

**VAASAN YLIOPISTO**

**KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA**

**LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ**

Stina Itkonen

**TULOKESELLISUUTTA JA TUOTTAVUUTTA TOIMINTOLASKENTAMALLIN AVULLA: CASE MAASEUTUVIRASTOSTA RUOKAVIRASTON MAASEUTULINJAAN**

Laskentatoimen ja rahoituksen  
pro gradu – tutkielma

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen  
maisteriohjelma

**VAASA 2019**



## Sisällysluettelo

TIIVISTELMÄ	7
1. JOHDANTO	9
1.1. Johdatus aihepiiriin	9
1.2. Tutkimuksen tausta, tavoitteet ja tutkimuksen rajaukset	10
1.3. Tutkimuksen rakenne	12
2. TOIMINTOLASKENNAN PERIAATTEET JA YHTEYS TUOTTAVUUTEEN JA TULOKSELLISUUTEEN	13
2.1. Toimintolaskennan peruseriaate	14
2.1.1. Aikaperusteinen toimintolaskenta	15
2.2. Toimintolaskennan yhteys tuottavuuteen ja tuloksellisuuteen	17
3. TOIMINTOLASKENTAMALLIN IMPLEMENTOINNIN VAIHEET JA ONNISTUMISEEN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT	20
3.1. Toimintolaskennan implementoinnin vaiheet	20
3.1.1. Tavoitteen asettelu/valmistelu	21
3.1.2. Tiiminmuodostus	21
3.1.3. Projektisuunnitelma	21
3.1.4. Toimintoanalyysi	22
3.1.5. Kustannusajurien määrittäminen	23
3.1.6. Toimintopohjaisten kustannusten laskeminen	24
3.1.7. Laskentatietojen hyväksikäyttö/toimenpiteet	25
3.2. Implementoinnin onnistumiseen vaikuttavat tekijät	26
3.2.1. Seitsemän C:n malli	27
3.2.2. Organisaation koko	29
3.2.3. Yksilölliset tekijät	29
3.2.4. Strategiset tekijät	30
3.2.5. Teknologiset tekijät	31
3.2.6. Kontekstuaaliset tekijät	32
4. TOIMINTOLASKENNAN HYÖDYT SEKÄ KRITIIKKI JA HAASTEET	34
4.1. Kannattavuus, jatkuva parantaminen, johdon päätöksenteko	34
4.2. Resurssien kohdistaminen	35
4.3. Hinnoittelu	35



4.4. Asiakkaiden maksuhalukkuus	36
4.5. Imagon parantaminen	36
4.6. Maksullinen toiminta ja tilinpäätöstiedot	37
4.7. Toimintolaskennan kritiikki ja haasteet	37
5. TUTKIELMAN METODOLOGIA JA CASE-ORGANISAATIO	39
5.1. Metodologia	39
5.2. Case-organisaation esittely	41
5.3. Tutkimuksen toteutus ja aineiston rajaus	42
6. TOIMINTOLASKENNAN RAKENTAMINEN CASE-ORGANISAATIOLLE	44
6.1. Lähtökohdat	44
6.2. Tavoitteen asettelu	45
6.3. Projektiryhmä	45
6.4. Toimintoanalyysi ja tilipuitteiden kokonaistarkastelu	46
6.5. Mavin toimintolaskenta	48
6.6. Tietojen oikeellisuuden varmistaminen	49
6.7. Uuden laskentamallin kehittäminen	50
7 AINEISTON ANALYYSI JA TULKINTA	55
7.1. Aineiston analyysi	55
7.1.1. Päätöksenteko ja johtaminen	57
7.1.2. Budjetointi ja määrärahan seuraaminen	59
7.1.3. Henkilöstöresurssit ja työajanseuranta	61
7.1.4. Tunnusluvut ja tuloksellisuus	64
7.1.5. Talousraportit ja toimintolaskenta	65
7.2. Aineiston tulkinta	68
7.3. Tutkimuksen luotettavuus	74
8. JOHTOPÄÄTÖKSET	76
LÄHDELUETTELO	79
LIITTEET	84
Liite1. Kyselylomake/controller	84
Liite 2. Kyselylomake/esimies	86
Liite 3. Toimintotilikartta 2019	88



**KUVIOLUETTELO**

Kuvio 1.) Toimintolaskennan (ABC) ja toimintojohtamisen (ABM) ero. (Alhola 2016: 93).....	15
Kuvio 2.) Tuloksellisuus (Valtiovarainministeriö 2012).....	18
Kuvio 3.) Toimintolaskennan käyttöönoton vaiheet (Alhola 2016: 104).....	20

**TAULUKKOLUETTELO**

Taulukko 1.) Toimintolaskennan (ABC) ja aikaperusteisen toimintolaskennan (TDABC) erot.....	17
---------------------------------------------------------------------------------------------	----





---

**VAASAN YLIOPISTO****Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Stina Itkonen
<b>Pro gradu -tutkielma:</b>	Tuloksellisuutta ja tuottavuutta toimintolaskentamallin avulla: Case Maaseutuvirastosta Ruokaviraston maaseutulinjaan
<b>Tutkinto:</b>	Kauppatieteiden maisteri
<b>Oppiaine:</b>	Laskentatoimi
<b>Työn ohjaaja:</b>	Marko Järvenpää
<b>Aloitusvuosi:</b>	2015
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2019
	<b>Sivumäärä: 93</b>

---

**TIIVISTELMÄ**

Tutkimuksen taustalla on Valtion taloushallinnon strategia 2020, jonka tavoitteena on parantaa valtionhallinnon tuottavuutta. Virastot ovat tulosvastuussa tulosohejaavalle ministeriölleen. Jotta virastot saavat mahdollisimman luotettavaa tietoa päätöksentekoonsa ja kyetäkseen tuottavuusvaatimuksiin, on virastoilla oltava tehokas kustannuslaskentajärjestelmä. Virastojen siirryttyä valtionhallinnon yhteiseen seurantakohdemalliin, valtionhallinnossa pystytään tarkemmin seuraamaan kustannuksia eri seuratankohteiden tasolla. Valtiokonttori on laatinut virastoille sopivan, toimintolaskentamalliin pohjautuvan kustannuslaskentamallin, jota virastojen tulee hyödyntää järjestelmiä kehittäessään.

Tutkielman tavoitteena on kehittää toimintolaskentamalli yhdelle virastolle hyödyntämällä valtion yhteistä kustannuslaskentamallia sekä hyödyntää haastatteluista saatuja vastauksia tutkimuskysymyksen ratkaisemiseksi. Kohdevirastoksi on valittu Maaseutuvirasto. Teoriaosuuden kirjoittamisen jälkeen valtionhallinnossa päätettiin yhdistää Maaseutuvirasto, Elintarviketurvallisuusvirasto ja Maanmittauslaitoksen tietopalvelukeskus uudeksi Ruokavirastoksi. Tutkielman case-organisaatioksi muutettiin tämän jälkeen Ruokaviraston maaseutulinja, joka sisältää Maaseutuviraston organisaation ja toiminnot.

Tutkimuksessa käsitellään toimintolaskentaa menetelmänä ja kuvataan tekijöitä, jotka vaikuttavat toimintolaskennan onnistuneeseen implementointiin. Tutkimuksessa kuvataan toimintolaskennan implementoinnin vaiheet, toimintolaskennasta saatavat hyödyt sekä esitellään case-organisaatio.

Tutkimuksessa käytettiin kvalitatiivista tutkimusotetta ja konstruktivista tutkimusmenetelmää haastatteleamalla esimiehiä ja controllereita. Kyselyt suoritettiin yhtä sähköpostikyselyä lukuun ottamatta haastatteluin. Vastaukset analysoitiin jakamalla vastaukset teemoihin, jonka jälkeen etsittiin vastauksia tutkimuskysymyksiin.

Tutkimuksen tuloksena Ruokaviraston maaseutulinjalle on kehitetty toimintolaskentamalli, jota tullaan käyttämään viimeistään elokuussa 2019 tulossopimuksen väliraporttiin.

---

**AVAINSANAT:** toimintolaskenta, valtion taloushallinto, tuottavuus



## 1. JOHDANTO

### 1.1. Johdatus aihepiiriin

Suomessa julkisen talouden kestävyysongelmaa on yritetty parantaa valtion tuottavuusohjelmalla sekä vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelmalla. Tuottavuusohjelma on aiheuttanut mediassa kiivasta keskustelua, ja ohjelmaa on kritisoitu siitä, että se ei ole onnistunut tuottavuustavoitteissaan, vaan se on ollut lähinnä keino vähentää valtionhallinnon henkilöstöä (Kerkkänen 2010; Tegelberg 2014). Kerkkäsen (2010) mukaan valtiovarainministeriö näkee asian toisin todeten tuottavuusohjelmalla olleen vaikutusta pitkällä aikavälillä, ja talouspoliittinen ministerivaliokunta totesi ohjelman edenneen tavoitteiden mukaisesti, ja puolsi ohjelman jatkamista vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelmana (Valtioneuvosto 2012).

Valtionhallinnon rakenteita ja toimintatapoja tulee uudistaa merkittävästi positiivisten tuottavuusvaikutusten aikaansaamiseksi. Tämän tutkielman kannalta tärkeimpiä rakenteellisia uudistuksia ovat ICT-kehittämishankkeet ja ohjausjärjestelmät, joiden avulla tuottavuutta voidaan mitata ja analysoida ja siten saada tietoa siitä, mihin tekijöihin tuottavuuden parantamiseksi olisi puututtava. Valtiontalouden tarkastusvirasto onkin korostanut ministeriöiden velvollisuutta hyödyntää taloudellisuutta ja tuottavuutta koskevia tietoja päätöksenteossaan:

”Hyödynnettävyyttä edesauttaisi se, että taloudellisuudesta ja tuottavuudesta esitettäviä tietoja ja niiden esittämistapaa voitaisiin hallinnonaloittain ja koko talousarvionaloudenkin osalta yhtenäistää. Keskeiset ja selkeät tunnusluvut ja yhtenäinen esittämistapa yksinkertaistaisivat myös laskentatoimen menettelyjä ja tehostaisivat toimintakertomusten valmistelua.” Valtiovarainministeriö 2011

Lisäksi julkisen sektorin organisaatioita pidetään yhä enemmän vastuullisina suorituskyvystään ja niiden oletetaan toimivan tehokkaasti. Vastauksena edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseen julkisella sektorilla Baird (2007) pitää toimintolaskentamenetelmiä. Toimintolaskentamenetelmät voivat ensinnäkin mahdollistaa tuotteiden ja palveluiden kustannusten tarkemman määrittelyn, joka puolestaan mahdollistaa kustannustehokkuuden vertailemisen eri organisaatioiden välillä. Toiseksi toimintolaskentamenetelmät auttavat parantamaan tehokkuutta analysoimalla sellaisia sisäisiä liiketoimintamalleja, jotka ovat mukana tavaroiden ja palveluiden hankkimisessa. Näin ollen julkisen sektorin

tulisi ottaa käyttöön jokin toimintolaskentamenetelmä, koska menetelmän käyttöönotto edistää lisääntyneitä läpinäkyvyyttä ja tehokkuutta hallituksen toimien toimeenpanossa. (Baird 2007.) Toimintolaskentamenetelmät kuuluvat toimintojohtamiseen ja näillä toimintojohtamisen menetelmillä tarkoitetaan tehokasta ja johdonmukaista järjestelmää, jonka avulla strateginen toimintayksikkö käyttää resurssejaan parhaalla mahdollisella tavalla saavuttaakseen tavoitteensa (Gosselin 1997).

Suomessa merkittävänä tuottavuuden ja tehokkuuden parantamisen välineenä voidaan pitää Kieku-järjestelmää, joka otettiin vaiheittain käyttöön kaikissa valtion virastoissa vuosina 2012-2016. Kieku-järjestelmä käsittää valtionhallinnon yhteiset talous- ja henkilöstöhallinnon prosessit ja Kiekun tavoitteena on parantaa tuottavuutta 20 % vuoteen 2020 mennessä. Tuottavuuden paraneminen perustuu yhtenäisiin prosesseihin ja yhteisiin tietojärjestelmiin, joiden avulla tuetaan erityisesti palvelukeskusmallin kehittämistä ja standardoitujen operatiivisten tehtävien kehittämistä. Lisäksi yhteinen ohjeistus, koulutusmahdollisuudet ja mittaaminen tuovat toimintaan tehokkuutta kuten myös Kiekun myötä käyttöönotettu valtionhallinnon yhteinen seurantakohdemalli. (Valtiokonttori 2015, 2017.)

## **1.2. Tutkimuksen tausta, tavoitteet ja tutkimuksen rajaukset**

Valtiovarainministeriö aloitti Valtion taloushallinnon strategia 2020 -hankkeen vuonna 2012 tavoitteenaan nostaa valtion taloushallinnon tuottavuutta 40 % hankkeen aloitusajankohdasta vuoteen 2020 mennessä.

Taloushallintostrategian taustalla on yhtenäiseen palvelukeskusmalliin siirtyminen, Kieku-järjestelmän käyttöönotto, yhteisten prosessien käyttöönotto sekä vuosina 2010-2011 suoritettavat tuottavuusmittaukset. Tuottavuusmittausten mukaan tuottavuus ei ollut kehittynyt tavoitteiden mukaisesti ja lisäksi vertailtaessa valtion taloushallinnon tuottavuutta isojen yritysten ja kuntien tuottavuuteen huomattiin, että joissakin taloushallinnon prosesseissa oltiin yli puolet heikommassa tuottavuustasossa kuin vertailuryhmän mediaani. (Valtiovarainministeriö 2014.)

Valtion taloushallintostrategian visiona on kehittyä taloushallinnosta talouden hallintaan, joka tarkoittaa sitä, että virastojen ja laitosten taloushallinnon painopiste siirtyy perinteisestä kirjaamisesta taloustiedon analysointiin ja aktiiviseen hyödyntämiseen. Täten strategian yhtenä tavoitteena on kehittää koko valtionhallinnon yhteisiä tietojärjestelmiä ja

kehittää kustannuslaskentaa johtamista ja päätöksenteon tarpeita tukevan taloustiedon saamiseksi. (Valtiovarainministeriö 2014.)

Valtion taloushallintostrategia toimeenpanee samalla entistä tehokkaammin talousarviolain ja talousarvioasetuksen alla mainittuja määräyksiä laskentatoimen järjestämisestä:

”Viraston ja laitoksen tulee järjestää toiminnan kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seurantajärjestelmänsä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään.”

Laki valtion talousarviosta 16 § (19.12.2003/1216)

”Viraston ja laitoksen on järjestettävä 41 §:ssä säädetyn kirjanpitonsa lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seuranta (*tuloksellisuuden laskentatoimi*) siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla:

- 1) viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot; sekä
- 2) 63 ja 65 §:ssä säädetty tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot.”

Asetus valtion talousarviosta 55 § (11.12.1992/1243)

Valtionhallintoon on suunniteltu jo useamman vuoden ajan yhteistä kustannuslaskentamallia osana Valtion taloushallinnon strategia 2020 -hanketta. Valtiokonttorin Kustannuslaskennan kehittäminen –projektin (Kuke-projekti) loppuraportti julkaistiin 2014. Projektin tuloksena ei vielä tässä vaiheessa saatu linjattua koko valtionhallinnon yhteistä kustannuslaskentajärjestelmää, koska kustannusten kohdistamisessa toiminnoilta edelleen suoritteille ja projekteille sekä myös asiakkaille ilmeni paljon avoimia asioita. Mutta hanke jatkui Kiekun Kipi-kustannuslaskentaprojektina, jossa tarkennettiin laskentamallin kohdistamisvaiheita edelleen. (Valtiokonttori 2014.) Hankkeen lopputuloksena saatiin aikaiseksi Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli, jonka tavoitteena on tukea virastoja valtionhallinnon yhteisen kustannuslaskentamallin käyttöönotossa sekä Kieku-tietojärjestelmän hyödyntämisessä. Kustannuslaskentamallin käyttöönotolla tavoitellaan virastojen taloudellisuuden ja tuottavuuden raportoinnin yhtenäisyyttä. (Valtiokonttori 2017.)

Aihe on ajankohtainen julkisella sektorilla yhteistä seurantakohdemallin mukailevan kustannuslaskennan käyttöönottamiseksi. Tätä taustaa vasten tämän tutkielman tavoitteena on tutkia kirjallisuuden perusteella toimintolaskentaa käsitteenä ja toimintolaskennan perusajatusta sekä tutkia toimintolaskennan implementointia, hyötyjä ja haasteita. Tutkielman tavoitteena on lisäksi kehittää toimintolaskentamalli yhdelle virastolle. Tutkielma rajataan toimintolaskentamallin kehittämiseen; tutkielmassa ei ole tarkoitus kehittää

viraston muita, jo olemassa olevia laskentajärjestelmiä kuten kirjanpitojärjestelmää tai sähköistä ostolaskujenkierrätysjärjestelmää, joka tullaan uusimaan valtionhallinnossa vuosina 2018-2019.

Tutkimuksen tavoitteena on saada vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

1. Miten toimintolaskennan avulla tuotetaan lisäarvoa viraston johdon päätöksentekoon?
2. Miten toimintolaskennan avulla tuotetaan riittävät tiedot viraston tulosohjaukseen?
3. Miten toimintolaskennan avulla parannetaan viraston tuloksellisuutta ja tuottavuutta?

### **1.3. Tutkimuksen rakenne**

Tutkimus jakautuu kahdeksaan lukuun. Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa eli johdannossa valotetaan aiheen taustaa ja miksi aihe on ajankohtainen. Johdannossa selvitetään myös tutkimuksen rajaukset sekä tutkimuskysymykset. Toisessa luvussa keskitytään toimintolaskennan periaatteisiin ja aikaperusteiseen toimintolaskentaan. Luvussa käsitellään lisäksi tuottavuutta ja tuloksellisuutta sekä toimintolaskennan hyödynnettävyyttä tuottavuuden ja tuloksellisuuden parantamiseen. Kolmannessa luvussa selvitetään toimintolaskennan implementoinnin vaiheet ja implementoinnin onnistumiseen vaikuttavat seikat neljännen luvun keskittyessä toimintolaskennan hyötyihin ja haasteisiin. Viidennessä luvussa puolestaan esitellään tutkimuksen metodologia ja case-organisaatio. Kuudennessa luvussa esitellään toimintolaskennan taustalla olevat tilipuitteet sekä käyttöön otettava toimintolaskentamalli. Sen jälkeen perehdytään aineistoon ja sen analyysiin. Viimeisessä luvussa kootaan tutkimuksen johtopäätökset.

## **2. TOIMINTOLASKENNAN PERIAATTEET JA YHTEYS TUOTTAVUUTEEN JA TULOKSELLISUUTEEN**

Toimintolaskennan perustan loivat Cooper & Kaplan (1988) huomattessaan useita tuotteita myyvien yritysten johtajien tekemän tärkeitä päätöksiä hinnoittelusta ja tuotevalikoimasta perustuen vääristyneisiin kustannustietoihin. Vaihtoehtoisia tietoja oli vain harvoin saatavilla, ja useimmat yritykset tunnistivat ongelmat vasta sen jälkeen kun heidän kilpailukykynsä ja kannattavuutensa olivat heikentyneet. Vääristyneet kustannustiedot olivat seurausta vuosikymmeniä aiemmin tehdyistä, silloin järkevistä kirjanpidon valinnoista, jolloin useimmissa yrityksissä valmistettava tuotevalikoima oli kapea. (Cooper & Kaplan 1988.)

Tuolloin tärkeimpien tuotannontekijöiden – työn ja materiaalin – kustannukset pystyttiin helposti jäljittämään yksittäisille tuotteille ja vääristymät yleiskustannusten jakamisessa työlle olivat vähäisiä. Datan keräämisen ja käsittelyn kustannukset eivät oikeuttaneet kehittyneempää jakoa epäsuorille kustannuksille. Mutta nykyään tuotantolinjat ja markkinointikanavat ovat lisääntyneet välittömän työn edustaessa vähäisempää osaa yritysten kustannuksista. Silti useimmat yritykset jakavat edelleenkin nousussa olevat tukitoimintojen kustannukset vähenemässä olevalle välittömälle työlle tai eivät välttämättä jaa joidenkin tukitoimintojen kustannuksia lainkaan. (Cooper & Kaplan 1988.)

Toimintolaskentaa ei ole kuitenkaan suunniteltu aikaansaamaan päätöksiä automaattisesti. Toimintolaskenta on suunniteltu tarjoamaan tarkempaa tietoa tuotannosta ja tukitoiminnoista sekä tuotteiden kustannuksista siten, että johto voi keskittää huomionsa niihin tuotteisiin ja prosesseihin, joilla on eniten vaikutusta voiton kasvattamiseen. Se auttaa johtoa tekemään parempia päätöksiä tuotesuunnittelusta, hinnoittelusta, markkinoinnista, tuotevalikoimasta ja rohkaisee toiminnan jatkuvaan parantamiseen. (Cooper & Kaplan 1988.)

Alhola (2016) lisää, että toimintolaskenta eli toimintoperusteinen kustannuslaskenta (ABC, Activity Based Costing) kehitettiin perinteisen kustannuslaskennan jäädessä riittämättömäksi yritysten muuttuviin tarpeisiin. Organisaatioiden ja tuotantoprosessien muuttuessa yhä monimutkaisemmiksi yritysten kustannusrakenne on muuttunut, mutta myös liiketoimintaympäristö on muuttunut ja globaali kilpailu on lisääntynyt. Muutokset ovat vaikuttaneet yritysjohtoon informaatiotarpeeseen, minkä vuoksi on täytynyt kehittää entistä parempia kustannuslaskentajärjestelmiä. (Alhola 2016: 17.)

## 2.1. Toimintolaskennan peruseriaate

Toimintolaskennassa kaiken lähtökohta on toiminto. Toiminnot ovat tekijöitä, jotka kuluttavat yrityksen resursseja (muun muassa työvoimaa, koneita ja laitteita, toimitiloja, rahavaroja). Perinteinen kustannuslaskenta olettaa, että suoritteet kuluttavat kaikkia resursseja saman verran (volyymiperusteinen ajattelu), jolloin suoritteiden todelliset kustannukset vääristyvät. Tällöin tuotekustannukset on laskettu lisäyslaskennan avulla ja yleiskustannukset on kohdistettu välittömien työtuntien määrän perusteella. Kustannuslaskennan perusteena on kustannuslajilaskenta ja kustannuspaikkalaskenta. Toimintolaskennassa sen sijaan tuotteiden kustannusten katsotaan aiheutuvan siitä, kuinka paljon ne kuluttavat kutakin toimintoa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Alhola 2016: 21, 25, 27.)

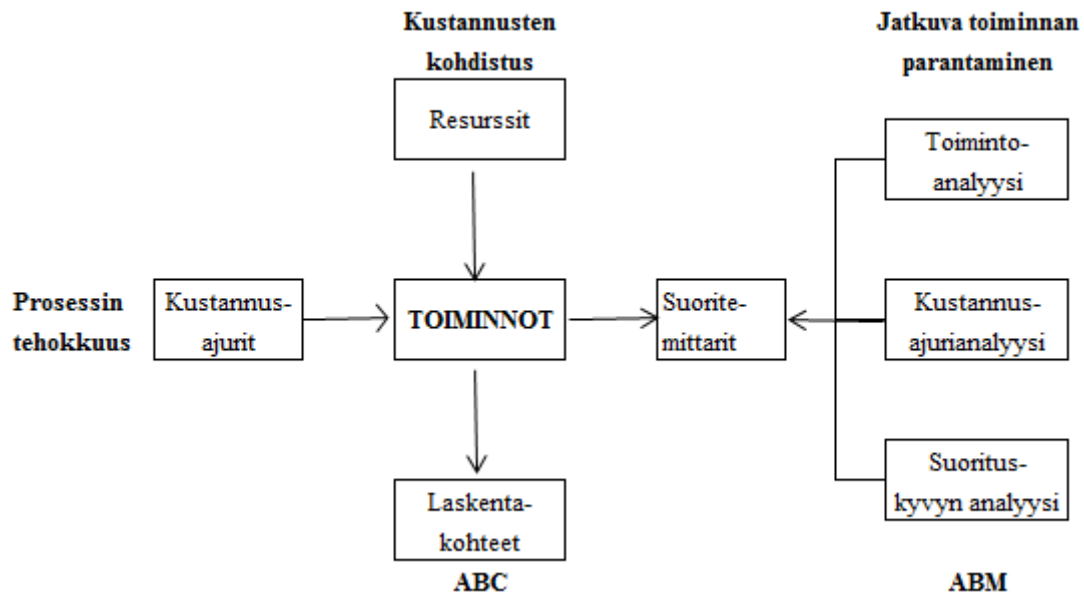
Toiminnon tuloksena syntyy tuotos, joka kohdistetaan laskentakohteelle, joka voi olla esimerkiksi suorite, tuote tai asiakas. Tuotos voidaan kohdistaa myös toisille toiminnoille, jotka jaetaan organisaation ydintoiminnoiksi ja tukitoiminnoiksi. Jotta resurssit voidaan kohdistaa toiminnoille, on analysoitava suoritteen aikaansaamiseen käytetty resurssien kulutus. Toiminnon kustannukset saadaan määritettyä määrittelemällä resursseille hinta. Resurssikustannukset kohdistetaan toiminnoille resurssiajuriin eli resurssikohdistimien avulla ja vastaavasti toimintokustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintoajureilla. Toimintokustannusten kohdistaminen laskentakohteille perustuu toiminnon kokonaiskustannuksiin, jolloin toimintolaskennan kannalta kustannusten jakaminen kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin ei ole välttämätöntä. (Jyrkkiö & Riistama 2006: 177-178.)

Kohdistimien löytämiseksi toiminnot on analysoitava perusteellisesti haastatteleamalla henkilöstöä heidän työajan käytöstään. Kohdistimet voidaan luokitella esimerkiksi palkkakustannuksista, materiaalin käytöstä, tilankäytöstä, ajan käytöstä tai organisaation toiminnan kokonaisvolyymistä riippuviksi. (Jyrkkiö & Riistama 2006: 177.)

Toiminnot ovat osa toimintokokonaisuutta ja toimintoketjua. Koska toiminnot voivat ylittää organisaation osastorajoja, toimintoa ohjataan sen tavoittein mutta myös työn- ja vastuunjako sekä strategiaa koskevin säännöin ja ohjein. Toimintolaskentaa voidaankin hyödyntää myös toimintojohtamisessa. Toimintojohtamisen edellytyksenä on, että yrityksen toiminta on organisoitu toimintoketjuihin eli prosesseihin. Toimintoketju voi käsittää esimerkiksi yhden tuotteen valmistus-, myynti- ja hallintotoiminnot. (Jyrkkiö & Riistama 2006: 179-180.)



Kuviossa 1 kuvataan toimintojohtamisen ja toimintolaskennan välistä yhteyttä. Toimintojohtaminen (ABM, Activity Based Management) ja toimintolaskenta tukevat toisiaan toimintojohtamisen saadessa ”voimansa” toimintolaskennan tietokannasta. Toimintojohtamisella pyritään parantamaan asiakkaiden saamaa hyötyä ja hyödyn tuottamaan tulosta; toimintojohtaminen keskittyy jatkuvaan toiminnan parantamiseen. (Alhola 2016: 93-95.)



Kuvio 1.) Toimintolaskennan (ABC) ja toimintojohtamisen (ABM) ero. (Alhola 2016: 93)

### 2.1.1. Aikaperusteinen toimintolaskenta

Toimintolaskenta on mahdollistanut 1980-luvun puolivälistä lähtien johtajien ymmärryksen siitä, että kaikki tulot eivät ole hyviä tuloja, ja sen, että kaikki asiakkaat eivät ole kannattavia asiakkaita. Valitettavasti perinteisen toimintolaskennan implementointi ja ylläpito ovat estäneet tämän innovaation olemasta tehokas, oikea-aikainen ja ajantasainen johtamisen väline. (Kaplan & Anderson 2007.)

Stouthuysen, Schierhout, Roodhooft & Reusen (2014) korostavat sitä, että julkisen sektorin on tuotettava parempia julkisia palveluita pienemmillä kustannuksilla. Selvitäkseen kustannuspaineista julkisjohtaminen tarvitsee parempaa ymmärrystä relevanteista kustannusajureista. Vastauksena edelliseen yli puolet Iso-Britannian paikallisista viranomaisista sekä Pohjois-Amerikan julkisen sektorin organisaatioista käyttävät

toimintolaskentaa, joka jakaa resurssikustannukset julkisille palveluille moniportaisen toimintotavan kautta, joka perustuu toimintojen käyttöön. Huolimatta toimintolaskennan laajalle levinneestä käytöstä ja teoreettisesta kannatuksesta tarvitaan jonkinasteista varoitusta. Toimintolaskentamallin rakentaminen julkiselle sektorille on vaikeaa ja kallista, ja varmistaakseen mallin jatkuvan ajankohtaisuuden, toimintolaskentaa on päivitettävä säännöllisesti, joka vaatii enemmän aikaa ja resursseja. Monet julkisen sektorin virastot ovat yrittäneet ottaa toimintolaskennan käyttöönsä, mutta ovat hylänneet sen nousevien kustannusten, työntekijöiden ärtymyksen ja huonon sitoutumisen vuoksi. (Stouthuysen ym. 2014.)

Stouthuysen ym. (2014) jatkaa, että selvittääkseen edellä mainituista vaikeuksista, Kaplan & Anderson (2004) ovat ehdottaneet aikaperusteista toimintolaskentaa, joka on yksinkertaisempi ja nopeampi toteuttaa, koska se tarvitsee vain toimintokapasiteetin yksikkökustannuksen ja ajan, joka tarvitaan toiminnon suorittamiseen. Se käyttää aikayhtälöä arvioidakseen jokaiseen toimintoon käytettyä aikaa. Monia aika-ajureita sisällyttämällä aikaperusteinen toimintolaskenta (Time-Driven Activity-Based Costing, TDABC) hallitsee organisaation monimutkaisia prosesseja helpommin. Lopputuloksena saatavat kustannusmallit ovat sopivia julkisen sektorin organisaatioille, joiden prosessit ovat usein monikerroksisia ja eriytyneitä. (Stouthuysen ym. 2014.)

Aikaperusteisen toimintolaskennan edut Kaplan & Andersonin (2007) mukaan ovat seuraavat:

1. Helpompi ja nopeampi rakentaa tarkka malli.
2. Integroii hyvin dataa olemassa olevista järjestelmistä ja asiakassuhteen johtamisen järjestelmistä (tämä tekee järjestelmästä dynaamisemman ja vähemmän ihmisvaltaisen).
3. Kohdistaa kustannuksia transaktioille ja tilauksille käyttäen tiettyjen tilausten, prosessien toimittajien ja asiakkaiden erityispiirteitä hyväkseen.
4. Laskenta voidaan ajaa kuukausittain viimeisimpien taloudellisten operaatioiden hallitsemiseen.
5. Tuottaa näkyvyyttä prosessien tehokkuuteen ja kapasiteetin käyttöön.
6. Ennustaa resurssivaatimukset yritysten voidessa budjetoida resurssikapasiteettia ennustettujen tilausten määrän ja monipuolisuuden perusteella.
7. On helposti skaalattavissa yrityksen laajuisille malleille yrityksille skaalattavien sovelusten ja tietokantateknologian kautta.
8. Mahdollistaa nopean ja edullisen mallin ylläpidon.
9. Tuottaa jyvitettyä tietoa auttaakseen käyttäjiä tunnistamaan ongelmien juurisyyt.

10. Voidaan käyttää millä tahansa toimialalla tai missä tahansa yrityksessä, jossa on monipuolisesti asiakkaita, kanavia, segmenttejä, prosesseja, paljon henkilökuntaa ja paljon pääomaa.

Nämä piirteet mahdollistavat toimintolaskennan muuttamisen monimutkaisesta, kalliista talousjärjestelmästä välineeksi, joka tuottaa tarkkaa ja toimintakykyistä dataa johtajille nopeasti, säännöllisesti ja edullisesti. (Kaplan & Anderson 2007.)

Lisäksi Stouthuysen ym. (2014) on vertaillut toimintolaskennan ja aikaperusteisen toimintolaskennan eroja taulukossa 1:

**Taulukko 1.)** Toimintolaskennan (ABC) ja aikaperusteisen toimintolaskennan (TDABC) erot. (Stouthuysen ym. 2014)

ABC	TDABC
1. Erilaisten tukitoimintojen tunnistaminen.	1. Erilaisten resurssiryhmien tunnistaminen.
2. Yleiskustannusten kohdistaminen eri toiminnoille resurssiajurien avulla.	2. Jokaisen resurssiryhmän kokonaiskustannusten arviointi.
3. Jokaiselle toiminnolle tunnistetaan toimintoajuri.	3. Jokaisen resurssiryhmän todellisen kapasiteetin arviointi (esimerkiksi käytettyjen työtuntien määrä poislukien lomat, kokoukset ja koulutukset).
4. Toimintoajurin hinnan määrittäminen jakamalla toimintojen kokonaiskustannukset toimintoajurien todellisilla volyymeilla.	4. Jokaisen resurssiryhmän yksikkökustannusten laskeminen jakamalla resurssiryhmän kokonaiskustannukset todellisella kapasiteetilla.
5. Kustannusten kohdentaminen tilauksille, tuotteille tai asiakkaille kertomalla toimintoajurin hinta toimintoajurin käytöllä.	5. Jokaiseen tapahtumaan käytetyn ajan arvion määrittäminen, joka perustuu toiminnon aikayhtälöön sekä tapahtuman luonteeseen.
	6. Jokaisen resurssiryhmän yksikkökustannusten kertominen tapahtumaan käytetyn ajan arviolla.

## 2.2. Toimintolaskennan yhteys tuottavuuteen ja tuloksellisuuteen

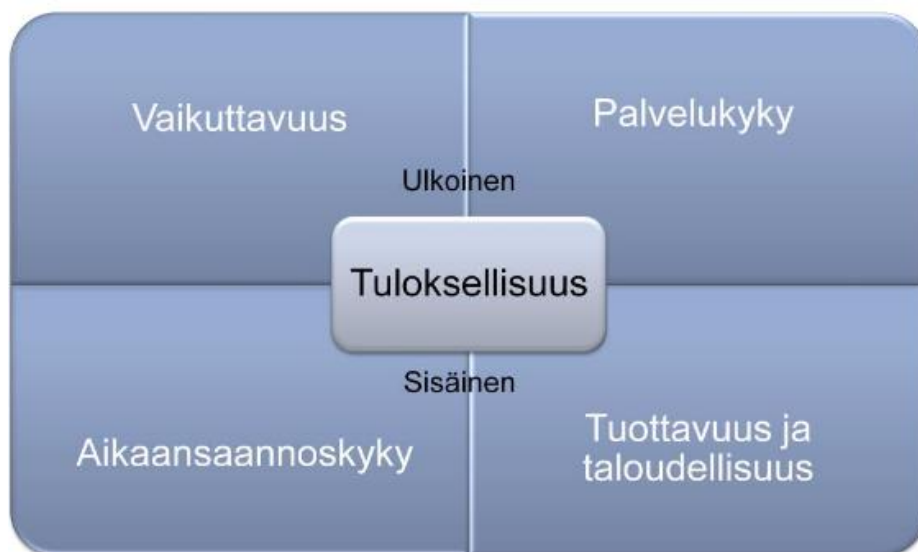
Julkisen hallinnon organisaatioiden raportointi- ja operointimenetelmissä, jotka suunniteltiin tehokkuuden ja vaikuttavuuden lisäämiseksi tavoitteena parantaa kokonaissuorituskykyä ja julkisen hallinnon luotettavuutta, on tapahtunut muutosta ainakin Australiassa. Kirjanpidon käytännöllä on tärkeä rooli julkisen sektorin jatkuvassa uudistamisessa. Erityisesti toimintolaskentamenetelmät voivat helpottaa kustannusten johtamista

tarjoten tarkempaa arviointia tavaroiden tai palveluiden kustannuksista ja mahdollistaen kasvaneen fokuksen sisäisen liiketoimintaprosessin tehokkuuteen. (Baird 2007.)

Melese, Blandin & O’Keefe (2004) toteavat, että toimintolaskenta paljastaa organisaation sisäiset toiminnot sekä paljastaa organisaation tuotosten taloudelliset kustannukset. Kun tuotantopanosten, toimintojen ja tuotosten väliset yhteydet ovat selkeästi määriteltyjä, voidaan keskittyä tehokkuuden parantamiseen tai kustannusten hallintaan. Toimintolaskenta edistää siten valtionhallinnon toimintojen johtamisen läpinäkyvyyttä ja tuottavuutta.

Suomessa Valtiovarainministeriö on julkaissut vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelmaan liittyvän ohjeen, jossa selvennetään tuloksellisuusajattelun käsitettä ja ohjeistetaan tuloksellisuuden arviointiin vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelmassa. (Valtiovarainministeriö 2012.)

Kuviossa 2 havainnollistetaan tuottavuuden ja tuloksellisuuden välistä yhteyttä. Tuloksellisuus on ylempi käsite, joka sisältää sekä ulkoisen että sisäisen tuloksellisuuden. Tuloksellisuudella tarkoitetaan toiminnan onnistumisen astetta. Tuloksellisuuden osatekijöistä tuottavuus on nostettu tässä tutkielmassa erityisesti esiin tuottavuusnäkökulman korostuessa valtion säästötavoitteiden toteuttamisen kannalta. (Valtiovarainministeriö 2012.)



Kuvio 2.) Tuloksellisuus (Valtiovarainministeriö 2012)

Tuottavuudella tarkoitetaan tuotosten ja panosten suhdetta, kun panokset ilmaistaan tuotantontekijöinä. Vastaavasti taloudellisuus tarkoittaa tuotosten ja panosten suhdetta, kun panokset ilmaistaan rahana. Taloudellisuus voidaan ilmaista esimerkiksi tuotosten yksikkökustannuksina. (Valtiovarainministeriö 2012.)

Valtionhallinnossa on huomioitu erityisesti työpanoksen säätelyllä tapahtuva tuottavuuden parantaminen. Säästötavoitteiden ollessa keskeisiä, myös kokonaistuottavuuteen ja taloudellisuuteen on kiinnitettävä huomiota. Kokonaistuottavuuden mittaamisessa huomioidaan kaikki työpanokset eli työ, materiaalit, vuokrat, palvelut, sisäiset kulut ja pääoman poistot. (Valtiovarainministeriö 2012.)

Tuloksellisuutta arvioidaan tuloksellisuuden kokonaisuuden kehityksen ja tulostavoitteiden toteutumisen mittaamisella. Tulostavoitteet kirjataan vuosittain ministeriön ja alaisen hallinnon virastojen kanssa tehtäviin tulossopimuksiin. Tulostavoitteiden arviointi kytkeään viraston omaan tavoiteasetteluun. Vaikka julkisen hallinnon tuloksellisuutta on usein vaikea mitata eksaktisti, tuloksellisuutta pyritään kuitenkin siitä huolimatta arvioimaan luotettavin periaattein ja menetelmin. Tuloksellisuuden arvioinnilla tähdätään tuloksellisuuden parantamiseen. (Valtiovarainministeriö 2012.)

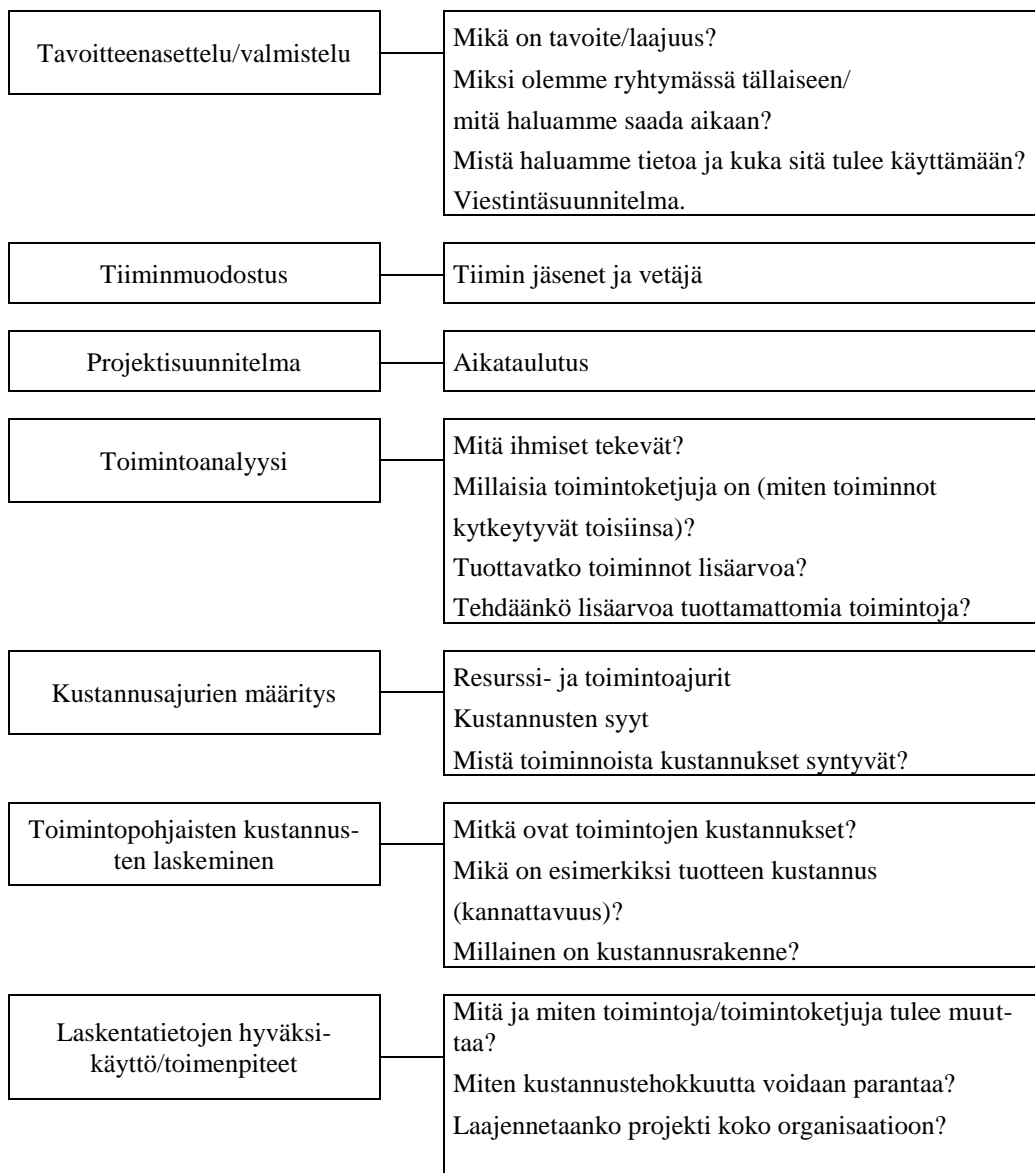
Valtiokonttorin Kustannuslaskennan kehittäminen –projektin (Kuke-projekti) loppuraportissa viitataan talousarvioasetuksessa annettuun velvoitteeseen, jonka mukaan virastojen johdon on hyödynnettävä johdon laskentatoimea. Sama asetus velvoittaa kirjanpitoyksikön sisällyttävän tilinpäätökseensä kuuluvaan toimintakertomukseen seuraavat tiedot: toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta, maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (eli toiminnallisen tehokkuuden tiedot). Loppuraportissa todetaan, että käytännössä edellä mainitut tiedot tuotetaan kirjanpitoyksikössä kustannuslaskennan menetelmillä. (Valtiokonttori 2014.)

Kuke-projektin pitkän tähtäimen tavoitteena oli kehittää valtionhallintoon yhteinen kustannuslaskentamalli mallin ollessa mahdollisimman puhdaspiirteinen toimintolaskenta. Toimintolaskentaa pidetään hyödyllisenä, koska sitä voidaan hyödyntää myös toiminnan ja prosessien suorituskyvyn kehittämiseen toimintolaskennan käytön edistäessä organisaation toimintokokonaisuuksien eli prosessien hahmottamista. (Valtiokonttori 2014, 2017.)

### 3. TOIMINTOLASKENTAMALLIN IMPLEMENTOINNIN VAIHEET JA ONNISTUMISEEN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT

#### 3.1. Toimintolaskennan implementoinnin vaiheet

Toimintolaskennan implementointi aloitetaan tavoitteen asettelusta ja implementointi saadaan päätökseen, kun laskentatietoja on alettu käyttää hyödyksi. Kuviossa 3 on havainnollistettu implementoinnin vaiheita apukysymysten välityksellä.



Kuvio 3.) Toimintolaskennan käyttöönoton vaiheet (Alhola 2016: 104)

### 3.1.1. Tavoitteen asettelu/valmistelu

Toimintolaskentaprojektia aloitettaessa on tärkeää määrittää toimintolaskennan laajuus ja tavoite sekä se, mitä toimintolaskennalla halutaan saada aikaan. On myös päätettävä, liittykö toimintolaskenta laajemmin toiminnan ohjausjärjestelmien kehittämiseen ja mikälaista lisäarvoa uusi tieto tuo, mitä hyötyä siitä on ja kenelle tietoa tuotetaan. Projektilla on oltava selkeä tavoite ja on muistettava kustannus-hyöty –suhde; uuden tiedon tuottaminen ei saa tulla hyötyyn nähden liian kalliiksi. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilähti 1995: 24-25.)

### 3.1.2. Tiiminmuodostus

Shields & Young (1989) ovat todenneet tutkimuksessaan, että onnistunut kustannuslaskentajärjestelmän implementointi vaatii muutosagentin lisäksi implementointitiimin. Tiimin jäseniä ovat muutosagentin lisäksi niin sanottu sponsori, projektipäällikkö ja koordinaattori. Sponsori on useimmiten joku ylimmästä johdosta, joka voi varmistaa, että projektilla on tarvittava rahoitus. Projektipäällikkö on vastuussa projektin hallinnasta ja koordinaattori on henkilö, jolla on vahvat behavioristiset taidot ja joka osaa hallita konflikteja ja helpottaa viestintää. (Shields & Young 1989.) Lumijärvi ym. (1995) muistuttaa, että toimintolaskentaprojektia ei saa pitää pelkästään talousosaston projektina, vaan myös ylimmästä ja operatiivisesta johdosta tarvitaan osallistujia projektiin, jotta ylin johto voi varmistaa laskennan tuottavan johdon tarvitsemia tietoja ja jotta johto tulee todennäköisemmin hyödyntämään toimintolaskentaa päätöksenteossaan. (Lumijärvi ym. 1995: 30.) Gosselinin (2007) mielestä edellä mainittujen monimuotoisten tiimien luominen on edellytys menestyksekkäälle toimintolaskennan implementoinnille. Kun talousasiantuntijat työskentelevät yhdessä johtajien kanssa saattaakseen toimintolaskennan implementoinnin valmiiksi, se saattaa myös muuttaa johtajien käsityksiä talousasiantuntijoista parantaen heidän imagoa. (Gosselin 2007.)

### 3.1.3. Projektisuunnitelma

Projektisuunnitelmassa määritellään toimintolaskennan tavoite, aikataulu, kustannukset ja resurssit. Projektisuunnitelmaan merkitään, kuka vastaa projektista, milloin projekti toteutetaan, milloin projektiryhmä ja projektin ohjausryhmä kokoontuu, keiden työpästä projekti vaatii ja kuinka paljon sekä mikä on projektin budjetti. (Lumijärvi ym. 1995: 30.)

### 3.1.4. Toimintoanalyysi

Toimintoanalyysi koostuu toimintojen ja menettelytapojen tunnistamisesta sekä siitä, kuinka niiden avulla toteutetaan materiaalien, työvoiman ja muiden resurssien muuntaminen tuotoksiksi. Toiminnot, jotka eivät lisää edellä mainittujen tuotosten arvoa, voidaan poistaa, korvata tai vähentää. Toimintoanalyysi ei edellytä kustannusanalyysiä eikä johda välttämättä uuteen kiinteiden kustannusten jakomenetelmään. Toimintoanalyysi on tyypillisesti ennakkovaatimus toimintolaskennan käyttöönottoprosessille. (Gosselin 1997.)

Edwards (2000) kertoo toimintoanalyysin kuvaavan sitä työtä, joka on työntekijätiimin päivittäisen työn perusta. Näkökulma mahdollistaa organisaation sekä sen työntekijätiimien ymmärtää syyt ja seuraukset jokaisen yksilön työlle ja miten työt liittyvät toisissa tiimeissä tehtyyn työhön. Toimintoanalyysin pitäisi auttaa organisaatiota ymmärtämään sen nykyistä työtä, mutta myös suunnittelemaan haluttua tulosta. Tämä tavoitesuuntautuneisuus pakottaa organisaation tunnistamaan mahdollisen kuilun nykyisessä suorituskyvyssä ja halutussa tuloksessa. Kuilu puolestaan määrittelee resurssien ja toimintojen muutoksen tarpeen ajan kuluessa, jotta organisaatio voi saavuttaa tavoitteensa. Täten toimintoanalyysissä ei ole kyse tulevaisuuden arvioinnista tai arvailusta, vaan pikemminkin tietoisesta organisaation resurssien ja työn muokkaamisesta sen takaamiseksi, että haluttu tulos saavutetaan. (Edwards 2000.)

Toimintoanalyysin konkreettinen aloittaminen tapahtuu analysoimalla yrityksen toiminnot, jotka ovat kaiken lähtökohta, sillä toiminnot ovat yleensä organisaation pysyvimpiä laskentakohteita. Analyysissä selvitetään, mihin yrityksen resurssit kuluvat ja tehdäänkö yrityksessä oikeita asioita sekä kuluuko henkilöresursseista ja kustannuksista suurin osa liiketoiminnan kannalta tärkeimpiin toimintoihin. (Lumijärvi ym. 1995: 31-33.)

Toimintoanalyysi jatkuu toimintoketjujen eli toimintojen muodostamien kokonaisuuksien kartoituksella. Toimintoketjujen kuvaus aloitetaan ydinketjuista eli liiketoiminnan kannalta keskeisimmistä ketjuista ja myöhemmin kartoitetaan tukitoiminnot ja niiden mahdolliset ketjut. Toimintoketjuja kartoitettaessa huomioidaan ketjuihin osallistuvat osastot ja ketjujen vastuutus; toimintoketjuihin voi osallistua monia eri osastoja, jolloin vastuun selventämiseksi on tarvittaessa muutettava organisaatorakenne toimintoketjuja ja prosesseja vastaavaksi prosessiorganisaatioksi. (Lumijärvi ym. 1995: 34-35.)



### 3.1.5. Kustannusajurien määrittäminen

Toimintokustannusanalyysi sisältää toimintoanalyysin lisäksi prosessin, joka selittää toimintojen kustannusten rakenteelliset tekijät. Monet kirjoittajat (Shank 1989; Nanni, Dixon & Vollmann (1992) viittaavat tähän vaiheeseen termillä kustannusajurianalyysi. Shank (1989) kuvaa kustannusajurianalyysillä sitä, että kustannukset aiheutuvat monien eri tekijöiden kautta, jotka liittyvät toisiinsa monimutkaisilla tavoilla. Lisäksi Shank (1989) korostaa sitä, että kustannusten käyttäytymisen ymmärtäminen tarkoittaa kustannusajureiden monimutkaisen vuorovaikutuksen ymmärtämistä missä tahansa tilanteessa. (Gosselin 1997.)

Kustannusajurit ovat tekijöitä, jotka aiheuttavat toiminnon suorittamisen ja joiden avulla kohdistetaan kustannuksia. Kustannusajuri ilmaisee, kuinka paljon laskentakohde käyttää kyseistä toimintoa ja miksi toiminto vaatii kyseiset resurssit. (Lumijärvi ym. 1995: 52-53.)

Kustannusajureita on kahdenlaisia: ensimmäisen tason kustannusajureilla kohdistetaan toimintojen kustannukset toimintoille. Toisen tason kustannusajureilla toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille, esimerkiksi tuotteille. Toisen tason kustannusajurit jakautuvat edelleen laskenta-ajureihin ja toimintoajureihin: laskenta-ajurit mittaavat sitä, kuinka usein toimintoa suoritetaan ja toimintoajurit ovat todellisia kustannusajureita. Koska toimintoajurit kuvaavat sitä, mistä tekijöistä toiminnon kustannukset aiheutuvat, niiden avulla voidaan kartoittaa, mihin asioihin tulisi kohdistaa toimenpiteitä, jos kustannuksiin halutaan vaikuttaa. Pyrittäessä jatkuvaan toiminnan parantamiseen kustannusajureita voidaan käyttää hyväksi suorituksen mittareina, koska laskenta-ajurien kautta voidaan laskea kustannus toiminnon suorittamiskerroille. (Lumijärvi ym. 1995: 53-54, 56.)

Kustannusajurit kartoitetaan haastattelemalla henkilöitä heidän suorittamistaan toimintoista sekä keräämällä tietoa organisaation järjestelmästä. Kustannusajureiden lukumäärä on pyrittävä pitämään mahdollisimman pienenä, koska runsas kustannusajureiden lukumäärä vaikuttaa sekä toimintolaskentamallin monimutkaisuuteen että kustannuksiin; monimutkaisempi malli on kalliimpi suunnitella ja ylläpitää. (Lumijärvi ym. 1995: 57)

### 3.1.6. Toimintopohjaisten kustannusten laskeminen

Kustannukset kirjataan joko suoraan toiminnoille tai vain kustannuslajeittain kustannuspaikoille. Kustannukset saadaan kohdistettua suoraan toiminnoille, kun tiedetään toiminnon aiheuttamisperuste sekä kustannusajuri. Henkilösidonnaiset kustannukset saadaan kohdistettua selvittämällä aiheuttamisperusteinen resurssikulutus erillisanalyysillä esimerkiksi henkilöstön ajan käytön eli työajanseurannan avulla. (Lumijärvi ym. 1995: 66-67.)

Muut operatiiviset kustannukset kohdistetaan myös aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Mikäli muut kustannukset on kirjattu vain kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain, ne voidaan kohdistaa todennäköisesti toiminnoille kustannuspaikan mukaan riippuen organisaation kustannuspaikkarakenteesta. (Lumijärvi ym. 1995: 70-71.)

Tukitoimintojen eli ydintoimintaa tukevien toimintojen osalta on mietittävä, kohdistetaanko kustannukset tukitoiminnoille vai ydintoiminnoille. Jos tukitoiminnon kustannukset kohdistuvat selvästi jollekin ydintoiminnolle, silloin kohdistus ydintoiminnolle kannattaa suorittaa, mutta esimerkiksi kirjanpito-toiminto on perustellumpaa kohdistaa tukitoiminnoille. (Lumijärvi ym. 1995: 73-74.) Case-viraston tukitoimintoja ovat esimerkiksi erilaiset taloushallinnon toiminnot (kirjanpito, menojen käsittely, tulojen käsittely), henkilöstöhallinnon toiminnot (palvelussuhteen hallinta, henkilöstön kehittäminen), tietohallinto (tietopalvelu, perustietotekniikka) sekä hankintatoimi ja kiinteistöhallinto. Tietojärjestelmien kehittämisen ja ylläpidon kustannukset jakautuvat kuitenkin sekä ydintä tukitoiminnoille sen mukaan, kohdistuuko IT-kustannus organisaation ydintoiminnan tietojärjestelmiin vai organisaation tukitoiminnan, esimerkiksi kirjanpidon tietojärjestelmiin.

Käyttämättömän eli ylikapasiteetin kustannus on raportoitava erikseen, jotta johto saadaan kiinnittämään huomiota ylikapasiteettiin ja tekemään tarvittavia toimenpiteitä. Kun on arvioitu toiminnon kapasiteetti toteuma- ja historiatietoja tarkastelemalla, voidaan verrata toiminnon arvioidun kapasiteetin ja kapasiteetin toteuman eroja. Toiminnon käyttöasteen ja ylikapasiteetin kehityksen seuraaminen on hyvä työkalu pyrittäessä jatkuvaan toiminnan kehittämiseen. (Lumijärvi ym. 1995: 76,78.)

Kustannuksia voidaan kohdentaa toimintojen lisäksi myös erilaisille laskentakohteille riippuen organisaation toiminnasta ja laskennalle asetetuista tavoitteista. Erilaisia laskentakohteita ovat esimerkiksi tuote, palvelu, projekti, tilaus ja asiakas. Samoin kuin

toimintokohtaisessa laskennassa, myös laskentakohdetasoisessa laskennassa laskentakohteelle (esimerkiksi palvelulle) kohdennetaan vain ne kustannukset, jotka sille ovat aiheuttamisperiaatteen mukaan kohdennettavissa. Tarvittaville kustannusajureille on ensin laskettava hinta, jotta toimintojen kustannukset voidaan kohdistaa tietyille laskentakohteelle. Kun halutut laskentakohdetasoiset laskelmat on tehty, voidaan tehdä lisäksi laskentakohdetasoiset kannattavuuslaskelmat (esimerkiksi tuote- tai asiakaskohtaiset kannattavuudet), joista ilmenee tuotteen vaatimat toiminnot, niiden kustannusajurit, kustannus/ajuri sekä laskentakohdekohtaiset toimintokustannukset. (Lumijärvi ym. 1995: 79-82.)

### **3.1.7. Laskentatietojen hyväksikäyttö/toimenpiteet**

Toimintolaskennan avulla saadaan entistä analyttisempää tietoa kustannuksista ja toimintojen kustannusten aiheuttajista. Toimintolaskenta auttaa myös tunnistamaan suorituskyvyn parannusmahdollisuudet, jolloin kehittävät toimenpiteet voidaan kohdistaa oikeisiin kohteisiin. Lisäksi toimintolaskennan tietoja voidaan käyttää hyväksi päätöksenteossa, esimerkiksi laskentakohteita koskevissa päätöksissä, toimintoketjujen analysoinnissa, benchmarkingissa ja budjetoinnissa. (Lumijärvi ym. 1995: 88-89.)

Laskentakohteita koskevat päätökset, esimerkiksi kannattamattomat tuotteet, selviävät tuotekannattavuusanalyysin perusteella. Kannattamattomia tuotteita ei välttämättä kannata heti hylätä, vaan ensin tulee analysoida nykyistä toimintatapaa sekä analysoida kustannuksia läpikäymällä toiminnot ja sen jälkeen kustannusajurit, jolloin voidaan löytää selitys sille, miksi jokin toiminto kuluttaa enemmän resursseja kuin toinen toiminto. Kun kustannustehokkuuden parantamiseen tähtääviä päätöksiä tehdään, on mietittävä, mitkä toiminnot ovat välttämättömiä tuotteen aikaansaamiseksi, mitkä toiminnot tuovat asiakkaalle lisäarvoa, voiko toiminnon tehdä toisella tavalla tai voiko toiminnon yhdistää tehtäväksi jonkin toisen toiminnon kanssa. (Lumijärvi ym. 1995: 89-91.)

Kustannustehokkuuden parantamiseksi on ymmärrettävä kustannusten luonne eli miten kustannukset käyttäytyvät. Osa kustannuksista on vakiomääräisiä, esimerkiksi tilakustannukset, koska toimistotilojen vuokrasopimukset ovat usein monivuotisia. Henkilötyön kustannuksiin sen sijaan voidaan vaikuttaa turhia toimintoja karsimalla, mikä vaikuttaa myös prosessien tehokkuuteen. (Lumijärvi ym. 1995: 92-93.)

Parantaakseen kustannustehokkuutta olennaisesti, organisaation on muutettava toimintatapaansa toimintojen ja toimintoketjujen kartoittamisen avulla. Tällöin on mietittävä,

kuinka tehokkaasti yksittäiset toiminnot suoritetaan, kuinka tehokas koko toimintoketju on ja kuinka toimintoketjut kytkeytyvät toisiinsa. Kun toimintoketjuja suunnitellaan uudelleen ja prosesseja yksinkertaistetaan, kannattaa miettiä, voidaanko ketjuun osallistuvia henkilöitä vähentää, voidaanko ketjua nopeuttaa, onko toimintojen panostus henkilötyövuosina oikea ja onko toiminnot organisoitu oikein. Prosessien tehokkuutta – ja samalla kustannustehokkuutta – voidaan parantaa karsimalla turhia toimintoja. (Lumijärvi ym. 1995: 96-97.)

Toimintolaskennan avulla saadaan perusta benchmarkingille, jolloin voidaan verrata organisaation tilannetta kilpailijoihin. Vertailua voidaan tehdä oman toimialan sisällä tai muiden toimialojen välillä, jos toiminnot tai toimintoketjut ovat tarpeeksi vertailukelpoisia muiden organisaatioiden kanssa. Toimintojen avulla pystytään selvittämään tekijät, jotka selittävät erot eri organisaatioiden menestymisessä. Tavoitteena tulisi olla löytää paras toimintatapa vertailtaessa omaa organisaatiota muihin organisaatioihin. (Lumijärvi ym. 1995: 101-120.)

Toimintokohtainen budjetointi on hyvä johtamisen väline, joka tuo uutta realismia suunnitteluun. Aiemmin budjetti on saatettu tehdä kustannuslajeittain tai kustannuspaikoittain, vaikka olisi esimerkiksi sovittu jonkin yli vuoden kestävä projektin toteuttamisesta. Toimintoperusteisen budjetin avulla voidaan selvittää, miten panostus joihinkin toimintoihin vaikuttaa esimerkiksi tietyn projektin tai tuotteen kannattavuuteen. Jos kannattamaton tuote halutaan saada kannattavaksi, voidaan toimintolaskennan avulla miettiä, mitä toimenpiteitä seuraavana vuonna on tehtävä, jotta tuote saadaan kannattavaksi. Toimintoperusteisen budjetin hyötynä on lisäksi se, että sen avulla tehdään näkyväksi, miten panostaminen joihinkin toimintoihin vaikuttaa koko toimintoketjun kustannuksiin ja toimintoketjun kannattavuuteen. (Lumijärvi ym. 1995: 102-103.)

### **3.2. Implementoinnin onnistumiseen vaikuttavat tekijät**

Monet tutkijat (muun muassa Baird 2007, Shields & Young 1989, Brown, Booth & Jacobbe 2004) ovat tutkineet implementoinnin onnistumiseen vaikuttavia tekijöitä. Mutta miten onnistunut implementointi määritellään? Anderson & Young (1999) ovat havainneet haastatteluissaan kaksi hallitsevaa näkökulmaa, jotka määrittävät tehokkaan toimintolaskentajärjestelmän. Järjestelmä on tehokas – ja implementointi on onnistunut - jos toimintolaskennan tarjoamaa dataa käytetään tuotekustannusten vähentämiseen tai

prosessin parantamiseen ja toimintolaskennan tarjoama data on tarkempaa kuin perinteisten kustannuslaskentajärjestelmien tarjoama data. (Anderson & Young 1999.)

### 3.2.1. Seitsemän C:n malli

Shields & Young (1989) kehittivät seitsemän C:n mallin parantamaan kustannuslaskentajärjestelmän implementointia. Malli koostuu kulttuurista (culture), muutosagentista (champion), muutosprosessista (change process), sitoutumisesta (commitment), valvonnasta (controls), palkitsemisesta (compensation) ja jatkuvasta koulutuksesta (continuous education). Koska kustannuslaskentajärjestelmän implementointi vaikuttaa koko organisaatioon, on organisaation siirryttävä numeroilla johtamisesta jatkuvaan koulutukseen sitoutuneeseen johtamiseen onnistuakseen tehokkaan kustannuslaskentajärjestelmän vakiinnuttamisesta käytäntöön. Implementointistrategiassa on täten keskityttävä mieluummin käytöksellisiin kuin teknisiin seikkoihin. (Shields & Young 1989.)

**Kulttuuri.** Organisaatiokulttuuriin keskittyminen on tärkeää kahdesta syystä. Ensimmäkin tutkimukset osoittavat, että organisaation kulttuuri vaikuttaa organisaation suorituskykyyn. Toiseksi, sopivimman kulttuurin edistäminen nopeuttaa jatkuvan parantamisen taktia. Organisaatiokulttuurin määritelmät vaihtelevat. Stanley Davis on esimerkiksi määritellyt kulttuurin ”malliksi jaetuista uskomuksista ja arvoista, jotka antavat instituution jäsenille tarkoituksen ja tuottavat heille käyttäytymissäännöt organisaatiossaan”. Tästä voidaan johtaa määritelmä, että organisaatiokulttuuri on työntekijöiden ajattelutapa, joka sisältää työntekijöiden yhteiset uskomukset, arvot ja tavoitteet. Vahvasti funktionaalista kulttuuria pidetään pitkällä tähtäimellä parhaimpana, koska vahvasti funktionaalisessa kulttuurissa työntekijöiden sitoutuminen ja osallistuminen on vahvaa ja kulttuurin keskittyminen jatkuvaan parantamiseen johtanee lopulta tuloksiin parempana suorituskykynä. (Shields & Young 1989.)

Organisaatiokulttuuri voidaan kuvata myös ”malliksi yhteisistä ja vakaista uskomuksista ja arvoista, jotka ovat kehittyneet organisaatiossa vuosien kuluessa”. Baird (2007) tarkastelee kulttuurin kahta ulottuvuutta – innovaatiota ja tulossuuntautumista - ja niiden yhteyttä käyttöönoton laajuuteen. Innovaatio edustaa organisaatioyksikön avoimuutta ja sopeutuvuutta muutokseen, sekä sen kokeiluhalukkuutta. Kuviteltiin, että innovatiivisemat organisaatiot kokeilisivat todennäköisemmin uusia menetelmiä, kuten jotakin toimintolaskentamenetelmää. Toinen kulttuurin ulottuvuus - tulossuuntautuminen – viittaa laajuuteen, jolla organisaatio painottaa toimintaa ja tuloksia. Tulossuuntautuneilla organisaatioilla on suuria odotuksia suoritukselleen ja ne ovat kilpailukykyisiä. Bairdin (2007)

mukaan organisaatiot, joilla on tulossuuntautunut kulttuuri, ovat todennäköisemmin kiinnostuneita toimintolaskentamenetelmistä, joiden väitetään helpottavan prosessien parantamista ja lisäävän suorituskykyä ja kilpailukykyä. (Baird 2007.)

**Muutosagentti.** Melkein kaikki onnistuneet innovaatiot ovat vapaaehtoisen muutosagentin aloittamia ja implementoimia. Muutosagenteilla on usein vahvoja yrittäjyyteen liittyviä taitoja ja muutosagentti on yleensä jokin henkilö organisaation melko korkealta tasolta. Ylimmän johdon tuki on muutosagenteille välttämätöntä muutosagenttien ollessa henkilöitä, joilla on kyky motivoida muuta henkilöstöä ja joilla on tarvittavaa tietoutta siitä, miten hankitaan kaikki implementointiin tarvittavat resurssit. Muutosagentti on avainhenkilö jatkuvaan koulutukseen sitoutumisen prosessissa ja hän on myös ensisijaisesti vastuussa kustannuslaskentajärjestelmän implementoinnista. (Shields & Young 1989.)

**Muutosprosessi.** Muutosagentti implementoi muutosprosessin palkitsemisen, kontrollien ja jatkuvan koulutuksen avulla. Ylimmän johdon tuki ja sitoutuminen ovat välttämätön edellytys kustannuslaskentajärjestelmän onnistuneelle implementoinnille, jotta liika byrokratia ei estä muutosagentin ja hänen tiimensä työskentelyä. Myös rahalliset resurssit ovat välttämättömiä, jotta tietojärjestelmätekniikan kehittämiseksi ja implementoinnille sekä jatkuvalla koulutuksella on varattu riittävästi rahoitusta. Lisäksi muutokselle on annettava tarpeeksi aikaa, koska suurin haaste onnistuneelle implementoinnille saattaa olla yksilöllinen ja organisatorinen muutosvastarinta. Sen vuoksi johdon onkin tärkeää miettiä muutoksen laajuus ja päättää muutokseen tarvittava strategia; tulisiko muutosta johtaa ylhäältä alas vai alhaalta ylös. (Shields & Young 1989.)

**Sitoutuminen.** Vain muutos on pysyvää. Kustannuslaskentajärjestelmää implementoidessa organisaation tavoitteena tulisi olla uuden organisatorisen ajattelutavan edistäminen, jossa ydinfilosofiana on johtaminen sitoutumalla jatkuvaan koulutukseen. Sitoutumisella on jatkuvan koulutuksen kautta yhteys muutosagenttiin. Muutosagentti puolestaan kehittää palkitsemisen ja valvonnan kautta ylempää tasoa jatkuvaan koulutukseen sitoutumiselle. Ylimmän johdon, kuten myös jokaisen työntekijän, sitoutumisen ja tuen tulisi mahdollistaa sitoutuminen jatkuvaan koulutukseen –johtamisfilosofian muodostamiseen organisaation uudeksi ajattelutavaksi. Ajattelutavan muutoksia voidaan helpottaa käyttämällä valvontaa, palkitsemista ja jatkuvaa koulutusta. (Shields & Young 1989.)

**Valvonta.** Valvontoja tulee suunnitella ja implementoida jatkuvan koulutuksen määrän ja kannattavuuden lisäämiseksi, jotta organisaatio saavuttaa tavoitteensa. Visuaalinen

valvonta on ajankohtaisempaa, edullisempaa ja tehokkaampaa kuin valvontaraporteista saadun palautteen perusteella tehty valvonta. Visuaalisen valvonnan tärkein lähestymistapa on julkaista julkisesti informaatiota ajankohtaisesta suorituksesta rohkaisten täten jatkuvaan parantamiseen. Ylläpitääkseen korkeaa tasoa jatkuvassa parantamisessa organisaation on onnistuttava kehittämään ja käyttöönottamaan innovaatioita. Korkean innovaatiotason organisaatioille on tyypillistä matala organisaatorakenne, joka saavutetaan esimerkiksi työtiimien avulla. Matala organisaatorakenne rohkaisee integraatiota, innovointia, joustavuutta ja nopeutta. (Shields & Young 1989.)

**Palkitseminen.** Muutosagentit voivat käyttää palkitsemista valvoakseen käyttäytymistä ja motivoidakseen työntekijöitä lisäämään jatkuvan parantamisen tasoaan. Palkitsemisjärjestelmä tulee sitoa suoraan jatkuvan parantamisen kehittämiseen ja ylläpitämiseen ja palkitsemisjärjestelmän tulee edistää innovointia. (Shields & Young 1989.)

**Jatkuva koulutus.** Jatkuva koulutus on viimeinen silaus kustannuslaskentajärjestelmän onnistuneelle implementoinnille kahdesta syystä. Jatkuva koulutus voi ensinnäkin olla kulmakivi ohjelmalle, joka on suunniteltu kehittämään jatkuvaan parantamiseen sitoutuneen johtamisen kulttuuria. Toiseksi, jatkuva parantaminen vaatii jatkuvaa innovointia, jota helpotetaan antamalla työntekijöille uutta informaatiota. (Shields & Young 1989.)

### 3.2.2. Organisaation koko

Organisaation koon merkityksestä toimintolaskennan implementointiin on saatu ristiriitaisia tutkimustuloksia. Bairdin (2007) mukaan lukuisat tutkimukset viittaavat siihen, että toimintolaskenta otetaan todennäköisemmin käyttöön suurissa organisaatioissa, koska ne tarvitsevat enemmän informaatiota toimintolaskentajärjestelmästä ja koska niillä on paremmat mahdollisuudet sitouttaa resursseja toimintolaskentajärjestelmään ja siten saavat siitä parempia tuloksia. Baird (2007) ei kuitenkaan omassa tutkimuksessaan yllättäen löytänyt yhteyttä organisaation koon vaikutuksesta toimintolaskentajärjestelmän käyttöön. (Baird 2007.)

### 3.2.3. Yksilölliset tekijät

Zarei, Rad, Ghapanchi, F. & Ghapanchi, A. (2015) huomioivat myös yksilölliset tekijät toimintolaskennan implementoinnissa. Yksilölliset tekijät koostuvat tekijöistä, joissa työntekijöillä on merkittävä rooli. Yksilöt itse vaikuttavat esimerkiksi käsitteellisiin taitoihin, kun taas osallistumiseen vaikuttaa organisaatiokulttuuri ja jopa johdon päätökset.

Muita tekijöitä tässä kategoriassa ovat luovuus ja tietojen oikeellisuus. Käsitteellisiin taitoihin, luovuuteen ja tietojen oikeellisuuteen vaikuttavat myös toissijaiset tekijät, joista tärkeimpien joukossa ovat työsopimusten pituus, koulutus ja tarkkailtavuus, jotka liittyvät positiivisesti tietojen oikeellisuuteen. (Zarei ym. 2015.)

### 3.2.4. Strategiset tekijät

Zarei ym. (2015) sekä Gosselin (2007) kiinnittävät huomiota lisäksi strategisiin tekijöihin. Tärkeimmät tekijät tässä näkökulmassa ovat merkitys päätöksen tekoon, joka liittyy yleensä organisaation strategiaan ja kuinka toimintolaskenta auttaa tai parantaa organisaation toimintatapoja esimerkiksi erilaisilla tavoilla hyödyntää toimintolaskentajärjestelmän tuloksia (Zarei ym. 2015). Gosselin toteaa toimintolaskennan tarjoamia tietoja käytettävän myös suorituskyvyn mittaamiseen ja strategiseen kustannustenhallintaan. Strategisessa kustannuslaskennassa kustannusajurit jaetaan kahteen luokkaan: rakenteellisiin ja toteuttaviin kustannusajureihin. Rakenteelliset kustannusajurit, kuten investointien laajuus ja tuotteiden monimuotoisuus, sisältävät yrityksen tekemiä strategisia valintoja yrityksen talouden rakenteesta. Toteuttavat kustannusajurit, kuten esimerkiksi tilaus-ten käsittelyyn käytetty aika, ovat tekijöitä, joista riippuu kuinka menestyksekkäästi yritys toimeenpanee toimintojaan. Täten strateginen kustannustenhallinta ja toimintolaskennan kustannusajurinäkökulma ovat toisiaan täydentäviä strategisen kustannustenhallinnan näkökannalta. Ensin mainittu edustaa rakenteellisia tai toteuttavia kustannusajureita (esimerkiksi tuotteiden monimuotoisuus) ja jälkimmäinen edustaa ajureiden operationalisointia, esimerkiksi kuinka tuotteiden monimuotoisuuden vaikutusta tuotantokustannuksiin mitataan koneen tai laitteen asennukseen käytetyllä ajalla. (Gosselin 2007.)

Gosselin (2007) tutki lisäksi strategian ja organisaatorakenteen vaikutusta toimintolaskennan eri vaiheisiin, sekä organisaatioiden luonnetta. Samalla Gosselin (2007) tutki toimintolaskentaa hallinnollisena innovaationa. Hallinnollisilla innovaatioilla on vaikutusta organisaatorakenteisiin ja hallinnollisiin prosesseihin, sekä tavoitteiden, strategioiden ja ohjausjärjestelmien muutoksiin. Koska toimintolaskennan käyttöönotto vaikuttaa myös johdon laskentatoimeen, controllerien ja talouasiantuntijoiden osallistuminen implementointiin on yhä tärkeämpää. Innovaation käyttöönottoon vaikuttaa myös organisaation luonne; mekaaniset organisaatiot, jotka ovat muodollisia ja joissa päätöksenteko on keskitetympää kuin orgaanisissa organisaatioissa, ottavat todennäköisemmin uuden innovaation, esimerkiksi toimintolaskennan, käyttöönsä. Tutkimusten perusteella Gosselin (2007) teki sen johtopäätöksen, että organisaatiot, jotka sekä hyväksyvät että implementoivat toimintolaskennan käyttöönsä, ovat byrokraattisia organisaatioita.



Strategisesti toimintolaskennan kehittäminen saattaa olla vielä tärkeämpää silloin, kun organisaatio yhdistyy toiseen organisaatioon, jolla jo on toimintolaskenta käytössään. Toisaalta, jos organisaatio päättää ottaa toimintolaskennan käyttöönsä, organisaation täytyy ottaa huomioon IT-järjestelmiensä laatu nähdäkseen, tukeeko se uutta järjestelmää vai pitääkö järjestelmiä päivittää. Myös kilpailu on huomioitava. Välillisiä strategisia tekijöitä ovat lisäksi ympäristön epävarmuus, ulkoinen viestintä ja alenevat hinnat. Strategisten tekijöiden uniikin luonteen vuoksi näyttää siltä, että strategisilla tekijöillä on vaikutusta vain toimintolaskennan implementoinnin hyväksymisvaiheeseen. (Zarei ym. 2015.)

### 3.2.5. Teknologiset tekijät

Teknologiset tekijät ovat yhteydessä niihin ongelmiin, joita toimintolaskennan on oletettu korjaavan. Teknologisten tekijöiden merkitys toimintolaskennan implementoinnille on tutkimusten valossa ristiriitainen. Useimmat tutkijat ovat sitä mieltä, että teknologisilla tekijöillä ei ole vaikutusta toimintolaskennan implementointiin, mutta Cooper ja Zmud (1990) toteavat, että Bjørnenak (1997) on havainnut positiivisen suhteen teknologisten tekijöiden ja implementoinnin välillä. Krumwiede (1998) sen sijaan havaitsee organisaation vahvojen teknologisten valmiuksien vaikuttavan sekä negatiivisesti että positiivisesti toimintolaskennan käyttöönottopäätökseen organisaatiosta riippuen. Osa korkean teknologian omaavista organisaatioista, joilla nykyiset tietojärjestelmät tarjoavat jo riittävästi tietoa päätöksenteon tueksi, ei kannata toimintolaskennan käyttöönottoa järjestelmän kustannusten vuoksi. Toisaalta osa hyvän teknologian omaavista organisaatioista implementoi toimintolaskennan juuri siitä syystä, että se on helposti integroitavissa olemassa oleviin järjestelmiin. Teknologian taso voi olla hyvinkin kriittinen tekijä korkeatasoista toimintolaskentatoteutusta tavoiteltaessa. (Krumwiede 1998.) Cooper & Zmud (1990) kuitenkin väittävät, että nimenomaan teknologinen monimutkaisuus on merkittävä tekijä implementaation onnistumisen estäjänä.

**Suuri kiinteiden kustannusten määrä.** Booth & Giacobbe (1998) havaitsivat, että yritykset, joiden kustannuksista suuri määrä on kiinteitä kustannuksia, ovat todennäköisesti kiinnostuneempia toimintolaskennasta. On oletettavaa, että suuri kiinteiden kustannusten määrä liittyy positiivisesti toimintolaskennan käyttöönottoon. (Brown, Booth & Giacobbe 2004.)

**Tuotteiden monimutkaisuus ja monimuotoisuus.** Toimintolaskennan varhaiset kannattajat (Cooper & Kaplan 1988) väittävät, että korkea tuotteiden monimutkaisuus ja

monimuotoisuus lisäävät perinteisistä kustannuslaskelmista johtuvaa kustannusten vääristymää. Brown ym. (2004) toteaa, että Bjørnenak (1997) ja Krumwiede (1998) löysivät positiivisen yhteyden tuotteiden monimutkaisuuden ja monimuotoisuuden välillä liittyen toimintolaskennan käyttöönottoon, kun taas Clarke ym. (1997) löysi negatiivisen yhteyden ja Van Nguyen & Brooks (1997) eivät löytäneet minkäänlaista yhteyttä. Aiemmissä tutkimuksissa havaintojen epäjohdonmukaisuudet voivat johtua siitä, että käyttöönoton asteiden määritelmät vaihtelivat. On oletettavaa, että tuotteiden korkeampi monimutkaisuus ja monimuotoisuus on positiivisesti yhteydessä toimintolaskennan käyttöönoton kanssa. (Brown ym. 2004.)

**Suhteellinen etu.** Brown ym. (2004) toteaa Kwon & Zmudin (1987) määrittelevän suhteellisen edun ”määräksi, jolla innovaation mielletään tarjoavan enemmän organisatorisia etuja kuin muiden innovaatioiden tai vallitsevan tilan. Nämä kustannusedut saattavat heijastaa taloudellista legitimizeettiä ja/tai sosiaalista tai poliittista legitimizeettiä.” Täten suhteellisella edulla voi olla sekä taloudellisen kannattavuuden että sosiaalisen arvostuksen elementtejä. Toimintolaskentaan liittyen suhteellisen edun oletetaan olevan siinä, että toimintolaskenta on ylivoimainen verrattuna olemassa oleviin kustannuslaskentajärjestelmiin, jos tarjotaan joko laadukkaampaa informaatiota, joka mahdollistaa paremman päätöksen teon ja/tai symbolisoi organisaation ajantasaisuutta. Sosiaalista arvostusta tai legitimizeettitekijöitä on vaikea tutkia, koska toimintolaskennan käyttäjät saattavat olla haluttomia myöntämään hankkineensa uuden järjestelmän varmistaakseen innovaatioon liittyvän statuksensa. Sen sijaan taloudellisen ja organisatorisen edun konkreettisempia näkökulmia voidaan huomioida ja tutkia. (Brown ym. 2004.)

### 3.2.6. Kontekstuaaliset tekijät

Kontekstuaaliset, asiayhteyteen liittyvät tekijät ovat tärkeitä eri tavoin, koska ne voivat pakottaa toimintolaskennan käyttöönoton valmiuteen organisaatioissa, joilla on monimuotoisia tavaroita ja palveluita ja monimutkaista toimintaa. Rahoitukselliset vaatimukset ovat ratkaisevia tekijöitä valmiudessa toimintolaskennan käyttöönottoon ja lisäksi on otettava huomioon prosessien stokastinen luonne. (Zarei ym. 2015.)

Anderson & Young (1999) listaavat 12 yksilö- ja organisaatiotason kontekstuaalista tekijää seuraavasti:

Yksilön kontekstuaaliset tekijät, jotka vaikuttavat toimintolaskennan arviointiin:

1. Missä määrin yksilö uskoo muutoksen olevan aiheellinen

2. Yksilön sitoutuminen organisaatioon
3. Missä määrin yksilö samaistuu organisaation arvoihin
4. Yksilön tietous tuotantoprosessista sekä yksilön työkokemus

Organisatoriset kontekstuaaliset tekijät, jotka vaikuttavat toimintolaskennan arviointiin ja johdon sitoutumiseen implementointiprosessiin:

5. Missä määrin yksilöllinen suoriutuminen on linkitetty palkitsemiseen
6. Kilpailuympäristö
7. Olemassa olevien tietojärjestelmien laatu
8. Ympäristön turbulenssi
9. Todennäköisyys työntekijöiden lomautuksille
10. Esteet yrityksen kasvulle
11. Havaittu tehtaan tärkeys yritykselle
12. Havaittu kustannusten vähentämisen tärkeys tehtaalle

## 4. TOIMINTOLASKENNAN HYÖDYT SEKÄ KRITIIKKI JA HAASTEET

### 4.1. Kannattavuus, jatkuva parantaminen, johdon päätöksenteko

Arnaboldi ja Lapsley (2003) painottavat todellisten kustannusten tärkeyttä sisältäen palveluiden tuottamisen väittäen, että ”toimintolaskenta on välttämätön väline vakaalle rahoitusjohtamiselle ja jatkuvalle parantamiselle”.

Iso-Britanniassa tutkittiin toimintolaskennan käyttöastetta ja tyytyväisyyttä toimintolaskentaan suurissa yrityksissä, jotka olivat ottaneet toimintolaskennan käyttöönsä. Toimintolaskennan käyttöönotaneet yritykset suhtautuvat toimintolaskentaan positiivisesti toimintolaskennan vaikuttaessa organisaatioon myönteisesti. Toimintolaskenta on esimerkiksi ollut suoraan vaikuttamassa päätöksiin, jotka koskevat hinnan korotuksia ja hinnan alennuksia, tuotantotasoa, tuotantolinjaa ja sitä, mihin resurssien eliminointi kohdistetaan merkittävien kustannussäästöjen toteuttamiseksi. Lisäksi käyttäjät ovat väittäneet, että toimintolaskenta parantaa budjetin seuraamista monin tavoin, motivoi tuotesuunnittelijoita suunnittelemaan yhä kustannustehokkaampia uusia tuotteita, vaikuttaa laajasti asiakaslähtöiseen toimintatapaan ja täydentää johdon linjauksia aloittaa tuotannon aikataulu- ja joustava valmistus sekä varaston tarkastukset. Käyttäjät siis väittävät toimintolaskennan voivan muuttaa yrityksen käyttäytymistä monin eri tavoin sen tiedon kautta, jota toimintolaskenta tuottaa johdon päätöksenteolle. (Innes & Mitchell 1995.)

Mansor, Michael & Pike (2012) tutkivat toimintolaskentaa käyttäviä yrityksiä Kaakkois-Aasiassa päätyen samaan johtopäätökseen kuin Innes & Mitchell (1995) toimintolaskennan käyttäjien tyytyväisyydestä. Toimintolaskentaa käyttävät yritykset ovat erittäin tyytyväisiä toimintolaskennan tarjoamaan parempaan tietoon perinteiseen kustannuslaskentaan verrattuna. Merkittävimmäksi alueeksi toimintolaskennan hyödyntämiselle on osoittautunut budjetointi ja liiketoiminnan suunnittelu. Lisäksi toimintolaskennan tuottamat tiedot auttavat tunnistamaan parannusmahdollisuuksia eri liiketoiminta-alueilla, esimerkiksi hallinnointi- ja toimintoprosesseissa. Mansor ym. (2012) huomauttaa kuitenkin, että on tärkeää ymmärtää, että toimintolaskennan merkitys liiketoimintapäätöksiin eroaa henkilöstä toiseen, koska kukin painottaa eri tavalla toimintolaskennan hyödyntämistä omilla vastuuosastoillaan.

Sijoitetun pääoman tuottoprosentin paranemisella ja toimintolaskennalla on positiivinen yhteys varsinkin silloin, kun toimintolaskenta toteutetaan monimuotoisissa yrityksissä eli

ympäristöissä, joissa kustannukset ovat suhteellisen tärkeitä, ja kun yrityksen sisäisiä liiketoimia on rajoitettu määrä hyötyjä rajoittamassa. Toimintolaskenta edesauttaa positiivisia hyötyjä, mutta ei kaikenlaisissa yritysکوhtaisissa olosuhteissa. Siksi on tärkeää, että toimintolaskentaa käyttävällä yrityksellä on tietoutta sopivista olosuhteista maksimoidakseen toimintolaskennan tehokkuuden. (Cagwin & Bouwman 2002.)

#### **4.2. Resurssien kohdistaminen**

Cooper & Kaplan (1992) ovat tutkineet resurssien käytön kustannuksia. He ovat todenneet, että johtajat voivat käyttää toimintolaskennan tuottamaa resurssien käytön kustannusinformaatiota seuratakseen ja ennustaakseen muutoksia toimintojen tarpeissa kuten tuotannon volyymin muutoksissa, tuotevalikoiman muutoksissa, prosessin muutoksissa ja parantamisessa, uuden teknologian käyttöönotossa ja tuotteiden sekä prosessien suunnittelun muutoksissa. (Cooper & Kaplan 1992.)

Kun johtajat muokkaavat asiakas- ja tuotevalikoimaa, käyttöönottavat uusia tuotteita, poistavat vanhentuneita tuotteita, parantavat toimintaprosesseja ja käyttöönottavat uutta teknologiaa, he muuttavat samalla toimintojen tarvitsemia suoria ja tukiresursseja. Toimintojen suorittamiseen tarvittavat tarkistetut resurssivaatimukset voidaan arvioida toimintolaskennan avulla. Erot resurssien kysynnän ja tarjonnan välillä voidaan kääntää odotetuiksi muutoksiksi tulevaisuuden resurssikäytössä. Tällä tavoin käytettynä toimintolaskennasta tulee keskeinen väline johdon suunnittelulle ja budjetoinnille. Jokaisen resurssin budjetti päätetään perustuen toimintoihin, joita tarvitaan ennustetun tuotevolyymien ja tuotevalikoiman tuottamiseksi sekä olemassa olevien tuotantoprosessien ylläpitämiseksi. (Cooper & Kaplan 1992.)

#### **4.3. Hinnoittelu**

Baird (2007) on havainnut toimintolaskennalla olevan monia etuja julkisella sektorilla. Tarjouskilpailuprosessi on ollut virikkeenä tarkemmalle tavaroiden ja palveluiden kustannuslaskennalle. Lisäksi toimintolaskenta on tullut vallitsevaksi sairaaloissa sekakustannusten myötä. Toimintolaskentaa käytetään säännöllisesti myös julkisen sektorin organisaatioissa tukemaan tavaroiden ja palvelujen hinnoittelun kustannusvastaavuutta. (Baird 2007.)

#### 4.4. Asiakkaiden maksuhalukkuus

Stouthuysen ym. (2014) tutkivat ensimmäisten joukossa aikaperusteisen toimintolaskennan (Time-Driven Activity-Based Costing, TDABC) hyötyjä julkisissa organisaatioissa. Heidän tutkimuksensa rakentui kehittyneille kustannuslaskentamalleille julkisen sektorin kontekstissa heidän toteuttaessaan TDABC:n pilottiprojektin kahdessa belgialaisessa julkisessa uimahallissa. He saivat tutkimuksellaan empiirisiä todisteita siitä, kuinka TDABC auttaa julkisen sektorin johtoa aikaansaamaan lisää näkyvyyttä palveluprosessien tehokkuudelle ja kapasiteetin käytölle. Julkisessa virkistystoiminnassa tämä näkyvyys voi parantaa asiakkaan ymmärrystä ja maksuhalukkuutta joidenkin palveluiden osalta. Tutkimuksia tulisi laajentaa myös muihin julkisen sektorin toimintaympäristöihin. Teknisestä näkökulmasta on osoitettu, että TDABC voidaan sopeuttaa nopeasti ja edullisesti muuttuviin operationaaliin ja ulkoisiin ympäristöihin. Siten TDABC osoittautuu hyödylliseksi moninaisiin julkisen sektorin toimintaympäristöihin ja sillä on kohtuulliset käyttöönotto- ja ylläpitokustannukset. TDABC:n tuottama tieto voi myös toimia vertailukohdaksi julkisille palveluille. Stouthuysen ym. (2014) tutkimuksessa TDABC haastoi sekä virkamiehet että julkisen uimahallin johtajat tunnistamaan yleiskustannuksia aiheuttavia taustatoimintoja, lisäämään tervettä kilpailua ja rohkaisemaan uimahallin johtajien ja virkamiesten välistä viestintää. TDABC tuotti tietoa, jota ei ollut aiemmin saatavilla ja joka paransi päätöksenteon perustaa. (Stouthuysen ym. 2014.)

#### 4.5. Imagon parantaminen

Lisäkannustin toimintolaskentamenetelmien käyttöönottoon julkisen hallinnon organisaatioissa sisältää organisaation halun kuvata itseään moderniksi yhtiöksi. Täten julkisen sektorin organisaatioiden havaitaan hyväksyvän moderneja toimintatapoja, kuten toimintolaskennan, oikeuttaakseen toimintansa heille asetetusta paineesta käyttöönottaa ja jäljittellä yksityisen sektorin organisaatioiden muotoja ja toimintatapoja. Näin ollen toimintolaskentamenetelmiä pidetään yhtä relevantteina julkisen sektorin organisaatioissa kuin ne ovat yksityisen sektorin organisaatioissa, joten niitä pitäisi käyttöönottaa samassa laajuudessa myös julkisella sektorilla. (Baird 2007.)

#### 4.6. Maksullinen toiminta ja tilinpäätöstiedot

Suomessa oikeusministeriö (2002) on selvittänyt toimintolaskennan hyötyjä raportissaan Toimintolaskennan hyödyntäminen oikeusministeriössä ja oikeuslaitoksessa. Oikeusministeriö on päätenyt siihen tulokseen, että toimintolaskennalla on selkeä lisäarvo maksullisessa toiminnassa. Toimintolaskentaa voidaan hyödyntää myös maksustrategian luomisessa ja päivittämisessä ja sen lisäksi toimintolaskennan avulla on mahdollista tuottaa talousarvioiden tulostavoitteiden liitelaskelmat, hinnoittelulaskelmat sekä tilinpäätökseen sisältyvät kustannus- ja kannattavuuslaskelmat. (Oikeusministeriö 2012.)

#### 4.7. Toimintolaskennan kritiikki ja haasteet

Arnaboldi & Lapsley (2003) tutkivat toimintolaskennan käyttöönottoa Skotlannin julkisella sektorilla. Tutkimuksissa havaittiin, että resurssipula on suurin este toimintolaskennan käyttöönotolle. Toimintolaskennan käyttöönotto vaatii paljon henkilöresursseja sekä käyttöönotto- että ylläpitovaiheessa. Julkisen sektorin viranomaiset totesivat heiltä puuttuvan toimintolaskennan asiantuntijuutta. Tällöin käyttöönottoon vaadittaisiin ulkopuolisia konsultteja, joka juontaa toiseen ongelmaan – rahallisten resurssien puutteeseen. Viranomaiset kohtaavat vuosittain uusia haasteita saadessaan uusia tehtäviä tuottaakseen kansalaisille parempia palveluja samaan aikaan kuin kustannuksia tulisi leikata. Toimintolaskennan käyttöönoton välittömät kustannukset ja pitkän ajan kustannukset sekä toimintolaskennan usein kritisoidut hyödyt painottuvat estäen toimintolaskennan käyttöönoton osassa Skotlannin julkista sektoria. (Arnaboldi & Lapsley 2003.)

Skotlannin julkisella sektorilla käyttöönotosta luopumiseen on johtanut myös ylimmän johdon riittämätön sitoutuminen. Sitoutumisen puute liittyy skeptisyyteen toimintolaskennan tuottaman tiedon hyödyntämisestä jatkuvaluonteisesti. Kaplanin (1986) mukaan tärkein selitys johdon laskentajärjestelmän käyttöönoton vivästymiselle on juuri se, että ylin johto ei ole korostanut tarvetta parantaa johdon laskentajärjestelmien merkitystä, vaikka juuri heidän olisi tunnistettava heillä olevan valta ohjausjärjestelmän valitsemiseen. Lisäksi johtajien mielestä toimintolaskennasta on hyötyä vain määritettäessä tuotteiden tai palvelujen kustannuksia, mutta sen sijaan toimintolaskenta ei ole käyttökelpoinen tukemaan budjetin laatimista tai päätöksentekoa. Tältä näkökannalta toimintolaskennan kustannukset näyttävät ylittävän sen hyödyt. (Arnaboldi & Lapsley 2003.)

Nanni ym. (1992) puolestaan tuo esille, että jotkin yritykset eivät ole käyttöönottaneet täydellistä toimintolaskentaa sen vuoksi, että ne pitävät kustannusajurianalyysistä saatavia etuja riittävinä tuotantopäätösten tekemiselle. Lisäksi Gosselin (2007) väittää, että kiinnostus toimintolaskentaa kohtaan on vähentynyt, koska toimintolaskentaa pidetään liian monimutkaisena implementaationa.

Shields & Young (1989) toteavat omissa tutkimuksissaan, että muutosvastarinta on suurin haaste toimintolaskennan onnistuneelle implementoinnille. Johtajien osalta vastustus voi johtua siitä, että he ajattelevat toimintolaskennan alentavan lyhyen ajan tuottoja, joka vaikuttaa yrityksen suorituskykyyn pääomamarkkinoilla ja vaikuttaa siten johtotason päätöksiin. Johtajien tulisikin kiinnittää huomiota tulevaisuudessa odotettaviin kassavirtoihin. (Shields & Young 1989.)

Gosselin (2007) analysoi toimintolaskentatutkimuksia 15 vuoden ajalta tehden johtopäätöksiä toimintolaskennan käyttöönottoa estävistä tekijöistä. Organisaatiot olivat kokeneet haasteellisimmiksi ongelmiksi tietojen saatavuuden, resurssien puutteen, muutosvastarinnan ja koulutuksen puutteen. Muita haasteita tai esteitä toimintolaskennan käyttöönotolle olivat puutteellinen tietotekniikka ja ylimmän johdon riittämätön sitoutuminen. Jotkin organisaatiot totesivat myös tuotteidensa tai palveluidensa olevan toimintolaskennalle sopimattomia. Toisaalta myös toimintolaskentajärjestelmän suunnittelun vaatima työmäärä koettiin kohtuuttoman suureksi verrattuna toimintolaskennasta saataviin hyötyihin. Organisaatioilla ei ollut myöskään tarkkaa käsitystä siitä, mitä toimintolaskennalla tarkoitetaan. Gosselin (2007) toteaaakin, että toimintolaskennan täsmällinen määritelmä puuttuu, mikä on vaikeuttanut toimintolaskentaa liittyviin kyselyihin vastaamista. Gosselinin (2007) tavoitteena oli myös toimintolaskentaparadoksin ratkaiseminen, mutta paradoksi on yhä voimassa. Vaikka toimintolaskenta on hyvin tunnettu ja hyväksytty johdon laskentatoimen asiantuntijoiden keskuudessa, suuri osa organisaatioista ei ole kuitenkaan harkinnut toimintolaskennan käyttöönottamista, ja nekin organisaatiot, jotka olivat päättäneet 1990-luvulla ottaa toimintolaskennan käyttöönsä, hylkäsivät käyttöönoton. (Gosselin 2007.)



## 5. TUTKIELMAN METODOLOGIA JA CASE-ORGANISAATIO

### 5.1. Metodologia

Tutkimuksessa käytetään kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, joka etsii vastausta kysymykseen ”mistä ilmiössä on kyse”. Tutkimuksen tavoitteena on saada ilmiöstä syvälinen ja kokonaisvaltainen ymmärrys, jotta ilmiö voidaan kuvailla. Kvalitatiiviselle tutkimukselle on ominaista tutkimuksen tapahtuminen luonnollisessa ympäristössään ja aineiston kerääminen vuorovaikutussuhteessa tutkittaviin tutkijan toimiessa itse aineiston kerääjänä. Suora kontakti tutkijan ja tutkittavan välillä on tärkeää, koska painopiste on tutkittavien näkemyksissä ja näkökulmissa. Tutkijan joutuessa itse kehittämään ratkaisuja, kvalitatiivinen tutkimus vaatii tutkijalta luovuutta ja analyttisuutta. Tutkimustulosten varmistamiseksi voidaan käyttää triangulaatiostrategiaa, esimerkiksi menetelmäangulaatiota, jossa käytetään havainnointia, haastatteluja ja asiakirjoja ratkaisun löytämiseksi. Tutkimus ei ole yleistettävissä, koska tutkimuksessa tutkitaan yksittäistä tapausta. (Kananen 2014: 14-19, 120.)

Tutkimus toteutetaan case/field-tutkimuksena, jonka tärkeimmät ominaispiirteet ovat samansuuntaisia kuin muidenkin empiiristen tutkimusten. Onnistuneen tutkielman lähtökohtana on aiemman tutkimuksen tunteminen ja aiemman tutkimuksen kytkeminen tutkimukseen. Lisäksi tutkimusasetelman selkeyteen, tutkimuksen tavoitteen asettamiseen ja empiirisen tutkimuskohteen valintaan tulee kiinnittää huomiota, jotta ne tukevat toinen toisiaan. Tutkimukselle on eduksi myös se, että tutkija kykenee hyödyntämään käytännön näkökulmaa tutkimuksen luotettavuuden säilyttäessä riittävän tason. Tutkimusprosessi kulminoituu selkeään, ytimekkääseen ja kieleltään moitteettomaan raporttiin sekä kontribuutioon. (Lukka 1999.)

Tässä tutkimuksessa käytetään yhtä casea eli yhtä organisaatiota havaintokohtena. Salmi & Järvenpää (2000) nimeävät esimerkkinä tässäkin tutkielmassa käytettävän tutkimusaiheen, toimintolaskennan käyttäytymisvaikutusten analysoinnin, esimerkkinä yhden casen tutkimuksesta. Salmi & Järvenpää (2000) toteavat myös, että tutkimuksen onnistumisen kannalta tärkeää on tutkijan luottamuksellinen ja esteetön tiedonsaanti organisaatiosta, kuten myös asiaan liittyvien teorioiden huolellinen ja looginen valinta.

Case/field-tutkimukset jakautuvat tutkimustyyppiltään ei-interventionistisiin – etnografinen, grounded theory, teoriaa havainnollistava, teoriaa vastaava – ja interventionistisiin -

toimintatutkimus ja konstruktiiivinen – tutkimuksiin. Interventionistisissa tutkimuksissa tutkija on tiiviisti mukana tutkittavassa todellisuudessa. Tässä tutkimuksessa käytetään interventionistisiin menetelmiin luettavaa konstruktiiivista tutkimusotetta tutkijan ollessa mukana kehittämässä uutta konstruktiota. (Lukka 1999.)

Konstruktiiivisen tutkimuksen tutkimusprosessi alkaa tutkimuspotentiaalia omaavan ajan-kohtaisen ongelman eli tutkimusaiheen olemassaolosta. Hyvä tutkimusaihe on sellainen, jota voidaan tutkia sekä teoreettiselta että käytännön kannalta ja jolla on käytännöllistä merkitystä. Tutkimusaiheen löydyttyä tutkijan tulee sitoutua mahdollisesti pitkäaikaiseenkin yhteistyöhön kohdeorganisaation kanssa. Tutkijan tulee vakuuttaa kohdeorganisaatio tutkimusongelman ratkaisun tärkeydestä ja osallistua ongelmanratkaisemiseksi muodostettavan työryhmän tai projektiryhmän työskentelyyn yhdessä kohdeorganisaation avainhenkilöiden kanssa. Seuraavassa vaiheessa tutkijan tulee hankkia syvälinen tutkimusaiheen tuntemus sekä teoreettisesti että käytännöllisesti. Tutkijan on perehdyttävä tutkimusaiheeseen kohdistuvaan aiempaan tutkimukseen kyetäkseen myöhemmin analysoimaan tutkimuksen teoreettista kontribuutiota. Tutkija perehtyy myös kohdeorganisaation eksplisiittisiin ja implisiittisiin ongelmiin havainnoimalla, haastatteleamalla ja analysoimalla kirjallisia aineistoja. Haastatteluissa voidaan käyttää kvalitatiivisille tutkimuksille ominaista pientä otoskokoja. (Lukka 2001; Kasanen, Lukka & Siitonen 1993.)

Seuraava vaihe on kriittinen sen vuoksi, että jos innovatiivista konstruktiota ei pystytä kehittämään, projektia ei kannata jatkaa. Tutkimuksen kannalta on tärkeää pyrkiä innovaatioihin aiemmin kehitettyjen ratkaisujen käyttämisen sijaan. Innovatiivinen konstruktio tulee kehittää tutkijan ja kohdeorganisaation edustajien yhteistyönä. Konstruktiota muokataan ja mahdollisesti implementoidaan pienimuotoisesti eli tehdään niin sanottu ”markkinatestaus”, jonka jälkeen saadaan kokemuksen kautta lisää tietämystä. Jotta konstruktiiivinen tutkimus toteutuu, valmistunutta konstruktiota on testattava käytännössä. Konstruktiiiviselle tutkimukselle on ominaista tutkijan sitoutuminen konstruktion, mikä edistää konstruktion toteutumista käytännössä. Empiirisen työn jälkeen tutkijan on pohdittava kohdeorganisaation kanssa läpikäymäänsä oppimisprosessia ja analysoitava prosessin tuloksia. Viimeiseksi pohditaan, voidaanko konstruktio siirtää toisiin organisaatioihin. Vaikka konstruktio ei olisi siirrettävissä muunneltunakaan toisiin organisaatioihin, akateemisen tutkimuksen kannalta tärkeintä on kuitenkin pystyä selittämään projektin teoreettinen kontribuutio reflektoidulla havaintonsa aiempaan teoriaan. (Lukka 2001.)

Tässä tutkimuksessa konstruktiiivisen tutkimuksen periaatteita sovelletaan osittain. Tutkija osallistuu uuden konstruktion eli toimintolaskentamallin kehittämiseen ja sen

yhteydessä tavoitteena on vastata tutkimuksessa asetettuihin kysymyksiin osana mallin kehittämistä. Tutkimus ei kuitenkaan ankkuroidu mallin ja uuden järjestelmän implementointiin ja mallin markkinatestaukseen asti, vaikka tutkimuksessa mallin määrittelyt onkin saatu valmiiksi. Tutkimuksen aikana tutkijan rooli uuden järjestelmän kehittäjänä on syventynyt, ja tutkijan rooli kohdeorganisaatiossa on käyttöön otettavan toimintolaskenta-järjestelmän ylläpitäjä ja henkilöstön opastaminen järjestelmän käyttämiseen.

## 5.2. Case-organisaation esittely

Tutkimuksen case-organisaatioksi on valittu Maaseutuvirasto, jossa tutkija on työskennellyt viraston perustamisesta, vuodesta 2007, alkaen. Tutkimuksen aihe on tutkijalle läheinen tutkijan työskennellessä talousasiantuntijana ja tutkijan ollessa kiinnostunut taloushallinnon ja kustannuslaskennan kehittämistä virastossa.

Maaseutuviraston (Mavi) tehtävänä on toimia Suomen ainoana maksajavirastona. Mavi vastaa Euroopan unionin maataloustuki- ja maaseuturahaston varojen käytöstä ja Mavi hallinnoi vuosittain noin 1,8 miljardin euron EU- ja kansallisia tukia. Mavi luo edellytyksiä maaseudun elinvoimaisille elinkeinoille ja toteuttaa maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan tavoitetta puhtaan kotimaisen ruoan tuotannon ja uusiutuvien luonnonvarojen kestävän käytön turvaamisesta. ([www.mavi.fi](http://www.mavi.fi).)

Mavin tehtävän ollessa monien eri tukimuotojen hallinnointi Mavi tarvitsee hyvin paljon erilaisia IT-järjestelmiä. Tämä vaikuttaa Mavin kulurakenteeseen siten, että kuluista noin 40 % muodostuu henkilöstökustannuksista ja noin 40 % IT-kustannuksista toisin kuin virastoissa yleensä. Useimmissa virastoissa henkilöstökulut ovat suurin yksittäinen menoaerä noin 80 % osuudellaan. Mavin IT-kustannusten suuruuteen vaikuttavat sekä järjestelmien ylläpitokustannukset että uusien järjestelmien/järjestelmäosien kehittämisprojektien kustannukset. Edellä mainitut kustannukset rahoitetaan pääasiassa Mavin toimintamenomomentilta, mutta osaan kustannuksista käytetään myös teknisen avun momenttia. Teknisen avun momenttia käytetään teknisellä avulla palkatun henkilöstön palkkakustannuksiin, sekä muihin sellaisiin kustannuksiin, joihin teknistä apua on sallittua käyttää. Kustannukset korvataan jälkikäteen Euroopan maaseudun kehittämisen maatalousrahastosta Mavin laadittua maksatushakemuksen maksajavirastolle. Mavilla on lisäksi käytössään maa- ja metsätalousministeriön (MMM) tuottavuusmäärärahamomentti, jolla rahoitetaan suurimpien IT-projektien kustannuksia. Näin ollen kaikkien kolmen momentin käyttöä on seurattava tarkasti.

Seurantaan helpottaa Valtion yhteinen seurantakohdemalli. Ydintoiminnot ja tukitoiminnot on tunnistettu ja määritelty ja kustannuksia seurataan sekä kustannuslajeittain, momenteittain, projekteittain että toiminnoittain. Seurantaan helpottaisi edelleen toimintolaskentamallin kehittäminen, jonka avulla resurssien käyttöä voidaan seurata intensiivisemmin, jolloin saadaan paremmin ja ajantasaisemmin tietoa johdon päätöksentekoon.

Mavilla on myös jonkin verran maksullista toimintaa, jonka osalta eduskunta edellyttää hallituksen seuraavan valtion maksuperustelain soveltamisen vaikutuksia hallintoon ja kansalaisten asemaan. Valtion maksuperusteasetuksessa säädetään suoritteiden omakustannusarvosta ja sen laskemisesta:

”Suoritteiden omakustannusarvoon eli suoritteiden tuottamisesta aiheutuneisiin kokonaiskustannuksiin luetaan suoritteiden tuottamisesta aiheutuvien erilliskustannusten lisäksi suoritteiden tuottamisen aiheuttama osuus hallinto-, toimitila- ja pääomakustannuksista sekä muista valtion viranomaisen yhteiskustannuksista.”

Valtion maksuperusteasetus 6.3.1992/211, 1 §

Mavin toteutunut henkilötövuosimäärä oli 201 htv vuonna 2017 ja Mavin toiminnan kokonaiskustannukset sisältäen poistot ja korot olivat 27,877 miljoonaa euroa vuonna 2017.

### **5.3. Tutkimuksen toteutus ja aineiston rajaus**

Tutkimus toteutettiin valitsemalla haastateltavat henkilöt harkinnanvaraisella otoksella tutkijan asettamien kriteerien perusteella. Tutkimukseen valittiin henkilöitä, jotka tuntevat ilmiön omakohtaisesti. Tutkimuksessa haastateltiin Mavista virkavapaalla oleva pitkäaikainen controller, controllerin sijainen sekä IT-controller, joilla on kokonaisvaltainen käsitys viraston taloudesta ja toiminnasta. Lisäksi haastateltiin neljä esimiestä – yksi osastonjohtaja ja kolme yksikönjohtajaa - siten, että haastatelluiksi tuli yksi johtaja jokaisesta substanssiosastosta ja yksi tietohallinnon toimintakokonaisuudesta. Yksikönjohtajista haastateltaviksi valittiin sellaisten yksiköiden esimiehet, joiden vastuulla on suhteellisesti suurimmat osuudet viraston määrärahan käytöstä.

Kaikki haastateltavat olivat työskennelleet Mavissa vähintään seitsemän vuotta haastateluhetkellä. Vakinaiset controllerit olivat toimineet nykyisessä tehtävässään kahdesta vuodesta kahdeksaan vuoteen. Poikkeuksena tähän oli controllerin sijainen, joka oli ollut

viraston palveluksessa lähes yhdeksän vuotta, mutta oli toiminut nykyisessä tehtävässään 6 kuukautta. Esimiehistä E2 oli toiminut nykyisessä tehtävässään lähes kahdeksan vuotta muiden haastateltujen esimiesten omatessa esimieskokemusta kahdesta vuodesta lähes seitsemään vuoteen.

Haastattelujen tavoitteena oli saada selville controllerien ja esimiesten tarpeet toimintolaskennalle. Haastattelujen tuloksia hyödynnetään toimintolaskentaa kehitettäessä, jotta maaseutulinjan osalta pystytään tuottamaan tulosohjauksessa vaadittujen tietojen lisäksi kuukausittaisia raportteja tukemaan johdon päätöksentekoa. Haastattelujen tavoitteena oli myös saada vastauksia tutkimuskysymyksiin. Tutkimuksessa hyödynnettiin lisäksi Kieku-järjestelmästä saatavia kirjanpidon raportteja, joita voidaan siirtää Exceeliin ja hyödyntää toimintolaskentamallin kehittämisessä. Vaikka Valtiokonttori onkin jo laatinut valtionhallinnon yhteisen laskentamallin, yhteistä kustannuslaskentajärjestelmää valtionhallinnossa ei ainakaan toistaiseksi ole kehitetty. Koska toimintolaskenta kuitenkin helpottaa huomattavasti tulosohjaukseen tarvittavien raporttien sekä muiden kuukausittaisen seurantaraporttien laadintaa, maaseutulinjalle on kehitettävä oma toimintolaskentamalli mahdollisimman pian.

## 6. TOIMINTOLASKENNAN RAKENTAMINEN CASE-ORGANISAATIOILLE

Tutkielman empiirinen osuus perustuu aiemmin laadittuun tutkielmaan, joka käsittää tutkielman teoriaosuuden. Teoriaosuuden kirjoittamisen jälkeen valtionhallinnossa tehtiin päätös Maaseutuviraston (Mavi) yhdistämisestä yhdessä Elintarviketurvallisuusviraston (Evira) ja Maanmittauslaitoksen tietopalvelukeskuksen (Mitpa) kanssa yhdeksi uudeksi virastoksi. Uuden viraston nimeksi on päätetty Ruokavirasto. Virasto aloitti toimintansa 1.1.2019 säilyttäen edellä mainittujen organisaatioiden toiminnot sellaisinaan. Mavin toiminnot siirtyivät Ruokaviraston maaseutulinjan toiminnoiksi, ja näin ollen tutkielmaa voitiin jatkaa muuttamalla tutkielman otsikko seuraavaksi: Tuloksellisuutta ja tuottavuutta toimintolaskentamallin avulla: case Maaseutuvirastosta Ruokaviraston maaseutulinjaan.

### 6.1. Lähtökohdat

Mavissa ongelmana oli kustannus-/toimintolaskentajärjestelmän puuttuminen. Tulosohejausasiakirjoihin eli toimintakertomukseen ja tulossopimukseen tarvittavat tiedot laskettiin Excel-taulukkolaskentajärjestelmää käyttämällä, joka oli työlästä ja aikaa vievää. Johdolle tulisi tarjota määräraha- ja henkilötyövuosiseurannan lisäksi tarkempia laskelmia viraston taloustilanteesta, mutta puutteellisten järjestelmien ja virastofuusiovalmistelujen vuoksi johdon raportteja ja analyyseja ei voitu laatia säännöllisesti.

Eviran johdon ehdotuksesta Eviran Erakko-järjestelmän konsultit esittelivät Mavin johdolle ja talousvastuullisille tutkimuksen tekijä mukaan luettuna Erakko-järjestelmän toimintaa keväällä 2018 tarkoituksenaan, että Mavi ottaisi Erakon toimintolaskennan käyttöönsä jo vuoden 2018 aikana. Samanaikaisen virastofuusiovalmistelun vuoksi Mavilla ei ollut mahdollista sitouttaa resursseja ehdotetulla aikataululla toimintolaskennan käyttöönottoon, mutta toimintolaskennan käyttöönottoon tähtäävä projekti pystyttiin aloittamaan kesällä 2018. Tulevaan käyttöönottoon liittyen järjestelmää esiteltiin Mavissa toistamiseen, ja tällöin tilaisuus oli avoin koko henkilöstölle.

## 6.2. Tavoitteen asettelu

Toimintolaskentaprojekti päätettiin rajata toimintolaskentajärjestelmän kehittämiseen, ja projektiin ei ole tarkoitus liittää muiden järjestelmien kehittämistä kuten tutkielman kohdassa 1.2 aiemmin mainittiin. Samanaikaisesti viraston toimintolaskentaprojektin aikana on käynnissä myös valtiovarainministeriön koko valtionhallinnon kattava Valtion hankintatoimen digitalisointi –hanke (Handi-hanke). Hankkeen tavoitteena on kehittää valtion hankintatoimea muun muassa kehittämällä sähköistä kilpailutusta, automatisoimalla ostolaskujen käsittelyä ja kehittämällä uusi hankintatoimeen ja tilaamiseen liittyvä järjestelmä (Handi-palvelu). Valtiokonttori on määritellyt yhdessä Palkeiden kanssa virastojen Handi-palvelun käyttöönottoaikataulun, ja Ruokavirastossa Handi-palvelu otettiin käyttöön heti viraston aloittaessa toimintansa 1.1.2019. Järjestelmä muutti toimintatapoja siten, että menoon sitoudutaan jo tilausvaiheessa hyväksymällä järjestelmässä tilaukset ostolaskujen sijaan, jolloin ostolaskut kiertävät ja täsmäytyvät järjestelmässä automaattisesti. Järjestelmästä tehtiin liittymä Kiekuun hankkeen toimesta ja hankkeen kustantamana. Handi-hanke jää tämän tutkimuksen ulkopuolelle, mutta Handi-hanke vaikuttaa toimintolaskentaprojektiin muuttamalla toimintatapoja tilausten käsittelyssä ja uudella, Handin, Kiekun ja Erakon välisellä tietojärjestelmäliittymällä.

## 6.3. Projektiryhmä

Uuden toimintolaskennan järjestämiseksi perustettiin kesällä 2018 projektiryhmä tulevaa organisoitumista silmällä pitäen. Projektiryhmässä oli osallistujia sekä Mavista, Evirasta että Mitpasta ulkopuolisen konsultin lisäksi. Mavista oli mukana tutkielman tekijän lisäksi controller ja Evirasta talousasiantuntija sekä projektipäällikkö. Mitpan ollessa osa Maanmittauslaitosta ja Mitpan toiminnan keskittyessä IT-hankkeisiin ja tietotekniikan ylläpitoon, Mitpassa ei ollut lainkaan talousasiantuntijoita talousorganisaation sijaitessa muualla Maanmittauslaitoksen organisaatorakenteessa. Sen vuoksi Mitpasta toimintolaskentaprojektiin osallistui IT-asiantuntija tuomaan näkökulmaa erityisesti projektilaskelmiin ja -raportteihin. Vaikka Evirassa vuonna 2018 käyttöön otettuun Erakko-analytiikkajärjestelmään on tarkoitus kehittää myös Mitpan toimintolaskenta Mavin toimintolaskennan ohella, tässä tutkimuksessa keskitytään vain Maviin/maaseutulinjaan liittyvään kehittämiseen.

Projektin tavoitteena oli kartoittaa Mavin seurantakohteet toimintolaskentaa varten ja kartoittaa Eviran laskentamallin soveltuminen Mavin tarpeisiin. Koska järjestelmä oli otettu

Evirassa käyttöön vuoden 2018 alussa, Evira oli kustantanut järjestelmän aloituskulut. Evira vastasi vielä vuoden 2018 kuluista, mutta vuonna 2019 myös maaseutulinja osallistuu kustannuksiin.

Projektin esiselvitys, tilipuitteiden kartoitus, toteutettiin fuusiota valmistelevassa taloussuunnitteluryhmässä. Ryhmä perustettiin vuoden 2017 syksyllä keskittyen ensin talouden ja toiminnan suunnitteluun yleisemmällä tasolla, ja tilipuitteiden kartoitus aloitettiin vuoden 2018 keväällä. Ryhmään osallistui tutkielman tekijän lisäksi Mavin kaikki kolme controlleria siten, että vakituisen controllerin jäätyä virkavapaalle controllerin sijainen ryhtyi ryhmän jäseneksi. Lisäksi ryhmään osallistui Evirasta talousasiantuntija ja talous- ja henkilöstöyksikön johtaja sekä Mitpasta yksi johtavista IT-asiantuntijoista. Ryhmä koontui yleensä viikoittain koko vuoden 2018 ajan kesälomakautta lukuunottamatta. Ryhmä konsultoi syksyllä 2018 myös muita asiantuntijoita – IT-asiantuntijoita, osastonjohtajia ja muita talousasiantuntijoita – varmistaakseen, että seurantakohteet täyttävät kaikkien organisaatio-osien tarpeet.

Sen sijaan varsinainen toimintolaskennan projektiryhmä kokoontui aluksi harvemmin, koska esityö tehtiin toisessa ryhmässä. Alun perin oli tarkoitus kehittää laskentaa vuoden 2018 aikana, mutta fuusiovalmisteluiden vuoksi kehittämistä oli siirrettävä seuraavalle vuodelle. Projektiin yhdistyi myös tutkimuksen tekijän osallistuminen virastofuusioon päivittäisissä palavereissa fuusiota varten perustetuissa ryhmissä. Palavereissa keskityttiin talouden eri osa-alueisiin, jotka kytkeytyivät tiiviisti toimintolaskentaan palaverien aiheiden myötä. Palavereissa kehitettiin Ruokaviraston budjetointia, hankintatoimea, tulojen ja menojen käsittelyä, työajanseurantaa sekä taloushallintoon liittyviä määräyksiä, sääntöjä ja ohjeistuksia. Toimintolaskennan projektiryhmä alkoi kokoontua tiheämmin, kahden viikon välein, keväällä 2019 fuusioryhmien päätyttyä.

#### **6.4. Toimintoanalyysi ja tilipuitteiden kokonaistarkastelu**

Tilipuitteet sisältävät sekä sisäisen että ulkoisen laskennan myöhemmin tarkemmin esiteltävät seurantakohteet. Valtionhallinnossa ulkoiseen laskentaan sisältyviä seurantakohteita ovat talousarviokirjanpidon tili, liikekirjanpidontili ja kumppanikoodi. Sisäisen laskennan seurantakohteita ovat kustannuspaikka, toiminto, projekti, suorite, seuko1 ja seuko2.



Talousarviokirjanpidon tilit tulevat tilijaottelusta, jonka maa- ja metsätalousministeriö vahvistaa vuosittain hallinnonalansa virastoille valtion talousarvion hyväksymisen jälkeen. Talousarviokirjanpidon tilillä tarkoitetaan viraston rahoituslähdettä. Jokaisella virastolla on käytettävissään vähintään yksi talousarviokirjanpidon tili, josta katetaan viraston normaalista toiminnasta aiheutuneet menot kuten esimerkiksi henkilöstömenot ja toimitilamenot. Valtion budjettitaloudessa kyseistä tiliä kutsutaan myös nimellä toimintamenomomentti.

Liikekirjanpidon tilejä ylläpitää Valtiokonttori, joka listaa vuosittain valtionhallinnossa käytävissä olevat liikekirjanpidon tilit. Tililuokka sisältää tuotto- ja kululaskelman tilit sekä tasetilit, ja tililuokalla seurataan kululajeja. Menojen kululajeja ovat muun muassa aineet ja tarvikkeet, henkilöstökulut, vuokrat, ostopalvelut, matkakulut sekä arvonlisäveromenot, ja tulojen kululajeja ovat muun muassa maksullisen toiminnan tuotot ja muut tuotot. Kululajit jakautuvat edelleen tarkemmille tasoille liikekirjanpidon tilien avulla siten, että esimerkiksi suurin kuluerä, ostopalvelut jaotellaan painatuspalveluihin, tietoliikennepalveluihin, asiantuntijapalveluihin (IT-konsulttipalvelut, käännöspalvelut), koulutuspalveluihin ja työterveyspalveluihin ja niin edelleen. Valtionhallinnossa käytetään kahdenkertaista kirjanpitoa siten, että jokaiselle kirjaukselle tehdään vastakirjaus tasetilille. Valtiokonttori ylläpitää myös kumppanikoodeja eli virastoille annettuja numerokodeja. Kumppanikoodien avulla eliminoidaan niin sanotut sisäiset erät eli virastojen/kirjanpitoyksiköiden väliset tiliöinnit. Mavilla kumppanikoodien tarve on ollut vähäistä toimittajien ollessa pääasiassa yrityksiä.

Kustannuspaikalla tarkoitetaan toimintayksikön numerokooditusta. Mavin kolme osastoa, kaksi toimintakokonaisuutta ja erillinen esikunta ja sisäinen tarkastus muodostivat 25 kustannuspaikkaa. Ruokaviraston maaseutulinjassa on 15 kustannuspaikkaa hallinnon, sisäisen tarkastuksen, esikunnan ja tietohallinnon siirtyessä Ruokaviraston yhteisiksi yksiköiksi/osastoiksi.

Toiminnoista tukitoiminnot ovat koko valtionhallinnossa samanlaisia, ja niitä ylläpitää Valtiokonttori. Sen sijaan ydintoiminnot on jokaisen viraston itse päätettävissä. Ydintoiminnot uudistettiin edellisen organisaatiomuutoksen yhteydessä syksyllä 2016, jolloin viraston organisaatorakenne muutettiin prosessiorganisaatioksi. Mavin ydintoiminta oli IT-valtaista, joten organisaatiouudistusta valmisteltaessa päätettiin miettiä uudelleen IT-toimintojen sijainti toimintotilikartassa uutta organisaatiomallia tukevaksi. Kattava toimintoanalyysi tehtiin vuonna 2016, ja malli on edelleen käyttökelpoinen Ruokaviraston maaseutulinjan organisaatorakenteen säilyessä Mavin organisaatiomallin mukaisena.

Myös linjan ydintehtävät ovat samanlaisia kuin Mavissa. Muutamia IT-toimintaan liittyviä toimintoja jouduttiin kuitenkin lisäämään tilikarttaan Ruokavirasto- ja valmiste- ja yhteydessä, koska todettiin laskutettavalle tietojärjestelmätyölle tarvittavan erillisiä toimintoja seurannan parantamiseksi.

Projektit ovat seurantakohteina tärkeässä asemassa, koska linjan ydintoiminta sisältää tukijärjestelmien jatkuvaa kehittämistä lainsäädännön ja EU-ohjelmakausien muuttuessa. Seuko1-koodit käsittävät tietojärjestelmiin liittyvän ylläpidon koodit ja muuta erillisseurantaa vaativat kohteet, esimerkiksi tyky-toiminnan. Seuko2-koodeista suurin osa on maksajaviraston tukityyppejä, joita maksajaviraston vastuuhenkilöt seuraavat; koodeja ei oteta mukaan laskentaan, koska niillä ei seurata viraston omasta toiminnasta aiheutuvia menoja. Seuko2-seurantakohdeluokka sisältää lisäksi rahoittajatahon, jolla seurataan projektien rahoitusta; nämä koodit ovat laskennassa mukana.

Toimintolaskentaa varten tilipuitteita kartoitettaessa päätettiin ottaa uutena seurantakohteena mukaan myös suorite, joka sisältää linjan maksullisen sekä maksuttoman toiminnan suoritteet. Suoritteita seurattiin Mavissa seuko1-seurantakohteilla, mutta toimintolaskennan laskentamallin ja kustannusvastaavuuden laskemisen yksinkertaistamiseksi seurantakohdeluokkaa päätettiin muuttaa.

Tilipuitteiden kartoitukseen sisältyi myös seurantakohteiden numerokoodituksen päivittäminen. Talousarviokirjanpidon tili ja liikekirjanpidon tili ovat koko valtionhallinnon tasolla samanlaisia, mutta muut seurantakohteet ovat virastokohtaisia tukitoimintoja lukuunottamatta. Muiden seurantakohteiden alkuosana on aina viraston kirjanpitoyksikön kolmenumeroinen numerotunnus, jonka vuoksi uuteen virastoon siirryttäessä kaikki numeroinnit oli päivitettävä. Päivitys hyödyttää seurantaa, koska numeroavaruuteen ja numeroiden loogisuuteen kiinnitettiin aiempaa enemmän huomiota.

## **6.5. Mavin toimintolaskenta**

Toimintolaskennan perustiedot otettiin Kiekusta, johon siirtyi tiedot Rondo-sähköisessä laskujärjestelmässä tiliöidyistä osto- ja myyntilaskuista sekä muista tositteista, M2-järjestelmässä tiliöidyistä matkalaskuista sekä Kiekun Ajanhallinta-järjestelmän työajankohdennuksista. Lisäksi hyödynnettiin Kiekun jakopalkkaraporttia, jossa henkilöstökustannukset on jaettu Kiekun sisältämällä laskennalla toiminnoille työajankäytön suhteessa. Mavin toimintolaskenta toteutettiin Excel-tililaskentaohjelman ominaisuuksia

hyödyntäen. Toimintolaskentaa käytettiin tulosohjausasiakirjojen taulukoissa sekä johdon raporttien laatimisessa. Mavin tapa oli kuitenkin hyvin työläs ja virhealtis manuaalisen työn vuoksi, ja laskenta suoritettiin mahdollisimman yksinkertaisesti, jotta käsin tehtävät kaavat ja laskelmat olisivat luotettavia. Valtion yhteisen kustannuslaskentamallin edellyttämät vähimmäisvaatimukset toimintokohtaisesta laskennasta pystyttiin tuottamaan Excelin avulla vyöryttämällä ensin poissaolot ja lomat kaikille toiminnoille ja sen jälkeen tukitoimintojen aiheuttamat kustannukset toteutuneen työajan suhteessa ydintoiminnoille. Korot ja poistot vyörytettiin vain kerran vuodessa ydintoiminnoille tulossopimuksessa ja tilinpäätöksessä esitettäviin taulukoihin. Tarkempia laskelmia laadittiin vain poikkeustapauksissa esimerkiksi jonkin osaston pyynnöstä niukkojen taloushenkilöstöressien vuoksi.

## **6.6. Tietojen oikeellisuuden varmistaminen**

Viraston taloussäännössä ja työjärjestyksessä määrätään virastotalouden ja johdon laskentatoimen järjestämisestä. Taloussäännössä määrätään menoon sitoutumisesta ja menon tarkastamisesta. Osastojen ratkaisuvallassa on päättää, kenellä on oikeus tehdä menopäätöksiä ja oikeus tarkastaa ja hyväksyä menoja. Päätökset asiatarkastajista ja hyväksyjistä tallennetaan sähköiseen asianhallintajärjestelmään, ja päätökset toimitetaan tiedoksi myös Valtiontalouden tarkastusvirastolle.

Menojen asiatarkastajan tehtävänä on varmistua siitä, että laskusta käy ilmi, mistä meno on aiheutunut, lasku täyttää tositteelle asetettavat vaatimukset ja laskutoimitukset on suoritettu oikein. Lisäksi on tarkastettava, että laskuun mahdollisesti sisältyvä arvonlisävero on merkitty oikein ja tosite on tiliöity asianmukaisesti ja meno vastaa tilausta, sopimusta, menopäätöstä ja säädöksiä.

Hyväksyjän tehtävänä on varmistua siitä, että meno on laillisen menoperusteen tai päätöksen mukainen ja että menopäätös on syntynyt laillisessa järjestyksessä sekä varmistaa määrärahan riittävyys. Hyväksyjän on myös varmistuttava siitä, että tositteessa on asianmukaiset tiliöinnit, ja hyväksyminen on päivättävä ja allekirjoitettava. Asiatarkastus ja hyväksyntä tehdään sähköisesti sähköisessä laskujärjestelmässä.

Työjärjestyksessä virastotalouden, tilinpäätöksen ja johdon laskentatoimen ohjeistaminen oli Mavissa vastuutettu Varainhoito ja hallinto –toimintakokonaisuudelle, ja Ruokavirastossa talousyksikölle. Vastuullisen organisaatio-osan vastuulla on ohjeistaa osto-, matka- ja kululaskuissa käytettävät tiliöinnit sekä ohjeistaa työajanseurannan kohdentamisessa

käytettävät seurantakohteet sekä kohdennusten tarkkuus. Talousyksikössä toimiva tutkimuksen tekijä on laatinut tiliöintien ja kohdennusten oikeellisuuden parantamiseksi validointisäännöt, joiden avulla joidenkin seurantakohdeyhdistelmien käyttö estetään jo esijärjestelmissä. Tutkimuksen tekijän tehtävänä on lisäksi tarkistaa Kiekun BI-raportteilta säännöllisesti työajan kohdennukset, jotta kaikki työaika on kohdennettu vähintäänkin toiminnoille. Tutkimuksen tekijä ajaa myös Kiekusta projektien työaika raportit projektipäälliköille tarkistettaviksi.

Talousyksikön vastuulla on myös johdon laskentatoimen järjestäminen, tulossopimuksen ja toimintakertomuksen laatimisesta vastaaminen ja ohjeistaminen sekä budjetoinnin ja määrärahasurannan järjestäminen. Controllerit ja talousasiantuntija tarkistavat tiliöintien oikeellisuutta muun muassa raportoidessaan toteutunutta määrärahan käyttöä. Tiliöinneille ja kohdennuksille tehtävillä tarkistuksilla varmistetaan kustannuslaskennan luotettavuutta. Kieku tarjoaa kustannusraportin alkuraporttina jakopalkkaraportin, jolla todelliset palkkakustannukset jaetaan työajantoteuman mukaan toiminnoille ja muille seurantakohteille. Muut vyörytykset tehdään manuaalisesti Excelissä.

## **6.7. Uuden laskentamallin kehittäminen**

Ruokaviraston maaseutulinja muodostuu neljästä osastosta, joissa jokaisessa on kolmesta neljään toimintayksikköä. Maaseutulinjan kulurakenne myötäilee Mavin kulurakennetta siten, että Mavin omistamat tietojärjestelmät siirtyivät Maaseutulinjan omistukseen ja niiden aiheuttamat kustannukset budjetoidaan linjan osastoille. Keskitetyt kustannukset – toimitilavuokrat, tietokonevuokrat, puhelimien hankinta ja puhelinkulut, keskitetty koulutus, työterveydenhuolto ja ruokailun kombensaatio – säilyvät edelleen hallinto-osastolla, jonka nimenä on Ruokavirastossa Sisäisten palvelujen toimintakokonaisuus. Keskitettyjen menojen kustannukset jaetaan toteutuneen työajan perusteella Ruokaviraston kaikille ydintoiminnoille toimintolaskennassa.

Uusi toimintolaskentajärjestelmä rakennetaan Eviran Erakko-järjestelmään, joka perustuu Qlik Sense –visuaalisen analytiikan alustaan. Erakko saa lähtötietonsa Kiekun työajanseurantasovelluksesta, Kiekuun siirtyneestä lasku- ja tositedatasta sekä M2-järjestelmästä, joista siirtyy työajan kohdennukset sekä tiliöintitiedot. Kiekun jakopalkkaraporttia hyödynnetään myös uuden toimintolaskentamallin alkutietoina.

*Toiminnotomat, poissaolot ja lomat.* Eviran laskennan ensimmäisessä vaiheessa otetaan huomioon jaostojen toiminnotomat kirjaukset. Maaseutulinjalla alin organisaatiotaso on yksikkö, joten nykyiseen laskentaan on otettava mukaan uusi vaihe; yksikköjen toimintomien kirjausten sekä poissaolo- ja lomakirjausten vyöryttäminen saman yksikön kaikille toiminnoille. Vyörytyksien jakosuhteena on kuukausikohtainen henkilötyövuosi (jatkossa htv). Vyöryvät dimensiot ovat toiminto, suorite ja projekti. Koska henkilöstöä on ohjeistettu käyttämään kaikissa järjestelmissä ainakin toiminto-seurantakohdetta, toiminnotomia kirjauksia ovat lähinnä vain poissaolot ja lomat. Henkilöstökustannuksissa toimintoa ei käytetä, mutta Erakko-laskenta poimii niihin toiminnon jakopalkkaraportista.

*Poistot.* Liikekirjanpitoilien tilihierarkia -excelin mukaisten poistojen kirjaukset vyörytetään syöttöpohjassa annetuille toiminnoille ja suoritteille jakosuhteen mukaan. Jakosuhte saadaan Excel-syöttöpohjasta. Poistot aiheutuvat tietojärjestelmien kehittämisestä, ja poistot kirjataan toimintayksikölle ja toiminnolle. Kirjausvaiheessa toimintona käytetään vain joko ydintoimintojen tietojärjestelmät tai tukitoimintojen tietojärjestelmät -toimintoa. Syöttöpohjan tarkoituksena on kohdentaa poistot tarkemmille ydintoiminnoille ja tukitoiminnoille. Syöttöpohjaan kirjataan toimintayksikkö (esimerkiksi viljelijätukien tietojärjestelmäyksikkö) ja toiminnoksi MAO tukijärjestelmien suunnittelu ja seuranta. Mikäli poistoja on kirjattu myös tukitoimintojen tietojärjestelmille, syöttöpohjaan kirjataan ne yhteiset yksiköt, joiden toiminnoista poistoja on aiheutunut, ja jaetaan poistojen osuus kaikille tukitoiminnoille. Tukitoiminnot vyöryvät myöhemmin ydintoiminnoille. Ensimmäisen kerran tehtävää laskentaa varten tarkistetaan Kiekun kirjanpidon raporteilta vuoden 2019 kolmen ensimmäisen kuukauden poistojen toteuma toimintayksiköittäin, jotta saadaan jakosuhte päivitettyä syöttöpohjaan. Vyöryvät dimensiot ovat toiminto ja suorite, ja suorite on maaseutulinjan poistojen osalta aina maksuttoman toiminnan suorite.

*Kiinteistökulut.* Kiinteistö-toimintayksiköiden kirjaukset vyörytetään syöttöpohjassa mainitun toimintayksikön mukaisille toiminnoille ja suoritteille syöttöpohjan jakosuhteen mukaan. Jos syöttöpohjassa on annettu toiminto tai suorite, käytetään annettulle jakosuhteelle kyseistä toimintoa ja suoritetta. Jos syöttöpohjassa on annettu ainoastaan suorite, haetaan toimintayksikön mukaiset toiminnot jakosuhteelle, mutta suoritteeksi asetetaan syöttöpohjan suorite. Syöttöpohjaa varten on ensin tarkistettava valtionhallinnon tilahallinta -järjestelmästä (HTH-järjestelmä), kuinka monta henkilöä työskentelee missäkin kiinteistössä ja kuinka henkilöstö jakautuu eri yksiköihin. Tätä vaihetta voidaan havainnollistaa esimerkiksi Seinäjoen kiinteistöllä ja ruokamarkkinayksiköllä.

Kiinteistössä työskentee 170 henkilöä kaikista maaseutulinjan yksiköistä ja lisäksi Ruokaviraston yhteisistä yksiköistä. Kiinteistön henkilöstöstä ruokamarkkinayksiköläisiä on 10 henkilöä, joiden osuus on 5,9 % Seinäjoen kiinteistössä työskentelevistä henkilöistä. Tällöin syöttöpohjan yhdeksi riviksi tallennetaan toimintayksiköksi ruokamarkkinayksikkö ja jakosuhteeksi 5,9 %. Erakko-toimintolaskentajärjestelmä jakaa syötettyjen osuuksien mukaisesti kiinteistökulut yksiköiden käyttämille toiminnoille ja suoritteille.

*Tietojärjestelmien kehittäminen.* Tietojärjestelmien kehittämisen toimintojen niiden projektien kirjaukset, jotka ovat syöttöpohjassa, pois lukien poistot, mutta huomioiden valmistus omaan käyttöön, vyörytetään syöttöpohjassa mainitun projektin toiminnoille ja suoritteille syöttöpohjan jakosuhteen mukaan. Tämä vaihe mukailee poistojen vyörytystä siten, että tietojärjestelmien kehittäminen kirjataan vain kahdelle toiminnolle; joko ydintai tukitietojärjestelmien kehittämiseksi. Tarkempaa kohdennusta varten tarvitaan syöttöpohja, jonka avulla ilmoitetaan, mille ydintoiminnan toiminnolle kunkin projektin kustannukset vyörytetään. Tästä voidaan esimerkkinä mainita Täydentävien ehtojen projekti, joka kuuluu viljelijätukien tuoteryhmään, ja vyörytetään viljelijätukien ydintoiminnolle nimeltä MAO tukijärjestelmien suunnittelu ja seuranta. Vyöryvät dimensiot ovat toiminto ja suorite, ja projektien osalta suoritteena on maksuttoman toiminnan suorite.

*Tietojärjestelmien ylläpito.* Tietojärjestelmien ylläpito -toimintojen niiden seuko1-koodien kirjaukset, jotka ovat syöttöpohjassa, pois lukien poistot, vyörytetään syöttöpohjassa mainitun seuko1:n toiminnoille ja suoritteille syöttöpohjan jakosuhteen mukaan. Tämä vaihe on samantyyppinen kuin tietojärjestelmien kehittäminen siten, että tietojärjestelmien ylläpito kirjataan vain neljälle toiminnolle: joko ydintai tukitietojärjestelmien ylläpitoon tai jatkuvaan kehittämiseen. Tästä esimerkkinä on tukisovelluksen ylläpito -seuko1-koodi, joka kuuluu viljelijätukien tuoteryhmään, jolloin se vyörytetään samalle toiminnolle kuin täydentävien ehtojen projekti. Vyörytyksessä käytetään myös suoritetta, joka on seuko1-koodien osalta aina maksuttoman toiminnan suorite.

*Yhteisten yksiköiden tukitoimintovyörytys.* Syöttöpohjassa annettujen toimintayksiköiden ydintoiminnottomat kirjaukset vyörytetään ydintoiminnoille. Vyöryvät dimensiot ovat toiminto, suorite ja projekti. Vyörytyksen jakosuhte on kuukausikohtainen jakopalkan mukainen htv sekä syöttöpohjan jakosuhte. Mikäli suoritteelle ja projektille löytyy arvo, ne pysyvät ennallaan. Vain tyhjä suorite tai projekti voi saada vyörytyksen mukaisen arvon syöttöpohjaan syötetyn arvon mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että esikunnan ja sisäisen tarkastuksen tukitoiminnot vyörytetään esikunnan ja sisäisen tarkastuksen ydintoiminnoille jakopalkkaraportin mukaisella htv-jakaumalla. Esikunnassa ja

sisäisessä tarkastuksessa ei ole maksullista toimintaa, joten syöttöpohjaan merkitään suoritteeksi aina maksuton toiminta. Mikäli kyseisten yksiköiden edustajia toimii projektien ohjausryhmissä, syöttöpohjaan merkitään jakosuhte tarvittaville projektikoodeille.

*Yhteisten osastojen tukitoimintovyörytys.* Syöttöpohjassa annettujen toimintayksiköiden ydintoiminnot kirjaukset vyörytetään ydintoiminnoille. Vyöryvät dimensiot ovat toiminto, suorite ja projekti. Vyörytyksen jakosuhte on kuukausikohtainen jakopalkan mukainen htv sekä syöttöpohjan jakosuhte. Mikäli suoritteelle ja projektille löytyy arvo, ne pysyvät ennallaan. Vain tyhjä suorite tai projekti voi saada vyörytyksen mukaisen arvon syöttöpohjaan syötetyn arvon mukaisesti. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että maatalousosaston esikunnan eli maatalousosaston yhteiskustannuspaikan tukitoiminnot vyörytetään maatalousosaston esikunnan ydintoiminnoille samalla tavalla kuten edellä kohdassa yhteisten yksiköiden tukitoimintovyörytys.

*Yhteisten osastojen tukitoimintovyörytys poikkeus.* Syöttöpohjassa annettujen toimintayksiköiden tulojenkäsittely-toiminnon kirjaukset vyörytetään sellaisille ydintoiminnoille, joilla on maksullisen toiminnan suorite. Vyöryvät dimensiot ovat toiminto, maksullisen toiminnan suorite ja projekti. Vyöryvät dimensiot ovat toiminto, suorite ja projekti. Vyörytyksen jakosuhte on kuukausikohtainen jakopalkan mukainen htv sekä syöttöpohjan jakosuhte. Mikäli suoritteelle ja projektille löytyy arvo, ne pysyvät ennallaan. Vain tyhjä suorite tai projekti voi saada vyörytyksen mukaisen arvon syöttöpohjaan syötetyn arvon mukaisesti. Käytännössä tämä vaihe käsittää maaseutulinjan osalta lähinnä markkinaosaston, jolla on kahdenlaisia maksullisia suoritteita (Flegt-puutavara-asetuksen mukaisia lupamaksutuloja ja teurasruhojen luokituksesta saatavia tuloja).

*Suorite.* Suoritteettomat kirjaukset vyörytetään saman ydintoiminnon suoritteille. (Vyöryvänä dimensiona on vain suorite.) Vyörytyksen jakosuhte on kuukausikohtainen jakopalkan mukainen htv sekä syöttöpohjan jakosuhte

*Korot.* Korot -vaiheessa syöttöpohjan mukainen korkosumma lisätään kustannuslaskennan dataan mukaan. Korot jaetaan kaikille ydintoiminnoille, suoritteille ja toimintayksiköille htv-jakauman mukaan tähänastiset vaiheet huomioiden. Syöttöpohjassa annettu vuositason summa jaetaan tasajaolla kuukausille. Ei vyörytystä.

Laskentamallissa pystytään ensimmäistä vaihetta lukuunottamatta hyödyntämään Evi-rassa jo kehitettyä laskentamallia. Laskentamallia pystytään hyödyntämään, koska maaseutulinjan tilipuitteet on suunniteltu huolellisesti ja laskentamalli mukailee valtion

yhteistä kustannuslaskentamallia. Malli on täten kuitenkin Maville/maaseutulinjalle uusi, ja mallia voidaan hyödyntää, koska maaseutulinjalle päätettiin ottaa mukaan uudeksi seuranta-kohteeksi suorite. Laskentamallia tullaan hyödyntämään viimeistään tulossopimuksen väliraportin laatimisen yhteydessä elokuussa 2019. Sen jälkeen tavoitteena on hyödyntää mallia kuukausittain johdon raportointiin.



## 7 AINEISTON ANALYYSI JA TULKINTA

### 7.1. Aineiston analyysi

Tutkimus aloitettiin laatimalla viiteen osa-alueeseen jakautuva haastattelulomake, josta käytettiin kahta eri versiota siten, että controllereille ja esimiehille lähetettiin erilaiset versiot lomakkeesta. Lomakkeiden kysymykset olivat periaatteessa samanlaisia molemmissa kyselyissä, mutta controllereiden kysymykset kohdistuivat koko virastoon, ja esimiesten kysymykset lähinnä vain heidän yksikkönsä tai osastoonsa. Lisäksi controllerien lomakkeessa oli yksi lisäkysymys toimintolaskennan kehittämiseen liittyen.

Haastattelulomake luetuttiin ja hyväksyttiin ensin controllereilla. Yhden controllerin ehdotuksesta lomakkeelle lisättiin projektointiin liittyvä kysymys, jotta saataisiin selville projektointiin liittyvien etujen ja haittojen pohdinta. Päivitetty haastattelulomake lähetettiin haastatteluun valituille sähköpostitse etukäteen tutustuttavaksi haastattelukutsun mukana.

Haastattelukutsussa kerrottiin tutkimuksen aihe ja tavoitteet sekä ilmoitettiin haastatteluun varattavaksi ajaksi 1-1,5 tuntia. Kutsun mukana ilmoitettiin ajankohtia, jolloin haastattelu voitaisiin tehdä. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina yhtä haastateltavaa lukuunottamatta. Viraston pitkäaikaisimman controllerin ollessa virkavapaalla tutkimuksen laatimisen aikaan hänen osaltaan kysely toteutettiin sähköpostikyselyinä.

Haastattelun alussa haastateltaville kerrattiin tutkimuksen aihe ja tarkoitus, sekä ilmoitettiin haastattelun nauhoittamisesta, jotta haastattelu voidaan myöhemmin kirjoittaa auki tutkimuskäyttöä varten. Nauhoitetut haastattelut säilytetään vain tutkimuksen ajan. Haastateltavia kehoitettiin vastaamaan kysymyksiin mahdollisimman rehellisesti tuoden omat mielipiteensä esiin ja korostaen sitä, että haastattelu voidaan suorittaa nimettömän. Koska osa haastateltavista halusi pysyä nimettöminä, kaikkien vastaajien anonymiteetti varmistettiin siten, että vastaajat koodattiin litterointivaiheessa. Controllerit saivat koodit C1, C2 ja C3, ja esimiehet saivat koodit E1, E2, E3 ja E4. Myös kysymykset koodattiin litterointivaiheessa analyysin sujuvuuden vuoksi.

Haastatteluista neljä toteutettiin kasvokkain samassa tilassa ja kaksi esimiesten haastatteluja toteutettiin videovälitteisesti aikataulullisten haasteiden vuoksi. Haastatteluissa oli rauhallinen ja neutraali ilmapiiri, ja haastattelija toimi enemmän havainnoijana kuin

haastattelijana antaen haastateltaville tilaa vastata omin sanoin ja kertoa omia mielipiteitään. Tarvittaessa sekä tutkimuksen tekijä että haastateltava esittivät tarkentavia kysymyksiä tilanteissa, joissa kysymyksen tai vastauksen merkitystä tai tarkoitusta oli tarpeen selventää.

Haastattelut tehtiin loka-marraskuussa 2018 siten, että ensimmäinen haastattelu toteutettiin 18.10.2018 ja viimeinen 19.11.2018. Controllereiden haastattelut kestivät 50 minuuttia, ja esimiesten haastattelut kestivät 1,5 tuntia paitsi E1, jonka haastattelu kesti n. 1 tunti 50 minuuttia.

Kukin haastattelu litteroitiin omaan tekstitiedostoonsa Wordiin sana sanalta puhekielille. Litteroinnin valmistuttua kaikki vastaukset koottiin yhteen tekstitiedostoon sekä yhteen exceliin. Word-koontitiedoston laajuus oli 54 sivua. Koontitiedostot tallennettiin siten, että vastaukset kirjattiin kysymysjärjestyksessä aihealueiden mukaisiin teemoihin. Teemat olivat 1. Päätöksenteko ja johtaminen, 2. Budjetointi ja määrärahanseuraaminen, 3. Henkilöstöresurssit ja työajanseuranta, 4. Tunnusluvut ja tuloksellisuus ja 5. Talousraportit ja toimintolaskenta. Koonnin jälkeen vastauksista alleviivattiin tutkimuksen kannalta tärkeimmät asiat.

Aineistoa analysoitiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysin menetelmällä. Analyysin esivaiheen eli litteroinnin jälkeen määriteltiin analyysiyksikkö eli sana, lause tai ajatuskonaisuus, joita tekstistä ruvettiin etsimään. Varsinaisen analyysin ensimmäisessä vaiheessa suoritettiin alkuperäisdatan pelkistäminen eli redusointi siten, että datasta alleviivattiin tutkimuksen kannalta tärkeimmät asiat ja data pilkottiin osiin aihealueittain. Alleviivatut ilmaukset listattiin exceliin alkuperäisen dataan viereen, jotta voitiin suorittaa analyysin toinen vaihe, klusterointi. Klusteroinnissa aineistosta etsittiin samankaltaisia ja eriäviä käsitteitä. Samaa asiaa kuvaavat käsitteet ryhmiteltiin eri luokiksi, jotka muodostivat alaluokat. (Tuomi & Sarajärvi 2017.)

Klusterointi on osa analyysin viimeistä vaihetta, abstrahointiprosessia. Abstrahoinnissa eli käsitteellistämisen alkuperäisdatan ilmauksista edetään teoreettisiin käsitteisiin ja johtopäätöksiin. Käsitteitä yhdistetään pyrkien saamaan vastaus tutkimusongelmaan. Sisällönanalyysissa tarkoituksena on edetä tulkinnan ja päättelyn avulla empiirisestä aineistosta kohti käsitteellisempää näkemystä tutkittavasta ilmiöstä. Tuloksissa kuvataan luokittelujen perusteella muodostetut käsitteet. Tutkija pyrkii ymmärtämään, mitä asiat merkitsevät tutkittaville, koska tutkittavia tulee pyrkiä ymmärtämään heidän omasta näkökulmastaan. (Tuomi & Sarajärvi 2017.)

### 7.1.1. Päätöksenteko ja johtaminen

Haastattelulomake jaettiin viiteen edellä mainittuun teemaan. Tavoitteena oli edetä organisaation strategiasta päätöksenteon ja budjetoinnin kautta määrärahan ja henkilöstöressurssien seurantaan ja päätöksenteon taustalla mahdollisesti olleisiin raportteihin. Lisäksi tavoitteena oli selvittää kustannustietoisuutta sekä tunnuslukujen hyödyntämistä tuloksellisuudessa sekä raporttien ja toimintolaskennan hyödynnettävyyttä ja vaikutuksia päätöksentekoon.

Ensimmäisenä teemana oli päätöksenteko ja johtaminen. Päätösten tulee perustua viraston strategiaan, jossa on linjattu viraston toiminta-ajatus, visio ja arvot. Päätösten todettiin olevan yleensä strategian mukaisia, mutta joskus saattoi syntyä vastakkain asettelua lainsäädäntöön nähden. Sellaisissa tapauksissa strategiaa tulisi muuttaa, koska lainsäädäntö on kuitenkin tärkein ohjaava tekijä. Strategian todettiin myös helposti jäävän vain ylemmälle tasolle, vaikka koko henkilöstön tulisi toimia strategian suuntaviivojen mukaisesti. Strategia tulisikin jalkauttaa enemmän koko virastoon, johon yksi vastaajista ideoi kehitysehdotuksena niin sanotun huoneentaulun, eli strategiasta laadittavan lyhyemmän version. Ehdotettiin myös, että strategiassa tulisi linjata ja priorisoida tärkeimmät tietojärjestelmäprojektit, jotta myös niille jaettavia resursseja voidaan priorisoida.

C3: ”Tulossopimuksen tavoitteiden ja käytettävissä olevien resurssien, sekä eurot että henkilöstö, tulee olla linjassa. Jos MMM asettaa Maville tavoitteen, jolle ei ole talousarviossa rahoitusta, on tavoitteen saavuttaminen hankalaa. Eli merkittävimmin tavoitteen saavuttamiseen vaikuttaa se, että resurssit sen osalta on turvattu.”

E2: ”Lainsäädäntö sanoo, mitä meidän pitää tehdä eli tehtävät tulee lainsäädännöstä. Toimintaa ohjaa voimakkaasti myös muu lainsäädäntö, ja EU-lainsäädäntö, se ohjaa puhtaasti. Strategian on hyvä olla sellainen, että ei tule vastakkain asettelua.”

Päätöksen teon tukena käytetään laskelmia vaihtelevasti. Osa haastateltavista oli tyytyväisiä nykytilanteeseen, osa kaipasi lisää analyysejä ja laskelmia ja varsinkin ajankohdasta tilannetietoa, jota varten johtajien käytössä tulisi olla vakioraportteja. Haastateluissa otettiin esille uuden työkalun/järjestelmän tarve, jonka tulee huomioida niin vuodenaikavaihtelu kuin ennustaminen ja lisäksi järjestelmästä tulee saada tietoa, kuinka paljon kukin työvaihe maksaa. Uutta järjestelmää tarvitaan myös tiedon luotettavuuden varmistamiseksi. Haastateltavista C3 kiteytti vastaukseensa useamman vastaajan ajatuksia E3:n painottaessa kausivaihtelun merkitystä:

C3: ”Mielestäni erityisesti ennustamista ja ennusteiden tekemistä tulisi kehittää. Laskentaa ja laskelmia tulisi kehittää myös siten, että laskelmat saataisiin automaattisemmin. Mavissa on voitu tuottaa laskelmat miestyövoimalla, mutta riski siihen, että laskelmat laaditaan eri tavalla aina kun eri ihminen ne tekee, on suuri. Laskennan (ja laskentajärjestelmän) kehittäminen pienentäisi siten mielestäni esimerkiksi henkilöstöriskiä. Laskelmia tulisi lisäksi mielestäni säännöllisesti läpikäydä johdon kanssa ja avata tilannetta niiden kautta sanallisesti ja käydä avointa keskustelua. Toimintolaskennassa voisi olla huomioituna paremmin myös hankinnat ja niiden suunnittelu.”

E3: ”Saataisiin tällainen kausivaihtelu ikään kuin näissä projekteissakin paljon paremmin haltuun, niin se antaisi oikeampaa kuvaa sitä tulevan suunnitteluakin varten. Ennustaminen niissä olisi myös ihan hyvä olla.”

Asiakasnäkökulmaan oli kiinnitetty huomiota. Osalla vastaajista korostui omien päätösten vaikutus sisäisiin asiakkaisiin, osalla ulkoisiin asiakkaisiin ja osalla molempiin. Todettiin, että käytettävissä olevat määräraharahat ovat ratkaisevassa asemassa pohdittaessa sitä, mitä tehdään ja mitä jätetään tekemättä esimerkiksi tietojärjestelmiä kehitettäessä. Tällöin priorisoidaan ulkoisten asiakkaiden näkökulma, ja tehdään se, mitä alaisen hallinnon, loppuasiakkaiden sekä muiden sidosryhmien kannalta on välttämättömintä tehdä.

E2: ”Palvelutaso – IT-puolella aika vahvasti esille, että tällainen olisi kiva ominaisuus, mutta mitä se maksaa. Ja vastakkain viranomaispuoli ja asiakaspuoli, niin preferoidaan asiakaspuoli, eli voidaan itse kärsiä epämuksuutta. Asiakas on kuitenkin se olemassaolomme oikeutus, että he saavat tuet oikein ja hakeminen ei ole järkyttävän vaikeaa.”

Vaikuttavuutta asiakkaisiin tarkasteltiin myös viraston ydinprosessien tasolla. Vastuu ydinprosessien sujumisesta on aina ydinprosessin omistavalla osastolla, mutta tukien maksaminen on varainhoito- ja hallinto –toimintakokonaisuuden ydinprosessia. Tukien maksamiseen liittyvä osa ylittää osastorajat, joten tärkeänä koettiin se, että asioiden hoitaminen myös osastojen välillä tulee olla sujuvaa.

Tavoitteiden osalta tutkija tarkensi haastateltaville haastattelujen aikana, että kyselyssä tarkoitetaan tulossopimusvalmistelussa laadittavia tavoitteita. Valmistelun aikana laaditaan sekä tulossopimukseen kirjattavat tavoitteet että viraston tarkemmat osastokohtaiset tulostavoitteet vuosittain. Tulossopimukseen kirjataan ne tavoitteet, jotka virasto yhdessä maa- ja metsätalousministeriön kanssa arvioi tärkeimmiksi tavoitteiksi. Tavoitteet oli pääosin saavutettu, ja esitettiin kehitysehdotuksia, kuinka tavoitteiden saavuttaminen voidaan varmistaa paremmin. Ensinnäkin tavoitteet on esiteltävä laajasti ja niistä tulee viestiä

riittävästi koko henkilökunnalle, jotta muutkin kuin johtajat ovat niistä tietoisia. Toiseksi tavoitteita tulee kerrata säännöllisin väliajoin, jotta koko henkilöstö sitoutuu tavoitteisiin. Lisäksi tavoitteiden tulee olla linjassa käytettävissä olevien taloudellisten ja henkilöstöresurssien kanssa.

E4: ”Ensinnäkin ne (tavoitteet) tiedetään, mitä ne on, ja sitten, että niihin palataan riittävän usein, että se ei tosiaankaan riitä, että ne kerran vuodessa käydään läpi.”

Yleisenä huomiona päätöksenteon haasteista mainittiin seuraavan EU-ohjelmakauden suunnittelu. EU-ohjelmakausi on seitsemän vuoden mittainen seuraavan ohjelmakauden alkaessa vuonna 2021. Uutta ohjelmakautta on pitänyt alkaa jo suunnittelemaan tehden samanaikaisesti päätöksiä niin kuluvaan ohjelmakauteen, kuluvaan vuoteen, seuraavaan vuoteen kuin myös seuraavaan ohjelmakauteen liittyen. Oman lisänsä päätöksenteon haasteisiin toi myös samanaikainen virastofuusion valmistelu.

### **7.1.2. Budjetointi ja määrärahan seuraaminen**

Haastattelun toisessa osiossa käsiteltiin budjetointia ja määrärahan seuraamista. Nykyinen budjetointiprosessi koettiin erittäin onnistuneeksi ja toivottiin, että prosessi säilyy entisellään myös uudessa virastossa. Budjetointiprosessin etenemistä kuvattiin niin, että controllerit toimittavat pohjatiedot edellisen vuoden toteuman perusteella osastoille, jonka jälkeen osastot käsittelevät budjettiluonnosta yhdessä controllerin/controllerien kanssa. Keskustelujen jälkeen budjettia tarkennetaan tiedossa olevilla muutoksilla ja strategisesti tärkeimmillä tehtävillä siten, että tulossopimuksen tulostavoitteet tulevat huomioiduiksi. Varsinkin controllerit kiinnittivät huomiota myös siihen, että seuraavalle vuodelle siirtyvää määrärahaa on käytettävissä vuosittain. Vastauksissa muistutettiin myös siitä, että politiikka ja ohjaava ministeriö antavat suuntaviivat, ja toimenpiteitä tulee sopeuttaa käytettävissä olevien määrärahojen puitteissa.

Kuukausittain laadittavaa määrarahaseurantaa ja henkilötyövuosiseurantaa pidettiin tärkeinä ja kaikki haastatellut hyödynsivät varsinkin määrarahaseurantaa. Toimintolaskentat raportit eivät sen sijaan olleet tavoittaneet kaikkia, mutta raporteille nähdään kuitenkin tarvetta.

E2: ”Hyvä toimintolaskenta ja budjettiseuranta on välttämätön apuväline, kun mennään IT-hankkeisiin ja ihan mihin tahansa.”

Matkustukseen käytetyt varat herättävät virastossa aina keskustelua, ja sen vuoksi erikseen nostettiin esille matkakulujen budjetointi. Osa oli sitä mieltä, että matkakulujen budjetoinnissa tärkeintä on tasapuolisuus ja oikeudenmukaisuus eli kaikkien tulee noudattaa samoja sääntöjä. Tuotiin myös esiin tehtäväkohtainen matkustaminen ja eri yksiköiden erilaiset tarpeet. Osa yksiköistä kouluttaa ely-keskuksia, ja vaikka suurin osa koulutuksista pidetään nykyään verkkokursseina, myös paikan päällä annettavaa neuvontaa tarvitaan. Neuvonta on pyritty keskittämään muiden tilaisuuksien, esimerkiksi Agri-messujen yhteyteen. Huomionarvoinen seikka oli myös se, että joidenkin yksiköiden sidosryhmät ovat tiiviitä, yksikön ydintoimintaan liittyviä ryhmiä, jotka sijaitsevat sekä Seinäjoella että Helsingissä. Yksikön ydinprosessille tekee työtä viraston oman henkilöstön lisäksi Mitpan IT-asiantuntijat ja IT-toimittajan konsultit. Kolme esimiestä esitti, että matkustusbudjetti tulee mitoittaa sellaiseksi, että yhteisiä työpajoja voidaan järjestää asioiden eteenpäin viemiseksi. Helsingissä pidettävien tilaisuuksien katsottiin hyödyntävän prosesseja monin tavoin, muun muassa verkostoitumisen ja yhteistyön muodossa.

Määrärahasurannan riittävyttä tarkastelee tiheimmin controller, jopa kerran viikossa, mutta yksiköillä ja osastoilla riittävyttä seurataan yleensä kerran kuukaudessa. Loppuvuotta kohti tarkastelujakso lyhenee, ja budjettia on tarvittaessa muutettu syksyllä kehyksen mukaisissa raameissa. Jos projektit vaativat lisärahoitusta, niin silloin asioista keskustellaan vielä erikseen controllerin ja osaston kesken. Määrärahan seurantaankin liittyen mainittiin kehitysehdotus, jonka mukaan sähköiseen laskujärjestelmään tulisi saada valmisraportteja. Tutkija valotti asiaa, että Rondo-ostolaskujärjestelmän vuonna 2019 korvaava uusi sähköinen lasku- ja tilaamisjärjestelmä Handi sisältää dashboard-tyyppisen, helppokäyttöisen raportoinnin.

E4: ”Aina, jos tulee kesken vuoden jokin epäselvä juttu tai tarvitaan jotakin lisärahoitusta, niin totta kai siihen pysähdytään, mutta muuten se (määrärahasuranta) on kerran kuussa vakioaiheena.”

E3: ”Jos tällainen seuranta mahdollistuisi myös osaston- ja yksikönjohtajalle suoraan käydä katsomassa jostakin ohjelmasta. Olisiko se sitten, että Rondossa olisi valmiit sellaiset taulukot tai suodatukset.”

Budjetoinnin haasteiksi koettiin samoja asioita kuin päätöksenteon haasteissakin: samanaikainen seuraavan EU-ohjelmakauden valmistelu, samanaikainen Ruokavirasto-valmistelu ja ministeriön tarpeet, jotka voivat tulla virastolle hyvinkin nopealla aikataululla. Projektien osalta huomioitiin myös se, että projektipäälliköt on tärkeää osallistaa budjetin valmisteluun projektien etenemisestä parhaiten tietävinä.

E1: ”On sanottu ministeriölle, että älkää pantatko tietoja, koska kaikkea mitä me tehdään, meidän pitää huomioida siinä tekemisessä, että voidaan tarvittaessa toimeenpanna pikaisesti. Se auttaa ennakoimaan asioita. Ennustamaan ei pysty, mutta ennakoimaan pystyy.”

E3: ”Tosi haastava, kolme erilaista toimintatapaa laitetaan yhteen. --- Kyllä tämä tulevan vuoden budjetointi on tosi haastava juuri sen takia, että kaikki kolme [Mavi, Evira, Mitpa ] ajattelee asioista vähän eri tavalla.”

E4: ”Budjetointiprosessi tehdään johtoryhmätasolla, ja kutsutaan mukaan sitten asiantuntijoita, hankepäälliköt ja projektipäälliköt, jotka siis asiatar-kastaa laskuja ja tietää sen tekemisen draivin ja sen kasvuvolyymien, mikä siellä on takana.”

### 7.1.3. Henkilöstöresurssit ja työajanseuranta

Haastattelun kolmas osio käsitteli henkilöstöresursseja ja työajanseurantaa. Henkilöstöresurssien suunnittelua tehdään koko viraston osalta määrärahanjaon yhteydessä, mutta yksi controller koki haasteeksi sen, että esimerkiksi tieto määräaikaisten henkilöiden jatkosopimuksista tulee controllerille viiveellä. Varahenkilöjärjestelmä otettiin esille monessa vastauksessa, ja sijaisia sekä varahenkilöitä mietitään myös siltä kannalta, olisiko mahdollista hyödyntää jonkin toisen osaston henkilöresursseja väliaikaisesti. Yhdessä yksikössä tehtäviä kierrätetään, jotta koko yksikön henkilöstö osaa tehdä tarvittaessa kaikkia yksikön työtehtäviä, ja näin myös toisten työtehtävien arvostus lisääntyy, motivaatio pysyy yllä ja hiljaista tietoa ei pääse syntymään. Tehtävien kierrättämisellä ennakoidaan myös seuraavaa EU-ohjelmakautta, johon täytyy alkaa valmistautua jo nyt.

E1: ”Pidetään huolta, että sitä hiljaista tietoa ei ikinä synny. Kaikki asiat dokumentoidaan. --- Vähän tarkoituksellakin sekoitetaan välillä niitä tehtäväreoleja. Me ollaan nimetty sijaiset, ja me oikeesti kyllä sijaistetaan, jolloin tuntee toistensa tehtävät.”

Ulkoistamiseen oli päädytty tilanteissa, joissa joko osaamista ei löydy viraston sisältä tai ei ehditä itse tekemään kaikkea annetussa määräajassa. Toivottiin myös, että kaikkea koodaamisosaamista ei tarvitsisi ostaa ulkoa, vaan olisi viraston kannalta parempi, että koodausosaajia olisi myös virastossa. Asia todettiin hankalaksi, koska henkilötyövuosikehystä on vuosi vuodelta vähennetty, ja koodaamista ei pidetä viraston ydintoimintana, vaikka toisaalta IT-järjestelmät palvelevat nimenomaan viraston ydintoimintaa. Henkilöstöresurssien kannalta Ruokavirastoon siirtyminen nähtiin kuitenkin toiveikkaana,

koska ydinprosesseihin sisältyvä Mitpan työ siirtyy samaan virastoon ja henkilöstön liikkuvuus osastojen välillä saattaa parantua.

E3: ”Kun meillä olisi itsellä kuitenkin sellaista henkilökuntaa, ihan koodaustason henkilökuntaa, joka pystyy sen murroskohdan ikään kuin pehmentämään, että oikeasti tapahtuu sellaista kunnollista tiedonsiirtoa ja selitystä ja selvitystä juuri siitä, että mitä on tehty aikaisemmin ja miksi on tehty jotakin ratkaisuja ja miten tämä kokonaisuus kaiken kaikkiaan toimii.”

E3: ”Ruokavirastossa tilanne paranee, koska monessa asiassa Mavissa ja Mitpassa on ollut toistensa vastinhenkilöt, joista voisi helposti tehdä parin niin, että toinen on päävastuussa ja toinen varalla. Nyt on se mahdollisuus, että voidaan vahvistaa tietyn kohteen asiantuntijavoimaa.”

Kustannustietoisuuden osalta kaikki haastatellut olivat yhtä mieltä siitä, että esimiehillä kustannustietoisuutta on riittävästi. Eri mieltä oltiin siitä, kuinka tarkalla tasolla kustannustietoisuutta tulee viestittää koko henkilöstölle. Otettiin esille, että kaikki eivät ole motivoituneita tai kiinnostuneita seuraamaan kustannuksia, mutta jos olisi saatavalla jotakin helposti luettavaa raporttia, se voisi lisätä yleistä kustannustietoisuutta. Kustannustietoisiksi miellettiin sellaiset henkilöt, jotka joko vetävät projekteja tai ovat tekemisissä ulkopuolisten konsulttien, laskutettavaa työtä tekevien henkilöiden, kanssa. Hyvänä ideana pidettiin sitä, että kustannustietoisuutta lisättäisiin ainakin kaikille sellaisille henkilöille, jotka ovat jossakin projektissa mukana. Lisäksi mainittiin, että yleisperehdytykseen tulisi sisällyttää talousperehdytys, joka aiemmin sisältyikin uuden henkilön perehdyttämiseen. Viimeisimpinä kuukausina taloushallinto ei ole ehtinyt järjestää yleistä talousperehdytystä voimavarojen kuluessa virastofuusioon, mutta tapan olisi hyvä palata.

C2: ”Esimiehet kyselee paljon eri asioihin liittyen, että mikä tilanne meillä on taloudellisesti, että voidaanko tuohon laittaa rahaa ja tällaista. En tiedä, että pitäisikö sitten olla analytiikan kautta jonkinlaisia sellaista helppoluettavaa raporttia saatavilla, että vähentäisi taloushallinnonkin kuormitusta.”

E3: ”Kustannustietoisuuden kehittämistä tulee lisätä, mutta niille, jotka tekevät projekteja, koko porukalle, ei vain projektipäällikölle. Kustannustietoutta siitä, että mitä tarkoittaa, jos uusi konsultti palkataan, ja mistä kohdasta se on mahdollisesti pois.”

E4: ”Ei millään yleismalkaisella tasolla, mutta esimerkiksi osastoinfossa matkustuksen osalta, että miten mennään niiden määrärahojen suhteen, kustannustietoisuus. Yleistä taloustietoutta ei ole perehdytystaulukossakaan. Siinä voisi olla potentiaalia. Kiinnostaako se kaikkia, kun se on hirvu



yleisellä tasolla, mutta jos se tuodaan osastotasolle, tai jopa yksikkötasolle, niin se olisi konkreettisempaa.”

Projektoinnin todettiin vaikuttavan henkilöstöresursseihin siten, että projekteihin on ehdottomasti kiinnitettävä jo olemassa oleva henkilöstö, joka tuntee nykyiset substanssittojärjestelmät, esimerkiksi Tukisovelluksen ja Hyrrä-sovelluksen. Uusi tukimuoto rakennetaan yleensä olemassa oleviin järjestelmiin, joten järjestelmän tuntemus on eduksi. Sen sijaan projektiin kiinnitettyä henkilöä sijaistamaan palkattava henkilö voidaan rekrytoida talon ulkopuoleltakin. Projektointi auttaa siihen, että henkilöt saavat keskittyä projektiin muiden töiden siirtyessä muille henkilöille, projektille voidaan anoa erillisrahoitusta ja projektin etenemistä voidaan seurata.

C1: ”Nämä projektitekemiset on sellaisia, että siinä pitää tietää sen vanhan sovelluksen, pitää tuntea aika hyvin, että mitä ominaisuutta siihen ruvetaan tekemään lisää, että sitä ei voikaan tuolta ulkoa rekrytoida helposti.”

C2: ”Ja mitä hyötyä projektoinnista on niin varmaan se, että pystytään fokuoimaan siihen tiettyyn tekemiseen sitten, kohdistamaan kaikki rahoitus- ja taloudelliset resurssit, ja sitten tietysti henkilöstöresurssit, tuntikohdentamiset, tällaiset asiat tietylle asialle. Nähdään selkeästi, että paljonko siihen menee sitten resurssia tähän projektiin.”

Työajanseuranta on ollut Mavissa käytössä lähes viraston alusta asti; haastatteluhetkellä työajanseuranta on ollut käytössä 10 vuotta, vain väline on muuttunut Raindancen TA-Sista Kiekun Ajanhallintaan. Mavissa koko henkilöstö ylijohtaja mukaan lukien kohdentaa työtuntinsa seurantakohteille, ja Valtion talouden tarkastusvirasto, VTV, on seurannut vuosittain työajanseurannan käyttöastetta. Työajanseurannan vakiintunut käyttö näkyy myös vastauksissa: työajanseurantaa ei kyseenalaisteta, mutta muistutetaan siitä, että työajanseurantaan ei tule käyttää kohtuuttomasti aikaa ja työajanseurannan tulee noudatta henkilön tehtäväkuvaa. Lisäksi tarkempaa seurantaa vaativien asioiden – muun muassa maksullinen toiminta, projektit, virastofuusiotyöhön tai koulutuksiin osallistuminen – oikein kohdentamiseen kiinnitetään huomiota.

E3: ”Mikä on järkevä taso siihen, että paljonko sitten näiden valvomiseen käytetään energiaa, että sellaiset asiat, joista joko a.) laskutetaan eteenpäin tai b.) kuuluvat projektiin...sellaisia tärkeitä asioita, jotka pitää saada näkyviksi.”

#### 7.1.4. Tunnusluvut ja tuloksellisuus

Haastattelun neljäs osio käsitteli tunnuslukuja ja tuloksellisuutta. Haastattelun aikana tutkittaville täsmennettiin, että mittarit ovat lähinnä tulossopimukseen ja tilinpäätökseen kirjattuja mittareita ja tulostavoitteita, mutta haastattelulla oli tarkoitus selvittää, onko yksiköillä tai osastoilla käytössään myös tarkempia mittareita. Mittarien osalta päädyttiin alkuperäiseen oletamaan, että varsinaisia tarkempia mittareita ei ole pystytty kattavasti kehittämään toiminnan keskittyessä asiantuntijatoimintaan. IT-toiminnassa mittareita kuitenkin on laadittu, muun muassa seuraamalla palvelupyyntöjen määrää ja projektien osalta seuraamalla sprinttisuunnitelman toteutumista.

C3: ”Viraston ongelmana toimintansa luonteen takia on ollut se, ettei kunnollisia toimintaa kattavasti kuvaavia mittareita ole osattu kehittää.”

E2: ”Minkä verran ihmisiä ja paljonko käytetään mihinkin tehtävään aikaa ja mikä on riittävä laatu.”

E3:” Lähinnä se on näitten projektien seuraamiseen: etenemisen seuraamista, riskien seuraamista, häiriöiden seuraamista, jos tuolla verkossa on häiriöitä tai, että tämän tyyppisiä siellä katsotaan sitten näissä meidän ylläpitopalavereissa, on ne sitten ympäristössä tai projekteissa.”

Tulossopimuksen tulostavoitteiden toteutumista seurataan, mutta toistettiin jo esille tuotu asia, että työn asiantuntijaluonteesta johtuen työn lopputuloksena ei saada ulos esimerkiksi tiettyä määrää päätöksiä vuodessa, jonka vuoksi tuloksellisuuden seuraaminen on jäänyt karkealle tasolle. Silti pohdittiin, että mittareita olisi syytä kehittää, jotta tuloksellisuutta pystyttäisiin paremmin mittaamaan. Asioita pitäisi yrittää saada mitattavaan muotoon ja kokonaisprosessia ajatellen mittareita tulisi olla useammassa kohtaa prosessia. Mittarit tulee johtaa strategiasta, ja osaaminenkin voisi olla yksi mitattava asia uusien tehtävien täytettäessä ja Ruokaviraston vakiinnuttamisen ollessa yksi tulostavoitteista. Mittarit voitaisiin luoda tulevaan analytiikkatyökaluun, jolloin mittareita olisi helpompi seurata.

C2: ”Asiat pitäisi saada mitattavaa muotoon, että kun laitetaan rahaa johonkin toimintoon, niin saadaanko sillä vastineeksi tarpeeksi jotakin tiettyä lisäarvoa.”

C3: ”Controllerin näkökulmasta siten, että tulossopimuksessa sovitut tulostavoitteet ovat tasapainossa käytettävissä olevien määrärahojen ja henkilötyövuosien kanssa.”

E3: ”Tehty työ suhteessa saavutettuun tulokseen ja kulutettuihin euroihin, niin se on sellainen asia, mitä esimerkiksi tuolla projekteissa on kehitettävien asioiden listalla.”

### 7.1.5. Talousraportit ja toimintolaskenta

Haastattelun viimeinen osio käsitteli talousraportteja ja toimintolaskentaa. Vastaajista vain yksi oli sitä mieltä, että raportteja on saatavilla riittävästi. Kaikki eivät olleet tietoisia kaikkien saatavilla olevien raporttien olemassaolosta, minkä selittänee se, että toimintolaskentarakenteita on esitelty vain viraston johtoryhmässä, ja sielläkin normaalia harvemmin haastatteluvuonna. Raportit ovat kuitenkin olleet saatavilla johtoryhmän pöytäkirjan liitteenä.

E3: ”No oikeastaan siitä toimintolaskennasta, niin ei oikeastaan nyt kauhean paljon ole hyödynnetty toimintatapojen tehostamisessa, tai ainakaan ajateltu, että se sieltä tulisi, että kyllä toki muuten yritetään parantaa toimintatapoja, mutta ei varsinaisesti toimintolaskentarakenteiden kautta ole sitä asiaa peilattu.”

E4: ”Ei ole ainakaan tuotu tietoisuuteen meille.”

Taloushallinnolta saatuun tukeen controllerit eivät vastanneet lainkaan. Taustatietona tähän voidaan mainita, että Mavissa työskennellään avokonttorissa, jossa työpisteet on jaettu neljän henkilön ryppäisiin. Taloushallinto – controller, talousasiantuntija ja kaksi taloussuunnittelijaa - työskentelevät yhdessä tällaisessa ryppäessä IT-controllerin työskennellessä hieman kauempana muusta taloushallinnosta. Taloushallinnon välinen yhteistyö on istumajärjestyksen ansiosta kokoaikaista ja niin luontaista, että siihen ei kiinnitetä erikseen huomiota. Esimiesten taloushallinnolta saama tuki ja informaatio koettiin vastaajasta riippuen riittäväksi tai riittämättömäksi.

E2: ”Informaatio, mitä talous jalostaa on ymmärrettävää ja riittävää. Hyvä, että aina on saanut tukea ja asiat sujuu hyvin pienistä resursseista huolimatta, koska viraston selkäranka on talous, se pitää olla kunnossa.”

E3: ”Jos taloushallinnolta jäisi aikaa tavallaan siihen vähän tarkemman informaation tuottamiseen ja sen valaisemiseen, niin olisi oikeen kiva ollut olemassa.”

Kaikki haastateltavat olivat sen sijaan yhtä mieltä siitä, että vaikka Ruokavirastossa kaikilla on näkymä Erakkoon, tarvitaan silti edelleenkin talousraporttien yhteistä läpikäyntiä

controllerin kanssa. Controllerin kanssa käytävää yhteistyötä tarvitaan muun muassa siihen, että controllerilla on ensi käden tietoa maa- ja metsätalousministeriön aikatauluista, tarpeista ja prioriteeteista. Lisäksi huomioitiin se, että kaikki eivät välttämättä osaa ajaa raportteja oikein, elleivät ne ole valmiiksi määrämuotoisia vakioraportteja.

C1: ”Raporttipalvelun pitää olla koko vuoden määrämuotoista, ei saa muuttaa muotoa eli vakioraportteja.”

C3: ”Yhteinen läpikäynti on edelleen tarpeen, varsinkin kun odotettavissa lienee määrärahatilanteen tiukentuminen. Raporttien itseajaminen on hyvä asia, mutta vaatii myös pientä koulutusta, että kaikki osaavat ajaa raportit ja ymmärtävät niiden tuottaman tiedon samalla tavalla.”

E3: ”Kyllä joka tapauksessa sen controllerin kanssakin niitä (raportteja) on hyvä käydä, koska siellä voi sitten olla sellaisia riippuvuuksia, mistä ei yksikkötasolla ole itse tietoinen, vaan se tulee jostakin ylemmältä tasolta sitten, esimerkiksi koko linjan tai toiminnon tai palvelun tasolta sitten, joka vaikuttaa sitten taas siihen omankin määrärahan seurantaan.”

E4: ”Ei se, että kaikki tehdään itse tuolla (Erakossa), niin jos ajatkin jonkin raportin vaikka viikosta toiseen siellä väärin, mikä se nyt voisikin sitten olla, niin jos ei ikinä kukaan tule sanomaan, että hei, se on mennyt ihan päin honkia, niin sittenhän elät siinä kuplassa, että kaikki on vaikka hyvin tai kaikki on tosi huonosti.”

Raporttien itseajamisen kouluttamiseen annettiin myös vartenotettava ehdotus:

E4: ”Ja sitten sellainen kehitysidea, että meillähän on hyviä nämä esimiesforumit, niin siellä on käyty läpi, niin sellainen vertaistuki, se on tosi hyvää ja hyödyllistä ja opettavaista. Mitä kaikkea sieltä (Erakosta) saa, että jos joku on keksinyt jonkun oivalluksen.”

Toimintolaskennan kehittämisessä huomioon otettavia asioita mainittiin jonkinverran jo ensimmäisessä, päätöksentekoon liittyvässä osiossa, esimerkiksi ennustettavuuteen liittyen. Toimintolaskennan hyötyinä pidettiin sitä, että tietoa saadaan reaaliaikaisemmin, tieto on helpommin päivitettävissä ja hyödynnettävissä, kustannukset saadaan näkyvämmiksi ja taloushallinnolle jää enemmän aikaa tiedon analysointiin. Myös maksullinen toiminta huomioitiin; vaikka Mavissa maksullinen toiminta on suhteellisen vähäistä, maksullisen toiminnan kannattavuutta on seurattava valtion talousarvioasetuksen edellyttämällä tavalla. Asiaan kiinnitti eniten huomiota yksi controllereista.

C1: ”Näkisin, että nimenomaan tämä myyntipuoli, se kustannusvastaavuus, niin eikö se nyt ole se Erakon ydintehtävä, jotta sieltä saataisiin tämä asia läpinäkyväksi. Kaikista eniten tätä kustannusvastaavuutta, että siinä ei käy niin, että sitten viraston toimintabudjetista joudutaan kustantamaan näitä asiakkaiden tekemisiä.”

C3: ”Exceleiden päivittämisen sijasta talousasiantuntijoiden aikaa vapautuisi enemmän esimerkiksi analysoimiseen ja ennustamiseen. Vaakakupissa painaa kuitenkin järjestelmän käyttöönotosta aiheutuvat investoinnit ja ylläpitokulut ja niin edelleen. Pitäisi kyetä arvioimaan myös se, millainen panostus on järkevä.”

E1: ”Mitä reaaliaikaisempaa toteumatietoa, niin sitä nopeammin pääsemme siihen kiinni, että toteutuuko se, mitä on suunniteltu käytettäväksi. Koska tuo meidän rahankäyttö ei ole ollenkaan tasapaksua, eli jos olemme puolessa vuodessa käyttäneet puolet, niin se ei tarkoita, että raha tulee riittämään.”

E2: ”Saataisiin kustannustehokkuutta ihmisissä aikaan, että mitkä on ne valinnat, mitä tehdään; tekee näkyväksi, mihin rahaa kuluu.”

E3: ”Ajattelen toimintolaskennan puolelta, että ennustettavuutta, läpinäkyvyyttä ja ymmärrettävyyttä sille tekemiselle ja toiminnalle.”

Lisäksi yksi vastaajista toi selkeimmin esille tiedollajohtamisen tarpeen:

E1: ”On puhuttu paljon näistä tiedollajohtamisen järjestelmistä. Jos Erakko saadaan joustavaksi, ja ymmärretään itse, mitä siellä on ja mitä siellä ei ole, niin sitten saataisiin täydellinen tiedollajohtamisen järjestelmä. Niin, se palvelisi ihan kaikkia, niin henkilöstöhallintoa, rekrytointia, järjestelmien kehittämistä.”

Vastauksena viimeiseen, vain controllereille esitettyyn kysymykseen, todettiin Excelissä laskettujen toimintolaskentareporttien olevan riittäviä tulosohjausasiakirjoihin. Ongelmana on kuitenkin Excel-laskelmien työllistyvyys, ja niiden raskaan laatimisen vuoksi raportteja ei juurikaan käytetä muuhun kuin tulosohjausraportointiin. Sinänsä uuden toimintolaskennan ei nähdä tukevan paremmin tulosasiakirjojen vaatimia tietoja, mutta automaattisempi toimintolaskenta vapauttaa aikaa muuhun. Lisäksi todettiin parannukseksi se, että jatkossa tulosohjausasiakirjat voi valmistella samassa järjestelmässä toimintolaskennan kanssa, koska Erakkoon on rakennettu esimerkiksi tulossopimusosio.

C2: ”Evirassahan on jo tehty ilmeisesti se osio sinne, se tulosohjausosio, että pystytään tulosohjausasiakirjat valmistelevaan suoraan sinne

(Erakkoon)... Näen sen (toimintolaskennan) mahdollisuutena, että pystyy taloushallinto keskittymään sitten enemmän näihin muihin asioihin, eli raportit on tarkoitus saada automaattisesti.”

C3: ”Toivoisin automatiikkaa, eli että tulohajauksessa ja myös viraston sisäisessä laskennassa tarvittavat laskelmat ja taulukot olisivat lähes jatkuvasti päivitettävissä suoraan laskentajärjestelmästä ilman isoa käsin tehtävää työtä jos mahdollista.”

## 7.2. Aineiston tulkinta

Tutkija hyödynsi aineiston tulkinnassa haastattelujen ohella viraston tulohajausasiakirjoja – tulossopimusta ja tilinpäätöstä – sekä muita dokumentteja, muun muassa määrärahaseurantaa. Saatujen havaintojen tueksi tutkija hankki lisähavaintoja keskustelemalla controllereiden kanssa päivittäisten keskustelujen lomassa budjetoinnin ja määrärahaseurannan haasteista sekä raportoinnin kehittämistä. Täten voidaan katsoa tutkijan tavoitteena olleen triangulaation toteutuneen tutkielman luotettavuuden parantamiseksi.

Aineiston tulkittamisessa on huomioitava Ruokavirastovalmistelu, joka otettiin haastatteluissa oletetusti esille useampaan kertaan. Valmistelu vaikuttaa monen yksikön ja osaston toimintaan, koska normaalin työn ohella on suunniteltava, miten asiat hoidetaan uudessa virastossa, joka tulee olemaan huomattavasti Mavia suurempi. Mavissa henkilöstöä on noin 200, kun tulevassa virastossa henkilöstöä tulee olemaan noin tuhat nykyisten eviralaisten muodostaessa yli puolet uuden viraston henkilöstöstä.

Ruokavirastovalmisteluun on kulunut huomattavasti varsinkin henkilöstö-, talous- ja tietohallinnon resursseja johtajien panostuksen lisäksi. Valmistelun tavoitteena on ollut sovittaa yhdistyvien virastojen toimintamallit uudelle virastolle soveltuviksi kehittämällä muun muassa uutta palkkausjärjestelmää, valmistelemalla uusi työjärjestys, taloussääntö ja hankintaohje sekä päättää tietohallinnon ja hallinnollisten palveluiden organisoitumisesta. Ydintoimintayksiköiden tehtävät säilyvät ennallaan, mutta maaseutulinjan henkilöresurssit kasvavat muutamalla henkilöllä, kun osa nykyisestä Mitpan henkilöstöstä siirtyy maaseutulinjan ydintoimintayksiköille.

Ruokavirastovalmistelun hyötynä on ollut taloushallinnon kannalta muun muassa se, että Mavilla pitkään suunnitelmissa ollut toimintolaskenta on vihdoinkin päätetty toteuttaa. Toimintolaskennan käyttöönottoa helpottaa se, että Evirassa toimintolaskenta on jo käytössä,

ja Mavin eli Ruokavirastossa maaseutulinjan, laskenta saadaan mukaan olemassaolevan Erakon laskentaan laskentaa hieman muokkaamalla. Aiempi teoria (Zarei ym. 2015) puoltaa toimintolaskennan kehittämistä vastaavanlaisissa tilanteissa, joissa organisaatio yhdistyy sellaiseen organisaatioon, joka jo käyttää toimintolaskentaa. Etuna on myös se, että toimintolaskentajärjestelmän kehittäminen ei aiheuta Maville kalliita kustannuksia, koska järjestelmä on jo osittain käytössä toisessa virastossa. Näin ollen toimintolaskennan kehittämisessä vältettiin henkilö- ja rahallisten resurssien puute, jotka Arnaboldi & Lapsley (2003) esittivät esteiksi toimintolaskennan käyttöönotolle.

Toimintolaskentaprojekti hyötyi samanaikaisesta Ruokavirastostovalmistelusta siten, että tilipuitteiden analysointi ja suunnittelu pystyttiin irrottamaan varsinaisesta toimintolaskentaprojektista valmistelemalla tilikartta erillisessä ryhmässä. Toimintolaskentaprojektin sujuvuuteen vaikutti myös se, että toimintolaskennan edellyttämä kattava toimintojen analyysi oli tehty jo aiemmin. Projektin tavoite saavutettiin kehittämällä laskentamalli, joka mukailee valtion yhteistä kustannuslaskentamallia ja joka sisältää viraston kaikki kustannukset. Laskentamalli saadaan vietyä käytöntöön kesällä, viimeistään elokuussa 2019, jolloin Erakko-järjestelmässä ajetaan laskenta ensimmäisen kerran maaseutulinjan osalta. Laskenta ajetaan sen jälkeen kerran kuukaudessa laskennan jakaessa kustannukset toiminnoille, kustannuspaikoille, projekteille ja suoritteille toteutuneiden henkilötyövuosien suhteessa.

Toimintolaskennan tavoitteena on myös lisätä koko viraston kustannustietoisuutta sallimalla koko henkilöstön pääsy Erakko-järjestelmään. Alhola (2016) kiinnittikin huomiota siihen, että jo projektin tavoitteen asetannassa tulee pohtia, ketkä toimintolaskentaa tulevat käyttämään, ja lopuksi miettiä, miten tietoja hyödynnetään ja kustannustietoutta lisätään. Pelkkä raporttien seurantamahdollisuus ei hyödytä ilman koulutusta, neuvontaa ja ohjeistusta, joten projektipäällikkö on laatinut koulutussuunnitelman keväälle 2019. Projekti vaikuttaa tähän asti onnistuneelta, ja onnistumisen taustalla on projektille saatu ylemmän johdon tuki ja projektipäällikkö, joka on toiminut myös muutosagenttina viestittämällä projektista johdolle ja henkilöstölle. Projektipäälliköllä on ollut kykyä ja halua motivoida ja sitouttaa henkilöstöä muutokseen ja hän on edistänyt menestyksekkäästi jatkuvaan koulutukseen pyrkimistä, jotka Shields & Young (1989) määrittelevät onnistuneen implementoinnin osatekijöiksi.

Käyttöönottettava toimintolaskenta on aikaperusteinen toimintolaskenta, jonka edut noudattavat Kaplanin & Andersonin (2007) teoriaa: Järjestelmä integroi hyvin dataa olemassa olevista järjestelmistä, mikä on jo todettu käytännössä Eviran Erakon käyttäessä

valtion yhteisen Kieku-järjestelmän dataa. Laskenta voidaan ajaa kuukausittain jakopalkka-ajon aikataulun mukaan. Järjestelmä tarjoaa näkyvyyttä prosessien tehokkuuteen ja resurssien käyttöön sekä on helposti skaalattavissa koko organisaatioon. Järjestelmän avulla pystytään tunnistamaan ongelmien juurisyitä. Lisäksi case-organisaation käyttöön-otossa Krumwieden (1998) havaitsemista vaihtoehtoista toteutuu positiivinen vaihtoehto eli olemassa olevan teknologian korkea taso edesauttaa uuden järjestelmän käyttöönottoa.

Toimintolaskennan tuottama lisäarvo päätöksentekoon on tulkittavissa haastattelujen perusteilla saaduista vastauksista. Nykyistä, Excelissä laadittavaa toimintolaskentaa ja raportointia pidetään riittämättömänä johdon tarpeisiin. Laskentaa ja raportointia ei voida tehdä säännöllisin väliajoin raportoinnin kuluttaessa kohtuuttomasti taloushallinnon niukoja henkilöresursseja. Toimintolaskentaa ja toimintolaskennan tuottaman tiedon analysointia kaivataan, jotta johto saa oikea-aikaista tietoa päätöksenteon tueksi.

*Lisäarvoa budjetointiin ja määrärahasurantaan.* Osastonjohtajille lähetetään kuukausittain määrärahasurannan ja henkilötöyvuosien toteumatiedot, joita osastonjohtajat seuraavat säännöllisesti omien osastojensa johtoryhmissä. Ensinnäkin, tiedot ovat erillisissä raporteissa, joten oleellinen tieto henkilöresurssien ja muiden kustannusten kohdentumisesta ydinprosesseille, toiminnoille tai projekteille jää toteutumatta. Toimintojen kustannusrakennetta tulee pystyä tarkastelemaan, jotta saadaan selville, mikä osuus esimerkiksi tukien valvonnan kustannuksista on muodostunut henkilöstökustannuksista, mikä osuus matkakuluista ja mikä osuus yleiskustannuksista. Kun tarkat kustannukset tiedetään, voidaan tehdä päätöksiä siitä, onko edullisempaa tehdä tukien vaatimaa valvontaa oman henkilöstön voimin vai onko ulkoistaminen kannattava vaihtoehto. Toimintolaskennasta saadaan eriteltyä edellä mainitut toiminnon kustannukset päätöksenteon tueksi toimintolaskennan edistäessä kaivattua kustannusten läpinäkyvyyttä, jonka myös Baird (2007) ja Melese ym. (2004) totesivat yhdeksi toimintolaskennan hyödyistä. Lisäksi toimintolaskennan odotetaan parantavan budjettiseurantaa, jonka Innes & Mitchell (1995) totesivat toimintolaskennalta saatavaksi hyödyksi.

Toiseksi, raportointia tulisi tarjota useammin kuin kerran kuukaudessa. Mavin ydintehtävän ollessa EU:n maatalous-, maaseutu- ja markkinatukien hallinta, virasto joutuu seuraamaan tiiviisti EU-lainsäädäntöä ja muokkaamaan tukijärjestelmiä lainsäädännön vaatimusten mukaisiksi. Kriisitukien voimaantulo on yksi esimerkki tilanteesta, joka vaatii nopeaa reagointia, koska tieto saadaan ministeriöstä yleensä lyhyellä varoitusaajalla. Tällöin kustannustietoa on saatava ajantasaisesti, jotta tiedetään tarkasti, mihin resurssit ovat juuri tällä hetkellä sidottu ja mistä henkilö- ja rahallisia resursseja voitaisiin irrottaa



kriisituen nopeaa toimeenpanoa varten. Toimintolaskennan tiedot näyttävät, mihin resursseja on käytetty, ja toimintolaskentaa voidaan käyttää muulloinkin henkilöstösuunnittelun tueksi. Näin ollen toimintolaskennalta saadaan Andersonin & Youngin (1999) tutkimusten mukaisesti tarkempaa dataa kuin aiemmista laskentajärjestelmistä.

Kolmanneksi, toimintolaskenta tuo lisäarvoa tarjoamalla kuukausikohtaista tietoa nykyisin tarjottavan kumulatiivisen tiedon lisäksi. Johtajille on tärkeää nähdä kausivaihtelu kuukausien ja vuosien välillä, jotta he pystyvät nopeammin reagoimaan kustannusten vaihteluun ja pystyvät porautumaan taustalla vaikuttaviin syihin. Mavin maatalous-, maa-seutu- ja markkinatukien hallinnointi, tukien valvonnat ja maksatukset sekä tukiin liittyvien tietojärjestelmien kehittäminen jakautuvat epätasaisesti vuoden mittaan, ja sen vuoksi esimiehet toivovat parempaa näkyvyyttä siihen, kuinka paljon mikäkin vaihe on kuluttanut resursseja tietyllä ajanjaksolla. Nähdessään toteutuneet kustannukset ja henkilötyövuodet, johtajat saavat enemmän ennustettavuutta seuraaville kuukausille. Tällöin johtajat saavat toimintolaskennalta Cooperin & Kaplanin (1992) toteamaa resurssien käytön kustannusinformaatiota ennustaakseen muutoksia toimintojen tarpeisiin. Uudessa toimintolaskentamallissa on huomioitu toiveiden mukaisesti kuukausitasoinen seuranta kumulatiivisen tiedon lisäksi.

Neljänneksi, projektiraportointiin kaivataan parannusta. Ongelmana on tällä hetkellä se, että johtajat näkevät Kiekussa vain oman yksikkönsä työajanseurannan. Projektiryhmissä on usein asiantuntijoita useammasta yksiköstä, jolloin seuranta ei palvele johtajien eikä varsinkaan projektipäälliköiden tarpeita. Lisäksi koko viraston projektiseurantaan on näkymä vain taloushallinnossa. Toimintolaskenta parantaa asiaa huomattavasti, koska kaikki näkevät toimintolaskennasta kaikkien seurantakohteiden kaikki kustannukset ja seurantakohteille kirjatun työajan. Johtajat ja projektipäälliköt voivat tällöin pitää yllä jatkuvaa projektiseurantaa, joka on tarpeellista projektien suurten kustannusten vuoksi. Projektien kustannuksista suurimman osan muodostavat ostopalvelut ulkopuolisten konsulttien kehittäessä tietojärjestelmiä sekä oman henkilöstön palkkakustannukset asiantuntijoiden määrittellessä tietojärjestelmiin tarvittavia uusia ominaisuuksia. Kustannusten rakennetta ja kuukausittaista vaihtelua tulee pystyä seuraamaan, jotta voidaan suunnitella ja ennakoida paremmin muun muassa kalliiden konsulttien tarvetta. Tällöin toimintolaskenta tarjoaa Gosselinin (2007) havaitsemaa hyötyä strategiaan päätöksiin, joita maaseutulinjalla ovat varsinkin tietojärjestelmiin tehtävien investointien aikataulut ja suuruus.

Viidenneksi, toimintolaskennan automaattiset raportit vapauttavat controllerien ja talousasiantuntijan aikaa raporttien laatimiselta tiedon analysointiin. Vaikka toimintolaskenta

koetaan tarpeelliseksi, sen tarjoama tieto ei yksin riitä, vaan tarvitaan lisäksi taloushallinnon näkökulmaa päätöksenteon tueksi. Controller on vahvasti budjetointiprosessissa mukana, seuraa kustannusten kehittymistä kirjanpidon kautta laatiessaan määrärahaseurannan toteumaraporttia, keskustelee tulosohjaavan ministeriön kanssa määrärahatilanteesta ja laatii tulosopimuksen sekä toimintakertomuksen yhdessä osastojen kanssa. Tällöin controllerilla on näkymää lukujen taustalla vaikuttaviin asioihin ja hänellä on ensikäden tietoa ministeriön aikomuksista. Controller on ensiarvoisessa asemassa laskentainformaatioon reagoimisessa ja hänen asiantuntijuutensa tarjoaa arvokasta lisätietoa laskelmien tulkitsemiseen. Näin ollen haastattelujen tulokset tukevat Gosselinin (2007) teoriaa, jonka mukaan controllerien vahva osallistuminen johdon laskentatoimen kehittämiseen on edellytys muun muassa toimintolaskennan menestyksekkäälle implementoinnille. Controllerin ja johtajien yhteistyön tulee jatkua projektin jälkeenkin, koska controllerin rooli on nähtävä johdon liiketoimintakumppanina.

Toimintolaskentaan tullaan tekemään vakio- tai vakiomuotoisia raportteja, jotta kaikki raportteja tarkastelevat saavat tiedon samanlaisena ja jotta tietojen oikeellisuuteen voidaan luottaa. Esimiehet pitävät tärkeänä sitä, että heillä on pääsy raportointiin milloin tahansa, jotta he voivat tarkistaa aina tarvittaessa ajankohtaisen taloustilanteen. He pystyvät myös itse tarkastamaan esimerkiksi sen, mikä osa tietojärjestelmien kustannuksista on aiheutunut viraston omasta työstä ja kuinka suuri on konsulttiosuuden osuus. Mavissa pitkään käytössä ollut työajanseuranta mahdollistaa Lumijärven ym. (1995: 66-67) mainitseman henkilösidon naisten kustannusten totuudenmukaisen kohdistumisen, joka on edellytys Kiekun jakopalkkaraportin luotettavuudelle.

Lisäominaisuutena toimintolaskentajärjestelmässä on tiedon visualisointi. Samaan näkemykseen saa sekä numeeriset tiedot että graafin, joka havainnollistaa tilannetta ja nopeuttaa tiedonsaantia. Vakioraporttien lisäksi toimintolaskennassa on mahdollista muokata omia raporttipohjia juuri siitä tiedosta, joka kenellekin on tarpeen. Toimintolaskennassa tullaan suosittelemaan kuitenkin vakioraporttien käyttöä niin kauan kunnes kaikki raporttien laatijat on koulutettu järjestelmän käyttöön, jotta raporteilta saadaan varmasti juuri se tieto, jota niiltä halutaan.

Nykyistä laskentaa pidetään riittävänä tulosohjausasiakirjojen raportteihin, mutta taloushallinnon näkökulmasta ongelmaksi koetaan se, että laskenta on virhealtista käsin tehtävien kaavojen ja laskelmien vuoksi. Laskentatavat voivat myös olla erilaisia laskennan suorittavasta henkilöstä riippuen. Tämän vuoksi toimintolaskentajärjestelmä ratkaisee ongelman, koska automaattisella laskennalla aikaansaadaan luotettavampia ja

laadukkaampia raportteja laskentakaavojen pysyessä samoina raportoijasta riippumatta. Tällöin myös tietojen vertailukelpoisuus eri vuosien välillä paranee. Taloushallinto tavoittelee toimintolaskennalta myös kustannusvastaavuuslaskelmien automatisointia – joka järjestelmään on jo kehitetty – koska tällä hetkellä kustannusvastaavuuslaskelmia tehdään vain kahdesti vuodessa raportoinnin haasteellisuuden vuoksi. Kustannusvastaavuuslaskelmia tulisi pystyä tekemään useammin, jotta varmistutaan siitä, että kustannusvastaavuus on oikealla tasolla, ja kaikki laskelmiin vaaditut kustannukset on huomioitu eli palveluiden hinnoittelu on laadittu oikein. Lisäksi tulossopimusasiakirjat – tulossopimus ja tilinpäätös – sisältävät paitsi laskelmia myös useita sanallisia tavoitteita, kuten esimerkiksi: a) toiminta on tuloksellista ja voimavarat suunnataan tehokkaasti yhteiskunnallisen vaikuttavuuden saavuttamiseksi, b) hallinnonala hyödyntää digitaalista teknologiaa, yhteisiä tietolähteitä ja integroituja tietovirtoja oman toiminnan tuottavuuden sekä koko toimialan kilpailukyvyn edistämiseksi ja c) valtion ja hallinnonalan konsernipalveluja hyödynnetään täysimääräisesti. Controllerin saadessa laskelmat valmiina järjestelmästä, hänelle jää aikaa enemmän tarkastella ja analysoida tavoitteiden saavuttamiseen tai saavuttamatta jättämiseen vaikuttaneita seikkoja yhdessä johdon kanssa.

Toimintolaskennalla uskotaan olevan mahdollista parantaa tuottavuutta ja tuloksellisuutta, koska esimerkiksi henkilöstöressurssien käyttöä voidaan seurata reaaliaikaisemmin. Valtion tuottavuusvaatimukset ovat tarkoittaneet sekä pieneneviä henkilötyövuosikehyksiä että entistä pienempiä määrärahoja. Niukemmilla määrärahoilla pitäisi kuitenkin pystyä toteuttamaan tulossopimuksessa sovitut asiat. Tulossopimus palvelee viraston tavoitteiden saavuttamista sitä paremmin, mitä selkeämmin tulossopimukseen kirjataan tavoitteiden prioriteettijärjestys, jotta pystytään varmistamaan, että vaikeassa tilanteessa ainakin tärkeimmät tavoitteet saavutetaan. Tällöin tärkeimmille tavoitteille voidaan asettaa budjetti ja henkilöressurit, joiden toteumaa voidaan seurata toimintolaskennan raporteista. Toimintolaskenta tarjoaa sitä oikeampaa tietoa, mitä tarkemmin työaika ja kustannukset (ostolaskut, matkalaskut) on kirjattu seurantakohteille. Tällöin toiminnan tehokkuutta voidaan mitata ja kehittää.

Toimintolaskenta hyödyttää myös parempien julkisten palveluiden tarjoamista pienemmillä kustannuksilla, jota Stouthuysen ym. (2014) korostivat. Mavissa on korostettu sähköisten palvelujen tarjoamista asiakkaille, ja tavoitteena on nostaa sähköisen asioinnin astetta vuosittain. Sähköiseen asiointiin tarvittavat kustannukset ja henkilötyö voidaan kartoittaa toimintolaskennan avulla, jotta voidaan seurata palvelun kannattavuutta. Tarkoituksena on nostaa palvelun laatua ja käytettävyyttä, mutta palvelun vaatimaa työmäärää ei ole tarkoituksenmukaista kasvattaa henkilötyövuosien vähetessä.

### 7.3. Tutkimuksen luotettavuus

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tarkastellaan yleensä kokonaisuutta. Kvalitatiivinen analyysi vaatii absoluuttisuutta, koska kaikki luotettavina pidetyt ja selvitetävään ilmiöön kuuluvat asiat tulee kyetä selvittämään siten, että ne eivät ole ristiriidassa esitetyn tulkinnan kanssa. Kvalitatiivisessa analyysissä ei ole tarpeen käyttää suurta tutkimusyksikköjen määrää toisin kuin tilastollisessa, kvantitatiivisessa analyysissä, koska laadullisessa tutkimuksessa pyritään selittämään yksittäistä ilmiötä pyrkimättä yleisiin lainalaisuuksiin. (Alasuutari 2012.)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan ollessa itse tärkein tutkimusväline, tutkimusaineistoa voidaan tarkastella vain subjektiiviselta näkökannalta. Objektiivisuutta pidetään yleensä parempana tutkimuksissa, mutta toisaalta subjektiivisuus lisää tutkimuksen tieteellistä selitysvoimaa tutkijan antaessa oman viitekehýksensä tarkasteltavaksi, ja näin ollen tutkimusta hyödyntävillä on mahdollisuus saada selville puitteita, joissa tietoa on kerätty. (Grönfors 2011:5, 105.)

Subjektiivisen tiedon merkittävyyttä lisää huomion kiinnittäminen aikaan, paikkaan, sosiaaliseen tilanteeseen, kieleen ja intiimiyteen liittyviin ulottuviin ulottuviin. Subjektiivinen tieto on sitä täsmällisempää, mitä enemmän tutkija käyttää aikaa haastateltavien parissa saaden tutkittavilta merkityksiä tutkittavalle asialle. Tutkijalla on paremmat mahdollisuudet ymmärtää merkityksiä ollessaan maantieteellisesti lähellä haastateltavia ja hänen saamansa tieto on sitä täsmällisempää, mitä paremmin hän ymmärtää haastateltavien kielenkäytön. Tutkijan läheiset suhteet haastateltaviin auttaa tutkijaa saamaan merkittävää tietoa haastateltavien kokemuksista. Lisäksi mitä paremmin tutkijan tulokset vastaavat haastateltavien omaa ymmärrystä asioista, sitä todennäköisemmin tutkija on ymmärtänyt merkitykset oikein. (Grönfors 2011: 105.)

Kvalitatiivista menetelmää käytettäessä huomio keskitetään aineiston hankintaan ja pyritään osoittamaan, että aineiston hankkimistavan tieteellisyyttä ei voida asettaa kyseenalaiseksi ainakaan tutkimuksen aikana vallinneista olosuhteista johtuen. Tällä tavoin tarkasteltuna tieteellisyyttä voidaan pitää tutkimuksen validiutena eli luotettavuutena. Tutkimuksen validiutta osoittaa myös tutkimusprosessin yksityiskohtainen kuvaaminen. Koska kenttätýön tuloksena syntynyt tutkimusraportti on ollut lähellä todellista tilannetta kentällä, tässä tutkimuksessa tutkimuksen tekijän työskennellessä samassa yrityksessä haastateltavien kanssa, tutkimustietoa voidaan tässä valossa pitää validina. (Grönfors 2011:3, 106.)

Tutkimuksen luotettavuutta lisää tutkimuksen tekijän syvälinen perehtyminen aiheeseen, intensiivinen sitoutuminen sekä aineiston kylläntyminen. Tutkimuksen tavoitteet, tutkimuksen tekijän aiempi tietämys valitusta aiheesta sekä useita tekniikkoja – haastattelut, havainnointi ja asiakirjat – käyttävä tutkimus voi vaikuttaa tarvittavien haastattelujen määrään. Tarkkaa lukumäärää siitä, mikä on riittävä haastattelujen määrä tutkimuksen tavoitteen onnistumiseksi, ei voida esittää. Tiedon keruu voidaan katsoa riittäväksi, kun aineisto ei enää tarjoa uusia näkemyksiä tai uutta tietoa. Tällöin noudatetaan saturaation eli aineiston kylläntymisen periaatetta. (Malsch & Salterio 2016.)

## 8. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman ensimmäisessä pääluvussa esitettiin tutkimuksen tavoitteet. Tavoitteena oli kehittää toimintolaskentamalli yhdelle virastolle ja löytää vastauksia toimintolaskentaan liittyviin kysymyksiin. Luvussa tuotiin esille seikkoja, miksi toimintolaskennan järjestäminen on tärkeää valtion hallinnossa. Taustalla vaikuttavat valtion tuottavuusvaatimukset sekä Valtion taloushallinnon strategia 2020 -hanke, joiden tavoitteena on parantaa julkisen talouden kestävyysvajetta. Hankkeen tavoitteena on myös kehittää valtion perinteistä taloushallintoa analyttisempaan talouden hallintaan sekä kannustaa virastoja järjestämään kustannuslaskentansa valtion yhteisen kustannuslaskentamallin mukaisesti. Luvun lopuksi esitettiin tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rakenne.

Ensimmäisessä pääluvussa sivuttiin myös Kieku-järjestelmän mukanaan tuomaa valtionhallinnon yhteistä seurantakohdemallia. Tutkijan toimiessa viraston Kieku-hankkeen talousvastaavana vuosina 2014-2015, Kiekun toimintatavat ja seurantakohteet olivat tutkijalle jo ennestään tuttuja, mikä osaltaan edesauttoivat tutkimuksen tekemistä.

Toisessa pääluvussa keskityttiin toimintolaskennan kehittämiseen johtaneisiin seikkoihin ja toimintolaskennan periaatteisiin. Tärkeässä roolissa oli yleiskustannusten jakaminen, joka ei ollut ongelmallista silloin, kun tärkeimmät tuotannontekijät olivat niin sanottu välitön/suora työ ja materiaalikustannukset. Mutta tuotantoprosessien muuttuessa monimutkaisemmiksi 1900-luvun loppupuoliskolla, yritysten kustannusrakenne muuttui ja muun muassa markkinointikustannukset tuli pystyä laskemaan mukaan tuotteiden hintoihin. Ratkaisuksi kehitettiin toimintolaskenta, jossa lähtökohtana pidetään toimintoa: toiminnot kuluttavat yrityksen resursseja, ja tuotteen kustannukset aiheutuvat siitä, kuinka paljon ne kuluttavat mitäkin toimintoa.

Luvussa perehdyttiin lisäksi toimintolaskennan yksinkertaisempaan toteutukseen, aika-perusteiseen toimintolaskentaan, jota pidetään sopivana julkiselle sektorille. Tekstissä avattiin myös tuottavuuden ja tuloksellisuuden käsitteitä, kuten myös käsitteiden yhteyttä toimintolaskentaan.

Kolmannessa pääluvussa käsiteltiin toimintolaskennan implementoinnin vaiheita tavoitteen asettamisesta laskentatietojen hyväksikäyttöön. Käyttöönoton vaiheista kiinnitettiin huomiota varsinkin toimintoanalyysiin, joka on edellytys toimintolaskennan käyttöönottoprosessille. Käyttöönottoprosessi on iso muutosprosessi, jonka onnistumiseen

vaikuttavia tekijöitä tarkasteltiin useasta näkökulmasta. Onnistuneessa prosessissa ja implementoinnissa todettiin tärkeimmiksi tekijöiksi ylimmän johdon tuki, motivoiva muutagentti ja organisaation sitoutuminen jatkuvaan koulutukseen. Tärkeiksi tekijöiksi todettiin myös strategiset tekijät ja teknologiset tekijät, joiden vaikutukset ovat ristiriitaisia, koska ne voivat olla sekä implementointia edesauttavia että estäviä tekijöitä.

Neljännessä pääluvussa keskityttiin toimintolaskennan hyötyihin sekä toimintolaskennan saamaan kritiikkiin. Toimintolaskennasta saatavalla tiedolla todettiin olevan monia hyötyjä johdon päätöksentekoon ja yrityksen kannattavuuteen: budjetin seuraamisen parantaminen, prosessien parantaminen, asiakaslähtöiseen toimintatapaan vaikuttaminen, hinnoitteluun vaikuttaminen, tuotantotasoon vaikuttaminen, resurssien suunnittelun parantaminen ja imagon parantaminen. Lisäksi todettiin, että varsinkin julkisella sektorilla toimintolaskennan tarjoamia hyötyjä ovat hinnoittelun kustannusvastaavuuden tukeminen ja palveluprosessien läpinäkyvyyden ja tehokkuuden tukeminen. Kritiikiksi esitettiin, että toimintolaskentaa ei välttämättä voida ottaa käyttöön kaikissa yrityksissä, koska implementointi kuluttaa runsaasti resursseja – sekä työaikaa että rahaa – ja ylin johto ei välttämättä sitoudu hankkeeseen, jos hankkeen kustannukset koetaan hyötyjä suuremmiksi.

Viidennessä pääluvussa siirryttiin empiirisen osuuden esittelyyn. Esittely aloitettiin kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän käsittelystä, joka oli päätetty valita tutkimuksen metodologiaksi tutkimuksen kohteen ollessa yksi havaintoyksikkö. Seuraavaksi tutustuttiin Maaseutuvirastoon case-organisaationa ja esitettiin tutkimuksen toteutustapa sekä aineiston rajaus.

Kuudennessa pääluvussa kerrottiin toimintolaskentamallin rakentamisesta case-organisaatiolle ja Mavin Excelissä laadittavasta toimintolaskennasta – jonka on suorittanut tutkimuksen tekijä vuodesta 2011 alkaen - sekä tietojen oikeellisuuden varmistamisesta. Pääluvun alussa ilmoitettiin myös, että teoriaosuuden kirjoittamisen jälkeen valtionhallinnossa tehtiin päätös Mavin lakkauttamisesta ja toimintojen sulauttamisesta Eviran ja Mitpan kanssa uudeksi Ruokavirastoksi 1.1.2019 alkaen. Päätöksellä oli toisaalta positiivinen vaikutus toimintolaskentaprojektille, koska Evirassa oli jo toimintolaskentajärjestelmä käytössä. Samanaikainen virastofuusiovalmistelu hyödytti toimintolaskentaprojektia, koska toimintolaskennan vaatimat tilipuitteet kartoitettiin virastofuusion taloussuunnitteluryhmässä.

Seitsemännessä pääluvussa kerrottiin, miten haastattelut toteutettiin ja miten aineisto analysoitiin. Haastattelut sujuivat onnistuneesti, koska haastatteluissa oli avoin ilmapiiri

tutkijan ja haastateltavien tuntiessa toisensa useamman vuoden ajalta. Hyvän ilmapiirin vuoksi haastateltavat myös pystyivät kertomaan rehellisesti omia tulkintojaan ja mielipiteitään haastattelun aiheista, jolloin tutkimukseen saatiin aitoja ja luotettavia vastauksia. Haastattelut litteroitiin ja analysoitiin. Analyysit jaettiin haastattelulomakkeen mukaisiin teemoihin käsitellen erikseen kaikkia viittä teemaa. Analyysien jälkeen tulkittiin, mitä aineisto tarkoittaa tutkimuksen kannalta saaden vastaukset tutkimuskysymyksiin. Haastattelujen, havaintojen ja asiakirjojen perusteella toimintolaskennalla todetaan olevan paljon potentiaalisia hyötyjä case-organisaatioissa. Havainnot vahvistavat aiempaa teoriaa toimintolaskennan hyödyistä johdon päätöksentekoon ja toiminnan parantamiseen.

Haastatteluissa esiin nostettu ehdotus, mittareiden liittäminen toimintolaskentaan, vaikuttaa mielenkiintoiselta aiheelta, joka voisi olla yksi jatkotutkimuksen aiheista. Lisäksi olisi kiinnostavaa saada tutkimustietoa siitä, ovatko jotkin organisaatiot onnistuneet liittämään toimintolaskentaan ennusteet, jolloin toimintolaskennasta olisi vielä enemmän hyötyä. Kolmantena jatkotutkimusehdotuksena olisi selvittää tulosohjaavan ministeriön kanta siihen, kuinka tulosohjausasiakirjojen raportointia voisi kehittää nyt, kun valtion yhteinen kustannuslaskentamalli on vuosien odottelun jälkeen julkaistu.



## LÄHDELUETTELO

- Alasuutari, Pertti (2012). *Laadullinen tutkimus*. Osuuskunta Vastapaino. E-kirja.
- Alhola, Kari (2016). *Toimintolaskenta*, Helsinki: Alma Talent, ISBN 978-952-14-2950-7.
- Anderson, Shannon W & S. Mark Young (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing system. *Accounting, Organizations and Society* 24, 525-559.
- Arbaboldi, Michaela & Irvine Lapsley (2003) Activity Based Costing, Modernity and the transformation of local government. A field study. *Public Management Review* 5:3, 345-375.
- Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243.
- Baird, Kevin (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting and Finance* 47:4, 551-569.
- Brown, David A., Peter Booth & Francesco Giacobbe (2004). Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Accounting and Finance* 44:3, 329-356.
- Cagwin, Douglass & Marinus J. Bouwman (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research* 13, 1-39.
- Cooper, Robin & Robert S. Kaplan (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions, *Harvard Business Review* 66:5, 96-103.
- Cooper, R.B. & R.W. Zmud (1990). Information technology implementation research: a technological diffusion approach. *Management Science* 36:2, 123-139.
- Cooper, Robin & Robert S. Kaplan (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons* 6:3, 1-13.

- Edwards, J. B., (2000). The new cost management culture: where are we going to? *Journal of Corporate Accounting and Finance* 11, 3–8.
- Gosselin, Maurice (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity based costing. *Accounting, Organizations and Society* 22:2, 105-122.
- Gosselin, Maurice (2007). A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences. *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, 641-671.
- Grönfors, Matti (2011). *Laadullisen tutkimuksen kenttätutkimusmenetelmät*. SoFia-Sosiologisuus-  
Filosoriapu Vilkka, Hämeenlinna ISBN 978-952-93-0048-8 (PDF)
- Innes, John & Falconer Mitchell (1995). A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research* 6, 137-153.
- Jackson, Audrey & Irvine Lapsley (2003). The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *The International Journal of Public Sector Management* 16:4/5, 359-372.
- Jyrkkiö, Esa & Veijo Riistama (2006). *Laskentatoimi päätöksenteon apuna*. Helsinki: WSOY, ISBN 978-951-0-29876-3.
- Kananen, Jorma (2014). *Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta*. Suomen Yliopistopaino OY – Juvenes Print, ISBN 978-951-830-328-5.
- Kaplan, Robert S. (1986). Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems. *California Management Review* 28(2), 174–199.
- Kaplan, Robert S. & Steven R. Anderson (2007). The Innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Cost Management* 21:2, 5-15.
- Kasanen, Eero, Kari Lukka & Arto Siitonen (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* 5:3, 243-264.

- Kerkkänen, Tuomas (2010). Valtion tuottavuusohjelma halutaan lopettaa – ”Ei lisännyt tuottavuutta”. Yle Uutiset. <https://yle.fi/uutiset/3-5680686>
- Krumwiede, Kip (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research* 10, 239-277.
- Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423. [online] Saatavana World Wide Webistä: <URL <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1988/19880423>>
- Lukka, Kari (1999) Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa Hookana-Turunen, Heli (toim.) Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija. Professori Reino Majala 65 vuotta. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, C-1:1999, s.129-150.
- Lukka, Kari (2001). Konstruktiivinen tutkimusote. [www.metodix.com](http://www.metodix.com). Menetelmäartikkelit
- Lumijärvi, Olli-Pekka, Satu Kiiskinen & Tuija Särkilahti (1995). *Toimintolaskenta käytännössä. Toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä*. Juva: WSOY, ISBN 951-35-5861-4.
- Maaseutuvirasto (2016). Tietoa meistä [online]. Seinäjoki: Maaseutuvirasto. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.mavi.fi/fi/tietoa-meista/Sivut/default.aspx>>.
- Malsch, Bertrand & Steven E. Salterio (2016). “Doing Good Field Research”. Assessing the Quality of Audit Field Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 35:1, 1-22
- Mansor, Nur Naha Abu, Michael Tayles & Richard Pike (2012). Information usefulness and usage in business decision-making: an activity-based costing (ABC) perspective. *International Journal of Management* 29:1, 19-32.
- Melese, F., J. Blandin & S. O’Keef (2004). A new management model for government: integrating activity based costing, the balanced scorecard and total quality

management with the planning, programming and budgeting system. *International Public Management Review* 5, 103–131.

Nanni, Alfred J. Jr., Robb Dixon & Thomas E. Vollmann (1992) Integrated Performance Measurement: Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities. *Journal of Management Accounting Research* 4, 1-19.

Oikeusministeriö (2002). Toimintolaskennan hyödyntäminen [online]. Helsinki: Oikeusministeriö. Saatavana World Wide Webistä:<URL:[http://www.oikeusministerio.fi/fi/index/julkaisut/julkaisuarkisto/200211toimintolaskennanhyodyntaminen/Files/OMTH\\_11\\_2002\\_Toimintolaskenta.pdf](http://www.oikeusministerio.fi/fi/index/julkaisut/julkaisuarkisto/200211toimintolaskennanhyodyntaminen/Files/OMTH_11_2002_Toimintolaskenta.pdf)>.

Salmi, Timo & Marko Järvenpää (2000). Laskentatoimen case-tutkimus ja nomoteettinen tutkimusajattelu sulassa sovussa. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2, 263-275.

Shank, John K. (1989). Strategic Cost Management: New Wine, of Just New Bottles? *Journal of Management Accounting Research* 1, 47-65.

Shields, M. D. & S. M. Young (1989). A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management* 2:4, 17-27.

Stouthuysen, Kristof, Kevin Schierhout, Filip Roodhooft & Evelien Reusen (2014), Time-driven activity-based costing for public services, *Public Money and Management* 34:4, 289-296

Tegelberg, Veera (2014). Valtion tuottavuusohjelma on silmänkääntötempu”. Pohjalainen. <https://www.pohjalainen.fi/uutiset/maakunta/valtion-tuottavuusohjelma-on-silmankaantotempu-1.1659537>

Tuomi, Jouni & Anneli Sarajärvi (2017). *Laadullinen tutkimus ja sisällön analyysi*. E-kirja. ISBN 9789520400118

Valtiokonttori (2014). Kuke-projektin loppuraportti [online]. Helsinki: Valtiokonttori. Saatavana World Wide Webistä: <URL:[http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Valtiokonttori\\_mallinsi\\_valtion\\_kustannu\(49783\)](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Valtiokonttori_mallinsi_valtion_kustannu(49783))>

Valtiokonttori (2015). Virastoille ja laitoksille: Kiekun käyttöönotto valtionhallinnossa [online]. Helsinki: Valtiokonttori. Saatavana World Wide Webistä: <URL:[http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Virastoille\\_ja\\_laitoksille/Kiekun\\_kayttoonotto\\_valtionhallinnossa/Usein\\_kysyttya](http://www.valtiokonttori.fi/fi-FI/Virastoille_ja_laitoksille/Kiekun_kayttoonotto_valtionhallinnossa/Usein_kysyttya)>

Valtiokonttori (2017). Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://kasikirja.valtiokonttori.fi/Public/default.aspx?nodeid=24164&contentlan=1>>

Valtion maksuperusteasetus 6.3.1992/211

Valtioneuvosto (2012). Vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelmaa jatkolinjattiin ministerivaliokunnassa. Tiedote 117/2012. [https://valtioneuvosto.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/produktivitets-och-resultatprogrammet](https://valtioneuvosto.fi/artikkeli/-/asset_publisher/produktivitets-och-resultatprogrammet)

Valtiovarainministeriö (2011). *Tuottavuuden mittaaminen valtiolla*. Helsinki: Edita Prima Oy. ISBN 978-952-499-206-0 (PDF)

Valtiovarainministeriö (2012) Tuloksellisuusajattelu ja tuloksellisuuden arviointi vaikuttavuus- ja tuloksellisuusohjelmassa [online]. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://vm.fi/documents/10623/360860/Liite+2+Tuloksellisuusajattelu+ja+tuloksellisuuden+arviointi+vaikuttavuus+ja+tuloksellisuusohjelmassa.pdf/4845b4c7-c700-4a3c-9c01-07d3903ffbf8>>

Valtiovarainministeriö (2014). Valtion taloushallinnon strategia 2020 –toimeenpanosuunnitelma [online]. Helsinki: Valtiovarainministeriö. Saatavana World Wide Webistä:

<URL:<http://vm.fi/documents/10623/307565/Valtion+taloushallinnon+strategia+2020+toimeenpanosuunnitelma/d8f292c2-f011-45d9-9398-5a7ccf41bf36>>

Zarei, Behrouz, Ramin Sepehri Rad, Fereshteh Ghapanchi & Amir Hossein Ghapanchi (2015). A Heuristic Approach to the Adoption and Implementation of Activity Based Costing Information Systems, *Electronic Journal of Information Systems Evaluation* 18:1, 59-76

## LIITTEET

### LIITE1. KYSELYLOMAKE/CONTROLLER

#### TOIMINTOLASKENNAN KEHITTÄMINEN

##### **Päätöksenteko ja johtaminen:**

1. Onko viraston strategia aina päätösten taustalla? Joudutaanko joskus tekemään strategian vastaisia päätöksiä?
2. Millaisia laskelmia käytetään hyväksi päätöksen tekoon?
3. Pohditko, miten tekemäsi päätös vaikuttaa ulkoisten/sisäisten asiakkaiden saamaan palvelun tasoon, ts. miten asiakasnäkökulma huomioidaan?
4. Miten huomioit tekemäsi päätöksen vaikutusta koko viraston vastuualueisiin?
5. Miten toimintolaskentaa ja laskelmia pitäisi kehittää, jotta ne tukisivat viraston johtamista ja päätöksentekoa paremmin?
6. Onko viraston tavoitteet saavutettu? Mitkä asiat ovat vaikuttaneet merkittävimmin tavoitteiden saavuttamiseen?

##### **Budjetointi ja määrärahan seuraaminen:**

7. Miten budjetointiprosessi etenee virastossa?
8. Millä perusteella matkakulut budjetoidaan? Minkälainen matkustaminen on perusteltua?
9. Hyödynnätkö toimintolaskennan raportteja laatiessasi suunnitelmia/budjettia?
10. Miten ja kuinka usein seuraat viraston määrärahan riittävyyttä? Laaditaanko analyysejä riittävän usein?
11. Miten viraston hankintojen suunnittelu kytkeytyy budjetointiin ja määrärahaseurantaan?
12. Mitkä tai minkälaiset asiat tulisi projektoida? Mitä hyötyä projektoinnista on?

##### **Henkilöstöresurssit ja työajanseuranta:**

13. Miten henkilöstöresurssien suunnittelu käytännössä tehdään koko viraston tasolla?
14. Miten varmistetaan viraston ydinprosessien sujuvuus?

15. Miten henkilöstön kustannustietoisuutta voidaan parantaa?
16. Miten on päädytty siihen, mitä on ulkoistettu ja mitä tehdään itse?
17. Miten työaikakirjausten oikeellisuus varmistetaan? Mihin kiinnitetään huomiota työaikakirjauksissa?
18. Miten tukitoimintoihin käytettyä työaikaa voitaisiin tehostaa? Onko joidenkin toimintojen keskittämistä pohdittu?

**Tunnusluvut ja tuloksellisuus:**

19. Minkälaisia tunnuslukuja/mittareita virastossa seurataan?
20. Miten ja minkälaisia mittareita tulisi kehittää, jotta tuottavuutta ja tuloksellisuutta voidaan mitata paremmin?
21. Hyödynnetäänkö kustannustietoa tuloksellisuuden mittaamiseen?
22. Miten viraston taloushallinnon työpanos vaikuttaa viraston tulostavoitteiden saavuttamiseen?
23. Analysoidaanko virastossa omakustannusarvossa<sup>1</sup> tapahtuvia muutoksia?
24. Miten omakustannushinta ja hinnoittelu on huomioitu/laskettu?

**Talousraportit ja toimintolaskenta:**

25. Onko nykyisiä toimintolaskentaraportteja hyödynnetty tehostamaan työtapoja?
26. Onko taloushallinnon osastoille tuottama informaatio riittävää ja ymmärrettävää? Millaista tukea osastot tarvitsevat taloushallinnolta?
27. Onko tulevaisuudessakin tarpeen läpikäydä määrärahaseurantaa yhdessä osastojen kanssa vai riittääkö, että esimiehet ajavat itse raportteja tarvittaessaan?
28. Mitä tulisi mielestäsi huomioida toimintolaskentajärjestelmää kehitettäessä ja mitä hyötyä toimintolaskennalla tulee tavoitella?
29. Onko excelissä lasketut toimintolaskentaraportit riittäviä tulosohjausasiakirjoihin? Miten uusi toimintolaskenta tukisi paremmin tulosohjausasiakirjojen vaatimia tietoja?

<sup>1</sup> Julkisoikeudellisesta suoritteesta valtiolle perittävän maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää.

**LIITE 2. KYSELYLOMAKE/ESIMIES****TOIMINTOLASKENNAN KEHITTÄMINEN****Päätöksenteko ja johtaminen:**

1. Onko viraston strategia aina päätösten taustalla? Joudutaanko joskus tekemään strategian vastaisia päätöksiä?
2. Millaisia laskelmia käytetään hyväksi päätöksen tekoon?
3. Pohditko, miten tekemäsi päätös vaikuttaa ulkoisten/sisäisten asiakkaiden saamaan palvelun tasoon, ts. miten asiakasnäkökulma huomioidaan?
4. Miten huomioit tekemäsi päätöksen vaikutusta muiden osastojen/yksiköiden vastuualueisiin?
5. Miten toimintolaskentaa ja laskelmia pitäisi kehittää, jotta ne tukisivat osaston/yksikön johtamista paremmin?
6. Onko osaston/yksikön tavoitteet saavutettu? Mitkä asiat ovat vaikuttaneet merkittävimmin tavoitteiden saavuttamiseen?

**Budjetointi ja määrärahan seuraaminen:**

7. Miten budjetointiprosessi etenee osastollasi/yksikössäsi?
8. Millä perusteella matkakulut budjetoidaan? Minkälainen matkustaminen on perusteltua?
9. Hyödynnätkö toimintolaskennan raportteja laatiessasi suunnitelmia/budjettia?
10. Miten ja kuinka usein seuraat osaston/yksikön määrärahan riittävyyttä? Onko analyyseja saatavilla riittävästi?
11. Miten osaston/yksikön hankintojen suunnittelu kytkeytyy budjetointiin ja määrärahaseurantaan?
12. Mitkä tai minkälaiset asiat tulisi projektoida? Mitä hyötyä projektoinnista on?

**Henkilöstöresurssit ja työajanseuranta:**

13. Miten henkilöstöresurssien suunnittelu käytännössä tehdään osastollasi/yksikössäsi?
14. Miten varmistetaan osaston ydinprosessin sujuvuus?
15. Miten henkilöstön kustannustietoisuutta voidaan parantaa?



16. Miten on päädytty siihen, mitä on ulkoistettu ja mitä tehdään itse?
17. Miten työaikakirjausten oikeellisuus varmistetaan? Mihin kiinnitetään huomiota työaikakirjauksissa?
18. Miten tukitoimintoihin käytettyä työaikaa voitaisiin tehostaa? Onko joidenkin toimintojen keskittämistä pohdittu?

**Tunnusluvut ja tuloksellisuus:**

19. Minkälaisia tunnuslukuja/mittareita osastollasi/yksikössäsi seurataan?
20. Miten ja minkälaisia mittareita tulisi kehittää, jotta tuottavuutta ja tuloksellisuutta voidaan mitata paremmin?
21. Hyödynnetäänkö kustannustietoa tuloksellisuuden mittaamiseen?
22. Miten oman osastosi/yksikkösi työpanos vaikuttaa viraston tulostavoitteiden saavuttamiseen?
23. Analysoidaanko osastollasi/yksikössäsi omakustannusarvossa<sup>1</sup> tapahtuvia muutoksia?
24. Miten omakustannushinta ja hinnoittelu on huomioitu/laskettu?

**Talousraportit ja toimintolaskenta:**

25. Onko nykyisiä toimintolaskentareportteja hyödynnetty tehostamaan työtapoja?
26. Onko taloushallinnon tuottama informaatio riittävää ja ymmärrettävää? Millaista tukea tarvitset taloushallinnolta?
27. Onko tulevaisuudessakin tarpeen läpikäydä määrärahaseurantaa controllerin kanssa vai riittääkö, että esimiehet ajavat itse raportteja tarvitessaan?
28. Mitä tulisi mielestäsi huomioida toimintolaskentajärjestelmää kehitettäessä ja mitä hyötyä toimintolaskennalla tulee tavoitella?

<sup>1</sup> Julkisoikeudellisesta suoritteesta valtiolle perittävän maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää.

**LIITE 3. TOIMINTOTILIKARTTA 2019**

kirjaustaso: 43- ja 99-alkuiset toiminnot

10 Ydintoiminnot

190 Maa- ja metsätalousministeriön toimialaan kuuluvat

1901 Maatalous

190143011 Maatalous

1901430111 Viljelijätuet

4 300 011 101 Mao tukijärj. suunnittelu ja seuranta

4 300 011 102 Mao tukien valvonta ja tarkastukset

4 300 011 103 Mao tukien maksatus, kirjanpito

4 300 011 104 Mao jatkotoimenpiteet

4 300 011 105 Mao koulutus ja neuvonta

1901430112 Markkinatuet

4 300 011 201 Maro tukijärj. suunnittelu ja seuranta

4 300 011 202 Maro hakemusten käsittely

4 300 011 203 Maro tukien valvonta ja tarkastukset

4 300 011 204 Maro tukien maksatus, kirjanpito

4 300 011 205 Maro jatkotoimenpiteet

4 300 011 206 Maro koulutus ja neuvonta

1902 Maaseudun kehittäminen

190243021 Maaseudun kehittäminen

1902430211 Hanke-, yritys- ja rakennetuet

4 300 021 101 Make tukij. suunnittelu ja seuranta

4 300 021 102 Make hakemusten käsittely

4 300 021 103 Make tukien valvonta ja tarkastukset

4 300 021 104 Make tukien maksatus, kirjanpito

4 300 021 105 Make jatkotoimenpiteet

4 300 021 106 Make koulutus ja neuvonta

1902430212 Maaseutuverkostoyhteistyö

4 300 021 201 Maaseutuverkostoyhteistyö

1903 Metsätalous

190343031 Metsätalous

1903430311 Metsätalous

4 300 031 101 Metsätuet suunnittelu ja seuranta

4 300 031 102 Metsätuet hakemusten käsittely

4 300 031 103 Metsätuet valvonta ja tarkastukset

4 300 031 104 Metsätukien jatkotoimenpiteet

1904 Kala-, riista- ja porotalous

190443041 Elinkeinokalatalous

1904430411 Elinkeinokalatalous

4 300 041 101 EKTR valvonta ja tarkastukset

4 300 041 102 EKTR jatkotoimenpiteet

4 300 041 103 EMKR tehtävät

4 300 041 104 EMKR Ahvenanmaa

190443042 Riistatalous

1904430421 Riistatalous

4 300 042 101 Riista tukij.suunnittelu ja seuranta

4 300 042 102 Riista valvonta ja tarkastukset

190443043 Porotalous

1904430431 Porotalous

4 300 043 101 Porotalous toimeenpano

220 Sosiaali- ja terveystieteiden ministeriön toimialaan kuuluvat

2201 Terveystieteiden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistäminen sekä sairauksien ja sosiaalisten ongelmien ehkäisy

220143091 Vähävaraisten apu

2201430911 FEAD vähävaraisten apu

4 300 091 101 FEAD vähävaraisten ruoka-apu

4 300 091 102 FEAD valvonta ja tarkastukset

400 Ydintoimintojen tietojärjestelmät

4001 Ydintoimintojen tietojärjestelmät

9 999 644 000 Ydintoimintojen tietojärjestelmät

## 400143101 Ydintoiminta

4 300 644 001 Ydintoimintojen järjestelmien kehittäminen

4 300 644 002 Ydintoimintojen järjestelmien jatkuva kehittäminen

4 300 644 003 Ydintoimintojen järjestelmien ylläpito

## 400143102 Ulkoiset IT-palvelut

4 300 644 101 Laskutettava kehittäminen

4 300 644 102 Laskutettava jatkuva kehittäminen

4 300 644 103 Laskutettava ylläpito

4 300 644 104 Laskutettava asiantuntijapalvelu

4 300 644 105 Laskutettavat kehittämisen ostopalvelut

4 300 644 106 Laskutettavat ylläpidon ostopalvelut

## 50 OHJAUSTOIMINNOT

## 500 Ohjaustoiminnot

## 5000 Yhteiskuntapolitiikan strategiat ja seuranta

9999500000 Yhteiskuntapolitiikan strategiat ja seuranta

## 5100 Ministeriön toimialan ohjaus ja toiminta- ja taloussuunnittelu sekä seuranta

9999510000 Ministeriön toimialan ohjaus-, toiminta- ja taloussuunnittelu sekä seuranta

## 5200 Lainsäädännön valmistelu ja seuranta

9999520000 Lainsäädännön valmistelu ja seuranta

## 5300 EU- ja kansainväliset asiat

9999530000 EU- ja kansainväliset asiat

## 5400 Muut ministeriökohtaiset erityistehtävät

9999540000 Muut ministeriön erityistehtävät

## 60 TUKITOIMINNOT

## 600 Tukitoiminnot

## 6000 Yleishallinto ja johtaminen

9999600000 Yleishallinto ja johtaminen

9999600200 Edustaminen

- 6050 Suunnittelun, ohjauksen ja seurannan tuki
  - 9999624000 Toiminnan ja talouden suunnittelu ja seuranta
- 6100 Henkilöstöhallinto
- 61100 Henkilöstön kehittäminen ja osaamisen ja koulutusten hallinta
  - 9999611000 Henkilöstön kehittäminen
- 61200 Palkkaus ja palkitseminen
  - 9999612000 Palkan ja palkkionlaskenta
  - 9999616100 Palkkausjärjestelmän ylläpito ja kehittäminen
- 61300 Palvelussuhteen hallinta
  - 9999613000 Palvelussuhteen hallinta
  - 9999613050 Työaikojen hallinta
- 61310 Rekrytointi
  - 9999613100 Rekrytointi ja yleisperehdyttäminen
- 61400 Henkinen ja fyysinen työkyky
  - 9999614000 Työterveyshuolto
  - 9999614100 Työsuojelu
  - 9999614200 Työhyvinvointi ja virkistystoiminta
- 61600 Muut henkilöstöhallinnon tehtävät
  - 9999616000 Muut henkilöstöhallinnon tehtävät
  - 9999616200 Yhteistoiminta
  - 9999616300 Luottamusmiestoiminta
- 6105 Koulutus
  - 9999615200 Koulutus oppilaana
  - 9999615400 Henkilökierto
- 6200 Taloushallinto
- 62100 Tilauksesta perintään
  - 9999621000 Tulojen käsittely
- 62200 Hankinnasta maksuun
  - 9999622000 Menojen käsittely
  - 9999694000 Hankintatoimi
- 62300 Kirjauksesta tilinpäätökseen
  - 9999623000 Kirjanpito

## 62500 Muut taloushallinnon tehtävät

9999625000 Muut taloushallinnon tehtävät

## 6250 Matkustus

9999695000 Matkahallinto

9999695050 Matka- ja kululaskujen käsittely

## 6300 Sisäinen tarkastus, riskienhallinta ja turvallisuus

9999630000 Sisäinen tarkastus, riskienhallinta ja turvallisuus

## 6400 Tietohallinto

## 64100 IT-hallinto ja arkkitehtuurit, hankehallinta ja kumppanihallinta

9999641000 IT-hallinto, arkkitehtuuri, hankehallinta ja kumppaninhallinta

4300641001 Arkkitehtuurin hallinta

4300641002 Asiakkuuden hallinta

4300641003 Toimittajien hallinta

4300641004 Toiminnan ja menetelmien kehittäminen

## 64300 Perustietotekniikka ja käyttäjätuki

9999643000 Perustietotekniikka ja käyttäjätuki

4300643001 Infrastruktuurin ylläpito ja kehittäminen

4300643002 Tietoliikenne

4300643003 Käyttöoikeusmaksut

## 64500 Tukitoimintojen tietojärjestelmät

9999645000 Tukitoimintojen tietojärjestelmät

4300645001 Tukitoimintojen järjestelmien kehittäminen

4300645002 Tukitoimintojen järjestelmien jatkuva kehittäminen

4300645003 Tukitoimintojen järjestelmien ylläpito

## 64600 Muu tietohallinto

9999646000 Muu tietohallinto

## 6500 Tiedon hallinta

9999650000 Tiedon hallinta

## 6600 Viestintä

9999660000 Viestintä

6700 Kiinteistöhallinto

9999691000 Kiinteistöhallinto

6800 Toimistopalvelut

9999692000 Toimistopalvelut

6900 Logistiikka

9999693000 Logistiikka

6950 Muut tukitoiminnot

9999698000 Muut tukitoiminnot

80 PALKALLISET POISSAOLOT

800 Palkalliset poissaolot

8001 Palkalliset lomat

9999800100 Palkalliset lomat

9999800400 Lomarahat, lomakorvaukset

8002 Sairauspoissaolot ja terveydenhuolto

9999800200 Sairauspoissaolot ja terveydenhuolto

8003 Muut palkalliset poissaolot

9999800300 Muut palkalliset poissaolot

9999800310 Työaikapankkivapaa

9999800320 Lomarahan vaihtovapaa

90 AVOIN TOIMINTO

900 Avoin toiminto

9999900000 Varalla oleva toiminto

9999900100 Tekninen tili kohdentamattomaan työhön