

Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa

Pentti Meklin ja Salme Näsi

ECONOMIC DIRECTING AND ACCOUNTING IN THE NEW PUBLIC MANAGEMENT

This paper has two aims. The first aim is to present a systematic view of both the traditional and new way of budgeting and economic directing of public sector organizations. The second aim is to embody the role and tasks of accounting in the new public sector environment.

Traditionally public sector organizations have got their annual budget funding as appropriations based on their resources and expenditures. The input side of the production process has, therefore, been considered in the budgeting and resource allocation, in the expense of output side and the results and performance of organizations.

In the new public management results and performance are highly appreciated. Organizations get their annual funding for achieving their quantitative and qualitative output objectives. Operational decision making and responsibilities are delegated down to the organization units which also produce services for citizens. Strategic decisions concerning the main objectives and allocations to different public sector tasks belong to political decision makers who also are accountable for results and performance achieved by public tax money to their voters, citizens.

The tasks of accounting in the new public management are of two kinds. Financial accounting fulfils the financial and operational accountability of public organizations and their managers. Management accounting serves operational decision making but at the same time helps managers to work out its accountabilities to political decision makers and citizens.

Key words: public sector organizations, economic directing and budgeting, accountability and public sector accounting.

1. JOHDANTO

Tässä artikkelissa tarkastellaan Suomessa – ja yleisemminkin OECD-maissa meneillään olevaa

Saapunut 15.8.94. Hyväksytty julkaistavaksi 13.9.94.

– julkisyhteisöjen (valtion ja kuntien) budjettiuudistusta ja siihen liittyvää laskentatoimen kehittämistarvetta (ks. esim. Maailman paras julkinen sektori, 1993). Uudistuksen eräänä syynä on ollut *julkishallinnon* ja *verojen kasvu* suhteessa bruttokansantuotteeseen. Toinen tärkeä syy on ollut julkishallinnon tehtävien ja toiminnan luonteen muuttuminen. Perinteisen julkishallinnon keskeisenä piirteenä on ollut hallitseminen, *viranomaistoiminta*, kansalaisten elämän sääntely lupia myöntämällä ja kieltoja asettamalla. Kansalaiset ovat olleet hallintoalamaisia. 1960–80-luvulla perinteisten tehtävien (maanpuolustus, sisäinen järjestys ja turvallisuus, yleinen hallinto) rinnalla ovat voimakkaasti laajentuneet hyvinvointitehtävät (terveys-, sosiaali- ja koulutustehtävät), ja niiden myötä julkisyhteisöjen toiminnan luonne on muuttunut hallitsemisesta *palvelujen tuottamiseksi* ja *järjestämiseksi*. Hallintoalamaisen sijasta kansalaisia on alettu pitää *asiakkaina* ja toiminnan *rahoittajina*. Yleisesti käytetyiksi käsitteiksi ovat nousseet hallinnon palvelukyky, palvelutaso ja responsiivisuus. (Esimerkiksi Palvelevampaan hallintoon, 1990 ja TMAE:t, 1990, Y 36–40, 1991, Y 31–34 ja 1992, Y 27–30).

Hallinnon uudistuksen julkikirjoitettuna päämääränä on ollut pyrkimys tehostaa hallintoa (ks. Palvelevampaan hallintoon, 1990, 3 ja Julkisen sektorin uudistaminen, 1992, 2). Englannin kielessä hallinnon tehostamiseen viitataan useilla termeillä, kuten esimerkiksi 'efficiency', 'productivity' ja 'performance'. Eräs monien läntisten maiden uudistuskeskustelussa yleisesti käytetty sanonta on 'value for money' (VFM), joka sai alkunsa siitä, että kansalaiset viime vuosikymmenellä alkoivat verotaakan lisääntyessä vaatia poliitikoilta vastiketta rahoilleen, ja sitten poliitikot käyttivät samaa sanontaa esittäessään tehostamisvaatimuksia hallinnolle (Butt and Palmer, 1986, 3–8). Value for money voidaan suomen-kieliseksi 'vastiketta rahalle'. Tämä ilmaisu ei kuitenkaan ole yleistynyt suomen kielessä, vaan ylimmän tason päämääräksi ja yläkäsitteek-

si value for money -ilmaisun vastineena on yleistyntynyt käsite *tuloksellisuus*.

Value for money -vaatimus on arkikielessä laaja ja epämääräinen, mutta tavallisesti se konkretisoidaan kolmella e-alkuisella käsitteellä: 'economy', 'efficiency' ja 'effectiveness' (Butt and Palmer 1986, 9–14 ja Glynn 1993, 48–55). Myös Suomessa tuloksellisuus jaetaan vakiintuneesti kolmeen osaan, *taloudellisuuteen*, *tuottavuuteen* ja *vaikuttavuuteen*, mutta aivan tarkasti näiden määritelmät eivät vastaa englannin kielessä yleisesti käytettyjä kolmen e:n määrittelyjä (ks. Meklin, 1991, 27–31, 54–59 ja 67–82). Kansalaisten kannalta julkisen hallinnon tuloksellisuus tarkoittaa sitä, että he veronmaksajina saavat taloudellisesti tuotettuja, hyvälaatuisia julkisia palveluja eli mahdollisimman hyvän vastikkeen maksamilleen veroille. Tuloksellisuuden avulla pyritään myös parantamaan kansantalouden kilpailukykyä, sillä julkinen sektori on yksityisen sektorin ja sen tuotteiden näkökulmasta kustannustekijä. Kiristyvässä kilpailussa julkinen sektori on raskas lisäsiivu tuotteen hinnassa.

Value for money -keskustelun erittäin tärkeänä osana, ja laajemminkin julkishallinnon muutoksessa, on korostettu julkisen hallinnon avoimuusvaatimusta ja 'accountability' -käsitettä (ks. esim. Reid, 1992). Accountability korostaa sitä, että kaikki julkishallinnon toimijat poliitikoista hallinnon virkamiehiin ovat *tilivelvollisia* ja *tulosvastuussa* toimistaan eri sidosryhmille. (ks. esim. Day and Klein, 1987 ja Glynn, 1993, 16–20). Suomalaisessa keskustelussa tämä osa on jäänyt vähemmälle huomiolle.

Julkishallintoa on Suomessa pyritty uudistamaan useasti aikaisemminkin (ks. luettelo uudistushankkeista Tiukka linja, 1994, 27–28). Itse asiassa useampien hallinnon uudistusten julkilauttuna päämääränä on ollut entistä tehokkaamman hallinnon aikaansaaminen. Useat uudistushankkeet vain ovat edenneet hitaasti, jos ollenkaan. Meneillään oleva budjettiuudistus näyttää olevan poikkeus, erityisesti mitä ohjauksen rakenteisiin tulee. Tuloksellisuuden paranemista ohjauksrakenteiden muutos ei vielä varmista, mutta se luo sille edellytyksiä.

Koko julkishallinnon ohjausprosessissa erotamme kolme päävaihetta (ks. kuviot 1 ja 2). Ensimmäisessä vaiheessa kansalaiset valitsevat edustajansa (poliittiset päättäjät; valtionhallinnossa eduskunta, valtioneuvosto ja ministeriöt sekä kunnissa kunnanvaltuusto, -hallitus ja lautakunnat) päättämään puolestaan asioista ja »antavat» rahoituksen vuosittain veroina (VAALIT, VEROT). Toisessa vaiheessa valitut edustajat päättävät

normeilla ja talousarvioilla, mitä palveluja kootulla veroilla tuotetaan ja millaisia tulonsiirtoja järjestetään sekä osoittavat rahoituksen määrärahoina toimintayksiköille (TAVOITTEET, RAHOITUS). Kolmannessa vaiheessa toimintayksiköt sitten tuottavat ja järjestävät palveluja sekä toteuttavat tulonsiirrot (PALVELUT, TULONSIIRROT).

Meneillään olevassa uudistuksessa pyritään muuttamaan kuvaton prosessin toista vaihetta eli budjetoinnin ja normien avulla julkishallinnon yksiköille tapahtuvaa varojen osoittamista. Uudistus koskettaa myös kolmatta vaihetta eli yksiköiden toiminnan kohdistumista palveluina yhteiskuntaan. Ensimmäinen vaihe ei ohjauksen uudistuksen kannalta ole kovin mielenkiintoinen, sillä verotusta ja demokraattisia vaaleja sinänsä ei ole asetettu kyseenalaiseksi. Kriitikki on kohdistunut lähinnä vain verojen korkeuteen. Veroaste Suomessa on esimerkiksi vuoden 1994 valtion talousarvioesityksen mukaan 47,5 % (TAE, 1994, Y 7). Tämä tarkoittaa pelkistään sitä, että poliittinen järjestelmä päättää lähes puolesta veronmaksajan tulojen käytöstä. Tämän osuuden käyttöön äänestävä veronmaksaja voi vaikuttaa yhdellä äänellä eduskunta- ja kunnallisvaaleissa. Kun julkisyhteisöjen budjeteissa allokoidaan näin suuri osuus veronmaksajan taloudesta ja koko kansantaloudesta, on helppo ymmärtää, miten merkittävästä asiasta uudistuksessa on kyse.

Tässä artikkelissa julkishallinnon uudistusta tarkastellaan budjettiohjauksen näkökulmasta. *Budjettiohjauksella* tarkoitetaan tässä sitä tapaa, jolla julkisyhteisöt, poliittisten päättäjien päätöksillä, allokoivat ensisijaisesti veroina kokoamansa varat eri *toimintayksiköille* (virastoille ja laitoksille). Toimintayksiköt puolestaan hoitavat julkisyhteisön tehtäviä ja tuottavat kansalaisille palveluja. Budjettiohjaus uudistuksen lähtökohtana on käsitys, että perinteinen budjettiohjaus ei tuota kansalaisten maksamille veroille kyllin vastiketta, että perinteiset ohjaustavat ovat muuttuneiden olosuhteiden vuoksi aikansa eläneitä ja tehotomia ja että niiden tilalle on nyt kehitettävä uusia malleja.

Budjettiohjauksen keskeisiä välineitä ovat julkisyhteisöjen *talousarviot* (budjetit), joissa vuosittain tehdään toimintojen ja yksikköjen määrärahoja eli rahoitusta koskevat päätökset. Budjettiohjaukseen määritellään tässä kuuluviksi myös talousarvioon kiinteästi liittyvät suunnitelmat (esimerkiksi toiminta- ja taloussuunnitelmat sekä kuntasuunnitelmat). Budjettiohjausta säätelevät *normit*, jotka koskevat sekä budjettiohjauksen rakenteita (esim. luokitukset, määrärahat) että budjettiohjauksen kohteita (esim. määrärahojen

käyttöä koskevat normit). Siten budjettiohjauksen muutos edellyttää usein normien muuttamista.

Budjettiohjauksen uudistus koskee myös *laskentatointia*. Toteutuessaan budjettiohjauksen muutokset merkitsevät muutosta myös julkisyhteisöjen laskentatoimeen, joka perinteisesti on tukeutunut ns. kameraaliseen ajattelutapaan ja määrärahojen käytön laillisuusvalvontaan. Otamme artikkelin loppuosassa esille laskentatoimen, ts. tarkastelemme laskentatoimen asemaa ja tehtäviä uuden budjettiohjauksen ympäristössä.

Tiivistäen tämän artikkelin tavoitteena on:

1. *Esittää systematisoitu näkemys sekä vanhas-ta että uudesta julkisyhteisöjen budjettiohjaustavasta. Meneillään olevan muutoksen kokonaisuksena rakentuu tavallaan vanhan ja uuden vertailuna (tai ainakin vertailumahdollisuutena).*
2. *Hahmottaa laskentatoimen asema ja tehtävät uudessa budjettiohjausympäristössä.*

Ensimmäisen tavoitteen osalta käsittely perustuu sekä hallinnon ilmirakenteiden tarkasteluun että hallinnon uudistamista koskeviin virallislähteisiin ja niissä esitettyihin periaatteisiin ja päätöksiin¹. Kansainvälisestikin käytetyn tavan mukaan kutsumme vanhaa julkishallintoa yksinkertaisesti *perinteiseksi julkishallinnoksi* (traditional public administration) ja uudistuvaa *uudeksi julkishallinnoksi* (new public management) (esim. Hood, 1992). Artikkelin toista tavoitetta toteuttaa meidän tulkintamme siitä, miten laskentatoimi ja sen tehtävät voitaisiin nähdä uudessa budjettiohjausympäristössä.

2. PERINTEISEN JULKISHALLINNON BUDJETTIOHJAUS

Julkisen hallinnon perinteinen budjettiohjausmalli on esitetty kuviossa 1, josta tarkastellaan

¹ Uudistuksen periaatteet on kirjattu valtioneuvoston päätöksiin, joista keskeisiä ovat: Valtioneuvoston päätös toimenpiteistä hallinnon uudistamiseksi (1988). Julkisen sektorin uudistaminen. Hallituksen päätös julkisen sektorin uudistamiseksi (1992) ja Valtioneuvoston periaatepäätös toimenpiteistä keskushallinnon ja aluehallinnon uudistamiseksi (1993). Uudistukset ovat saaneet konkreetista sisältöä eri tasoissa säädöksissä ja ohjeissa.

Valtion taloushallintoa koskevia säädöksiä on uudistettu voimakkaasti viime vuosina. Suomen Hallitusmuotoa (1077/91), Valtioapäiväjärjestystä (1078/91) ja lakia valtion talousarviosta on uudistettu (165/92 ja 207/92) ja valtion talousarviosta on annettu kokonaan uusi asetus (1243/92).

toista vaihetta (TAVOITTEET, RAHOITUS). Perinteisen budjettiohjauksen yleispiirteinä on se, että *valta on keskittynyt korkealle* eli kauaksi sieltä missä palvelut on tuotettu ja missä kansalainen on kohdannut julkishallinnon. Vallan keskittyminen on tarkoittanut sitä, että toiminnan tavoitteita ja rahoitusta koskevat *yksityiskohdatkin on päätetty* ylhäällä, ja sen seurauksena kansalaisille palveluja tuottavien toimintayksikköjen toiminta on ollut joustamatonta. Yksityiskohtaisemmin eriteltynä perinteisen budjettiohjauksen piirteet voidaan jakaa neljään ryhmään.

Perinteisen budjettiohjauksen yksi ominaisuus on ollut sen sektoroituneisuus, ts. *toimintojen ja rahoituksen funktionaalinen järjestämistapa* (kuviossa 1. kohta A). Tästä on erityisesti esimerkkinä valtion ja kuntien välinen työnjako. Yleinen menettely on ollut se, että eduskunta on säätänyt eri sektoreille (terveydenhuolto, koulutus, sosiaalihuolto jne.) joukon lakeja, joilla se on määrännyt näiden tehtävien hoidon kunnille ja antanut niille palvelujen tuottamiseen osarahoituksen valtionosuusjärjestelmällä. Valtio on näin osallistunut paikallishallinnon toimintojen rahoitukseen funktionaalisesti ja menolajeittain rakentuneen valtionosuusjärjestelmän avulla.

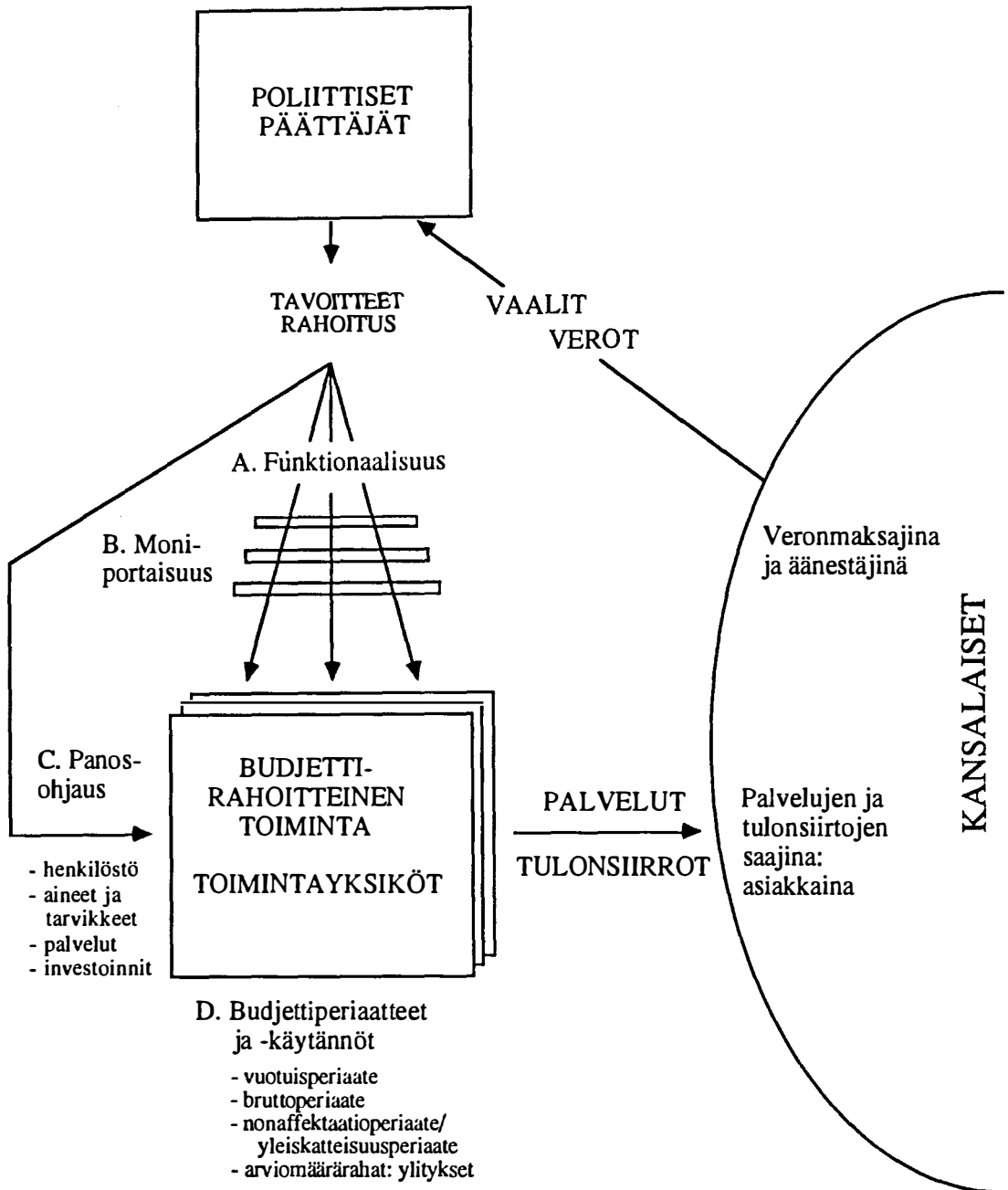
Toinen perinteisen julkishallinnon ja myös budjettiohjauksen piirre on ollut *moniportaisuus* (kuviossa 1. kohta B). Hyvin monta hallinnon tasoa on osallistunut siihen prosessiin, jonka kautta äänestäjien ja veronmaksajien rahat ovat päätyneet kansalaisten saamiksi palveluiksi tai tulonsiirroiksi. Ylimmällä tasolla (eduskunnassa, kunnanvaltuustossa) päätettyjen funktionaalisten ja menolajeittaisten määrärahojen käyttö on täsmentynyt useissa hallinnon portaissa erilaisin lisäohjein ja rajoittein.

Kolmanneksi perinteinen budjettiohjaustapa on korostanut ohjaamista panoksien kautta, mistä syystä sitä myös voidaan kutsua *panosohjaukseksi* (kuviossa 1. kohta C). Panosohjaus on perustunut yksityiskohtaisiin budjetteihin ja nor-

Kunnallislain taloussäädöksiä ja päätösvaltaa koskevia säädöksiä on uudistettu (viimeksi 979/92) ja kuntien talousarviosta ja laskentatoimesta on annettu uusia suosituksia, muun muassa kunnan talousarvio ja kirjanpitoluokitukset (1990).

Valtion ja kuntien välisiä taloudellisia suhteita koskeva merkittävä uudistus on ollut valtionosuusjärjestelmän uudistus: Kuntien valtionosuuslaki (699/92), laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta (733/92) ja laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (705/92).

Sekä valtionhallinnossa että kunnallishallinnossa on meneillään jatkohankkeita taloussäädösten uudistamiseksi, ks. *talousarviosäädöstyöryhmän muis-tio* (1993) ja *kuntalakikomitean mietintö* (1993).



Kuvio 1. Perinteinen budjettiohjaus.

meihin, joilla rahoitus on osoitettu yksiköille. Budjetoititapana on käytetty *menolajibudjetoitinta* (line-item budgeting) ts. rahoitus on budjetoitu ja osoitettu yksiköille menolajeittain erikseen henkilöstömenoihin, erilaisiin muihin kulutusmenoihin, koneiden ja laitteiden sekä rakennusten han-

kintaan. Yksiköille määrärahat ovat merkinneet tavallaan useita eri rahasäkkejä, joita kutakin se on tarvinnut yksittäisten toimintojensa rahoittamiseen. Rahan loppuessa yhdestä säkistä sitä ei ole saanut ottaa toisesta, vaikka sitä siellä olisi ollut liiaksikin. Määrärahojen käytön rajat on vah-

vistettu julkishallinnossa yleisellä *virement* -kielolla, eli määrärahan siirtäminen menolajista toiseen ei ole ollut mahdollista. Menolajibudjettia ovat lisäksi täydentäneet lukuisat säädökset ja määräykset, joilla on ohjattu panosten lajikohtaista käyttöä.

Panosohjaukseen on menolajiajattelun lisäksi liittynyt *menoperusteisuus*. Tämä on tarkoittanut sitä, että rahoitus on perustunut yksikön olemassa oleviin tai ennakoitaviin menoihin. Perustetut virat, käytössä olevat koneet ja laitteet sekä rakennukset ovat olleet menojen aiheuttajia, ja usein näiden aiheuttamat menot on sidottu normeilla ja erilaisilla sopimuksilla, kuten virkaehtosopimuksilla, vuokrasopimuksilla jne. Budjettia laadittaessa on laskettu, paljonko tällaisia sidottuja menoja on, ja niitä varten on sitten osoitettu määrärahat. Kaiken kaikkiaan panosohjauksessa *tuotannontekijät ja rahoitus* ovat kulkeneet käsi kädessä.

Neljäs ominaispiirteiden ryhmä sisältää joukon *budjettiperiaatteita ja -käytäntöjä* (ks. Myllymäki, 1990, 44–46 ja 107–108) (kuviossa 1. kohta D). Budjettirahoitus on perustunut *yksivuotiseen* taloudenhoitoon. Perinteisesti julkisyhteisöjen taloutta on tarkasteltu vuosittain, Suomessa kalenterivuosittain. Tulot ja menot on pitänyt täsmäyttää vuositasolla, vaikka toiminnot eivät ole osuneet vaivattomasti kalenterivuosien rajoihin. Budjetointiin on myös kuulunut *bruttoperiaate*, jonka mukaan tulot ja menot on budjetoitu niitä toisistaan vähentämättä. Bruttobudjetointia on vielä täydentänyt yleinen budjetin *nonaffektaatioperiaate* tai *yleiskatteisuuden* periaate. Nämä periaatteet ovat pitäneet yksikköjen tulonhankinnan erillään menoista. Mikäli yksikkö on hankkinut tuloja, ne eivät ole koituneet ainakaan suoranaisesti yksikön omaksi hyödyksi. Yhtenä budjetoinnin piirteenä, vaikkakaan ei tarkasti ottaen budjettiperiaatteena, on varsinkin valtionhallinnossa ollut ns. *arviomääräraha* -tyypin yleisyys. Arviomäärärahoja on otettu erityisesti menoperusteisesti budjetoituja sidottuja menoja varten ja niiden ylittäminen on voinut tapahtua joustavasti. Käytännössä ylittäminen on ollutkin lukumääräisesti varsin runsasta. Kuntapuolella ei tunnetta nimenomaista arviomäärärahaa, mutta ylittämiskäytäntö on useasti ollut valtion arviomäärärahojen ylittämistä vastaava.

Kuvattu ohjausjärjestelmä on ollut tyyppilinen sekä valtion että kuntien toimintayksikköjen ohjauksessa. *Toimintayksikköjen liikkumavara* on ollut rajoitettu, ja ohjausjärjestelmään on liittynyt toimintaa vinouttavia *kannustimia*.

Budjetointiprosesseissa huomio on kohdistunut

ensisijaisesti panospuolelle, *menojen lisäyksiin*, koska tuotannontekijät ovat olleet keskeisessä asemassa rahoituksen myöntämisessä. Tästä on ollut seurauksena *kapasiteetin kasvattaminen*; kukin yksikkö on pyrkinyt synnyttämään menoja ja luomaan kapasiteettia, joka on nähty tärkeäksi olemassaolon ja tulevan kasvun kannalta. Tätä ajattelutapaa ovat edistäneet kuvatus prosessin piirteistä menolajeittaisuus, menoperusteisuus, funktionaalisuus, tulojen ja menojen erillisuus, bruttobudjetointi sekä vuotisuus.

Perinteinen ohjaustapa on myös merkinnyt sitä, että »tuotospuolella» olevat *asiakkaat* eivät ole olleet yksiköille luonnostaan tärkeitä. Panospuoli on saanut suhteellisesti enemmän huomiota. Rahoituksen funktionaalisuus ei toimintayksikköjen näkökulmasta ole ollut ongelma, koska jokainen yksikkö on hoitanut omaa funktiotaan sille osoitetun rahoituksen turvin. Funktionaalisuus on ollut lähinnä kansalaisten ongelma; he ovat joutuneet »juoksemaan luukulta luukulle» saadakseen asiansa hoidetuiksi eri funktioita hoitavissa virastoissa ja laitoksissa. Funktionaalilla tavalla on voitu saavuttaa skaalaetuja (*economies of scale*), mutta menetyksiä on tullut yhdistelmäetujen (*economies of scope*) ja »osumatarkkuuden» puolella. Palvelut ovat ehkä olleet taloudellisesti tuotettuja, mutta niiden vaikuttavuuselementti ei ole ollut välttämättä hyvä: on ollut ylipalvelua, palvelun puutetta ja vääränlaista palvelua. Palvelujen tuottamisessa ovat myös kangertaneet monet asiat. Palvelun tuottajalla ei ole ollut selkeää vastuuta, palvelun saajat eivät ole ymmärtäneet saamansa palvelun arvoa, poliitikoilla ei ole ollut otetta asioihin tai he ovat pelanneet »omaa peliään», tehneet »lehmänkauppoja» tms.

Perinteinen julkishallinnon budjettiohjaustapa on luotu aikana, jolloin julkinen toiminta on ollut luonteeltaan viranomaistoimintaa. Yksiköt organisoitiin ensisijaisesti juuri viranomaistehtäviä varten, turvaamaan tasa-arvoa, oikeudenmukaisuutta, oikeusturvaa jne. Niinikään tällä ohjausjärjestelmällä rakennettiin hyvinvointipalveluverkosto 1960–80-luvulla. Vaikka tutkittua tietoa asiasta ei juurikaan liene, voitaneen väittää, että yksityiskohtainen, panosten kautta tapahtuva funktionaalinen ohjaus on varmistanut nykyisen hyvinvointipalvelujen infrastruktuurin eli ohjaustapa on ollut ilmeisen *tehokas hyvinvointipalvelujen järjestelmää rakennettaessa*. Nyt kun hyvinvointipalvelujen tuottamisverkosto on luotu, ja kun pääpaino on palvelujen *tuottamisessa ja järjestämisessä*, ei tällainen ohjaus enää välttämättä olekaan paras tai tehokkain.

3. BUDJETTIOHJAUKSEN UUDET MUODOT – TULOSOHJAUS JA MARKKINAMEKANISMI

Hallinnon uudistuksen keskeinen, joskin jossakin määrin epämääräinen käsite on *tulosohjaus* (result management, management by results, management for results). Se on ohjaustapa, jonka ajatellaan edistävän tuloksellisuutta. Osaksi kysymys on kuitenkin vanhoista opeista, jotka olivat esillä jo mm. 1960- ja 1970-luvun taloushallinnon SOB-järjestelmään tukeutuviissa kehittämishankkeissa (Pitkänen, 1975). Osaksi uudistuksessa on mukana myös uusia ideoita (seikkaperäisemmin ks. Meklin and Näsi, 1994, Näsi and Meklin, 1992).

Tulosohjaus ei muuta budjettiohjauksen ensimmäistä vaihetta (VAALIT, VEROT). Muutokset kohdistuvat erityisesti toiseen (TAVOITTEET, RAHOITUS), mutta myös kolmanteen (PALVELUT, TULONSIIRROT) vaiheeseen.

Kun perinteinen ohjausmalli korosti keskitettyä valtaa ja vastuuta sekä yksityiskohtaista ohjausta, tulosohjausmalli purkaa näitä piirteitä *hajauttamalla ja jakamalla päätösvaltaa ja vastuuta uudelleen*. Uusi ohjaustapa merkitsee erityisesti kahta muutosta: ensiksikin *markkinamekanismin lisäystä* eli sitä, että aiemmin verorahoituksella toteutettua toimintaa pyritään siirtämään markkinamekanismien piiriin (Julkisen sektorin uudistaminen, 1992, 3). Tämän suuntainen painopisteen muutos on nähtävissä monissa maissa suorastaan julkisen toiminnan yksityistämisenä. Kun julkisyhteisöjen tuottamista palveluista päättävät poliittiset päätöksentekijät, *antaa markkinamekanismi enemmän päätösvaltaa itse kansalaisille, asiakkaille* ilman poliittis-hallinnollisia päätöksentekovaiheita. Mutta päätösvalta on markkinaehtojen mukainen: kullakin asiakkaalla on päätösvaltaa ostovoimansa mukaisesti. Yksityistämisenä ja markkinallistamisessa ovat kyseessä moninaiset yhteiskuntapoliittiset näkökohdat, muun muassa oikeudenmukainen tulonjako. Palvelun tuottajan, yrityksen tai julkisen yksikön kannalta on eroa sillä, tuleeko rahoitus verovaroina budjetista vaiko asiakkailta.

Toiseksi budjettirahoituksella (verovaroilla) rahoitettavassa toiminnassa *siirrytään yksityiskohdaisesta ja keskitetystä panospuolen ohjauksesta hajautetumpaan, aikaansaannosten, tulosten kautta ohjaamiseen* (Julkisen sektorin uudistaminen, 1992, 2–5). Ajatellaan, että kun kansalaisille palveluja tuottaville yksiköille annetaan riittävästi valtaa, toimintavapautta ja vastuuta, ne tuottavat palveluja entistä tuloksellisemmin. Palvelut

suuntautuvat paremmin niille, jotka niitä tarvitsevat, ja palvelut tuotetaan entistä taloudellisemmin. Hallinnon sillä tasolla, joka todellisuudessa palvelee asiakasta, uskotaan olevan paras kyky muotoilla palvelu asiakkaan tarpeiden mukaan. Kaiken kaikkiaan tulosohjauksen malli siis muuttaa vallanjakoa ja vastuun sisältöä. Valtaa ja vastuuta hajautetaan ja jaetaan uudestaan. *Strateginen* tavoitteen asettelu ja rahoittajan rooli jäävät *poliittisille päättäjille* ja heidän edustajilleen, ministeriöille ja lautakunnille; *palvelujen tuottamista* koskevat operatiiviset asiat hajautetaan toimintayksiköille.

Tulosohjausmalli muuttaa edellä kuvatun perinteisen budjettiohjauksen neljää piirrettä. Tulosohjaus vähentää *funktionaalisuutta*. Tuottajanäkökulmaa korostavat funktiot tulevat korvautumaan asiakkaiden kokonaisongelmien ratkaisuun tähtäävillä organisoitintavoilla. Taloudellisesta näkökulmasta näin voidaan saavuttaa yhdistelmäetuja, joskin samalla joudutaan luopumaan joistakin funktionaalisuuden ja erikoistumisen aikaansaamista skaalaeduista.

Tulosohjaukseen liittyy myös *hallinnon tasojen vähentäminen* (keskusvirastot, väliportaanhallinto). Periaatteessa asioiden hoitamiseen tarvitaan kaksi tasoa; keskushallinto, ministeriöt ja lautakunnat, jotka »tilaavat ja ostavat» palvelut, ja toimintayksiköt, jotka tuottavat palvelut tilauksen ja saamansa maksun mukaan. *Valtion keskusvirastojen* uudelleenjärjestäminen vähentää hallinnon tasoja, myös väliportaanhallinnon asemasta ja tehtävistä on keskustelua käyty vilkkaasti. (Valtioneuvoston periaatepäätös toimenpiteistä keskushallinnon ja aluehallinnon uudistamiseksi, 1993).

Oleellisinta tulosohjauksessa on kuitenkin päähuomion siirtäminen *panosohjauksesta aikaansaannosten puolelle, tuloksiin*. Itse asiassa tähän perustuu koko uuden järjestelmän nimitys, tulosohjaus, koska tuloksilla on siinä niin keskeinen asema. Myös toiminnan resurssitarve ja *rahoitus* tietysti *kytketään tuloksiin*. Tämä voidaan tulkita myös siten, että yksikköjen budjettivaroista saama rahoitus, määrärahat, ovatkin yksiköille tavallaan »tuloja», sitä, mitä ne ovat aikaansaannoksillaan »ansainneet».

Budjettiperiaatteet ja budjetoinnin piirteet muuttuvat myös. Tulosohjaus poistaa tuotannon tekijälajeittaisen rahoituksen jaon eli *menolajibudjetoinnin*. Samalla luovutaan useista määrärahoista ja siirrytään yhdensummanbudjetointiin eli *könttäsommabudjetointiin* (lump-sum budgeting) Määrärahojen käyttöä vapautetaan myös vuotuisuuden kahleista. Valtionhallinnossa tämä on jo

suurelta osin toteutettu siirtymällä kaksivuotisiin *toimintamenomäärärahoihin*. Bruttobudjetoinnin rinnalle on tulossa ja tullutkin *nettobudjetointi*.

Edellä esille tuodut piirteet näkyvät julkishallinnon suurissa muutoshankeissa. Valtion ja kuntien talousarviorakenteet on uudistettu. Koko valtionhallinto siirtyy vuoteen 1995 mennessä tulohajaukseen. Kuntapuolella on jo toteutettu budjetti uudistus. Erittäin merkittävä yksittäinen uudistus oli vuoden 1993 alusta käyttöön otettu *valtionosuusjärjestelmä*, joka sisältää kaikkia edellä esitettyjä muutoselementtejä. Siinä luovutettiin pääsääntöisesti panospuolen ohjaamisesta, joka samalla karsi suuren määrän erilaisia ohjeita. Kunnat ja kunnissa toimintayksiköt saavat nyt käyttää valtionavut entistä vapaammin halua maansa toimintaan, ts. kuntien ja toimintayksiköiden oma päätösvalta on kasvanut.

Tulohajausmallit voidaan jakaa kahteen ryhmään, joista toisen ryhmän malleissa markkinamekanismit toimivat korkeintaan keinoitekoisesti (kuviossa 2 A–D merkityt mallit), kun taas toisen ryhmän malleissa markkinamekanismien rooli on ilmeisen selvä (kuviossa 2 E–G merkityt mallit). Jälkimmäisissä eli »markkinamalleissa» asiakas maksaa itse hankkimansa palvelun, kun taas edellisissä, »näennäismarkkinamalleissa» toiminta rahoitetaan edelleen julkisyhteisön budjetin kautta, verovaroin.

Tulohajauksen näennäismarkkinamalleissa voidaan tällä hetkellä erottaa neljä eri tyyppiä. Toista ääripäätä edustaa *kehysbudjetointi* (framework budgeting) ja laajemmin *kehysohjaus* (A). Siinä poliittinen päättäjä osoittaa toimintayksikölle rahakehyksen, jonka puitteissa tämän tulee tuottaa palvelut. Tähän malliin liittyy vain vähän määrärahan myöntäjän antamia määräyksiä, sillä kehysbudjetoinnin ideaalimalli sisältää oletuksen siitä, että toimintayksikkö itse asiantuntemuksensa perusteella tietää parhaiten, mitä sen pitää tehdä ja millä tavalla saavutetaan paras tulos. Kehysbudjetoinnissa keskeisinä ongelmina ovat kehysten suuruuden määrittäminen ja tavoitellun tuloksen varmistaminen.

Kehysbudjetointi ei suinkaan ole ideana uusi, sillä budjetointikirjallisuudessa se on tunnettu jo pitkään. Joissakin lähteissä kehysohjausta ei luetta tulohajauksen alle vaan sen rinnalle siksi, että kehysohjaus ei kirjaimellisesti täytä tulohajauksen tärkeintä piirrettä eli ohjauksen kiinteä kytkeytymistä aikaansaannokseen.

Toinen tulohajausmalli on *tulosbudjetti* (result budgeting, performance budgeting), johon kiinteästi liittyy *tulosopimus* (result agreement) (B). Tulosbudjetissa budjetoidaan tulokset, aikaan-

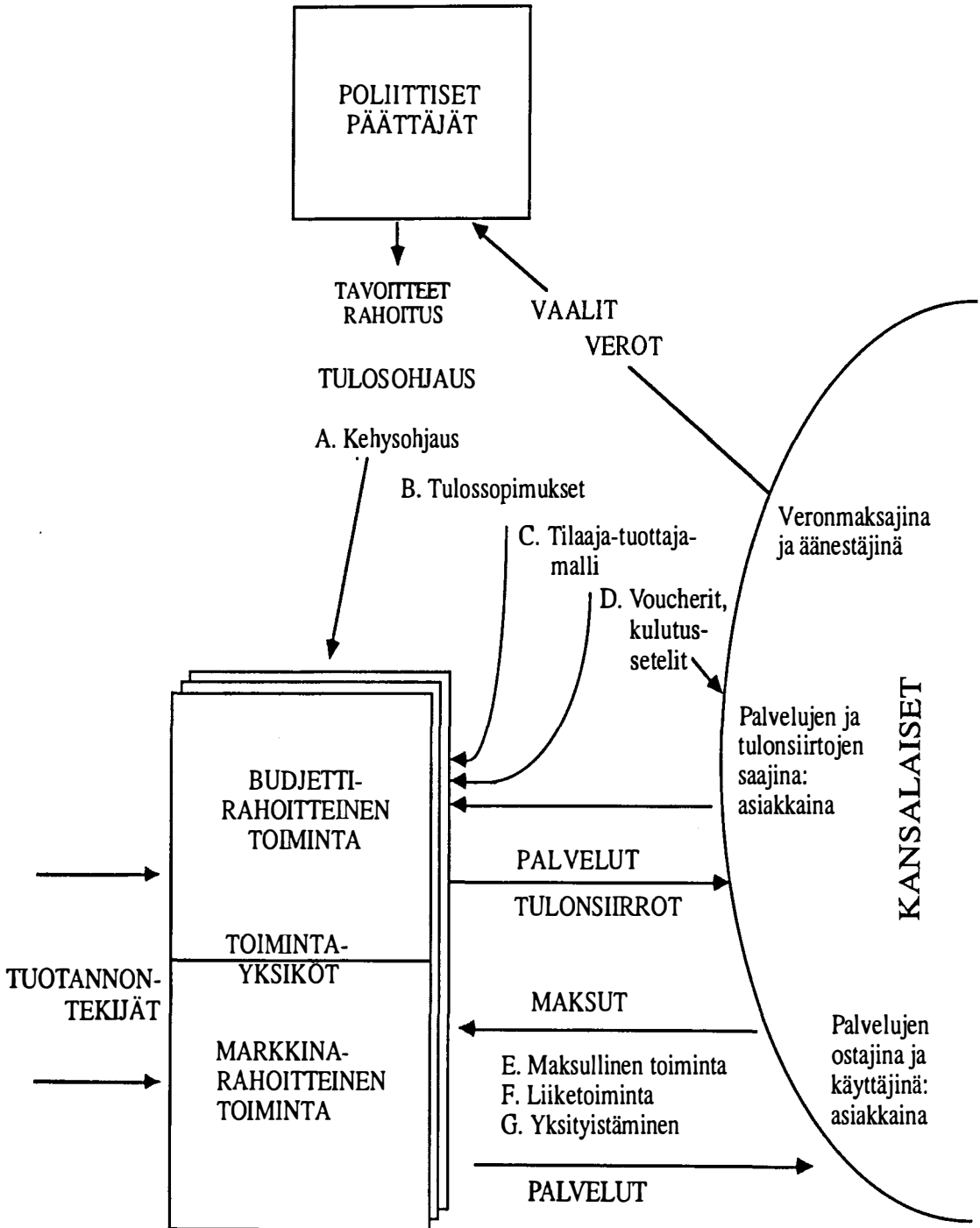
saannokset ja määräraha, jonka suuruus määräytyy tulosten perusteella. Tulosopimuksen tarkoituksena on konkretisoida tulokset ja niiden yhteys rahoitukseen sekä sitouttaa osapuolet toimimaan budjetin mukaan. Tätä myös sopimusjohtamiseksi (contract management) kutsuttua menettelyä on käytetty jo 1980-luvulla muun muassa Hollannissa (Sorber, 1987) ja sen soveltamista on tarkasteltu sekä yksityisen että julkisen sektorin puolella ja organisaation eri tasoilla (ks. Wallin, 1992).

Tämä tulohajausmalli on yleistymässä Suomessa valtionhallinnossa, jossa nimenomaisia tulosopimuksia tehdään ministeriön ja sen alaisen virastojen ja laitosten kanssa (Julkisen sektorin uudistaminen, 1992, 2–3, TAE 1994, Y 26). Samantapaisia piirteitä on myös monissa kunnissa, vaikkakaan kirjallista tulosopimusta ei aina käytännössä tehdä.

Tulosopimuksessa poliittinen päättäjä tai sen edustaja tekee, ikäänkuin asiakkaiden puolesta, toimintayksikön kanssa sopimuksen tuotettavista palveluista ja osoittaa rahoituksen veroina kerätyistä budjettivaroista. Tämä mahdollistaa kilpailun hallinnonalan yksikköjen välillä. Oleellista tässä ajattelutavassa on se, että toimintayksiköt eivät saa rahoitusta menoihinsa, vaan rahoitus on »tuloa» tuotetuista palveluista.

Tilaaaja–tuottaja -malli (C) lähestyy markkinahajauksista, mutta markkinat, erityisesti kysyntä, on julkishallinnon päätösprosessin vallassa. Poliittiset ostajat tai heidän edustajansa tilaavat verovaroilla palveluja yleensä tarjousten perusteella tuottajilta, jotka voivat olla joko yksityisyrittäjiä tai julkisyhteisöjen yksiköitä. Tämä malli tuo mukaan kilpailun, mutta ei anna valintavaltaa suoraan asiakkaalle, kansalaiselle, vaan valintaa hänen puolestaan suorittavat poliittiset päättäjät tai heidän edustajansa. Toimintayksikön näkökulmasta tässä mallissa jo varsin selvästi rahoitus tulee »tuloina», jotka se on ansainnut pärjäämällä kilpailussa. Tilaaaja–tuottaja -mallia kehitellään useissa maissa muun muassa Ruotsissa (ks. Änäs, 1993, 27–42). Suomessa on kehitteillä kokeiluja suurimmissa kaupungeissa, ja myös valtionhallinnossa esimerkiksi työvoimakoulutuksen järjestämisessä on tämän mallin piirteitä.

Edellisissä malleissa poliittinen päättäjä tai sen edustaja esiintyy kansalaisten, asiakkaiden puolesta ja osoittaa budjetista rahoituksen toimintayksiköille. *Voucher*-tekniikka, kulutussetelien käyttö (D) sen sijaan perustuu jo selvemmin markkinavalintaan, vaikka toiminnan rahoitus tapahtuukin verovaroin. Päätöksenteko on kaksivaiheinen.



Kuvio 2. Uudistuva budjettiohjaus: tulosohjaus ja markkinointimekanismi.

Poliittiset päättäjät päättävät sen, ketkä ovat oikeutettuja saamaan kuluseteleitä. Setelin-

saaja, asiakas, päättää mistä hän palvelun hankkii.

Kun rahoitus seteleitä varten kootaan veroina, voidaan sitä kautta vaikuttaa tulonjakoon. Julkisten toimintayksiköiden näkökulmasta voucher-tekniikka merkitsee sitä, että toimintayksikkö ei saa rahoitusta budjettivaroista, vaan asiakkaalta kulutusseteleinä ja joutuu näin kilpailemaan asiakkaista.

Myöskään voucher-tekniikka ei ole uusi, sillä ensimmäiset kehitelmät, jotka koskivat koulujärjestelmää, esitti Friedman (1982, 207) jo 1950-luvulla, minkä jälkeen voucher-tekniikka on saanut jonkin verran hyväksymistä. Meneillään olevan uudistuksen yhteydessä kulutusseteleiden käyttömahdollisuuksista keskustellaan Suomesakin vilkkaasti mm. lasten päivähoidon (Pienten lasten hoitojärjestelmän kehittämistyöryhmän loppuraportti 1994) ja korkeakouluopetuksen järjestämisessä (Ahonen, 1994 ja Pulliainen ja Hölttä, 1993).

Markkinamalleilla tarkoitetaan tässä ratkaisuja, joissa kysyntä ja tarjonta kohtaavat suoraan ja joissa myös raha vaihtaa suoraan omistajaa, eli palvelun saaja maksaa palvelun itse. Eräs tällainen ratkaisu on *maksullinen (palvelu)toiminta* (E), joka on laajentunut erittäin voimakkaasti viime vuosina Suomen julkishallinnossa. Maksullisessa palvelutoiminnassa asiakkaat maksavat itse palvelunsa, vaikka tätä toimintaa harjoittavat budjettirahoitteiset julkiset toimintayksiköt. Kaikkia julkisia palveluja, kuten esimerkiksi tyypillisiä julkishyödykkeitä (mm. ulkoisen ja sisäisen turvallisuuden palveluja) ei voida siirtää maksullisen toiminnan piiriin. On kuitenkin huomattava määrä yksityishyödykkeitä tai yksityisluonteisia hyödykkeitä, jotka on mahdollista tuottaa suuremmissa tai pienemmissä määrin markkinaohjauksen alaisena (mm. koulutus-, terveys- ja monet sosiaalipalvelut). Päätös palvelujen maksullisuudesta on poliittinen kysymys. Toiminnan rahoitus maksullisessa toiminnassa tulee ainakin osittain suoraan asiakkailta, mikä samalla vähentää verorahoituksen tarvetta ja osuutta.

Selvä markkinamalli on *julkinen liiketoiminta* (F), joka on lähes täysin irroittautunut veroina kootusta budjettirahoituksesta ja toimii markkinaohjauksessa. Julkisen liiketoiminnan muutosprosessi alkoi Suomessa 1980-luvun puolivälissä ja on jatkunut 1990-luvulla hyvin voimakkaana. Muutos on tapahtunut vaihteittain siten, että aluksi virastoja ja laitoksia on muutettu budjettitaloudessa toimiviksi liikelaitoksiksi, sitten niitä on siirretty itsenäisemmiksi budjettitalouden ulkopuoliseksi liikelaitoksiksi ja lopulta yhtiöitetty osakeyhtiöksi, joissa valtio tai kunta omistaa osakkeet tai ainakin osake-enemmistön.

Viimeisenä ja äärimmäisenä vaihtoehtona on *yksityistäminen* suppeassa merkityksessä (G), joka tarkoittaa julkisyhteisön luopumista omistusoikeudestaan. Yksityistämistä ei tässä mielessä ole Suomessa tapahtunut kovinkaan paljoa, vaikka useita esityksiä siihen suuntaan on tehty viime vuosina. Joitakin valtionyhtiöitä on yksityistetty (Suomen Malmi Oy, Televa Oy ja Kulinaari Ravintolat Oy). Kuntapuolella on myyty kunnan omistamia laitoksia ja yrityksiä yksityisille, ja viime aikoina on perustettu henkilöstöyhtiöitä. Useimmiten näiden toimintojen rahoitus on tosiasiassa jo aikaisemminkin tapahtunut markkina-rahoituksen luonteisesti.

4. LASKENTATOIMEN ASEMA JA TEHTÄVÄT UUDESSA BUDJETTIOHJAUSYMPÄRISTÖSSÄ

Tapahtumassa olevat budjettiohjaus uudistukset ovat hyvin suuria ja periaatteellisia sekä poliittisten päättäjien että julkisten budjettivarojen käyttäjien eli virastojen ja laitosten näkökulmasta. Viime kädessä muutokset heijastuvat myös asiakkaiden eli julkisen toiminnan rahoittajien, veronmaksajien, palvelutasossa ja hyvinvoinnissa.

Tarkastelemme tässä laskentatoimen asemaa ja tehtäviä uudessa budjettiohjausympäristössä. Perustamme tarkastelun tilivelvollisuuden pohjalta eli lähdemme siitä, että *tilivelvollisuus muodostaa laskentatoimen rekisteröinti- ja raportointijärjestelmien ensisijaisen olemassaolon oikeutuksen ja selkärangan* (ks. esim. Ijiri, 1975, 29–33 "accountability approach as a descriptive theory of accounting"). Tilivelvollisuus (accountability) voidaan määritellä monin tavoin. Seuraava Parker'n (1985, 2) esittämä määritelmä perustuu agenttiteoriaan. Sen mukaan »*tilivelvollisuus tarkoittaa taloudenhoitajan (agentin) velvollisuutta tarjota relevanttia ja luotettavaa tietoa koskien resursseja, jotka ovat hänen hallussaan ja joilla on vaikutusta toiseen osapuoleen (päämieheen)*». Saman määrittelijän mukaan agentteja voivat olla esim. julkiset viranomaiset (civil servants) ja päämiehiä veronmaksajat.

Julkisessa hallinnossa vaaleilla valitut poliittiset päättäjät ovat kansalaisten, kuntalaisten, veronmaksajien eli toiminnan rahoittajien (ja miksi-pä ei voitaisi sanoa »omistajien») edustajia, ja heille poliittiset päättäjät myös ovat vastuussa tekemistään päätöksistä. Tärkeimpiä päätöksiä ovat hallinnolle asetetut tavoitteet ja hallinnon resurssointi. Ylimmät päätöksentekijät vastaavat

viime kädessä siitä, että verorahoille saadaan vastiketta (value for money), että julkinen toiminta on tuloksellista.

Julkisyhteisöjen laskentatoimen ja tilivelvollisuuden näkökulmasta poliittiset päättäjät ovat kuitenkin myös niitä, joille ollaan tilivelvollisia ("accountees") ja jotka ovat oikeutettuja saamaan kaiken relevantin ja luotettavan informaation koskien julkisten yksiköiden toimintaa, sen rahoitusta ja tuloksia tai tuloksellisuutta. *Tilivelvollisia ("accountors") ovat toimintayksiköt, virastot ja laitokset, käytännössä niiden johto.* Laskentafunktio ja laskentaimiset ("accountants") saavat tässä tarkastelussa olemassaolon oikeutuksensa edellä tarkoitettun tilivelvollisuuden käytännön toteuttajina (vrt. Sandin, 1991, 247–265). *Laskentatoimen avulla toteutettava tilivelvollisuus uudessa tulohjauksessa julkisessa hallinnossa tarkoittaa näin ollen yksinkertaisesti sitä, että ylimmät poliittiset päättäjät asettavat tulostavoitteet ja osoittavat rahoituksen alaisilleen virastoille ja laitoksille, jotka puolestaan ovat tilintekovelvollisia tulosten saavuttamisesta ja rahan käytöstä poliittisille päättäjille.*

Yksittäisen toimintayksikön näkökulmasta laskentatoimi voidaan kansainvälisestäkin vakiintuneen käytännön mukaisesti jakaa kahtia. Edellä tarkoitettua tilivelvollisuutta toteuttaa ensisijaisesti ulkoinen tai yleinen, suomalaisessa terminologiassa nyttemmin rahoituksen laskentatoimeksi (ks. Vehmanen, 1992) nimetty laskentatoimen osa-alue. Vastaava englanninkielinen termi on *Financial Accounting*. Erityisesti julkisessa hallinnossa tuo termi voitaisiin vielä selvemmin suomentaa *rahoittajan laskentatoimeksi*, koska poliittiset päättäjät ovat veronmaksajien valtuuttamina juuri julkisen toiminnan rahoittajia. Jos ajatellaan perinteistä (kameraalista) julkisen hallinnon määrärahakirjanpitoa uudistuvassa tulohjauksympäristössä, eivät perinteiset kirjanpidon raportit täytyä tilivelvollisuutta läheskään kattavasti. Määrärahakirjanpidon pohjalta voidaan toteuttaa *rahoitusta (rahan lähteitä ja rahan käyttöä) koskeva tilivelvollisuus*. Sen sijaan tilivelvollisuuden toinen puoli, *toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta* koskeva tilitys edellyttää kussakin virastossa ja laitoksessa oman, sille »rääätälöidyn» rekisteröinti- ja raportointijärjestelmän kehittämistä toiminnan tuloksellisuuden eri mittausalueilla. (Vrt. tilivelvollisuuden kaksi kategoriata, monetary and operational accountability, Henke, 1988). Tässä suhteessa virastojen tulohjaushankkeet ja laskentatoimen kehittäminen tuloksellisuuden mittaamisen alueilla sekä tuloksellisuutta korostava tilivelvollisuus ovat ajatusmaailmaltaan ja pe-

ruslähtökohdiltaan saman suuntaisia ja yhteensopivia. Ne täydentävät toinen toisiaan tai ovat saman asian kaksi eri puolta.

Rahoittajan laskentatoimi rekisteröinti- ja raportointijärjestelmien muodostaa julkisyhteisöjenkin laskentatoimessa vain sen toisen puoliskon. Kunkin toimintayksikön *operatiivinen johto tarvitsee oman päätöksentekonsa tueksi laskentainformaatiota*, ja uudessa julkisessa hallinnossa ja sen eri budjettiohjauksellisissa entistä moninaiempiin käyttötarkoituksiin. *Johdon laskentatoimi (Management Accounting)* nojaakin ensi kädessä johdon päätöksenteon tukemiseen (laskentatoimen "useful information for decisions" approach), joskaan johdon päätöksenteko ja tilivelvollisuus rahoittajille ja tulostavoitteiden asettajille eivät voi olla toisistaan kaukana tai irrallaan olevia asioita. Poliittisille päättäjille tehdään tiliä esimerkiksi tuloksellisuuden kehityksestä; johdon päätöksenteko taas liittyy tuloksellisuuden parantamismahdollisuuksiin.

Kuten edellä on tuotu esille, tuloksellisuus julkisessa hallinnossa muodostuu tuottavuudesta, taloudellisuudesta ja vaikuttavuudesta. Näiden kehitystä koskeva tilitys ja parantamispyrkimykset edellyttävät niihin sisältyvien komponenttien, erityisesti tuotoksen mitattavuutta ja järkevien tavoitteiden asettamista. Tuloksellisuuden eri komponenttien mittaamiseksi samoin kuin yleensäkin yksiköiden taloudellisen päätöksenteon pohjaksi virastojen ja laitosten sisäisiä laskentajärjestelmiä, lähinnä *kustannuslaskentaa*, tulisi kehittää niin, että erilaiset vaihtoehto-, tavoite-, ja tarkkailulaskelmat voitaisiin yksiköissä vaivattomasti laatia luotettavana laskentatoimen tuottamaan aineistoon perustuen. Kustannuslaskenta julkisessa hallinnossa on tähän asti ollut usein hyvinkin vajavaista. Kustannusten sijasta kysymys on tosiasiaassa ollut hallinnollisen kirjanpidon menojen luokittelusta (kohdistamisesta) esim. vastuualueittain. Kustannuslaskenta erityisesti pääomakustannuslaskennan osalta on ollut erittäin puutteellista johtuen monestakin syystä, eikä vähiten siitä, että pääomakustannuksille ei perinteisessä panosohjaukseen perustuneessa julkisessa hallinnossa ole ollut selvää käyttötarkoitusta. Poikkeuksena ovat olleet esim. suuret investointihankkeet, joiden vertailuun pääomakustannukset on varmasti sisällytetty; lopulliset päätökset tosin on voitu tehdä poliittis-hallinnollisessa päätösprosessissa aivan toisin kuin taloudellisin kriteerein.

Uudistuva budjettiohjaus muuttaa tilanteen. Toimintayksiköille itselleen ollaan delegoimassa enemmän valtaa ja vastuuta eri tulohjauksomal-

lien puitteissa. Yksiköt joutuvat itse punnitsemaan eri toimintavaihtoehtojen edullisuutta, tekemään päätöksiä toiminnan järjestämisestä mahdollisimman taloudellisesti, laskemaan toiminnan aiheuttamia kustannuksia ja perustamaan niille esim. hinta- ja tarjouslaskelmansa. Kilpailu – tapahtuu se sitten eri yksiköiden kesken saman hallinnon-alan sisällä tai julkisen ja yksityisen yksikön välillä – vaatii relevanttia ja luotettavaa kustannustietoa esim. suoritekohtaisista kustannuksista riippumatta siitä, määräytyvätkö esim. hinnat markkinoilla vai kustannusperusteisesti.

Markkinarahoitteisen toiminnan osalta julkinen sektori ei tietenkään juurikaan eroa yrityssektorista, ja siltä osin myös laskentatoimen kehittämisen päälinjat seuraavat varmasti yritysten esimerkkiä. Näennäismarkkinamallein tulosohjatuissa yksiköissä kustannustietoa tarvitaan myös nykyistä enemmän. Esimerkiksi kustannusten riippuvuus suoritämäärästä olisi varmasti hyödyllistä tietoa kaikissa tulosohjausmalleissa. Se edellyttää ensinnäkin tuotoksen, suoritteiden mittavuutta ja edelleen tuotoksen ja kustannusten välisen riippuvuussuhteen tuntemista. Kuitenkin vasta tämän kaltaisen tiedon pohjalta tulosohjausmallit todella voisivat toimia, eli rahoitus voitaisiin kytkeä tuloksiin.

Kuvioon 3, jonka »pohja» on tuttu kuvion 2 perusteella, on kirjattu julkisyhteisöjen laskentatoimen osa-alueet ja tehtävät. Rahoittajan laskentatoimi toteuttaa toimintayksiköiden tilivelvollisuutta poliittisille päättäjille ja se muodostuu sekä rahan lähteitä ja käyttöä koskevasta tilivelvollisuudesta että toiminnan tuloksia ja tuloksellisuutta koskevasta tilivelvollisuudesta. Johdon laskentatoimi kustannus- ym. laskelmineen auttaa toimintayksikön johdon jokapäiväistä päätöksentekoa – tilivelvollisuudesta selviytymisen ollessa kuitenkin kaiken päätöksenteonkin taustalla. Toimintayksiköt ja niiden tehtävät samoin kuin niihin sovelletut tulosohjausmallit ovat erilaisia. Laskentatoimen merkitys päätöksenteon tukena muodostuu eri yksiköissä myös erilaiseksi, mistä syytä tässä artikkelissa ei myöskään lähdetä viemään laskentatoimen jäsentelyä tai tarkastelemaan sen sisältöä tämän pitemmälle.

5. LOPPUSANAT

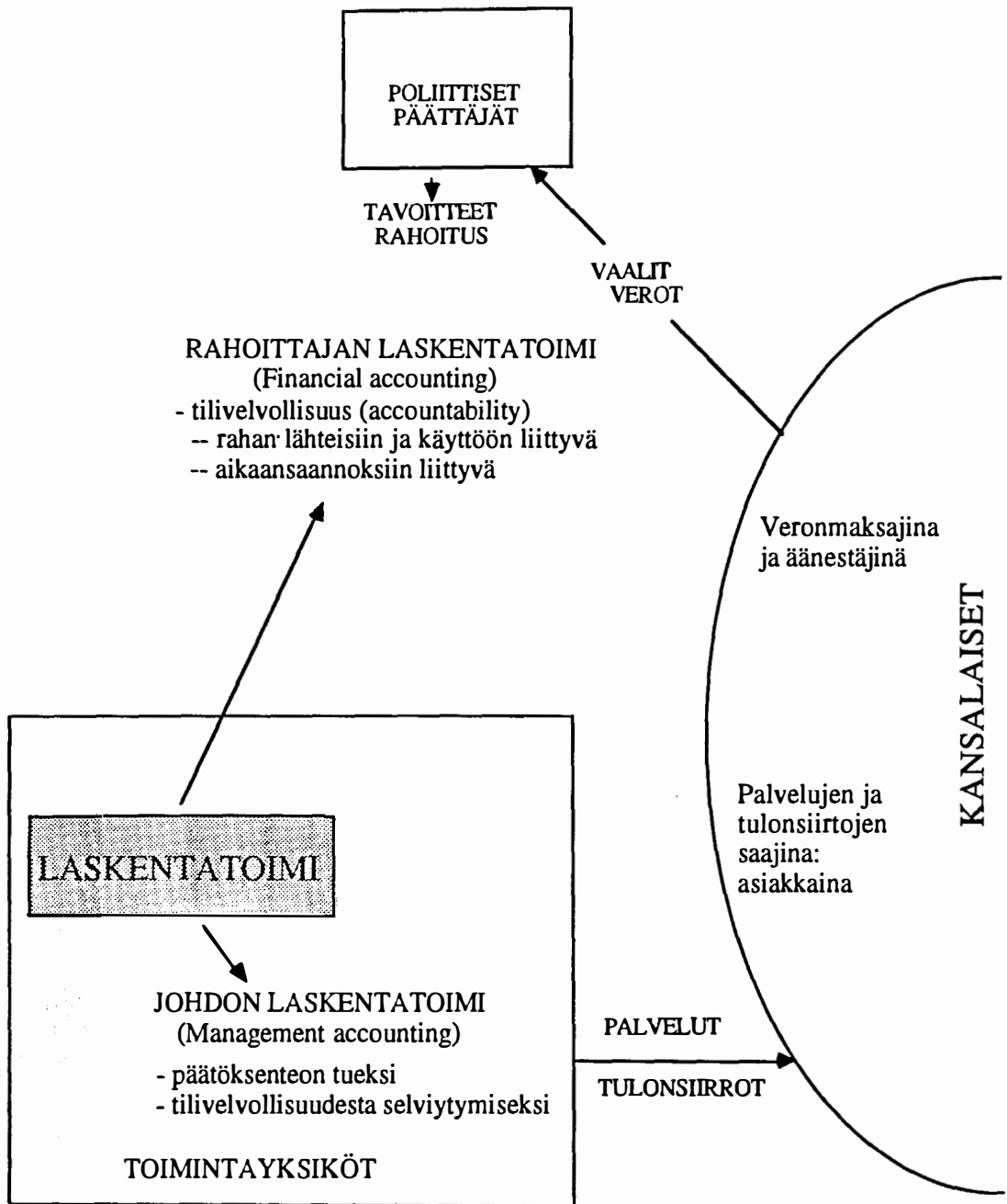
Julkisessa hallinnossa niin meillä kuten muualakin on menossa rinnakkain ja päällekkäin lukuisia uudistamishankkeita. Olemme edellä läheneet liikkeelle budjettiohjauksen uudistuksesta,

joka käytännössä saa monia eri muotoja, mutta joille kaikille muodoille yhteistä ja perinteisestä budjettiohjauksesta erottavaa on huomion kohdistuminen (panospuolen, tuotannontekijöiden ja niiden vaatiman rahoituksen asemasta) tuotospuolelle, aikaansaannoksiin. Puhutaan tulosohjauksesta, mikä eräiden julkisten yksiköiden tai toimintojen osalta johtaa jopa yrityksen kaltaisten tulosyksiköiden muodostumiseen. Toiminta rahoitetaan markkinoilla tapahtuvan kysynnän ja hintojen kautta, jolloin toiminta tai sitä toteuttava yksikkö jää julkisen budjettiohjauksen ulkopuolelle.

Myös useita laskentatoimen kehittämishankkeita on meneillään julkisessa hallinnossa useissa Euroopan maissa (s. Goni, 1991) ja myös Suomessa (Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportti, 1994 ja Kuntalakikomitean mietintö, 1993). Tämä on luonnollista, koska laskentatoimen on muututtava yhteiskunnan ja ympäristön muutoksen mukana – laskentatoimi on ympäristönsä tuote. Joskus vaikuttaa siltä, että laskentatointa käytetään suorastaan muutoksen läpiviemiseen. Me katsomme, että laskentatoimi on palvelufunktio, joka sopeutuu ja jonka on sopeuduttava ympäristön muutoksiin.

Olemme perustaneet laskentatoimen tarkastelun *tilivelvollisuuden pohjalle eli katsomme, että tilivelvollisuus on se, joka antaa laskentatoimelle olemassaolon perustan*. Kansalaiset, poliittiset päättäjät ja virastot ja laitokset muodostavat kolmion, joka yksinkertaisuudessaan selkiinnyttää vastuun ja vallan jakoa julkisessa hallinnossa, ja tässä viitekehyksessä myös laskentatointa eri osa-alueineen voidaan ja tulee tarkastella. Päävastuun julkisesta hallinnosta kantavat poliittiset päättäjät. Viime kädessä heidän tehtävänsä on asettaa julkiselle hallinnolle ja sen yksiköille tavoitteet ja osoittaa yksiköiden käyttöön ja vastuulle tavoitteiden edellyttämät rahat. Yksiköille syntyy yhtäältä rahaa ja toisaalta tuloksia koskeva tilivelvollisuus poliittisille päättäjille varsinaisten rahoittajien tai »omistajien» edustajina. Tältä pohjalta voidaan lähteä kehittämään kunkin yksikön aina jossakin määrin ainutlaatuisia laskentatoimen rekisteröinti- ja raportointijärjestelmiä rahoittajan laskentatoimen alueella.

Kunkin toimintayksikön johdon laskentajärjestelmä palvelee juuri ko. yksikön omia – pitkälti tulosohjaustavasta riippuvia tarpeita. Vaikka johdon laskentatoimi viime kädessä pohjautuu johdon päätöksenteon tarpeisiin, on sekin ainakin välillisesti kytkettävissä siihen, että johdon on selviydyttävä yksikön tilivelvollisuudesta poliittisille päättäjille ja sitä kautta kansalaisille.



Kuvio 3. Julkisyhteisöjen laskentatoimen osa-alueet ja tehtävät.

LÄHTEET

Ahonen, Esa, *Koulutusvelit korkeakouluissa. Opiskelijan asema korkeakoulujen rahoituksessa*. Opetusministeriö, Koulutus- ja tiedepolitiikan linjan julkaisusarja 17. Helsinki 1994.

Asetus valtion talousarviosta (424/88) muutoksineen
Butt, Henry, A. and Palmer, Robert, D. *Value for Money in the Public Sector. The Decision Maker's Guide*. Basil Blackwell, Oxford/New York 1986.
Day, Patricia and Klein, Rudolf, *Accountabilities. Five public services*. Tavistock Publications, London and

- New York 1987.
- Friedman, Milton ja Rose, *Vapaus valita*. Suom. Heikki Lempiäinen ja Jyrki Vesikansa, Kustannusosakeyhtiö Otava. Keuruu 1982. Eng. alkuperäisteos *Free to Choose* 1980.
- Glynn, John, J., *Public Sector Financial Control and Accountability*. 2nd ed., Blackwell Publishers, Oxford 1993.
- Goni, Eduardo Zapico, *Financial Management Innovations in Europe*. European Institute of Public Sector Administration, Maastricht 1991.
- Henke, Emerson, O. *Introduction to Nonprofit Organizations Accounting*, PWS-KENT publishing Company, Boston 1988.
- Hood, Christopher, *Presentation in European Institute for Advanced Studies in Management Workshop on Accounting, Accountability and the New European Public Sector*, September 27, 1992 in Helsinki, Finland.
- Ijiri, Yuji, *Theory of Accounting Measurement. Studies in Accounting Research 10*. American Accounting Association, Sarasota 1975.
- Julkisen sektorin uudistaminen*. Hallituksen päätös julkisen sektorin uudistamiseksi. Valtiovarainministeriö, Helsinki 1992.
- Kunnallislaki (953/76) muutoksineen*.
- Kunnan talousarvio ja kirjanpitoluokitukset*. Suositus 29. Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. Kaupunkitalon painatuskeskus, Helsinki 1990.
- Kuntalakikomitean mietintö 1993:33*. Helsinki 1993.
- Kuntien valtionosuuslaki (699/92)*
- Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (705/92)*
- Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionosuudesta (733/92)*
- Laki valtion talousarviosta (423/88) muutoksineen*
- Maailman paras julkinen sektori? Julkisen hallinnon kansainvälinen vertailuprojekti*. Valtiovarainministeriö, Painatuskeskus Oy, Helsinki 1993.
- Meklin, Pentti, *Valtiontalouden perusteet*, VAPK-kustannus, Helsinki 1991.
- Meklin, Pentti and Näsi, Salme, *Cultural Change and the Role of Accounting in the Finnish Public Administration of the 1990s*. Artikkeliteoksessa Pertti Aho-nen (toim.), *Political Economy of Finnish Public Administration*. Tampere. Finnpublishers 1994.
- Myllymäki, Arvo, *Julkistalouden sääntely*, Finnpublishers Oy, Tampere 1990.
- Näsi, Salme and Meklin, Pentti, *Accounting and Accountability in the Changing Public Administration in Finland*. A Paper for the Workshop on Accounting, Accountability and the "New European Public Sector" in Helsinki September 27–29, 1992.
- Palvelevampaan hallintoon*. Valtioneuvoston selonteko eduskunnalle julkisen hallinnon uudistamisesta 3.4.1990.
- Parker, R. H. *Macmillan Dictionary of Accounting*, Macmillan Press, London 1984.
- Pienten lasten hoitojärjestelmän kehittämistyöryhmän loppuraportti*. Sosiaali- ja terveysministeriön työryhmämuistioita 1994:11. Helsinki 1994.
- Pitkänen, Eero, *Ohjelmaperusteinen suunnittelu julkishallinnossa*. Helsingin Kaupparakorkeakoulun julkaisuja c-36. Espoo 1975.
- Pulliainen, Kyösti ja Hölttä, Seppo, Lukukausimaksut ja voucherit. *Korkeakoulutieto 2/1993*, s. 19–23.
- Reid, William K. Changing Notions of Public Accountability, *Public Administration* Vol. 70 Spring 1992, s. 81–87.
- Roth, William V. Jr. Performance-Based Budgeting to Enhance Implementation of the CFO Act, *Public Budgeting & Finance* Winter 1992, s. 102–106.
- Sandin, Alf, *Statlig redovisning i förändring. Från Gustaf Vasa till nu tid*, Vasastadens Bokbinderi AB, Göteborg 1991.
- Sorber, A. *Performance auditing, program evaluation and contract management: three important instruments to improve decision-making and to gain greater financial control over government operations*. Paper presented in the EGPA-Conference, Valencia, 6.5.1987.
- Suomen Hallitusmuoto (94/19) muutoksineen*
- Talousarviosäädöstyöryhmän muistio*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1993:19. Painatuskeskus, Helsinki 1993.
- Tiukka linja*. Valtiovarainministeriön sisäinen tiedote, Extra 28.1.1994. Painatuskeskus Oy 1994.
- Wallin, Anders, *Resultatkontrakt. Förnyelse och resultatnriktning av privat och offentlig verksamhet*. C.E. Fritzes AB, Uddevalla 1992.
- Valtion talousarvioesitys 1994*. Painatuskeskus Oy, Helsinki 1993. (TAE 1994)
- Valtion tulo- ja menoarvioesitys 1990*. Valtion painatuskeskus, Helsinki 1989. (TMAE 1990)
- Valtion tulo- ja menoarvioesitys 1991*. Valtion painatuskeskus, Helsinki 1990. (TMAE 1991)
- Valtion tulo- ja menoarvioesitys 1992*. Valtion painatuskeskus, Helsinki 1991. (TMAE 1992)
- Valtioneuvoston periaatepäätös toimenpiteistä keskuhallinnon ja aluehallinnon uudistamiseksi*. Valtiovarainministeriö. Helsinki 1993.
- Valtioneuvoston päätös toimenpiteistä hallinnon uudistamiseksi*. Valtiovarainministeriö, 12.5.1988
- Valtiopäiväjärjestys (7/28) muutoksineen*
- Vehmanen, Petri, Johdon laskentatoimi ja rahoituksen laskentatoimi – ehdotus terminologian tarkistamiseksi. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja 1/1992*, 41. vuosikerta.
- Virastojen kirjanpito-hankkeen loppuraportti*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 1994:2. Helsinki 1994.
- Änäs, Petri, *Markkinamekanismin ehdoilla? Katsaus Ruotsin kuntien vaihtoehtoihin palvelumalleihin*. Kaupunkien talon painatuskeskus. Helsinki 1993.