

Lasse Oulasvirta, Kauko Aronen

# Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa



KIRJOITTAJAT

Lasse Oulasvirta

Kauko Aronen

ISBN 978-952-293-098-9 (pdf)

ISBN 978-952-213-857-6 (nid.)

© Suomen Kuntaliitto

Helsinki 2012

Paino: Kuntatalon paino

Myynti:

Suomen Kuntaliiton julkaisumyynti

[www.kunnat.net/kirjakauppa](http://www.kunnat.net/kirjakauppa)

Faksi 09 771 2331

Tilausnumero 509379

Suomen Kuntaliitto

Toinen linja 14, 00530 Helsinki

PL 200, 00101 Helsinki

Puh. 09 7711

Faksi 09 771 2291

[www.kunnat.net](http://www.kunnat.net)



---

## Esipuhe

Budjetointikäytännöt ovat heijastaneet aikaansa ja kehittyneet toimintaympäristön muuttuessa. Kunnat ovat ottaneet haasteen vastaan ja lähteneet aktiivisesti kehittämään uusia tapoja toteuttaa budjetointia. Esimerkkiä on haettu myös kansainvälisistä malleista.

Kunnan talousjohtamisen perustana tulisi olla selkeä strategia ja keskeisimpänä ohjausvälineenä vuosittainen talousarvio. Budjetin ohjausvaikutuksen parantaminen on siten merkittävä osa johtamisen uudistamista.

Ei ole yhdentekevää millainen talousarvion laadintaprosessi ja talousarviorakenne kunnissa jatkossa on. Parhaimmillaan kannustava budjetointi motivoi ja sekä varmistaa tuloksellisuuden ja toiminnan vaikuttavuuden. Yhtenä uutena suuntana on myös kuntalaisten osallistumismahdollisuuksien kasvattaminen. Budjetoitaessa tehdään merkittäviä päätöksiä, joihin kuntalaiset haluavat vaikuttaa.

Tässä kehittämisaloitteessa kuvataan mitä vaihtoehtoja ja ratkaisumalleja on budjetoinnin kehittämiseksi entistä kannustavammaksi. Julkaisussa esitellään muun muassa erilaisia budjetoinnin ja kannustuksen malleja sekä poimitaan esille niistä kuntakentän kannalta lupaavimmat hyvät käytännöt.

Aloitteen pääasiallisena kirjoittajana on toiminut finanssiahallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen professori Lasse Oulasvirta Tampereen yliopistosta. Toisena kirjoittajana on kaupunkitutkimuspäällikkö Kauko Aronen Kuntaliitosta. Aloitteen laadinnassa tukena on ollut asiantuntijaryhmä, jossa on ollut mukana USO-kuntien edustajia sekä Kuntaliiton ja Oy Audiapro Ab:n asiantuntijoita. Julkaisu on osa Uuden sukupolven organisaatiot ja johtaminen (USO) -verkostohanketta, jota toteutetaan 30 kumppanikunnan, Suomen Kuntaliiton ja Audiapron yhteistyönä. Hankkeen rahoitukseen osallistuu myös Sitra.

Erityiskiitokset Lasse Oulasvirralle ja Kauko Aroselle kokoavasta ja kannustavasta budjetointia eteenpäin saattavasta julkaisusta. Tämä kehittämisaloite on rikastunut kuntien näkemysten kautta ja lämpimät kiitoksemme haluamme lausua myös aihetta käsitelleisiin keskustelutilaisuuksiin osallistuneille kaupunginjohtaja Petri Härköselle Keravalta, kunnanjohtaja Sami Sulkolle Punkaharjulta, johtaja Juha Yli-Rajalalle Tampereelta sekä kunnanjohtaja Kari Ahokkaalle ja valtuuston II varapuheenjohtaja Pirjo Luokkalalle Kempeleestä.

Lisäksi kiitämme erillisistä haastatteluista Tampereen kaupungin johtaja Juha Yli-Rajalaa ja taloussuunnittelupäällikkö Jukka Männikköä, Jyväskylän kaupungin strategijahtaja Sakari Möttöstä, Vertikal Oy:n toimitusjohtaja Simo Pokkia sekä selvityshenkilö Pirjo Tuosaa Jyväskylän kaupungilta.

Haluamme kiittää myös Audiapron kehitysjohtaja Jarmo Asikaista ja erityisasiantuntija Annika Suorta sekä Kuntaliiton kuntatalousyksiköstä kehittämispäällikköä Anneli Heinosta ja lakiyksiköstä lakiasianjohtaja Arto Sulosta asiantuntemuksensa jakamisesta ja terävistä kommentteista.

Toivomme, että tämä keskustelualoite auttaa kuntia niiden pohtiessa omia ratkaisujaan tuloksellisten budjetointikäytäntöjen osalta. Aloite antaa myös eväitä uuden kuntalain valmisteluun. Toivottavaa on, että jatkossakin kunnilla on hyvät mahdollisuudet kehittää budjetoinnin kannustusulottuvuutta ja tehdä viisaita päätöksiä talousarvion laadinnan yhteydessä.

Uuden sukupolven organisaatiot ja johtaminen -hankkeen projektiryhmän puolesta,

Helsingissä 4. huhtikuuta 2012

Maria Salenius  
erityisasiantuntija  
Suomen Kuntaliitto

---

# Sisältö

<b>Esipuhe</b> .....	<b>3</b>
<b>1 Johdanto</b> .....	<b>7</b>
<b>2 Budjettiohjauksen haasteet ja kehittämisaloitteen rajaukset</b> ....	<b>9</b>
Budjettiohjauksen haasteita .....	9
Tehtävän rajaukset .....	12
<b>3 Budjettirahoituksen ja kannustuksen periaatteet ja vaihtoehdot</b> .....	<b>14</b>
<b>4 Talousohjaus ja kannustus työyhteisötasolla</b> .....	<b>19</b>
<b>5 Tulos- ja nettobudjetoinnin kehittäminen</b> .....	<b>20</b>
Määrärahojen sitominen toiminnallisiin tavoitteisiin.....	20
Nettobudjetointi .....	20
Ylivuotinen budjetointi .....	21
Muiksi taseyksiköiksi organisoiminen.....	22
<b>6 Osallistava ja henkilöstöä motivoiva budjettiprosessi</b> .....	<b>24</b>
<b>7 Ohjelma- ja prosessibudjetointi</b> .....	<b>26</b>
<b>8 Kaupunkiesimerkkejä</b> .....	<b>29</b>
Pohjoismaiset esimerkit .....	29
Tukholma.....	29
Oslo.....	30
Tanska.....	30
Hämeenlinnan malli .....	31
Jyväskylän kaupungin suoritebudjetointikokeilu .....	31
Keravan malli.....	32
Tampereen talousohjausmalli .....	34
Turun malli.....	35
Vaasan malli.....	35
<b>9 Kunnan päivähoiton budjetointiin liittyviä esimerkkejä</b> .....	<b>37</b>
<b>10 Tuottavuustavoitteiden kytkeminen taloussuunnitteluun ja seurantaan</b> .....	<b>42</b>
<b>11 Epävarmuuteen ja ympäristön monimutkaisuuteen varautuminen</b> .....	<b>44</b>
<b>12 Esimerkki kunnan kannustavasta budjetointimallista</b> .....	<b>46</b>
<b>13 Lopuksi</b> .....	<b>48</b>
<b>Lähteet</b> .....	<b>49</b>

**Liite 1. Päiväkodin budjetti- ja kustannuslaskelma sekä budjettieroanalyysi..... 52**

**Kuviot**

Kuvio 1. Kunnan talousarvion laadintaprosessi. ....	24
Kuvio 2. Tavoite-keinopuu .....	27
Kuvio 3. Keravan kaupungin strateginen ja vuositason suunnittelu.....	33
Kuvio 4. Kunnan kannustava ja ylivuotinen budjetoimimalli. ....	47

**Taulukot**

Taulukko 1. Esimerkki tulosmatriisista.....	38
Taulukko 2. Päivähoidon esimerkki 1. ....	39
Taulukko 3. Päivähoidon esimerkki 2, jossa päivähoidon budjetti on puhdas liukuva suoritebudjetti. ....	40
Taulukko 4. Päivähoidon nettobudjetointi. ....	41

---

# 1 Johdanto

Kunnan talusjohtamisen ja suunnittelun tärkein väline on sitova vuotuinen budjetti, johon kytketään vuotta pitempi keskipitkän tähtäimen taloussuunnitelma. Se on useimmiten aikajänteeltään 3–4 vuotta. Valtuuston päättämä talousarvio muodostaa ao. taloussuunnitelman ensimmäisen vuoden. Kunnan taloussuunnittelu on rullaavaa niin, että seuraavalla suunnittelukierroksella budjetti ja suunnitelman viimeinen vuosi siirtyvät yhdellä vuodella eteenpäin.

Useat tutkimuksen ovat osoittaneet, että budjetti on se ohjausväline, josta kunnan luottamushenkilöt ovat kiinnostuneempia kuin tilinpäätöksistä ja muista talouden ohjausvälineistä (Oulasvirta 1996, Kallio ja kumpp. 2000 ja 2005). Tämä korostaa päätöksentekijöiden näkökulmasta budjettisuunnittelun tärkeyttä.

Perinteinen tapa tehdä budjetti on perustunut hierarkkista organisaatiomallia ja sääntöohjausta myötäilevään budjetointiin. Sitovat määrärahat on kohdennettu detaljimaisesti eri menolajeihin, ja samalla budjettikontrolli on keskittynyt rahan käyttöön eikä niinkään resursseilla aikaansaataviin tuotoksiin ja vaikutuksiin. Hyvinvointivaltion ja sen toimeenpanijana toimineen kuntasektorin kasvun kaudella ennen 1990-lukua budjetointi perustui toimintaan tehtäville vähittäisille lisäyksille, köyhillekin kunnille tähän tarjoutui mahdollisuus kustannusperusteisten valtionosuuksien avulla.

1990-luvulla budjetointi muuttui taloudellisen niukkuuden kasvaessa sekä uuden julkisjohtamisen ajattelun tullessa kuntiin. Budjetista tuli tulosohtauksen väline, ja samalla pikkutarkasta menolajibudjetoinnista luovuttiin. Määrärahan käyttäjille hajautettiin valtaa, mutta samalla myös vastuuta resursseilla aikaansaatavista tuotoksista. Budjetointi muuttui joustavammaksi budjettivastuussa olevien yksiköiden kannalta kehys- ja nettobudjetoinnin yleistyessä 1990-luvulla. Vuonna 1995 säädetty kuntalaki perustui näille uusille ajatuksille ja muutostekijöille. Valtionosuusjärjestelmä oli jo vuoden 1993 alusta muutettu valtionapulainsäädännön uusimisella kustannusperusteisesta laskennalliseksi järjestelmäksi, joka suosi valtionaputehtävissä menojen lisäämisen sijasta taloudellisuutta.

Perinteiselle määrärahabudjetoinnille on esitetty kirjallisuudessa ja keskustelussa useita kehittämisevaihtoehtoja. Kyseessä ei ole joko-tai -valintatilanne, vaan erilaisten mallien piirteitä voidaan soveltaa osin yhtäaikaisesti ja osin päällekkäinkin. Tavoitejohtamisajattelu (Management by Objectives) yleistyi maailmalla julkishallinnossa jo 1960- ja 1970-luvulla. Myöhemmin tästä kehittyivät nk. tulosohtauksen mallit (Results-Based Management) (Bastoe 2006). Suomessa sovellusta on kutsuttu tulosohtaukseksi ja tulosbudjetoinniksi.

*Raami- tai kehysbudjetointi on omiaan malliksi ylhäältä alas rakentuvaan*

budjetin laadintaan, jossa keskushallinto antaa tiukat raamit määrärahan käyttäjille. Kehysbudjetoinnilla voidaan tarkoittaa myös määrärahojen sitovuuden höllentämistä, niin että vastuuyksiköille ja tehtäville annetaan vain yksi tai korkeintaan muutama määräraha, joita ei ole sidottu menolajikohtaisesti eri tarkoituksiin.

*Suoritebudjetoinnissa* budjetin lähtökohdaksi otetaan suoritteet, jotka toiminnoilla halutaan saada aikaan. Ongelmana mallissa on se, että vaikka välittömät suoritteet (esim. tietty leikkaustoimenpide) ovat hyvin määriteltävissä, varsinaiset lopputuotteet vaikutuksineen (esim. parantunut potilas) ovat usein vaikeammin määriteltäviä ja mitattavia muuttujia. Puutteellisen suoritemittauksen vaikutus yksikköjen käyttäytymiseen voi olla haitallinen ("sitä saat mitä mitaat" -syndrooma).

*Ohjelmabudjetoinnissa* (PPP eli Planning-Programming-Budgeting) lähtökohtana ovat poikkihallinnolliset ohjelmat, jotka on suunnattu kokonaisvaltaisesti kuntalaisille, esimerkiksi kuntalaisten terveyden ja toimintakyvyn edistämiseen. Ohjelmatavoitteiden saavuttamisen keinot voidaan jaotella systemaattisesti tavoite-keino -hierarkian avulla. Resurssit ja määrärahat jaetaan ohjelmille ja niiden loppusuoritteille. Ohjelmabudjetointi asettaa suoritebudjetointia enemmän huomiota ohjelman määrittelylle ja sille asetettujen vaikuttavuustavoitteiden saavuttamiseen

*Nollapohjabudjetointi* eli nk. Zero-Base Budgeting on rationaalisen päätöksentekoihanteen mukainen malli. Mallia ei käytännössä voi toteuttaa julkis-sektorilla, jossa suurin osa tehtävistä ja menoista on lakisääteisiä.

*Tulosbudjetointia* (Performance budgeting) voidaan käytännössä tehdä ohjelmabudjetoinnin, kehysbudjetoinnin ja suoritebudjetoinnin sovellutuksena, siten että se omaa piirteitä kaikista näistä.

Mitattavia suoritteita painottavaa tulosohjausta on kritisoitu siitä, että siinä helposti jää vaille riittävää huomiota toiminnan laatu ja laatujohtamisen tarve. Yhtenä lääkkeenä tähän ongelmaan on esitetty ns. tuloskorttia (Balanced Score Card eli BSC) ja siihen kuuluvaa tasapainotettua lähestymistapaa, jossa huomioidaan neljä näkökulmaa: asiakas-, prosessi-, talous- ja henkilöstönäkökulmat.<sup>1</sup> Kunnissa sovelletaan nykyisin yleisesti tasapainotettua mittaristoajattelua talousarvioon otettavissa toimintojen tavoitteissa ja niiden mittareissa. Niiden sitominen määrärahoihin on kuitenkin ollut ja on edelleen ongelmallista. Tästä syystä voidaan sanoa, että valtaosassa kuntia sovelletaan vaillinaisella tavalla tulosbudjetointia perinteisen määrärahabudjetoinnin ollessa pohjalla edelleen voimakkaasti vaikuttavana tekijänä. Edelleen voidaan sanoa, että kunnissa sovelletaan kehysmäistä budjetointia ja usein myös nettobudjetointia (Oulasvirta 1996, Kallio ja kumpp. 2000 ja 2005).

---

1 Myös budjettikehittelyä kokonaisuudessaan voidaan tarkastella näillä neljällä eri näkökulmilla, esimerkiksi kysymällä miten budjetin laidinnassa huomioidaan asiakas- ja henkilöstönäkökulmat.



---

## 2 Budjettiohjauksen haasteet ja kehittämisaloitteen rajaukset

### Budjettiohjauksen haasteita

Budjetointi ei ole pelkästään tekniikkaa ja sujuvien budjetointitapojen etsimistä, vaan mitä suuremmissa määrin myös poliittista ohjausta, jossa kunnan valtuusto ylimpänä budjettivallan haltijana kohdentaa määrärahat osin toistensa kanssa kilpaileviin tarkoituksiin. Keskeinen kysymys on kunnallisen demokratian ja tehokkuutta tavoittelevan talousohjauksen suhde. Jälkimmäinen tavoite on korostunut parin viime vuosikymmenen uuteen julkisjohtamiseen (New Public Management eli NPM) painottuneessa keskustelussa. Kunnan päätöksentekijöiden tehtävänä on huolehtia palvelutarjonnan ja kuntalaisten palvelutarpeiden sovittamisesta toisiinsa mahdollisimman hyvin eli allokatiiivisesti tehokkaalla tavalla. Valtion kunnille säätämässä lakisääteisissä tehtävissä paikallinen pelivara päätöksenteossa ei kuitenkaan aina ole kovin suuri.

Budjetointia poliittisen ohjauksen välineenä voidaan edelleen kehittää kytkeällä entistä paremmin valtuutetut ja muutkin luottamushenkilöt talouden ohjaukseen ja budjetin laadintaan. Kunnissa on laajalti käytössä talousarvion lähetekeskustelu valtuustossa tai valtuustoseminaari jo laadintavaiheen alussa – tätä keskustelu- ja seminaarikäytäntöä voidaan edelleen terävöittää kunnissa.

Henkilöstön näkökulmasta voidaan kysyä, voidaanko henkilöstöä määrärahoja käyttävissä yksiköissä ottaa nykyistä paremmin mukaan budjettiprosessiin – tällä voidaan saada henkilöstön osaamista ja tietoa prosessiin sekä parempi sitoutuminen budjettiin ja sen toimeenpanoon. Omat haasteensa asettaa työntekijöiden huomioiminen paikallisesti neuvoteltujen kannustussuhteiden ja esimies-alaiskeskustelujen yhteydessä.

Asiakas- ja kuntalaisnäkökulmasta voidaan kysyä, mitä mahdollisuuksia on kytkeä kuntalaisia ja palvelun kohderyhmiä mukaan budjetin laadintaprosessiin ja toimeenpanoon. Tämä vastaisi ns. uuden julkisen hallinnan (New Public Governance eli NPG) ajatuksia. Julkisen hallinnan toimintatapoja ovat esimerkiksi kuntien ja kolmannen sekä yksityisen sektorin yhteistyöverkostot palvelutoiminnassa. Verkostomaisen yhteistyön lisäksi julkinen hallinta korostaa demokraattista hallintaa, johon kuuluu vuorovaikutus asiakkaiden ja laajemmin kansalaisten kanssa (Virtanen ja Stenvall 2010, 55–56, Hakari 2011).

Kannustavan ja osallistavan budjetoinnin kehittämisen yhteydessä on

mietittävä, missä määrin se liitetään kilpailullisiin tilaaja-tuottajamalleihin<sup>2</sup> ja missä määrin perinteisempään keskitettyyn määrärahojen jakoon määrärahan käyttäjille. Eli kehittäminen on sovittava ao. kunnan talous- ja toimintapolitiikkaan ja valtuuston määrittämiin keskeisiin strategisiin ratkaisuihin.

Kunnissa olisi ylitettävä hallinnollisia ja ammattikuntarajoja tehokkaan yhteistyön ja palvelujen järjestämiseksi asiakaslähtöisesti, asiakkaiden/kuntalaisten tarpeiden ja ongelmien ratkaisutarpeiden tyydyttämiseksi tehokkaalla tavalla. Asiakaslähtöinen ohjelma- ja prosessiajattelu edustaa modernia julkisen hallinnan (NPG) ajattelua. Kunnissa voidaan pohtia, missä määrin em. ajattelua voidaan soveltaa oman kunnan taloussuunnittelussa ja -ohjauksessa.

NPM malli on kytkenyt asiakaslähtöisyyden kilpailullisiin ja markkinoita hyödyntäviin malleihin. Palvelujen tuotteistaminen ja kunnan sisäisten monopoli- ja monopolien avaaminen kilpailulle on ollut NPM:n mukaisen ajattelun ytimessä. Tuotteistamalla ja kilpailuttamalla ajatellaan päädyttävän rationaalisesti ja näennäisen arvoneutraalisesti sellaiseen tuottamistapaan, joka on kaikkein edullisin. NPM-opin mukaan on samantekevää, kuka palvelun tuottaa, kunhan kuntalaiset saavat preferenssejään vastaavan palveluvalikoiman (tarjonnan allokatiivinen tehokkuus) mahdollisimman edullisesti (kustannustehokkuus). Asiakasohjaus ja asiakkaan valinnan mahdollisuudet ohjauskeinona nousevat tästä ajattelusta tärkeään asemaan.

Sen sijaan NPM-oppi ei ole korostanut palveluprosessin osapuolien yhteistyötä ja tuottajien välistä työnjakoa ja erikoistumista, verkostoitumista sidosryhmien kanssa ja pitkäaikaisten kumppanuuksien hallintaa. Tähän puoleen kiinnittää uusi NPG enemmän huomiota. Tässä aloitteessa haetaan tietyllä tavalla NPM:n jälkeistä uutta synteisiä, jota kuvataan juuri termillä julkinen hallinta.

NPM:n soveltaminen viranhaltijavetoisesti voi luottamushenkilön näkökulmasta marginalisoida yhteiskuntapoliittisten ohjelmien ja poliittisen päätöksenteon merkityksen julkisten palveluiden uudistamisessa. Kuitenkin luottamushenkilöt ovat ensi sijassa kiinnostuneita nimenomaan budjettipäätöksenteosta, josta tehdään palvelujen tarjontaa koskevia valintoja. Poliittisen päätöksenteon ytimessä pitäisi olla keskustelu resurssien allokoinnista erilaisen paikallisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden välillä. Sitten kun luottamushenkilöt ovat valinneet kunnalliselle itsehallinnolle jätetyn pelivaran sisällä paikalliset tavoitteet ja resurssien allokoinnin, budjetin toimeenpanon tulee tapahtua kustannustehokkaasti resurssija tuhlaamatta.

Kuntien peruspalveluiden sisällön ja laadun kehitys liittyy paitsi paikallisiin valintoihin sitäkin enemmän valtion ohjaukseen, jossa valtion sektoriviranomaisilla ja eri sektoreiden professioilla on tärkeä merkitys. Tätä hyvinvointipalveluiden kehitysdynamiikkaa voidaan luonnehtia melko paternalistiseksi ja ylhäältä alaspäin suuntautuvaksi, vaikka siinä havainnoidaan

---

2 Tilaaja-tuottajamallista katso Tampereen kaupungin mallin kuvaus.

.....

tutkimuksen kautta myös yhteiskunnan tarpeiden muutoksia, jotka pitäisi huomioida palvelujen kehittämisessä.

Poliitikkojen lisäksi siis eri sektoreiden ammattilaiset ja tutkijat havainnoivat ko. sektorilla yhteiskunnan hyvinvointiongelmia ja ihmisten tarpeita. Palveluita tuottavien ammattikuntien edustajat yhdessä asiakasryhmiensä kanssa, alan hallinto ja lopulta resurssien kohdentamisesta päättävä poliittinen päätöksentekojärjestelmä arvioivat, että tämä tai tuo yhteiskunnan hyvinvointiongelma, esimerkiksi nuorten syrjäytyminen, edellyttää julkisen (kuntien) palvelukoneiston toimintaa ja palvelutuotantoa tietyllä tavalla ja tietyin resurssein.

Näin kuvattu hyvinvointipoliittinen palvelutuotannon ohjautuminen ja sitä toteuttava budjetointi ovat kuntademokratian ydintä. Tässä tarkastelussa palvelutuotanto ja sen budjetointi onkin osa yhteiskuntapoliittista vaikuttamista, eikä olekaan enää täysin yhdentekevää kuka on tuottaja. Myöskään yksittäisten asiakkaiden preferenssien mukainen asiakasohjaus ei olekaan tässä katsannossa riittävää, sillä voihan asiakkaiden preferensseihin kuulua asioita kuten palvelun erilaistamista korkeatasoiisiin ja huonompitasoiisiin poliitikkojen ajaman tulonjakonäkökulman vastaisella tavalla.

Yksi merkittävä haaste onkin, miten turvata kuntien luottamushenkilöille riittävä paikallinen hyvinvointipoliittinen ohjaus ja yhdistää siihen allokaatiivista tehokkuutta ja kustannustehokkuutta edistävä budjettiyksiköiden rahoitus ja kannustus. Tämä haasteen merkitys tulee esille myös kuntarakenneuudistuksessa.

Jos kuntarakenneuudistus kasvattaa kuntakokoa, tulee tarpeelliseksi perustaa suuriin kuntiin kunnanosahallintoja, jolloin osa budjettivallasta delegoidaan kunnanosalautakunnille tai -valtuustoille. Tässä yhteydessä on pohdittava, miten ja millä kriteereillä resursseja allokoidaan kunnan sisällä eri alueille. Yksi tapa olisi jakaa yleisiä määrärahoja alueille objektiivisilla tarveperusteisilla kriteereillä, esimerkiksi kunnan osa-alueiden väestön eri ikäryhmien ja heidän palvelutarpeiden perusteella.<sup>3</sup> Sen lisäksi alueille kohdentuisi kunnanvaltuustossa päätettyjä tehtäväkohtaisia määrärahoja ja resursseja kunnan yhteisessä budjetissa. Allokaatio kunnanosahallinnolle voidaan tehdä paitsi palvelujen tarvekriteereillä tai karkeasti asukaslukuperusteisesti myös suoriteperusteisesti palvelujen tuotannon perusteella.

Mitä suuremmista kunnista koostuvaan kuntarakenteeseen mennään, sitä ajankohtaisempaa on mieltä erilaisia vuorovaikutuksen ja hajautuksen malleja budjettivalmisteluun. Jos vuorovaikutus ulotetaan kuntalaisiin ja asukkaisiin, sillä voidaan parhaimmillaan edistää yhteisöllisyyttä ja yhteisvastuuta sekä ymmärrystä myös talousasioiden hoidosta (Wampler 2007). Kansalaisyhteiskuntaa, yhteisöllisyyttä ja kuntalaisten omatoimisuutta korostaa erityisesti Isossa-Britanniassa kehitelty ns. Big Society -malli (Haavisto 2011).

<sup>3</sup> Jakomenettely muistuttaisi silloin valtionapujen jakomenettelyä valtiolta kunnille.

## Tehtävän rajaukset

Tämän keskustelualoitteen tarkoituksena on esitellä erilaisia budjettimalleja, joiden pohjalta voidaan kehittää kunnallista budjettisuunnittelua. Sen jälkeen keskitytään seuraaviin seikkoihin:

- 1) Miten kehittää budjettiohjausta siten, että se kannustaisi tulosityksiköitä ja määräraahankäyttäjiä kustannustehokkuuteen ja responsiivisuuteen kunta-laisten tarpeisiin nähden?
- 2) Olisiko ohjelmabudjetoinnista ja prosessimaisesta budjetoinnista löydettävissä sovellutus, joka sopisi kunnille. Malli, joka ylittäisi kunnan eri sektorihallinnot ja tehtävien pilkkoutuneet rajat generoiden palvelujen kohteiden kannalta tarkoituksenmukaista ja vaikuttavaa palvelua?
- 3) Miten kunnan budjetoinnissa voidaan järjestää mittaaminen ja raportointi siten, että kertoo toiminnan tuottavuuden ja vaikuttavuuden toiminnan kohteiden näkökulmasta sekä koko kunnan toiminnan taloudellisuuden?
- 4) Miten kunnan budjetissa voidaan varautua toimintaympäristön epävarmuuteen ja monimutkaisuuteen?

Tässä aloitteessa on tarkastelusta on jätetty pois kuntayhtymät ja liikelaitokset, ensisijainen tarkastelukulma on kunnan budjettitalouden oma organisaatio ja budjettiohjaus. Pois on myös rajattu kunnalliseen palkkausjärjestelmään liittyvät kannustavat elementit.

Johdantokappaleessa esitetyille budjettimalleille voidaan rakentaa kullekin niille ominaisia kannustinsysteemejä. Tässä aloitepaperissa keskitytään kuitenkin kuntien nykyisen valtavirran mallin (kehys- ja nettobudjettimalli, jossa on määritelty toiminnalle sitovia tavoitteita), sekä ohjelma- ja prosessibudjettimallin mahdollisuuksiin. Ohjauksen ja kannustuksen tasot voidaan eritellä seuraavasti:

- 1) Koko yhteiskunnan taso, johon valtion ohjaustehtävä kohdistuu
- 2) Kuntien välisen yhteistyön ja ylikunnallisten vaikutusten taso
- 3) Kunnan sisäinen organisaatio ja toimialat kunnan sisällä
- 4) Työyhteisötaso

Vaikka päähuomio tässä kehittämisaloitteessa on kuntaorganisaation tasolla ja kunnan toimintojen ja tehtävien sisäisessä ohjauksessa, on samalla huomattava, että kunnan ohjaus- ja kannustusmekanismeja on tarkasteltava myös laajemmassa kontekstissa. Taloussuunnittelun ja ohjauksen kehittämiseen otetaan silloin eri tasot huomioiva näkökulma (multi-level-governance) niin että valtion keskushallinnon, aluehallinnon ja kunnallishallinnon taloussuunnittelu nivoutuvat toisiinsa koko julkissektorin strategisia tavoitteita ja

---

yhteiskunnallista vaikuttavuutta edistävällä tavalla.

Kunnan ohjaus- ja kannustusjärjestelmä on laajemmasta perspektiivistä vaikuttavaa mm. silloin, kun se edistää kuntien ja kuntayhtymien ja muiden julkisten toimijoiden välillä tarkoituksenmukaista yhteistyötä, esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollossa niin ettei kustannuksia vyörytetä muille tasoille ja osapuolille ja aiheuteta yhteiskunnan kannalta resurssien epätarkoituksenmukaista käyttöä ja osapitoimintia. Myös valtionapujen kautta tulevaan ohjaukseen sisältyy kannustinvaikutuksia. Toisin sanoen, koko julkissektorin eri toimijoiden keskinäisiä ja sisäisiä ohjausmekanismeja tulisi koordinoida ja tarkastella kokonaisuuden toimivuuden näkökulmasta.



### 3 Budjettirahoituksen ja kannustuksen periaatteet ja vaihtoehdot

Organisaation jako tulos- ja budjettivastuuyksiköihin, ohjaus- ja kontrollikeinot, budjetointi ja talousraportointi kuuluvat talousohjaukseen. Siihen voidaan sisällyttää myös kannustin- ja palkitsemisjärjestelmän osia. Toisaalta on syytä tarkastella kannustin- ja palkitsemisjärjestelmää myös omana kokonaisuutena.

Talousohjauksen keskeisin väline on budjetti. Budjettirahoitteisten kunnan yksiköiden ohjauksessa ja kontrollissa ei käytetä samassa määrin taloudellisia kannustimia ja palkkioita kuin voittoa tavoittelevissa yrityksissä. Sen sijaan kunnallisessa liiketoiminnassa ja maksurahoitteisessa toiminnassa voidaan käyttää pitkälti samoja kannustimia ja palkkioita kuin yrityksissä (Merchant ja Van der Stede, 2003).

Kannustinsysteemit voidaan rakentaa niin, että ne edistävät budjettivastuuyksiköissä tuottavaa, taloudellista ja laadukasta toimintaa ja edistävät sitä kautta myös budjetin kokonaistaloudellisia tavoitteita. Kannustuksen ja palkitsemisen tavoite on motivoida kunnan henkilöstöä toimimaan aktiivisesti ja tehokkaasti kunnan tavoitteiden suuntaisesti. Toisaalta on otettava huomioon se, ettei kannustaminen johda osaoptimointiin ja kunnan kokonaisedun kannalta epätarkoituksenmukaiseen ohjausvaikutukseen.

Kun kunnassa kehitetään kannustavaa budjettiohjausta, olisi tehtävä valintoja mm. seuraavien seikkojen suhteen:

- Miten kunnan organisaatio jaetaan budjetti- ja tulosvastuussa oleviin yksiköihin?
- Millä periaatteilla näiden budjettiyksiköiden rahoitus järjestetään budjettivuodelle?
- Mitkä ovat ne periaatteet, joihin perustuu jälkikäteen toimintavuoden menestyksellisten budjettiyksiköiden palkitseminen?
- Mistä kannustus koostuu, rahalliset kannustimet ja ei-rahamääräiset kannustimet?

Budjettiin liittyvät kannustimet voidaan kohdistaa eri organisaatio- ja hallintotasolle, joilla on omasta budjetistaan vastaavia tulosyksiköitä ja toimintoja. Mitä alemmalle tasolle hierarkiassa tullaan, sitä paremmin rahoitus ja kan-

nustus voidaan kytkeä konkreettisiin palveluihin asiakkaille ja kuntalaisille. Tärkeätä on myös, että kunnan työntekijät näkevät oman työnsä yhteyden palkitsemisen kriteereihin.

Tulosityksikköjaon jälkeen on päätettävä budjettivaroja käyttävien tulosyksiköiden rahoitusperiaatteista. Karkeasti perusvaihtoehdot voidaan jakaa kolmeen vaihtoehtoiseen rahoitusmalliin (ECON-raportti 2006).

- 1) Budjettivastuussa oleville yksiköille annetaan budjettivuodelle määräraha-kehys, jonka suuruus perustuu yksikön aiemman toiminnan menotasoon. Yleensä kyse on vähäisistä muutoksista aiempaan määrärahatasoon.
- 2) Budjettivastuussa oleville yksiköille annetaan budjettivuodelle määräraha-kehys, jonka suuruus perustuu ao. toimintaan kohdistuviin palvelutarpeen kriteereihin. Yksikkö ei siis voi suoraan vaikuttaa näihin kriteereihin eikä aiempi toiminnan kustannustaso ole perustelu budjettirahoitukselle kuten edellisessä mallissa.
- 3) Rahoitus perustuu tuotettuihin palveluihin ja suoritteisiin ja niiden yksikköhintoihin.

Kohdan 1 rahoitusperiaate on toteutunut perinteisessä kuntien määräraha-budjetoinnissa. Se ei kannusta kustannustehokkuuteen, koska rahoitukseen ei kytkeydy taloudellisuus- tai tuottavuuskannustimia. Mallissa voidaan kuitenkin paikata kannustepuutteita rakentamalla palveluihin seuranta- ja raportointijärjestelmä, joka antaa relevanttia tietoa budjettipäätöksentekijöille vastuuyksikön budjettivuonna tuottamien palveluiden määrästä, kustannuksista ja laadusta.

Kohdan 2 mukainen tarveperustainen rahoitusperiaate sisältää kustannustehokkuutta edistäviä kannusteita, koska rahakehys jaetaan yksiköille ja toimintoille kriteereillä ja mittareilla, joihin ne eivät voi suoraan vaikuttaa ja jotka kuvastavat ao. toimintaa liittyviä kuntalaisten palvelutarpeita. Tuottajayksikön vastuulla olevissa palveluissa kriteereitä voivat olla esimerkiksi päivähoitoa tarvitsevien lasten tai peruskoululaisten määrä. Mallissa pitää arvioida palvelutarvetekijöiden kehitystä kunnassa ja sen eri alueilla, joissa palvelutuotantoyksiköt sijaitsevat.<sup>4</sup>

Kohdan 3 mukainen rahoitusperiaate vastaa sellaista suoritebudjetointia, jossa suoritteille on etukäteen laskettu yksikköhinnat ja jossa budjettivastuussa olevat yksiköt saavat rahoitusta vain tuotettujen palvelujen perusteella. Malli on omiaan tilaaja-tuottajamalliin, jossa palvelut pitää tuotteistaa ja kunnan tilaajalautakunnat tilaavat palvelut kunnan tuottajayksiköiltä sovitul-

---

<sup>4</sup> Hyvästä esimerkistä palvelusuunnitelman kytkemisestä taloussuunnitteluun käy Keravan kaupungin palvelujen järjestämisuunnitelma (Palvelujen järjestämisuunnitelma – päätösosa. Kasvatus- ja opetusvirasto, 15.9.2011).

la palvelutuotteen hinnalla. Malli kannustaa kustannustehokkuuteen, mutta toisaalta myös tuotannon volyymin lisäämiseen.

Suoritemäärällä määräytyvä rahoitus voi johtaa epäkohtiin, vaikutuksiin, joita ei tavoitella. Malli voi johtaa tuotannon määrän painottamiseen ja rahoituksen maksimointiin laadun kustannuksella. Lisäksi, jos hintakilpailu puuttuu tuotantoyksiköiden väliltä, rahoitus saattaa suosia muita kuin kustannustehokkaimpia yksiköitä (Falkman ja Siverbo 1999).

Käytännössä kunnissa ei yleensä voida kytkeä tulosityksiköiden rahoitusta suoraan tuotettuun volyymiin niin, että mitä enemmän tuotosta sitä enemmän rahoitusta rajoituksetta. Yleensä kunnalla on tuloperusteista johtuva rahoitusraami, johon suoritepohjainen rahoitus on sovitettava. Ilman rajoituksia tuloksena olisi todennäköisesti tuotannon ja menojen ekspansio, jota on vaikea rahoittaa. Päätöksentekijät päättävät tuotantokatosta, jonka ylimenevä tuotanto ei generoi enää lisää rahoitusta. Tällaisen katon asettaminen kannustaa tuottamaan rajoitukseen asti, mutta ei sen yli (Falkman ja Siverbo 1999).

Edellä selostetut mallit 1 ja 2 jakavat määrärahat budjettiyksiköille etukäteen ennen talousarviovuoden alkua, mutta mallissa 3 suoritetuotantoon kytketty yksikköhintarahoitus kytkeytyy tulovirtaan, joka ansaitaan talousarviovuoden aikana tuottamalla sovittuja palveluita. Viimeksi mainittu malli puhtaassa muodossa merkitsisi liukuvaa budjetointia, ja sellaisena se voi toimia lähinnä myynti- ja maksutuloilla toimintansa rahoittavilla kunnallisilla liikelaitoksilla ja yhtiöillä.

Suomalainen kuntien talousarviomalli perustuu kuntalain 65 §:ään, jonka mukaan talousarvioon otetaan toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Määräraha ja tuloarvio voidaan ottaa brutto- tai nettomääräisenä.

Periaatteessa tämän pykälän kohdan voi tulkita merkitsevän rahoitusraameihin rajoitettua suoritebudjetointia, jossa valtuuston päättämät toiminnalliset tavoitteet ovat sitovia. Se ei tarkoita liukuvaa budjetointia, jossa tuotannon lisäykset tuovat tuottajalle automaattisesti lisätuloja. Se merkitsee kuitenkin sitä, että sitovien toiminnallisten tavoitteiden saavuttamisen tulee olla mahdollista annetuilla määrärahoilla. Jos niiden välillä ilmenee ristiriitaa toimintavuoden aikana, valtuuston on muutettava talousarvion määrärahoja ja/tai sitovia toiminnallisia tavoitteita niin että ristiriita niiden väliltä poistuu. Kuntalain 65 §:n noudattaminen merkitsee periaatteessa joustavaa budjetointia, jossa määrärahoja ja toiminnallisia tavoitteita sopeutetaan tarvittaessa toisiinsa talousarvion muutoksilla toimintavuoden aikana.

Kannustin- ja palkitsemisjärjestelmän kehittäminen jää puutteelliseksi jollei myös ratkaista, miten budjetin toimeenpanon jälkeen menestyneitä tulosyksiköitä palkitaan. Budjettivuoden jälkeen palkitseminen täydentää edellä selostettujen budjettirahoituksen mallien kannustinvaikutuksia.

Jälkikäteisessä palkitsemisessa ansaintakriteerit voivat liittyä kunnan



---

talousprosessin kahteen osatekijään eli rahaprosessiin ja toisaalta toiminta- eli reaali prosessiin.

### **1. Ansainta kunnan rahaprosessiin liittyen toiminnallisista (reaali prosessin) tavoitteista tinkimättä**

Ehtona palkitsemiselle voi olla se, että yksikössä ja sen toiminnoissa on säästynyt budjettirahaa (nettomäärä- tai bruttomäärärahan alitus). Ehdoiksi palkinnon ansainnalle voidaan asettaa edelleen, että ao. yksikkö on saavuttanut toiminnalliset tavoitteet, että säästö ei ole luonteeltaan budjettitekniä ja ettei säästöä ole saavutettu lykkäämällä menoja muille yksiköille kuntaorganisaatiossa

### **2. Ansainta kunnan toiminta- eli reaali prosessiin liittyen budjettiraamia ylittämättä**

Ehtona palkitsemiselle voi olla, että ao. yksikkö/toiminto on toiminut tehokkaasti ja ylittänyt toiminnalliset tavoitteet pysyen samalla budjettirahan puitteissa eli ylittämättä brutto- tai nettomäärärahaa.

### **3. Moniulotteiset yhdistelmät raha- ja reaali prosessiin liittyvistä kriteereistä**

Palkitseminen on moniulotteista kun sen ansainta on sidottu esimerkiksi tasapainotettuun tulokorttiin, jonka perusteella muodostetaan tulospistematriisi. Tulokortti voi perustua monipuolisesti sekä raha- että toimintaprosessiin, taloudellisuuteen, tuottavuuteen, laatuun ja vaikuttavuuteen.

Nettobudjetointi kannustaa luonteensa mukaisesti nettorahan saanutta yksikköä taloudelliseen ja innovatiiviseen toimintaan, säästäväisyyteen rahaprosessissa ja kiinnittämään huomiota toimintoihin, jotka tuovat ulkoisia tuloja.

Edellä kuvatuista mahdollisuuksista viimeiseksi mainittu, jossa palkitseminen toteutetaan yhdistämällä tietoa raha- ja reaali prosessista, on läheinen vastine alussa esitetyle pyrkimykselle turvata riittävä yhteiskuntapoliittinen ja demokraattinen ohjaus (kiinnostus reaali prosessin mukaisten vaikuttavuustavoitteiden saavuttamiseen) ja kytkeä siihen tehokkuuteen kannustava talousohjaus. Vaihtoehto 3 on lähinnä tässä aloitteessa tavoiteltavaa ratkaisua. Se on astetta kehittyneempi, mutta myös raskaampi ratkaisu kuin palkitsemisen sitominen suoraan tuotettuun suoritevolyyymiin.

Moniulotteisen tulostematriisin käyttö on ainakin tarpeen toiminnoissa, joissa palkitsemisen kriteerit on vaikeasti mitattavat ja heikosti sidottavissa vain suoritevolyyymiin (esimerkiksi lastensuojelu) tai toiminnan suoritteet ovat luonteeltaan negatiivisia (esimerkiksi lapsen huostaanotto).

Ongelmaksi tulee, miten toteuttaa moniulotteinen mittariyhdistelmä niin, että se on toimiva ja kustannustehokas. Jo laajasti käytössä olevana tapa ratkaista ongelma on tasapainotettu mittaristo eli BSC-menetelmä (Balanced Scorecard). Kun eri suuntaisia vaikutuksia halutaan seurata ja tuoda päätöksentekoon, kasvaa seurattavien muuttujien ja kriteereiden määrä pahimmil-

laan hallitsemattomaksi ja niiden aiheuttama tiedonhankintataakka nousee yli menetelmästä saatavien hyötyjen. Talousinformaation oppikirjamallien kuten BSC-mallin käyttö voi olla myös ongelma sinällään. Se voidaan ymmärtää eri tavoin, myös puutteellisesti, eikä lopputulos ole aina oppikirjamainen (Vakkuri 2009).

Kannustinvaikutusta voidaan tehostaa budjetin laadintaprosessia kehittämällä mm. osallistamalla henkilöstöä sekä kehittämällä budjetin toimeenpanon seuranta- ja raportointia. Rakenteen kehittämiseen liittyvät nettobudjetointi ja ylivuotinen budjetointi sekä tavoitteiden ja määrärahojen kytkennän ja tulostittareiden parantaminen. Nettobudjetoinnin ja ylivuotisen budjetoinnin sääntöjen määrittely taloussäännössä ja talousarvion valmistelu- ja toimeenpanosäännöissä voidaan tehdä kannustavuuden näkökulmasta. Ylivuotista kannustusta voidaan perustella sillä, että kannustuksen pitää olla pitkäjänteistä eikä sidottua vain vuotuisen budjettiin ja tilinpäätökseen.

Kuntien taloudellinen tilanne on usein sellainen että rahalliset kannustinkeinot ovat vain rajallisessa määrin käytettävissä. Siksi on hyvä harkita rahamääräisen kannustamisen lisäksi ei-rahamääräistä kannustamista ja motiivointia. Esimerkiksi budjetin laadinta henkilökuntaa osallistamalla voi toimia henkilöstön motivoinnin välineenä.

Tärkeätä on myös kytkeä talousohjaus ja kannustus niin, että se edistää kunnan strategisia tavoitteita ja kykenee esimerkiksi tehostamaan ennaltaehkäisevää toimintaa, joka vähentää tarvetta kalliisiin korjaaviin palveluihin ja toimenpiteisiin myöhemmin.

Kokonaisvaltaisessa kannustin- ja palkitsemisjärjestelmän luomisessa on huomattava, että vuotuisen budjettiin ja sen toimeenpanoon kytketty kannustaminen ei aina ole toimivin tapa, esimerkiksi silloin kun kyseessä ovat tavoitteet, jotka kuuluvat pitemmälle tähtäimelle kuin yksivuotisen budjetin aikajänne tai kun halutaan kannustaa budjettiyksiköitä yhteistyöhön ja osatimoinnin välttämiseen.

---

## 4 Talousohjaus ja kannustus työyhteisötasolla

Taloustieteen teorioissa korostetaan kannusteiden merkitystä ihmisten ja organisaatioiden käyttäytymisessä. Kannustimien tarkoitus on motivoida työntekijät ja työntekijöistä koostuvat yksiköt aktiivisesti edistämään organisaation strategisia ja taloudellisia tavoitteita. Talouden ohjauksen ja muiden ohjausjärjestelmän osien sekä kannustinjärjestelmän tulisi ohjata ja kannustaa samansuuntaisesti organisaatiota saavuttamaan päämääränsä ja tavoitteensa. (Anthony ja Govindarajan 2003). Tämä koskee myös kuntaorganisaatioita.

Kannustin- ja palkitsemissysteemi voidaan rakentaa johdon toimesta top down -tyyppisesti, mutta tutkimustulosten mukaan parempi tapa on ottaa henkilöstö mukaan suunnitteluun bottom up -tyyppisesti (Bergqvist 1994, 4–5).

Käyttäytymistieteen motivointiteorioiden mukaan kolme asiaa tulee olla kunnossa, jotta kannustinsysteemi voisi toimia hyvin.

- 1) Kannustinsysteemin tulee olla rakennettu niin että se edistää yhtä aikaa sekä koko organisaation että kannustuksen ja palkitsemisen kohteena olevien toiveita/motiiveja.
- 2) Kannustinsysteemin tulee olla ymmärrettävä ja tunnettu. Kannustettavan tulee ymmärtää miten hän voi vaikuttaa suorituksellaan palkkioon.
- 3) Palkittavan tulee voida vaikuttaa omilla toimillaan palkkiota määrääviin muuttujiin.

Kannusteet budjettiohjauksessa perustuvat yleensä rahan tai rahan käyttöön budjetivastuuyksikön hyväksi. Raha sinänsä ei ole aina oikea tai paras keino kannustaa työntekijöitä. Pelkästään taloudelliseen suoritukseen perustuva mittaus voi vääristää toimintaa. Lisäksi motivointipsykologiasta tiedetään että tietyn rajan jälkeen lisäraha ei lisää työtyytyväisyyttä eikä motivoi työntekijää. Bottom up -lähestymistapa on siitä hyvä, että siinä kannustimet voidaan räätälöidä paikalliseen tilanteeseen ja työyhteisöjen toiveisiin.

Kunnan työyhteisön ominaispiirteet vaikuttavat taustalla ohjauksen ja kontrollin tarpeisiin. Kunnan organisaatio- ja työyhteisökulttuuriin voi kuulua esimerkiksi lähtökohtaisesti vahva sitoutuminen kunnan tavoitteiden edistämiseen. Siinä tapauksessa ei tarvita niin voimakasta erillistä kannustinjärjestelmää kuin tapauksessa, jossa sitoutumisen kulttuuri on heikompi. Kunnan johdon tehtäviin kuuluu henkilöstön motivointi ja hyvän johtamiskulttuurin edistäminen. Hyvään johtamiskulttuuriin kuuluu se, että johto varmistuu toimivasta sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta myös talousohjauksessa ja talousarvion toimeenpanossa.

## 5 Tulos- ja nettobudjetoinnin kehittäminen

### Määrärahojen sitominen toiminnallisiin tavoitteisiin

Kunnissa on sovellettu valtuuston päättämiin sitoviin toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin kytkettyä tulosbudjetointia 1995 säädetyn kuntalain 65 § mukaisesti. Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio- ja suunnitelmat noudattavat rakenteeltaan Suomen Kuntaliiton suosittelemaa mallia (Suomen Kuntaliitto 2011). Tulosohjauksessa vaikuttaa kuitenkin ”ikuisuusongelmalta”, miten saada optimaalisesti kytkettyä toiminnalliset tavoitteet ja määrärahat toisiinsa (Oulasvirta 1996, Kallio ja kumppanit 2000 ja 2005).

Mm. Punkaharjun ja Tampereen kaupunkien edustajat toivat esille (aloitteeseen liittyvä keskustelutilaisuus 14.6.2011 Kuntatalolla) vaikeuden kytkeä toimivalla tavalla seudulliset strategiat, kunnan yhteisen strategian ja alemman tason toiminnalliset tavoitteet. Tavoitehierarkia pitäisi saada selkeäksi ja johdonmukaiseksi kokonaisuudeksi. Esimerkiksi Tampereen kaupunkikonserni on niin iso kokonaisuus, että sitä on lähes mahdotonta ohjata sitovilla tavoitteilla yhteen suuntaan. Punkaharjulla taas yli puolet menoista koostuu ostopalveluista, ja tämän ostopalvelukokonaisuuden ohjaaminen peruskunnan näkökulmasta on ongelmallista, vaikka kilpailuttaminen sinänsä pitäisi tuoda tehokkuutta. Kilpailuttamisen ja ulkoistamiseen liittyy monia sudenkuoppia (Meklin 2011).

Vaikka strategioiden, sitovien tavoitteiden ja määrärahojen sitominen saumattomaksi kokonaisuudeksi on haasteelliselta, toiminnan ja talouden yhteen kytkemisestä ei pidä luopua vaan pyrkiä jatkuvasti kehittämään sitä. Tämän suuntainen ajattelu nousi esille aloitteeseen liittyneissä keskustelutilaisuuksissa.

### Nettobudjetointi

Kuntalaki sallii nettobudjetoinnin. Jos toimielimen kohdalla noudatetaan nettoperiaatetta, toimielintä sitoo menojen ja tulojen erotuksena syntyvä nettoraha. Nettobudjetointi sopii yksiköille, joilla on maksutuloja. Nettobudjetointi on poikkeus talousarvion täydellisyysperiaatteesta ja tulojen yleiskatteisuusperiaatteesta. Se yleistyi kunnissa nopeasti 1990-luvulla (Oulasvirta 1996).

Nettobudjetoinnin salliminen on ollut merkittävä uudistus, jolla on luotu budjettiyksiköille uudenlaista joustavuutta ja mahdollisuuksia sekä vastuuta myös tulopuolelle. Nettobudjetointi lisää joustavuutta budjettiyksikön toi-

---

minnan ja talouden johtamisessa, mutta lisää toisaalta myös johdon vastuuta toiminnan tuloksellisuudesta. Nettobudjetointi kannustaa nettoyksiköitä aktiivisuuteen ja luovuuteen ulkoisten tulojen hankinnassa.

Toimielintä tai yksikköä sitoo valtuustoon nähden toimintatulojen ja toimintamenojen erotuksena syntyvä toimintakate. Tämä tarkoittaa sitä, että jos nettobudjetoitu yksikkö kykenee lisäämään maksutulojaan ja muita tulojaan yli budjetoidun, se voi myös lisätä toimintamenojaan, kunhan sitovassa toimintakatteessa pysytään. Toisaalta, jos yksikön tulot näyttävät toteutuvan alle arvion, on yksikön säästettävä menoissaan, jollei se hae ja saa valtuustolta lisää nettorahaa.

## Ylivuotinen budjetointi

Kannustavuuden kehittämisen näkökulmasta tärkeä uudempi innovaatio on ylivuotisen budjetoinnin käyttöönotto. Kunnilla ei ole siirtomäärärahoja kuten valtiolla ja osin tätä korvaamaan on muodostettavissa tilikaudet ylittävä budjetointi (Leppänen 2010). Ylivuotista budjetointia voidaan soveltaa paitsi nettoyksiköissä myös bruttobudjetoiduissa yksiköissä. Sillä tarkoitetaan, että ao. budjettiyksikön saavuttaessa tilinpäätöksessä positiivisen poikkeaman talousarvioon nähden, se saa osan tai harvemmin koko ylijäämän määritellyillä edellytyksillä käytettäväkseen seuraavana vuonna. Positiivinen poikkeama voi olla nettomäärärahan alitus (toimintakate suurempi kuin talousarviossa) tai bruttomäärärahan alitus (kokonaismenot pienemmät kuin talousarviossa).

Budjettirahoista vastuussa olevan tulosvastuuyksikön tilinpäätöksen näytännössä ylijäämää, ao. yksikkö saa sen kokonaan tai osaksi seuraavan vuoden budjettiinsa käytettäväksi. Oikeus lienee harvoin mekaaninen tai automaattinen, vaan perustuu pikemminkin sääntöihin, jotka sisältävät ehtoja, ja ylempään päättävän tason kanssa käytäviin neuvotteluihin. Kaikkein suurin todennäköisyys saada käyttämättömiä määrärahoja siirtymään seuraavalle vuoden talousarvioon käytettäväksi lienee tapaus, jossa ao. hanke tai projekti on jäänyt ao. talousarviovuonna kesken, ja käyttämättä jäänyt raha seuraa seuraavan vuoden budjettiin. Tässä yhteydessä puhutaan myös uudelleenbudjetoinnista.

Samaa asiaa ajaisi tavallaan siirtomäärärahakäytäntö, jota käytetään valtion budjettitaloudessa, mutta vastaavaa siirtomäärärahaa ei käytetä kunnissa. Valtion budjetoinnissa valtion budjettitalouden toimintayksikön määräraha on tavallisesti paitsi nettomääräraha myös kaksivuotinen siirtomääräraha, eli ts. vuoden lopun lähestyessä vielä käyttämättömää toimintarahaa ei tarvitse tuhlaa vaan se siirtyy seuraavalla vuodelle käytettäväksi. Valtiolla tällä on ollut merkittävä positiivinen vaikutus budjettikäyttäytymiseen (joulukuun määrärahojen tuhlaus jäänyt pois).

Jotta asianomainen yksikkö on oikeutettu saamaan tilivuoden positiivisen

poikkeaman (osaksi tai kokonaan) käyttöönsä seuraavana vuonna, sille asetetaan yleensä joitakin ehtoja, esimerkiksi että sitä ei ole saavutettu toiminnallisten tavoitteiden kustannuksella eikä siirtämällä kustannuksia muille yksiköille kunnan sisällä. Ehdoksi ylijäämän myöhemmälle käytölle voidaan asettaa, että saatu ylijäämä on käytettävä kertaluonteiseen menokohteeseen, josta ei aiheudu pysyviä ja toistuvia käyttötalousmenoja.

Budjettiyksikkö voi myös päätyä tilinpäätöksessä negatiiviseen poikkeamaan suhteessa talousarvion määrärahoihin ja tuloarvioihin. Vastaavasti voidaan ao. budjettivastuussa olevan yksikölle asettaa velvoite kattaa syntynyt alijäämä talousarvioon nähden määräajassa, esimerkiksi seuraavana kahtena vuotena.

Negatiivisesta poikkeamasta aiheutuville sanktioille on hyvä asettaa ehdoksi, että seuraaville vuosille asetettavalla alijäämän kattamisvelvoitteella ei ole kokonaisuuden kannalta haitallisia seurauksia. Jos negatiivinen poikkeama on aiheutunut yksikön ulkopuolisesta, sen vaikutusmahdollisuuksien ulottumattomissa olevasta syystä kuten toimintaympäristön muutoksesta, lisääntyneistä tai vaikeammista tarpeista jne., alijäämän kattamisvelvoite voisi tuottaa haitallisia vaikutuksia. Sen sijaan, jos syntynyt negatiivinen poikkeama johtuu yksikön muita vastaavia huonommasta suoriutumisesta tms. sisäisestä syystä, alijäämän kattamisvelvoite toimii samalla vahvana ohjauksena toiminnan saattamiseen kelvolliselle tasolle.

## Muiksi taseyksiköiksi organisoiminen

Valtuusto asettaa sekä liikelaitokselle että muulle taseyksikölle sitovia tavoitteita. Valtuusto päättää liikelaitoksen korvauksista kunnan sijoittamasta pääomarahoituksesta. Näitä korvauksia ovat korkotulot sisäisestä antolainasta liikelaitokselle sekä korvaukset kunnan liikelaitokseen sijoittamasta peruspääomasta (Suomen Kuntaliitto 2011, 67). Valtuusto siis vaikuttaa omistajaohjauksellaan liikelaitoksen tulostavoitteeseen ja siihen, paljonko tuloksesta voi jäädä liikelaitoksen omaan käyttöön, esimerkiksi investointien rahoittamiseen.

Muut taseyksiköt eivät ole kunnan talousarviosta erillisiä yksiköitä kuten liikelaitokset. Ne sisältyvät kokonaisuudessaan kunnan talousarvioon. Valtuusto voi ohjata muita taseyksiköitä budjetillaan samantyyppisesti kuin nettoyksiköitäänkin. Muun taseyksikön kohdalla valtuusto päättää sitovana eränä tilikauden tuloksesta (mt. ed., 76). Erona nettoyksikköön, joka ei ole taseyksikkö on, että taseyksikön talousarvio koostuu tuloslaskelmaosasta, rahoitusosasta ja investointiosasta. Nettoyksikkö ei tee omaa tasetta saati rahoitusosaa. Taseyksikkö taas ei tee Kuntaliiton suosituksen mukaan käyttötalousosaa (mt. ed., 74–75). Muulla taseyksiköllä tasejatkuvuus antaa nettoyksikköä paremmat mahdollisuudet toiminnan yli- ja alijäämien seuraamiseen.

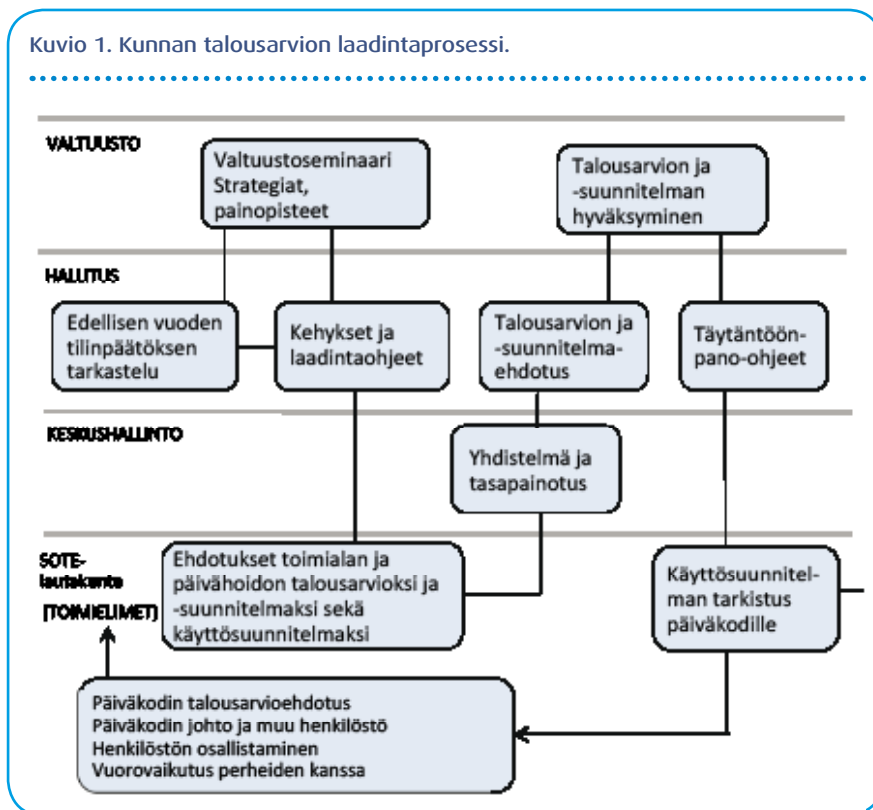
---

Kunnan talousohjauspolitiikassa voidaan päättää, missä määrin ja missä ajassa ao. taseyksikön on katettava syntynyt alijäämä tulevalla taloussuunnitelmakaudella. Vastaavasti on päätettävä, missä määrin taseyksikön tuottama ylijäämä jää seuraavina vuosina yksikön omaan käyttöön. Tämän ylijäämän käytön ehdoksi voidaan asettaa, että se on käytettävä kertaluonteiseen menokohteeseen, josta ei aiheudu pysyviä ja toistuvia käyttötalousmenoja.



## 6 Osallistava ja henkilöstöä motivoiva budjettiprosessi

Kunnan ja sen päivähoidon talousarvion laadintaprosessia voidaan kuvata seuraavalla tavalla.



Prosessin eteneminen vaihtelee jonkin verran kunnittain. Budjettikannustuksen kannalta tärkeätä on heti laadinnan alkupäässä, miten ao. budjettiyksikössä ehdotusta valmistellaan, missä määrin siihen osallistuvat muutkin kuin päiväkodin johtaja. Prosessin myöhäisemmissä vaiheissa on tärkeätä, missä määrin ja miten on tarkoituksenmukaista osallistaa päiväkodin johtoa ja lautakunnan johtoa tasapainottamis- ja karsintaneuvotteluihin, joista vastaavat taloustoimisto ja kunnan- tai kaupunginjohtaja.

Henkilöstön laajempi ottaminen mukaan budjetin valmisteluun voi parantaa työntekijöiden työtyytyväisyyttä heidän saadessa esittää omat toiveensa ja



---

huomionsa. Jos henkilöstön toiveet näkyvät myös päätetyssä budjetissa, seurausena voi olla hyvä sitoutuminen noudattamaan budjettia toimeenpanossa. Budjettiprosessin osallistavuus voi edesauttaa sitä, että mahdollisemman monet henkilöt organisaatiossa ovat tietoisia toiminnan kustannusvaikutuksista (Virtanen & Stenvall 2010, 143–144). Osallistava budjettisuunnittelu voi olla yksi osa kunnan laajempaa työilmapiiirin kehittämishanketta, jolla luodaan edellytyksiä henkilöstön jaksamiselle ja hyvinvoinnille. Tämä taas on tärkeätä hyvän työvoiman saamiselle, henkilöstön työkyvylle ja tuottavuudelle.

Aloitteen valmisteluun liittyvissä keskusteluissa tuotiin esille se, että henkilöstön ottaminen nykyistä paremmin mukaan budjettiprosessiin on hyvä tavoite. Kuntien edustajat myös huomauttivat, että henkilöstön nykyistä suurempi osallistaminen on vaikeata käytännössä mm. valmistelun aikarajoitteiden takia. Käytännössä johto valmistelee esimerkiksi Tampereella lautakunnan budjetit apulaispormestareiden johdolla ja yhdessä tilaajapäälliköiden kanssa.

Erään kunnan edustaja kommentoi myös, että: *”Kannustinjärjestelmien tulisi olla nykyistä paremmat niin, että budjettivastuu ja siitä palkitseminen saataisiin alemmas. Mitään ideaa ei ole, ellei siitä myös kannusteta. Ja tietysti tällainen malli sitouttaisi henkilöstöä eri tavalla seuraamaan tulosta”*.

Osallistavan budjetoinnin (participatory budgeting) riskinä on mainittu kirjallisuudessa se, että työntekijät käyttävät hyväkseen ”sisäpiirin” tietoa ja tiedollista etulyöntiasemaa siitä, kuinka tehokkaasti tehtävät on mahdollista suorittaa tietyllä kapasiteetilla ja pyytävät enemmän resursseja kuin on tarpeen. Mikäli määrärahat jakava päätöksentekijä tietää tuotantokapasiteetin ja sen todellisen tuotantokyvyn, määrärahat saava taho työntekijöineen ei saa tiedollista etulyöntiasemaa, jolla voi synnyttää löysää budjettiin (kirjallisuudessa käytetään käsitettä ”budgetary slack”). (Young 1985, 829–832.)

Kunnassa voidaan pyrkiä edistämään sellaista budjetointikulttuuria, joka suosii avoimuutta ja vähentää budjettiehdotusten esittäjien halua johtaa harhaan sisällyttämällä budjettiin löysää resurssien käyttöä. Suoriteperusteinen budjetointi kannustaa määrärahan saajia paljastamaan kapasiteettinsa tuotantokyvyn ja ottamaan sen täyteen käyttöön. Toisaalta kunnan talousjohto voi kehittää laskentatointia niin, että se tuottaa riittävästi luotettavaa tietoa kunnan palveluiden määristä ja kustannuksista sekä vertailevaa tietoa, jonka avulla voidaan arvioida omien palvelutuottajien kustannustehokkuutta.

Jos uudesta julkisjohtamisesta (NPM), joka alkaa jo olla vanha liike, kunnissa siirrytään ns. uuteen julkiseen hallintaan (New Public Governance eli NPG), se voisi merkitä aiempaa enemmän johtamisen ja hallinnan suuntaamista verkostoihin, kumppanuussopimuksiin, asiakaslähtöisyyteen ja demokraattiseen dialogiin kuntalaisten kanssa (Hakari 2011). Tähän uuteen julkiseen hallintaan sopisi hyvin budjetin aktiivinen valmistelu vuorovaikutuksessa paitsi valtuutettujen ja henkilöstön kanssa myös muiden sidosryhmien kuten palvelujen käyttäjien ja kuntalaisten kanssa. Näin voidaan vahvistaa kuntademokratiaa ja poliittisen päätöksenteon edellytyksiä.

---

## 7 Ohjelma- ja prosessibudjetointi

Ohjelma- ja prosessibudjetointi palvelee kunnissa sellaista poliittista päätöksentekoa ja suunnittelua, jossa valtuutettujen huomio on oman kylän silta-rumpujen tai kaupunginosan katuvalojen sijasta laajoissa ohjelmissa. Lähtökohtana tässä suunnittelumallissa ovat poikkihallinnolliset ohjelmat, jotka jaotellaan edelleen tavoite-keinohierarkian mukaisesti osiin. Budjetin resurssit ja kustannukset jaetaan ohjelmille ja niiden toiminnoille, joiden muodostamisessa keskeisinä kriteereinä ovat loppukäyttäjät eli asiakkaat ja heidän tarpeidensa ja ongelmiansa kokonaisvaltainen huomioiminen.

Ohjelma- ja prosessibudjetointi kiinnittää suoritebudjetointia enemmän huomiota ohjelman määrittelylle ja sille asetettujen tavoitteiden saavuttamisen mittaamiselle ja raportoinnille. Menetelmänä sen pitäisi yhdistää vuosibudjetointi pitemmän tähtäimen ohjelmaperustaiseen suunnitteluun. Se edellyttää paitsi poikkihallinnollista yhteistyötä myös koordinoitua ohjelmaan osallistuvien yksiköiden ja hallintotasojen välillä.<sup>5</sup> Kunnan sisällä sen avulla voidaan vähentää sektorisidonnaisuutta ja tulosyksiköiden ”egoismia” ja suboptimointia.

Ohjelma- ja prosessibudjetoinnissa voidaan käyttää apuna ns. relevanssi-puuta, tavoite-keinopuuta, kuvaamaan tavoite-keinohierarkiaa. Tavoite-keinopuu esittää tavoitteet ja niille keinot hierarkkisesti ja kattavasti niin, että ohjelmaan ei jää katvealueita. Kyseessä on vanha suunnittelun apuväline, joka kehiteltiin USA:ssa 1960-luvulla osana ns. PPBS eli suunnittelu-ohjelmointi-budjetointisysteemiä. Ajattelu tuli Suomeen 1960-luvun lopulla, ja relevanssi-puuta käytettiin suunnitteluvälineenä mm. terveyspolitiikan systematisoinnissa 1960-luvun lopulla ja valmisteltaessa silloin uutta kansanterveyslakia.

Relevanssipuu auttaa muodostamaan systemaattisen kuvan, kuinka tietty politiikka tai ohjelma voidaan rakentaa toiminnoista ja keinoista. Sen avulla voidaan rakentaa silta strategiasta ja toimintaohjelmista sitovaan budjettiin ja aina sitovalle määrärahasolle asti tavoite-keino-hierarkian mukaisesti. Kunnissa olisi kutakin ohjelmaa varten mietittävä tavoite-keinopuu, ja talousarvion määrärahat voidaan sitten kiinnittää puun haaroihin, jotka tuottavat parhaimman kustannustehokkuuden ja vaikuttavuuden.

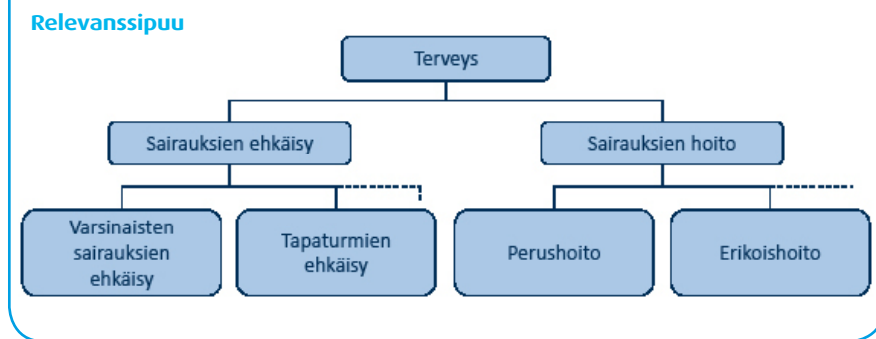
Asiakaslähtöinen prosessiajattelu edellyttää kunnalta ainakin jonkinasteista ohjelma- ja prosessibudjetointia. Ohjelma- tai prosessibudjetoinnin voimakas soveltaminen edellyttäisi koko kuntaorganisaation uudistamista prosessimaiseksi. Tarkoituksenmukainen ja riittävä malli ohjelmabudjetoinnista voisi olla se, että organisaatiota ei muuteta sektorikohtaisesta kokonaan prosessi-

---

<sup>5</sup> Vrt. alkupuolella esille tuotuun keskusteluun kannustuksen ja ylikunnallisten tavoitteiden yhteensovittamisesta.

organisaatioksi, mutta kunkin toiminnasta vastaavan yksikön tehtävät ja vastuut asemoidaan osiksi laajempia ohjelmia ja prosesseja. Samalla tämä huomioidaan talousarvion määrärahojen ja resurssien jaossa.

Kuvio 2. Tavoite-keinopuu (lähde Virkkunen 1973).



Kunnissa menetelmän puhtasoppista soveltamista vaikeuttavat mm. palvelu- ja sektorikohtainen kuntia velvoittava lainsäädäntö ja viranhaltijoiden sekä työntekijöiden ohjelmia kapeammat virkavastuut ja ammatilliset vastuut.

Raskaassa prosessibudjetoinnin mallissa koko budjetointi tehdään kahdessa suunnassa, horisontaalisesti esimerkiksi asiakasryhmittäisten prosessien suunnassa ja vertikaalisesti tuotanto-organisaatioiden hierarkioiden suunnassa. Tässä raskaassa mallissa muodostuu kokonaisuudesta matriisinomainen rakenne. Esimerkkinä voi toimia Tampereen uuden toimintatavan mukainen budjettirakenne (Tampereen talousarvio 2012). Matriisiorganisaation ongelma on toimivan työajan aikaansaaminen prosessien ja linjaorganisaation välillä. Kunnissa matriisimuotoisen organisoitumisen vallan- ja työnjakoon liittyvät epäselvyydet ovat tulleet esille mm. päätöksentekoon ja budjetointiin liittyen, tästä esimerkkinä on kysymys siitä, kuka käytännössä ottaa kunnassa vastuun asiakasryhmäkohtaisista tarpeista ja niitä tyydyttävästä palvelukokonaisuudesta kunnan tehtävien linjajaon rikkoessa prosessikokonaisuuksia (Virtanen ja Stenvall 2010, 150–151).

Ohjelmabudjetointi, jossa jonkin tavoitteen suuntaan toimivat resurssit eri sektoreilla kootaan yhteen ja vain varustetaan ao. merkinnällä ko. näkökulman paremmin esiin saamiseksi, edustaa mallin kevytversiota, joka ei edellytä prosessiorganisaatiota tai tilaaja-tuottajamallia. Esimerkkinä voi olla valtion talousarvion tapa merkitä tietyt määrärahat aluekehitysmäärärahoiksi ja järjestää näiden resurssien käyttöä koordinoiva päätöksenteko.

Ohjelmien ja niiden prosessien tuloksellinen johtaminen edellyttää mm. prosessien määrittelyn lisäksi prosessien johtamismastuiden osoittamista or-

ganisaatiossa tietyille vastuuhenkilöille (Virtanen & Stenvall 2010). Edelleen ohjelmien tavoitteiden toteutumista tulisi jatkuvasti seurata valituilla mittareilla. Lisäksi tulisi tehdä ajoittain perusteellisempia arviointeja siitä, missä määrin tavoitteita on saavutettu juuri ohjelman ansiosta ja missä määrin muista syistä johtuen (Rist 2006). Kunnissa tarkastuslautakunnat voivat kohdistaa arviointeja tiettyihin kunnan ohjelmiin ja projekteihin. Seuranta ja arviointi antavat tietoa siitä, onko ohjelman muotoilussa ja sisällössä sekä toimeenpanossa ongelmia, joita tulisi korjata tavoitteiden saavuttamiseksi.

---

## 8 Kaupunkiesimerkkejä

### Pohjoismaiset esimerkit

Tässä luvussa kuvataan erilaisia esimerkkejä budjetoinnista sekä Pohjoismaista että Suomesta, joihin sisältyy kannustavia elementtejä tai jotka muistakin syistä ovat mielenkiintoisia tämän raportin kannalta.

Tukholman, Oslon ja Kööpenhaminan kaupunkien talousarviossa ei ole monivuotisia määrärahoja, mutta yleiseltä näyttää sellainen käytäntö, että tulosyksiköillä on mahdollisuus siirtää ylijäämä seuraavalle vuodelle tai velvollisuus kattaa alijäämä parin seuraavan vuoden aikana. Yli-/alijäämätilanteissa huomioidaan se, onko toiminnalliset tavoitteet saavutettu vai ei. Ylijäämän saamiselle on ehtona, että sitä ei ole saavutettu toiminnallisten tavoitteiden kustannuksella.

#### Tukholma

Tukholman maakunnan ”hälften kvar” -kokeilu 1980-luvun lopulla on esimerkki onnistuneesta kannustavasta budjettikokeilusta, josta on tehty tutkimus (Bergqvist 1994). Kokeilun sisältöä koskeva Tukholman maakunnan päätös tehtiin vuonna 1987 (Bergqvist 1994, 44).

Lautakunnat, johtokunnat ja kuntien yhtiöt saivat vuonna 1988 valtuudet myöntää alaisilleen budjettivastuuyksiköille oikeuden saada käyttöönsä seuraavana vuonna puolet vuonna 1987 saavuttamastaan ylijäämästä. Budjettivastuuyksikön ylijäämäoikeuden ehtona oli, että suoritetavoitteet oli saavutettu ja että näytetty ylijäämä ei johtunut budjettiteknisistä syistä tai siitä, että yksikkö oli siirtänyt kustannuksiaan toisille yksiköille.

Seuraavan vuoden budjettiin otettavan ylijäämän puolikasta ei saanut käyttää kuin tilapäisten menojen synnyttämiseen, esimerkiksi koulutukseen, tarvikkeiden ostoon varastoon tai opintokäynteihin. Kaupungin hallintovaliokunta (förvaltningsutskott) päättää määrärahoista näihin tarkoituksiin lautakunnan, johtokunnan tai kuntayhtiön esityksestä.

Edellä mainitun tutkimuksen mukaan järjestely toimi hyvin hammashoidon klinikoiden osalta, mutta ei niinkään hyvin mukana olleissa sairaaloissa.

Nettobudjetoinnissa tilinpäätöksen jälkeen säästöön jäänyt osa suhteessa tuloslaskelman toimintakatteeseen siirtyy kunnan kokonaiskassaan eikä jää tai siirry ao. yksiköille myöhemmin esim. seuraavana budjettivuonna käytettäväksi. Tähän ylivuotinen budjetointi eli tässä Tukholman kokeilussa ns. puolet jää (”hälften kvar”) -systeemi toi muutoksen.

Tukholmassa on sittemmin tullut pysyvästi käyttöön ylivuotinen budjetointi. Tulosityksikön ylittäessä budjettitavoitteensa ja tuottaessa ylijäämää, siitä voidaan osa saada tietyin ehdoin käytettäväksi seuraavana vuonna. Siirto seuraavalle vuodelle voi olla enintään 5 prosenttia tulosityksikön bruttomeinoista ao. vuonna. Tulosityksikön ylijäämärahaston koko voi olla maksimissa 10 prosenttia tulosityksikön bruttobudjetista.

Jos taas tulosityksikkö alittaa tavoitteensa ja tuottaa alijäämää, sillä on mahdollisuus kattaa se seuraavana vuonna. Jos se ei onnistu siinä vuonna, lautakunnan on lakkautettava alaisensa nettoyksikkö ja otettava sen alijäämä katettavaksi seuraavana vuonna. Alijäämän kattamisvelvoite on viime kädessä lautakunnalla<sup>6</sup>.

## Oslo

Oslossa on kuten Tukholmassakin paitsi tehtäväkohtaisia lautakuntia myös kaupunginosahallinto omine päätöksentekuelimineen (bydelseutvalg). Kaupungissa on käytössä ylivuotinen budjetointi. Jos kaupungin käyttötalous on tilinpäätöksessä positiivinen, säästöjä eri tehtävissä voidaan siirtää seuraavalle vuodelle ja sisällyttää seuraavan vuoden määrärahoihin. Rajoituksena siirtämiselle on että ne eivät kokonaisuudessaan ylitä 5 prosenttia budjetin käyttötalouden loppusummasta. Kaupunginosahallinnolla (bydelseutvalgtaso) on mahdollisuus käyttötalouden tiettyjen menojen ylittämiseen neljällä prosentilla, mutta budjettiylitys on sitten katettava seuraavan kahden vuoden budjeteissa.

## Tanska

Tanskassa (<http://www.kl.dk/>) Kööpenhaminan kaupungin talousohjauksessa tehtävät jaotellaan neljään luokkaan:

### 1. Budjettikehyksellä sidotut tehtävät

Yleisen toimialan tehtävät, joiden hoitamisen laajuutta ei soviteta väestön lukumäärämuutosten perusteella (esimerkiksi kulttuuritoimi, urheilutoimi, ympäristö ja tiet).

### 2. Kysyntäohjautuvat tehtävät

Näiden tehtävien sallitut budjettimenot sovitetaan väkiluvun kehitykseen. Näissä tehtävissä kuten lasten päivähoidossa, kansakoulutoimessa, vanhusten huollossa ja osassa muuta sosiaalitoimea niistä vastaavat yksiköt saavat lisärahaa kun väkiluku ja siten kysyntä asianmukaisissa ikäryhmissä kasvaa.

---

<sup>6</sup> Kommunal författningssamling för Stockholm, 2011:9 Regler för ekonomiskförvaltning.

---

### 3. Toimeksiantotehtävät

Lakisääteiset toimeksiantotehtävät, jotka ovat tyypillisesti riippuvaisia taloudellisista suhdanteista. Näitä Tanskan kuntien itsensä vaikeasti ohjattavia menoja ovat toimeentulotuki, kuntoutustuki, ennenaikaiseläkkeet ja sairauspäivärahat (Tanskassa kunnat maksavat nämä tuet edunsaajille ja saavat täyden korvauksen tukimenoille valtiolta).

### 4. Investointimenot

Uusinveistoinnit, korjausinvestoinnit ja omaisuuden ostot sekä suuret IT-investoinnit.

Yllä olevassa luettelossa kysyntäohjatuiksi määritellyt tehtävät sekä toimeksiantotehtävät ovat sellaisia, jotka sopivat hyvin suoritebudjetoiduiksi.

## Hämeenlinnan malli

Hämeenlinnan kaupungissa sovelletaan tilaaja-tuottajamallia kuten Tamperereellakin. Tilaajalautakunnilla on osittainen nettositovuus. Tilaajalautakunnille myönnetty menomääräraha on sitova, mutta jos lautakunnan ennustamat toimintatuotot eivät toteudu, menoja on vähennettävä vastaavasti. Lautakuntien ja johtokuntien tavoitteet ovat valtuustoon nähden sitovat. Tuottajaosassa toimintakate on tuottajayksiköitä sitova. Hämeenlinnan tilaaja-tuottajamalli ei eroa paljoa Tampereen mallista (Hämeenlinnan tilaajabudjetti 2012 ja taloussuunnitelma 2013–2014).

## Jyväskylän kaupungin suoritebudjetointikokeilu

Jyväskylän kaupungin perusturvalautakunta hyväksyi kokouksessaan 21.1.2010/8 suoriteperusteisen budjetoinnin pilotoinnin vuonna 2010 lasten päivähoitopalvelujen toimintayksiköissä. Ao. pöytäkirjatietojen mukaan suoriteperusteisen budjetoinnin pääajatus on, että toimintayksikkö (= tuloyksikkö) saa rahoituksen toiminnalleen tehdyn työn mukaisesti. Rahoitus ansaitaan päivähoitossa hoidettujen lasten määrän ja hoitotarpeiden perusteella, kun muutoin budjetoinnissa määrärahat perustuvat toimintayksiköiden etukäteen arvioituihin henkilöstö- ja muihin menoihin. Kertyneitä suoritteita tarkastellaan neljä kertaa vuodessa. Mikäli tulokset osoittavat toiminnan olleen tuloksekasta taloudellisesti, osa tuloksesta käytetään työyhteisön palkitsemiseen ja osa tuloutetaan kaupungille. Talousarvioon varataan henkilöstön palkkakulut ja muut kustannukset, joten henkilöstön asema turvataan myös tuloksen jäädessä tavoitteesta. Tällöin toimintayksikkö etsii ratkaisun tilanteen tasapainottamiseksi. Edelleen lautakunnan pöytäkirjatekstien mukaan pilottiyksiköille määriteltiin suoritehinnat ja tarvittavat henkilöstö- ja muut resurssit sovittujen periaatteiden mukaisesti sekä noudattaen lakien, asetus-

ten ja KVTES:n määräyksiä. Tavoitteena oli sadan prosentin täyttöaste ja suoritehinnan toteutuminen korkeintaan vuoden 2009 tasoisena. Asiakas- ja henkilöstökyselyt toteutettiin pilotoinnin alkaessa ja päättyessä. Asiakkailta pyydettiin kohdennettuja palautteita myös vuoden aikana. Tavoitteena oli, että asiakastyytyväisyys ja työyhteisön ilmapiiri paranevat tai ainakin pysyvät ennallaan pilotoinnin aikana. Pilottiyksiköiden työtä ja työhyvinvointia tuettiin Tekesin Työelämän kehittämisohjelman myöntämällä valtionavustuksella, jolla rahoitettiin koulutusta ja työnohjausta yksiköiden henkilöstölle. Tulospalkkioita ei pilottivuonna sovittu maksettavaksi, mutta yksiköiden oli mahdollista esittää esimerkiksi KVTES:n mukaisia kannustuslisäisiä pilotointivuoden päättyessä. (Päiväkoti- ja varhaiskasvatusjaosto 31.3.2011, pöytäkirja.)

Jyväskylän pilotointia on konsultoinut Vertikal Oy ja budjettimalli on lyhenteellä SPB. Ao. pilotoinnista tehty selvitys osoitti että kokemukset mallista olivat sen piirissä olleissa yksiköissä voittopuolisesti myönteisiä (Tuosa 2011).

Malli muistuttaa osittain Tukholman ”hälften kvar” -kannustamista. Jyväskylän pilottimalli muistuttaa edelleen rakenteeltaan yrityspuolella sovellettua liukuvaa budjetointia, jossa sallittu budjetti muuntuu myydyn volyymin mukana.

Liukuvaan budjetointiin liittyy yrityksissä ns. standardikustannuslaskenta (standardi €/suorite \* volyymi eri toiminta-asteilla = suunniteltu budjetti) (ks. liite 1). Yrityksissä, joissa tulot perustuvat tuotettujen hyödykkeiden myyntiin, liukuva budjetointi on luontevaa. Kunnissa suoritebudjetointi, jossa määrärahat kokonaisuudessaan määräytyisivät suoraan suoritevolyymin perusteella, on ongelmallista, koska pääosa palveluista on maksuttomia tai maksut ovat tuotantokustannukset kattamattomia. Palvelutuotannon lisäys merkitsee kunnissa lisää menoja, joita maksutulot eivät yleensä kata kuin osaksi. Tässä tilanteessa kokonaismenoille talousarviossa asetettu katto sitoo toimielintä. Tilaaja-tuottajamallissa tuottajaa sitoo tilaus ja tilauksen rahamääräinen suuruus. Mahdollisista lisätilauksista on neuvoteltava tilaajan kanssa.

## Keravan malli

Keravan kaupunki käynnisti vuonna 2010 palveluverkkosuunnittelun ja talousarvion laadintatavan uudistamishankkeen. Hankkeessa uudistettiin palveluverkkosuunnittelu ja talousarvion laadintatapa siten, että palvelukapasiteetti ja -tarpeet ohjaavat sekä investointi- että käyttötalousresurssien kohdentamista. Hankkeen perusteluna oli se, että kaupungin resurssien tehokas suuntaaminen edellyttää palveluverkkoratkaisujen sitomista saumattomasti palvelukysyntään ja edelleen talousarvioon ja vuosittain käytettävissä oleviin resursseihin. Osana palvelujen kehittämistä ja palvelustrategian uudistamista

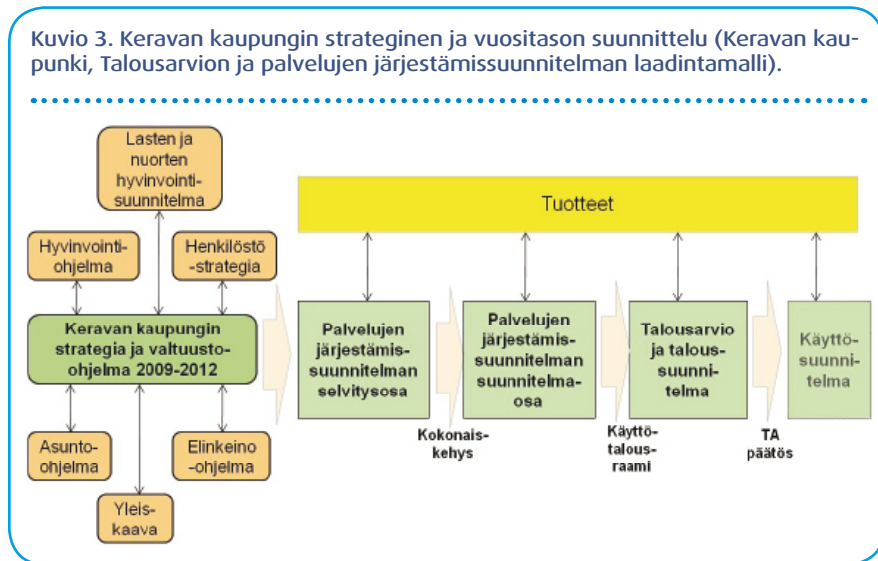


kehitettiin myös talousarvioprosessia. (Keravan kaupunki, Talousarvion ja palvelujen järjestämissuunnitelman laadintamalli, 11.1.2011.)

Hankkeen työryhmä ehdotti laadintamallissaan, että kaupungissa laaditaan vuosittain palvelujen järjestämissuunnitelma, jonka selvitysosassa esitetään tiedot muutoksista toimintaympäristössä ja palvelutarpeessa sekä kuvataan nykyinen palveluverkko ja palvelujen tuotantokapasiteetti. Lisäksi selvitysosassa esitetään kokonaisarvio palvelutarpeen muutoksista ja tiedot palvelutuotteista.

Järjestämissuunnitelman suunnitelmaosassa esitetään ja arvioidaan toimialoittain suunnitelmat palveluverkon kehittämiseksi. Lisäksi suunnitelmaosassa otetaan kantaa kaupungin tulevien vuosien investointiohjelmaan. Talousarviokirjan sisältöä kehitetään siten, että päätöksentekijöillä on aiempaa paremmat mahdollisuudet saada tieto kuntalaisille tuotettavien palveluiden määristä ja kustannuksista. Talousarviokirjassa esitetään tiedot tuotettavista palveluista tuotetasolla. Mallin tarkempi esittely on mainitussa lähteessä: Keravan kaupunki, Talousarvion ja palvelujen järjestämissuunnitelman laadintamalli, 11.1.2011. [<http://www.kerava.fi/ktwebbin/dbisa.dll/ktwebscr/epjattn.htm?KH+17%2e1%2e2011%2018%3a00%3a00+16+1>]

Kuvio 3. Keravan kaupungin strateginen ja vuositason suunnittelu (Keravan kaupunki, Talousarvion ja palvelujen järjestämissuunnitelman laadintamalli).



## Tampereen talousohjausmalli

Tampereella siirryttiin tilaaja-tuottajamalliin vuonna 2007. Tampereen mallissa palveluiden tilaamisesta vastaavat lautakunnat ja niitä avustava tilaajaryhmä. Tilaajalautakunnat muodostetaan valtuutetuista ja varavaltuutetuista. Kaupungin oman palvelutuotannon poliittisesta johtamisesta vastaavat johtokunnat, joiden alaisuudessa toimivat kaupungin tuottajayksiköt. Tilaaja-tuottajamallin tärkein ohjausväline on palvelusopimus, jossa määritellään sopimusosapuolet (tilaaja ja tuottaja), sopimuksen kohde ja tarkoitus, sopimuksen voimassaolo ja muuttaminen, palvelujen sisältö ja laatu, tuotteiden määrä ja hinta, laadun varmistus ja sopimuksen seuranta sekä mahdolliset muut erityiskysymykset (Hakari 2011, 340).

Tilaaja-tuottamallin mukainen budjetointi on siinä mielessä tyypillistä suoritebudjetointia, että tuottaja saa korvauksen laatuvaatimuksen täyttävästä suoritettuotannostaan. Palvelusopimuksissa on arvioitutarvittava tuotantomäärä. Käytännössä tilaus saatetaan ylittää, esimerkiksi vuonna 2011 päivähoiton tilaus ylittyi 2.1 miljoonalla eurolla, koska hoitovuorokausia toteutui enemmän kuin sopimuksessa arvioitiin. Merkittäviä ylityksiä oli vuonna 2010 muuallakin (esimerkiksi lastensuojelussa, kotihoidossa ja vanhainkotohoidossa).<sup>7</sup>

Tampereen malli soveltaa ohjelma- ja prosessijattelua, koska tilaajalautakunnat ovat tilausvastuussa asiakaslähtöisesti muodostetuista palvelukokonaisuuksista, kuten ikäihmisten palvelukokonaisuudesta.

Tampereen mallia kehitetään vuodesta 2012 siten, että tuotantoyksiköt muodostetaan ns. muiksi taseyksiköiksi. Jatkossa kaikki toiminta järjestetään liikelaitoksina tai taseyksikköinä. Tasejatkuvuus näyttää yli- ja alijäämät ja mahdollistaa joustavasti kannustamisen ylivuotisen budjetoinnin tapaan. Hyvin toimivia, toiminnalliset tavoitteet saavuttaneita ja ylijäämää tuottaneita hyvitetään budjettineuvotteluissa. Tampereen kaupunki ei näe liian mekaanisia säästöjen siirtoja yksiköille hyvänä, koska se voi haitata kaupungin kokonaistalouden hallintaa. Tämän aloitteen keskustelutilaisuudessa 14.6.2011 korostettiin kunnan kokonaistalouden tasapainon vaalimisen tärkeyttä kaikissa olosuhteissa.

Muilla taseyksiköillä (joita vuodesta 2012 ovat myös hyvinvointipalveluja tuottavat tuottajayksiköt) tilaajan sopimuksenmukaiset korvaukset ovat tilaajilla määrärahoja ja tuottajilla tuloja. Uuden järjestelyn ajatellaan parantavan tuottajien seuranta. Kertynyt ylijäämä on tavallaan tuottajayksikön saatavia kaupungilta ja alijäämä taas velkaa kaupungille. Osoptimoinnin välttämiseksi kaupungin johdolla on oltava kuitenkin päätäntävalta siirtää tarvittaessa ylijäämärahoja tuottajayksiköiltä vielä kokonaisuuden kannalta tärkeämpiin

---

7 Taloussuunnittelupäällikkö Jukka Männikkö, sähköpostiviesti kirjoittajalle 28.2.2012.

.....

tehtäviin. Taseyksikön on maksettava korvausta kaupungille siihen sitoutuneesta pääomasta, mikä kannustaa taseyksiöitä tehostamaan käyttöpääoman sa käyttöä mm. nopeuttamalla saataviensa kertymistä kaupungin kassaan. (Männikön ja Yli-Rajalan haastattelu 14.12.2011.)

Taseyksikön tuottaman alijäämän kattamisveloitteeseen liittyy käytännössä ongelmia. Jos alijäämien kattaminen eli säästötoimenpiteet vaikuttavat palvelutasoon, niin Tampereen mallissa tilaajan tulee olla mukana neuvottelupöydässä, koska tilaaja vastaa palveluista. Ongelmatilanne voidaan joutua usein ratkaisemaan lisärahoituksella, sillä ennestään surkeassa kunnossa olevan taseyksikön toimintaa ei välttämättä voida kiristää lisää.<sup>8</sup>

## Turun malli

Turussa on käytössä nettobudjetoinnissa kaksiportainen systeemi (lähde: Turun kaupungin Talousarvio ja -suunnitelma 2011–2014, Talousarvion noudattamista koskevat määräykset).

Kaupunginhallitus vahvistaa toimielimen tulosaluetasoiset nettoyksiköt käsitellessään talousarviota. Lautakunta tai muu samassa asemassa oleva toimielin voi edelleen määrätä jonkin tulosalueensa alaisen toimintayksikön sisäiseksi nettoyksiköksi. Nettoyksikön menot ja tulot sisältyvät toimielimen kokonaisuäärärahaan ja -tuloarvioon. Nettoyksikköä sitoo toimielimen suhteen nettomenojen tai -tulojen määrä. Toimielimen tulee sisäisen nettoyksikön osalta hyväksyä tavoitteet ja nettotulos sekä seurattava tavoitteiden toteutumista sekä neton toteutumista.

Ao. toimielimen tulee kattaa nettomenojen ylitys säästöillä muista määrärahoistaan sekä nettotulojen alitus muiden tulojensa ylityksillä. Nettoyksikön nettomenojen säästö otetaan huomioon toimielimen muiden menojen ylitysten ja nettotulon ylitys muiden tulojen alituksen katteena. Nettoyksikön nettotulojen ylitystä ei ilman kaupunginvaltuuston päätöstä saa käyttää toimielimen kaupunginvaltuustoon nähden sitovan toimintakulun – määrärahan ylityksen katteena.

## Vaasan malli

Vaasan kaupungilla on paitsi bruttoyksiköitä myös nettoyksiköitä, joita ovat tukipalveluyksiköt ja tietyt muut valtuuston päättämät nettoyksiköt (lähde: Vaasan talousarvio 2011). Nettoyksikköinä (ylivuotinen netto) toimivat seuraavat tukipalvelut:

---

<sup>8</sup> Taloussuunnittelupäällikkö Jukka Männikkö, sähköpostiviesti kirjoittajalle 28.2.2012.

- Vaasan Graafiset palvelut
- Vaasan Tekniset palvelut
- Vaasan Siivouspalvelut
- Vaasan Ruokapalvelut

Muita nettoyksiköitäkuin yllä luetellut ovat Vaasan ammattiopisto ja lukiot, Vaasan Aikuiskoulutuskeskus, ravintola Silveria ja Vaasan kaupunginteatteri.

Nettoyksikön on laadittava rahoituslaskelma, mikäli nettoyksiköllä on investointimenoja, jotka sen tulee kattaa tulorahoituksellaan; muutoin tulosta seurataan tuloslaskelman avulla. Jos yksikön tulos-/rahoituslaskelma on tilinpäätöksessä alijäämäinen tai talousarvion laatimisvuoden ennuste näyttää alijäämää, on tämä alijäämä katettava viimeistään kolmen seuraavan vuoden aikana. Tukipalveluyksikön jatkuva tai pidempiaikainen ylijäämän tuottaminen tulee perustua hyväksytyyn investointisuunnitelmaan.

Ammattiopiston ja lukion kohdalla noudatetaan opetustoiminnassa ylivuotista nettobudjetointia. Valtuustoon nähden sitovan normihinnan ylitys (”alijäämä”) tulee kattaa kahden seuraavan vuoden aikana. Normihinnan alituksen (”ylijäämä”) kertymistä ei rajoiteta. Niiden maksupalvelutoiminnassa sitova nettomeno on toiminnan kattaminen toimintatuloilla. Alijäämä voidaan kattaa opetustoiminnassa syntyneellä ylijäämällä, ja ylijäämän kertymistä ei rajoiteta.

Vaasan Aikuiskoulutuskeskus taas on ylivuotisessa nettobudjetoinnissa oleva yksikkö, jolle laaditaan informatiivinen tuloslaskelma ja rahoituslaskelma. Jos yksikön tulos-/rahoituslaskelma on tilinpäätöksessä alijäämäinen tai talousarvion laatimisvuoden ennuste näyttää alijäämää, on tämä alijäämä katettava viimeistään kolmen seuraavan vuoden aikana. Ylijäämän kertymistä ei rajoiteta. Ravintola Silveria ja Vaasan kaupunginteatteri ovat samantyyppisiä nettoyksiköitä kuin Aikuiskoulutuskeskus.

---

## 9 Kunnan päivähoidon budjetointiin liittyviä esimerkkejä

Seuraavassa esitetään muutama vaihtoehto, kuinka budjettirahoitteen yksikön budjetti voidaan rakentaa kannustustarkoituksissa. Uuden sukupolven organisaatiot ja johtaminen -hankkeeseen kuuluvien kuntien edustajilta kysyttiin tässä yhteydessä, mitä mieltä he ovat esimerkkitapauksista, ja edelleen sitä, mikä olisi se budjettirahoitteen budjettiyksikön kannustusmalli, mitä he pitäisivät omassa kunnassaan tarkoituksenmukaisimpana. Kuntien vastauksia täydennettiin kokousten jälkeen muutamalla haastattelulla.

### **Päiväkodin tulosbudjetti ja tulospistematriisi kannustaa moniulotteiseen tuloksellisuuteen**

Tähän kehittämisaloitteeseen liittyneissä keskustelutilaisuuksissa tuotiin esille, että kannustusta ei saa arvioida ja suunnitella liian kapeasta taloudellisesta ja lyhytjänteisestä näkökulmasta (kokoukset 14.6.2011 ja 3.10.2011). Kannustuksessa tulee miettiä, miten kunnan toiminnassa kannustetaan kuntalaisten hyvinvoinnin lisäämiseen, esimerkiksi ongelmia ja sairauksia ennalta ehkäisevään suuntaan sosiaali- ja terveydenhuollossa. Hyvä kannustus ottaa huomioon tuottavuuden ja taloudellisuuden ohella vaikuttavuustavoitteet ja edistää ns. positiivisia ulkoisvaikutuksia kuntayhteisössä.

Tässä esimerkissä on käytetty esimerkkinä tuloskorttia (BSC –tyyppisesti) tulospistematriisin tekijöiden määrittelyssä. Koska kyseessä on vain esimerkki, taulukko alla on yksinkertaistettu versio.

Tulospalkkion saaminen voidaan kytkeä esimerkiksi seuraavasti ansaittuihin pisteisiin:

- Alle 0,4 pistettä ei palkkiota
- 0,4–0,8 pistettä palkkioluokka 1
- 1,0–1,8 pistettä palkkioluokka 2
- 2,0–3,0 pistettä korkein palkkioluokka 3.

Valtuusto päättää tulospistematriisin tekijät ja tulospalkkioita varten varatun määrärahan. Menettelyssä on ainakin seuraavat kolme vaihtoehtoa.

Kunta voi päättää, että tulospalkkiona jaetaan tietty prosentti kunnan tuloslaskelman osoittamasta ylijäämästä. Jos kunnan tuloslaskelma ei ole ylijäämäinen eli kunnan tuloslaskelma osoittaa alijäämää tai on tasan 0, ansaitut palkkiot kertyvät laskennallisesti. Ne voidaan lunastaa, kun kunta tekee ylijäämäisen tilinpäätöksen ja kun kunnalla ei ole sellaista alijäämää

kattamispakkoa, joka estää kannustuspalkkion kassaperusteisen maksamisen. Jos kunnalla on kattamatonta alijäämää, ne pitää kattaa ensin kuntalain säännösten mukaisesti.

Toinen tapa olisi, että valtuusto päättää varata etukäteen budjettiin tietyn summan tulospalkkioiden maksamiseen budjettivastuussa oleville yksiköille riippumatta tilinpäätöksen tuloksesta. Näin valtuusto varaisi talousarvioon 2012 määrärahan, josta maksetaan vuonna 2012 kannustinpalkkiota budjettiyksiköille, jotka ovat ansainneet palkkionsa vuoden 2011 perusteella. Koska raha on varattu erillisenä kannustusmäärärahana, sen maksaminen ei riipu vuoden 2011 tilinpäätöksen ali- tai ylijäämäisyydestä.

Kolmas tapa olisi kerätä hyvinä vuosina kannustusrahosta, jonka säännöissä määriteltäisiin rahan käyttö ja jakokriteerit kannustustarkoituksiin.

Taulukko 1. Esimerkki tulosmatriisista.

Tuottavuus ja taloudellisuus	Paino	Pisteet		
		0–3 p	Tulos	Maksimi
Euroa/hoitosuorite	20 %	0	0	0,6
Määrärahassa pysyminen/säästön aikaansaaminen	20 %	0	0	0,6
Hoitopäiviä/hoitaja	20 %	1	0,2	0,6
Laatu, asiakastyytyväisyys	20 %	0	0	0,6
Henkilöstötyytyväisyys	20 %	1	0,2	0,6
<b>Yhteensä</b>	<b>100 %</b>		<b>0,4</b>	<b>3</b>

Kannustuspalkkion suuruus voitaisiin määrittää tietynä prosenttina jakokelpoisesta ylijäämästä tai budjettiin varatusta määrärahasta, niin että ensimmäisessä palkkioluokassa se olisi pienin ja kolmannessa palkkioluokassa suurin. Rahastovaihtoehdossa rahaston suuruus ja siitä jakoon ao. vuonna varattu summa olisivat jaon kohteena ja määritetty rahaston säännöissä, jotka valtuusto on päättänyt.

Mahdollisesti ao. lautakunta voisi päättää tarkemmin kannustuspalkkion kohteet omalla toimialalla, tässä siis päivähoidossa. Raha voitaisiin käyttää päiväkodissa esimerkiksi henkilöstökoulutukseen, virkistykseen, työntekijäkohtaisiin kannustuslisiin, tarpeellisten resurssien hankkimiseen päiväkodille jne. Ehtona rahan käytön kohteiden valinnassa olisi, se että kohteesta ei saa koitua jatkuvia toistuvia käyttömenoja, ainoastaan kertaluonteisia menoja.

## Suoritebudjetti kannustaa suoritetuotannon lisäämiseen

Tulosityksiköiden (tilaaja-tuottajamallissa tuotantoyksiköiden) rahoituksen kytkeminen tuotettuihin suoritteisiin edellyttää sitä, että tuotos on selkeästi mitattavissa tarkoituksenmukaisella tavalla. Laatuero voidaan yrittää ottaa huomioon jakamalla suoritetyypit riittävän tarkkoihin alaryhmiin/alaluokkiin.

Taulukko 2. Päivähoidon esimerkki 1.

**Jälkikäteinen kannustuspalkkio kytketty suoritetuotantoon, mutta itse päivähoidon budjetti ei ole toimintavuoden aikana liukuva suoritebudjetti.**

Toiminta-aste	70 %	80 %	90 %	100 %
Volyymi, suoritteita	70	80	90	100
Asiakastyytyväisyys	Ei saa heikentyä palkkion saamiseksi			
Työtyytyväisyys	Ei saa heikentyä palkkion saamiseksi			

Jos päiväkotia saavuttaa 100 prosentin täyttöasteen, ja asiakastyytyväisyys ja henkilöstön tyytyväisyys ovat ennallaan tai paranevat, ao. päiväkotia saa kannustuspalkkion. Saavutetusta tuloksen paranemisesta osa kuuluu kaupungille ja osa päiväkodin henkilöstölle.<sup>9</sup>

Taulukossa 3 on esimerkki, jossa päivähoidon budjetti on puhdas liukuva suoritebudjetti. Päivähoidon tulosityksikön budjettiraha määräytyy jo toimintavuoden aikana päivähoidossa olleiden lapsien ja tuotettujen palvelujen määrän mukaisesti. Rahoitus saadaan vastikkeena tuotetuista palveluista. Jos kysyntä ja tuotanto vähenee, tuottajan on sopeutettava resurssinsa ja kustannuksensa vähenevään rahoitukseen. Tilanne johtaa siihen, että päivähoidossa lisätään henkilöstön joustavaa käyttöä, esimerkiksi määräaikaisia ja tilapäisiä työntekijöitä. Tämä voi olla työntekijöiden kannalta hankalaksi koettu asia.

<sup>9</sup> Ks. julkaisun luku 8, Jyväskylän malli.

Taulukko 3. Päivähoidon esimerkki 2, jossa päivähoidon budjetti on puhdas liuku- ja suoritebudjetti.

Toiminta-aste	70 %	80 %	90 %	100 %
Volyyymi (X), suoritteita kpl	70	80	90	100
X € /päivähoitolapsi/kk	70 x X €	80 x X €	90 x X €	100 x X €
Budjetti	= raha budjetista	= raha budjetista	= raha budjetista	= raha budjetista

X €/päivähoitolapsi/kuukausi -standardi sisältää paitsi muuttuvia kustannuksia myös kiinteitä kustannuksia kuvaavan osan. Tuottajan saama korvaus vastaa kokonaiskustannuksia (K), johon sisältyy siis korvaus paitsi kiinteistä kustannuksista (k) myös muuttuvista kustannuksista yksikköä kohden (m). Kokonaiskustannukset muodostuvat kustannusfunktion mukaan

$$K_{\text{kok}} = k_{\text{kiinteät}} + m \cdot X \text{ kpl.}$$

Ongelmana asetelmassa on se, että keskimääräisiin kustannuksiin perustuva standardihinnan käyttö yksikköhintana ei ota huomioon sitä, että kiinteät kustannukset voivat erota tuottajien välillä niistä itsestään riippumattomista syistä. Esimerkiksi siksi, että päiväkodit eivät ole voineet päättää päiväkotinvestoinneista. Taloudellista kannustamista ei pidä sitoa tekijöihin, joihin ao. yksikkö ei voi itse vaikuttaa. Jos tuotantoyksikön ei-vaikutettavissa olevat tuotanto-olosuhteet eroavat ja vaikuttavat kiinteisiin kustannuksiin, tämä pitää ottaa rahoituksessa huomioon. Keskimääräisten kiinteiden kustannusten mukaan mitoitettu yksikköhintarahoitus johtaa siihen, että jotkut tuottajat eivät saa kustannuksiaan rahoitettua kun taas toiset tuottajat saavat enemmän rahoitusta kuin niiden kiinteät kustannukset edellyttävät. Yksi tapa ratkaista ongelma on se, että kunta antaa kullekin tuottajalle erikseen määrärahan kiinteisiin kustannuksiin ja suoriteperusteinen rahoitus kohdennetaan tuotannon muuttuviin kustannuksiin.

### Nettobudjetti kannustaa neton/toimintakatteen saavuttamiseen ja luovuuteen tulopuolella

Nettobudjetointi voidaan järjestää kuntaorganisaatiossa joko laajasti kaikille toimielimille tai täsmäkohdennetusti niihin toimintoihin, joihin se parhaiten soveltuu budjettiohjaus- ja kannustusmielessä. Päivähoidon toimintakate voi olla valtuuston päättämä sitova nettotavoite. Edelleen ao. kunnassa voidaan nettotavoite antaa myös yksittäisille päiväkodeille.



Taulukko 4. Päivähoidon nettobudjetointi.

Toiminnot, päiväkot	Päiväkoti	Päivähoito
1. 0–3-vuotiaiden hoito		
2. 3–6-vuotiaiden hoito		
3. Erityislasten hoito		
4. Kiinteistön hoito ja siivous (ostopalvelu)		
5. Ateriapalvelu (ostopalvelu)		
6. Yhteiset palvelut, tieto-, taloushallinto- jne. palvelut		
7. Maksullinen muu toiminto, esim. räätälöidyt lisäpalvelut, kasvatus- ja lastentapahtumat jne.		
Koko toimielin/yksikkö	Päiväkodilla toimintakate netto	Lautakunnalla/ koko toiminnolla toimintakate netto

Nettobudjetointi kannustaa toimimaan taloudellisesti ja toisaalta myös tehokkaasti tuloja tuovassa toiminnassa. Sen avulla saadaan vastuulliset yksiköt toimimaan aktiivisesti ja luovasti tulopuolella eikä ainoastaan menopuolella.

### Organisointi liikelaitokseksi tai muuksi taseyksiköksi

Päivähoitoesimerkki ei lähtökohtaisesti sopine hyvin aidoksi liikelaitokseksi. Päivähoitokin voidaan kuitenkin järjestää muuksi taseyksiköksi, jolloin sen tilinpäätöksissä toteutuu ns. tasejatkuvuus. Taseyksikön tekemässä tilinpäätöksessä viedään tilikauden ali- tai ylijäämä taseen omana pääomaan, jossa omalla rivillä ovat myös aiempien vuosien ali- ja ylijäämät kumulatiivisina.

Kunnan päivähoidon tuloperusteet ovat valtaosin sidotut, koska päivähoitoa koskeva valtakunnallinen lainsäädäntö asettaa rajat päivähoitomaksuille. Kaikkein vähävaraisimmat perheet saavat lapsensa hoitoon ns. nollamaksuluokassa eli ilman maksua. Päivähoitomaksut eivät kata päivähoidon kokonaiskustannuksia. Tämä merkitse sitä, että päivähoidosta vastaavat yksiköt tekevät kirjanpidollisesti alijäämäisiä tilinpäätöksiä. Tilanne on kuitenkin erilainen tilaaja-tuottajamallissa, jossa päivähoito on muodostettu taseyksiköksi. Tilaaja-tuottajamallissa päivähoito tuottaa sovitun tilauksen ja saa sitä varten menot kattavan tulo-rahoituksen tilaajalta.

Jos kunnassa sovelletaan päivähoidossa muiksi taseyksiköiksi järjestämistä ja ylivuotista budjetointia, päiväkodille tämä voisi merkitä mahdollisuutta saada talousarvioon nähden positiivisesta poikkeamasta osa tai kokonaan itselle käytettäväksi seuraavana vuonna. Toisaalta alijäämä voi merkitä veloitetta kattava erotus seuraavina vuosina.

## 10 Tuottavuustavoitteiden kytkeminen taloussuunnitteluun ja seurantaan

Kuntapalveluiden tuottavuuden parantaminen on välttämätöntä. Tähän pakottaa mm. työvoiman saannin niukentuminen ikärakenteen muutoksen myötä. Sama ikärakenteen muutos aiheuttaa palvelutarpeiden kasvua. Kuntatalouden kestävyyyden kannalta on välttämätöntä kyetä vastaamaan kasvaviin palvelutarpeisiin ilman, että palveluissa käytettävät resurssit (taloudelliset resurssit ja työvoima) kasvavat yhtä jyrkästi. Jotta kyetään tekemään oikeita johtopäätöksiä tuottavuutta kohottavista toimista, pitää olla luotettava mittaristo kuntapalveluiden tuottavuuden mittaamiseen.

On kaksi tapaa parantaa tuottavuusmittausta:

- 1) Koska kehittämistyö vie aikaa, parannetaan vain vähän tuotoksen (suoritteiden) ja panosten suhteeseen perustuvaa Tilastokeskuksen mittaustapaa ja otetaan sen rinnalle laadun ja vaikuttavuuden indikaattoreita sen kontrolloimiseksi, että tuottavuuden parantaminen ei tapahdu laadun ja vaikuttavuuden heikkenemisen kustannuksella. Tätä tapaa voidaan kutsua 20 kaupungin tuottavuusyhteistyön tavoitetyöryhmän (Kuntia, kuntayhtymiä ja muita palvelujen järjestäjiä koskevat valtakunnalliset tuottavuustavoitteet 2011) mukaisesti kehämalliksi tai rinnakkaismalliksi.
- 2) Vakuuttavampi tapa on ottaa laadun ja vaikuttavuuden osatekijät tuottavuusmittauksen sisällä huomioon, parantaa tuotoksen mittausta siten, että se ottaa huomioon näiden osatekijöiden muutokset. Tätä tapaa voidaan kutsua integroivaksi mittaustavaksi, ja esimerkkinä on VATT:n vanhuspalvelujen vaikuttavuus- ja tuottavuustutkimus (Kangasharju ym. 2010).

20 kaupungin tuottavuusyhteistyön mittarikärkihankkeessa on kehitystyötä viety eteenpäin edellä kuvatun ensimmäisen vaihtoehdon pohjalta (Mittarikärkihanke 2011). Tämä tapa kytkee tuottavuusmittarit kunnan taloussuunnitteluun ja seurantaan. Tuottavuusmittarit rakennetaan Tilastokeskuksen (TK) kuntien ja kuntayhtymien tuottavuustilaston tiedonhankinnan pohjalta, sitä mahdollisuuksien mukaan täsmentäen (esim. päivähoito => alle 3- ja yli 3-vuotiaat käsitellään eri tuotteena).

Kunnat asettavat taloussuunnittelussaan tuottavuuden parantamisen tavoitteen/tavoitteita palvelukokonaisuuksittain. Näiden tavoitteiden seurannassa käytetään kullekin palvelulle asetettuja tuottavuusmittareita. Kärkihankkeessa (Mittarikärkihanke 2011) sovitut tuottavuusmittarit koskevat

---

seuraavia tehtävälueita:

- päivähoito
- vanhainkotihoito
- hoito terveyskeskuksen vuodeosastolla
- vanhusten palveluasuminen
- kotihoito
- perusopetus
- lukio-opetus.

Mittari on muotoa tuotteistettujen, laadultaan vakioitujen yksikkökustannusten deflatoitu muutos eli se on parannettu malli TK:n kuntien ja kuntayhtymien tuottavuustilaston mittauksesta. Mittari mahdollistaa sen, että tulos-tetaan ko. palvelulohkon tuottavuuden muutosprosentti. Kaupungit voivat asettaa tuottavuustavoitteita vuodelle 2012 ja seurata niiden saavuttamista.

Tämän tasoisen tuttavuusmittarin ottaminen kunkin palvelun tuottavuus-tavoitteen asettamisen ja seurannan välineeksi kunnan talosuunnitteluun mahdollistaa myös sen, että tavoitteeseen ja sen saavuttamiseen liitetään kannustimia. Tässä esitetyntuottavuusmittarin rinnalle on välttämätöntä ottaa laadun ja vaikuttavuuden indikaattoreita sen kontrolloimiseksi, että tuottavuuden parantaminen ei tapahdu laadun ja vaikuttavuuden heikkene-misen kustannuksella. Vain tällä tavoin vältetään se, että tavoitteenasettelu ja sen saavuttamisen mittaaminen sekä siihen kannustaminen eivät ohjaa organisaatiota väärin.

Henkilöstön kannustimeksi on esitetty mm. tuottavuuspankkia eli mikäli ao. tulos-/budjettivastuullinen yksikkö keksii tuottavuusideoita, josta kunta saa säästöä, tästä säästöstä puolet varataan ao. yksikölle tuottavuuspankkiin, puolet koko kunnalle. Myös keksinnön tehnyttä henkilöä tai ryhmää pitäisi palkita suoraan.

## 11 Epävarmuuteen ja ympäristön monimutkaisuuteen varautuminen

Kunnat toimivat nykyisin epävarmassa ympäristössä, jossa kansantalouteen voi kohdistua shokkeja ja voimakkaita suhdannevaihteluita. Kansantalouden vaihtelut vaikuttavat julkiseen talouteen ja kunnallistalouteen mm. verotuspohjan kehittymisen kautta ja valtion kuntiin kohdistamien toimenpiteiden kautta. Kunta toimii myös konsernina, jossa eri yhteisöjen menestys ja koordinaatio ovat olennaisia asioita. Lisäksi kunnat toimivat verkostomaisessa yhteistyössä monien eri oman konserninsa ulkopuolistenkin toimijoiden kanssa. Kaikki tämä edellyttää kunnilta uudenlaista monimutkaisuuden hallintaa ja johtamista (Hakari 2011). Talusjohtamisessa tulisi olla käytettävissä kunnan konsernista luotettava ja ajantasainen talouden ja toiminnan seurantajärjestelmä raportointineen.

Epävarmuus ja toimintaympäristön monimutkaisuus edellyttää kunnan taloussuunnittelulta ja talusjohtamiselta varautumista ja tarvittaessa korjaavia toimenpiteitä. Kunnan talusarviota, joka on päätetty valtuustossa, voidaan joutua ”aukaisemaan” kesken vuotta tulojen kertyessä ja menojen toteutuessa suunnitellusta eroavalla tavalla ja/tai sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutuessa suunnitellusta eroavalla tavalla.

Talushajauksessa voitaisiin taloudelliseen epävarmuuteen varautua koko kunnan tasolla rahastoimalla hyvinä vuosina ylijäämiä tai toisaalta maksaa niillä lainakantaa pois, jotta huonoina vuosina on pelivaraa taas velkaantua. Tämä on kunnan koko taluspolitiikan tason kysymys, josta päättää valtuusto. Rahastoiva kunnan taluspolitiikka eroaisi siitä taluspolitiikasta, mitä kunnissa yleensä harjoitetaan. Hyvinä vuosina kunnilla on taipumus käyttää lisääntyvät tulot käyttömeneihin ja investointeihin eikä niinkään säästää rahastoihin tai varauksiin.

Varautuminen epävarmuuteen näkyisi alemmilla kuntaorganisaation hierarkiatasoilla siten, että budjettivastuussa olevan tulosityksikön saavuttaessa talusarvioon nähden rahallisesti positiivisen tuloksen, osa tai kokonaan tästä rahastoitaisiin kunnan yhteiseen rahastoon ja toinen osa jäisi korvamerkityksi ao. yksikölle. Kunnan yhteiselle rahastolle laadittaisiin säännöt, joissa määritellään paitsi rahaston varojen kerryttämissäännöt myös rahaston varojen käyttämissäännöt. Osa yhteisenkin rahaston varoista voidaan valtuuston päätöksillä korvamerkitä tietyillä ehdoilla tuleville vuosille niille tulosityksiköille, jotka ovat rahastoa kerryttäneet.

Erona siihen, että varat kertyvät kunnan taseessa ylijäämiksi ilman rahas-

.....

tointia on, että rahastolla on valtuuston päättämät säännöt eikä niitä voida käyttää rahaston sääntöjen vastaisilla tavoilla. Tuloksena voisi olla pitkäjänteinen kunnan talouspolitiikka, joka on samalla kannustava. Niitä tulosityksiköitä, jotka ovat olleet ylijäämiä tai säästöjä kerryttämässä, palkitaan. Kunnan budjettikuri ja kannustuspolitiikka ei perustuisi pelkästään epämuodolliseen budjettikulttuuriin vaan ylimmän päätöksentekuelimen, valtuuston, asettamiin sääntöihin.<sup>10</sup> Kyse olisi siis järkevän kunnan talouspolitiikan, kannustamisen, palkitsemisen ja rahastoinnin yhdistelmästä.

---

10 Tässä tilannetta voidaan verrata esimerkiksi EU:n budjettikurisäntöihin, jotka siinä mielessä ovat huono esimerkki, koska niitä eivät noudattaneet ennen vuosien 2010–2011 velkakriisiä kuin osa EU:n jäsenmaista.

## 12 Esimerkki kunnan kannustavasta budjetointimallista

Lopuksi kokoamme julkaisun muutamia ideoita kannustavasta budjetoinnista esimerkkiin, joka on hahmoteltu kunnan sosiaali- ja terveystoimeen ja lasten päivähoitoon.

Kunta soveltaa tilaaja-tuottajamallia sosiaali- ja terveydenhuollossa. Kunnan päivähoito ja varhaiskasvatus on organisoitu muiksi taseyksiköiksi, joilla on tilaaja-tuottajamallin mukaiset suoritebudjetit.

Kunta on päättänyt kokonaisvaltaisesta kannustinsysteemistä, jossa yhden osan muodostaa ylivuotinen budjetointi.

Kunnanvaltuusto on päättänyt myös muutamista asiakaslähtöisistä ohjelmista, joita varten on varattu määrärahoja eri tilaajalautakuntien toimialueille. Yksi ohjelma, josta valtuusto päätti, oli nuorten syrjäytymisen ehkäisyä varten. Ohjelman muodostamista varten oli pidetty valtuustoseminaari, jota varten sosiaali- ja terveyslautakunta oli viranhaltijoiden kanssa hahmottanut tavoite-keinopuun. Sen avulla saatiin havainnollistettua kaikki relevantit keinot ohjelman tavoitteille, ja tavoitteiden ja keinojen yhtäaikainen analysointi johti joihinkin painotuksien muutoksiin ennalta ehkäisevien toimenpiteiden lisäämiseksi ja korjaavien häiriöpalveluiden kustannusten vähentämiseksi. Sosiaali- ja terveyslautakunnan tulosaluekohtaisista valtuuston päättämistä määrärahoista osa sidottiin mainittuun ohjelmaan valtuuston tarkentamilla tavoilla.

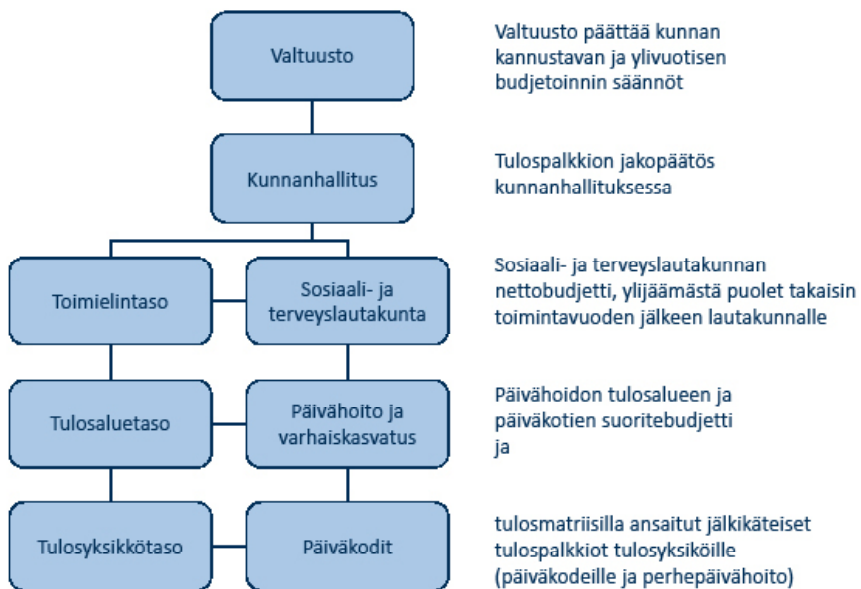
Sosiaali- ja terveyslautakunnalla on nettomääräraha, joka jakautuu tulosaluekohtaisiksi nettomäärärahoiksi. Yksi tulosalue on lasten päivähoito ja varhaiskasvatus.

Sosiaali- ja terveyslautakunta tilaa päivähoidon tuottajayksiköiltä, joita ovat kunnan päiväkodit. Niillä on tilaaja-tuottajamallin mukainen suoritebudjetti. Päivähoidon budjetti jakautuu päiväkodeille niiden arvioidun ja tilaajan kanssa sovitun palvelutuotannon volyymin (hoidossa olevat lapset) mukaisesti. Tämä tarkoittaa sitä, että kapasiteetin käyttöasteen nosto päiväkodissa kasvattaa rahoitusta lautakunnan nettomäärärahan antamassa raamissa. Tämä kannustaa päiväkodit ottamaan kapasiteettinsa ja resurssinsa täyteen käyttöön ja välttämään vajaalla kapasiteetilla toimimista.

Lisäksi päivähoitossa ja varhaiskasvatuksessa kuten muillakin sosiaali- ja terveystoimen tulosalueilla on tasapainotettuun mittaristoon perustuva tulospalkkiosysteemi. Tässä systeemissä tulospalkkioita maksetaan tulostavoitteiden saavutusasteen perusteella lasten päivähoidolle ja edelleen päiväkodeille. Järjestelmän keskeiset piirteet ovat seuraavat:

- Valtuusto on päättänyt ylivuotisen budjetoinnin, tulospalkkiorahaston ja tulospalkkioiden maksamisen säännöt.
- Koko kunnan tasolla on tulospalkkiorahasto, joka saa rahansa määriteltynä osuutena (50 %) nettobudjetoitujen toimielinten tuottamista ylijäämistä nettoraahaan nähden. Ylijäämäosuuksien rahastoinnin ehtona on, että kaikki kriittiset tulostavoitteet on saavutettu.
- Tulospalkkiorahastosta ja/tai toimintavuoden ylijäämistä maksetaan toimintavuotta seuraavana vuonna tulospalkkiot niitä kerryttäneille lautakunnille. Kunnanhallitus päättää jaosta.
- Lautakunta jakaa sille kertyneen ja maksuun tulleen tulospalkkion edelleen niille toimielimen alaisille tulosalueille ja edelleen tulosalueen tulosityksiköille lautakunnan päättämän tulosmatriisin perusteella.
- Kunnan muut taseyksiköt ovat velvollisia kattamaan toimintavuoden alijäämän kolmen seuraavan vuoden aikana.

Kuvio 4. Kunnan kannustava ja ylivuotinen budjetointimalli.



## 13 Lopuksi

Tämä raportti on käsitellyt kunnan talousohjaukseen liittyviä kannustavuuskysymyksiä sekä yleisellä periaatteellisella tasolla että yksityiskohtaisemmin budjetointiin ja tavoitteiden saavuttamisen seurantaan liittyen. Kannustavuus ja palkitseminen tulisi olla siten järjestetty, että kunnan talousyksiköiden toimiessa oman etunsa hyväksi ne palvelevat mahdollisimman hyvin myös kokonaisuuden etua ja kokonaisuuden hyvinvointia.

Kehittämisaloitteessa tehtyjen pohdintojen perusteella pitäisi mm. seuraavia asioita ottaa huomioon kehitettäessä kunnissa taloussuunnittelua ja budjetointia:

Tulosohjaukseen kuuluu erottamattomasti palkitseminen ja kannustaminen. Kunnissa olisikin mietittävä, millainen kokonaisvaltainen kannustinjärjestelmä sopii omaan kuntaan, ja mikä rooli siinä on uusilla budjetointikäytännöillä sekä rahallisilla että ei-rahallisilla kannustimilla.

Budjetin laadintaprosessin ja kannustamisen yhteydessä on tarpeen ottaa huomioon paitsi henkilöstö myös kuntalaiset ja mieltä, miten asukkaat kyllissä ja kaupunginosissa saadaan mukaan omalla panoksellaan sekä laadintaan että budjetin toimeenpanoon.

Yhden keinon kannustamisesta ja palkitsemisesta muodostaa ylivoimainen budjetointi, jossa voidaan kokeilla erilaisia menettelyitä. Niitä tulosyksiköitä, jotka ovat olleet ylijäämiä tai säästöjä kerryttämässä, palkitaan rahallisesti.

Ylivoimaiseen budjetointiin voidaan yhdistää rahastointi. Kunnan rahastolle tulee laatia säännöt, joissa määritellään paitsi rahaston varojen kerryttämissäännöt myös rahaston varojen käyttämissäännöt mm. palkitsemiseen.

Kunnan toimintojen sektorirajat ylittävät vaikutukset rajoittavat mahdollisuuksia sektoreiden sisällä tulosohjaukseen kannustamiseen. Ohjelma- ja prosessibudjetoinnilla voidaan välttää liian suppeisiin sektoreihin kohdistuvan tulosohjauksen ja kapeiden kannustimien ongelmia.

Moniulotteinen tulosmatriisilähestymistapa on yksiulotteista parempi kannustamisessa. Tuottavuustavoitteiden seuranta sekä tuottavuuden paranemisesta palkitseminen voidaan tehdä heikentämättä palvelun laatua ja vaikuttavuutta.

Tuottavuuden paraneminen suppealla tuottavuusmittarilla mitattuna voidaan asettaa tavoitteeksi, mutta tuottavuutta mittaavan suppean tuottavuusmittarin rinnalla tulee käyttää laatua ja vaikuttavuutta kuvaavia mittareita sen kontrolloimiseksi, että tuottavuustavoitetta ei ole saavutettu laadun tai vaikuttavuuden heikentymisen kustannuksella.



---

## Lähteet

- Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay, Management Control Systems, Irwin McGraw-Hill, 2003.
- Babunakis, Michael, Budgets. An analytical and procedural handbook for government and nonprofit organizations. Greenwood Press, Westport, 1976.
- Bastoe, Per Oyvind. Implementing Results-Based Management. Teoksessa (toim. Rist & Stame) From Studies to Streams. Managing Evaluative Systems. Transaction Publishers, New Brunswick, 2006.
- Bergqvist, Erik. Belöningar och prestationer i offentlig verksamhet. En utvärdering av fyra fall inom Stockholms läns landsting. Institutet för kommunal ekonomi, Stockholms universitet, 1994.
- Econ Analyse. Evaluering av finansieringssystemer i kommunene. ECON-rapport n2 2006-030, Prosjekt nr. 46590, Oslo, mai 2006.
- Falkman, Pär ja Sven Siverbo. Styrmodellens effekter. Kommunalekonomi, nr 3, 1999.
- Flinkkilä, Jussi ja Lasse Oulasvirta, Lasse. Relevanssi puukaavio – vanha ja hyvä työkalu kunnan suunnittelussa. Kunnallistieteellinen Aikakauskirja, 1/2004, sivut 71–75.
- Haavisto, Ilkka, Valta yhteisöille! Mitä opittavaa Suomella on Ison-Britannian Big Societystä? Eva analyysi, No. 16, 7.9.2011. EVA, Helsinki, 2011.
- Hakari, Kari. Tampereen toimintamalli ja uuden hallinnon mahdollisuudet. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 4/2011.
- Hämeenlinnan kaupunki, Kaupungin tilaajabudjetti 2012 ja taloussuunnitelma 2013–2014
- Jyväskylän kaupungin talousarvio 2011 ja taloussuunnitelma 2011–2013. Kaupunginvaltuuston hyväksymä 29.11.2010.
- Kallio-Manninen-Meklin-Oulasvirta. Kuntalaki muuttui – entä käytännön talousjohtaminen. Suomen Kuntaliitto, Acta-sarja, nro 122, Helsinki, 2000.
- Kallio, Olavi, Martikainen Juha-Pekka, Meklin, Pentti ja Lasse Oulasvirta. Talousjohtamisen kehityspolkuja. Tutkimus kuntien talousjohtamisesta 1996–2003. Suomen Kuntaliitto, Acta-sarja nro 175, Helsinki, 2005.
- Kangasharju, Aki, Mikkola Teija, Mänttari Tuomas, Tyni Tero ja Valta Maija. Vaikutavuuden huomioon ottava tuottavuus vanhuspalveluissa. VATT-tutkimuksia 160. Helsinki, 2010.
- Keravan kaupunki, Palvelujen järjestämissuunnitelma – päätösosa. Kasvatus- ja opetusvirasto, 15.9.2011.
- Keravan kaupunki, Talousarvion ja palvelujen järjestämissuunnitelman laadintamalli, keskushallinto, 11.1.2011.

Kuntia, kuntayhtymiä ja muita palvelujen järjestäjiä koskevat valtakunnalliset tuottavuustavoitteet. Valtiovarainministeriön julkaisuja 26/2011.

Leppänen, Pasi. Tilikaudet ylittävä budjetointi. Deloitte, 26.5.2010. Selvitys Tampereen kaupungin mahdollisuuksista joustaa vuotuisperiaatteesta talousarvion laadinnassa.

Meklin, Pentti. Näkymättömät kustannukset – ulkoistamisen sudenkuoppa. Teoksessa (toim. Vakkuri, Oulasvirta, Wacker ja Kivimäki) Tarkastus ja arviointi – Julkisen ja yksityisen rajapinnassa. Tampere University Press, Tampere 2011.

Merchant, Kenneth A. & Van der Stede, Wim A. Management Control Systems – Performance, Measurement, Evaluation and Incentives, Prentice Hall, 2003.

Mittarikärkihanke, Kahdenkymmenen suurimman kunnan tuottavuusohjelmatyö 2011. [http://www.vm.fi/vm/fi/15\\_kunta\\_asiat/015\\_kuntien\\_tuottavuus/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/15_kunta_asiat/015_kuntien_tuottavuus/index.jsp)

Oulasvirta, Lasse. Kunnan taloudellisen johtamisen ihanne ja käytäntö. Suomen Kuntaliitto, Acta-sarja, nro 70, Helsinki, 1996.

Oslon kaupunki. Oslon kaupunginvaltuuston hyväksymä budjetti 2012, Bystyrets budsjetvedtak, Budsjett 2012. Økonomireglementet, Budsjett 2012

Rist, Ray C., The "E" in Monitoring and Evaluation – Using Evaluative Knowledge to Support a Results-Based Management System. Teoksessa (toim. Rist & Stame) From Studies to Streams – Managing Evaluative Systems. Transaction Publishers, New Brunseick, 2006.

Shah, Anwar (toim.). Participatory Budgeting. The World Bank, Washington D.C. 2007.

Suomen Kuntaliitto. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio- ja suunnitelma. Suositus. Helsinki 2011.

Tampereen kaupunki, Talousarvio 2012 ja taloussuunnitelma. Tampereen kaupunki, kaupunhallituksen hyväksymä 21.11.2011.

Tukholman kaupunki. Kommunal författningssamling för Stockholm, 2011:9 Regler för ekonomisk förfaltning.

Tuosa, Pirjo. Suoriteperusteinen budjetointi lasten päivähoitopalveluissa – tuottavuutta ja työtyytyväisyyttä. Loppuraportti 28.2.2011, Tykes, työelämän kehittämisohjelma.

Turun kaupunki, Talousarvio ja -suunnitelma 2011–2014.

Vakkuri, Jarmo. Talousinformaatio kuntien ja kuntakonsernien päätöksenteossa – Mitä tiedetään, mitä ei tiedetä ja miten tutkimus voi olla hyödyksi? Teoksessa (toim. Rajala, Sinerio ja Vakkuri) Talouden perusteista julkisjohtamisen käytäntöihin. Kunnallistalouden emeritusprofessori Pentti Meklinin juhlaKirja. Taloustieteiden laitos, Tampereen yliopisto, Tampere 2009.

Vaasan kaupunki, talousarvio 2011.

Vertikal Oy – SPB-malli, <http://www.vertikal.fi/>

Virtanen, Petri ja Jari Stenvall. Julkinen johtaminen. Tietosanoma Oy, Helsinki, 2010.

---

Wampler, Brian. A Guide to Participatory Budgeting. Teoksessa Participatory Budgeting, toimittanut Anwar Shah, The World Bank, Washington D.C., 2007.

Young, S. Mark, Participative Budgeting. The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. Journal of Accounting Research Vol. 23 No. 2 Autumn 1985.

### **Haastattelut**

Tampereen kaupungin johtaja Juha Yli-Rajalan ja taloussuunnittelupäällikköJukka Männikön, haastattelu 14.12.2011.

Jyväskylän kaupungin strategijahtaja Sakari Möttösen haastattelu 20.12.2011.

Vertikal Oy:n toimitusjohtaja Simo Pokki, puhelinhaastattelu 3.2.2012.

Selvityshenkilö Pirjo Tuosa, Jyväskylän kaupunki, puhelinhaastattelu 3.2.2012.

## Liite 1. Päiväkodin budjetti- ja kustannuslaskelma sekä budjettieroanalyysi

### Toimintayksikön budjetti

Päiväkodin käyttösuunnitelma	1 000 €	
Toimintatulot		
Hoitopäivämaksut	100	
Henkilöstömenot	500	
Palvelujen ostot	50	
Aineet, tarvikkeet, tavarat	30	
Vuokrat	40	
Toimintamenot	620	
Toimintakate (sitova nettomr)	-520	
Päiväkodin kaluston tasearvo 1.1.	100	
Kalustoinvestoinnit budjettivuonna	10	
Hoitopäivät vuodessa	12 000	
Hoitoon tyytyväisten vanhempien osuus	85 %	
Keskimäärin lasta hoidossa (11 kk)	50	

### Budjettieroanalyysi ja standardikustannuslaskenta

Budjetin pohjalta voidaan muodostaa standardeja suoritteille/tuotteille, määrälle, laadulle, kustannuksille ja tuotoille. Eroanalyysi perustuu siihen, että toteutuneita lukuja verrataan suunnitelmalukuihin ja standardeihin.

Standardit ovat huolellisesti ennakoituja, rahamääräisiä ja määrällisiä tavoitelukuja. Poikkeama tai ero on toteutuneiden kustannusten ja standardikustannusten välinen ero.

Toteutuneet kustannukset > standardi = epäsuotuisa ero

Toteutuneet kustannukset < standardi = suotuisa ero

Ero voidaan aina jakaa määrä- ja hintaeroon, mikä antaa lisätietoa. Eroanalyysi voitaisiin myös kytkeä kannustamiseen ja palkitsemiseen.

Esimerkiksi: Budjetti 1000 – toteutuma 1180 = -180 €

määräero  $(100_{\text{std}} - 120_{\text{tot}}) * \text{std-hinta } 15,- = -300 \text{ €}$

hintaero  $(15_{\text{std}} - 14_{\text{tot}}) * \text{tot.määrä } 120 = +120 \text{ €}$

kokonaisero -180 €

## Budjettieroanalyysi

Päiväkodin käyttösuunnitelma	Budjetti 1000 €	Toteutuma 1000 €	Poikkeama Hintaero Määräero
Toimintatulot			
Hoitopäivämaksut	100	90	-10
Henkilöstömenot	500	505	5
Palvelujen ostot	50	34	-16
Aineet, tarvikkeet, tavarat	30	43	13
Vuokrat	40	40	0
Toimintamenot	620	622	2
Toimintakate (sitova nettomääräraha)	-520	-532	-12
Hoitopäivät vuodessa		12 000	10 890
Hoitoon tyytyväisten vanhempien osuus		85 %	88 %
Keskimäärin lasta hoidossa (11 kk)		50	45

Budjettieroanalyysissä voi ottaa esimerkiksi aine- ja tarvikkeiden epäsuotuisan eron (-13 000 €) tarkasteluun. Analyysissä tulisi pilkkoa eron jakautuminen määrä- ja hintaeroihin. Määrä- ja hintaerojen paljastaminen voi taas herättää esimerkiksi seuraavanlaisia kysymyksiä.

### Hintaeron mahdolliset syytekijät

- Ovatko markkinahinnat nousseet/laskeneet
- Ostoneuvottelutaito, ostomäärät
- Ostetun materiaalin laatu huono/hyvä

### Määräeron mahdolliset syytekijät

- säästäväisyys, laadunhallinta
- huono materiaali
- työntekijöiden ammattitaito, asenne, työnopastus
- materiaalipula, seisokit, häiriöt
- väärinkäytökset?

Kannustamisessa käytetyt kriteerien muodostamisessa voi käyttää hyväksi myös standardeja ja toteutumien ja standardien välisten erojen analysointia yllä selostettua budjettieroanalyysiä soveltamalla. Edellytyksenä ovat budjetissa tai muuten asetetut standardit toiminnalle ja toiminnan kustannuksille ja tuotoille, jos kyseessä on maksullinen toiminta.