

# ***Suomalaisen kunnan talousjohtaminen: kehys- ja nettobudjetointia, mutta ei aitoa tulosbudjetointia***

**Lasse Oulasvirta**

Kunnallistieteellinen aikakauskirja, KTA 4/1997

Abstract

Demands for reforming public management have created pressures on local government budgeting and accounting systems. The aim of this article is to compare the actual state of budgeting and accounting to the normative model of performance-budgeting and efficient accounting. Local governments have adopted a frame budgeting model with quite widespread net budgeting, but we cannot speak of genuine performance-budgeting because of deficiencies in performance-measuring and performance-auditing and because of lack of suitable reward systems and organizational structures. The average local government is also quite far away from the ideal accounting model. Budget and accounting reforms will press local governments to develop further their budgeting, accounting and performance-auditing systems. In spite of this, it can be argued that the ideal model will not be reached in most local governments.

## ***1. Talousjohtamistutkimuksen tarkoitus ja toteutus***

Esitys perustuu ns. KuntaSuomi 2004 - tutkimusohjelman tutkimukseen, joka on tehty Tampereen yliopistossa. KuntaSuomi 2004 - tutkimusohjelman tarkoituksena on antaa monipuolinen kuva suomalaisen kuntakentän tilasta ja kehityksestä. Tutkimusprojektissa on Suomen Kuntaliiton lisäksi mukana viisi yliopistoa ja 47 tutkimuskuntaa, jotka muodostavat edustavan otoksen Suomen kunnista. Tampereen yliopiston kunnallistieteiden laitoksella on keskitytty kuntien taloudellisen johtamisen ja toisaalta teknisen sektorin palvelujen tutkimiseen. Tämä esitys käsittelee kuntien taloudellista johtamista ja taloutta alkuvuonna 1996 tehdyn talousjohtajakyselyn ("kamreerikysely") ja sitä täydentävien haastatteluiden perusteella.

Kysymyksessä on suomalaisen kunnan talousjohtamisen peruskartoitus. Tutkimuksen kuvataan sitä, miten talouden ohjauksen ja johtamisen eri osa-alueet on järjestetty kunnissa. Tässä esityksessä keskitytään siihen, miten talousjohtamisen ihannemalli ja kuntien käytäntö eroavat toisistaan ?

Tutkimus toteutettiin siten, että KuntaSuomi2004 -projektin kuntiin mukaan lukien Porvoon kaupunkiin lähetettiin tammikuussa 1996 kunnan talousjohtajalle (kamreerille, talouspäällikölle tms., pienissä kunnissa kunnanjohtajalle) kyselylomake. Kyselyä täydennettiin puhelinhaastatteluilla, joissa tehtiin tarkennuskysymyksiä sekä muuten keskusteltiin kunnan talousjohtamisesta. Kyselylomakkeiden (48 kpl) palautus oli 100 prosenttinen, ja myös kaikkien tutkimuskuntien talousjohtajat kahta lukuunottamatta haastateltiin puhelimitse kevään ja kesän 1996 kuluessa.

*Talousjohtamisella* tarkoitetaan tässä tutkimuksessa kunnan talousjohdon vastuulla olevaa talouden suunnittelun, päätöksenteon, ohjauksen ja valvonnan kokonaisuutta. Kunnan talousjohtoon kuuluvat toimielimistä valtuusto ja kunnanhallitus ja viranhaltijaorganisaatiosta kunnanjohtaja ja kunnanjohtajan alaisuudessa toimivat keskushallinnon talousjohtajat. Tutkimusaineistoon kuuluvat myös tutkimuskuntien talousarviot sekä konserniohjeet niistä kunnista, joissa sellaiset oli tehtynä kesällä 1996.

## **2. Talousjohtamisen ideaalimalli**

Talousjohtamisen vertailuasetelma muodostuu siitä, että talousjohtamisen tutkimuksella havainnoitua tilaa verrataan siihen normatiiviseen tavoitemalliin, joka on muodostettavissa kuntien keskusjärjestön suosituksista, lainsäätäjän valmisteluasiakirjoista ja oppikirjojen sisällöistä. Kuntalain ja Kuntaliiton talousarvio- ja taloussuunnittelumallit ovat rationaaliseen lähestymistapaan perustuvia normatiivisia malleja toiminnan ja talouden kytkemisestä.

Seuraava asetelma kertoo tutkijan oman tulkinnan tästä materiaalista nousevasta talousjohtamisen ihanne- tai tavoitemallista. Tavoitemallin edustaa rationaalista ja tehokasta johtamismallia.

	Talousjohtamisen tavoitemalli
1. Valtuuston asettamat toiminnalliset tavoitteet	Mitattavat määrälliset, laadulliset ja tuottavuuteen liittyvät tavoitteet
2. Määrärahojen sitovuus	Brutto tai netto, kehysmäinen
3. Budjetin seurannan luonne	Suorituskyky, tulosten saavutus
4. Määrärahaa käyttävien yksiköiden ohjaus	Taloudelliset kannustimet, yksiköillä suuri itsenäisyys
5. Kirjanpito	Sovellettu liikekirjanpito
6. Konserniohjaus	Konserniohjeistus, -tilinpäätös
7. Sisäinen laskentatoimi	Kustannukset kohdennetaan kustannuspaikoille ja suoritteille, toimintolaskentaa kehitetään
8. Kassanhallinta	Kustannusten, tuottojen ja riskien optimointi
9. Kunnan vertailukehittäminen	Kuntaa talousyksikkönä verrataan myös muiden sektoreiden yksikköihin yleisillä tunnusluvuilla

10. Johtamisen  
tietojärjestelmä

Johdolle räätälöity  
tietojärjestelmä

## ***Asetelma 1. Talousjohtamisen tavoitemalli***

### ***3. Taloussuunnittelun ja laskentatoimen kehityksestä***

Taloussuunnittelun ja itse asiassa koko laskentatoimen keskeisin väline on tähän asti ollut kunnissa yhtä vuotta koskeva talousarvio. Talousarviota koskeva päätöksenteko on yksi kunnan tärkeimmistä päätöksentekoprosesseista. *Talousarvio* on määritelty valtuuston hyväksymäksi kunnan muita viranomaisia sitovaksi suunnitelmaksi kunnan talouden hoitamisesta tai sitovaksi ohjeeksi vuotuisista rahaeristä ja tulostavoitteista (Hallipelto, Helin, Oulasvirta ja Ruuska 1992, 74 ja 172). Tässä raportissa talousarvion kanssa synonyymina käytetään käsitettä *budjetti*. *Talousarvioprosessilla* (budjettiprosessilla) tarkoitetaan talousarvion valmistelu- ja hyväksymismenettelyä, joka muodostaa kunnassa tietyn toiminnallisen kokonaisuuden (Kalima 1988, 31)

Talousarvion perinteisinä tehtävinä ovat *taloudellinen, oikeudellinen, poliittinen ja kirjanpidollinen* tehtävä. Talousarvio on taloussuunnitelma (laskentatoimen termeillä suunnittelulaskelma) taloudenhoidosta ja voimavarojen kohdentamisesta, jota ilman kunnan talouden ja toiminnan suunnitelmallinen hoito olisi mahdotonta. Oikeudellinen luonne liittyy juuri talousarvion sitovuuteen ja siihen, että se muodostaa valvonnalle perustan. Poliittinen tehtävä liittyy siihen, että talousarviosta päättäessään valtuusto määrittelee kunnan talous- ja toimintapolitiikan. Valmisteluprosessin aikana politiikan muotoutumiseen osallistuu kunnanhallitus, muut toimielimet ja viranhaltijaorganisaatio sekä myös kuntaorganisaation ulkopuolelta erilaiset intressitahot vaihtelevalla tavalla. Kirjanpidollinen tehtävä on liittynyt siihen, että hallinnollisessa kirjanpidossa talousarvio ja kirjanpito ovat olleet kiinteästi sidoksissa toisiinsa. Talousarvioasetelma on muodostanut tilipuitteiden rungon, jota kirjanpidossa on tarkennettu, ja toisaalta kirjanpidon avulla on sitten seurattu talousarvion toteutumista.

Yhtä vuotta koskevan talousarvion lisäksi kunnissa tarvitaan keskipitkän aikavälin taloussuunnittelua mm. investoinneista ja niiden vaatimasta rahoituksesta. Tähän asti tämä on toteutunut ns. kokonaisvaltaisen kuntasuunnittelun yhteydessä. Vanhan kunnallislain mukaan (KunL 13 §) kunnalla oli oltava kunnanvaltuuston ohjeellisena hyväksymä kunnan olojen kehittämistä, hallinnon ja talouden hoitamista sekä toimintojen sijoittamista koskeva kuntasuunnitelma. Kuntasuunnitelman piti sisältää siis paljon muutakin kuin vain kunnan oman organisaation taloutta koskevaa ainesta. Kuntasuunnittelulle ladattiin suuret odotukset 1970-luvun suunnitteluoptimismin aikana. Rationaalista kaiken kattavaa kuntasuunnittelumallia epäilivät jo 1970-luvulla kuntasuunnittelua kunnissa tutkineet tiedemiehet (ks. Ståhlberg 1975 ja Djupsund 1981). Myöhemmin kritiikki lisääntyi muuallakin (kritiikistä ks. esim. kunnalliskomitean mietintö 1993:33, 272-273, ja Sotarauta 1996, 60-63), ja aika kypsä kuntasuunnittelumallista luopumiseen.

Taloussuunnittelu muuttuu kuntalain talouspykälien astuessa voimaan 1.1.1997. Vuoden 1976 kunnallislain pakolliseksi tekemästä vähintään viittä vuotta koskevasta *ohjeellisesta kuntasuunnitelmasta* luovutaan ja kunnissa siirrytään kuntalain tarkoittamaan *sitovaan kolmivuotiseen taloussuunnitelmaan*. Rationaalista suunnittelumallia riisutaan käytännön vaatimuksiin paremmin sopivaksi. Taloussuunnitelman aikajännettä lyhennetään mutta kunnilla säilyvät kaikki mahdollisuudet tehdä *omien tarpeidensa* mukaisesti erilaisia kolmea vuotta pitempiäkin suunnitelmia, esimerkiksi investointisuunnitelmia ja laaja-alaisia strategisia suunnitelmia.

Kuntasuunnittelun väistyvän luonteen vuoksi tutkimuksen päähuomio on talousarviossa ja talousarvioprosessissa sekä muussa laskentatoimessa kuin kuntasuunnittelussa ja siihen sisältyneessä viisivuotisessa taloussuunnittelussa. *Laskentatoimella* tarkoitetaan kaikkea suunnitelmanmukaista toimintaa, jossa kerätään ja rekisteröidään talousyksikön toimintoja kuvastavia arvo- ja määrälukuja ja jossa esitetään näiden lukujen perusteella laskelmia ja raportteja, jotka ovat tarpeen talousyksikön ohjaamiseksi taloudellisesti oikealla tavalla asetetun kokonaistehtävän puitteissa (Hallipelto, Helin, Oulasvirta, Ruuska 1992, 90). Kunnan laskentatoimeen kuuluu lukuisia osa-alueita. *Suunnittelulaskelmiin* kuuluvan talousarvion lisäksi keskeinen osa-alue on ollut *kirjanpito*, joka muodostaa kaikelle muulle laskentatoimelle tärkeän tietolähteen. *Tilinpäätös* taas on kirjanpidon vuosittainen lopetus, jonka yhteydessä *hallinnollisessa* kirjanpidossa on laadittu tase ja talousarvion toteutumavertailu. *Tilinpäätöskertomus* on *informointilaskelma*, joka on suunnattu päätöksentekijöille, kuntalaisille ja muille sidosryhmille. Jotkut kunnat ovat tehneet erillisiä tilinpäätöskertomuksia, mutta useimmat ovat sisällyttäneet sen kunnalliskertomukseen. Laskentatoimeen luetaan myös *suorite- ja kustannuslaskenta*, jonka tarkoituksena on rekisteröidä toiminnan aiheuttamat kustannukset ynnä yksikkökustannukset sekä laatia tämän perusteella raportteja ja laskelmia eri johtoportaille kunnassa (mt. ed., 169 ja 172). Sisäinen kustannuslaskenta on ollut kunnissa hyvin vaihtelevalla tavalla järjestettyä. Sitä ei säädetty laintasoisesti samalla tavalla kuin budjetointia ja kirjanpitoa, vaan sen järjestäminen on lähinnä riippuvaista kuntien omista resursseista ja tarpeista. Viime vuosina palvelutuotannon tehostamis- ja hinnoittelutiedon tuottamisvaatimukset ovat kuitenkin saaneet kunnat kehittämään tätäkin laskentatoimen aluetta.

Kunnan talousarvion rakenteesta ei ole säädetty tarkkaan laissa, vaan kunnan talousarvion rakenne on vanhastaan perustunut kuntien keskusjärjestöjen laatimaan ja suosittamaan *talousarvioasetelmaan*. Kuntien talousarvioasetelma on 1990-luvulla käynyt läpi kaksi uudistusta. Vuonna 1990 Kulaus eli kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta antoi uuden talousarviosuosituksen, jota kunnat noudattivat kattavasti jo vuoden 1992 talousarvioissaan. Talousarvio *jaettiin käyttötalousosaan, rahoitusosaan ja investointiosaan*. Suositus perustui vielä pääosin hallinnollisen kirjanpidon perinteeseen, mutta siinä oli uutuuksena talousarvion rahoitusosan rahoituslaskelma, joka paransi talousarviosta saatavaa informaatiota (ks. suositus n:o 29). Uusi suositus jätti paljon kunnan omaan harkintaan sen, miten talousarvio jaettiin tehtävä- ja toimintokohtaisesti.

Vuonna 1991 asetettu kunnalliskomitea ehdotti mietinnössään (1993:33) perusteellista uudistusta kunnan taloussuunnitteluun ja kirjanpitoon. Komitean ehdottama talousarvioasetelma koostuu *käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta*, joilla jokaisella on oma tärkeä informointitehtävä. Keskeistä oli vanhan rahoitusosan jakaminen tuloslaskentatehtävää täyttävään tuloslaskelmaosaan ja rahoitusta selvittävään rahoitusosaan.

Vaikka vuoden 1990 talousarvioasetelman rahoitusosan laskelma täytti jo osaksi kirjanpidon tuloksenlaskentatehtävän, rahoituslaskelma noudatti kuitenkin edelleen hallinnollisen kirjanpidon periaatteita. Investointimenot ja lainananto käsiteltiin tilikauden menoina sekä lainanotto, omaisuuden myynti ja antolainojen lyhennykset tilikauden tuloina (km 1993:33, 279). Edellisiltä tilikausilta kertynyt yli- tai alijäämä tuloutettiin tai katettiin talousarviossa, joten tilinpäätöksessä tilikauden tulos ei näyttänyt samoin kuin liikekirjanpidossa tuloksen vaikutusta taseen omaan pääomaan. Talousarviokirjanpidon avulla tilinpäätöksessä tehdyn talousarvion toteutumavertailun ongelmana oli sekin, että käyttöomaisuuden kulumisesta aiheutuvia poistoja ei huomioitu tulosvaikutteisesti. Kunnalliskomitean mukaan kuntien ja koko julkisen sektorin keskeinen ongelma on ollut käyttöomaisuuteen sitoutuneen pääoman tehoton käyttö (km 1993:33, 280).

Yksi tärkeä perustelu talousarvion, kirjanpidon ja tilinpäätöksen uudistamiselle oli myös tarve aiempaa paremmin ohjata ja valvoa kunnan omistamien yhtiöiden taloutta ja toimintaa. Yhden välineen tähän tarjoaa *konsernitase*, jossa kunnan omistamien yhteisöjen taseet yhdistetään kunnan taseeseen siten, että sisäiset saamiset ja velat sekä sisäinen omistus eliminoidaan. Uuden kuntalain myötä konsernitase tuli kunnille pakolliseksi. Kuntalain mukaan (68 §) kunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla määräämisvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätöksensä konsernitase liitteineen. Konsernitaseen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. Konsernitaseen liitetietoihin sisällytetään tiedot mm. kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen vastuusitoumuksista.

Laskentatoimen uudistuksen taustalla oli siis kunnalliskomitean pyrkimys parantaa kunnallishallinnon talousinformaatiota, jotta ”taloudelliset tekijät alkaisivat painaa kunnan päätöksenteossa entistä enemmän”. Talousarvio ja tilinpäätös eivät ole antaneet oikeaa kuvaa kunnan taloudesta. Komitean mukaan uudistus johtaisi siihen, että päätöksentekijät joutuvat selvittämään, mitä kunnan palvelujen tuottaminen maksaa, miten palvelut rahoitetaan ja miten erilaiset rahoitusvaihtoehdot vaikuttavat kunnan taloudelliseen asemaan pitimmällä aikavälillä (km 1993:33, 272).

Hallituksen esityksessä (HE 192/1994 vp.) kunnalliskomitean ehdottamat talouspykälät säilyivät lähes sellaisinaan ja tulivat hyväksytyiksi eduskunnassa. Uusi kuntalaki tuli voimaan 1.7.1995. Kuntalain talouspykälät tulevat voimaan kuitenkin vasta 1.1.1997. Sitä ennen kauppa- ja teollisuusministeriön kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antoi kunnille ja kuntayhtymille keskeiset ohjeet kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Suomen Kuntaliitto taas antoi suosituksen kunnan uudesta talousarviosta ja taloussuunnitelmasta (Suomen Kuntaliitto 1996a ja 1996c).

Sekä kunnalliskomitean mietinnössä että hallituksen esityksessä kirjanpitolain soveltamista hallinnollisen kirjanpidon sijasta perusteltiin myös sillä, että kirjanpitolaki muodostaa valmiin ja yleisesti tunnetun säännöstön, joka takaa *kunnan tilinpäätöksen vertailtavuuden* muihin talousyksikköihin. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen liian kirjavan käytännön yhtenäistämiseksi haluttiin *siirtyä suosituksia sitovampaan säännöstimiseen*. Noudatettaessa kirjanpitolakia soveltuvin osin kunnan kirjanpidon selitysmalliksi tulisi yleisesti toimivana pidetty *meno-tulo -teoria* (ks. HE 192/1994, 112, ja km 1993:33, 281-282). Kunnalliskomitea ja hallitus ei

pitänyt tarpeellisenä erillisen kirjanpitolain säätämistä kunnille, vaan parempana tukeutua yleiseen kirjanpitolakiin.

Ruotsissa vastaavanlainen uudistus tehtiin 1980-luvun lopulla ja 1990-luvun alussa. Silloin Ruotsissa otettiin käyttöön kolmivuotiset taloussuunnitelmat ja yhtä vuotta koskevat budjetit, joiden ei tarvitse olla tasapainossa sekä talousarvio- ja tilinpäätöskaavat, jotka ovat lähes samat kuin Suomessa nyt käyttöön otettavat (Lane ja Back 1991, 31-41). Ruotsin 1992 voimaan tullessa kunnallislaissa konsernitilinpäätös tuli kunnille pakolliseksi. Suomen uudistus ei siis tässä mielessä ole ainutlaatuinen. Ruotsin uudistuksen tavoitteet olivat samat kuin Suomessa. Hyvin ilmeistä on että Ruotsin mallilla on ollut vaikutusta Suomen uudistukseen. Ruotsin Kuntaliiton ja Maakuntaliiton mukaan uudistuksen tavoitteena oli niin pitkälle kuin mahdollista sovittaa kuntien kirjanpito yleiseen kirjanpitolakiin. Poikkeuksia tästä tuli tehdä vain silloin kun siihen oli erityisiä voimakkaita perusteita (ks. Johansson 1990 ja Svenska Kommunförbundet & Landsingsförbundet 1994).

#### **4. Kuntien budjetoinnin piirteet**

Kuntien budjetit ovat tulleet yhä yleispiirteisemmiksi 1990-luvulla. Kehitys on liittynyt tavoite- ja tulosohjausmalliin, jossa valtuuston kuuluu keskittyä tavoite- ja tulosohjaukseen ja suuriin budjettilinjoin. Kulauksen vuonna 1990 antama uusi talousarviosuositus perustui tulosbudjetointimallille, jossa valtuustopäätöksenteko on lähinnä tulostavoitteiden ja tuloperusteiden asetantaa. Mutta kuinka yleispiirteisistä valtuustojen päätöksenteko tarkkaan ottaen on, jos tätä mitataan valtuustojen päättämien käyttötalouden määrärahojen lukumäärällä ja suuruudella ?

Tutkimuskunnissa valtuustot päättävät käyttötaloudessa määrärahoista, jotka keskimäärin vaihtelevat alle 1 milj. markasta yli 120 milj. markkaan. Valtuustoon nähden sitovien käyttötalouden määrärahojen keskimääräinen suuruus on 16 milj. mk. Keskimäärin valtuustot päättävät noin 29 käyttötalouden määrarahasta, jotka kohdistuvat toimielimille ja niiden alla oleville organisaatiotasolle. Kaikkein raamimaisempaa budjetointia harjoittavassa Haukiputaalla ja Karstulassa valtuusto päättää kuudesta käyttötalouden määrarahasta, Hämeenlinnassa valtuusto päättää kymmenestä käyttötalouden määrarahasta. Ts. Haukiputaalla, Karstulassa ja Hämeenlinnassa budjettivaltaa on merkittävästi siirretty toimielimille ja tulosyksiköille, ja toisaalta valtuustossa päätetään hyvin suurista kokonaisuuksista puuttumatta varsinaisesti siihen, miten rahat käytetään itse toimintoihin.

#### **Taulukko 1. Valtuuston päättämät sitovat käyttötalouden määrarahat**

Määrarahat	alle 3 000 as.	3 001 - 5 500	5 501 - 10 000	10 001 - 20 000	20 001 - 45 000	yli 45 000 as.	Kaikki
Keskiarvo, lkm	25	25	27	34	28	40	29
Mediaani	24	23	29	38	34	40	29
Vaihteluväli	9 - 42	10 - 51	6 - 41	6 - 60	10 - 50	12 - 68	6 - 68
Keskiarvo, mmk	1,7	3,9	6,9	15,5	33,4	64,3	15,7

Mediaani	1,4	3,1	4,9	5,7	15,7	54,2	5,2
Vaihteluväli	0,6 - 4,8	1,7 - 7,6	3,4 - 21,4	3,6 - 45,5	11,4 - 92,6	23,0 - 125,9	0,6 - 125,9

---

Talousjohdon kannalta kehysbudjetointi merkitsee sitä, että tasapainottamisvaiheessa karsintakin tapahtuu kehymäisesti. Se helpottaa talousjohdon työtä. Erään kamreerin sanoin:

” Ennen kehysbudjetointia talousjohdon piti vetää yli esimerkiksi ammatilliselta oppilaitoksen ammattikirjallisuuden hankintamäärärahaesityksestä 2 000 markkaa pois, mikä aiheutti protestin ja selitykset siitä, mitä kirjallisuutta rahalla tarvitaan. Tämä käytäntö oli ihan pöhköä”.

Haastatteluissa ilmeni, että muutamassa kunnassa oltiin valmiit palaamaan jonkin verran takaisin yleispiirteisestä tarkempaan valtuustopäätöksentekoon budjetista. Mikäli budjettipäätöksenteko tehdään valtuustossa hyvin raamimaiseksi ja mikäli valtuutetut eivät selkeästi osallistu prosessin alkuvaiheessa raamien ja tavoitteiden asettamiseen eivätkä budjettiseurantaan, vaarana on valtuuston vallan siirtyminen muille budjettiprosessin tahoille, valmistelu- ja toimeenpanokoneistolle sekä lautakunnille suuremmissa mitassa kuin on tarkoitus.

### ***Nettobudjetoinnin laajuus***

Nettoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että valtuusto voi päättää menojen ja tulojen erotuksen määrärahana tai tuloarviona. Nettoperiaate sopii erityisesti liikelaitoksille ja toimintaan, jossa myyntitulojen osuus on merkittävä, sekä sisäisiä palveluja myyville yksiköille. Myös tilaaja-tuottaja -mallin tuottajayksiköiden sitovuustasona on perusteltua käyttää toimintakatetta eli nettoa (Suomen Kuntaliitto 1996a, 13).

Nettobudjetoinnin on yleensä katsottu sopivan liikelaitoksille ja muille yksiköille, joilla on myytäviä suoritteita ja jotka voivat itse vaikuttaa tuloihinsa. Nettoyksikön tulisi omata riittävästi itsenäistä päätöksentekovaltaa, jos ne joutuvat vastuuseen netosta. Nettoyksikön pitäisi voida vaikuttaa sekä menoihinsa että tuloihinsa, koska niistä nettokin muodostuu. Lähtökohtaisesti nettobudjetointi ei sovi kovin hyvin sellaiselle kustannusyksikölle, joiden menoilla ja tuloilla ei ole suoranaista riippuvuutta ja joiden suoritteiden kustannuksia on vaikea määrittellä. Nettobudjetointiin olisi voitava yhdistää myös mahdollisuus siirtää positiivinen nettotulos tai sen osa seuraaville vuosille. Parhaiten tällainen nettobudjetointi sopisi ns. taseyksikölle (km 1993:33, 274-275). Kuntien liikelaitokset voivat juuri olla tällaisia taseyksiköitä, jonka hallitsemalle omaisuudelle kuntaomistaja voi panna tuottovaatimuksen.

Tätä taustaa vasten yllättävän monessa kunnassa vastattiin, että nettobudjetointi koski kaikkia toimielimiä ja toimintoja.. Vuonna 1996 tutkimuskunnista *noin puolessa oli käytössä nettobudjetointi* joko kaikissa tai joissakin tehtävissä (nettolainakäsittelyä ei tässä laskettu mukaan). Osassa nettobudjetointia soveltavissa kunnissa budjetin täytäntöönpano-ohjeet perustuiivat kauttaaltaan nettositovuuteen kun taas osassa kunnista nettobudjetointi oli ”täsmäkohdennettua” niihin toimintoihin, joihin sen katsottiin erityisesti sopivan, pääasiassa sellaisiin toimintoihin, joilla oli merkittävästi maksutuloja ja joihin yksikkö voi itse vaikuttaa. Esimerkiksi päiväkotit, vaikka sillä on huomattavia omia tuloja, ei voi vaikuttaa tulosidonnaisiin lakisääteisiin

päiväkotimaksuihin. Osassa kuntia nettobudjetointivaihtoehto oli ollut keskustelussa esillä, mutta siihen siirtymistä ei oltu pidetty tarpeellisena.

Nettobudjetointi ei ollut suoraviivaisesti riippuvainen kunnan koosta, vaan nettobudjetointi oli yleisintä isoissa kunnissa (yli 20 000 asukkaan kunnissa) ja toisaalta kaikkein pienimmissä kunnissa (alle 3 000 as. kunnissa).

Jotta nettobudjetointi soveltuisi tulosvastuukonseptiin, se edellyttää sitä että nettoyksiköllä on vastuun lisäksi myös valtaa. Tähän liittyy käytännössä ongelmia. Nettoyksiköille ja tulosityksiköille annetaan vastuuta mutta ei aina budjettivaltaa samassa määrin. Tätä kuivasti hyvin erään talousjohtajan kommentti haastattelussa:

”Tulosvastuullisen nettoyksikön tulisi voida itse päättää henkilöstön palkaamisesta ja myös henkilöstön irtisanomisesta, jos se on tarpeen, sekä maksujen hinnoista. Tätä eivät nettoyksiköt eivät kuitenkaan voi tehdä, koska niille ei olla valmiita antamaan riittävästi itsenäisyyttä. Valtuusto päättää henkilöstöstä ja esimerkiksi vesimaksuista. Jos nettoyksikkö esimerkiksi päättää käyttää neton ylitystä ylimääräisiin palkkioihin henkilöstölleen, tämä voi olla vastoin kunnan henkilöstöpolitiikkaa. Henkilöstön taholta voidaan kysyä, miten vain nettoyksiköiden työntekijöiden saamat palkkiot sopivat kunnan henkilöstön tasa-arvoiseen kohteluun”.

### ***Talouden ja toiminnallisten tavoitteiden yhdistäminen***

Kuntien budjettiprosessia 1990-luvulla kehitettäessä keskeinen tulosbudjetointityyppinen tavoite on ollut aikaansaada aiempaa tiiviimpi kytkeä toiminnallisten tavoitteiden ja määrärahojen välille. Tämä oli keskeinen tavoite Kulauksen vuonna 1990 antamassa uudessa kuntien talousarvioasetelmassa ja myöhemmin kuntalakiuudistuksessa vuonna 1995 sekä Suomen Kuntaliiton vuonna 1996 antamassa talousarvio- ja -suunnitelmasuosituksessa.

Kuntalain 65 § säädetään, että talousarvioon on otettava toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot ja että kunnan toiminnassa ja taloudessa on noudatettava talousarviota. Talousarviossa hyväksytyt toiminnalliset tavoitteet ovat toimitelmissä samalla tavalla sitovia kuin määrärahan käyttötarkoituksen on katsottu perinteisesti olevan (Harjula ja Prättälä 1995, 367).

Vuoden 1990 talousarviosuositus (Kulauksen suositus nro 29) perustui tulosjohtamisoppiin. Vuoden 1990 talousarviosuosituksella haluttiin saada huomio kiinnittämään panosten ja määrärahojen sijasta rahalla aikaansaataviin tuloksiin. Talousarvion tuli mahdollistaa tulosjohtamiseen tukeutuva tuloalue- ja tulosityksikkökohtainen budjetointi. Tulosjohtamiseen kuuluu olennaisesti tulosityksiköiden ja tulosvastuullisten henkilöiden palkitseminen tai palkitsematta jättäminen saavutettujen tulosten mukaan. Tulosohejaus edellyttää myös tulostavoitteita, jotka ovat mitattavissa mahdollisimman yksiselitteisesti.

Tulostavoitteiden operationalisointia on yritetty edistää ns. suoritelaskennalla. Pyrkimys toimintojen ja talouden yhteen kytkemiseen ei siis ole mikään uusi asia, vaan jo 70-luvulta asti koko ajan enemmän tai vähemmän esille ollut tavoite. Suoritelaskenta on kuitenkin hyvin hitaasti juurtunut kuntiin. Tätä hidasta kehitystä on yritetty kuntien keskusjärjestöjen taholta vauhdittaa monella tapaa. Kulauksessa on ollut oma suoritelaskentajaosto, joka on antanut jo 1970-luvulla ensimmäisen suoritelaskentasuosituksen, jossa on määritelty eri toiminnolle suoritemittareita.



47 tutkimuskunnasta saatuun vastausten mukaan kuntien taloussuunnittelu on käytännössä ”etupainoiteista” - ts., lautakunnat perustelevat yleisesti määrärahaesityksiään toiminnallisilla tavoitteilla ja niihin liittyvillä muutoksilla. Sen sijaan toiminnallisten tavoitteiden pukeminen mitattaviksi suoritteiksi, niihin liittyväksi määrärahatarpeiksi ja määriteltyjen suoritteiden seuranta on edelleen suuressa osassa kuntia ”lapsen kengissä”. Vaikka suoritettaviksi asetetaankin, niiden kertymistä ei sitten niinkään seurata. Joissakin kunnissa suoritteita ei mitata ja seurata lainkaan. Muutamassa kunnassa ei asetettu etukäteen suoritettaviksi, vaikkakin jälkikäteen suoriteseuranta oli käytössä.

Kunnissa palvelujen vaikuttavuutta mitattiin yleensä vain muutamassa toimintayksiköissä.

Asiakastyytyväisyyden seuranta systemaattisella tavalla oli harvinaista. Jonkin verran sitä harrastettiin sosiaali- ja terveydenhuollossa ja teknisellä sektorilla.

Yleinen ongelma on kunnissa ollut tavoitteiden määrittely liian yleisellä tasolla, ”sanahelinä”. Vaikka kunnan talousjohto ja keskusjohto olisivat aktiivinen talouden ja toiminnan mittaamisen ja seurannan järjestämisessä, ongelma ei ratkea ellei hallintokuntien johtoa ja laajemminkin henkilöstöä saada mukaan mittaamiseen. Toiminnallisten tavoitteiden asetannan ja suorite- ja kustannuslaskennan kehittymättömyyden syynä oli usein paitsi asenteet myös hallinnon resurssien ja ajan puute tehdä työtä asian hyväksi. Lisäksi epäiltiin, että toiminnasta vastuussa olevat virkamiehet eivät aina haluakaan vertailutarkoituksessa tehtyä mittausta. Erään kunnan kunnanjohtaja oli toisaalta sitä mieltä, että tiukka tulosohtaus ei sovi pieneen kuntaan, jossa hallintokunnille halutaan antaa väljyyttä ja toimintavapautta. Ongelmana mainittiin myös atk-ohjelmien huono valmius suoritteiden rekisteröintiin ja seurantaan. Mittaamisen ideaalimallissa siirtyvät esimerkiksi päivähoitosta suorite-, kustannus ja laatututiedot suoraan ja joustavasti kirjanpitoon seurantaan.

Kuntien talousjohtamisprosessissa on ongelmia prosessin kaikissa vaiheissa. Usein puutteita on jo tavoitteiden asetannassa. Tavoitteiden asettelu ilman seurantaan on symbolista budjetointia. Hyvin yleisluonteisten tavoitteiden seuranta päättyy usein sekin epämääräiseksi ja subjektiiviseksi.

## ***Tulosjohtaminen***

Tulosjohtamisen ideana on lisätä taloudellisten kannustimien merkitystä organisaation toiminnassa.

Tulosjohtamisessa kunnassa pitäisi itsenäisiä tulosyksiköitä ohjata näillä taloudellisilla kannustimilla eikä hierarkisella normituksella ja käskytyksellä.

Kunnan tuloksen sisältö voidaan ymmärtää monella tavalla. Jos kysymyksessä on kunnan liikelaitos, tulos voidaan pukea kannattavuusmittareihin. Useimmat kunnalliset toimintayksiköt ovat kuitenkin luonteeltaan kustannusyksiköitä, jotka eivät voi kattaa menojaan suoritteita myymällä. Tällöin tulosvastuu voidaan ymmärtää vastuuna sekä sisäisille että ulkoisille asiakkaille palvelujen hyvästä laadusta (palvelusitoumukset). Tämä vastuu täytyisi toteuttaa tiettyjen valtuuston antamien taloudellisten kehysten puitteissa. Tässä tulemme taas talouden ja toiminnan yhteenkytkemisen ongelmiin.

Kunnissa tulosjohtaminen on ollut vallitseva johtamismalli 1980-luvun lopulla ja 1990-luvun alussa. Suuressa osassa tutkimuskuntia oli annettu tulosjohtamiskoulutusta laajasti ylimmälle ja keskijohtolle, mutta ei niinkään suorittavalle portaalle. Tätä voi pitää selvänä puutteena tulosjohtamisen kannalta. Tulosjohtamisfilosofian

soveltaminenhan edellyttää selkeästi sitä, että budjettiprosessi toiminnalliset tavoitteet, taloudelliset resurssit ja kannusteet on kytketty toisiinsa ja että organisaation kaikilla tasoilla sitoudutaan johtamisjärjestelmään.

KuntaSuomi2004 -projektiin kuuluvan työyhteisötutkimuksen mukaan merkittävimmät työsuoritusongelmat ovat riittämättömät taloudelliset voimavarat, tulosten laadun vaikea arvioitavuus ja riittämätön tiedonkulku ja riittämätön henkilöstön motivointi (Nakari 1996, 43). Varsinkin lama-aikana työntekijöiden taloudelliseen palkitseminen on ollut huonot mahdollisuudet. Tämän kyselyn mukaan tulosaluejohdolla tai tuloyksikköjohdolla ei tutkimuskunnissa ollut yleensä mahdollisuutta päättää tulospalkkioeristä.

## ***Taulukko 2. Tuloyksiköiden henkilöstöpoliittinen valta tutkimuskunnissa***

	Ei lainkaan	Muutamissa toimintayksiköissä	Useissa toimintayksiköissä	Kaikissa toimintayksiköissä	Vastanneet yhteensä	
					%	N
Tuloyksikköjohto:						
Voi päättää henkilöstön rekrytoinnista	55,3	19,1	17,0	8,5	100,0	47
Voi päättää henkilöstön irtisanomisesta	73,9	13,0	4,3	8,7	100,0	46
Voi päättää tulospalkkioeristä	95,7	2,1	-	2,1	100,0	47

Tuloyksikköä voi olla vaikea motivoida, jos hyvästä tuloksesta ei seuraa mitään. Tuloyksikköjohto ei myöskään yleensä voi itse päättää henkilöstön palkkaamisesta tai irtisanomisesta. Kunnan palvelutuotannossa talousjohto pitää kuitenkin edelleen tuloyksiköittämistä tärkeänä - vain viidesosa oli sitä mieltä, että tuloyksiköittäminen ei ole tärkeätä (kysymys 23). Vastaukset kuitenkin vahvistavat sen, että tuloyksiköittäminen ja tulosohjaus on toistaiseksi kunnissa toteutunut puutteellisesti. Kunnissa onkin osittain palattu budjetoinnissa sellaisiin käsitteisiin kuin tehtäväalueet ja vastuuyksiköt tai palveluyksiköt tulosalkuisten sanojen rinnalla.

## ***5. Laskentatoimen ja kirjanpidon kehittäminen***

Kuntien laskentatoimen kehittäminen on tullut välttämättömäksi kuntien johtamisen vaatimusten kasvettua. Johdon laskentatoimen lisäksi yleisenkin laskentatoimen vaatimukset ovat kasvaneet valtion ja muiden sidosryhmien tietotarpeiden vuoksi. Näiden erilaisten vaatimusten yhteydessä on usein todettu kuntien laskentatoimessa olevan puutteellisuuksia. Kritiikin pohjalta nousee kuva kunnan ihanteellisesta johdon laskentatoimen mallista. 1990-luvun alussa kuntien talouden selvitysmies Timo Relander totesi, että ”kuntasektorin laskentajärjestelmä ei vastaa nykyajan vaatimuksia. Laskentatoimi on hallinnollisesti suuntautunut eikä sen puitteissa saa riittävästi tietoja eri toimintojen kokonaiskustannuksista, puhumattakaan kustannus- ja toisaalta toimintalajeittaisista yksikkökustannuksista. Kuntien eri toimintojen taloudellinen

järjestäminen ja johtaminen ei ole mahdollista ilman kunnollista laskentatoimintaa”. (Relander 1993, 64). Relander toteaa vielä, että laskentatoimen kunnollinen järjestämisen lisäksi tarvitaan täydennykseksi johdon tietojärjestelmä, jossa laskentajärjestelmän ja muiden järjestelmien kautta saatu tieto kyetään jalostamaan johdon tarpeisiin (mt. ed., 66).

Tutkimuksen tämän jakson tarkoituksena on katsoa, onko kuntien laskentatoimen tila vuonna 1996 yhtä synkkä kuin kriittiset arviot antavat olettaa. Perustana ovat taas tutkimuskuntien talousjohtajien arviot kuntiensä laskentatoimesta. Talousjohtajilta kysyttiin myös, onko kunnassa erityistä johdon tietojärjestelmää. Laskentatoimen kysymyksiä täydennettiin puhelinhaastattelulla, jossa tarkennettiin mm. kunnan taloushallinnon tietojärjestelmän tilanne ja talousjohtajan käsitys kirjanpituudistuksesta.

### ***Kirjanpituudistus***

Kirjanpituudistus sai jossain määrin ristiriitaisen vastaanoton talousjohtajien parissa - enemmistö piti kuitenkin kunnan johtamisen kannalta uuteen kirjanpitotapaan siirtymistä tarpeellisenä. Osa vastaajista ei ollut vielä kyselyajankohtana niin tutustunut koko asiaan, että olisi osannut ottaa selvää kantaa puolesta tai vastaan. Huomionarvoista on se, että 25 prosenttia vastaajista piti uudistusta melko tarpeettomana ja 4 prosenttia (kaksi vastaajaa 48 vastaajasta) erittäin tarpeettomana. Toisaalta lähes 40 prosenttia piti uudistusta melko tarpeellisenä ja lähes 17 prosenttia erittäin tarpeellisenä. Muutosvastarinta oli suurinta pienissä kunnissa, kun taas suurissa kunnissa näyttää olleen eniten painetta uudistuksen suuntaan. Suurinta uudistuksen kannatus oli yli 45 000 asukkaan kunnissa ja pienintä alle 3 000 asukkaan ja 10 000 - 20 000 asukkaan kunnissa. Muutamat talousjohtajat valittivat haastatteluissa uudistuksen olevan erittäin työlää ja että siirtymävaiheessa resurssit kohdistetaan teknisten ongelmien ratkaisemiseen ja uuden taloushallinnon tietojärjestelmän sisäänajoon.

Tätä kyselyn tulosta voi verrata kirjanpitolaian vuonna 1992 tapahtuneen uudistuksen vastaanottoon yrityskentällä. Kirjanpitolaian uudistuksessa etukäteen tehdyn suunnitelman mukaiset poistot, varastojen arvon aiempaa kattavampi arviointi sekä konsernitilinpäätös tulivat yrityksille pakollisiksi. Uudistuksen aikana keskusteltiin mahdollisuudesta säätää säännökset erikseen pienille ja suurille yrityksille. Lopulta päädyttiin kuitenkin kaikkia koskeviin yhtenäisiin säännöksiin vertailtavuuden vuoksi. Pienet yrityksen eivät pitäneet uudistusta tarpeellisenä. Uudistusta ajoivat suurten yritysten edustajat, jotka painottivat tarvetta noudattaa kansainvälisiä standardeja kansainvälistyneessä yritys ympäristössä (Pirinen 1996).

*Haastatteluissa* uudistukseen liitettiin seuraavia etuja ja kriittisiä arvioita.

*Edut:*

- sisäinen ja ulkoinen laskenta erotetaan toisistaan
- uusi tilinpäätösasetelma näyttää entistä paremmin kunnan toiminnallisen tuloksen
- uusi tilinpäätösasetelma mahdollistaa kuntien aiempaa paremman vertailun
- kunnallishallinnossa opitaan nyt talouselämän yleisesti käyttämät talouden ja kirjanpidon termit
- lainanotto käsitellään vastedes oikein ei-tulosvaikutteisena eränä, lainoilla ja käyttöomaisuuden myynnillä tasapainottaminen tulee mahdolliseksi
- taseinformaatio paranee mm. vakavaraisuus -tunnusluvun oikeamman sisällön ja konsernitaseen laatimisen vuoksi
- kunta joutuu aiempaa paremmin informoimaan sen, mitä sen omaisuudelle tapahtuu

- poisto- ja korkolaskenta paljastaa kunnille, mitä omaisuus maksaa ja lisää siten kustannustietoisuutta hallintokunnissa
- uudistuksen välilliset heijastusvaikutukset edistävät kunnan sisäisen kustannuslaskennan kuntoon laittamista ja siten kunnan johtamistakin
- uudistuksen myötä kunnassa otetaan käyttöön tulosityksikkökohtaiset tuloslaskelmat

#### *Kritiikkiä:*

- uudistus aiheuttaa kohtuuttomasti työtä, myös kustannuksia kunnalle
- pelkkä tekninen uudistus - parantaako se jotenkin palveluja, joista kuntalaiset ovat kiinnostuneita ?
- koulutus uudistukseen on ollut myöhässä
- Kilan (kirjanpitolautakunta) ohjeet eivät ole riittävät, ne ovat osin ylimalkaiset
- konsernitase vaikea laatia - konsernin riskit saataisiin tietoisuuteen nykyisenkin tilinpäätöksen liitetiedoilla, joissa selostetaan kuntien osuudet yhtiöihin ja yhtiöiden velat ja takaukset
- rahoitustasapainonäkökulma heikkenee - sumu-poistot olisi määriteltävä kunnassa rahoitusrakenteesta
- hallinnollista kirjanpitoa kehittämällä olisi saatu riittävästi uutta tietoa - kirjanpitolaki on laadittu yritystarpeisiin, ei kuntien tarpeisiin - kunta ei ole yritys, se ei maksa veroa eikä sillä ole tuloksenjärjestelytarpeita
- kunnan tunnusluvut eivät ole vertailukelpoisia yrityksiin uudistuksen jälkeenkään
- kuntien vertailtavuuden paranemisargumentti heikko - sumu-poistoerot tekevät sen, että uusi tuloslaskelmakaan ei ole vertailukelpoinen
- talousarvion ja kirjanpidon välinen yhteys heikkenee uudessa laskentatoimessa
- kunnanvaltuustot arvioivat peruspääomansa häilyvällä tavalla - vertailtavuusongelma säilyy
- vuonna 1992 käyttöön otettu talousarvioasetelma on toiminut hyvin - siitä on turha luopua
- sisäinen jälkilaskenta voitaisiin laittaa kuntoon ilman uudistustakin

Tässä yhteydessä on huomattava, että kysely ja haastattelut tehtiin pääosin tammi-, helmi- ja maaliskuussa 1996. Tämän jälkeen talousjohtokin on monissa kunnissa saanut lisää koulutusta ja informaatiota uudistuksen sisällöstä ja merkityksestä. Mielenpitoisten muuttumista seurataan tässä tutkimusprojektissa myöhemmin, kun kunnissa alkaa kertyä kokemuksia uudistuksesta.

#### ***Laskentainformaation riittävyys***

Laskentatoimella tarkoitetaan kaikkea suunnitelmanmukaista toimintaa, jossa kerätään ja rekisteröidään talousyksikön - yrityksen, julkisyhteisön, yksityistalouden jne. - toimintoja kuvastavia arvo- ja määrälukuja ja jossa esitetään näiden lukujen perusteella laskelmia ja raportteja, jotka ovat tarpeen talousyksikön ohjaamiseksi taloudellisesti oikealla tavalla asetetun kokonaistehtävän puitteissa (Hallipelto, Helin, Oulasvirta ja Ruuska 1992, 90). Laskentatoimen keräämä tieto on tarkoitettu paitsi kunnan johdolle myös sidosryhmille.

Tutkimuksessa kysyttiin omalla kysymyspatteristolla vastaajien käsitystä laskentainformaation tuotannosta ja riittävydestä kunnassa. Kysymyspatteristossa oli yhteensä 21 erilaista laskentainformaation muotoa, joista osa oli siinä määrin erikoistuneita tiedon lajeja että ne eivät olleet kovinkaan relevantteja tai edes tuttuja kaikissa tutkimuskunnissa. Tästä syystä analysoitiin erikseen niitä laskentainformaation lajeja, jotka ovat yleisimmin käytössä suomalaisissa kunnissa. Postikyselyssä annettuja vastauksia tarkistettiin kevään ja kesän aikana puhelinhaastatteluilta ja lähettämällä lähes puoleen tutkimuskunnista tarkistettavaksi ja täydennettäväksi yleisimpien informaatiolajien riittävyyskysymyksiin annetut vastaukset.

Laskentainformaatiokysymyksellä haluttiin saada talousjohtajien arviot siitä, missä määrin kunnassa yleensä kerätään laskentainformaatiota päätöksenteon tarpeisiin. Muutamassa isossa kunnassa laskentainformaation riittävyyskysymykseen vastaamista vaikeutti se, että talousjohtaja ei tiennyt sitä, kuinka eri palvelusektoreilla kerätään laskentainformaatiota päätöksentekoa varten. Toisaalta tätäkin voidaan pitää yhdenlaisena mielenkiintoisena tuloksena, koska se kertoo sellaisesta laskentatoimen järjestämisestä, jossa laskentatoimeen liittyvä kehittämistehtävä on hajautunut kuntaorganisaatiossa niin voimakkaasti että kunnan yhteinen talousjohto ei tarkalleen tiedä laskentainformaation keruusta tai sen riittävydestä kunnan eri sektoreilla. Tilanne kunnissa on yleensä sellainen, että kunnalla ei ole kuin muutama talouteen keskittyvä viranhaltija, joista yhdelle kuuluu kunnan koko laskentatoimen kehittäminen. Talousjohtajan tulisi tietää laskentatoimen tila ja kehittämistarpeet koko kuntaorganisaatiossa.

### ***Tiedon tuotannon laajuus***

Ns. henkilöstövoimavarojen laskentatoimi on kunnissa hyvin alkutekijöissään. Mielenkiintoista on havaita, että kunnissa tuotetaan harvimminkin henkilöstön tuottavuudesta tietoa, vaikka jo fraasiksi on muodostunut toteamus henkilöstöstä kuntien strategisena voimavarana. Tuottavuuden mittaamisella voidaan paikallistaa tuottavuuden ongelmakohtia, joita voidaan sitten poistaa esimerkiksi henkilöstökoulutuksella, johtamisen ja henkilöstörakenteen tehostamisella ja työmenetelmiä muuttamalla. Tuottavuuden mittaamiseen liittyy myös vaikea kysymys palkitsemisesta. Kuntasektorilla ei esimerkiksi ole pyritty siihen, että palkkojen kehitys sidottaisiin suoraan tuottavuuteen.

Henkilöstön tilasta ja jaksamisesta kerätään useimmissa kunnissa tietoa, joka saadaan työterveydenhuollon, palkanlaskennan ja muun henkilöstöhallinnon rekistereistä (sairaspoissaolot, työtaturmat, henkilöstön vaihtuvuus jne.). Muutamien pienten kuntien kunnanjohtajat kertoivat haastatteluissa olevansa hyvin selvillä henkilöstönsä tilasta ilman henkilöstön tilan seurantaan kytkettyä tietojärjestelmää ja siihen perustuvaa raportointiakin.

Mielenkiintoinen on sekin havainto, että ympäristövaikutuksista tuotetaan jo nyt systemaattisesti tietoa noin puolessa tutkimuskunnista. Kunnissa on vähitellen heräämässä mielenkiinto systemaattiseen tiedontuotantoon ja raportointiin ympäristön tilasta ja kunnan toimien ympäristövaikutuksista. Tulevaisuudessa ympäristölaskentatoimi ja ympäristötarkastus tulevat olemaan monissa kunnissa laskentatoimen kehittämisen painopistealueita.

Haastatteluissa talousjohtajilla oli yleensä selvä käsitys siitä, miten kunnan henkilöstön tila oli kehittynyt 1990-luvun alun laman ja henkilöstösäästöjen maailmassa. Työskentelyilmapiirin ja työtahdin kiristyminen on näkynyt mm. sairauspoissaoloissa. Henkilöstövoimavarojen laskentatoimi on keskittynyt

henkilöstökustannuksiin, henkilöstön tuottavuuteen, koulutusinvestointeihin jne. Tutkimuskunnista Espoo on tällä saralla yksi tiennäyttävä. Kaupunki on tehnyt henkilöstötilinpäätöksen jo muutaman vuoden ajan.

### ***Kuvio 1. Laskentainformaation tuotanto kunnissa***

Kaikkein pienimmissä kunnissa laskentainformaation systemaattista keruuta on vähiten ja suurimmissa eniten, kun taas kokoluokissa 6 000 asukkaasta 45 000 asukkaaseen merkittäviä eroja tiedon tuotannon esiintymisessä ei ollut.

Ongelmat laskentainformaation keruussa ja käytössä johtuvat monista tekijöistä. Tärkeimmät ovat mittaamisen yleinen kehittämättömyys kunnissa, mikä johtuu paitsi vaikeista mittauskohteista myös resurssien puutteesta ja asenteista. Muutama talousjohtaja kertoi haastattelussa olevansa kiinnostunut suoritemittauksen ja laskentatoimen informaation kehittämisestä, mutta aika- ja resurssipulan estävän käytännössä kehittämistyön. Kunnan talousjohdon kannalta tietoa voidaan saada etenkin pienissä kunnissa riittävästi muutakin tietä kuin laskentatoimen kautta. Yhden alle 2000 asukkaan tutkimuskunnan kunnanjohtaja kertoi tietävänsä melko hyvin kunnan palvelutoiminnan ongelmakohdat ”näppituntumalta”. Toisen alle 2 000 asukkaan kunnanjohtaja kertoi vierailevansa jokaisessa kunnan työyhteisössä saadakseen tietoa itselleen. Tämä tieto voi hyvinkin pienessä kunnassa muodostaa riittävän tietoperustan johdon päätöksenteolle. Toinen asia on kuitenkin se että epäsystemaattisesti kerätty ja rekisteröimätön tieto, jota ei raportoida, ei voi muodostaa luottamushenkilöille ja sidosryhmille hyvää informaation lähdettä. Ulkoisen laskentatoimen ja raportoinnin tietotarpeet jäävät puutteellisesti tyydytetyiksi, vaikka sisäinen johdon tietotarve tulisikin tyydytettyä. Laskentatoimenkin näkökulmasta on huomattava, että 1970-luvulta lähtien on johdon näkökulman lisäksi alettu korostaa tarvetta tuottaa laskentainformaatiota organisaation sidosryhmille (Näsi 1990, 103). Voidaan myös korostaa rahaa käyttävien toimintayksiköiden tilivelvollisuutta poliittisille päättäjille (Meklin ja Näsi 1994).

### ***Tiedon riittävyys***

Eri kokoisissa ja -tyyppisissä kunnissa laskentainformaation tarve on erilainen, eikä mitään yhtä standardimallia sisäisen laskentatoimen järjestämiseksi voida suositella kuntiin. Jos kunnalla ei ole varastoja, liikelaitoksia eikä palveluja myydä kunnan ulkopuolelle, näihin seikkoihin liittyvä informaation tarve on luonnollisesti vähäinen. Seuraavassa on summamuuttujan avulla tutkittu sitä, miten tutkimuskunnissa yleisimmin käytössä olevissa informaation lajeissa talousjohtajat ovat arvioineet tiedon riittävyyden päätöksenteon kannalta.

Parhaiten oli vastaajien mielestä saatavilla laina- ja sijoitussalkun kustannus- ja tuottotietoa sekä budjettitietoa. Yllättävää ei tietysti ole se, että budjetoinnissa tarvittava tietotarve arvioitiin yleensä melko hyvin tyydytetyksi. Budjetti on kunnalle pakollinen ja samalla laskentatoimen vanhinta ydinaluetta kunnissa. Ongelmat budjetoinnin tietotarpeissa liittyvät lähinnä valtion ja muiden ulkoisten olosuhteiden vaikutuksiin ennakointiin sekä toisaalta määrärahojen ja toiminnallisten tavoitteiden yhteenkytkemiseen ja seurantaan. Budjettisuunnitteluun liittyvä

epävarmuus ja ennusteiden huono toteutuvuus on korostunut 1990-luvun suhdannekäänteissä (ks. Hartikainen - Oulasvirta 1996).

Se, että lainasalkun kustannuksiin kiinnitetään yleisesti huomiota nykyisin liittyy siihen kuntien lainapolitiikan muutokseen, mikä tapahtui 1980-luvulla rahoitusmarkkinoiden vapauduttua ja erilaisten laina- ja korkovaihtoehtojen lisääntyttyä. Kunnat luopuivat ns. talletusvastavuoroisuusperiaatteesta ja alkoivat kilpailuttaa rahoituslaitoksia lainakustannusten minimoimiseksi.

Niillä kunnilla, joilla on jotakin sijoittaa, on yleensä melko hyvin tietoa rahavarojen sijoitustuotoista. Muutamat tutkimuskunnat ilmoittivat, että tätä tietoa ei tuoteta mutta että ei sitä juuri nyt tarvitakaan, koska kunnalla ei ole mitään mitä sijoittaa. Kassaylijäämää sijoittavat kunnat välttävät yleensä riskejä ja sijoittavat turvallisiin korkoinstrumentteihin.

Sen sijaan riittämättömänä pidettiin yleensä informaatiota, joka liittyi henkilöstön tuottavuuteen ja henkilöstön tilaan, erilaisiin kannattavuusmittareihin, palvelujen vaikuttavuuteen, ympäristövaikutuksiin ja palvelutuotantomenetelmien vertailemiseen. Kehittämisen sarkaa on kunnissa vielä paljon.

## ***Kuvio 2. Tiedon riittävyys 11 yleisimmän laskentainformaation muodon osalta***

Sisäinen suorite- ja kustannuslaskenta ja etenkin vaikuttavuuden mittaaminen on arvioiden mukaan kaikkein riittämättömintä. Perinteinen budjettilaskenta taas tuottaa arvioiden mukaan riittävästi informaatiota päätöksentekoa varten. *laskentainformaation riittävyysongelmat eivät systemaattisesti noudattaneet kuntien kokoa.* Pienten kuntien taloushallinnon resurssien vähäisyyttä kompensoi talouden vähäisempi monimutkaisuus kuin suurissa kunnissa.

## ***6. Johtopäätökset***

Yhteenvedon suomalaisten kuntien talousjohtamisesta voimme todeta seuraavaa.

Kunnissa on siirrytty kehysbudjetointiin mutta ei todelliseen tulosbudjetointiin, vaikka nettobudjetointi onkin lisääntynyt. Talouden ja toiminnan yhteenkytkentä, suoritusten mittaaminen sekä seuranta on edelleen kunnissa puutteellista. Kehysbudjetointi ja budjettivallan hajautus vähentää helposti valtuuston budjettivaltaa, mikäli kunnassa ei ole toimivaa talouden ja toiminnan seurantajärjestelmää.

Tulosbudjetointimallin lähtökohdat ovat olleet kunnissa huonot, koska kunnissa ei yleensä ole sellaisia tuloksellisuuden palkitsemisjärjestelmiä tai sellaista itsenäisistä yksiköistä koostuvaa tulosityksikköorganisaatiota, joka kuuluisi malliin. Tulosjohtaminen ja tulosohjaus vaatisi rakenteiden uudistamisen ja vallan todellisen hajautuksen tulosvastuuyksiköille.

Talouden ja toiminnan yhteenkytkentä ei pelaa kunnissa tavoitteiden asettelu selkeyden, mittaamisen ja seurannan osalta. Toisaalta on realistisesti lähdettävä siitä, että emme koskaan käytännössä pääse niin pitkälle kuin rationaalista talousjohtamista edellyttävä tavoitemalli edellyttää. Laskentatoimen uudistus sisältää sellaisia tavoitteita, joihin kuntien tulisi koko ajan pyrkiä mutta joita tuskin koskaan saavutetaan niin että talouden ja

toiminnan kytkennän, mittaamisen ja seurannan ongelmat olisi ratkaistu. Laskentatoimen uudistusta käytetäänkin välineenä nopeuttamaan julkisen hallinnon uudistusta (Näsi 1996).

Valtuuston ohjauksessa olevat toimielimet ovat saaneet lisää liikkumavapautta kehys- ja nettobudjetoinnin vallitessa. Valtuustojen näkökulmasta mahdollisuudet rationaalisen ihannemallin mukaiseen ohjaukseen ovat rajalliset. Siitä huolimatta valtuusto ei ole vallaton. Valtuusto tekee kehysbudjetoinnissakin merkittävät päätökset kunnan talouden tuloperusteista eli veroprosenteista, lainapolitiikasta ja maksupolitiikasta sekä menopolitiikan linjanvedoista.

## *Asetelma 2. Vanha talousjohtamisen käytäntö ja uusi talousjohtamisen ihannemalli*

	Vanha talousjohtamisen käytäntö	Talousjohtamisen tavoitemalli
1. Valtuuston asettamat toiminnalliset tavoitteet	Sanalliset, yleisellä tasolla	Mitattavat määrälliset, laadulliset ja tuottavuuteen liittyvät tavoitteet
2. Määrärahojen sitovuus	Brutto, yksityiskohtainen	Brutto tai netto, kehysmäinen
3. Budjetin seurannan luonne	Määrärahojen ja panosten käyttö	Suorituskyky, tulosten saavutus
4. Määrärahaa käyttävien yksiköiden ohjaus	Hallinnollinen ja hierarkkinen normiohjaus	Taloudelliset kannustimet, yksiköillä suuri itsenäisyys
5. Kirjanpito	Hallinnollinen, kameraalinen	Sovellettu liikekirjanpito
6. Konserniohjaus	Epäsystemaattista	Konserniohjeistus, -tilinpäätös
7. Sisäinen laskentatoimi	Kustannuksia ei kohdisteta kattavasti aiheuttamisperiaatteella kustannuspaikoilla ja suoritteille	Kaikki kustannukset kohdennetaan kustannuspaikoille ja suoritteille, toimintolaskentaa kehitetään
8. Kassanhallinta	Riskien välttäminen, vähäiset tuotot	Kustannusten, tuottojen ja riskien optimointi
9. Kunnan vertailukehittäminen	Kuntia verrataan keskenään omin tunnuslukuin	Kuntaa talousyksikkönä verrataan myös muiden sektoreiden yksikköihin yleisillä tunnusluvuilla
10. Johtamisen tietojärjestelmä	Taloushallinnon standardiohjelma	Johdolle räätälöity tietojärjestelmä



Tavoitemallin monet elementit tulevat jatkossa saavuttamaan yhä enemmän jalansijaa kunnissa, koska talousarvio- ja kirjanpituudistukset sitä kunnilta edellyttävät. Rationaalisen taloussuunnittelun ja johtamisen malli ei kuitenkaan täysin voi koskaan toteutua poliittis-hallinnollisissa organisaatioissa, joissa poliittinen päätöksentekoprosessi ja vanhana perintönä vuodesta toiseen siirtyvä budjetti muodostavat ytimen.

Siirtyminen hallinnollisesta kirjanpidosta ns. liikekirjanpitoon kunnallishallinnossa on radikaali ja suuritöinen uudistus. Uudistushanke sai alkunsa kuntalakikomitean työstä, joka johti vuonna 1995 säädettyyn kuntalakiin. Kuntakentällä talousjohtajien enemmistö piti uudistusta tarpeellisena, mutta on huomattava että lähes kolmasosa talousjohtajista piti uudistusta tarpeettomana. Kuntakentältä uudistukseen ei ole tullut laajalta rintamalta painetta - tämän tutkimuksen perusteella näyttää siltä, että painetta on tullut lähinnä suurten kuntien talousasiantuntijoilta. Muutosvastarinta oli suurempaa pienissä kuin suurissa kunnissa.

Laskentatoimen osalta voidaan tutkimuksen perusteella todeta seuraavaa.

- Nykyinen laskentatiedon tuotanto keskittyy budjointiin ja rahoitus- ja sijoitustoimintaan.
- Suorite- ja kustannuslaskenta sekä vaikuttavuusmittaus on useimmissa kunnissa talousjohtajien mukaan riittämätöntä tai korkeintaan tyydyttävää.
- Henkilöstön tuottavuutta ei yleensä mitata kunnissa.
- Sen sijaan henkilöstön tilaa kuvaavaa tietoa tuotetaan useimmissa kunnissa. Useissa kunnissa henkilöstön tilaa kuvaavan tiedon määrää ei kuitenkaan pidetty riittävänä.
- Yli puolessa kunnissa tuotetaan laskentatietoa ympäristövaikutuksista. Ympäristötiedon riittävyyskysymykseen vastanneista 41 prosenttia ei pitänyt tiedon määrää riittävänä ja 22 prosenttia piti tiedon määrää riittävänä.

Kuntien kirjanpituudistuksella pyritään siihen, että kuntien tilinpäätösinformaation muoto lähenee yleistä yritys-laskennan muotoa. Tässä yhteydessä on muistettava, että kirjanpito on lähinnä rahaprosessin kuvausta. Kunnan tuloksellisuuden tekijät liittyvät rahaprosessiin, mutta myös reaali-prosessiin (palvelujen tuotantoon ja toimintoihin) sekä näiden kahden prosessin kytkentöihin. Rahaprosessin kuvauksen ja kirjanpidon kehittäminen ei vielä merkitse kuin yhden vaikkakin tärkeän laskentatoimen osa-alueen kehittämistä. Jatkossa yhä enemmän ajankohtaiseksi ja tarpeelliseksi tulee esimerkiksi Espoon tavoin kehittää henkilöstövoimavarojen laskentatoimea. Perinteisen kustannuslaskennan rinnalla toimintolaskenta voi saada jalansijaa, tutkimuskunnista mm. Iitissä ja Vehkalahdessa on tehty toimintolaskentakokeiluja. Liikekirjanpidon näkökulma on riittämätön nykyisellään tulevaisuuden ja ympäristön suhteen; nykyistä systemaattisempi tiedonkeruu ja raportointi ympäristövaikutusten ja ympäristön tilasta tulee välttämättömäksi. Muutamissa kunnissa otetaan jo ensiaskelia ympäristölaskentatoimen ja -raportoinnin saralla.

Jos ajatellaan nyt ajankohtaista talousarvion ja kirjanpidon uudistusta, voidaan lähtökohtana pitää sitä, että uudistus muuttaa kunnista annettavaa talousinformaatiota aiempaa kattavammaksi ja parantaa siten kuntien välistä vertailtavuutta. Toisaalta laskelmien lukumäärä kasvaa ja aiheuttaa lisätyötä. Talousarvioon ja ulkoiseen tilinpäätökseen liittyvät erilliset laskelmat voivat aiheuttaa sekaannusta ja väärintulkintoja. Esimerkiksi talousarvion toteutumavertailu pitää tilinpäätöstä varten laskea myös ilman sisäisiä eriä, jotta vertailtavuus toteutuu. Liikelaitokset käsitellään eri tavalla talousarviossa ja tilinpäätöksessä, mikä aiheuttaa eroja mm. vuosikateluvun laskemisessa.

Uusien tilinpäätöskaavojen tulkinnassa syntyy myös ongelmia, jos kuntia aletaan vertaamaan yrityksiin tuntematta kuntien ja yritysten toiminta-ajatuksen ja toimintatapojen eroja. *Talouden tunnuslukujen tulkinnan erot on muistettava*. Se, että kunnan tuloslaskelma näyttää ylijäämää ei ole sama asia kuin yrityksen positiivinen tulos. Kunnan ylijäämä voi johtua palvelutarjontaan nähden liian korkeasta verotuksesta ja/tai palvelujen heikentämisestä saaduista menosäästöistä. Kunnan suunnitelman mukaiset poistot voivat tilivuonna olla pienet siitä syystä, että investoinnin hankintameno on saatu valtiolta korkea valtionosuus, joka on vähennetty ohjeiden mukaan poistoperustasta. Toinen kunta on tehnyt yhtä suuren investoinnin ilman valtion rahoitusosuutta ja näyttää suuren poiston. Vertailussa tarvitaan siis taseen liitetietoja. Tulkinnan osalta luotettavat vertailut vaativat jatkossakin tutkimuksellista otetta.

Rahaprosessin rinnalla kunnissa kehitetään reaali prosessien kuvausta. Tätä voidaan pitää yhtenä edellytyksenä myös sille, että tilinpäätöskaavojen perusteella ei päädytä väärin tulkintoihin kunnan tuloksellisuudesta. Kuntalain säännökset pyrkivät juuri kuntien talouden ja toiminnan entistä parempaan kytkentään. Tämän tavoitteen toteutuminen on myös kuntalaisten ja sidosryhmien kannalta tärkeä asia.

Yrityssektorilla päähuomio on tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa, jotka kertovat sen, mihin johto ja yritys on todella pystynyt. Kunnissa taas päähuomio on paljolti ollut budjetissa ja suunnitelmissa eikä siinä, miten kunta on lunastanut lupauksensa kuntalaisilleen. Ovatko kadut ja muut liikenneväylät sellaisessa kunnossa, mitä kuntalaiset ovat odottaneet? Ovatko kuntalaiset saaneet rahoilleen vastinetta koulupalvelujen laajuudessa ja saatavuudessa? Valtio voi omasta näkökulmastaan taas kysyä, onko valtio kansalaisten edusmiehenä saanut vastinetta valtionapurahoilleen riittävinä sosiaali-, terveys- ja koulupalveluina kansalaisilleen. Yritykset voivat kysyä, ovatko ne saaneet kunnassa sellaisen infrastruktuurin, liikennenyhteydet, maa-alueita ja peruspalveluja, jotta ne voisivat toimia tehokkaasti ja työpaikkoja luovasti jne.

Perustellulta tuntuisi että valtuustojen tulisi kunnissa keskustella vähintään yhtä paljon kunnan tilinpäätöksestä ja muiden seurantaraporttien informaatiosta kuin budjetista. Voimavarojen niukkeminen kunnissa korostaa tarvetta siirtää huomiota siihen, mitä kullakin päättyneellä tilikaudella on saatu aikaan ja siihen, missä kunnan tulisi parantaa suoritustaan. Kuntien tulisi voimakkaasti tämän keskustelun mahdollistamiseksi kehittää tilinpäätös- ja toimintakertomustyyppistä informaatiotaan sekä erilaisia välitilinpäätöksiä ja seurantaraportteja. Uuden kuntalain tilinpäätös- ja toimintakertomuspykälät, jossa edellytetään että kunta esittää kaiken olennaisen tiedon kunnan toiminnan ja talouden tuloksesta, tukevat tätä ajattelua. Kuntalain mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta.

Toimintakertomuksessa on annettava tietoja sellaisistakin kunnan talouteen ja konsernitaseeseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai tasessa.

Arvioinnin ja keskustelun synnyttämisessä on keskeinen rooli myös tarkastuslautakunnalla, joka on vuonna 1997 pakollinen luottamushenkilöelin kaikissa kunnissa. Kuntalain 71 §:n mukaan tarkastuslautakunnan on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet). Kunnan ylimmän päättävän elimen eli valtuuston talouden johtamisvallan kannalta seurantajärjestelmän kehittäminen on välttämätön asia pitkälle menneen budjettivallan hajautuksen olosuhteissa.

Lähteet:

Hallipelto - Helin - Oulasvirta - Ruuska: Kunnallistalouden perusteet. Vap-kustannus, Helsinki, 1992.

Hallituksen esitys 192/1994. Valtiopäivät 1994.

Harjula, Heikki ja Kari Prättälä:Kuntalaki - tausta ja tulkinnat. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki, 1995.

Hartikainen, Juha ja Lasse Oulasvirta: Kuntatalouden ennusteet - syteen vai saveen ? Acta-sarja, nro 59, Suomen Kuntaliitto, Helsinki, 1996.

Helin, Heikki: Notkahdus takana vai edessä ? Analyysi KuntaSuomi 2004 kuntien talouden tilasta. Suomen Kuntaliitto, Acta-sarja nro 68, 1996.

Hyvönen, Risto: Budjetoinnin muutoksen mahdollisuudet ja vaikutukset. Kunnallistieteellinen aikakauskirja nro 2/1995, 120-128.

Johansson, Staffan: Uppföljning av KF/LF-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell. Kfi-rapport, Göteborg, 1990.

Kalima, Kai: Kunnan talous. Gummerus Oy, Jyväskylä, 1988.

Koivula, Pirjo: Kunnan talousjohtajan tietojärjestelmä. Acta-sarja, nro 39, Suomen Kuntaliitto, Helsinki, 1994.

KULAUS (Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta): Suoritelaskentasuositus nro 14, Helsinki, 1977.

KULAUS (Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta): Kunnallisten toimintojen mittarit ja tunnusluvut. Suositus nro 28, Helsinki, 1988.

KULAUS (Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta): Kunnan talousarvio sekä kirjanpitoluokitukset. Suositus nro 29, Helsinki, 1990.

Kähkönen, Liisa: Liikelaitos organisaatiomuotona kunnallisessa palvelutuotannossa. Kunta-alan ammattiliiton tutkimusosaston julkaisusarja 5/1996, Helsinki, 1996.

Lane, Jan-Erik ja Stefan Back: Kommunernas affärer - ekonomi, verksamhet och organisation. SNS Förlag, 1991, Stockholm.

Meklin, Pentti ja Salme Näsi: Budjettiohjauksen muutos ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus, 4/1994, 231-243.

Nakari, Risto: Työelämän monet kasvot - kuntatyöyhteisö 1995. KuntaSuomi2004 -tutkimuksia nro 2, Suomen Kuntaliitto, Helsinki, 1996.

Näsi, Salme: Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Tampereen yliopisto, Acta Universitatis Tamperensis, ser. A, vol. 291, Tampere, 1990.

Näsi, Salme: Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. Kunnallistieteellinen aikakauskirja nro 3/1996.

Pirinen, Pekka: The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. Jyväskylä Studies in Computer Science, Economics and Statistics, no 34, University of Jyväskylä, 1996.

Relander, Timo: Selvitysmiehen raportti kuntataloudesta. Helsinki, 1993.

Sotarauta, Markku: Kohti epäselvyyden hallintaa. Pehmeä strategia 2000-luvun alun suunnittelun lähtökohtana. Finnpublishers Oy, tampere, 1996.

Ståhlberg, Krister (1975): Teori och praxis i kommunal planering. Meddelanden från Stiftelsens för Åbo Akademi forskningsinstitut 4. Turku, 1975.

Ståhlberg, Krister (1994): Palvelusitoumusten kritiikistä. Kunnallistieteellinen aikakauskirja, nro 4/1994, 32-37.

Suomen Kuntaliitto (1996a): Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma. Suositus. Helsinki, 1996.

Suomen Kuntaliitto (1996b): Kunnan liiketoimintojen järjestäminen. Liikelaitos, yhtiö vai yksityinen ? Helsinki, 1996.

Suomen Kuntaliitto (1996c): Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet. Osa 1. Suomen Kuntaliitto, Helsinki, 1996.

Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet: Redovisningsreglemente för kommuner och landsting med kompletterande uttalanden 1994. Stockholm, 1994.

Tuittu, Hannu: Eliitti, valta ja budjetti. Tampereen yliopisto, Acta Universitatis Tamperensis, ser. A, vol. 429, Tampere, 1994.