368	Johtaminen ja viestintä	16 %	509	15 %	485	14 %	455	1449
33300001384	Kansainvälinen toiminta	20 %	640	16 %	514	24 %	800	1954
	yhteensä	100 %	3280	100 %	3280	100 %	3280	9840

Taulukosta 10 nähdään, miten osaston työaika on jakautunut ensimmäisen kvartaalin aikana eri työtyypeille eli eri verkkonumeroille. Jakautuminen esitetään niin tunteina kuin prosentteina. Taulukosta voidaan esimerkiksi havaita, että yleishallinnon osuus kokonaistyöstä on seuranta-ajanjaksolla kasvanut joka kuukausi. Raportin lukuja tulee

verrata tehtyihin suunnitelmiin ja arvioihin: Pitikö tammikuussa mennä palvelutoimintaan enemmän tai vähemmän työaikaa kuin 41 %:a? Taulukosta on selkeästi havaittavissa isommat poikkeamat ja niihin on ehkä mahdollista reagoida helpommin ja aikaisemmin kuin ilman vastaavaa raportointia.

4.3.4 Uuden raportin käyttöönotto ja palaute

Tässä luvussa käsitellään uudistetun raportin käyttöönottoa, joka tapahtui vuoden 2015 alusta sekä raportista saatua palautetta. Toinen haastattelukierros toteutettiin vuoden 2015 alussa ja sen teemana oli esitellä osastoille uutta kuukausiraporttia ja kerätä ajatuksia ja palautetta siitä. On tärkeää varmistaa, että raporttia käytetään ja hyödynnetään. Raportista ei ole tarkoitus saada niin sanottua valmista tai viimeistä versiota. Tarkoituksena on näin tuoda esille sitä, että raporttia tulee ja pitää päivittää toiminnan muuttuessa ja kehittyessä. Raporttia voidaan myös jatkuvasti kehittää ja muuttaa parempaan suuntaan. Raporttia tulee vielä hakemaan muotoaan ainakin alkuvuoden 2015 aikana. Kehitysehdotuksia on helpompia miettiä, kun raporttia pääsee varsinaisesti käyttämään. Taulukkoon 11 on kerätty yhteen toisen haastattelukierroksen tärkeimmät havainnot, joiden perusteella voidaan tehdä mahdollisia jatkotoimia.

Taulukko 11. Toisen haastattelukierroksen yhteenveto

Osasto 1	Osasto oli tyytyväinen jo vanhaan raporttiin, joten ovat tyytyväisiä myös uuteen. Tekevät tarkemmin omaa seurantaa. Ovat kehittäneet sitä viime aikoina ja kokevat sen itselleen hyödylliseksi ja tarpeelliseksi esimerkiksi suunnittelun kannalta. Ensimmäisellä haastattelukierroksella esiin tulleet tarpeet eivät enää olleet ajankohtaisia (haittakorvaukset). Kaipaisivat raportille vielä selvitystä siihen mitä asiakokonaisuudet pitävät sisällään. Tämä tieto löytyy kyllä muista lähteistä, mutta koettiin helpommaksi, jos kaikki löytyy samalta raportilta.
----------	--

Osasto 2	Uudistettu raportti palvelee todella hyvin ko. osaston seurantarpeita. Uuden raportin jalkauttamiseen oltiin erityisen tyytyväisiä. Osasto haluaa tietää kustannusten jakautumisen sektoreittain, koska toiminnan ja määrärahojen suunnittelu- ja seurantavastuut on jaettu myös sektoreittain. Osastolla halutaan tietää mihin käytetyt rahat ovat kohdentuneet. Osasto toivoo kvartaaleittain tapaamisia raportin tekijän kanssa, jossa voidaan yhdessä seurata taloudellista tilannetta ja kysyä mahdollisista epäselvyyksistä. Osasto toivoo aktiivisuutta raportin tekijältä, koska muuten tilaisuudet jäävät todennäköisesti järjestämättä.
Osasto 3	Osaston tehtävät ovat enemmän hajautuneita verrattaessa organisaation muihin osastoihin. Uudistettu raportti ei vaikuta tyydyttävän osaston tarpeita, koska haluttaisiin seurata asioita paljon tarkemmalla jaottelulla kuin mitä nykyinen järjestelmä edes mahdollistaa. Raportoinnin tarkoituksena pidetään toiminnan ohjausta ja tämä ei toteudu. Ovatko osaston odotukset realistisia? Pitää ymmärtää raportoinnin taustat ja rajoitteet esimerkiksi työtuntiraportoinnissa - mitä se kertoo, mitä siitä voidaan päätellä ja mitä ei. Ensimmäiseen haastatteluun verrattuna suhtautuminen seurantaan on muuttunut jopa huonompaan suuntaan, mikä saattaa johtua ainakin osittain henkilöstömuutoksista.
Osasto 4	Kustannusseurantaa pidetään tärkeänä asiana, jota halutaan oppia. Osastolla on uusia henkilöitä seurantavastuussa, joten opetettavaa riittää. Kustannusseuranta käsitetään osana tilannekuvan muodostamista, jota tehdään jatkuvasti monesta eri lähteestä saatujen tietojen perusteella. Uudistettu raportti tuntuu tarjoavan kaikki tarvittavat tiedot.
Osasto 5	Osasto oli tyytyväinen uudistettuun raporttiin. Suunnitelma - ulottuvuutta ja työtuntien raportointia pidettiin tarpeellisina ja hyödyllisinä. Osastolaisten huomio kiinnittyi virhekirjauksiin, jotka nousivat raportilta hyvin esiin. Esimerkiksi osaston kustannuksiin on kirjattu suuria laskuja, jotka eivät sille kuuluisi. Näiden virhekirjausten löytämiseen ja korjaamiseen pitää kehittää toimiva prosessi.
Osasto 6	Esille tuli paljon kysymyksiä, jotka eivät varsinaisesti liity kuukausiraporttiin. Havaittavissa siis on, että tietämys talouden asioista on aika heikkoa ja näin ollen ei voida odottaa kovin suurta ymmärrystä tai panostusta seurannalle. Tarvetta lisäkoulutukselle kustannusseurannan perusteista tuntuu oleva, vaikka sellaista on juuri järjestetty.
Osasto 7	Jo vanhaan raporttiin oltiin tyytyväisiä, eikä osattu kaivata siihen muutoksia tai parannuksia. Osaston johto olettaa, että koulutusten ja uudistetun raportoinnin myötä koko talousprosessin ja kustannusseurannan ymmärrys ja osaaminen parantuu. Näin ollen uutta raporttia pystytään mahdollisesti hyödyntämään omassa toiminnassa paremmin.
Osasto 8	Vastuu kustannusseurannasta sekä suunnittelusta on pääasiassa osastopäälliköllä eikä sitä halutakaan jakaa alemmille tasoille. Tiivistetty esitystapa vaikuttaa hyvältä ja erityisesti työtuntitoteuma raportti vaikuttaa kiinnostavalta. Suunnitelma -ulottuvuuden lisäys koetaan hyvänä. Aikataulullisesti kuukausiraportti tulee liian myöhään, mutta tähän ei kirjanpidon aikataulun vuoksi voida vaikuttaa.

Pääsääntöisesti palaute uudistetusta raportista on positiivista. Raportin kehittämiseksi asetetut tavoitteet on saavutettu eli raportin käyttäjät kokevat sen palvelevan heidän tarpeitaan ja helpottavan heidän suunnittelu- ja seurantatyötä. Toisaalta haastateltavien on vaikea hahmottaa heti raportin käytettävyyttä ja mahdollisia ongelmia, joten monet toivovatkin aikaa tutustua raporttiin käytännössä ja ehdottavat seurantalaveria raportin käytölle esimerkiksi ensimmäisen kvartaalin jälkeen.

Haastatteluissa tuli esiin myös hyvä muistutus kokonaisuudesta: raportti ja sen tiedot resurssien käytöstä ovat vain pieni osa kokonaiskuvan muodostuksessa. Raportin analysoinnissa pitää osata käyttää myös muita tietoja mitä mahdollisesti saa muista lähteistä tai yksinkertaisesti havainnoimalla. Esimerkiksi esimiesroolissa tehtävän työnohjauksen ainoana perusteena ei voida pitää toiminnanohjausjärjestelmästä saatavia työaika-raportteja. Ne eivät käytännössä kerro todellisia tuntitoteumia vaan henkilökohtaisen työajan jakautumisen eri kohteille. Raportilla saadaan siis kuva siitä, miten paljon työtunteja tietylle työlle kertyy tai miten osaston ja organisaation sisällä työaika jakautuu eri töille. Raportilta ei kuitenkaan voida päätellä mitään yksittäisen osaston tai sektorin työkuormasta. Jos esimies haluaa selvittää alaiensa kuormittuneisuutta, tapahtuu se muulla tavoin kuin tätä raporttia seuraamalla esimerkiksi yleistä ilmapiiriä ja tyytyväisyyttä sekä kertynyttä työaikalaltoa seuraamalla. Jos työntekijälle kertyy paljon työaikalaltoa eli paljon työtunteja normaalin työajan päälle, voidaan olettaa hänen työkuormansa mahdollisesti olevan liian suuri. Näitä asioita ei tältä raportilta näe.

Uudistettu raportti sai myös osakseen negatiivisempaa palautetta. Koko kustannustenkohdennus ja seurantaprosessia PVJJK:lla kritisoitiin. Vuosien negatiivisten kokemusten jälkeen on todettu, että kustannusseuranta ei toimi eikä ole todenmukaista. Jotkut jopa kokivat, että *"muut käyttävät meille myönnettyjä rahoja"* (sektorijohtaja). Ja näihin tilanteisiin ei ole ilmeisesti saatu koskaan selvyyttä. Kustannusseurannalla

ei myös koeta olevan mitään merkitystä, koska ”*rahaa voidaan käyttää niin paljon kuin tarvitaan*” (*apulaisosastopäällikkö*). Näiden huonojen kokemusten perusteella syntyneiden ajatusten kohtaaminen ja muuttaminen muodostuikin yhdeksi haastavimmista asioista koko raportoinnin kehitysprosessin aikana.

Osaston 5 haastattelussa tuli esille hyvä huomio virhekirjauksien löytämisestä ja korjaamisesta. Jo vuoden kahdella ensimmäisellä kaudella havaittiin olevan melko paljon virheellisiä kirjauksia. Näiden löytämiseen ja korjaamiseen pitää kehittää toimiva prosessi. Kustannuksia kirjataan syystä tai toisesta väärille tulosityksiköille tai muuten väärille tiliointitekijöille kuten verkkonumeroille. Tämä johtuu ainakin osittain siitä, että henkilöstöllä itsellään on suuri vastuu kustannusten oikeasta kohdentamisesta. Esimerkiksi matkalaskujen kohdistustiedot jokainen työntekijä täyttää itse. Niiden tarkistus on siirtynyt omasta organisaatiosta palvelukeskukseen, missä asiantuntijuus ei luonnollisestikaan voi olla samalla tasolla kuin mitä se omassa organisaatiossa oli. Osa virheistä voi myös johtua vuoden 2015 alusta käyttöön otetuista uusista verkkonumeroista, joiden ohjeidenmukaisessa käytössä voi olla vielä ongelmia.

Haastattelun yhteydessä keskusteltiin myös toimintatavasta, miten kirjausvirheet tullaan jatkossa korjaamaan. Vastuu virhekirjausten löytämisestä on ensikädessä jokaisella osastolla itsellään. Osastojen oletetaan käyvän omat kustannuksensa läpi kuukausittain. Heillä kuitenkin on paras käsitys siitä mitä osastolla tapahtuu ja mitä ei ja siksi he todennäköisesti huomaavat virhekirjaukset parhaiten. Löydetyistä virheistä ja mahdollisesti niiden oikaisusta ilmoitetaan talouspäällikölle, joka hoitaa virheen teknisen korjaukseen kirjanpitoon. Myös talousosaston henkilöstö, erityisesti kuukausiraporttia tekevä henkilö, osallistuu virheiden etsimiseen aktiivisesti ja tarvittaessa varmistaa oikeat kustannusten kohdennustiedot asiantuntijoilta.

Osa haastatelluista koki, että raportin kehittämisessä heidän tarpeitaan ei ole huomioitu ollenkaan eikä raportti siten palvele heidän tarpeita. Nämä palautteet tulivat lähinnä pienemmistä asiakokonaisuuksista vastaavilta henkilöiltä. Raportin kehittämisen aikana tuli muutenkin ilmi käytännötilanteiden kautta se, että raportilla on mahdotonta miellyttää organisaation koko henkilöstöä: Toiset haluavat seurata vain isoja kokonaisuuksia kun taas toiset kokevat tarvitsevansa hyvin yksityiskohtaista tietoa kustannusten kohdentumisesta ja jakautumisesta. Kehitystyönaikana olikin pidettävä mielessä sen perimmäinen tarkoitus eli suurempien ja olennaisten asioiden seuranta.

Negatiivisemmat palautteet uudistetusta raportista herättivätkin seuraavia ajatuksia ja kysymyksiä: Nähdäänkö pelkästään seurannan ja raportoinnin rajoitteet vai pystytäänkö hyväksymään ne ja näkemään olemassa olevat hyödyntämismahdollisuudet? Tärkeää on myös, että ymmärretään raportoinnin taustat, esimerkiksi mistä luvut muodostuvat, ennekuin pystytään tekemään syvällisempää analyysia. Kehittämistä on hyvä aina ajatella, mutta jos jatkuvasti vain kehitetään, ei pystytä nauttimaan lopputuloksesta tai jo aikaansaaduista parannuksista. Haastattelut saivat myös edelleen pohtimaan mikä on kustannusseurannan ja raportoinnin tarkoitus PVJJK:ssa ylipäätään? Ohjaako se toimintaa vai parantaako se tilannekuvaa ja tietoisuutta?

Uutta raporttia kehitettäessä tuli esille huolenaihe siitä, että raportin tuottaminen vie paljon aikaa, koska se on paljon yksityiskohtaisempi verrattuna aikaisempaan raporttiin. Jos ajateltaisiin kapeakatseisesti pelkästään tehostamista, voitaisiin päätyä siihen, että jokainen johtaja etsii itse järjestelmistä tarvitsemansa tiedot ja näin raporttia tekevää henkilöä ei ehkä enää organisaatiossa tarvittaisi. Mielestäni kuitenkin on järkevämpää, että asiaan erikoistunut asiantuntija käyttää työaikaansa taloudellisten tietojen tuottamiseen ja analysointiin, eikä niin, että jokainen johtaja itse etsii tiedot. Kokonaisuutena tämä työ hoidetaan varmasti mahdollisimman tehokkaasti näin. Ja myös asiantuntijan tekemänä

raportilla on varmemmin pelkästään oikeita tietoja. Virheiden ja väärin tulkintojen määrä kasvaa, jos jokainen päällikkö tuottaa itse tarvitsemansa taloustiedot. Asiantuntijan tekemä analysointi työ on myös erittäin tärkeää, koska asiantuntija voi nostaa raportilta esiin asioita, joita päälliköiden tulee tutkia tarkemmin.

4.4 Huomiot, haasteet ja kehitysehdotukset

Yksi merkittävimmistä asioista, mikä nousi esiin raportoinnin kehittämisprosessin aikana, on koulutus ja sen tärkeys. PVJJK:n organisaatiossa kustannusseuranta on asia, joka koskee koko henkilöstöä. Kaikki osallistuvat kustannusseurantaan ja sen tiedon tuottamiseen ainakin kirjaamalla omat työtuntinsa SAP:in. Tämän lisäksi lähes kaikilla on virkamatkoja, joiden kustannukset he joutuvat itse kohdistamaan oikeille tiliointitekijöille. Myös hankintaesitysten tekeminen koskettavaa yllättävän suurta osaa henkilöstöstä ja niitä tehtäessä on suuri vastuu kustannustietojen oikeellisuudesta. Näin ollen on siis tärkeää, että koko henkilöstö ymmärtää kustannusseurannan tärkeyden, oman osuutensa siinä ja osaa käyttää kustannustenkohdennustietoja eli eri tiliointitekijöitä oikein.

Henkilöstölle on pidetty aikaisemminkin koulutuksia kustannusseurannasta, mutta erityisesti tässä kohtaa, uudistustyön yhteydessä, koulutukset katsottiin todella tarpeelliseksi. Koulutuksia pidettiin seuraavasti: 2014 keväällä yleiskoulutuksia kustannusseurannasta sitä haluaville osastoille, 2014 lopussa ja 2015 alussa koulutuksia koko henkilöstölle kustannusseurannan perusteista ja organisaatiouudistuksen mukanaan tuomista muutoksista kuten uusista verkkonumeroista sekä 2015 alkuvuodesta koulutuksia uudistetusta raportista sen käyttäjille.

Niin PVJJK:n kuin koko PV:n organisaatiossa useimmiten koulutuksien lähtökohtana on se, että samasta koulutuksesta järjestetään useampi tilaisuus eri ajankohtina, joista henkilöstö voi valita itselleen sopivan ajan. Organisaatio on maantieteellisesti hyvin hajanainen, joten käytännössä koulutuksiin voi osallistua videoneuvottelulaitteella useita henkilöitä kymmeneltäkin eri paikkakunnalta. Kokemusten perusteella tästä syystä sujuva keskustelu ja kysymykset jäävät usein aika vähäisiksi. Kun osallistutaan videoneuvottelulaitteella mihin tahansa tilaisuuteen, on valitettavasti yleensä tapana laittaa oma mikrofoni pois päältä, mikä mahdollistaa muun muassa oman keskustelun samaan aikaan kun kouluttaja kertoo omaa asiaansa. Jos koulutuksessa kohdeyleisö on fyysisesti samassa tilassa kouluttajan kanssa, ei vastaavaa samanaikaista keskustelua esiinny vaan yleisö todennäköisemmin kuuntelee kouluttajaa.

Koulutusten suunnittelu lähti erilaisesta lähestymistavasta kuin pääsääntöisesti aikaisemmat koulutukset PVJJK:lla. Jokaiselle osastolle haluttiin järjestää oma koulutus poiketen siitä, että koulutukset ovat koko organisaatiolle yhteisiä. Tämän toivottiin ensinnäkin selkeyttävän koulutuksen sisältöä: ei tarvitse käydä kaikkia eri organisaation osia koskevia asioita läpi, vaan voidaan keskittyä vain kyseessä olevan osaston toimintaan ja sitä koskettaviin asioihin. Esimerkiksi uusia tiliöintitekijöitä koulutettaessa voidaan keskittyä vain niihin verkkonumeroihin, joita koulutettavan osaston henkilöstö tulee käyttämään. Tärkeää oli myös saada jokaisen osaston osastopäällikkö ja muut päälliköt mukaan koulutukseen, jotta he voivat osoittaa oman sitoutumisensa asiaan ja samalla myös vastata henkilöstön kysymyksiin, joihin kouluttaja ei välttämättä pysty vastaamaan. Myös uutta raporttia koulutettaessa voidaan pureutua tarkemmin kohteena olevan osaston toimintaan ja kustannusseurantaan ja annetaan myös helpompi ilmapiiri kysyä yksityiskohtaisiakin asioita, mitkä jäävät helposti suuremmissa koulutustilaisuudessa kysymättä.

Palaute osastokohtaisista koulutuksista oli todella positiivista. Tämän tyyppistä uusien asioiden jalkauttamista pidettiin erittäin toimivana. Monen osaston kanssa oltiin myös erittäin tyytyväisiä siihen miten paljon ja millaista keskustelua aihe herätti. Myös koulutusten sisältö sai positiivista palautetta. Ilmeisesti aikaisemmissa koulutuksissa ei ollut juurikaan avattu syitä asioiden takana tai kerrottu sen enempää niiden vaikutuksista koko organisaation näkökulmasta. Taustojen ja merkitysten avaaminen ja sitä kautta ymmärryksen lisääminen yleensä motivoi ihmisiä toimimaan paremmin. Voidaan puhua jopa ihmisten sitouttamisesta koko organisaation yhteiseen asiaan eli kustannusseurantaan. Toisaalta jos uusien asioiden, kuten verkkonumeroiden ja raportoinnin, koulutus jätetään vähemmälle huomiolle tai toteutetaan huonosti, voi koko uudistustyö mennä hukkaan, koska sen käyttöönotto ei silloin onnistu halutulla tavalla.

Henkilöstön vaihtuminen on yksi suuri haaste niin raportoinnin kuin koko kustannusseurannan toteuttamisessa. Henkilöstön vaihtuessa harvemmin pystytään täysin varmistamaan tiedon siirtyminen eli jotain aina häviää työn- ja tiedonsiirtoa tehtäessä. Kun raportin tekijä, eli tässä tapauksessa raportin kehittäjä, vaihtuu, ei hän todennäköisesti pysty siirtämään seuraavalle tekijälle kaikki ajatuksiaan, syitä, tarkoituksia ja tavoitteita raportin taustalla. Jos raportin seuraava tekijä ei jaa samaa ajatusmaailmaa eikä ymmärrä tiettyjen asioiden tärkeyttä, pystyy hän helposti muuttamaan raporttia haluamallaan tavalla. PV:n organisaatiossa on tavallista, että henkilöiden työtehtävät vaihtuvat jopa muutaman vuoden välein. Kun tämänhetkiset osastojen päälliköt vaihtuvat, pitää heidän seuraajilleen kouluttaa kustannusseurannan asiat vastaavasti kuin nyt on tehty. Kustannusseurannasta vastaavan taloushenkilön pitää ottaa tästä vastuu itselleen, koska työtehtävänsiirroissa kustannusseurannan osuus on todennäköisesti niin pieni, että se saattaa jäädä tekemättä jopa kokonaan.

Kustannusseuranta ja raportin analysointi ei tule jättää kokonaan johdon ja päälliköiden vastuulle. Haastatteluiden ja käytännön havainnoinnin perusteella voidaan todeta, että kustannusten seuraaminen ja sitä kautta kustannustietoisuus voisi olla PVJJK:ssa paremmallakin tasolla. On erittäin tärkeää, että taloushenkilöstö, erityisesti raportin tekijä, on aktiivinen ja kannustaa päälliköitä seuraamaan kustannuksia ja antaa ohjausta ja opastusta raportin tulkintaan ja analysointiin. Taloushenkilöstön aktiivisella ohjauksella päästään varmasti parempaan kustannustietoisuuteen organisaation sisällä.

Mielenkiintoinen havainto uudistetun raportin käyttöönoton jälkeen oli useamman päällikön kommentti: *”vastaavaa tietoa ei ole ollut aikaisemmin saatavilla”* (osastopäällikkö). Samanlaista kuukausittaista raportointia on kuitenkin PVJJK:lla tehty jo useamman vuoden ajan ja raportoinnin sisältö on myös ollut osittain yhtenevä. Myös vanhalta raportilta löytyi SAP-raportti välilehti, josta näkyi kaikki kertyneet kustannukset riveittäin ja niitä pystyi suodattamaan haluamallaan tavalla esimerkiksi osastoittain. Raportin tiedot itsessään eivät siis ole niin merkittävästi muuttunut, ne vain esitetään uudistetulla raportilla erilaisessa muodossa ja tarkemmin jaoteltuna esimerkiksi osastojen omilla välilehdillä.

Raportointia on oleellisesti helpottanut verkkonumerorakenteen uudistaminen: kun seurantakohteet ovat selkeämmät ja helpommin käsiteltävissä, pystyy niiden avulla tekemään ymmärrettävämpää seurantaa ja raportointia. Uudistetulle raportille otetut osastojen omat välilehdet myös osaltaan helpottavat osastojen tekemää seurantaa, koska tietoja on jo valmiiksi jaoteltu ja jopa analysoitu heidän puolestaan. Suunnitelma ulottuvuuden käyttäminen helpottaa vallitsevan tilanteen hahmottamista. Työtuntien seuranta on myös merkittävä uudistus raportoinnissa, mikä tuo mahdollisesti erilailla mielenkiintoa seurantaan. Tarkoitus on, että osastojen päälliköt esittelevät kuukausittaisessa PVJJK:n johtoryhmässä oman osastonsa tuntijakaumaa, mikä ehdottomasti motivoi ja jopa pakottaa heidät tutustumaan raporttiin,

tekemään siitä analyysiä ja selvittämään raportoidun tuloksen taustoja ja syitä.

Oman haasteensa kustannusseuralle ja uudistetulle raportoinnille tuo myös jatkuvasti muuttuva ympäristö. PVJJK:n organisaatiossa on totuttu siihen, että asiat muuttuvat usein, kuten esimerkiksi organisaation rakenne ja käytössä olevat järjestelmät. Verkkonumerorakenteen uudistuksen jälkeen esitettiin mahdollisuus siitä, että rakennetta tullaan vielä muuttamaan esimerkiksi vuoden päästä. Tämä tuo ehdottomasti omat haasteensa henkilöstön sitouttamiselle ja panokselle kustannusseurannan edesauttamiseen. Yleensä ihmiset eivät pidä jatkuvasta tai liian usein tapahtuvasta muutoksesta ja siten sitä on vaikea hyväksyä ja toimia sen mukaisesti.

Ei voida painottaa liikaa kustannusten oikein kohdentumisen tärkeyttä. Kuten aikaisemmin jo todettiin, on vuoden 2015 ensimmäisten kuukausien aikana jo havaittu hyvin paljon väärin kirjattuja kustannuksia: yleensä kustannukset ovat kohdistuneet väärälle tulosityksikölle eli osastolle tai väärälle verkkonumerolle. Jos kustannuksia kirjautuu jatkuvasti paljon väärin, antaa kustannusseuranta väärää tietoa ja vaikuttaa koko seurannan mielekkyyteen. Virheiden korjaaminen vaatii panostusta niin taloushenkilöstöltä kuin osastojen päälliköiltä ja johtajilta. Osaston sisällä on kuitenkin paras tieto siitä, mitä kustannuksia heille kuuluu ja mitä ei.

Raportin teknistä toteutusta olisi vielä hyvä kehittää. Uudistettu raportti sisältää valitettavan paljon niin sanottua käsityötä. Raportin tekijä joutuu syöttämään raportille paljon lukuja manuaalisesti sen sijaan, että ne muodostuisivat automaattisemmin esimerkiksi Excelissä makroja käyttämällä. Jos raportin tekninen toteutus on haastavampaa, pitää muistaa varmistaa se, että raportin muokkaamiseen tarvittavaa osaamista on aina olemassa organisaatiossa, eikä sen toteutus ole yhden ihmisen varassa.

5 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä luvussa tiivistetään yhteen tutkimuksen keskeiset tulokset. Samalla palataan johdannossa esitettyihin tutkimusongelmaan ja tutkimuskysymyksiin ja todetaan, että näihin onnistuttiin vastaamaan. Lopuksi arvioidaan tutkimusta, sen toteutusta ja onnistumista sekä esitetään jatkotutkimusaiheita.

5.1 Tutkimuksen keskeiset tulokset

Tutkimuksessa selvitettiin Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksen sisäisen johdonraportoinnin kehittämistä. Teemahaastatteluiden avulla kerättiin aineistoa raportoinnin kehittämisen pohjaksi sekä myös perusteita jatkokehitykselle. Myös aiheeseen liittyvän aikaisemman tutkimuksen perehtyminen antoi suuntaa kehitystyölle. Tarkoituksena oli kehittää PVJJK:n sisäiseen käyttöön tehtävää raportointia, joka kertoo organisaation resurssien käytöstä.

Tutkimusongelma:

Raportoinnin kehittäminen Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksessa

Tutkimusongelmana oli raportoinnin kehittäminen Puolustusvoimien johtamisjärjestelmäkeskuksessa. Aikaisemman tutkimuksen sekä organisaatiossa tehtyjen haastatteluiden avulla onnistuttiin kehittämään PVJJK:n sisäistä johdolle suunnattua kuukausittaista raportointia. Raportoinnin kehittämisprosessi on esitelty kokonaisuudessaan luvussa 4.3.

Tutkimuskysymykset:

- Millaista tietoa johto tarvitsee ja haluaa kustannuksista?

Johdon tarpeita kustannusseurassa selvitettiin ensimmäisellä haastattelukierroksella sekä jatkuvan organisaation sisällä tapahtuneen havainnoinnin avulla. Johto haluaa tietää mitä kustannuksia on kertynyt millekin osastolle. Kustannuksiin pitää päästä pureutumaan myös tarkemmin eli ei riitä pelkästään tieto osaston käyttämästä rahasummasta. Tehtyjen suunnitelmien toteutumista halutaan myös seurata kustannusten osalta. Olisi hyvä, jos kustannustietoja pystyisi helposti käyttämään myös oman suunnittelun perusteena. Kustannustietojen lisäksi johto on kiinnostunut työtuntikirjauksista eli miten henkilöstö tosiasiaassa käyttää työaikansa.

- Miten johdon raportoinnista saadaan tarkoituksenmukaisempaa?

Johdon tarpeiden selvityksen kautta pystyttiin muuttamaan ja kehittämään raportointia ja raporttia sellaiseen muotoon, että se palvelee johdon tarpeita. Raportoidaan juuri niitä asioita, mitä johto haluaa seurata ja pyritään pääsemään eroon kaiken epäolennaisen raportoinnista ja seuraamisesta. Tärkeää oli myös huomata, että johto tarvitsee opastusta ja apua oman kustannusseurantansa toteuttamisessa. Koulutusta tarvitaan perusasioista lähtien: miten hankintaprosessi toimii hankintaesityksestä laskun maksamiseen ja raportointiin. Johtoa pitää opastaa siinä, mitä heidän tulisi raportilta nähdä ja miten heidän tulisi mahdollisesti reagoida näkemiinsä asioihin. Koulutuksen toivotaan lisäävän ymmärrystä, mikä todennäköisesti helpottaa raportin tulkitsemista.

- Mitkä ovat kriittisiä tekijöitä uuden raportoinnin käyttöönotossa?

Kehittämistyön aikana ja uudistetun raportoinnin käyttöönoton myötä tuli esille paljon kriittisiä tekijöitä, jotka voivat vaarantaa kustannus seurannan ja raportoinnin toteuttamista ja onnistumista. Näihin asioihin on kiinnitettävä huomiota. Yksi merkittävin haaste oli, ja tulee olemaan tulevaisuudessakin, negatiivisten asenteiden muuttaminen. Niin haastatteluiden kuin jatkuvan havainnoinnin perusteella voitiin todeta, että vaikka PVJJK:lla saatetaan pitää kustannus seurantaa tärkeänä asiana, mutta se ei ole prioriteettilistalla kovinkaan korkealle. Tämä johtaa siihen, että muiden tärkeämpien töiden jälkeen ei löydy aikaa kustannus seurannalle. Raportointia on kuitenkin saatettu pitää tarpeettomana, koska sitä ei ole mahdollisesti ymmärretty tai osattu hyödyntää. Negatiivista suhtautumista vahvistaa myös mahdolliset aikaisemmat pettymykset kustannus seurantaprosessia kohtaan: on yritetty selvittää esimerkiksi väärin kirjautuneita kustannuksia eikä niihin ole saatu selvyyttä eikä niitä ole koskaan korjattu. Valitettavan monet näkevät työtuntien kirjaamisen lähinnä turhana asiana eivätkä välttämättä ymmärrä sen tarkoitusta tai vaikutuksia. Näiden asenteiden muuttaminen on erittäin haastava, pitkäaikainen ja jatkuva prosessi, jonka hoitamisesta tulee pitää huolta.

Keinoja asenteiden pysyvään muuttamiseen voisi olla säännöllisten koulutusten pitäminen ja työntekijöiden motivoiminen kustannus seurannan ohjeiden mukaiseen toteuttamiseen esimerkiksi ottamalla työtuntien kirjaaminen osaksi henkilökohtaista suorituskyvyn arviointia. Uudistettu kuukausiraportti ja koko sen uudistusprosessi on ollut myös yksi keino asenteiden muuttamisessa. Ihanteellisessa tilanteessa uudistettu raportti lisää ymmärrystä ja sitä kautta myös kiinnostusta taloudellisia asioita kohtaan. Ja pidemmällä tähtäimellä kustannustietoisuuden parantamisella voidaan pyrkiä luomaan pohjaa myös johtamisen muutokselle ja kehitykselle, kuten teoriaosuudessa todettiin.

Tämän tutkimuksen aikana on osallistamista käytetty yhtenä sitouttamisen elementtinä niin raportoinnin kehittämässä kuin koko seurantajärjestelmän uudistamisessa. Uuden verkkonumerorakenteen muodostamiseen osallistuivat kaikkien osastojen päälliköt ja he saivat kertoa mitä asioita haluavat seurata eli millaisia verkkonumeroita perustetaan. Raportoinnin kehittämässä päälliköt olivat mukana alusta alkaen ja vaikuttivat omalta osaltaan paljon lopullisen raportin muotoon.

Osallistamista olisi hyvä käyttää myös koko henkilöstön sitouttamisessa kustannusseurantaan. Yksinkertainen keino siihen on raportoinnin tietojen tuominen läpinäkyväksi ja koskemaan kaikkia. PVJJK:n sisäinen raportti sen resurssien käytöstä on julkinen ja koko henkilöstön saatavilla, mutta sitä käyttävät lähinnä päälliköt. Näin ollen on mahdollista, että henkilöstö ei välttämättä koskaan näe esimerkiksi työtuntijakaumaraporttia, joka perustuu heidän kirjaamiinsa työtunteihin. Työtuntien kirjaamista voisi motivoida, jos osastot ottaisivat tavaksi kuukausittaisessa osastokokouksessaan esitellä henkilöstölleen miltä osaston työtuntijakauma näyttää. Näin työntekijä oikeasti näkee, millä rivillä hänen kirjaamansa tunnit ovat.

Teoriaosuudessa luvussa 2.2. tuotiin esille johdon laskentatoimen henkilöstön roolia. Nämä laskentatoimen henkilöt voivat olla erittäin merkittävässä roolissa luonnollisesti raportoinnin tuottamisessa, mutta myös sen analysoimisessa ja päätöksentekoon vaikuttavien tietojen tuottamisessa. Tämä asia on hyvä tunnistaa ja myös toimia sen mukaisesti. Johdon laskentatoimen henkilöillä pitää olla hyvin kattava käsitys organisaatiosta ja sen toiminnasta, jotta he pystyvät toimimaan johdon tukena. Numeerista raportointia voi tehdä, vaikka ei organisaation toimintaa juuri tuntisikaan, mutta sen syvällisempää tarkastelua saati toimintaehdotuksia on hyvin vaikea tehdä, ellei ole perillä asioista numeroiden takana. Johdon laskentatoimen henkilöiden koulutukseen organisaation sisäisiin asioihin pitäisi siis panostaa.

Käsitys siitä, että julkinen organisaation ei voi olla tehokas toimiessaan omillaan, on lisääntynyt. Tarvitaan yhteistyötä, kumppanuutta ja verkostoja. Tämän seurauksena myös vastuu lopputuloksesta jakautuu. Kun useampi organisaatio osallistuu, tulee vaikeammaksi pitää yhtä yksittäistä organisaatiota vastuullisena tuloksesta. Ja jos useampi on vastuussa, on riskinä, että kukaan ei ota vastuuta epäonnistumisesta ja kaikki ottavat kunnian onnistumisesta. (Van Dooren, 2011)

Van Dooren ajatusta voidaan soveltaa myös yksittäisen organisaation sisällä: jos useampi henkilö on vastuussa tietystä asiasta, on riskinä, että kukaan ei tosiasiallisesti ota siitä vastuuta. Tämä pitää paikkaansa myös kustannus seurannan kohdalla. PVJJK:n johdon tulee huolehtia kustannus seurannan vastuun sisäistämisestä: jokaisen osaston johto on vastuussa oman osastonsa resurssien käytöstä sekä kustannus seurannasta. Osastopäällikkö voi pitää vastuun omissa käsissään tai siirtää sitä eteenpäin esimerkiksi osastonsa sektoreiden johtajille.

Dennis (2012) on kirjoittanut artikkelissaan siitä, miten tässä muuttuvassa maailmassa myös päätöksenteko muuttuu. Hänen mukaansa vanhat päätöksentekotavat eivät enää toimi. Historiallisen tiedon jatkumoon tai vaistoihin perustuva päätöksenteko ei enää toimi julkisen sektorin haastavassa ympäristössä. Kun lainataan käytäntöjä yksityiseltä sektorilta, havaitaan, että suurempi määrä tietoa johtaa julkisella sektorilla parempaan päätöksentekoon ja sitä kautta parantuneeseen palveluun ja suorituskykyyn.

Dennisin artikkeliin perustuen, voidaan esittää, että PVJJK:n olisi syytä päästä eroon historiallisen tiedon jatkumoon perustuvasta päätöksenteosta: ei ole ainoa eikä välttämättä paras toimintatapa verrata tämän vuoden tilannetta edelliseen vuoteen tai tehdä suunnitelmia pelkästään edellisten vuosien toteuman perusteella. Historia tietoja voidaan kyllä käyttää ja niitä pitää käyttää, mutta ne eivät saa olla ainoa

päätöksenteon peruste vaan niiden pitää olla vain yksi osa suurempaa kokonaisuutta.

5.2 Tutkimuksen arviointia ja aiheita jatkotutkimukselle

Koko tutkimusprosessi ja tutkimuksen tulokset olivat tutkijan näkökulmasta erittäin mielenkiintoisia. Tutkimuksen keskeiset tulokset noudattivat pääosin teoriaa ja aikaisempaa tutkimusta. Tutkimus vahvisti useita havainnoinnin kautta muodostuneita henkilökohtaisia ennako-oletuksia: tietämys ja ymmärrys talousprosessista eivät ole sillä tasolla kuin pitäisi, kaikki osastot eivät käytä kuukausiraporttia säännöllisesti, vastuut kustannusseurannasta eivät ole kaikille selviä. Tutkimuksen tulokset yllättivät myös positiivisesti: raportoinnista ollaan kiinnostuneempia kuin mitä lähtökohtaisesti oletettiin ja kustannusseuranta kuitenkin pidetään pääasiassa tärkeänä asiana. Perehtymistä, ymmärrystä ja osaamista tarvitaan vain enemmän.

Puolustusvoimauudistus toi omat haasteensa tutkimuksen toteutukseen. Vuosien 2014 ja 2015 vaihteessa oli tulossa muutoksia organisaation rakenteeseen ja toimintaan. Aikaisessa vaiheessa, loppukesästä 2014, jouduttiin toteamaan, että tutkimuksen tuloksena kehitettyä uudistettua raportointia ei kannata ottaa käyttöön kesken vuoden, vaan vasta 2015 alussa. Tutkimusprosessin aikana tapahtui myös jonkin verran henkilöstövaihdoksia, mitkä näkyivät esimerkiksi haastatteluissa. Näistä haasteista kuitenkin selvittiin ja uudistettu raportti otettiin onnistuneesti käyttöön alkuvuodesta 2015. Mielenkiintoista olisi seurata raportin käyttöä ja kehittymistä pidemmälläkin aikavälillä. Raportinkäyttäjien ajatukset raportista ja kustannusseurannasta toivottavasti kehittyvät ja muuttuvat ajan myötä.

Jo 1960-luvun lopulla alettiin kritisoida sitä, tuleeko valtion olla merkittävässä roolissa taloudellisessa kasvussa tai edes

hyvinvointipalveluiden tuottajana. Tänä päivänä kuitenkin laajalti hyväksytään, että julkista sektoria tarvitaan korjaamaan markkinoiden puutteet ja tuottamaan julkisia palveluita. (Parker et al. 2013) Van de Walle & Hammerschmid (2011) pohtivat tutkimuksessaan julkisen sektorin muutosta. He erottavat tutkimuksessaan NPM:n kaksi eri tasoa: NPM voidaan nähdä kokoelmana johtamisen uudistuksia tai laajemmin ajateltuna se voi edustaa valtion roolin muutosta yhteiskunnassa. Tämä herättääkin useita mielenkiintoisia kysymyksiä, mitkä olisivat hyviä aiheita julkisen sektorin tutkimukselle: pitäisikö valtion alkuperäisestä roolista ja julkisesta sektorista pitää kiinni vai pitäisikö hyväksyä niiden muutos? Onko julkinen sektorin toiminta riittävän tehokasta? Onko kokonaisuutena parempi ratkaisu tuottaa palveluita yksityisellä kuin julkisella sektorilla?

Kiinnostavia tutkimusaiheita löytyisi myös julkisen sektorin henkilöstöhallinnosta. Julkista sektoria on pidetty houkuttelevana työnantajana: *”valtion leipä on pitkä mutta kapea”* on yleisesti tunnettu toteamus. On ajateltu, että jos kerran valtion palvelukseen pääsee, ei sieltä joudu pois. Maailma on kuitenkin muuttunut myös julkisella sektorilla ja Suomessakin valtion yt-neuvottelut ovat nykypäivää (Kansan Uutiset, 2014). Julkisen sektorin houkuttelevuus työnantajan ja erityisesti houkuttelevuuden mahdollinen muutos olisivat hyviä ja ajankohtaisia tutkimusaiheita. Perusteita julkisen sektorin paremmille henkilöstöeduille, kuten pidemmille vuosilomille, olisi myös mielenkiintoista tutkia: ovatko ne perusteltuja tänä päivänä.

Savela (2010) kritisoi artikkelissaan Valtion ”tuottavuusohjelmaa”, jonka tarkoitus on vähentää valtion henkilöstön määrää. Tämä ei kuitenkaan paranna tuottavuutta, koska oletettavasti aikaansaatu tuotos vähenee samassa suhteessa kuin työntekijät vähenevät. Ihmiset tuskin alkavat tekemään enemmän töitä samassa ajassa. Samassa artikkelissa Savela kertoo myös siitä, miten työn siirtämisellä asiakkaille pystytään parantamaan yrityksen toimintaa.

Tuottavuusohjelman sisältöä pyritään nyt selkeästi soveltamaan myös Puolustusvoimissa. Asioita ja tehtäviä, jotka on aikaisemmin hoitanut niihin erikoistunut asiantuntija, siirretään jokaisen työntekijän omalle vastuulle, esimerkiksi virkavapaisiin ja virkamatkustukseen liittyviä hallinnollisia tehtäviä. Ja käytännössä tämän erikoistuneen asiantuntijan palveluita ei organisaatiossa enää tarvita. Kaikkien muiden työntekijöiden omaan ydinosansaamiseensa käyttämä aika myös vähenee, kun he joutuvat tekemään näitä asioita, jotka eivät aikaisemmin heille kuuluneet. PV:llä puhutaan sähköisen itsepalvelun käytöstä, joka lisääntyy Puolustusvoimauudistuksen myötä (PV, 2014). Yksi erittäin mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisikin Puolustusvoimauudistuksen vaikutukset kokonaisuudessaan PVJJK:n tai koko PV:n sisällä.

Kustannusseuranta on PVJJK:lla vain yksi pieni osa tilannekuvan muodostamista. Ja tutkimuksen tuloksena kehitetyn resurssien käyttö raportoinnin toivotan olevan toimiva työkalu kustannusseurannalle. Kustannusseuranta ei kuitenkaan saa olla pelkästään raportin läpi lukemista, vaan sen pitää sisältää myös analysointia. Teoriaosassa tutkittua NPM:ia, tulosjohtamista ja suorituskyvyn mittaamista tulisi pyrkiä tulevaisuudessa hyödyntämään laajemmin myös PVJJK:lla, jotta tuloksellisuutta ja tehokkuutta voitaisiin parantaa. Henkilöstöhallinnon haasteisiin tulee myös kiinnittää huomiota, koska ne voivat olla este paremmalle suorituskyvylle. Kustannustietoisuuden paraneminen on toivottavasti yksi askel kohti parempaa ja toimivampaa johtamista.

LÄHTEET

Arnaboldi, M. & Azzone, G. 2010. Constructing performance measurement in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 21, 266-282.

Bach, S. & Bordogna, L. 2011. Varieties of new public management or alternative models? The reform of public service employment relations in industrialized democracies. *The International Journal of Human Resource Management*, 22 (11), 2281 - 2294.

Bach, S. & Givan, R. 2011. Varieties of new public management? The reform of public service employment relations in the UK and USA. *The International Journal of Human Resource Management*, 22 (11), 2349 - 2366.

Barretta, A. & Busco, C. 2011. Technologies of government in public sector's networks: In search of cooperation through management control innovations. *Management Accounting Research*, 22, 211-219.

Boland, T. & Fowler, A. 2000. A systems perspective of performance management in public sector organisations. *The International Journal of Public Sector Management*, 13 (5), 417-446.

Bordogna, L. 2008. Moral Hazard, Transaction Costs and the Reform of Public Service Employment Relations. *European Journal of Industrial Relations*, 14 (4), 381-400.

Brignall, S. & Modell, S. 2000. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. *Management Accounting Research*, 11, 281-306.

Brown, K., Waterhouse, J. & Flynn C. 2003. Change Management Practices - Is A Hybrid Model A Better Alternative For Public Sector Agencies?. *International Journal of Public Sector Management* 16 (3), 230-241.

Catlaw, T., Chapman, J. 2007. A Comment on Stephen Page's "What New about the New Public Management". *Public Administration Review*, 2, 341-342.

Colyvas, A. 2014. Public Sector Performance management and reporting. *Accountancy SA*, 9, 42-43.

Cuganesan, S. & Lacey, D. 2011. Developments in public sector performance measurement: a project on producing return on investment metrics for law enforcement. *Financial Accountability & Management*, 27 (4), 458-479.

Cunningham, G. & Harris, J. 2005. Toward a Theory of Performance Reporting to Achieve Public Sector Accountability: A Field Study. *Public Budgeting & Finance*, 3, 15-42.

Denhardt, R.B. & Denhardt, J.V. 2000. The New Public Service: Serving Rather than Steering. *Public Administration Review*, 60 (6), 549 - 559.

Dennis, V. 2012. Adding insight to - Using analytics to improve public sector. *Journal of Government Financial Management*, 2, 10-14.

Fryer, K., Antony, J. & Ogden, S. 2009. Performance management in the public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 22 (6), 478-498.

Goh, S. 2012. Making performance measurement systems more effective in public sector organizations. *Measuring Business Excellence*, 16 (1), 31-42.

Hawke, L. 2012. Australian public sector performance management: success or stagnation? *International Journal of Public Sector Management*, 61 (3), 310-328.

Hood, C. & Peters, G. 2004. The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14 (3), 267-282.

Hoque, Z. 2008. Measuring and reporting public sector outputs/outcomes - Exploratory evidence from Australia. *International Journal of Public Sector Management*, 21 (5), 468-493.

Ibsen, C., Larsen, T., Madsen, J. & Due, J. 2011. Challenging Scandinavian employment relations: the effects of new public management reforms. *The International Journal of Human Resource Management*, 22 (11), 2295-2310.

Mc Culloch, B., Ball, I. 1992. Accounting in the context of public sector management reform. *Financial Accountability & Management*, 8 (1), 7 - 12.

Mir M. & Sutiyono W. 2013. Public Sector Financial Management Reform: A Case Study of Local Government Agencies in Indonesia, *AABFJ*, 7 (4), 97 - 117.

Osborne, S.P. 2006. The New Public Governance? *Public Administration Review*, 8 (3), 377 - 387.

Parker, D., Waller, K. & Xu, H. 2013. Private and public services: productivity and performance migration. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62 (6), 652-664.

Paulsson, G. 2012. The Role of Management Accountants in New Public Management. *Financial Accountability & Management*, 28 (4), 378 - 394.

Rantanen, H., Kulmala, H., Lönnqvist, A., Kujansivu, P. 2007. Performance measurement systems in the Finnish public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 20 (5), 415-433.

Rhodes, M. L., Biondi, L., Gomes, R., Melo, A., Ohemeng, F., Gemma, P., Rossi, A. & Sutiyono W. 2012. Current state of public sector performance management on seven selected countries. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 61 (3), 235-271.

Sozen, S. & Shaw, I. 2002. The international applicability of "new" public management: lessons from Turkey. *International Journal of Public Sector Management*, 15 (6), 475-486.

Van de Walle, S. & Hammerschmid, G. 2011. The impact of the New Public Management: Challenges for coordination and cohesion in European public sectors. *Halduskultuus - Administrative Culture*, 12 (2), 190-209.

Van Dooren, W. 2011. Better performance management - some single- and double-loop strategies. *Public Performance & Management Review*, 34 (3), 420-433-

Verbeeten, F. 2010. Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24 (6), 492 - 506.

Vienazindiene, M. & Ciarniene, R. 2007. New Public Management: Theoretical and Practical Aspects. *Engineering Economics*, 5 (55), 44 - 50.

Özer, B. & Seker, G. 2013. Complexity theory and public policy: a new way to put new public management and governance in perspective. *The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, 18 (1), 89-102.

Kirjat:

Metsämuuronen, J. 2002. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Helsinki: International Methelp Ky.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki. Tammi.

Verkkodokumentit:

Kansan Uutiset. 2014. "Ei kunnioita työllisyys- ja kasvusopimusta": Valtion yt-neuvotteluissa 5700 työntekijää. [verkkodokumentti] [viitattu 21.4.2015] Saatavilla <http://www.kansanuutiset.fi/uutiset/kotimaa>

Nettilaki. 2014. Mikä on valtion liikelaitos? [verkkodokumentti]. [viitattu 10.9.2014] Saatavilla <http://www.nettilaki.com/a/mik%C3%A4-on-valtion-liikelaitos>

Puolustusvoimat. 2015. Puolustusvoimien Johtamisjärjestelmäkeskus. [verkkodokumentti]. [viitattu 23.3.2015] Saatavilla <http://www.puolustusvoimat.fi/portal/puolustusvoimat.fi>

Savela, O. (Tilastokeskus) 2010. Palvelujen tuottavuutta ei aina kannata parantaa. Artikkelin on julkaistu Tilastokeskuksen Hyvinvointikatsauksessa 2/2010. [verkkodokumentti] [viitattu 23.10.2014] Saatavilla http://www.stat.fi/artikkelit/2010/art_2010-06-07_002.html?s=0

Talouselämä 2014. Kuinka suuri on Suomen julkinen sektori?
[verkkodokumentti] [viitattu 25.3.2015] Saatavilla
<http://www.taloussanomat.fi/kansantalous/2014/12/22/kuinka-suuri-on-suomen-julkinen-sektori/201417532/12>

Turun Sanomat 2014. Julkisen sektorin koko on viidesosa Suomen taloudesta. [verkkodokumentti] [viitattu 25.3.2015] Saatavilla
<http://www.ts.fi/uutiset/talous/703170/Julkisen+sektorin+koko+on+viidesosa+Suomen+taloudesta>

Valtiovarainministeriö. 2014. Valtion henkilöstömäärän kehitys [verkkodokumentti]. [viitattu 10.9.2014] Saatavilla
http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20140828Valtio/Valtion_henkilostomaaran_kehitys.pdf.pdf

Yle 2010. Valtion tuottavuusohjelma halutaan lopettaa - "Ei lisännyt tuottavuutta". [verkkodokumentti] [viitattu 23.10.2014] Saatavilla
http://yle.fi/uutiset/valtion_tuottavuusohjelma_halutaan_lopettaa_-_ei_lisannyt_tuottavuutta/5680686

Yle 2014. Kuinka suuri Suomen julkinen sektori oikeastaan on? [verkkodokumentti]. [viitattu 24.3.2015] Saatavilla
http://yle.fi/uutiset/kuinka_suuri_suomen_julkinen_sektori_oikeastaan_on/7062265

Asiakirjat:

AI10023, Puolustusvoimien henkilöstökoonpano 2015, 20.6.2012. Esittely. Pääesikunta, Henkilöstöosasto.

AI15965, Puolustusvoimauudistuksen tavoitteet ja toimeenpano, 24.8.2012. Käsky. Pääesikunta, Kanslia.

AJ21941, Toimintamenojen ja hankerahoituksen käyttö 31.10.2013 mennessä (PVJJK) (STIV), 15.11.2013. Raportti. PVJJK, Esikunta.

AK19191, Puolustusvoimien palkatulle henkilöstölle suunnatut matkustaminen opinnot, 31.10.2014. Käsky. Maanpuolustuskorkeakoulu, Täydennys- ja kehittämiskeskus.

AL2951, Resurssien käyttö 2015 (PVJJK) (STIV), 12.2.2015. Raportti. PVJJK, Esikunta.

HK1120, PEAL ohje TRSS -001 Pääesikunnan kanslian toiminnan ja resurssien suunnittelu sekä seuranta Pääesikunta ja alaiset laitokset - tulosityksikössä (PEAL). Ohje. Pääesikunta, Kanslia.

HK982, Puolustusvoimat -kirjanpitoyksikön vuoden 2015 tilipuitteet, 19.12.2014. Määräys. Pääesikunta, Talousosasto.

Haastattelut:

Osasto 1: 14.4.2014, 23.3.2015

Osasto 2: 25.3.2014, 9.2.2015

Osasto 3: 11.9.2014, 28.1.2015

Osasto 4: 11.9.2014, 25.3.2015

Osasto 5: 4.4.2014, 27.1.2015

Osasto 6: 25.3.2014, 6.2.2015

Osasto 7: 14.4.2014, 6.2.2015

Osasto 8: 24.3.2014, 25.3.2015

LIITTEET

Liite 1: Ensimmäisen haastattelukierroksen kysymykset ja aiheet

- Käytössä olevan kuukausiraportin läpikäynti: mitä tietoja raportilta käytetään ja mitä ei?
- Miten kustannustenkohdistus osastolla toimii? Onko selkeää mitä tiliointitekijöitä käytetään?
- Vastaavatko seurantakohteet (verkkonumerot) osaston tarpeita?
- Miten kustannusseuranta hoidetaan osastolla?
- Mitä käyttäjät tarvitsevat ja odottavat raportoinnilta?
- Raportoinnin uudistukseen liittyvien ideoiden esittely ja johdon mielipiteet niistä
- Mitä ajatuksia suorituskyvyn mittaaminen herättää? Millä annetuissa tehtävissä onnistumista voisi mitata?

Liite 2: Toisen haastattelukierroksen kysymykset ja aiheet

- Uudistetun raportin läpikäynti: mitä raportti sisältää, mitä tietoja sieltä saa
- Miten varmistetaan kustannusten kohdentuminen oikein?
- Mitä asioita osasto haluaa seurata omalla välilehdellään?
- Miten varmistetaan osastojen suunnitelmien päivittäminen?
- Miten varmistetaan, että koko henkilöstö kirjaa tuntinsa SAP:in?
- Miten varmistetaan, että raportti tavoittaa kaikki sitä tarvitsevat ihmiset?
- Miten suunnittelu-, seuranta- ja raportointivastuu on jaettu osaston sisällä ja miten tämä toimii?
- Miten varmistetaan raportin käyttö ja hyödyntäminen?
- Palautetta ja kehitysehdotuksia raportoinnille?