

Julkisen budjetoinnin muutoksen mahdollisuudet – näkökulmana nollapohjabudjetointi kunnassa



Lotta-Maria Sinervo, Anne-Mari Kanniala, Heta Lindgren & Jarmo Vakkuri

TIIVISTELMÄ

Budjetoinnilla on merkittävä rooli julkishallinnon johtamisessa ja tulevan toiminnan suunnittelussa. Julkinen hallinto kehittyä jatkuvasti julkisten uudistusten ja yhteiskunnallisten odotusten myötä, täten myös budjetointiin kohdistuu muutostarpeita. Tässä artikkelissa tarkastelemme muutoksen mahdollisuutta julkisessa budjetoinnissa nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta kunnissa. Tutkimuskysymyksemme ovat, *miten kuntien budjetointi muuttuu ja, miten muutoksen tarpeita, mekanismeja ja ilmiäsuja voidaan jäsentää nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta*. Hyödynnämme empiiristä haastatteluaineistoa suomalaisista kunnista. Tuloksemme vahvistavat aiemmat havainnot muutoksen asteittaisesta luonteesta. Budjetointi ei kuitenkaan ole staatista, ja nollapohjabudjetoinnin kaltaiset mekanismit valaisevat muutoksia. Budjetointi muuttuu vähitellen. Muutokset ilmenevät kuitenkin usein teknisinä muutoksina, eivätkä ne välttämättä ulotu resurssien kohdentamisen periaatteisiin. Näin ollen budjetoinnin perusteet pysyvät suurelta osin muuttumattomina.

Avainsanat: julkinen budjetointi, budjetointimuutos, kunta, nollapohjabudjetointi

ABSTRACT

Possibilities for change in public budgeting – zero-based budgeting in local government

Budgeting is central to public management and future operational planning. Public administration is constantly evolving due to public reforms and societal expectations. Budgeting also faces various needs for change. In this article, we explore the possibility of change in public budgeting from the perspective of zero-based budgeting in municipalities. We

identify needs, mechanisms, and manifestations of change—how and where budgeting changes emerge. We ask: how can changes in municipal budgeting be understood from the viewpoint of zero-based budgeting? Using interview data from Finnish municipalities, we confirm previous results on the incremental nature of change. However, budgeting is not static, and tools such as zero-based budgeting shed light on the needed changes. Budgeting changes gradually, with changes often manifesting through technical aspects. Changes do not necessarily extend to the principles of resource allocation, as the fundamentals of budgeting remain largely unaltered.

Keywords: public budgeting, budget change, local government, zero-based budgeting

JOHDANTO JA TUTKIMUSASETELMA

Julkishallinnossa budjetoinnilla on tärkeä merkitys, sillä budjetti on keskeinen hallinnan, johtamisen ja vallankäytön väline määrittämään, ”kuka saa, mitä saa ja miten paljon” (Wildavsky & Hammond 1965). Budjetointi vaikuttaa julkisorganisaation käytäntöihin ja tulevaisuuden toiminnan suunnitteluun voimavarojen kohdentamisen ja allokaation kautta, asettamalla tavoitteita toiminnalle ja siitä vastaaville viranhaltijoille sekä osoittamalla tilivelvollisuutta poliittisille päätöksentekijöille, asukkaille ja muille sidosryhmille (Sicilia & Steccolini 2017; Argento ym. 2020).

Tässä artikkelissa tutkimme julkisen budjetoinnin muutosta erityisesti kunnassa. Artikkelin lähtökohtana on havainto kuntien toiminnan ja toimintaympäristön muutoksesta, jotka vaikuttavat myös kuntien budjetointiin. Kunnat ja kuntien toimintaympäristö ovat jatkuvassa muutoksessa, niin julkishallinnon reformien kuin monimuotoisten, kuntia koskettavien, yh-

teiskunnallisten ilmiöiden, kuten kestävyyspaineiden, vuoksi. Tutkimuksessamme pyrimme ymmärtämään kuntien budjetoinnin muutosta. Tutkimuskysymyksemme ovat, *miten kuntien budjetointi muuttuu ja, miten muutoksen tarpeita, mekanismeja ja ilmiäisiä voidaan jäsentää nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta*. Tutkimuksessamme tarkastelemme budjetoinnin muutosta tarpeina, tapoina, joilla budjetointiä yritetään muuttaa ja muutoksen ilmiäisinä, eli, miten muutokset budjetoinnissa tulevat esiin ja mihin ne kohdistuvat. Emme tutki nollapohjabudjetointiä sinällään, vaan hyödynnämme sitä tutkimuksemme näkökulmana, jonka avulla on mahdollista tunnistaa budjetoinnin muutoksen kolmea mainittua ilmentymää. Nollapohjabudjetointi mahdollistaa tämän tarkastelun, sillä se on yksi julkisen budjetoinnin perusteita merkittävästi kyseenalaistavana instrumentti, muutoksen ajuri, jolla budjetoinnin muutostarpeisiin yritetään vastata ja, jolla muutosta budjetoinnissa voidaan aikaansaada (Burrows & Syme 2000).

Artikkelissa hyödynnämme suomalaisten kuntien viranhaltijoilta kerättyä empiiristä haastatteluaineistoa, joka mahdollistaa muutostarpeiden, mekanismien ja muutoksen ilmiäisten jäsentämisen ja tulkinnan. Muutoksen mekanismina tarkastelemme tapoja, joilla muutosta yritetään saada aikaan (vrt. Kuorikoski 2009; Tilly 2001; Capano ym. 2019). Julkisessa budjetoinnissa viranhaltijoiden asiantuntemusta ja osaamista pidetään tärkeänä, tällöin myös viranhaltijoilla on budjetoinnin muutoksen kannalta keskeinen rooli.

Perinteisesti budjetointi linkittyy aiempien vuosien kokemukseen, jonka perusteella julkishallinnon tulevien vuosien talouden ja toiminnan suunnittelua tehdään. Olisi kuitenkin naiivia ajatella, että julkinen budjetointi pysyisi täysin muuttumattomana. Julkisen budjetoinnin muutoskehityksestä voidaan tunnistaa esimerkiksi tulosperusteinen budjetointi, jonka tavoitteena on kytkeä julkisen toiminnan tavoitellut tulokset osaksi päätöksentekoa resurssien kohdentamisesta ja allokaatiosta (Saliterer ym. 2018). Kasvavaa kiinnostusta on osakseen saanut myös osallistuva budjetointi, jonka ideana on kuntien asukkaiden osallistuminen taloudel-

listen resurssien käytöstä päättämiseen (Ebdon & Franklin 2006; Sinervo ym. 2023). Tässä artikkelissa tarkastelemme kunnan budjetoinnin muutoksen mahdollisuutta erityisesti nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta.

Kehystämme tutkimuksemme budjetoinnin rationalismin ja inkrementalismen traditioita koskevan teoreettisen keskustelun avulla, joka jäsentää julkisen budjetoinnin tarvetta, roolia ja ominaispiirteitä. Inkrementalismen juuret ovat Aaron Wildavskyn (1964) ajattelussa, jossa keskiössä on budjetin inkrementaalinen kasvu; pienin askelin menoja kasvattavaa budjetointitapaa, jossa ”perusbudjettiä” tai vanhoja käytäntöjä ei kyseenalaisteta. Inkrementalismi liittyy myös laajemmin talousarvioprosessiin, siihen kuuluviin päätöksentekotapoihin ja sosiaalisiin sääntöihin. Budjetoinnista muodostuu tällöin toimintaa, jota ohjaavat organisaatiossa yleisesti hyväksytyt toiminta- ja ajattelutavat esimerkiksi reilusta määrärahaosuudesta tai niiden muutoksista. Rationalismin näkökulmasta budjetoinnin ei tulisi perustua aiempien vuosien kokemuksille, vaan perustana tulisi olla kriittinen ja ”rationaalinen” tarkastelu halutusta toiminnasta ja toiminnan vaikutuksista. Inkrementalismen kritiikkinä syntyi myös nollapohjabudjetointi, joka noudattaa rationalistista traditiota ajatuksella, että ideaalittomuudessa budjetoinnissa tulisi lähteä ”puhtaalta pöydältä” ilman aiemman budjettihistorian painolastia. Tämä 1960-luvulla tarkasteltu budjetointiprosessi on uudelleen herättämässä kiinnostusta suomalaisissa kaupungeissa, ei tekniikkana sinällään, vaan tapana kriittisesti arvioida nykyisten budjettimallien vahvuuksia ja heikkouksia (vrt. Coyte ym. 2022).

Seuraavaksi paneudumme artikkelimme teoreettisiin lähtökohtiin ja budjetoinnin käsitteeseen. Luku kolme tarkastelee aiempaa tutkimusta budjetoinnin muutoksesta. Menetelmät ja aineistot kuvataan luvussa neljä, jonka jälkeen esitellään analyysin tulokset. Tutkimuksemme alustavana tuloksena voidaan todeta, että budjetointiin liitetään paljon muutostarpeita. Varsinainen muutos vaikuttaisi kuitenkin tulevan ilmi erityisesti teknisinä, pienemmän mitakaavan muutoksia. Isot periaatteelliset kysymykset muuttuvat hitaammin, josko ollenkaan.

TEORETTISET LÄHTÖKOHDAT JA BUDJETOINNIN KÄSITE

Julkisella budjetilla on keskeinen rooli yhteiskunnan toiminnassa. Sen avulla on mahdollista priorisoida keskenään kilpailevia arvoja ja ideologis-poliittisia lähtökohtia avoimen ja demokraattisen yhteiskunnan toimintaperiaatteisiin mukaan (Argento ym. 2020). Budjettia pidetään taloudellisten voimavarojen hankinnan ja kohdentamisen laskelmana. Yleisesti budjetissa on kyse taloudellisten resurssien kääntämisestä ihmisten toiminnaksi (Wildavsky 1964, 1). Budjetti on myös poliittinen dokumentti, joka sisältää aikaisempien neuvottelujen ja sopimusten tulokset sekä niiden mukaiset toimintaohdotukset (Luomala & Puumala 2010, 15). Budjetointi voidaan nähdä niinä toimintoina, joilla jaetaan, hallitaan ja lasketaan julkisia varoja (mm. Douglas & Overmans 2020). Schickin (1972) jaottelu budjetoinnin tehtävistä on laajasti hyväksytty, sisältäen resurssien allokation, johtamisen ja tilivelvollisuuden arvioinnin prosessit.

Budjetin tulopuoli perustuu pääsääntöisesti kansalaisten maksamiin veroihin, jotka kerätään riippumatta kansalaisten halukkuudesta maksaa veroja. Budjetin menoista päättävät edustuksellisen demokratian järjestelmällä valitut päätöksentekijäagentit, joille kansalaiset ovat luovuttaneet päätösvallan. Tällaisessa toimeksiantotalouden viitekehityksessä on erityisen oleellista se, miten läpinäkyvän ja luotettavana kansalaiset pitävät budjettiprosessia ja budjettiin kytkeytyviä institutionaalisia rakenteita (Wildavsky 1978; Sinerovo ym. 2012). Tämän luottamuksen ylläpitämisessä julkisella budjetilla on monenlaisia rooleja. On poliittinen rooli, jonka voi ymmärtää mahdollisuutena organisoida allokatiot avoimella ja demokraattisella prosessilla. Taloudellinen rooli liittyy julkisen hallinnon rooliin kansantalouden taloudellisen kapasiteetin ja talouspolitiikan turvaajana. Fiskaalinen rooli liittyy valtion ja kuntien tarpeeseen löytää tulo-rahoitus toiminnastaan aiheutuville menoille. Tähän rooliin liittyy myös re-distributiivisuus, eli resurssien uudelleen jakaminen osana yhteiskunnan toimintaa esimerkiksi tuloerojen tasaamisessa. Budjetilla on myös johtamisen rooli, jossa budjetti on julkisen hallinnon järjestelmän ja organisaatioiden taloudelliseen ohjauksen ja suunnittelun väline. Budjetti on myös

keskeinen tilivelvollisuuden väline; se selkeyttää vastuusuhteita organisaatioiden toiminnassa. Kaikkiaan nämä roolit vaikuttavat siihen, miten julkisen hallinnon toimijoiden väliset suhteet rakentuvat, miten budjettiprosessit ajallisesti ja institutionaalisesti jäsenyivät sekä, miten budjettiprosessin vahvuudet ja heikkoudet tulkitaan (Sicilia & Steccolini 2017).

Julkisen talousjohtamisen perinteistä sykli-ajattelua myötäillen budjetti jäsenyytään suunnitelmalla, tapana simuloida tulevaisuutta veroeurojen allokationa ja siihen liittyvien poliittis-hallinnollisten prosessien, toimijoiden ja intressien yhdistelmänä (Jones & Pendlebury 2010). Samalla kun budjetti on menneisyyden kumulatiivinen kuva, se on tulevaisuutta koskeva ennuste, tavoitteiden ja niitä tukevien allokatioiden kokoelma ja tulevan toiminnan suunnitelma (Karila ym. 2017). Tähän liittyy myös budjetoinnin lähestymistapojen jännite; budjetti ja budjetointi rationalismin ja inkrementalismien kilpajuoksuna (Swain & Hartley 2001).

Puhdastyypisissä rationalismissa budjetoinnin päätöksentekijä oletetaan taloudelliseksi rationalistiksi (”Econ”; Thaler 2015), joka onnistuu tasapainottamaan kansalaisten moninaiset preferenssit ja budjetoinnin erilaiset aikajänteet sekä omaa täydellisen informaation. Budjetti on mahdollista tehdä joka budjettivuosi ”puhtaalta pöydältä”, koska erityisiä informaation hankkimisen ja tuottamisen transaktiokustannuksia ei synny. Täydellisen informaation oletamus ohittaa myös budjettiprosessiin liittyvät neuvottelun, kompromissien ja epävarmuuden elementit (Schick 1988). Inkrementalismien ajattelutapa pohjautuu adaptiivisen rationaalisuuden olettamukseen budjetoinnista historiallisena jatkumona, jossa aiempi historia ei ole välttämättä tehoton, vaan se kantaa mukanaan hallinnollisiin prosesseihin sisältyvää viisautta ja rationaalisuutta. Kun rationalismissa budjetointi ”puhtaalta pöydältä” on sekä rationaalista että mahdollista, inkrementalismo hylkää kummatkin näkökulmat, sillä aiempi budjettihistoria on rationaalinen (vaikkakin rajoittuneesti), ja että budjetoinnin tulevaisuuden täydellinen hahmottaminen on suunnittelijan illuusio. Inkrementalismo olettaa, että aito budjettipäätöksenteko on tosiasiallisesti mahdollista silloin, kun toteutetaan vain marginaalisia muutoksia aiempaan historiaan, millä luodaan budjettipää-

töksiä tukevia kompromisseja ja varmistetaan instituution pitkän aikavälin selviytymisen edellytykset (Wildavsky 1986).

Edellä kuvatut rationalismin ja inkrementalismin ajattelutavat ovat ideaalittyyppejä konstruktioita. Kuntien käytännön budjetoinnissa rationalismin ja inkrementalismin lähestymistavat ovat usein samanaikaisesti läsnä, mutta ilmenevät eriasteisina ja erilaisina ajanhetkinä (Anessi-Pessina & Sicilia 2015). Esimerkkinä voidaan ajatella budjetointia makrotaloudellisen laskukauden olosuhteissa, joka useimmiten näyttäytyy menonleikkauksina. Inkrementalistiseen budjetointiin voi tällöin vahvistua rationalismin vivahteita, esimerkiksi vaatimuksia arvioida budjetoinnin pohjaa uudella tavalla ja uusilla välineillä. Näitä vaatimuksia synnyttävät esimerkiksi poliittisten puolueiden asettamat paineet julkisen talouden tasapainottamiselle (vrt. Schick 1986). Toisaalta, kuten Schick jo 1980-luvulla oivallisesti analysoi, voidaan kysyä, miten inkrementalismin ja rationalismin toimivat yhdessä aikakautena, jossa julkiset budjetit eivät kasva, vaan jopa pienenevät. Toisin sanoen, miten inkrementalismin toimii ”dekrementalismin” aikakaudella, jossa ei tehdä budjetin lisäyksiä, vaan vähennyksiä? Teoreettisesti tämä heijastaa rationalismin ja inkrementalismin ajattelutapojen keskinäissuhteita. Ne erottuvat toisistaan enemmänkin budjettia koskevan yleisen suunnittelu-, tulevaisuus- ja tietonäkemyksen perusteella, ei sen perusteella, onko kyse budjetin kasvamisesta vai pienemisestä. (Schick 1983.) Näin ajateltuna myös dekrementalismin on inkrementalismia.

Vaikka budjetointi itsessään on instrumentti lisätä julkisen hallinnon päätöksen avoimuutta ja läpinäkyvyyttä, se on hyvin altis erilaisille epävarmuuksille ja monitulkintaisuuksille (March 1987). Näitä on tutkittu budjettiharhoina, jotka liittyvät sekä budjettipäätöksentekijöiden rajalliseen kognitiiviseen suunnittelukapasiteettiin että budjetoinnin poliittis-instrumentaaliseen luonteeseen (Karila ym. 2020). Rajallinen suunnittelukapasiteetti näyttäytyy inhimillisinä rajoitteina hahmottaa tulevaisuuden maailmoja, minkä vuoksi budjetit ovat lähtökohtaisesti epätäydellisiä. Budjetoinnin poliittis-instrumentaalinen luonne on päätöksentekijöiden tietoista vaikuttamista budjetin lopulliseen käyttötarkoitukseen, mikä voi ilmetä ylibudjetointina (kun

on mahdollista budjetin avulla osoittaa uusia menonleikkausten kohteita) tai alibudjetointina (kun on mahdollista perustella isojen hankkeiden toteuttamista).

JULKISHALLINNON BUDJETOINNIN MUUTOS AIEMMÄSSÄ TUTKIMUKSESSA

Julkisen hallinnon ajattelumallien ja toimintatapojen muuttuessa myös budjettia ja budjetointia on pyritty muuttamaan. Tätä heijastaa julkisen budjetoinnin reformeihin sisältyvä narratiivi ”vanhasta julkishallintoajattelusta” ja tämän muuttamisesta kohti ”rationaalisempaa” ja ”tehokkaampaa” johtamisajattelua (Hood 1995; Hood & Dixon 2015). Perinteisessä julkishallintoajattelussa budjetin tehtävänä oli varmistaa julkisten varojen asianmukainen käyttö tulo- ja menoarvioiden tarkennuksien ja tasapainotusten avulla. Vaikka ajan myötä Schickin (1972) määrittelemät budjetoinnin kolme ydintehtävää ovat pysyneet samoina, toimintatavat ja menetelmät sekä niiden suhteellinen merkitys ovat muuttuneet. Tämä on luonnollisesti yhteydessä julkishallinnon johtamisajattelun kehitykseen ja julkisen hallinnon perustavanlaatuisempiin kysymyksiin vallasta, valinnasta ja valvonnasta (Sicilia & Steccolini 2017).

Budjettiprofessi, erityisesti pohjoisamerikkalaisessa julkishallinnossa, oli poliitikkojen ja eturyhmien välinen kamppailu, jossa kukin pyrki varmistamaan mahdollisimman suuren määrärahan. (Douglas & Overmans 2020.) Julkishallintoajattelun näkökulmasta budjetoinnissa korostui valvonta ja budjetit olivat tyypillisesti menolajikohtaisia (Rubin 2010). Uusi julkinen johtaminen (new public management) toi julkishallintoon liike-elämän toimintamalleja. Budjetoinnin reformeissa tämä tarkoitti tuloksellisuuden ja tulosohjauksen korostamista, jotta rahalle saataisiin mahdollisimman paljon vastinetta (Pollitt & Bouckaert 2011). Taustalla vaikuttivat myös tunnistetut julkisen sektorin tehokkuuden, vaikuttavuuden ja vastuullisuuden ongelmat, joihin esimerkiksi tulosperusteinen budjetointi pyrki vastaamaan. Tulosperusteinen budjetointi tavoittelee parempaa resurssien kohdentamista tuottamalla ja hyödyntämällä tuloksellisuustietoa budjetointiprosessissa (Lu ym. 2015). Tuloksellisuustiedon integrointi voi tapahtua eri muodoissa, raportoinnista budje-

tointiasiakirjoissa tiedon hyödyntämiseen resurssiallokaatiopäätöksissä (Mauro ym. 2019). Tulosperusteisen budjetoinnin tavoitteena on vaikuttaa budjettipäätöksiin, sillä sen on ajateltu tukevan toimintatapaa, jossa huomiota kiinnitetään resurssien käyttöön ja niillä aikaansaaituihin tuloksiin. Perinteisesti julkisessa budjetoinnissa huomio on ollut kustannushallinnan tavoitteissa ja enemmänkin panoksissa kuin tuotoksissa tai tuloksissa. (Mauro ym. 2019). Tuloksellisuustiedon ja budjettimäärärahojen välinen yhteys kuitenkin kyseenalaistetaan usein. Empiirinen näyttö tuloksellisuustiedon käytöstä budjetoinnissa on edelleen monitulkintaista (Douglas & Overmans 2020). Tässä nähdäänkin tulosperusteisen budjetoinnin perimmäinen kiistanalaisuus: tulosjohtamisen ja budjetoinnin yhdistämisen vaikeus, siitäkin huolimatta, että julkisen budjetoinnin yhtenä ydintehtävänä on pidetty johtamista (Grossi ym. 2018).

Budjetoinnin muutoksen näkökulmasta julkisjohtamisen ajattelumallien muutoksesta voidaan tunnistaa myös vuorovaikutteisen hallinnan muotojen lisääntyminen. Tätä muutosta havainnollistaa esimerkiksi osallistuva budjetointi, jossa on kyse kansalaisten suorasta osallistumisesta paikalliseen päätöksentekoon taloudellisista resursseista (Ebdon & Franklin 2006; Sinerovo ym. 2023). Osallistuvaa budjetointia voidaan pitää demokraattisena innovaatiota, mutta samanaikaisesti se on myös mahdollisuus kehittää budjetoinnin käytäntöjä osallistaviksi ja vuorovaikutteisiksi (Sinerovo ym. 2024). Osallistuva budjetointi antaa asukkailla todellisen päätösvallan budjettipäätöksenteossa, vaikkakin rajatulla tavalla, usein tietystä määrärahaosuudesta. Osallistuvaa budjetointia voidaan tarkastella budjetoinnin muutoksen näkökulmasta, sillä se kiinnostavalla tavalla heijastelee julkisen johtamisen ajatusmallien muutosta kohti uutta julkista hallintatapaa (new public governance) ja edelleen vuorovaikutteista hallintaa (collaborative governance). Näissä ajatusmalleissa asukkaiden rooli nähdään tasavertaisena yhteistyökumppanina, aiempiin palvelun käyttäjän tai hallintoalalaisen rooleihin verrattuna (vrt. Osborne 2010). Osallistuvaan budjetointiin kuuluu monisuuntaista vuoropuhelua budjetointiprosessin aikana. Osallistuvassa budjetoinnissa tavoitellaan vahvempaa tiedon tuomista päätöksenteon tueksi; budjetointiin liittyvän tiedon jakamista;

kannatuksen hakemista budjettiehdotuksille; päätöksentekoon vaikuttamista sekä luottamuksen ja yhteisöllisyyden tukemista (Ebdon & Franklin 2006) – eli budjetoinnin muutosta.

MENETELMÄT, AINEISTOT JA TUTKIMUKSEN KONTEKSTI

Tutkimuksemme pyrkii ymmärtämään kuntien budjetoinnin muutoksen mahdollisuutta tarkastelemalla kolmitahoisesti budjetointiin kohdistuvia muutostarpeita, mekanismeja, joilla muutosta yritetään saada aikaan sekä sitä, miten muutos ilmenee. Artikkelissa muutostarpeella viittaamme budjetoinnin kehittämisen ja muuttamisen tarpeisiin, joilla tavoitellaan sitä, että budjetointi olisi esimerkiksi entistä toimivampi johtamisen väline. Muutosmekanismi on keino, muutoksen ohjaamiseen tarkoitettu väline tai prosessi, jolla pyritään vastaamaan muutostarpeisiin ja mahdollistamaan muutoksen toteutuminen. Erityisesti mekanismin prosessuaalinen elementti korostuu, kun tarkastelemme budjetoinnin muutokseen kohdistettuja merkittäviä odotuksia, muutokselle asetettuja monitulkintaisia tavoitteita ja näiden perusteella käynnistettyjä kehittämisprosesseja (Capano ym. 2019, 2–5). Muutoksen ilmiäsu tarkoittaa tapaa, jolla muutos ilmenee institutionaalisissa käytänteissä: miten muutos konkretisoituu ja millaisia vaikutuksia sillä on budjetointiin. Analyysimme lähestymistavan innoittajana on toiminut julkisten toimintapolitiikkojen muutosmekanismeja sivuva tutkimus (Howlett 2019; Capano ym., 2019). Tunnistamme yhteyden myös institutionaalisen muutoksen kirjallisuuteen (vrt. Powell & DiMaggio 1991; Scott ym. 2000), mutta se ei kuitenkaan ole tutkimuksemme keskiössä.

Tutkimuksemme on luonteeltaan laadullinen monitapaustutkimus, jossa hyödynnetään empiiristä haastatteluaineistoa. Empiirinen aineisto muodostuu suomalaisten kaupunkien viranhaltijoilta kerätystä haastatteluaineistosta, jota analysoimme sisällönanalyysin ja erityisesti temaattisen analyysin keinoin (Tuomi & Sarajärvi 2018; Krippendorff 2018). Temaattinen sisällönanalyysi on erityisen toimiva haastatteluaineistomme analyysimenetelmä, sillä sen sekä teoreettisen muutoksen kolmitahoisen kehystyksen avulla pystymme systemaattisesti tunnistamaan budjetoinnin muutoksen tarpeita, mekanismeja

ja ilmiäsuja haastateltavien puheesta (ks. lisää Krippendorff 2018).

Laadullisen temaattisen sisällönanalyysin avulla tarkastelemme budjetoinnin muutosta kolmitahoisesti: muutostarpeet, muutosmekanismi ja muutoksen ilmiäsu. Analyysin lähtökohtana on aineiston systemaattinen koodaus, jossa haastateluaineistosta tunnistetaan toistuvia teemoja ja merkityksiä, jotka liittyvät budjetoinnin kehittämiseen ja uudistamiseen. Koodauksessa hyödynnetään tutkimuksen viitekehystä (ks. Capano ym. 2019; Howlett 2019).

Ensivaiheessa haastateluaineisto luettiin läpi useaan otteeseen, ja siitä nostettiin esiin ilmiäsuja, jotka kuvaavat budjetoinnin muutostarpeita, kuten toimintaympäristön muutoksia, palvelutarpeiden kasvua ja budjetoinnin roolia johtamisessa. Seuraavaksi tarkasteltiin, millaisia mekanismeja haastateltavat kuvaavat muutoksen mahdollistajina – esimerkiksi strategisen taloussuunnittelun kehittämistä, budjetoitinkoikeiluja ja uusia toimintatapoja. Lopuksi analysoitiin, miten muutos ilmenee konkreettisesti budjetoinnin käytännössä, kuten aikahorisontin ja painopisteiden muutoksina sekä uusina budjetoitintekniikkoina. Hyödynsimme nollapohjabudjetoitinta analyttisenä näkökulmana, jonka kautta tarkastelimme, miten budjetoinnin uudistamista pyritään toteuttamaan ja millaisia vaikutuksia sillä on budjetoinnin rakenteisiin ja käytäntöihin. Tämän jälkeen teemat ryhmiteltiin kolmeen pääkategoriaan, joiden alle muodostettiin alateemoja. Tämä mahdollisti aineiston abstrahoinnin ja keskeisten sisältöjen jäsentämisen. Tulokset esitetään tiivistetysti taulukossa yksi, joka kokoaa yhteen budjetoinnin muutoksen keskeiset ulottuvuudet, ja niihin liittyvät havainnot haastateluaineistosta.

Nollapohjabudjetointi tutkimuksen näkökulmana

Siinä, missä perinteinen budjetoitintapa usein perustuu ajatukseen budjetin rakentamisesta edellisten vuosien budjettien pohjalta pieniä muutoksia tehden (Wildavsky 1964; Stonich ym. 1977), nollapohjabudjetoinnissa toimintojen tarpeellisuus ja niiden edellyttämät tulot ja menot harkitaan vuosittain (Burrows & Syme 2000). Nollapohjabudjetointi voi näyttäytyä vastakohtana, kritiikkinä inkrementaalillemme budje-

toinnille (Moore 1980) ja eräänlaisena mahdollisena ratkaisuna inkrementaalisen budjetoinnin ongelmiin (Burrows & Syme 2000). Päätöksentekotoimintojen vähentämisestä ja poistamisesta voi myös helpottua, kun tavoite ei ole kokonaisuuden laskemisessa tai uusien toimintojen priorisoinnissa. (Pyhrr 1977.) Pyhrrin (1973) mukaan nollapohjabudjetoinnin mukainen menoerien arviointi ja perustelu tehdään, jotta varoja käytetään organisaation tavoitteiden ja prioriteettien mukaisiin asioihin. Nollapohjabudjetointi ei kuitenkaan tarkoita kaiken poistamista ja uudelleen aloittamista, vaan uudelleenarviointia (Strick 1980).

Nollapohjabudjetointi edellyttää ymmärrystä ja laskentaa toimintojen kokonaiskustannuksista vuosittain, sillä jokaista kuluerää tarkastellaan ja arvioidaan siitä näkökulmasta, onko kuluerä tarpeellinen, muutettavissa tai poistettavissa kokonaan (Ogden 1978). Nollapohjabudjetoinnin taustalla on idea budjetoinnin peruskysymyksestä: millä *perusteella* määrärahat allokoidaan tietylle kohteelle jonkun toisen kohteen sijasta (Key 1940). Erityinen mielenkiinto nollapohjabudjetoinnissa onkin perusteiden määrittelyssä.

Nollapohjabudjetoinnin kokeilut ulottuvat 1960-luvun alkupuolella (Wildavsky & Hammond 1965). Laajemmin se nousi käytännön ja tutkimuksellisen mielenkiinnonkohteeksi 1970-luvulla Yhdysvalloissa (Pyhrr 1973). Myös Suomessa nollapohjabudjetoitinta on sivuttu budjetointiin liittyvässä tutkimuksessa (mm. Pitkänen 1978; Vuorela 1990; Saarilahti & Uusikylä 1992; Ihantola ym. 2005; Rajala & Tammi 2014). Nollapohjabudjetoitinta on kritisoitu erityisesti sen käytännön toteutettavuuden ongelmista. Budjetin rakentaminen nollapohjalta edellyttää resursseja, kuten osaamista ja aikaa (Strick 1980). Käytännössä nollapohjabudjetoitinta ei puhtaassa muodossaan ole juurikaan toteutettu. Julkishallinnossa lakisäätöiset tehtävät ja niiden menot sekä aiemmat päätökset rajaavat taloudellista päätösvaltaa ja vaikeuttavat nollapohjabudjetoinnin käytännön toteutusta. Tällöin päätösvalta koskee toiminnan laadun tasoa ja toteutustapaa (esim. Rajala & Tammi 2014). Nollapohjabudjetointi voi kuitenkin ilmetä tarpeellisena esimerkiksi, kun uusi hallitus astuu virkaan ja haluaa poiketa edellisen hallituksen budjetista (Jones & Pendlebury 2010). Toimintaa ja projekteja priorisoimalla

voidaan löytää myös rahoitus uusille toiminoille ja projekteille (Pyhrr 1973). Esimerkiksi Suomessa kuntaliitosten yhteydessä budjetit on tarkasteltu nollapohjabudjetointiperiaatteella, kun liittyvien kuntien toimintaa ja budjetit on katsottu uudelleen ilman aiempien vuosien tietoja (Rajala & Tammi 2014). Tässä tutkimuksessa nollapohjabudjetointi on näkökulma, jonka avulla tarkastelemme budjetoinnin muutosta. Vaikka nollapohjabudjetointia ei oppikirjamallin omaisesti suomalaisissa kunnissa toteutetakaan, sen periaatteet ja menetelmät antavat kuitenkin mahdollisuuden budjetoinnin kehittämiseen.

Budjetointi suomalaisissa kunnissa

Suomalaisessa julkishallinnossa kunnilla on vahva asema ja rooli. Kuntahallinto perustuu asukkaiden itsehallintoon, ja siihen sisältyy kunnan taloudellinen autonomia verotusoikeuden muodossa (Vakkala ym. 2021). Kunnassa talousarvio on kertonut kunnan toiminnan ja talouden nykyisen ja tulevan kokonaistilanteen (Rajala & Tammi 2014, 9). Budjetointi onkin keskeinen talouden johtamista käsittelevä kokonaisuus. Budjettiin liittyy myös poliittinen ulottuvuus, sillä ylin poliittinen päätöksentekelin viime kädessä päättää budjetista. Kuntalaki (410/2015) määrittääkin, että kunnanvaltuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä hyväksytään myös taloussuunnitelma. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava kuntastrategia huomioiden ja niin, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Henkilöstön näkökulmasta budjetti voikin näyttäytyä toiminnan jatkuvuuden varmistajana ja sitovana ohjeistuksena, joka velvoittaa tiettyihin tehtäviin. Asukkaille budjetti voi olla tietynlainen linjauksen tarjonta palveluista, niiden saataavuudesta sekä antaa tietoa palvelujen rahoituksen tavoista ja esimerkiksi verotuksen tasosta. (Rajala & Tammi 2014) Kuntalain (410/2015) mukaan talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Talousarviossa esitetään kunnan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten tehtävistä ja toiminnasta syntyvä rahoitustarve katetaan.

Kun tarkastellaan budjetointia prosessina, voidaan tunnistaa valmistelun, päätöksenteon ja toimeenpanon vaiheet. Valmistelu- ja toimeenpanovaiheet ovat viranhaltijoiden vastuulla. Kuntalaki määrittelee myös budjetin valmistelua, rakennetta ja budjetoinnin periaatteita. Kuntalaissa (410/2015) esimerkiksi todetaan, että määräraha ja tuloarvio voidaan ottaa brutto- tai nettomääräisenä ja, että talousarviossa ja -suunnitelmassa on käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. Lainsäädäntö ei kuitenkaan määrittele sitä, mikälainen budjetoinnin prosessi kunnassa on. Kunnilla onkin päätösvaltaa budjetoinnin toteuttamiseen ja käytänteisiin liittyen.

Tutkimuksen empiirinen aineisto

Tutkimuksen aineisto koostuu suomalaisista suurista kaupungeista kahdessa vaiheessa kerätystä empiirisestä haastatteluaineistosta. Suuret kaupungit tarjoavat oivallisen kontekstin budjetoinnin muutoksen tutkimiseen, sillä niiden budjetointiprosessit ovat monitahoisia ja moniulotteisia. Tällöin on oletettavaa, että muutostarpeita syntyy runsaasti. Huomionarvoista on, ettei tutkimuksemme tarkoituksena ole esittää vertailuja kaupunkien välillä. Käytettyjä sitaatteja ei identifioida anonymiteetin turvaamiseksi. Ensimmäiseksi haastateltiin kuutoskaupunkien eli kuuden suurimman kaupungin (Helsinki, Espoo, Vantaa, Tampere, Turku ja Oulu) kaupunkien talousjohtoa (n=6, haastateltavat 1-6). Haastateltavat työskentelivät nimikkeillä talousjohtaja tai -päällikkö. Aineisto kerättiin puoli-strukturoituina teemahaastatteluina helmi-huhtikuussa 2021. Yksittäisen haastattelun kesto vaihteli tunnista puoleentoista tuntiin. Litteroituna aineistoa kertyi yhteensä 126 sivua (57 162 sanaa). Haastatteluemat liittyivät budjetoinnin toimintaympäristöön, yleisiin periaatteisiin budjetoinnin menetelmissä ja budjetointimalleissa, budjetoinnin kehittämistarpeisiin ja nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksiin. Näissä kaupungeissa ei ole toteutettu nollapohjabudjetointia (pl. Tampere), vaan budjetoinnin muutosta ja sen tarpeita tarkasteltiin nollapohjabudjetoinnin periaatteellisen idean ja soveltamismahdollisuuksien näkökulmista.

Toisessa vaiheessa kerättiin haastatteluaineistoa Tampereen kaupungista. Kaupunki aloitti

nollapohjabudjetoinnin kokeilun, jonka tavoitteena oli kehittää budjetointia. Kokeiluun osallistui kolme kaupungin toimintayksikköä, joissa pilotoitiin nollapohjabudjetoinnin käytäntöjä. Toimintayksiköissä laadittiin nollapohjabudjetoinnin periaatteiden mukaisesti vaihtoehtoisia eri kustannustason paketteja, joissa vaihtelivat palvelujen sisältö, laatu tai esimerkiksi resurssit, kuten henkilöstö- ja tilaresurssit. Vaihtoehtojen tuli mukaila kaupungin strategian tavoitteita. Tampereella nollapohjabudjetointia pilotoitiin kolmessa yksikössä, mutta kokeilun jälkeen sitä ei otettu laajemmin käyttöön kaupungissa. Myöskään pilottiyksiköt eivät jatkaneet nollapohjabudjetointia. Tampereen kaupungin haastattelut syventävät ymmärrystä budjetoinnin muutoksen mahdollisuuksista juuri nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta.

Toisessa vaiheessa toteutettiin Tampereen nollapohjabudjetoinnin kokeiluun liittyvät yksilöhaastattelut (n=8, haastateltavat 7-14) ja ryhmähaastattelut (viisi osallistujaa, haastateltavat 15-19). Kokeilun ollessa käynnissä, keväällä 2021, haastateltiin mukana olevien toimintayksiköjen asiantuntijoita. Haastateltavat työskentelivät budjetoinnin parissa. Haastattelut olivat puoli-strukturoiduja teemahaastatteluja nollapohjabudjetoinnista, sen erityispiirteistä ja käyttöönotosta. Tarkemmat haastatteluteemat liittyivät nollapohjabudjetoinnin sovellettavuuteen kaupungin budjetoinnissa, nollapohjabudjetoinnin käyttöönottoa edistäviin ja estäviin tekijöihin sekä nollapohjabudjetoinnin käyttöönoton onnistumisen tekijöihin. Nollapohjabudjetoinnin kokeilun päätyttyä, joulukuussa 2023, toteutettiin ryhmähaastattelu, jossa kokeilussa mukana olleita asiantuntijoita pyydettiin arvioimaan nollapohjabudjetointikokeilun vaikutuksia ja kokeilun tuomaa muutosta budjetointiin. Litteroituna aineistoa kertyi yhteensä 221 sivua (41 072 sanaa).

TUTKIMUKSEN TULOKSET

Budjetointiin kohdistuvat muutostarpeet syntyvät kuntien toimintaympäristön muutoksista sekä kuntiin kohdistuvista uudistuksista ja reformeista. Näillä on vaikutusta kaupunkien toiminnan suunnitteluun sekä kuntatalouteen, joka edelleen vaikuttaa kaupunkien budjetointiin. Kaupunkien toiminnan ja talouden parempi

yhdistäminen, riittävä talousosaaminen ja tietopohja tulivat myös esille budjetointiin liittyvinä muutostarpeina. Tavoitellut muutosmekanismit ovat kehittämisintentiona ja kokeiluja, jotka liittyvät myös kaupungin toiminnan yleiseen kehittämiseen. Budjetoinnin muutoksen erityisiä mekanismeja aineistosta ei tunnusteta, vaan kyse on tavoista, joilla muutoinkin tavoitellaan interventiota olemassa olevaan toimintaan muutoksen aikaansaamiseksi. Lisäksi muutoksen mekanismit voivat myös kiinteästi linkittyä muutoksen ilmiäisiin. Vastataksemme tutkimuskysymykseemme budjetoinnin muutoksen mahdollisuudesta ja paikallistaaksemme muutoksen kohdentumisen, erotamme analyysissämme mekanismit ja ilmiäiset, vaikka ne osittain ovat päällekkäisiä. Esimerkiksi nollapohjabudjetointi kokeiluna muuttaa budjetointia, ja se voidaan nähdä niin muutoksen mekanismina kuin myös ilmiäisenä, uudenlaisena budjetoinnin käytäntönä. Myös yksittäisen mekanismin muutosvaikutusta on vaikea tunnustaa, sillä muutoksen taustalla voi olla useita pitkän ajan kehittämissuunnitelmia. Budjetoinnin uudet käytännöt, kuten aikahorisontin muutokset, päätösvallan hajauttaminen ja rullaaavuus, kuvastavat muutoksen ilmiäisiä. Kuitenkin tunnistamme, että budjetoinnin osalta perustavanlaatuisa muutosta ei ole tapahtunut. Budjetoinnin periaatteet eivät ole juuri muuttuneet, sillä muutos on ollut vaiheittaista tai hidasta. Kaupunkien budjetointikäytännöt ovat hioutuneet vuosien aikana, tämän pitkän ajan kehityksen taustalla harvoin on yksittäiset muutosmekanismit. Taulukko yksi kokoaa keskeiset tulokset, joita käsittelemme seuraavaksi tarkemmin.

Budjetoinnin muutostarpeet syntyvät toimintaympäristöstä, johtamisprosessien kehittämisestä ja politiikan ja talouden yhteensovittamisesta

Muutostarpeet nivoutuvat toimintaympäristöstä syntyviin ja budjetoinnin rooliin liittyviin tarpeisiin sekä tarpeisiin sovitetaan yhteen politiikkaa ja taloutta paikallisessa päätöksenteossa (ks. taulukko 1). Nämä tarpeet ovat osin kerroksellisia ja toisiinsa liittyviä.

Muuttuva toimintaympäristö tuo epävarmuutta budjetointiin. Yleinen muutoskehitys,

Taulukko 1. Budjetoinnin muutoksen tarpeet, mekanismit ja ilmiäset

Muutostarpeet	Toimintaympäristön muutokset	<ul style="list-style-type: none"> • Yleisen epävarmuuden kasvu • Muuttuva taloustilanne • Reformit ja uudistukset (esim. sote-uudistus) • Muuttuvat palvelutarpeet
	Budjetoinnin rooli toiminnan sisäisessä johtamisessa ja ohjaamisessa	<ul style="list-style-type: none"> • Resurssien kohdentaminen vaikuttavammin ja kustannustehokkaammin • Kustannuslaskennan kehittäminen (tuotteistaminen) • Budjetointi osana strategista ohjausta (aikataulutus, ennustettavuuden lisääminen) • Systemaattinen tiedon tuottaminen tavoitteista, kustannuksista ja tuloksista • Toimintayksiköiden sitouttaminen budjettiin
	Politiikan ja talouden yhteensovittaminen paikallisessa päätöksenteossa	<ul style="list-style-type: none"> • Talouden ja toiminnan yhteyden vahvistaminen • Tulopohjaan liittyvät päätökset • Määrärahojen kriittinen uudelleenarviointi • Palvelutarpeiden priorisointi • Tietoperusteisen päätöksenteon kehittäminen • Ymmärryksen lisääminen verorahoitteisen toiminnan luonteesta, tulo- ja menotaloudesta ja tuloksellisuudesta • Läpinäkyvyyden lisääminen ja positiivinen mainevaikutus kaupungille
Muutosmekanismit	<ul style="list-style-type: none"> • Kehittämisintot (strateginen taloussuunnittelu, johtamisjärjestelmien ja hallinnon uudistukset) • Budjetointikokeilut (osallistuva budjetointi, nollapohjabudjetointi) • Budjetoinnin uudet toimintatavat (rullaava budjetointi, menoleikkausten osallistava määrittely) 	
Muutoksen ilmiäset	<ul style="list-style-type: none"> • Budjetoinnin aikahorisontin muutos (skenaariotyö budjetointiprosessissa) • Budjetoinnin painopisteiden muutos (menneisyydestä tulevaisuuteen) • Uudet budjetointitekniikat (toimialojen osallistaminen, rullaavuus) 	

kuten digitalisaatio, robotisaatio ja tekoälyn käyttö, luo tarvetta sopeuttaa toimintaa entistä useammin ja nopeammin suhteessa budjettiin. Lisäksi erilaiset reformit ja uudistukset, kuten sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoi-
men palvelujen ja rakenteiden (sote-)uudistus, tuovat epävarmuutta kuntien budjetointiin.

”Muutoksia tulee koko ajan ja todella paljon ja isoja muutoksia, mikä vaikuttaa sitten laajasti talouteen ja koko prosessiin ja ne tulee yleensä aika nopealla aikataululla.” - haastateltava 1

Nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta tarkasteltuna budjetointiin liittyy samantyyppisiä toimintaympäristöstä ja talouden epävarmuudesta aiheutuvia muutostarpeita. Nollapohjabudjetoinnin kokeiluun osallistuvat toimintayksiköt toimivat museoalalla, ilmasto- ja ym-

päristöpolitiikan sekä työllisyyden ja kasvun palvelujen parissa. Jokaisessa yksikössä on ollut erilaisia muutostekijöitä, jolloin korostuu muutuvan ympäristön tuntemuksen tärkeys.

Budjetoinnin rooliin toiminnan sisäisessä johtamisessa ja ohjaamisessa liittyvänä muutostarpeena tunnistamme aikataulutuksen kehittämisen, jotta resurssit saataisiin kohdennettua entistä tarkemmin ja vaikuttavammin tarpeiden mukaan. Tällöin olennaista on myös useamman vuoden taloussuunnittelun kytkeminen talousarviovuoden budjetointiin sekä ennustettavuuden lisääminen pidemmän aikavälin katsannolla. Epävarmoina aikoina toisaalta pitkän aikavälin suunnittelu ja strateginen talousohjaus korostuu. Tällöin kaivataan pitkän ajan näkemystä, joka talousarviokauden mittaisessa budjetointiprosessissa saattaa jäädä vähemmälle. Toisaalta nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta pitkän aikavälin talouden suunnittelun rinnalla koros-

tuu entistä enemmän lyhyen aikavälin suunnittelu, kun talousarviokauden aikaiset muutostarpeet yleistyvät.

”Mutta siis tämmöinen tasebudjetointi, jolloin ikään kuin me voidaan tehdä investointeja ja sitten tavallaan, että sitä ei tarvitse tasata sen yhden vuoden aikana. Taas, jos tekee jonkun isomman jutun, että olisi, niin kuin yrityksillä, varaa tasata sitä vähän pidemmällä aikavälillä. Se tuntuisi aika passelilta.” - haastateltava 7

Tulo- ja menotalouden ymmärrys, kustannuslaskennan kehittäminen, organisaation kustannustietoisuus, talouden kehityksen ymmärrys sekä määrärahojen kriittinen arviointi nousevat aineistosta esille budjetoinnin rooliin liittyvinä muutostarpeina. Myös nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta budjetoinnin muutostarpeita olivat menojen kasvun hillitseminen, palvelutarpeisiin vastaaminen kustannukset huomioiden, kustannustietoisuuden ja läpinäkyvyyden lisääntyminen sekä yksiköiden sitouttaminen budjettiin. Lisäksi nollapohjabudjetoinnin käyttöönoton mahdollisuutena tunnistettiin asiakaslähtöinen palveluiden määrittely ja systemaattinen tiedon tuottaminen tavoitteista, kustannuksista ja tuloksista.

”Osataan [kustannuslaskentaa kehittämällä] tehdä realistisempia ja parempia budjetteja ja tunnetaan paremmin omien palveluiden kustannusrakenne ja löydetään asiat, mihin voidaan vaikuttaa siten, että palvelut pystytään toteuttamaan kustannusvaikuttavammin.” - haastateltava 2

Muutostarpeena ja myös kehittämispyrkimyksenä voidaan tunnistaa tuloksellisuusinformaation hyödyntäminen, jonka perusteella voidaan kehittää resurssien allokointia, ja tilannekuvaa seuraamalla voidaan vahvistaa toiminnan ja talouden yhteyttä resurssiallokointipäätöksissä. Ymmärryksen lisääminen, ennustamisen mahdollisuudet ja reagointikykyyn vahvistaminen ovat ajankohtaisia kehityskohteita.

”Saadaan se talouskiinteäksi osaksi ajattelua ja myöskin otetaan ohjauksen kulmaksi, mikä se palvelutaso, laatu, mihin meillä resurssit riittää.” - haastateltava 3

Budjetoinnin tietopohjaan liittyy myös muutostarpeita, joita haastateltavat tuovat esille. Budjetoinnissa tunnistetaan tarve kyetä konkreettisesti budjetin vaikuttavuutta kuntalaisille, mitä budjetilla saadaan aikaan, millaisia palveluita voidaan tietyllä talousarviolla toteuttaa ja millaisia vähennystarpeita tietyt lisäykset vaativat. Tietoa on paljon ja se haastaa olennaisen tiedon tunnistamista budjetoinnin tueksi. Tällöin korostuu tarve kehittää talouden suunnittelun tietopohjaa, talouden informaation ymmärrystä ja tietoperusteista päätöksentekoa.

Muutostarpeita luovat myös talouden ja politiikan sekä politiikan ja hallinnon yhteensovittaminen. Budjetointiprosessissa tehdään vaikeita päätöksiä, esimerkiksi, kun palvelutarjontaa kehitetään niukoilla taloudellisilla resursseilla. Poliittisten tahtotilojen sovittaminen taloudellisiin resursseihin on luonut tarpeita muuttaa budjetointia erityisesti tilanteissa, joissa poliittinen keskustelu kärjistyy ja kompromissien tekeminen vaikeutuu. Esimerkiksi ajatus nollapohjabudjetoinnin kokeilusta Tampereella tuli kaupungin luottamushenkilöiltä. Nollapohjabudjetoinnin avulla koetaan voitavan lisätä päätöksentekijöiden ymmärrystä toiminnasta erilaisten budjetointivaihtoehtojen kautta. Toisaalta toiminnan avaamisen nähtiin johtavan monipuolisemman toiminnan tarkastelun sijaan säästöihin riippumatta niiden kustannusvaikutuksesta.

Kaupungeissa pyritään vastaamaan kasvavaan palvelutarpeeseen ja tämä tulisi tehdä aiempaa kustannusvaikuttavammin, kun esimerkiksi verotulot eivät kasva samaan tahtiin kuin väestömäärä. Kasvava palvelutarve on sekä poliittinen muutoksen ajuri että toimintaympäristöstä aiheutuvaa muutosta. Myös nollapohjabudjetoinnin näkökulmasta resurssien kustannusvaikuttavampi käyttö on entistä tärkeämpää – ja poliittiset painopistealueet huomioiden toiminnan ja talouden yhteyttä tulee kehittää. Resurssien allokoinnissa korostuu kriittinen ajattelu ja yleinen ymmärrys kuntataloudesta, kunnan taloustilanteesta ja kustannuksista. Kun valitaan, mihin budjetoidaan, nähdään tarpeellisenä myös taloudellinen ymmärrys siitä, minkä tasoisia palveluja tuotetaan, millä kustannuksilla ja miten budjettia kyetään mukauttamaan ennakoimattomissa tilanteissa.

”Kova säästöpainekin meillä oli kaupungissa päällä, niin mä pidän tätä [nollapohjabudjetointia] parempana vaihtoehtona kuin sitä, että vedetään juustohöylällä. Eli katsotaan mieluummin se kokonaisuus uudestaan, harakitaan se kriittisesti, mietitään mistä voidaan luopua, mitkä on uusia avauksia ja tehdään sitten siitä muutama esitys politiikalle päätettäväksi.” - Haastateltava 10

Haastatteluaineistossa korostui tekninen lähestymistapa nollapohjabudjetointikokeiluun, jossa tavoiteltiin nollapohjabudjetoinnin menetelmien käyttöönottoa, kuten erilaisten budjettivaihtoehtojen rakentamista. Nollapohjabudjetointikokeilun taustalla oli halu rakentaa budjetti alhaalta ylöspäin sekä budjetin kokoaminen ottamatta huomioon aiempien vuosien lukuja ja määrärahojen kyseenalaistamista. Lähestymistapa nähtiin teknisesti haastavana, mutta sille koettiin olevan kuitenkin tarvetta. Nollapohjabudjetoinnin avulla haettiin ratkaisuja niin muuttuvan toimintaympäristön tarpeisiin, kuin politiikan ja talouden yhteensovittamiseen.

Kehittämisentiot ja kokeilut budjetoinnin muutosmekanismeina

Budjetoinnin muutostarpeisiin pyritään vastamaan erilaisin kehittämispyrkimyksin, kuten strategisen taloussuunnittelun kehittämisellä tai osana hallinnon uudistuksia sekä kokeiluun (ks. taulukko 1). Erilaisilla kehittämistavoilla on pyritty linkittämään toimintaa ja taloutta paremmin toisiinsa budjetoinnissa. Haastateltavat puhuvat esimerkiksi strategisesta talousohjauksesta, jonka tavoitteena on lisätä pitkän aikavälin suunnittelua osana budjetointia ja samalla vahvistaa kyvykkyyttä tunnistaa paremmin lyhyemmän aikavälin tarpeiden.

”Voisiko se [tilinpäätös] olla jotenkin strategisempi asiakirja?” - haastateltava 4

Erilaiset hallinnolliset uudistukset, kuten johtamisjärjestelmä uudistukset, ovat myös tapoja kehittää budjetointia. Kehittämispyrkimyksistä voidaan tunnistaa toiminnan ohjauksen kehittäminen, joilla budjetointia muutetaan.

Muutoksen mekanismeina voidaan pitää erilaisia budjetoinnin kokeiluja, eli tapoja tehdä

budjetointia toisin suhteessa aiempaan. Aineistossa näkyy kokeiluesimerkkinä osallistuva budjetointi, jossa kuntalaiset osallistuvat budjetointiin. Kokeilun tavoitteena voi olla kuntalaisten osallistumisen vahvistaminen sekä lisätä vuorovaikutusta ja avoimuutta budjetin laadinnassa. Budjetoinnin ja sen tekemisen tavat voivat kokeilujen myötä muuttua, vaikka talouden niukat resurssit rajoittavat resurssija vaativia uudistuksia ja kokeiluja. Myös nollapohjabudjetointikokeilu on muutoksen mekanismi, jolle Tampereen kaupungissa asetettiin konkreettisia tavoitteita muuttaa budjetointia.

Aineistosta on kuitenkin tunnistettavissa, että nollapohjabudjetointi hahmottuu osin ”teoreettisena” budjetointimallina, johon kuuluu erilaisten, ennalta määrätyn kokoisten, budjetien luominen. Kaupungin yksiköissä, joissa on vain vähän lakisääteisiä tehtäviä, voi hyödyntää nollapohjabudjetointia vapaammin. Yksikön tunnistettu oma tulonhankinta nähdään myös nollapohjabudjetointia edesauttavana tekijänä. Nollapohjabudjetointi pakottaa syventymään yksiköiden tuottamiin palveluihin, josta syntyy osaamista ja palvelutoiminnan parempaa tuntemista. Lisäksi haastatteluaineistossa voidaan tunnistaa, ettei muutos välttämättä ole toivotunlaista. Nollapohjabudjetoinnin myötä budjetointiin liittyvä työmäärä kasvoi ja valmistelu-aika pidentyi. Lisäksi valmisteluvaiheessa nollapohjabudjetointi ei helpottane päätöksentekoa, mikäli budjetoinnin tuloksena vaadittaisiin muutoksia palvelujen tai henkilöstön määrään.

”Tää on niin iso kaupunki ja siinä on niin paljon muita lieveilmiöitä. Plus että se on sitten taas aivan järkyttävän valtava työmäärä, jos me lähdetäisiin ihan kaikkia palvelujen osatja miettii uudella [nollapohjabudjetoinnin] tapaa. Ei, se on siis sula mahdollisuus ja siinä ei ole kyllä edes missään nimessä mitään järkeä.” - haastateltava 12

Nollapohjabudjetointikokeilua pidettiin mahdollisuutena uuden budjetointitavan luomiseen ja kokeiluja voidaan pitää muutoksen mekanismeina. Kaupunkien mahdollisuudet toteuttaa kokeiluja vaihtelevat. Pysyviin, lakisääteisiin tai ylivuotisiin kustannuksiin liittyviä budjetoinnin haasteita ei kuitenkaan ratkaista nollapohjabudjetoinnilla. Nämä edellä mainitut tekijät vaikut-

tivat siihen, että nollapohjabudjetoinnin kokeilu toteutui Tampereella kertaluontoisesti.

Aikahorisontin muutos ja päätösvallan hajauttaminen budjetoinnin muutoksen ilmiäsuuna

Haastatteluaiaineistosta voidaan tunnistaa, miten muutos tulee budjetoinnissa ilmi. Muutoksen ilmiäsuut konkretisoituvat skenaariotyönä, budjetoinnin painopisteiden muutoksena ja uusina budjetointitekniikoina (ks. taulukko 1). Aineistosta voidaan tunnistaa seikkoja, joissa muutosta joko on tapahtunut, ehdollisesti tapahtunut tai ei varsinaisesti ole tapahtunut.

Budjetointiin mukaan tuotu skenaariotyö suuntaa kaupunkien katsetta pidemmälle. Tämä aikahorisontin muutos kuvastaa budjetoinnin muutosta, jolla taloussuunnittelun lyhytjänteisyyden ongelmaa on yritetty ratkaista.

”Budjetin lisäksi me pyritetään myös koko ajan 10 vuoden tämmöistä skenaarioennustetta mikä tehdään ihan konsernitason ja kaupunkitasolla ja pyritään pitkän aikavälin kehitystä tarkastelemaan.” - haastateltava 2

Muutos budjetoinnissa näkyy siinä, miten menneen ajan tarkastelusta on siirretty painopistettä enemmän tulevaan, ja sen myötä kehitystarpeena on ollut saada tarkempaa raportointia ja analytiikkaa talouden seurannan ja ennustamisen tueksi – sekä organisaatioon osaamista ja ymmärrystä talouden kokonaisuuden hahmottamiseksi. Joissain kaupungeissa apua talouden suunnitteluun on saatu myös ajatusmallimuutoksesta, joka liittyy palvelujen tuotteistamiseen. Sen avulla on päästy tarkemmin porautumaan palvelun kustannusrakenteeseen ja ohjaamaan tuotantoa sen kautta.

”Että saataisiin paremmin näkyviin se tuotavuuden kehitys palveluissa, koska se tulee tänne kuntapuolelle mun mielestä lähivuosina asiaksi, mitä meidän pitää pystyä paremmin seuraamaan ... Uskon, että moni muukin kaupunki tulee siihen samaan kehitykseen, koska on nähtävissä, että se rahoituksen riittävyys tulee olemaan ongelma vielä kaikille.” - haastateltava 6

Lisäksi budjetoinnin prosessista voidaan tunnistaa muutoksen ilmiäsuja. Haastateltavat kuvaavat, miten kaupungin budjetointiprosessi on vuosien varrella muuttunut tiukkoihin raameihin perustuvasta toimialoilta ja yksiköille päätösvaltaa jakavampaan menetelmään. Budjetointiprosessien aikana toimialat ovat aktiivisesti vuorovaikutuksessa, ja budjetointia tehdään niin ylhäältä alas kuin alhaalta ylös -menetelmin. Toimialoilla ja yksiköillä on parhain näkemys ja tietopohja toiminnan resurssitarpeista, niiden roolia ja päätösvaltaa budjetoinnissa on haluttu lisätä. Tämä näkyy budjetoinnin muutoksen ilmiäsuuna.

”Toimialat itse saa valmistella ne omat leikkauksilistansa ja mitä on sitten tietysti joutuneet tekemäänkin siellä, missä on se parempi tieto toimintojen tarpeista.” - haastateltava 5

Budjetoinnin perustan muodostaa edelleen perinteinen kehysbudjetointi ja määräraha-ajattelu, vaikka sitä sovelletaankin monella eri tapaa. Budjetoinnin perusidean uudistamisen sijaan kaupungeissa tehdään kehittämistyötä esimerkiksi budjetoinnin aikatauluihin, käytettävään informaatioon, vuorovaikutukseen ja yksittäisiin budjetointitapoihin liittyen. Budjetoinnin käytäntöjä myös kritisoidaan, vaikka muutosta niissä ei olisikaan tapahtunut. Haastateltavat tuovat esille esimerkiksi määräraha-ajattelun ongelman:

”Koen, että se [määräraha] jäykistää sitä mallia ja aiheuttaa tavallaan myös haasteita todelliseen tarpeeseen vastaamisessa. Valitettavan usein tuntuu, että määrärahoja käytetään sen takia, että määrärahoja on, ja todellinen tarve sieltä taustalta unohtuu.” - haastateltava 3

Yksi selkeä budjetoinnin muutoksen ilmiäsu on rullaavuus. Haastateltavat kuvaavat, miten budjetointiprosessi on muuttunut viime vuosina rullaavammaksi erityisesti taloussuunnittelun näkökulmasta. Budjetoinnin käytäntöjä on muutettu, jotta toimintaa voitaisiin tarkastella tilikauden aikana sekä huomioida toiminnan määrärahatarvemuutoksia budjetoinnissa. Rullaavuutta tukevat myös tietojärjestelmä uudistukset. Budjetointi on muuttunut operatiivisella tasolla tarvelähtöisempään malliin, ja rulla-

vuus nähdään myös trendiohjauksena, joka kääntää määrärahaohjausta oikeaan suuntaan talousarvion laadinnan eri vaiheissa.

”Tehtäisiin sitä rullaavaa ennustetta koko ajan niin, että meillä olisi siellä palvelutuotteiden ja –tarpeen kautta arvioitavissa kehyyksenkin valmisteluun sitä tasoa jo valmiiksi. Näkisin, että enemmän ja enemmän pitää jo kehyskäsitteilyssä ja talousarviossa olla se toiminta ja talous koko ajan yhdessä niin, että pystytään tosiaan osoittamaan, että minkälainen palvelumäärä tällaisella talousarviolla pystytään toteuttamaan.” – haastateltava 2

Nollapohjabudjetointiin suhtaudutaan ”teoreettisena mallina”, joka ei suoraan sovellu kaupungissa käyttöönotettavaksi. Nollapohjanbudjetoinnista omaksuttiin vaihtoehtoiset budjetit, joissa hahmoteltiin palvelujen sisällön, laadun ja resurssien tarkastelua nollapohjabudjetoinnin periaatteen strategiset linjat huomioiden, huomioimatta kuitenkaan aikaisempien vuosien suunnitelmia tai toteumaa. Vaihtoehtoiset budjetit hahmottuivat resurssien tarkastelun kautta: minkälaisen palvelutason tietyin resurssein voi saada aikaan. Näkökulmat palvelun laadusta ja sisällöstä jäivät osin taka-alalle. Lisäksi nollapohjabudjetointikokeilussa kokeiltiin tuotteistamista, joka jäi aineiston perusteella irralliseksi. Nollapohjabudjetointi ei jäänyt sellaisenaan käyttöön Tampereen kaupungissa, mutta sen mukainen uudelleen arviointi ja toimintojen hahmottaminen koettiin hyödylliseksi. Tällä muutoksella voidaan vastata yksiköiden tarpeeseen oman toiminnan ja palvelujen kehittämisestä.

”Päälliköiden kustannustietoisuus ja tarkalla tasolla budjetin sisällön hahmottaminen on parantunut. Nollapohjabudjetointi auttaa resurssien kohdentamisessa.” – haastateltava 15

Käytännössä budjetointia ei voida aloittaa puhtaasti nollasta, sillä budjetointiin vaikuttavat lukuisat rajoittavat tekijät, kuten tehtävien korkea lakisääteisyysaste, aiemmat sopimukset ja kaupungin linjaukset ja budjetoinnin työmäärän kasvaminen. Tampereella myös kokeiluyksiköiden koko vaikutti. Erityisesti suurissa yksiköissä budjetoinnin työmäärä kasvoi. Pienissä

yksiköissä, joissa henkilöstökustannukset ovat verrattain suuria, tunnistettiin budjetointia rajoittavia sosiaalisia tekijöitä, kuten kustannusten henkilöityminen. Lisäarvoa tuottavana muutoksena voidaan pitää nollapohjabudjetoinnin valmisteluprosessia, jonka avulla Tampereen kaupungin yksiköt toivat selkeämmin esille, minkälaista palvelutasoa on mahdollista pitää kullakin määrärahasolla. Myös muissa suurissa kaupungeissa palvelutason ja määrärahojen kriittisemmän arvioinnin nähtiin olevan tarpeellista.

PÄÄTELMÄT JA POHDINTA

Tutkimuksemme tulosten perusteella voidaan sanoa, että julkinen budjetointi muuttuu. Nollapohjabudjetointi rationalistisen budjetoinnin muotona eroaa kuntien nykykäytännöistä, joten sen avulla pystyimme paikallistamaan aineistosta budjetoinnin muutosta, joka on luonteeltaan pienimuotoista ja kerroksellista. *Mikään yksittäinen asia ei välttämättä aiheuta budjetoinnin muutosta, vaan muutos edellyttää useamman asian samanaikaisen vaikutuksen.* Uudet elementit tulevat aiempien käytäntöjen oheen täydentämään tai joskus jopa korvaamaan vanhoja. Toisaalta uudet elementit voivat olla testialustoja, joiden kokeilu varmistaa joskus sen, että niiden käyttöönottoa ei jatketa ollenkaan. Tuloksemme osoittavat, että muutos näyttää myös ilmentyvän enemmän budjetoinnin teknisinä ilmiöinä, esimerkiksi budjettiasiakirjan esitystavan muutoksena. Resurssiallokoinnin fundamentaalisia periaatteita on huomattavasti vaikeampi uudistaa tosiasiallisesti palvelemaan esimerkiksi tuloksellisuutta, osallistumista tai ilmastonmuutosta. Tämä tulos on yhtenevä aiemman tutkimuksen kanssa (Douglas & Overmans 2020; Mauro ym. 2019; Grossi ym. 2018).

Hitaasti, vaiheittain ja kerroksittain muuttuva kuntien budjetointi heijastelee rationalismin ja inkrementalismin välistä jännitettä, joka näkyy eriasteisena ja erilaisena eri aikoina (Anessi-Pessina & Sicilia 2015). Klassinen rationalismin näkökulma, ”puhtaan pöydän” ajattelumalli, budjetoinnissa on suoraviivainen ja retorisesti houkutteleva, mutta raskas ja perusteiltaan jopa kustannustehoton. *Budjetoinnin muutosta hidastavat esimerkiksi kuntien lakisääteiset tehtävät, jotka rajaavat budjetoinnin liikkumava-*

raa. Lakisääteisiin tehtäviin ei ole tarpeen liittää perustelujen ja tarpeellisuuden arviointia siinä määrin kuin mitä esimerkiksi rationalismia noudattavassa nollapohjabudjetoinnissa tavoitellaan. Inkrementalismiin periaatteiden mukaisesti palvelujen budjetoinnissa oletetaan useimmiten toimintojen vakiintunut taso, joka tulisi pystyä perustelemaan myös seuraavana talousarviovuonna (Ogden 1978). On ilmeistä, että aiempi historia eli ”vakiintunut taso” ei useinkaan sisällä oletuksia siitä, missä määrin tuo taso voitaisiin tuottaa tehokkaammin, ja jopa vaikuttavammin. Budjetointi tukee oletamusta ja jopa eräänlaista illuusiota kunnan tulevaisuuden ennakoitavuudesta ja vakaudesta (Karila ym. 2020).

Budjetointia kuvataan yhdeksi julkisten organisaatioiden ydintehtäväksi, joka on välttämättömyyden julkisten resurssien kohdentamiseksi ja palvelujen järjestämisen varmistamiseksi. Samalla budjetoinnin ympärille rakentuu laaja-alainen toimijoiden verkosto, poliittisen vallankäytön areena sekä monimutkainen poliittis-hallinnollinen prosessi, jonka suunnittelukapasiteetti on rajallinen ja joka on altis erilaisille budjettiharhoille (Anessi-Pessina ym. 2016). *Budjetoinnin prosessi institutionalisoituu rakenteiksi ja poliittis-hallinnollisiksi rutiineiksi, joiden muuttaminen on poliittisesti tai hallinnollisesti jopa uskaliaista.*

Tutkimuksemme perusteella kiinnostavaa on myös muutostarpeiden ja muutosmekanismien välinen suhde. Kuntakontekstissa tarpeiden ja mekanismien suhde ei myönteisesti ideaalia tavoite-keino-tyyppisyyttä, jossa tarpeet edeltäisivät niihin liittyviä muutosprosesseja ja -instrumentteja. *Budjetoinnin muutostarpeet ja mekanismit ovat usein irrallaan toisistaan*, kuten tutkimuksemme osoittaa. Budjetoinnin muutostarpeet sulautuvat muihin kaupungin strategisen johtamisen kannalta tärkeisiin odotuksiin. Vastaavasti budjetoinnin uudistamisen toimenpiteet linkittyvät ja sekoittuvat muihin prosesseihin, jotka voivat alkaa budjetoinnin uudistamisella, mutta useiden kehittämisprojektien jälkeen päätyvät lopputuloksiin, joissa budjetoinnilla on enää pienempi rooli.

Tutkimuksemme osoittaa, ettei budjetoinnin kehittämistä ole helppo rajata omaksi erilliseksi kokonaisuudekseen, joka olisi riittävän irrallinen muista kaupunkien talousohjauksen ja

johtamisen projekteista ja jonka lähtökohdat ja vaikutukset olisi näin mahdollista arvioida. Tässä mielessä *kaikki kuntajohtamisen suuret muutokset ovat myös budjetoinnin muutoksia*, tai vähintäänkin liittyvät budjetointiin. Tutkimuksemme tämä näkyy kahdella tavalla. Ensiksi tämä selittää sen, miksi kaupunkien budjetoinnin kehittämiseen kohdennetusti keskittyvät projektit ovat itse asiassa suhteellisen harvinaisia. Kaupunkien budjetointiprosessit ovat monivaiheisia ja moniulotteisia, joiden kokonaisvaltainen uudistaminen vaatii huomattavia taloudellisia, inhimillisiä ja aikaresursseja. Esimerkiksi nollapohjabudjetoinnin tapaisen instrumentin käyttöönotto koko kaupunkiorganisaatiossa olisi työläs ja merkittäviä kustannuksia aiheuttava prosessi (Böhm 2019). Näin ollen, toiseksi, budjetoinnin uudistaminen rakentuu usein osaksi muita kaupungin tai kaupunkikonsernin ohjaamisen ja johtamisen kehittämishankkeita. Ehkäpä tämä kehittämisen tapa myös edesauttaa sitä, että budjetoinnin uudistamiseen kohdennettu rajallinen huomio varmistaa vain inkrementaaliset muutokset budjetoinnin keskeisiin periaatteisiin.

Tutkimuksemme sisältää laadulliselle tutkimukselle tyypilliset rajoitteet, jotka vaikuttavat tutkimuksen tulosten yleistettävyyteen. Tutkimme suurten suomalaisten kaupunkien budjetointia, jatkotutkimus voisikin keskittyä eri kokoisten kuntien, mutta myös eri hallinnon-tasojen ja julkisorganisaatioiden budjetointiin. Suomenkielistä tutkimusta aiheesta on verrattain vähän, vaikka julkisessa budjetoinnissa päätetään yhteisten julkisten varojen käytöstä.

LÄHTEET

- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: A European review of accounting and public management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 491–519. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532>
- Anessi-Pessina, E., & Sicilia, M. (2015). Biased budgeting in the public sector: Evidence from Italian local governments. *Local Government Studies*, 41(6), 819–840. <https://doi.org/10.1080/03003930.2015.1012194>
- Argento, D., Kaarbøe, K., & Vakkuri, J. (2020). Constructing certainty through public budgeting: Budgetary responses to the COVID-19

- pandemic in Finland, Norway and Sweden. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(5), 875–887. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2020-0093>
- Burrows, G., & Syme, B. (2000). Zero-base budgeting: Origins and pioneers. *Abacus*, 36(2), 226–241. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00061>
- Böhm, W. (2019). Zero-based budgeting gets a second look. *McKinsey on Finance*, 69, 21–25.
- Capano, G., Howlett, M., Ramesh, M., & Virani, A. (Eds.). (2019). *Making policies work: First- and second-order mechanisms in policy design*. Edward Elgar. <https://doi.org/10.4337/9781788118194>
- Coyte, R., Messner, M., & Zhou, S. (2022). The revival of zero-based budgeting: Drivers and consequences of firm-level adoptions. *Accounting & Finance*, 62(3), 3147–3188. <https://doi.org/10.1111/acfi.12884>
- Douglas, S., & Overmans, T. (2020). Public value budgeting: Propositions for the future of budgeting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 623–637. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2020-0066>
- Ebdon, C., & Franklin, A. L. (2006). Citizen participation in budgeting theory. *Public Administration Review*, 66(3), 437–447. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2006.00600.x>
- Grossi, G., Mauro, S. G., & Vakkuri, J. (2018). Converging and diverging pressures in PBB development: The experiences of Finland and Sweden. *Public Management Review*, 20(12), 1836–1857. <https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1438500>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hood, C., & Dixon, R. (2015). *A government that worked better and cost less?: Evaluating three decades of reform and change in UK central government*. OUP Oxford. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199687022.001.0001>
- Howlett, M. (2019). *Designing public policies: Principles and instruments*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315232003>
- Ihantola, E., & Merikanto, S. (2005). Suomalaisen liiketaloudellisen ammattilehtikirjoittelun välittämän budjetointiajattelun historiallinen analyysi vuosilta 1950–2000. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 2, 209–263.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting* (6th ed.). Pearson Education.
- Karila, A., Vakkuri, J., & Lehto, J. (2017). Budjetiharha julkisessa toimeksiantotaloudessa – esi-
merkinä sairaanhoitopiirit. *Hallinnon tutkimus*, 36(1), 36–52.
- Karila, A., Vakkuri, J., & Lehto, J. (2020). Budgetary bias in the Finnish public hospital system. *International Journal of Public Sector Management*, 33(4), 401–418. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-07-2019-0184>
- Key, V. O. (1940). The lack of a budget theory. *American Political Science Review*, 34(6), 1137–1144. <https://doi.org/10.2307/1948194>
- Krippendorff, K. (2018). *Content analysis: An introduction to its methodology* (4th ed.). Sage Publications. <https://doi.org/10.4135/9781071878781>
- Kuorikoski, J. (2009). Two concepts of mechanism: Componential causal system and abstract form of interaction. *International Studies in the Philosophy of Science*, 23(2), 143–160. <https://doi.org/10.1080/02698590903006875>
- Lu, E. Y., Mohr, Z., & Ho, A. T. K. (2015). Taking stock: Assessing and improving performance budgeting theory and practice. *Public Performance & Management Review*, 38(3), 426–458. <https://doi.org/10.1080/15309576.2015.1006470>
- Luomala, A., & Puumala, T. (2010). *Budjetti-julkinen salaisuus vai salainen julkisuus*. Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 78.
- March, J. G. (1987). Ambiguity and accounting: The elusive link between information and decision-making. *Accounting, Organizations and Society*, 12(2), 153–168. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90004-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90004-3)
- Mauro, S. G., Cinquini, L., & Sinervo, L.-M. (2019). Actors’ dynamics toward performance-based budgeting: A mix of change and stability? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 158–177. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2018-0068>
- Moore, P. (1980). Zero-base budgeting in American cities. *Public Administration Review*, 40(3), 253–258. <https://doi.org/10.2307/975379>
- Ogden, D. M. (1978). Beyond zero based budgeting. *Public Administration Review*, 38(6), 528–529. <https://doi.org/10.2307/976033>
- Osborne, S. P. (2010). *The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance*. Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203861684>
- Pitkänen, E. (1978). *Nollapohjabudjetoinnilla yleiskustannukset kuriin*. Tehokas yritys.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public management reform: A comparative analysis – New public management, governance, and the neo-Weberian state* (3rd ed.). Oxford University Press.

- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (Eds.). (1991). *The new institutionalism and organizational analysis*. The University of Chicago Press. <https://doi.org/10.7208/chicago/9780226185941.001.0001>
- Pyhrr, P. A. (1973). *Zero-base budgeting*. John Wiley & Sons.
- Pyhrr, P. A. (1977). The zero-base approach to government budgeting. *Public Administration Review*, 37(1), 1–8. <https://doi.org/10.2307/974503>
- Rajala, T., & Tammi, J. (2014). *Budjetointia kuntien muutoskierteessä*. Kunnallissalan kehittämissääntön tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 81.
- Rubin, I. S. (2010). *The politics of public budgeting* (6th ed.). CQ Press.
- Saarilahti, I., & Uusikylä, P. (1992). Vuotuinen joustavuus suomalaisessa budjetoinnissa. *Hallinnon tutkimus*, 11(1), 24–46.
- Saliterer, I., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2018). Public budgets and budgeting in Europe: State of the art and future challenges. In *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (pp. 141–163). Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1057/978-1-137-55269-3_7
- Schick, A. (1972). The road to PPB: The stages of budget reform. In Lyden, F. J., & Miller, E. G. (Eds.), *Planning programming budgets – A systems approach to management*. Markham Publishing.
- Schick, A. (1983). Incremental budgeting in a decremental age. *Policy Sciences*, 16(1), 1–25. <https://doi.org/10.1007/BF00138465>
- Schick, A. (1986). Macro-budgetary adaptations to fiscal stress in industrial democracies. *Public Administration Review*, 46(2), 124–134. <https://doi.org/10.2307/976164>
- Schick, A. (1988). An inquiry into the possibility of a budgetary theory. In Rubin, I. (Ed.), *New directions in budget theory* (pp. 59–69). State University of New York Press.
- Scott, R. W., Ruef, M., Mendel, P. J., & Caronna, C. A. (2000). *Institutional change and health care organizations: From professional dominance to managed care*. The University of Chicago Press.
- Sicilia, M., & Steccolini, I. (2017). Public budgeting in search for an identity: State of the art and future challenges. *Public Management Review*, 19(7), 905–910. <https://doi.org/10.1080/14719037.2016.1243809>
- Sinervo, L.-M., Lehtonen, P., Radzik-Maruszak, K., & Ebdon, C. (2024). Participatory budgeting in reshaping public budgeting: Evidence from Finland, Poland, and the US. In G. Grossi & J. Vakkuri (Eds.), *Handbook of accounting and public governance: Exploring hybridizations* (pp. 141–161). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781800888456.00019>
- Sinervo, L.-M., Pulkkinen, M., Kurkela, K., & Heinonen, A. (2023). Onnistunut osallistuva budjetointi – mitä, miten ja kenelle? *Hallinnon tutkimus*, 42(3), 322–340. <https://doi.org/10.37450/ht.119376>
- Sinervo, L.-M., Meklin, P., & Vakkuri, J. (2012). Oikeudenmukainen kuntatalous. In L.-M. Sinervo & J. Vakkuri (Eds.), *Inhimillinen kuntatalous – Emeritaprofessori Tuija Rajalan juhla-kirja* (pp. 75–84). Tampere: Kopio Niini.
- Stonich, P. J., Kirby, J. C. Jr., Weil, H. P., Thompson, K. A., & Von Bauer, E. E. (1977). *Zero-base planning and budgeting*. Homewood, IL: Dow Jones-Irwin.
- Strick, J. C. (1980). *Zero-base budgeting: An innovation or a rediscovery of old concepts?* Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Swain, J. W., & Hartley, J. (2001). Incrementalism: Old but good? In J. R. Bartle (Ed.), *Evolving theories of public budgeting* (pp. 11–28). Oxford: Elsevier Science.
- Thaler, R. H. (2015). *Misbehaving: The making of behavioral economics*. W. W. Norton & Company.
- Tilly, C. (2001). Mechanisms in political processes. *Annual Review of Political Science*, 4(1), 21–41. <https://doi.org/10.1146/annurev.polisci.4.1.21>
- Tuomi, J., & Sarajarvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi* (Uudistettu laitos). Tammi.
- Vakkala, H., Jäntti, A., & Sinervo, L.-M. (2021). Redefining local self-government – Finnish municipalities seeking their essence. In T. Bergström, J. Franzke, S. Kuhlmann, & E. Wayenberg (Eds.), *The future of local self-government* (pp. 43–54). Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1007/978-3-030-56059-1_4
- Vuorela, T. (1990). *Toiminnan arvioinnin vaativat haasteet*. Valtion hallinnon kehittämiskeskus.
- Wildavsky, A., & Hammond, A. (1965). Comprehensive versus incremental budgeting in the Department of Agriculture. *Administrative Science Quarterly*, 10, 321–346. <https://doi.org/10.2307/2391471>
- Wildavsky, A. (1964). *The politics of the budgetary process*. Boston: Little, Brown and Company.
- Wildavsky, A. (1978). A budget for all seasons? Why the traditional budget lasts. *Public Administration Review*, 38(6), 501–509. <https://doi.org/10.2307/976027>
- Wildavsky, A. (1986). *Budgeting: A comparative theory of the budgeting process*. New Brunswick: Transaction Publishers.