

Anne-Mari Kanniala

# SUURTEN KAUPUNKIEN BUDJETOINNIN KEHITTÄMISVAIHTOEHTOJA ETSIMÄSSÄ

Nollapohjabudjetointi kuutoskaupunkien talousjohdon  
näkökulmasta

# TIIVISTELMÄ

Anne-Mari Kanniala: Suurten kaupunkien budjetoinnin kehittämisvaihtoehtoja etsimässä:  
Nollapohjabudjetointi kuutoskaupunkien talousjohdon näkökulmasta  
Pro gradu -tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma  
Joulukuu 2021

---

Tässä tutkielmassa käsitellään suomalaisten suurten kaupunkien budjetoinnin nykytilannetta, kehittämistarpeita sekä -suuntia Suomen kuuden suurimman kaupungin eli kuutoskaupunkien näkökulmasta. Tutkielman tavoitteena on tuoda uutta tietoa budjetointimallien ja niiden kehittämiseen liittyvään tutkimukseen kunta- ja kaupunkitalouden alueella. Tutkielmassa tarkastellaan, millaisessa toimintaympäristössä budjetoimia kaupungeissa nykyisin tehdään ja selvitetään, miten toimintaympäristö vaikuttaa budjetointiin. Tutkielmassa selvitetään myös, miten kaupunkien nykyiset budjetoinnin mallit toimivat sekä millaisia kehittämistarpeita niihin liittyy. Lisäksi tutkielmassa syvennyttään tarkemmin nollapohjabudjetointimenetelmään selvittäen, millaisia soveltamismahdollisuuksia sillä nähdään olevan suurten kaupunkien budjetoinnissa kuutoskaupunkien talousjohdon näkökulmasta. Nollapohjabudjetoinnin soveltamisen mahdollisuuksia suomalaisella kuntakentällä ei ole paljoa tutkittu, joten tutkielma tuo tarpeellisen lisän aiheen tutkimukseen.

Tutkielma toteutettiin laadullisena monitapaustutkimuksena, jonka empiirinen osuus perustuu kevään 2021 aikana kerättyyn kuutoskaupunkien talousjohdon edustajien haastatteluista koostuvaan aineistoon. Aineiston keskeisin analysointimenetelmä oli teoriaohjaava sisällönanalyysi, jonka rinnalla sovellettiin temaattista analyysia. Tutkielman teoreettisen osuuden muodostaa erityisesti aiempi tutkimuskirjallisuus budjetoinnista niin yleisesti kuin kaupunkien budjetointiin ja nollapohjabudjetointiin syventyen.

Tutkielma osoittaa, että kaupungit toimivat keskellä muuttuvaa, hektistä ja epävarmaa toimintaympäristöä. Vaikeasti ennakoitava toimintaympäristö sekä nopealla aikataululla tulevat uudistukset ovat osaltaan lyhentäneet talouden suunnittelun aikajännettä. Toimintaympäristön epävarmuus on korostunut erityisesti viimeisten kahden vuoden aikana niin COVID-19-pandemian kuin esimerkiksi tulevan sote-uudistuksen myötä. Tutkielmassa selviää, että sote-uudistuksen nähdään olevan tällä hetkellä merkittävin kaupunkien toimintaympäristöön vaikuttava muutosvoima sekä merkittävin asia kuntakentällä myös budjetointinäkökulmasta.

Suurten kaupunkien budjetoinnin perustan muodostaa perinteinen kehysbudjetointi ja määräraha-ajattelu. Kaupunkien budjetointi on muuttunut viime vuosina rullaavammaksi erityisesti taloussuunnittelun näkökulmasta ja tutkielman perusteella tämän kehityksen nähdään jatkuvan myös tulevaisuudessa. Tutkielmassa ilmenee, että budjetointiin liittyvänä keskeisenä kehittämiskohteena nähdään kaupungeissa erityisesti toiminnan ja talouden yhdistämisen haaste. Tulosten perusteella nollapohjabudjetointiin suhtaudutaan kaupungeissa pääsääntöisesti kriittisesti, mutta sen soveltamismahdollisuudet pienempinä kokeiluina ja pilotteina herättää kiinnostusta kuutoskaupunkien keskuudessa. Tutkielma osoittaa, että nollapohjabudjetoinnin soveltamisen positiivisina puolina nähdään toiminnan kokonaisvaltainen kriittinen arviointi, mutta mallin sovellettavuutta kaupungeissa rajoittaa erityisesti toimintoihin liittyvät lainsäädännölliset velvoitteet.

Tutkielmassa selviää, että kaupunkien budjetointiprosessien ja -mallien nähdään säilyneen samankaltaisina jo pitkään ja niiden nähdään säilyvän melko samankaltaisina myös jatkossa. Budjetoinnin ja sen tekemisen tapojen nähdään kuitenkin hioutuvan jatkuvasti kaupunkien oman kehittämistyön seurauksena. Tutkielman tulokset tuovat uutta tietoa kaupunkien budjetointimenetelmien tutkimukseen, ja tutkielma toimii myös kartoittavana selvityksenä kunta- ja kaupunkitalouden ajankohtaisiin ilmiöihin ja haasteisiin liittyen. Tutkielman perusteella kaupunkien budjetointiin liittyvää jatkotutkimusta voitaisiin kohdentaa erityisesti sote-uudistuksen myötä tapahtuvaan kunta- ja kaupunkitalouden muutokseen ja sen mukanaan tuomiin mahdollisuuksiin budjetoinnin näkökulmasta.

Avainsanat: kuntatalous, kaupunkitalous, budjetointi, talousarvio, taloussuunnittelu, nollapohjabudjetointi

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

# SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Aihealueen esittely ja tutkielman lähtökohdat.....	1
1.2 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset.....	5
2 BUDJETOINNIN PERIAATTEET KAUPUNGEISSA.....	8
2.1 Kuntien toiminnan ja toimintaympäristön muutos heijastuu budjetointiin.....	8
2.2 Budjetoinnista yleisesti sekä kaupunkien budjetointiin syventyen .....	13
2.3 Kehysbudjetointi ja määräraahatalous kaupunkien budjetoinnin perustana.....	17
2.4 Perinteisen budjetoinnin kritiikkiä sekä kirjallisuudesta nousevia kehittämisvaihtoehtoja ....	20
3 NOLLAPOHJABUDJETOINTI BUDJETOINTIMENETELMÄNÄ JA AJATUSMALLINA....	26
3.1 Nollapohjabudjetointi budjetointimenetelmänä .....	26
3.2 Nollapohjabudjetoinnin hyötyjä ja mahdollisuuksia .....	28
3.3. Nollapohjabudjetoinnin heikkouksia ja rajoitteita.....	30
3.4 Nollapohjabudjetointi julkisella sektorilla .....	33
3.4.1 Nollapohjabudjetointikokeiluja Yhdysvalloissa.....	33
3.4.2 Budjetointitekniikasta kohti nollapohjaista arviointi- ja ajatusmallia .....	36
4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA TUTKIMUKSEN KUVAUS.....	39
4.1 Laadullinen tutkimus ja monitapaustutkimus.....	39
4.2 Puolistrukturoitu haastattelu aineistonkeruumenetelmänä.....	41
4.3 Aineisto ja sen käsittely tutkimuksessa.....	42
5 SUURTEN KAUPUNKIEN BUDJETOINTI KUUTOSKAUPUNKIEN NÄKÖKULMASTA ..	47
5.1 Kaupunkien toimintaympäristön vaikutus budjetointiin.....	48
5.1.1 Nopeat muutokset ja epävarmuus toimintaympäristöä leimaavina piirteinä .....	48
5.1.2 Uudistusten ja tehtävien muutosten vaikutus kaupunkien budjetointiin.....	53
5.1.3 Budjetoinnin kehityssuuntia tulevaisuudessa .....	58
5.2 Kaupunkien budjetoinnin yleiset periaatteet .....	59
5.2.1 Kehysbudjetointi ja määräraha-ajattelu vahvana lähtökohtana talousarvion laadinnassa	60
5.2.2 Strategian yhteys budjettiin – toiminnan ja talouden yhdistämisen haaste.....	66
5.2.3 Budjettiseuranta ja ennusteet budjetoinnin tukena .....	68
5.2.4 Budjetoinnin kehittämiseen liittyviä havaintoja .....	71
5.3 Nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuudet suurten kaupunkien budjetoinnissa .....	73
5.3.1 Nollapohjabudjetointi ei ole kaupungeissa kovin tunnettu budjetointimenetelmä.....	74
5.3.2 Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus suurissa kaupungeissa.....	76
5.3.3 Nollapohjainen ajattelu budjetoinnin taustalla .....	82

6 PÄÄTELMÄT .....	85
7 POHDINTA.....	91
LÄHTEET.....	95
LIITTEET.....	100

## **Taulukko- ja kuvioluettelo**

Taulukko 1. Kuntien tilannekuva 2020, sivu 10.

Kuvio 1. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi, sivu 14.

Kuvio 2. Erilaisia budjetointimenetelmiä, sivu 20.

Kuvio 3. Budjetointimenetelmän sopeutuminen dynaamiseen ja monimutkaiseen ulottuvuuteen, sivu 23.

Kuvio 4. Nollapohjabudjetoinnin hyödyt ja mahdollisuudet sekä heikkoudet ja rajoitteet kiteytettynä aiemman tutkimuksen perusteella, sivu 32.

Kuvio 5. Tutkielman sisällönanalyysin eteneminen, sivu 46.

Kuvio 6. Tutkielman teemojen välinen suhde, sivu 47.

Kuvio 7. Aineistosta esiin nousseet suurten kaupunkien toimintaympäristöä leimaavat piirteet, sivu 50.

Kuvio 8. Kaupunkien budjetoinnin ja nollapohjabudjetoinnin lähtökohdat, sivu 74.

Kuvio 9. Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus kuutoskaupunkien haastateltavien näkökulmasta, sivu 88.

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Aihealueen esittely ja tutkielman lähtökohdat

Suomessa kuntatalouden haasteena on jo pitkään ollut tulo- ja menokehityksen rakenteellinen epäsuhta, mikä on tehnyt kuntatalouden kehitysnäkymistä vaikeita. Vuonna 2020 valtion tukitoimet kunnille ja kuntayhtymille helpottivat hetkellisesti kuntatalouden tilannetta, mutta talouden hidas toipuminen yhdessä väestön ikääntymisen ja rakennuskannan iästä sekä muuttoliikkeestä aiheutuvien investointipaineiden kanssa pitävät kuntatalouden tulojen ja menojen epätasapainon mittavana myös tulevina vuosina. Väestön ikääntyminen lisää sosiaali- ja terveystalouden palvelujen tarvetta sekä heikentää verotulojen kehitystä. Kuntasektorilla tarvitaan rakenteellisia uudistuksia sekä kuntien omia tuottavuus- ja sopeutustoimia, jotta kuntatalouden vakautta saadaan kehitettyä. (Valtiovarainministeriö 2020a, 67–68.) Kuntasektorin merkitystä osoittaa se, että kuntien menot ovat kaksi kolmasosaa julkisista menoista (Harjula & Prättälä 2021). Kuntatalouden heikko kehitys sekä kuntien talouden tulevaisuuden epävarmat näkymät johtavat siihen, että on tarpeen miettiä niin kuntien toimintaa yleisesti kuin kuntien talouden hoitamisen tapoja uudella tavalla. Aikojen muuttuessa tekemisten on muututtava myös, mikä tässä tapauksessa johtaa tarpeeseen kartoittaa kuntien budjetoinnin kehittämiskohtia ja mahdollisia uusia ajattelumalleja tulevaisuuden budjetoinnin tueksi.

Kunnan talousarvion ja budjetoinnin kehittämislinjana on viime vuosikymmeninä ollut siirtyminen oikeudelliseen sitovuuteen perustuvasta määrärahasuuruudesta kohti tavoite- ja tulosohjaukseen perustuvaa määrärahojen jakoa (Harjula & Prättälä 2021). 1990-luvulla budjetointi alkoi muuttua erityisesti taloudellisen niukkuuden kasvaessa sekä uuden julkisjohtamisen (New Public Management, NPM) ajattelun saapuessa myös suomalaisiin kuntiin (Oulasvirta & Aronen 2012, 7). Vuonna 1990 toteutetun kunnallislain (953/1976) muutoksen (1122/1990) myötä valtuusto pystyi alkaa jakaa määrärahat laajoina kokonaisuuksina toimielimille ja toimielimet pystyivät alkaa kehityksen sisällä muuttamaan talousarviovuoden aikana toimintojen painotuksia ja jakamaan voimavaroja uudelleen. Merkittävällä tavalla talousarvio-ohjaukseen vaikuttivat myös vuoden 1993 alusta voimaan tullut mahdollisuus nettobudjetointiin sekä uutta määrärahaa tai entisen korottamista koskevan määräänemistövaatimuksen poistuminen. (Harjula & Prättälä 2021.) Uudella talousarviorakenteella mahdollistettiin laaja taloudellisen päätösvallan siirto alemmille toimielimille,

kun määrärahojen käyttäjille alettiin antaa valtaa, mutta myös vastuuta resursseilla aikaansaatavista tuotoksista. (Oulasvirta & Aronen 2012, 7.)

Alijäämäisten kuntien lukumäärä ja alijäämien kokonaismäärä samoin kuin kuntien velkamäärä ovat viime vuosikymmeninä jatkuvasti kasvaneet. Samanaikaisesti kuntien tehtävien ja niiden hoitoa koskevien velvoitteiden määrä on kasvanut, eikä karsimisy yrityksissä ole toistaiseksi tapahtunut merkittävää edistymistä. Myös EU-sääntely edellyttää julkisen talouden alijäämän entistä tiukempaa hallintaa. Kuntalaisten vaikuttamis- ja osallistumismahdollisuuksien kehittäminen on edellyttänyt kunnilta uudenlaisia toimintatapoja, mutta myös tarve tukea tätä kehitystä lainsäädännöllä on kasvanut. Kuntalain vuonna 2015 voimaan tulleen kokonaisuudistuksen (410/2015) myötä erityisesti alijäämän kattamisvelvollisuutta koskeva sääntely tiukentui sekä kuntalakiin tuli mukaan erityisen vaikeassa asemassa olevan kunnan arviointimenettely eli niin sanottu kriisikuntamenettely (Laki kuntalain muuttamisesta 175/2019). Lakia voisi näin luonnehtia kunnan toiminnan periaatteita selkeyttäväksi ja monimutkaistuvaan toimintaympäristöön sopeuttavaksi. (Harjula & Prättälä 2021.) Toimintaympäristön muutoksen voidaan näin ollen nähdä vaikuttavan myös käytännössä uusina tarpeina kehittää toimintaa niin kunnan kuin lainsäädännön näkökulmasta. Kuntien toimintatapoja sekä hallinto- ja päätöksentekorakenteita kuvaa nykyisin monimuotoisuus. Viime vuosikymmeninä tapahtuneet muutokset yhteiskunnassa ja kuntien toimintaympäristössä heijastuvat kuntien toimintatapoihin ja rakenteisiin. (Valtiovarainministeriö 2020b, 277.) Toimintaympäristön nähdään monimutkaistuvan edelleen tulevina vuosina, jonka myötä on alettu puhua kompleksisesta toimintaympäristöstä, jolle on leimallista epäselvyys, yhteiskunnallisiin ilmiöihin liittyvä epävarmuus sekä keskinäisriippuvuus. Nykyään on esimerkiksi yhä vaikeampaa ennustaa, millaisia haasteita julkinen sektori tulee kohtaamaan tulevina vuosina esimerkiksi taloudellisen tilanteen näkökulmasta. (Virtanen & Stenvall 2019, 198.)

Kunnallishallinto on viime vuosikymmeninä elänyt rajujen muutosten aikaa. 1930-luvulla kunnille oli lainsäädännöllä määritelty noin 40 tehtävää. Kuntien tehtävät lisääntyivät erityisesti 1970-luvulla ja 1980-luvun alkupuolella, kun hyvinvointi-Suomea rakennettiin voimalla eteenpäin. Suomen lamavuosikymmenellä, 1990-luvulla, kuntien tehtävien lisäys oli ennätyksellisen suurta, vaikka tällä vuosikymmenellä voimavarat tehtävien hoitamiseen samanaikaisesti supistuiivat. (Valtiovarainministeriö 2013, 19–20.) Valtiovarainministeriön selvityksen (Valtiovarainministeriö 2013) mukaan kunnilla oli vuonna 2012 jo 535 tehtävää ja 974 näistä tehtävistä johtuvaa velvoitetta. Tehtävämäärä oli yli kaksinkertaistunut verrattuna 1990-luvun lopun tilanteeseen. (Valtiovarainministeriö 2013, 18–19.) Eurooppalaisen kunnallishallintojen vertailun mukaan suomalaisen kunnallishallinnon erityispiirre on, että Suomessa hyvin erilaisia kuntia koskee

poikkeuksellisen raskas palveluvelvoite. Suomalaisen kunnallishallinnon kriisi johtuu erityisesti heikentyneestä itsehallinnosta, palvelujärjestelmien kasvusta sekä siitä, että kuntien toimintaedellytykset ja tehtävät eivät ole tasapainossa. Lisääntyneistä palvelutehtävistä on tullut kunnille taloudellinen taakka ja itsehallinnon kaventaja. Samaan aikaan kuntien tehtäviä koskevan sääntelyn ja yksityiskohtaisen ohjauksen lisääntyminen ja hallinnan monimutkaistuminen ovat kaventaneet kuntien liikkumavaraa. (Haveri & Majoinen 2017, 48–49.)

Kunnat vastaavat edelleen laajasti muun muassa opetuksen sekä toistaiseksi myös sosiaali- ja terveydenhuollon palvelujen järjestämisestä ja tuottamisesta, vaikka näkemykset palvelujen järjestämis- ja tuottamistavasta ovatkin kokeneet suuren murroksen. Pääministeri Sanna Marinin hallituksen esitys (HE 241/2020 vp) koskien hyvinvointialueiden perustamista sekä sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen järjestämisen uudistamista hyväksyttiin tämän pro gradu -tutkielman tekoajanaan eduskunnassa 23. kesäkuuta 2021. Uudistuksen myötä Suomeen muodostetaan 21 hyvinvointialuetta, joille siirretään kuntien vastuulla nykyisin olevat sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen tehtävät. Lait tulevat voimaan porrastetusti, osa 1. heinäkuuta 2021 ja viimeiset vuoden 2023 alusta. Uudistus tulee osaltaan vaikuttamaan kuntien tulorakenteeseen sekä budjetointiin. (Valtiovarainministeriö 2020b, 150–151.)

Suomessa on vuonna 2021 yhteensä 309 kuntaa, joista 107 käyttää kaupunki-nimitystä ja 202 kuntanimitystä (Harjula & Prättälä 2021). Tässä tutkielmassa syvennyttään suurten kaupunkien budjetointiin ja budjetoinnin kehittämismahdollisuuksiin Suomen kuuden suurimman kaupungin eli kuutoskaupunkien näkökulmasta. Tutkielman tavoitteena on selvittää, millaisia budjetoinnin malleja kaupungit käyttävät tällä hetkellä, millaisia kehittämistarpeita niihin liittyy sekä mitkä ovat mahdollisia kehityssuuntia tulevaisuudessa, kun mietitään niin nykytilannetta kuin lähivuosien mukanaan tuomia muutoksia kuntien toimintaympäristössä. Tutkielmassa erityisenä tarkastelun kohteena on nollapohjabudjetointi budjetointimenetelmänä, jossa budjetoinnin lähtökohtana on aiemman budjetointihistorian kriittinen tarkastelu (Pyhrr 1973; Jones & Pendlebury 2000). Tutkielman avulla selvitetään, millä tavoin nollapohjabudjetointia voidaan suurten kaupunkien budjetoinnissa soveltaa. Nollapohjabudjetointia budjetointitekniikkana ei ole suomalaisissa kunnissa sovellettu puhtaassa muodossaan, mutta ajattelutapana sen piirteitä voidaan nähdä olevan havaittavissa kuntien talouden suunnittelussa – tässä mielessä onkin aiheellista selvittää, miten nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus nähdään kuntakentällä. Tutkimuksen myötä saadaan selville myös kuva siitä, millaisessa toimintaympäristössä kunnat nykyisin toimivat sekä miten toimintaympäristö vaikuttaa kuntien budjetointiin.



Mielenkiinto tämän pro gradu -tutkielman aihetta kohtaan syntyi syksyllä 2020 Tampereen kaupungin aloitteesta, kun Tampereen kaupunki osoitti Tampereen yliopistolle tarpeen tutkia nollapohjabudjetointia. Tämä pro gradu -tutkielma on osa Tampereen kaupungin ja Tampereen yliopiston julkisen talousjohtamisen opintosuunnan välistä yhteistyötä, jonka perusteella Tampereen kaupunki pyrkii kehittämään budjetoinnin järjestelmäänsä vastaamaan tulevaisuuden muuttuvaa toimintaympäristöä. Tämä pro gradu on yksi kolmesta pro gradu -tutkielmasta, jolla tätä kehitystä pyritään tukemaan. Alun perin tämän tutkielman oli tarkoitus käsitellä pelkästään nollapohjabudjetointia budjetointimenetelmänä, mutta ilmeni, että kunta- ja kaupunkitalouden budjetoinnin mallit sekä niiden kehittäminen ovat suhteellisen vähän tutkittu alue niin Suomessa kuin kansainvälisesti. Tutkielma vastaa näin ollen olemassa olevaan tutkimusaukkoon. Budjetointi on kiinnostava tutkimuskohde myös sen yhteiskunnallisen merkityksen kannalta – kuntasektorilla tehtävä budjetointi vaikuttaa osaltaan myös laajemmin julkiseen talouteen sekä esimerkiksi veropolitiikkaan yhteiskunnallisella tasolla. Ihmisiä kiinnostaa, miten verorahoja allokoidaan sekä millaista vastinetta maksetuista veroista saadaan esimerkiksi palvelujen kautta. Nämä ovat isoja yhteiskunnallisia päätöksiä ja vaikuttavat osaltaan jokaisen kuntalaisen arkeen. Tutkielma tuo näin ollen monipuolisen lisän kunta- ja kaupunkitalouden budjetointimallien ja niiden kehittämiseen liittyvään tutkimukseen sekä tarjoaa katsauksen myös yleisemmin kuntatalouden ajankohtaisiin teemoihin sekä uudistuksiin 2020-luvulla.

Seuraavassa luvussa esitellään tutkielman tavoitteet ja käydään läpi tutkimuskysymykset. Tutkielman teoreettisen viitekehyksen pohjan muodostaa kaupunkien budjetoinnin periaatteita käsittelevä osio, jossa tutustutaan siihen, millaisessa toimintaympäristössä kaupungit aiemman kirjallisuuden perusteella toimivat sekä millaiset budjetointiperiaatteet ja budjetoinnin mallit vaikuttavat kaupunkien budjetoinnin taustalla. Osiossa luodaan katsaus myös ajankohtaiseen budjetointitutkimukseen perinteisen budjetoinnin kritiikin sekä kirjallisuudesta esiin nousevien budjetoinnin kehittämisvaihtoehtojen kautta. Teoriaosuudessa syvennytään tämän jälkeen nollapohjabudjetointiin budjetointimenetelmänä, ja käydään läpi menetelmän keskeisimpiä periaatteita sekä aiempien tutkimusten löydöksiä menetelmän soveltamiseen liittyen niin yleisesti kuin julkisen sektorin budjetointiin tarkentuen. Teoreettisen viitekehyksen jälkeen tutustutaan tutkielman tutkimusmenetelmällisiin valintoihin, kuvataan aineiston keruu, siinä käytetyt menetelmät ja aineiston analysointi. Tutkielman tulokset on jaoteltu tutkimuskysymysten mukaisesti kolmeen eri osioon. Tutkielman päätelmäluvussa tehdään kokoavia päätelmiä tutkielman keskeisistä tuloksista sekä johtopäätöksistä. Tutkielman päättävä pohdintaosio sisältää arviota tutkimuksen rajoitteista ja tulosten hyödynnettävyydestä sekä ehdotuksia jatkotutkimukselle.

## 1.2 Tutkielman tavoite ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tavoitteena on selvittää suomalaisten suurten kaupunkien budjetoinnin nykytilannetta, kehittämistarpeita sekä -suuntia. Tutkielman teoriaosuus muodostaa taustan tutkimuksen empirialle, jonka tarkoituksena on kartoittaa suurten kaupunkien talousjohdon näkökulmia tutkimuksen aiheiden suhteen. Tutkimuksen kautta saadaan selvitettyä, millaisessa toimintaympäristössä budjetointia kaupungeissa tehdään, miten kaupunkien nykyiset budjetointimenetelmät ja -mallit toimivat sekä millaisia kehittämistarpeita niiden suhteen esiintyy. Lisäksi tutkimuksessa syvennyttään tarkemmin nollapohjabudjetointiin selvittäen, millaisia soveltamismahdollisuuksia ja -rajoitteita sillä nähdään olevan kaupunkien budjetoinnissa.

Tutkielman keskiössä on suomalaisten suurten kaupunkien budjetointiin liittyvät haasteet ja niihin vastaaminen. Tutkielmassa teoreettisen osuuden muodostaa erityisesti aiempi tutkimuskirjallisuus budjetoinnista niin yleisesti kuin kaupunkien budjetointiin syventyen. Viime vuosina budjetointia koskevassa tutkimuskirjallisuudessa on saanut jalansijaa myös perinteistä budjetointia kritisoiva ajattelu, jonka johdosta tätä näkökulmaa tuodaan esiin myös tämän tutkielman taustoittavassa teoriaosiossa. Oman osionsa muodostaa nollapohjabudjetointia käsittelevä luku 3, jossa syvennyttään menetelmän periaatteisiin sekä kokemuksiin sen soveltamisesta aiemman tutkimuksen valossa. Tutkimusongelmana on selvittää, millaisia kehittämistarpeita suomalaisten suurten kaupunkien budjetointiin liittyy sekä miten nollapohjabudjetoinnin malli soveltuu suurten kaupunkien budjetointiin.

Tutkimuskysymyksiä ovat:

- 1. Miten kaupunkien toimintaympäristö vaikuttaa budjetointiin?*
- 2. Millaisia ovat budjetoinnin yleiset periaatteet suurten kaupunkien budjetoinnissa? Millaisia kehittämistarpeita kaupunkien budjetointimalleihin liittyy?*
- 3. Millaisia soveltamismahdollisuuksia nollapohjabudjetoinnilla on suurten kaupunkien budjetoinnissa?*

Toimintaympäristöllä on kaupunkien budjetoinnissa keskeinen rooli, koska kaupungit toimivat niin sisäisestä kuin ulkoisesta toimintaympäristöstä nousevien haasteiden keskellä. Yhteiskunnassa ja kaupunkien toimintaympäristössä tapahtuvat muutokset heijastuvat niin kaupunkien toimintatapoihin, rakenteisiin kuin sitä kautta myös budjetointiin. (Valtiovarainministeriö 2020b.)

Kontingenssiteorian mukaan organisaatioiden on jatkuvasti tarkkailtava toimintaympäristöään ja mukautettava toimintaansa sen muuttuviin olosuhteisiin (Harisalo 2009, 39). Kaupunkien näkökulmasta tämä näkyy esimerkiksi siten, että kaupunkien talouden suunnittelussa lähtökohtana ovat kuntastrategiassa toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, ennakoitu väestön ja elinkeinojen kehitys, talouden kehitysnäkymät sekä muut toimintaympäristön muutokset (JUHTA 2016, 11–15). Kaupunkien talouden suunnittelussa ja budjetoinnissa on näin ollen oltava perillä siitä, mitä toimintaympäristössä tapahtuu.

*Ensimmäinen tutkimuskysymys* auttaa kartoittamaan kaupunkien nykyisen toimintaympäristön luonnetta, jossa budjetointia tehdään. Tutkimuskysymyksen avulla selvitetään myös sitä, miten kuntien roolin ja toimintaympäristön muutosten mukanaan tuomiin haasteisiin voidaan vastata sekä miten julkisen talouden rakennemuutokset vaikuttavat yleisesti kuntien talouteen ja budjetointiin. Tutkimuskysymyksen kautta selvitetään myös sitä, millaisia näkemyksiä kaupunkien talousjohdolla esiintyy budjetoinnin kehityssuuntien ja tulevaisuuden suhteen yleisesti.

Kaupunkien budjetoinnissa kehysbudjetointi on vakiinnuttanut asemansa budjetointimenetelmänä, vaikka kehysbudjetoinnista käytetäänkin Rajalan ja Tammen (2014, 12) mukaan kuntakohtaisesti varsin erilaisia nimityksiä, kuten raamibudjetti, tilausbudjetti, elämänkaarimalli ja prosessibudjetti – budjetoinnin käsittämisen sekä käytännön tapoja on siis monia, sekä yhden teoreettisen mallin noudattamisen sijaan kunnissa sovelletaan usein useamman mallin yhdistelmää. Budjetointikirjallisuudessa keskustelua on viime vuosina herättänyt myös budjetoinnin kritisointi (esim. Ikäheimo, Malmi & Walden 2019) sekä perinteisiä budjetointimenetelmiä haastavat ajatukset esimerkiksi budjetoimattomuudesta (esim. Åkerberg 2017; Becker 2014).

*Toinen tutkimuskysymys* kohdistuu kaupunkien budjetointikäytänteisiin ja -malleihin. Tutkimuskysymyksen avulla on tarkoitus selvittää, mitä budjetointimenetelmiä kaupungeissa käytetään, miten nykyiset budjetointimallit toimivat suhteessa kaupunkien budjetoinnin tavoitteisiin sekä millaisia haasteita ja kehittämistarpeita malleihin liittyen on havaittavissa. Tutkimuskysymyksen avulla myös kartoitetaan, millä tavoin budjetointia on mahdollisesti tähän mennessä jo kehitetty sekä millaisia ajatuksia budjetoinnin kehittäminen yleisesti ottaen kaupungeissa herättää.

Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuudesta suomalaiselle kuntakentälle ei ole tehty paljoa tutkimusta, joten tutkielma tuo tarpeellisen lisän aiheen tutkimukseen. Aiemman tutkimuksen ja kirjallisuuden perusteella nollapohjabudjetointia ei ole vielä Suomen kaupungeissa sovellettu käytännössä niin sanotussa teknisessä, puhtaassa muodossaan. Toisaalta Suomessa esimerkiksi kuntaliitoksissa

kokonaisuuden budjetointia on uudistettu joissain tapauksissa lähes nollapohjaisella budjetointiperiaatteella, jolloin talousarvio on valmistettu nolatilanteesta uudelleen (esim. Rajala & Tammi 2014). Nollapohjabudjetointi on kirjallisuudessa saanut osakseen kritiikkiä sen sovellettavuuteen liittyen julkisella sektorilla (esim. Oulasvirta & Aronen 2012), joten tutkielmassa peilataan kuutoskaupunkien talousjohdon näkökulmaa tähän. Nollapohjabudjetointia tarkastellaan tutkielmassa niin budjetointitekniikkana (esim. Pyhrr 1973; Pyhrr 1977) kuin ajatusmallina yleisemmästä näkökulmasta (esim. Ogden 1978; Burrows & Syme 2000; Jones & Pendlebury 2000).

*Kolmannen tutkimuskysymyksen* avulla näin ollen selvitetään nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksia suurten kaupunkien budjetoinnissa kuutoskaupunkien talousjohdon näkökulmasta. Ensinnäkin tutkimuskysymyksen taustaksi selvitetään, millä tavoin nollapohjabudjetointi käsitteellisesti ymmärretään kuutoskaupunkien talousjohdon keskuudessa. Tutkimuskysymyksen keskeisimmän annin muodostaa kuitenkin kuutoskaupunkien talousjohdon näkökulmat nollapohjabudjetoinnin soveltamisen potentiaalista, hyvistä puolista, heikkouksista ja rajoitteista suurten kaupunkien budjetoinnissa. Tutkielma luo näin ollen uutta tietoa nollapohjabudjetoinnin tutkimuksen kentälle suomalaisesta kaupunkikontekstista.

Tutkielman empiirinen osuus muodostuu Suomen kuuden suurimman kaupungin eli kuutoskaupunkien talousjohdossa työskentelevien johtavien viranhaltijoiden haastatteluista koostuvasta aineistosta, jonka kautta saadaan kartoitettua uutta tietoa siitä, millaisia kehittämistarpeita kaupunkien budjetoinnin suhteen tunnistetaan, miten budjetointia voitaisiin kehittää sekä miten uudet budjetoinnin ajattelumallit, kuten nollapohjabudjetointi ja sen käytännön soveltamismahdollisuudet nähdään kuntakentällä. Tutkimuksen myötä saadaan selville uutta tietoa nollapohjabudjetoinnista niin käsitteellisen määrittelyn kuin empirian näkökulmasta. Lisäksi tutkielman avulla kartoitetaan myös muita ajankohtaisia budjetoinnin kehittämisen ilmiöitä sekä suurten kaupunkien tapoja toteuttaa budjetointia muuttuvassa toimintaympäristössä, joten tutkimus tuo tilannekartoittavan näkökulman lisäksi myös yleisemmällä tasolla uutta tietoa suomalaisten suurten kaupunkien taloussuunnittelun nykytilasta sekä sen kehittämisen tueksi.

Tutkielman tavoitteena on tuoda uutta tietoa kuntien budjetoinnin, budjetointimallien ja -menetelmien tutkimukseen sekä kehittämiseen, joita on tähän mennessä tutkittu suhteellisen vähän. Kokonaisuutena ajatellen tutkielma tuo monipuolisen lisän kunta- ja kaupunkitalouden budjetointimallien ja niiden kehittämiseen liittyvään tutkimukseen sekä tarjoaa hyvän katsauksen myös yleisemmin kuntatalouden ajankohtaisiin teemoihin, kuten sote-uudistuksen sekä kuntien uusien lakisääteisten tehtävien mukanaan tuomiin vaikutuksiin kuntien talouden suunnittelussa.

## **2 BUDJETOINNIN PERIAATTEET KAUPUNGEISSA**

Tämän luvun tarkoituksena on luoda tausta tutkielman aiheelle, käyden ensin läpi kuntien toiminnan ja toimintaympäristön muutosta. Tämän jälkeen käydään läpi budjetoinnin tehtäviä ja budjetointimenetelmiä yleisesti sekä kuntien budjetointiin syventyen. Lopuksi tarkastellaan budjetointia myös hieman kriittisemmästä näkökulmasta, tuoden esiin budjetoinnin haasteita ja kritiikkiä sekä viimeaikaisessa budjetointitutkimuksessa esiin nousseita perinteisen budjetoinnin kehittämisvaihtoehtoja. Kuntien ja yleisemmin julkisen sektorin budjetointi poikkeaa yritysten budjetoinnista, joten kuntatalousnäkökulma sekä kuntien toiminnan sekä toimintaympäristön luonne on oleellista tuoda tutkielmassa esiin. Käsitteellisestä näkökulmasta huomioitavaa on, että kaikki Suomen kaupungit ovat myös kuntia, ja kirjallisuudessa on vakiintunut tapa käsitellä kaupungeja osana kuntia. Tämän takia myös tässä tutkielmassa puhutaan kirjallisuuteen ja aiempaan tutkimukseen viitattaessa useissa kohdin kunnista, vaikka tutkielman näkökulma on muutoin suurissa kaupungeissa. Teoreettisen osuuden tarkoituksena on saada lukija ymmärtämään kaupunkien budjetoinnin yleiset periaatteet, jotka vaikuttavat budjetoinnin ja esimerkiksi tutkielman myöhemmässä vaiheessa nollapohjabudjetoinnin hyödyntämismahdollisuuksien taustalla. Nollapohjabudjetointi on tutkielman keskiössä, joten menetelmän teoriaa avataan muita budjetointimenetelmiä laajemmin omana lukunaan (luku 3).

### **2.1 Kuntien toiminnan ja toimintaympäristön muutos heijastuu budjetointiin**

Tutkielmassa yhtenä tarkastelun kohteena on kuntien toimintaympäristö ja sen vaikutus kuntien budjetointiin. Toimintaympäristöllä tarkoitetaan kunnan ulkoista toimintaympäristöä, johon kunta ei voi juuri vaikuttaa. Kuntalain (410/2015) 37 §:n mukaan kunnassa on oltava kuntastrategia, jossa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Kuntastrategian tulee perustua arvioon kunnan nykytilanteesta sekä tulevista toimintaympäristön muutoksista ja niiden vaikutuksista kunnan tehtävien toteuttamiseen. Kuntastrategiatyö on tärkeää, koska kunnat toimivat yhä nopeammin muuttuvassa toimintaympäristössä. Toimintaympäristöanalyysi voidaan puolestaan nähdä lähtökohtana onnistuneelle strategiatyölle kunnassa. (Harjula & Prättälä 2021.) Toimintaympäristöanalyysissä käydään läpi keskeiset toimintaan heijastuvat muutostekijät ja tehdään näkyväksi se, miten mainitut muutostekijät vaikuttavat toimintaan sekä miten organisaation olisi uudistuttava, jotta se pystyisi hoitamaan tehtäviään menestyksekkäästi myös tulevaisuudessa

(Virtanen & Stenvall 2019, 105). Analyysit esimerkiksi kunnan taloudesta ja sen kehityksestä luovat perustan arvioida, millaisia muutoksia tarvitaan kunnan sisäiseen toimintaympäristöön, kuten kunta- ja palvelurakenteisiin, palveluverkostoon ja palvelujen tuotantotapoihin, jotta talouden tasapaino voidaan turvata myös tulevina vuosina. Toimintaympäristön analysointi kuuluu myös kunnan riskienhallintaprosessiin, koska toimintaympäristön muutokset, kuten muuttoliike, väestön ikärakenteen muutokset, elinkeinoelämän kehitys sekä kunnan toimintaan vaikuttavat muutokset, kuten valtion toimenpiteiden vaikutukset kuntatalouteen, voidaan nähdä yhtenä riskien osa-alueista. (Harjula & Prättälä 2021.) Virtanen ja Stenvall (2019, 110) tuovat esiin ajatuksen, jonka mukaan julkishallinnossa jätetään usein huomioimatta toimintaympäristön syvällisempi muutos ja julkishallinnon mahdollisuudet muuttaa toimintaympäristöään. Esimerkiksi älykkäiden teknologioiden ja toimijoiden kautta voidaan kyetä edistämään julkisten organisaatioiden kykyä sopeutua ja selviytyä monimutkaisessa toimintaympäristössä. Toimintaympäristöltään dynaamisen ja ratkaisukeskeisen organisaation tulee olla tavoiteasettelultaan nopealiikkeinen ja joustava. (Virtanen & Stenvall 2019, 185–188.) Älykäs julkinen organisaatio kykenee tunnistamaan muita paremmin toimintaympäristön muutostekijöitä sekä varautumaan niihin (Virtanen & Stenvall 2014, 21).

Valtiovarainministeriön Kuntien tilannekuva -hankkeen raportissa (2020b) tarkastellaan Manner-Suomen kuntien viime vuosien kehitystä ja kehitysnäkymiä niin kuntatalouden, väestökehityksen, työllisyyden, kuntien peruspalveluiden, elinkeinorakenteen, kuntien henkilöstön, päätöksenteon ja demokratian kuin kuntien elinvoiman näkökulmasta. Hankkeen tavoitteena on ollut myös avata kuntien toimintaa, taloutta ja toimintaympäristöä koskevaa tietopohjaa. (Valtiovarainministeriö 2020b, 15–16.) Valtiovarainministeriön selvityksen (2020b) pohjalta koostettu taulukko (taulukko 1) kuvastaa hyvin sitä, kuinka 2020-luvun kunnat elävät niin sisäisestä kuin ulkoisesta toimintaympäristöstä nousevien haasteiden keskellä. Kaikkiin toimintaympäristössä tapahtuviin muutoksiin, kuten väestön ja huoltosuhteen muutoksiin, kunta ei omien toimenpiteidensä kautta kykene välttämättä vaikuttamaan.

Taulukko 1. Kuntien tilannekuva 2020 (Valtiovarainministeriö 2020b, 20–29).

### Kuntien tilannekuva 2020

1. Ikäihmisiä on entistä enemmän, syntyvyys laskee ja työvoima vähenee – väestörakenteen muutos ei ole nopeasti ohimenevä ilmiö.
2. Väestön keskittyminen kasvukeskuksiin jatkuu, muuttoliikkeen epäsymmetria aiheuttaa yhteiskunnallisia lisäkustannuksia.
3. Kunnallisveron veropohjan eriytyminen jatkuu väestömuutosten seurauksena, ja yhteisöverotulot keskittyvät entistä pienemmälle kuntajoukolle.
4. Valtionosuuksilla tasataan voimakkaasti kustannus- ja tulopohjien eroja – tulopohjan tasauksen merkitys kasvanut myös suurten kaupunkien osalta.
5. Kuntien rahoituksellinen epätasapaino on voimistunut – pääkaupunkiseutu ja erityisesti Helsinki erottuvat yhä enemmän muusta Suomesta.
6. Kriisikuntien määrä kasvaa – arviointimenettelyt jatkossa yhä vaikeampia.
7. Monimutkaistuvat kunnan talouden rakenteet hankaloittavat kunnan talouden kokonaisuuden hahmottamista ja riskien tunnistamista.
8. Eläköityminen ja työikäisen väestön määrän väheneminen heikentävät kunta-alan henkilöstötilannetta entisestään.
9. Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistus on välttämätön, mutta uudistus ei ratkaise kaikkia kuntatalouden ongelmia.
10. Kuntien edellytykset hoitaa ja ottaa vastaan uusia lakisääteisiä tehtäviä vaihtelevat merkittävästi – syntyvyyden lasku ja pienenevät ikäluokat vaikeuttavat varhaiskasvatuksen ja perusopetuksen järjestämistä.
11. Ikääntyminen ja eriytyminen näkyvät myös kuntien valtuustoissa – uusien osallistumismuotojen vaikuttavuus on vielä kysymysmerkki.
12. Kuntien elinvoimaresursseissa kuntakoko painottuu, mutta ei yksin ole ratkaiseva tekijä – elinvoiman täsmällinen mittaaminen on mahdotonta.

Kuntien asemaan ja tehtävien kehitykseen tulee tulevaisuudessa vaikuttamaan merkittävästi se, millaiseen ratkaisuun sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisessä lopulta päädytään. Valtiovarainministeriön selvityksen (2020b) mukaan sote-uudistukseen on ladattu suuria odotuksia monissa vaikeutuneen taloustilanteen kunnissa. Uudistus tullaan toteuttamaan kuntien rahoituksen näkökulmasta vähentämällä kuntatalouden kokonaistasolla tuloja ja menoja samalla määrällä. Uudistuksen myötä sote-palveluihin kohdennettuja valtionosuuksia ja osa verotuloista siirtyy maakuntatasolle. Kuntien budjetit pienenevät noin puoleen nykyisestä, jolloin talouden tasapainottamismahdollisuudet kaventuvat nykyiseen tilanteeseen verrattuna. Tämän myötä kunnan

hyvän taloudellisen tilan merkitys ennen sote-uudistuksen toteuttamista korostuu. (Valtiovarainministeriö 2020b, 150–151.) Ennen sote-uudistuksen läpimenoa tehdyssä tutkimuksessa on nähty kuntien menopuolella olevan selvää, että tulevaisuuden kuntien menupuolen hallinta helpottuu, kun ennustamattomasti muuttuvat ja kasvavat sote-palvelut siirtyvät pois kuntien järjestämisvastuusta. Tulevaisuuden kunnille jää tällöin suhteellisen helposti ennustettavat ja suunniteltavissa olevat hyvinvoinnin ja elinvoiman edistämisen tehtävät, kuten varhaiskasvatus-, peruskoulu- ja sivistystehtävät sekä yhdyskuntarakenteesta huolehtiminen. Toisaalta palvelutarpeet tulevat kasvamaan näilläkin toimialoilla, ja ne välittyvät erityisesti lainsäädännön kautta, mihin kunnilla ei ole kovin suuria vaikuttamismahdollisuuksia. Samoin yhdyskuntarakenteen ylläpitäminen voi tuottaa merkittäviä lisämenoja. (Sinervo & Meklin 2017, 81.)

Kuntien toimintatapoja sekä hallinto- ja päätöksentekorakenteita kuvaa nykyisin monimuotoisuus. Viime vuosikymmeninä tapahtuneet muutokset yhteiskunnassa ja kuntien toimintaympäristössä heijastuvat toimintatapoihin ja rakenteisiin. Kunnat eivät enää ole pelkästään palvelujen tuottajia, vaan myös palvelujen sekä palvelujärjestelmien tilaajia, rahoittajia, sopimuskumppaneita ja osallistujia. Kunnan toimintojen johtamisen, ohjaamisen ja päätöksenteon sekä eri tahojen välisten vastuusuhteiden selkiyttämisen tarve on kasvanut kunnissa käsiteltävien asioiden monimutkaistumisen, kuntakonsernikehityksen, palvelutuotannon hajaantumisen sekä hallinnon moniportaistumisen myötä. Kuntien uudessa toimintaympäristössä on kuntalaisten ja palvelujen käyttäjien kannalta merkittävää, että heille tarjotaan myös laajassa merkityksessä mahdollisuuksia vaikuttaa ja osallistua kunnan toimintaan. Tämän kehityksen myötä on korostunut tarve lisätä asioiden valmistelun sekä päätöksenteon avoimuutta kunnissa sekä edistää kunnan toimintaa koskevien asioiden selkeää, ajantasaista ja riittävää viestintää. Selkeinä kehitystrendeinä kuntien hallinnon kannalta on nähtävissä johtamisjärjestelmien moninaistuminen sekä päätöksenteko-organisaatioiden muutokset, joiden taustalla on erityisesti kuntien tarve etsiä omalle toiminnalleen parasta mahdollista järjestelmää tai toimintamallia. (Valtiovarainministeriö 2020b, 277.) Toimintaympäristön nähdään monimutkaistuvan edelleen tulevina vuosina, jonka myötä on alettu puhua kompleksisesta toimintaympäristöstä, jolle on leimallista epäselvyys, yhteiskunnallisiin ilmiöihin liittyvä epävarmuus sekä keskinäisriippuvuus. Nykyään on esimerkiksi yhä vaikeampaa ennustaa, millaisia haasteita julkinen sektori tulee kohtaamaan tulevina vuosina esimerkiksi taloudellisen tilanteen näkökulmasta. Myös julkisen hallinnon reformeista on kehittynyt entistä ilkeämpiä ja monisäikeisempiä haasteita, joita on hankala toteuttaa. (Virtanen & Stenvall 2019, 198.)

Nyholm & Niiranen (2017, 124) kuvaavat kunta-valtiosuhteen muodostuneen erityisesti 2010-luvulla monisyiseksi. Samaan aikaan kun on pyritty keventämään kuntia koskevaa normiohjausta,



normiohjaus on lisääntynyt ja yksityiskohtaistunut. Kuntien ja niiden toiminnan ohjaaminen reformeilla on kasvanut, ja samalla kuntien ja valtion välinen neuvottelujärjestelmä on kehittynyt ja suhde on saanut vuorovaikutuksellisempia piirteitä. Samaan aikaan kun kuntien ohjaus on tiivistynyt, ohjausjärjestelmä on moniulotteistunut ja uudet ohjausmuodot ovat kuntien lisääntyvien tehtävien ohella kaventaneet kuntien periaatteessa laajempia mahdollisuuksia vaikuttaa niitä koskevaan valmisteluun, itsenäiseen politiikan toteuttamiseen sekä päätöksentekoon. (Nyholm & Niiranen 2017, 124; Nyholm 2011, 132–134.) Jurmun (2021, 23) mukaan kuntien taloudelliset vaikeudet ovat lisänneet valtion ohjaustarpeita, ja valtio on lisääntyvällä yksityiskohtaisella ohjauksella varmistamaan palvelujen säilymisen eri puolella maata. Julkisen talouden, myös kuntatalouden, kiinnittyminen yhä vahvemmin kansainväliseen talouteen on näkynyt valtion kasvavana kokonaistalouden hallintapyrkimyksenä. (Harjula & Prättälä 2021.)

Kuntien johtamisessa perinteistä mallia on pidetty katoavana ja väistyvänä byrokraatiaan liittyvien ja muiden ongelmien takia, kun muuttuvassa toimintaympäristössä byrokraattisten periaatteiden mukaan toimiminen on jäykkää, ongelmallista sekä toiminnallista tehottomuutta luovaa (Virtanen & Stenvall 2019, 41). Virtanen ja Stenvall (2019, 43) tuovat esiin esimerkiksi uuden julkisen johtamisen mukaisen ajatuksen hajautetuista ja itsenäisistä toimeenpanosta vastaavista organisaatioista, joiden avulla voidaan edistää joustavuutta sekä herkkyyttä reagoida kansalaisilta sekä yhteiskunnalta tuleviin vaatimuksiin sekä edistää toimintaympäristöön soveltuvia ratkaisuja. Toisaalta kunnan johtamisessa tarvitaan monimutkaistuvassa toimintaympäristössä entistä enemmän kokonaisuuksien hallintaa, jossa keskeinen asema on valtuustolla kuntalaisten suoraan valitsemana ja kuntayhteisöä edustavana toimielimenä. Valtuuston strategisen päätöksenteon korostaminen sekä sitä myötäilevä päätösvallan delegoiminen alemmille toimielimille ja viranhaltijoille ovat kuitenkin johtaneet siihen, että valtaa on keskittynyt entistä enemmän kunnanhallitukselle. Myös kunnan toiminnan monimuotoistumisen, kuten kunnan kehittyminen konserniksi sekä aiempaa laajempi turvautuminen yksityisiin palveluntuottajiin, on tukenut samaa kehityssuuntaa. (Harjula & Prättälä 2021.) Kuntaa kutsutaan nykyisin emokunnaksi, ydinkunnaksi tai peruskunnaksi, jolla on joukko tytäryhteisöjä, kuntayhtymiä, säätiöitä ja yhteistoiminta-alueita. Kunnat hoitavat tehtäviään erilaisten konserniyhteisöjen kautta. (Sinervo & Meklin 2017, 77.)

Suomessa kuntien välillä tapahtuu erilaistumiskehitystä, jossa suuret kaupungit ja niiden kehysalueet menestyvät, ja pienet harvaanasutut kunnat taantuvat (Jurmu 2021, 84). Kun kasvukeskukset kasvavat väestöltään, elinkeinoelämältään ja palveluiltaan, harvaanasutut kunnat menettävät asukkaita, elinkeinotoimintaansa ja palveluja. Samaan aikaan myös väestörakenne muuttuu. Tämä kehityskulku

jatkunee myös tulevaisuudessa, ja tällä on vaikutusta kuntien rahoituksen riittävyyteen. (Sinervo & Meklin 2017, 82; Airaksinen 2017, 170.)

Organisaatioiden on kontingenssiteorian mukaan tarkkailtava jatkuvasti ympäristöään sekä mukautettava itsensä sen muuttuviin olosuhteisiin. Organisaatioiden kyvyttömyys tunnistaa toimintaympäristön muuttuvat vaatimukset sekä kyvyttömyys toimia niiden edellyttämällä tavalla johtaa organisaatioissa ongelmiin. Kontingenssiteorian mukaan toiminnan organisoinnin on vastattava toimintaympäristön olosuhteita, mutta tarkoituksena ei kuitenkaan ole etsiä yhtä ainuttakaan oikeaa tapaa organisoida asioita ja toimintaa. (Harisalo 2009, 39.) Kontingenssiteorian kautta ajateltuna voidaan kunnan toimintaympäristöllä ja sen analyysillä nähdä olevan olennainen merkitys kunnan talouden suunnittelun kokonaisuutta ajatellen. Tästä syystä kuntien toimintaympäristöä ja sen muutosta kartoittava tutkimuksen osa-alue tuo hyvän lisän tämän tutkielman kokonaisuutta ajatellen sekä se tukee osaltaan myös seuraavaa, budjetoinnin yleisiä periaatteita tarkastelevaa osiota. Kuntien muuttuva toimintaympäristö heijastuu myös kuntien budjetointiin.

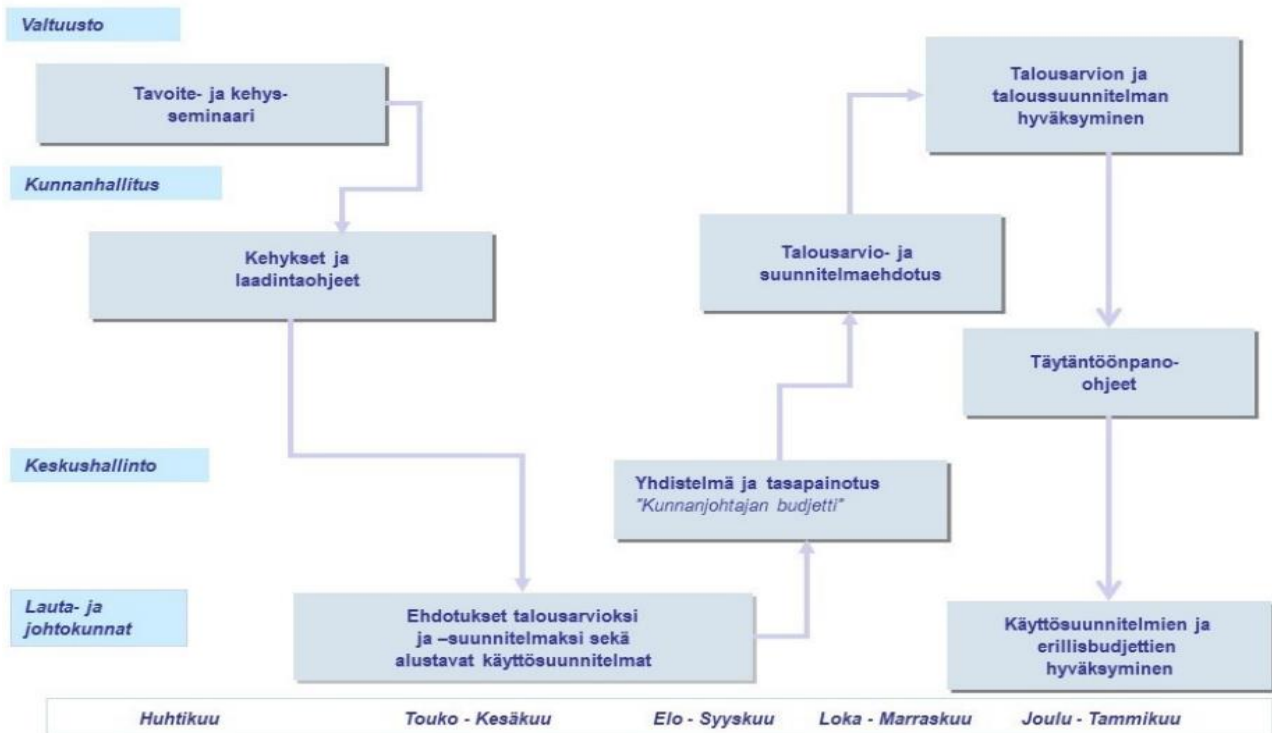
## **2.2 Budjetoinnista yleisesti sekä kaupunkien budjetointiin syventyen**

Budjetista ja budjetoinnista puhuttaessa on hyvä tehdä ero näiden käsitteiden välille. Perinteisesti *budjetti* nähdään euromääräisenä toiminnan ohjausvälineenä, josta käy ilmi yrityksen tavoitteet ja resurssit. *Budjetointi* on yksi johtamisen apuväline, ja suppeasti määriteltynä budjetoinnilla tarkoitetaan budjettien laatimista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 230–231.) Budjetoinnin tärkein tehtävä on toimia operatiivisen johdon työvälineenä sekä avustaa talouden suunnittelun lisäksi toiminnan suunnittelussa. Budjetointi auttaa operatiivista johtoa myös toiminnan ohjaamisessa, yhteensovittamisessa ja tarkkailussa. (Alhola & Lauslahti 2003, 274.) Budjetin ja budjetoinnin keskeinen tehtävä on toiminnan suunnittelun tukeminen sekä suunnitelmien muuntaminen rahamääräisiksi luvuiksi. Budjetin avulla voidaan varmistaa, että suunniteltuihin toimenpiteisiin on rahaa ja että suunnitellut toimenpiteet tuottavat halutun taloudellisen lopputuloksen. Budjetti auttaa myös budjetointikauden ja seuraavan vuoden tapahtumien ennakoinnissa, suunnitelmien viestinnässä, toiminnan koordinoinnissa, suoritusten arvioinnissa, johdon ja työntekijöiden motivoinnissa sekä toiminnan kontrolloinnissa ja valvonnassa. (Ikäheimo ym. 2019, 155–156.)

Hyvän budjetoinnin periaatteisiin kuuluu, että budjetointi on riittävän yksinkertaista, koska liian monimutkaiset tietojärjestelmät sekä byrokraattinen budjetointiorganisaatio voivat haitata tavoitteiden saavuttamista. Budjetointi tarvitsee kuitenkin tuekseen toimivan laskentatoimen

tietojärjestelmän, koska täsmällinen ja riittävän nopearytmisen budjettiseuranta mahdollistavat reagoinnin mahdollisiin syntyneisiin eroihin. Budjetoinnissa on tärkeää myös vastuuhenkilöiden kytkeminen budjettiin sekä aktiivinen budjetointiasenne. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 235.)

Budjetointiprosessi koostuu suunnittelu-, toteutus- ja seurantavaiheesta. Budjetointiprosessin myötä organisaatio joutuu ainakin kerran vuodessa suunnittelemaan tekemisiään ja talouttaan systemaattisesti. Budjetin suunnittelun osana tehdään yleensä myös koordinoitua, kun organisaation eri osa-alueet laativat budjettinsa, ja kukin niistä saa tietoa siitä, mitä muilla organisaation osa-alueilla on tarkoitus tehdä ja milloin – tällöin toiminta on kokonaisvaltaisesti rationaalisempaa ja systemaattisempaa. (Ikäheimo ym. 2019, 155)



Kuvio 1. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi (JUHTA 2016, 50).

Kuntien vuosittain toistuvaan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja -hyväksymisprosessiin osallistuu niin kunnan toimielimet, viranhaltijat kuin työntekijät, jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä ja joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteutumisessa. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi on luonteeltaan monivaiheinen budjetointiprosessi, jossa talousarvion laatimiseen osallistuu jokainen kuntaorganisaation taso. Tätä prosessia on kuvattu yllä olevassa ohjeellisessa kaaviossa (kuvio 1) valmistelun ajallisesta etenemisestä kunnan

päätöksenteossa ja organisaatiossa. Ohjeellista kaaviota tarkastellessa on kuitenkin hyvä muistaa, että sen käytännön soveltamisessa voi olla kuntakohtaisia eroja esimerkiksi aikatauluttamisen suhteen. Monet kunnat ovat koostaneet kaupunkistrategian toteuttamisen tueksi oman talouden vuosikellon, josta ilmenee kunnan talousarviovuoden vaiheet. Vuosikello on apuväline, joka sisältää toiminnan eri osa-alueet sisältöineen ja vaiheineen. Jokainen kunta noudattaa omaa johtamisen vuosikelloa, joko tietoisesti tai tiedostamatta. Hyvin suunnitellulla vuosikellolla päästään hallittuun ajankäyttöön organisaation eri tasoilla sekä se liittyy henkilöiden ja eri yksiköiden toiminnan koko yrityksen aikatauluihin. Vuosikello on hyvä johtamisen apuväline sekä talouden kehityksen suunnittelun väline. Vuosikellossa yhdistyvät niin johtamisen osa-alueet, talouden suunnittelu kuin raportointi toisiinsa sisältöjen ja aikataulujen suhteen. (Alhola & Lauslahti 2005, 62.)

Kuntalain (410/2015) 110 §:n mukaan valtuuston on hyväksyttävä kunnalle vuoden loppuun mennessä talousarvio seuraavaksi kalenterivuodeksi. Vuotuinen talousarvio eli budjetti, johon kytketään myös pitempi keskipitkän aikavälin taloussuunnitelma, on Oulasvirran ja Arosen (2012, 7) mukaan kunnan talousjohtamisen ja suunnittelun tärkein väline. Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Talousarvioon otetaan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Kunnan toiminnassa ja taloushoidossa on noudatettava talousarviota. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava kunnassa siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. (KuntaL 410/2015.)

Talousarvio osana taloussuunnitelmaa on toisaalta keskeinen kunnan toiminnan ohjausväline, toisaalta kunnan kokonaistalouden suunnitelma. Määrärahaa ja tuloarviota ei ole käsitteenä laissa tarkemmin määritelty, mutta määrärahalla perinteisesti tarkoitetaan valtuuston toimielimelle antamaa euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattua valtuutusta varojen käyttämiseen. Tuloarviolla puolestaan tarkoitetaan valtuuston toimielimelle asettamaa tulostavoitetta. Sekä määräraha että tuloarvio voidaan asettaa tehtävä-, vastuuyksikkö- tai menolajikohtaisesti. Määrärahan ja tuloarvion muutoksista voi päättää vain valtuusto. (Harjula & Prättälä 2021.)

Kunnan talouden suunnittelun lähtökohdan muodostaa kuntastrategiassa kunnan toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, talouden kehitysnäkymät, ennakoitu väestön ja elinkeinojen kehitys sekä muut toimintaympäristön muutokset. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin talouden ja toiminnan tavoitteet. Tavoitteiden asetannassa lähtökohtana on, että ne kattavat kunkin tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin varatuilla resursseilla.

Lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen tai määrärahat ja niissä pysyminen eivät kuitenkaan ole sinänsä kuntalain määrittämiä tavoitteita. Tavoiteasettelun ja budjetoinnin yhdistäminen on vaativa tehtävä, koska yhteensovittamista voi hankaloittaa muun muassa tavoitteiden liian yleinen taso, tavoitteen saavuttamisen ajoittuminen budjettivuoden ulkopuolelle ja tavoiteasettelun ja resurssienjaon perustana olevien tehtävä- ja vastuujakojen epäyhtenevyys. (JUHTA 2016, 11–15.) Kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa asetetaan palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevat tavoitteet, budjetoidaan menoja ja tuloja koskevat arviot eri tehtäville sekä hankkeille ja niissä osoitetaan, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan. (JUHTA 2016, 11.)

Kunnan talousarvion rakennetta ja sisältöä määrittelee laissa säädetyn muodollisen rakenteen lisäksi talousarvioperiaatteet. Kuntaliiton suosituksessa kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta (entinen JHS 199:n liite) talousarvioperiaatteina on lueteltu seuraavat: tasapainoperiaate, brutto- ja nettoperiaate, suorite- ja realisointiperiaate, täydellisyysperiaate ja kehysbudjetointiperiaate. Talousarvioperiaatteet on alun perin muodostettu valtion budjettitalouden piirissä, ja ne suuntaavat kunnan talousarviota koskevien usein väljien normien tulkintaa.

*Tasapainoperiaatteen* mukaan talousarviossa osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Kuntalaki (410/2015) velvoittaa kuntia huolehtimaan maksuvalmiuden säilyttämisestä ja tulo-rahoituksen riittävydestä. Talouden tasapainoperiaatteeseen sisältyy ajatus, ettei kunnan sitoumukset ja niihin liittyvät riskit saa ylittää sen voimavaroja. Toiminnan ja hankkeiden tulee olla realistisia suhteessa käytettävissä oleviin voimavaroihin. Mikäli edellisiltä tilikausilta tai kuluvalta tilikaudelta kertyy alijäämää, taloussuunnitelmassa on esitettävä toimenpiteet sen kattamiseksi. Alijäämän kattamisvelvollisuus merkitsee, että suunnitelmakaudella tasapaino on saavutettava. (JUHTA 2016, 17.) *Täydellisyysperiaatteen* mukaan talousarvioon on sisällytettävä kunnan rahan lähteet ja rahan käyttö kokonaisuudessaan, ja tiedossa olevia tuloja tai menoja ei voi jättää talousarviosta pois. (JUHTA 2016, 18.) Kysymys on täydellisyysperiaatteeseen sisältyvästä alibudjetoinnin kiellosta. (Harjula & Prättälä 2021.)

Määräraha tai tuloarvio voidaan ottaa talousarvioon brutto- tai nettomääräisenä. *Bruttoperiaatteen* mukaan tulot ja menot budjetoidaan erikseen tuloarvioina ja määrärahoina. Bruttoperiaatetta noudatetaan ensisijaisesti silloin, kun tehtävän menot eivät riipu kyseiseen tehtävään kohdistuvista tuloista ja erityisesti silloin, kun tehtävä rahoitetaan pääsääntöisesti verorahoituksella. *Nettoperiaatteen* mukaan talousarviossa sitovuus määrätään tulojen ja menojen erotuksena nettomääräisesti. (JUHTA 2016, 18.) Oulasvirran ja Arosen (2012, 21) mukaan 1990-luvulla kunnissa yleistynyt nettobudjetointi on tuonut budjettiyksiköille joustavuutta toiminnan ja talouden

johtamisessa ja toisaalta myös vastuuta tulopuolelle, kun johdon vastuu toiminnan tuloksellisuudesta on lisääntynyt. Toimintatulojen ja -menojen erotuksena syntyvä toimintakate sitoo toimielimiä ja yksiköitä valtuustoon nähden. *Vuotuisperiaate* ilmenee siten, että valtuuston on hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi vuodeksi talousarvio. *Suorite- ja realisointiperiaate* sen sijaan ilmaisee vuotuisperiaatetta tarkemmin sen, millä tavoin menot ja tulot jaksotetaan talousarviovuosille. (Harjula & Prättälä 2021.)

Valtuustolla on *kehysbudjetointiperiaatteen* mukaan laaja harkintavalta päättää talousarvion määrärahakokonaisuuksista. Määrärahojen asetanta tehdään pääasiassa tehtäväkohtaisesti niin, että toiminnan tavoitteet ja niiden tavoittamiseen osoitetut varat ovat yhdistettävissä talousarviossa. Kehysajattelua voidaan viedä tätä pidemmälle esimerkiksi silloin, kun kokonaiselle palvelualueelle tai lautakunnalle osoitetaan useiden tehtävien hoitamiseen kokonaismääräraha. (JUHTA 2016, 18.)

*Yhtenäisyysperiaate* edellyttää, että valtuusto päättää talousarviosta ja -suunnitelmasta niin, että ne ovat yhtenä kokonaisuutena samassa käsittelyssä. Yksi usein mainittu periaate on edellä esiteltyjen lisäksi *julkisuusperiaate*, jonka mukaan talousarvion valmistelussa, päätöksenteossa ja täytäntöönpanossa on turvattu kunnan viestintää, käsittelyn julkisuutta, tietojen saatavuutta yleisessä tietoverkossa sekä asiakirjajulkisuutta koskevilla säännöksillä. (Harjula & Prättälä 2021.)

Harjulan ja Prättälän (2021) mukaan monet budjettiperiaatteet ovat kuitenkin menettäneet painoarvoaan tai niistä on luovuttu kokonaan, kun kuntien talousarviokäytännöt ovat kehittyneet. Periaatteiden oikeudellista merkitystä on vähentänyt se, että kunnan talousarvio on harvoin oikeudellisen tarkastelun kohteena. Periaatteina, joilla on edelleen oikeudellistakin merkitystä, nähdään aiemmin luetelluista poiketen seuraavat: tasapainoperiaate, täydellisyysperiaate ja siihen liittyvä bruttoperiaate, vuotuisperiaate sekä sitä tarkentava suorite- ja realisointiperiaate, kehysbudjetointiperiaate sekä yhtenäisyysperiaate. (Harjula & Prättälä 2021.)

## **2.3 Kehysbudjetointi ja määrärahatalous kaupunkien budjetoinnin perustana**

Kuntien budjetoinnissa puhutaan määrärahojen lisäksi perinteisesti nettobudjetoinnista ja kehysbudjetoinnista, jotka ovat kunnissa vakiintuneita menetelmiä tehdä budjetointia. Rajalan ja Tammen (2014, 12) mukaan kehysbudjetoinnista käytetään kuntakohtaisesti usein varsin erilaisia nimityksiä, kuten raamibudjetti, tilausbudjetti, elämänkaarimalli ja prosessibudjetti – budjetoinnin käsittämisen sekä käytännön tapoja on siis monia, sekä yhden teoreettisen mallin noudattamisen

sijaan kunnissa sovelletaan usein useamman mallin yhdistelmää. Kuntalaki (410/2015) sisältää määräykset kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta, mutta budjetointimenetelmiin kuntalaki ei ota kantaa budjettiteknisessä mielessä.

Kehysajattelu vakiintui kunnissa käyttöön erityisesti lamavuosien aikana 1990-luvulla, kun alettiin hyödyntää uuden julkisjohtamisen (NPM) oppeja. NPM-ajattelun myötä valtaa ja vastuuta toimialakohtaisista karsinnoista sekä määrärahojen käytön suunnittelusta siirrettiin tietoisesti yksiköiden sisällä tehtäväksi. Samalla myös keskeistä päätös- ja toimivaltaa siirtyi organisatorisesti alaspäin, pois ylimmältä päätöksentekotasolta. Nyt 2020-luvulla organisaatorakenteet ovat kuitenkin aivan toisenlaiset kuin kuntien siirtyessä kehysbudjetoinnin malliin: siinä missä aiemmin kunnat keskittyivät tuottamaan omat toimintonsa, nykyisin kuntien omaa toimintaa muutetaan jatkuvasti sekä osa kuntien järjestämästä toiminnasta hankitaan ulkoisilta toimijoilta, kuten muilta kunnilta, liikelaitoksilta tai yrityksiltä. Kehitys on johtanut siihen, että yksiköiltä edellytetään entistä enemmän strategista ketteryyttä. (Rajala & Tammi 2014, 12.)

Kunnan kehysbudjetin laadinnassa korostuu Rajalan ja Tammen (2014, 78–79) tutkimuksen mukaan perinteisesti kaksi tapaa. Ensimmäinen on tapa, jossa lähdetään liikkeelle menokehyksen määrittelystä tarkastellen asukkaiden tarpeita ja niiden tyydyttämiseksi käytettyjen voimavarojen aiheuttamia menoja. Toinen tapa lähtee liikkeelle tulojen tarkastelusta ja menot sovitetaan tähän tulokehykseen. Kunnilla nähdään olevan käytössä myös kolmas, inkrementalistinen budjetointitapa, jossa menoja kasvatetaan pienin askelin. Tässä inkrementalistisessa tavassa vanhoja käytäntöjä ei juuri kyseenalaisteta ja huomio suunnataan lähinnä aiemman ja lakien edellyttämän pakollisen tuotannon varmistamiseen. Budjettia pidetään puolestaan onnistuneena, mikäli muutokset ovat mahdollisimman vähäisiä. Kaikkia edellä mainittuja budjetointitapoja käyttävät kunnat toimivat kehysbudjetoinnin nimekkeen alla – tai ainakin kunnat itse määrittävät näin toimivansa. (Rajala & Tammi 2014, 78–79.)

Edellä esitellyn tutkimuksen (Rajala & Tammi 2014) tulosten kautta voidaan havaita, että kunnat soveltavat kehysbudjetointia monella tapaa. Perinteisesti raami- ja kehysbudjetointi perustuvat ajatukseen, jossa keskushallinto antaa tiukat raamit määrärahan käyttäjille, ja budjetti laaditaan *ylhäältä alas* -periaatteella. Kehysbudjetointia voidaan soveltaa myös siten, että yksiköille ja tehtäville annetaan yksi tai useampi määräraha, joita ei ole menolajikohtaisesti sidottu tarkemmin eri tarkoituksiin. (Oulasvirta & Aronen 2012, 8.) Kehysbudjetointi on pitkän aikavälin budjetointia, joten menetelmä tuo budjetointiin sitoutumista pitkäjänteiseen toimintaan tämänhetkisten resurssien pohjalta. Kehysbudjetoinnissa menokehykset vahvistetaan esimerkiksi hallinnonaloittain tietyissä

rajoissa, ja sen avulla voidaan kehittää toimintoja ennalta tiedettyjen resurssien antamissa rajoissa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 243.)

Kehysbudjetoinnin lisäksi sovellettavassa nettobudjetoinnissa budjetoinnin tavoitealue määritellään tulosityksikön tulojen ja menojen nettoerotuksena. Esimerkiksi kunnallisen liikelaitoksen tavoite voi olla käyttökätetavoitteen tyyppinen nettoerä, jolloin liikelaitoksen tulosityksikkö on kunnanvaltuustolle ja -hallitukselle vastuussa vain edellä mainitun nettoerän toteutumisesta. Budjetin sisäiset erät voivat vaihdella, mutta nettoerän saavuttaminen sitoo liikelaitoksen johtoa. Nettobudjetoinnissa tulojen kasvu sallii myös menojen kasvun nettoerän säilyessä ennallaan. Määrärahaakohtaiseen bruttobudjettiin verrattuna menetelmä lisää kunnallisen organisaation toiminnallista joustavuutta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 242.)

Budjetointimenetelmät jaetaan budjetointikirjallisuudessa perinteisesti kolmeen ryhmään: autoritaariseen, demokraattiseen ja yhteistyömenetelmään. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen 2015; Neilimo & Uusi-Rauva 2017.) Menetelmien toimintaa on havainnollistettu seuraavalla sivulla olevassa kuviossa (kuvio 2). *Autoritaarisessa* eli ylhäältä alas -menetelmässä ylin johto asettaa tavoitteet ja jakaa ne organisaatiossa alaspäin vastuualueille. Tällöin tulosityksiköt tekevät vain erien kokoamisen johdon ohjeiden mukaisesti. Autoritaarisen mallin etu on, että budjetti saadaan yleensä nopeasti valmiiksi, koska budjetin laatimiseen osallistuu vain rajattu määrä henkilöitä. (Jormakka ym. 2015, 182.) *Demokraattisessa* eli alhaalta ylös -menetelmässä johto on asettanut strategisessa suunnitelmassa tavoitteet ja linjaukset, jolloin operatiivisen tason tehtäväksi jää pohtia, miten asetettuihin tavoitteisiin päästään seuraavan vuoden aikana. Menetelmä perustuu ajatukseen, jonka mukaan paras tieto löytyy sieltä, missä asioita tehdään. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ne, jotka ovat myöhemmin vastuussa budjetin toteuttamisesta, laativat budjettiehdotuksen oman vastuualueensa osalta, ja tämän jälkeen osabudjettiehdotukset kootaan koko organisaation budjetiksi, jonka johto hyväksyy. (Alhola & Lauslahti 2005, 97.)

Usein budjetoinnissa käytetään *yhteistyömenetelmää*, joka on edellä mainittujen menetelmien yhdistelmä. Yhteistyömenetelmässä johto määrittelee yleiset tavoitteet ja budjettikehykset yhdessä budjettivastuussa olevien kanssa. Budjettivastuussa olevat osallistuvat yhdessä budjetin laatimiseen. Menetelmän tavoitteena on yhdistää demokraattisen ja autoritaarisen menetelmän parhaimmat puolet. (Jormakka ym. 2015, 182.) Menetelmän nähdään olevan toimiva ja kevyehkö, mikäli prosessin edetessä keskijohto vie keskustelua alaspäin ja ylin johto on aidosti sitoutunut keskijohdon kanssa käytävään yhteiseen suunnitteluun (Alhola & Lauslahti 2005, 97). Menetelmä vaatii kuitenkin paljon aikaa ja keskustelua organisaatiossa. Jotta budjetti olisi tehokas, vastuualueiden täytyy olla



täsmällisesti määriteltyjä, järjestelmän selkeä ja raporttien ymmärrettäviä sekä helposti luettavia. (Jormakka ym. 2015, 182.)



Kuvio 2. Erilaisia budjetointimenetelmiä (Jormakka ym. 2015, 182).

Kunnat rakentavat nykyisin budjettinsa tavallisesti niin, että kuntaorganisaation toimialat valmistelevat ylempältä poliittiselta päätöksentekuelimeltä tai ylimmältä virkamiesjohdolta niin sanotun toimialan ohjeluvun saatuaan oman budjettinsa ja esittävät sen asianomaiselle lautakunnalle, joka taas esittää oman budjettiehdotuksensa kunnan keskushallinnolle ja siitä edelleen kunnanhallitukselle ja -valtuustolle. Vuoden lopussa kunnanvaltuusto käsittelee seuraavan vuoden talousarvion ja antaa sen jälkeen lopullisen budjetin tiedoksi kuntaorganisaatiolle budjettiesityksen toimeenpanoa varten. (Virtanen & Stenvall 2019, 117.)

## 2.4 Perinteisen budjetoinnin kritiikkiä sekä kirjallisuudesta nousevia kehittämisehdotuksia

*”Budjetoinnilla on yritysten ja julkishallinnon organisaatioissa vankkumaton asema. Valitettavan usein budjetointi tapahtuu pikemminkin sadan vuoden takaisilla ajatuskuvioilla kuin tämän päivän nopeasti muuttuvan maailman ehdoilla. Pääsääntöisesti perinteisestä budjetoinnista on haittaa yritysten ja julkishallinnon tehokkuudelle tarpeettomien kustannusten ja ohjauskyvyn menettämisen muodossa.”*  
(Åkerberg 2017, 18.)

Viime vuosina ajatukset esimerkiksi perinteisen budjetoinnin kritiikistä ja budjetoimattomuudesta (Beyond Budgeting) ovat saaneet jalansijaa budjetointiin kohdistuvassa tutkimuskirjallisuudessa. Kritiikkinä on esitetty, että budjetin laatiminen vie kohtuuttomasti aikaa ja se on jo valmistuessaan

usein vanhentunut. Budjettia laadittaessa tehdyt oletukset esimerkiksi kustannustason tai markkinoiden kehityksestä voivat poiketa toteumasta tai vanheta, jolloin myös budjetin voidaan nähdä vanhentuvan. Kun laatimiseen ottaa osaa koko organisaatio, budjetointiin käytetään helposti tuhansia työtunteja, jotka joidenkin mielestä voitaisiin käyttää tuottavammin. Toisaalta tavoitteista ja suorituksen arvioinnin kriteereistä sekä toiminnan tasoista sopimiseen menee valitusta menetelmästä riippumatta aina aikaa. Budjetoinnin suhteen kritiikkiä on esitetty myös siitä, että budjetoinnissa otetaan usein strategisten tavoitteiden tai ulkoisten vertailukohteiden sijaan lähtökohdaksi edellisen vuoden budjetti. On myös väitetty, että budjetointi voi vaarantaa mielekkäiden investointien tekemisen ajoissa, mikäli niitä ei ole huomattu sisällyttää budjettiin. (Ikäheimo ym. 2019, 162.)

Budjetointia on kritisoitu myös siitä, että se johtaa usein sisäiseen pelaamiseen ja politikointiin (Ikäheimo ym. 2019, 162). Oulasvirran ja Arosen (2012, 9) mukaan budjetointi on tekniikan ja toimivien budjetointitapojen esittämisen lisäksi poliittista ohjausta, joka näkyy kunnissa erityisesti siten, että valtuusto kohdentaa ylimpänä budjettivallan haltijana määrärahoja osin toistensa kanssa kilpaileviinkin tarkoituksiin. Kuntien haasteena on pitkään ollut kunnan palvelutarjonnan ja kuntalaisten palvelutarpeiden yhteensovittaminen allokatiiivisesti tehokkaalla tavalla – samalla kun lakisääteisten tehtävien suhteen paikallinen pelivara päätöksenteossa ei ole aina kovin suuri. Virtasen ja Stenvallin (2019, 68) mukaan poliittinen osaaminen edellyttää, että johtaja tunnistaa poliittisen tahtotilan ja siihen vaikuttavat arvolähtökohdat sekä osaa kertoa, mitä poliittisessa päätöksenteossa valittujen linjausten toteuttaminen merkitsee käytännön toiminnalle. Uuden julkisjohtamisen myötä asiakaslähtöisyys on kytkeytynyt markkinoita hyödyntäviin ja kilpailullisiin malleihin, joiden ytimessä on ollut palvelujen tuotteistaminen sekä kunnan sisäisten monopolien avaaminen kilpailulle. Palveluja tuotteistamalla sekä kilpailuttamalla ajatellaan usein päädyttävän rationaalisesti edullisimpaan tuotteistamistapaan, ja uuden julkisjohtamisen mallin mukaan palvelun tuottajalla ei ole väliä – pääasia on, että kuntalaiset saavat palvelutarpeitaan vastaavan palveluvalikoiman mahdollisimman edullisesti. Uuden julkisjohtamisen mukaisen menettelyn keskiössä on kustannustehokkuus, tarjonnan allokatiiivinen tehokkuus sekä asiakasohjaus ja asiakkaan valinnan mahdollisuudet toiminnan ohjauskeinona. (Oulasvirta & Aronen 2012, 11.)

Kun kunnan budjetointia kehitetään, se on sovitettava valtuuston määrittämiin keskeisiin strategisiin tavoitteisiin sekä kunnan yleiseen talous- ja toimintapolitiikkaan. Resurssien allokoimien tapoja ja kriteereitä mietittäessä yksi tapa olisi Oulasvirran ja Arosen (2012) mukaan esimerkiksi jakaa yleisiä määrärahoja eri alueille käyttäen objektiivisia tarveperusteisia kriteerejä tai karkeasti jakaen määrärahoja asukaslukuperusteisesti tai myös suoriteperusteisesti palvelujen tuotannon perusteella.

Mitä suuremmista kunnista koostuva kuntarakenne on kyseessä, sitä olennaisempaa on miettiä budjettivalmistelussa erilaisia vuorovaikutuksen ja hajautuksen malleja. (Oulasvirta & Aronen 2012, 11.)

Oulasvirran ja Arosen (2012, 9) mukaan budjetointia voidaan kehittää poliittisen ohjauksen välineenä kytkemällä valtuutetut sekä muut luottamushenkilöt entistä paremmin talouden ohjaukseen ja budjetin laadintaan. Ottamalla henkilöstö paremmin mukaan budjetointiin voidaan saada heidän tietoansa ja osaamista prosessiin sekä parannettua sitoutumista budjettiin sekä sen toimenpanoon. Kuntalais- ja asiakasnäkökulmasta puolestaan kuntalaisten ja palvelujen kohderyhmien ottaminen mukaan budjetointiin voidaan nähdä mahdollisuutena. Tämä näkökulma edustaa uuden julkisen hallinnan (New Public Governance, NPG) ajatusta, jossa esimerkiksi kunta, yksityinen ja kolmas sektori muodostavat yhteistyöverkostoja palveluliiketoiminnassa sekä sovelletaan demokraattista hallintaa, jossa on vuorovaikutusta asiakkaiden ja laajemmin kansalaisten kanssa. Kunnissa voidaankin pohtia, missä määrin esimerkiksi modernia julkisen hallinnan ajattelua voidaan soveltaa oman kunnan taloussuunnittelussa ja -ohjauksessa. (Oulasvirta & Aronen 2012, 9.)

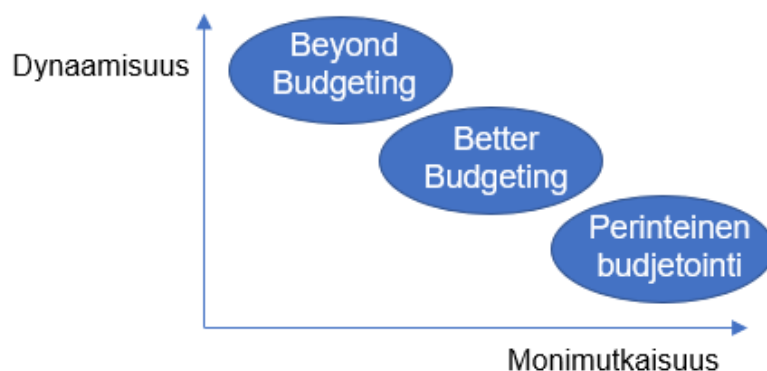
Ikäheimon ym. (2019, 162) mukaan yritysmaailmassa yksiköt pyrkivät budjetoimaan todellista enemmän menoja, jos ne uskovat, että niitä todennäköisesti prosessin loppuvaiheessa leikataan yritystason tavoitteiden saavuttamiseksi. Tällä toiminnalla pyritään lopputulemaan, jossa yksikön budjetissa olisi tarpeeksi rahoitusta nykyisen toiminnan jatkamiselle. Jotta seuraavan vuoden budjetti olisi vähintään yhtä suuri kuin kuluvan vuoden budjetti, yksiköt saattavat joissain tilanteissa myös pyrkiä käyttämään kaikki budjetissa niille osoitetut varat, vaikka tähän ei olisikaan liiketaloudellista perustetta. Samalla, jos kukin yksikkö budjetoit omat tuottonsa ja kulunsa, voi strategisten muutosten aikaansaaminen esimerkiksi toiminnan painotuksissa olla hankalaa, kun omista resursseista halutaan pitää kiinni. (Ikäheimo ym. 2019, 162.)

Kritiikistä ja haasteista huolimatta budjetointi on toistaiseksi onnistunut säilyttämään keskeisen asemansa taloudellisen ja toiminnallisen ohjauksen välineenä. Ikäheimo ym. (2019, 162) toteavat seuraavaa: *”Kuten lähes kaikkien johtamisoppien kohdalla, myös budjetointiin pätee se, että menetelmä itsessään on hyvä, ihmiset vain eivät osaa käyttää sitä fiksumusti”*. Syy budjetoinnin ongelmien ilmenemiseen organisaatioissa löytyy näin ollen usein näistä organisaatioista itsestään eikä vain käytettävästä budjetointitekniikasta. Budjetointi on monivaiheinen prosessi, jonka voi suorittaa monella tapaa – tämän takia sen suunnittelu ja huolellinen toteutus on tärkeää. Lisäksi budjetoinnissa tulee ottaa huomioon jokaisen organisaation omat erityispiirteensä. (Bergstrand 1995, 92–93.)

Budjetoinnin rooli eri organisaatioissa on toimintaympäristöjen erilaisuudesta johtuen erityyppinen. Siinä, missä budjetointi on yrityksissä yksi olennainen osa johtamisjärjestelmää, se on julkishallinnossa Åkerbergin (2017, 25) mukaan lähinnä kuin ”aitaus, jonka sisällä budjettivuoden aikana tulee pysyä”. Valtion ja kunnan budjetointi on luonteeltaan kontrollipainotteista, ja tavoite määräytyy usein käytettävissä olevan rahamäärän perusteella, jolloin suunnittelun painopiste on rahamäärän riittävyyden turvaamisessa. Suunnittelu keskittyy tällöin olemassa olevan säilyttämiseen, ei niinkään muuttuvien olosuhteiden edellyttämien toimintatapojen luomiseen. (Åkerberg 2017, 25.)

### **Beyond Budgeting- ja Better Budgeting -menetelmät perinteisen budjetoinnin haastajana**

Perinteisen vuosittaisen budjetoinnin nähdään menettäneen merkitystään muuttuvissa liiketoimintaympäristöissä, ja budjetointikirjallisuudessa on noussut esiin vaihtoehtoisia budjetointimenetelmiä, kuten budjetoimattomuus eli Beyond Budgeting -menetelmä ja niin sanotut kehittyneet Better Budgeting -menetelmät. Budjetointimenetelmän on mukauduttava toiminnan ja budjetoinnin dynaamisuuden ja monimutkaisuuden asteeseen, ja näiden saavuttamisen välillä tapahtuu aina kompromissi. Mikäli budjetointimenetelmä selviytyy hyvin dynaamisessa ympäristössä, on usein karsittava jotain yksityiskohtia eli monimukaisuutta. Perinteinen budjetointi puolestaan on usein yksityiskohtiin perustuvaa budjetointia, joten siinä dynaamisuus tuottaa haasteita. (Heupel & Schmitz 2015, 732.) Heupel ja Schmitz (2015) kuvaavat tutkimuksessaan perinteisen budjetoinnin, Better Budgeting ja Beyond Budgeting -menetelmien suhdetta alla olevalla kuviolla (kuvio 3).



*Kuvio 3. Budjetointimenetelmän sopeutuminen dynaamiseen ja monimutkaiseen ulottuvuuteen (mukaillen Heupel & Schmitz 2015, 732).*

Beyond Budgeting -ajattelun voidaan nähdä tarjoavan yhden mallin, joka kuvaa budjetoimattomuuden käytäntöjä kokonaisuudessaan (Becker 2014). Beyond Budgeting sai alkunsa CAM-I (the Consortium for Advanced Management International) -organisaatiossa, jonka tavoitteena on kehittää uusia tapoja johtamisen tarpeisiin. Syntyi BBRT (Beyond Budget Round Table) -organisaatio, jonka tarkoituksena oli olla vastaus perinteiseen budjetointiin liittyvään tyytymättömyyteen. Mallissa on erityisesti kyse johtamismallin muuttamisesta perusteellisesti siten, ettei budjetteja tarvittaisi enää lainkaan. Beyond Budgeting ei edusta ainoastaan ajatusta budjetoimattomuudesta, vaan sen mukaan perinteinen budjetointi tulisi korvata tehokkaammalla sekä ketterämmällä suorituskyvyn johtamisjärjestelmällä. Malliin kuuluu 12 johtamiseen ja johdon prosesseihin liittyvää periaatetta. Beyond Budgeting perustuu ajatukseen erotella budjetoinnin keskeiset tarkoitukset, kuten tavoitteiden asettaminen, ennustaminen ja resurssien kohdentaminen toisistaan, jolloin vuotuisesta budjetointiprosessista voidaan luopua ja tilalle luodaan uudet prosessit johtamismallin avulla. (Becker 2014; Bøgsnes 2016.) Beyond Budgeting -malli perustuu ideaan vapauttaa organisaatiot budjettien aiheuttamista rajoitteista sekä hajauttaa päätöksentekovaltaa organisaatiossa. Budjetoinnissa ja toiminnan suunnittelussa on huomioitava, että organisaatiot muodostavat ihmisistä koostuvan, monimutkaisen kokonaisuuden, joka muuttuu ympäristön mukana ja kehittyy ajan myötä. Beyond Budgeting vastaa osaltaan tähän haasteeseen. (Hope & Fraser 2000, 30–31.)

Rullaava budjetointi sekä nollapohjabudjetointi ovat esimerkkejä niin sanotuista kehittyneistä Better Budgeting -menetelmistä, joiden avulla budjetointi- ja suunnitteluprosesseja voidaan kehittää sekä budjetoinnin tarkkuutta parantaa (Neely, Bourne & Adams 2003, 23–24). Rullaavassa budjetoinnissa budjetti on laadittu aina tietyksi ajanjaksoksi eteenpäin, jolloin budjettikausi voi olla esimerkiksi jatkuvasti 12 kuukautta. Käytännössä rullaava budjetointi toimii niin, että esimerkiksi yhden vuosineljänneksen päättyessä lisätään aina uusi neljännes päättyvän budjetin perään. Rullaavan budjetin periodit voivat olla muitakin kuin vuosineljännes. Rullaava budjetointi mahdollistaa toiminnan jatkuvan tarkastelun esimerkiksi vuoden aikaperiodilla eteenpäin, jolloin se antaa johdolle perinteistä vuosibudjetointia laajemman kuvan toimintojen ja tuloksen kehityksestä. Toisaalta se vaatii lähes jatkuvaa budjetointia, jolloin menetelmän hyödyt voivat olla aika pienet suhteessa sen työläyteen ja kustannuksiin. Rullaavassa budjetoinnissa ensimmäinen aikaperiodi suunnitellaan tyypillisesti tarkemmin kuin sitä seuraavat periodit. Informaation lisääntyessä periodien suunnittelua muokataan ja täydennetään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 243.)

Rajalan ja Tammen (2014) mukaan täydentämisen mahdollisuus on toiminut kannustimena rullaavan budjetoinnin idean hyödyntämiseen, kun kyseessä on ollut vaikeasti ennustettava uuden

kokonaisuuden talouden johtaminen. Julkisella sektorilla ideaa on hyödynnetty esimerkiksi kuntaliitoskuntien budjetoinnissa. Rullaava budjetointi mahdollistaa, että talousarviovuodenkin aikana voi olla mahdollista kohdentaa voimavaroja uudelleen. (Rajala & Tammi 2014, 34–35.) Rullaavan budjetoinnin nähdään kiinnostavan kuntia, koska sen on katsottu tarjoavan nykyistä budjetointikäytäntöä paremmin tilaisuuden tarkistuksiin ja seurantaan vuoden aikana (Rajala & Tammi 2014, 45). Toisaalta rullaavaa ajattelua ja menettelyä on sovellettu jo pitkään kuntien talouden johtamisessa, koska taloussuunnittelutyö on luonteeltaan rullaavaa ja aina seuraavalla kierroksella suunnitelmaa täydennetään vuodella. Taloussuunnitelman aikajänne on kunnissa nykyisin 3–4 vuotta. (Rajala & Tammi 2014, 46.)

Rullaavan budjetoinnin lisäksi myös nollapohjabudjetointi on yksi kehittyneistä Better Budgeting -menetelmistä. Nollapohjabudjetointia voidaan käyttää esimerkiksi silloin, kun organisaatiolla ei ole olemassa aiemmin toteutuneita lukuja tai mikäli toimintaa halutaan kehittää uudella tavalla kyseenalaistamalla kaikki toiminnan osat. (Syvänperä & Lindfors 2014, 15.) Toisin kuin rullaavaa budjetointia, nollapohjabudjetointia ei ole vielä kuntien budjetoinnissa aktiivisesti sovellettu. Seuraavassa luvussa (luku 3) syvennyttään nollapohjabudjetointiin menetelmänä tarkemmin.

### **3 NOLLAPOHJABUDJETOINTI BUDJETOINTIMENETELMÄNÄ JA AJATUSMALLINA**

Edellisessä perinteisen budjetoinnin kritiikkiä ja kehittämisvaihtoehtoja käsittelevässä luvussa 2.4 nollapohjabudjetointi mainitaan yhtenä kehittyneenä budjetointikäytäntönä. Tässä luvussa perehdytään nollapohjabudjetoinnin yleiseen teoriaan ja syvennytään nollapohjabudjetointiin budjetointimenetelmänä käyden läpi menetelmään liittyviä hyötyjä ja mahdollisuuksia sekä heikkouksia ja rajoitteita. Luvun tavoitteena on esitellä nollapohjabudjetoinnin teoriaa sekä määritelmiä, joiden kautta nollapohjabudjetoinnin periaatteet saadaan kiteytettyä. Luvussa käydään läpi aiempaa tutkimusta nollapohjabudjetoinnin soveltamisesta julkisella sektorilla, ja nostetaan esiin menetelmän mahdollisuuksia ja heikkouksia aiemman tutkimuksen perusteella.

#### **3.1 Nollapohjabudjetointi budjetointimenetelmänä**

Nollapohjabudjetoinnista löytyy mainintoja kirjallisuudesta jo ennen 1900-luvun alkua, mutta ajattelutavan nousu tapahtui varsinaisesti 1970-luvun taitteessa Peter Pyhrrin (1973) luodessa nollapohjabudjetoinnin menetelmän, jonka hänen työnantajansa Texas Instruments otti käyttöön vuonna 1970. 1970-luvulla nollapohjabudjetoinnin käyttö laajeni nopeasti myös muihin yrityksiin ja julkiselle sektorille. Toisin kuin inkrementaalisisessa budjetoinnissa, Pyhrrin (1973) menetelmä lähtee liikkeelle siitä, että jokainen menoerä on erikseen perusteltava sekä lisäksi keskeistä on miettiä toimintaa ja siihen tarvittavaa rahoitusta vuosittain, jotta varoja käytetään organisaation tavoitteiden ja prioriteettien mukaisiin asioihin. Siinä missä perinteisessä budjetoinnissa tehdään muutoksia vain aiemman vuoden lukuihin, tässä resurssien allokointia tehdään tarpeen mukaan siten, että panostukset ovat linjassa kulloistenkin tavoitteiden kanssa. Nollapohjabudjetoinnin prosessissa on Pyhrrin (1977) mukaan tunnistettavissa neljä perusvaihetta:

- 1) Budjetoitavien yksiköiden määrittely.
- 2) Yksiköiden jako järkeviksi päätöksentekopaketeiksi, jotka kattavat niin nykyiset kuin vaihtoehtoiset toiminnot.
- 3) Päätöksentekopakettien arviointi ja niiden asettaminen kustannushyötysuhteen mukaiseen tärkeysjärjestykseen.
- 4) Resurssien allokointi ja budjetin koostaminen.

Mikromanageeraavan, kalliin ja aikaa vievän prosessin sijaan Pyhrr (1977) toi esiin ajatuksen budjetointiprosessista, jossa hyödynnettäisiin erilaisia päätöksentekopaketteja, joita voitaisiin vertailla ja tehdä osuvampia ratkaisuja budjetoinnissa. Tämä oli osaltaan jatkumoa kehitykseen, jossa siirrettiin näkökulmaa inkrementaalista budjetoinnista pois, ja keskityttiin entistä enemmän kulujen analysointiin ja yksikkökustannusten selvittämiseen (Davis, Dempster, & Wildavsky 1966). Nollapohjabudjetoinnin toisessa vaiheessa tapahtuva päätöksentekopaketien muodostaminen sisältää budjetoitavien toimintojen tavoitteiden määrittelyä sekä toimintojen järjestämisen tason vaihtoehtojen koostamista. Jokainen päätöksentekopaketti sisältää kolme eri vaihtoehtoa: minimipalvelutasoon vaadittavat resurssit, nykyiseen palvelutasoon vaadittavat resurssit sekä nykyistä parempaan palvelutasoon vaaditut resurssit. Päätöksentekopaketteihin sisältyvien vaihtoehtojen kehittyminen budjetointiprosessin varrella on yksi tärkeimmistä Pyhrrin määrittelemän nollapohjabudjetoinnin tavoitteista. (Pyhrr 1977.)

Ajatusmallina nollapohjabudjetointi ei ole kuitenkaan uusi, koska esimerkiksi aina kun yksilö tai organisaatio aloittaa jonkin uuden hankkeen tai toiminnan, budjetti rakennetaan niin sanotusti nolllista. Toisaalta isommissa ja monimutkaisemmissa organisaatioissa budjetointi rakentuu usein vuosien varrella samaan tyyliin, mutta budjetin rakentuminen nolllista ei ole kuitenkaan niin helposti havaittavaa, vaikka ajatus takana onkin. Tämän taustan kautta nollapohjabudjetointi on vuosien varrella kehittynyt. (Jones & Pendlebury 2000, 88.)

Nollapohjabudjetoinnin teoreettiseen taustaan sekä aiempiin tutkimuksiin perehtyessä ilmenee, että suomalaisissa tutkimuksissa sekä oppikirjoissa nollapohjabudjetointi määritellään yleensä enemmänkin ajatusmallina kuin edellä esiteltynä Pyhrrin (1977) mallin mukaisena budjontitekniikkana päätöksentekopaketteineen. Nollapohjabudjetointi esitellään talouden oppikirjoissa usein menetelmän pääajatuksen kautta, jonka mukaan budjetointi lähtee joka kerta liikkeelle niin sanotusti puhtaalta pöydältä ilman edellisvuoden vertailutietoja tai historian tarkastelua. Tällöin kaikkien toimintojen tarpeellisuus kyseenalaistetaan eikä mitään toimintoja pidetä itsestäänselvyyksinä. Menetelmän etuna nähdään erityisesti se, että toimintojen tarpeellisuus sekä niiden tulot ja menot tulevat vuosittain harkinnan ja tarkastelun alle. (esim. Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 243; Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2003, 293; Alhola & Lauslahti 2005, 98; Saviaho 1981, 31) Bergstrand (1995, 113–115) tuo kuitenkin päätöksentekopaketit esiin kuvatessaan nollapohjabudjetoinnin menetelmää. Havaittavissa kuitenkin on, että tätä päätöksentekopakettiajattelua ei pääsääntöisesti tuoda esiin suomalaisessa budjetointikirjallisuudessa nollapohjabudjetoinnin määrittelyn osalta. Tämä ajatus on ollut taustalla tutkielman myöhemmässä vaiheessa esiteltävässä haastattelurungon (liite 1) rakentamisessa sekä aineiston analyysissa.



### 3.2 Nollapohjabudjetoinnin hyötyjä ja mahdollisuuksia

Pyhrrin (1977) mielestä nollapohjabudjetointi vastaa joihinkin perinteisen budjetoinnin haasteisiin, kuten perinteisessä menetelmässä ilmenevän entistä staattisemman luonteen ongelmaan. Pyhrr (1977) näkee, että staattisuus heikentää johdon ja päätöksentekijöiden toiminnan tehokkuutta sekä toimintojen vaikuttavuutta. Tämä vaikeuttaa myös päätöksentekoa siitä, mitä toimintoja tulisi vähentää tai poistaa kokonaan, kun tavoite on kokonaismenojen laskemisessa tai uusien toimintojen priorisoinnissa. (Tyler 1977, 89.) Tutkimuksessaan Pyhrr (1977, 8) perustelee nollapohjabudjetointia hyvänä vaihtoehtona perinteiselle menetelmälle erityisesti neljästä syystä:

- 1) Mahdollisuus uudelleenarvioida ja eliminoida menoja turhaan kasvattavat toiminnot.
- 2) Kun nykyisiä toimintoja arvioidaan uudelleen, toimintoja pystytään myös tehostamaan.
- 3) Pystytään tunnistamaan paremmin tärkeitä ydintoimintoja, jolloin niitä voidaan tukea jatkossa entistä paremmin.
- 4) Näiden tehostustoimintojen sekä uudelleen arviointien avulla yrityksen tuloksentekeä pystytään myös parantamaan.

Nollapohjabudjetoinnissa toimintojen tarpeellisuus ja niiden tulot ja menot tulevat menetelmässä joka vuosi harkinnan alle (Burrows & Syme 2000). Nollapohjabudjetoinnin hyötyinä voidaan nähdä, että sen myötä tulee vuosittain arvioitua ja perusteltua tarvittavat määrärahat, toisin kuin inkrementaalisisessa budjetoinnissa, jossa budjettiin tehdään usein vain pieniä muutoksia aiempaan toimintaan peilaten (Stonich, Kirby, Weil, Thompson & Von Bauer 1977). Nollapohjabudjetoinnin primäärietuna nähdäänkin se, että menetelmä ei näe aiemman vuoden resurssien allokoinnin olevan sopiva kuluvalle vuodelle. Teoriassa nollapohjabudjetointi vaatii laskentaa ja ymmärrystä kokonaiskustannuksista kaikkien toimintojen suhteen joka vuosi. Jokaista kuluerää tarkastellaan ja arvioidaan, voidaanko se vähentää tai poistaa. (Ogden 1978, 528.) Tutkimusten mukaan nollapohjabudjetoinnin myötä esimerkiksi tulojen volatilitietin hallinta sekä reagointikyky organisaation ulkopuolisiin shokkeihin voi parantua sekä prosessien ja tuotteiden kehitys edistyä. (Stonich ym. 1977).

Ogdenin (1978) mukaan hyvä johtaja voi käyttää nollapohjabudjetointia tilanteessa, jossa menetelmän mukanaan tuomat hyödyt ovat suuremmat kuin kustannukset. Se on hyödyllinen apu organisaatiolle silloin, kun toimintaympäristössä on tapahtunut suuria muutoksia tai kun

organisaation toimintaa halutaan tehostaa. Menetelmästä voi hyötyä myös vakaa ja stabiilisti toimiva organisaatio esimerkiksi hyödyntämällä nollapohjaista tarkastelua kerran viidessä tai seitsemässä vuodessa. (Ogden 1978, 528.) Nollapohjabudjetoinnin voidaan nähdä myös vastaavan haasteisiin, joita varojen mahdollisimman tehokkaan allokoinnin vaatimukset ja julkisten resurssien niukkuus tuovat mukanaan (Jones & Pendlebury 2000, 88). Toimintaa ja projekteja priorisoimalla voidaan löytää myös rahoitusta uusille toiminnoille ja projekteille (Pyhrr 1973).

Nollapohjabudjetoinnin prosessi pakottaa johdon tunnistamaan kaikilla tasoilla tietyt haasteet, määrittämään ne sekä laskelmoimaan kustannustehokkuutta kaikkien vaihtoehtoisten tapojen suhteen saavuttaa tavoitteet. Uskomus on, että tämä kehittää johdon päätöksentekoa sekä johdon käytössä olevaa informaatiota. (Jones & Pendlebury 2000, 100.) Lauthin (1978, 427) mukaan nollapohjabudjetoinnin myötä voidaan muodostaa parempaa talousinformaatiota, jonka avulla voidaan tunnistaa päällekkäiset, tarpeettomat tai vanhentuneet palvelut ja toiminnot, jolloin johtajat saavat parempaa informaatiota päätöksensä tueksi. Nollapohjabudjetoinnin voidaan ajatella tarjoavan päätöksentekijöille mekanismin, jonka avulla johtajat voivat säätää budjettia ja määrärahoja tarpeen mukaan ja käyttää hyödyksi esimerkiksi prosessin aikana koostettuja päätöksentekopakettien sisältämää informaatiota. (Tyer 1977, 90–92.) Nollapohjabudjetoinnin myötä resursseja allokoidaan tehokkaammin linjassa organisaation strategiseen suunnitelmaan ja taloudellisiin tavoitteisiin. (Pyhrr 1973; Stonich ym. 1977.)

Nollapohjabudjetoinnissa budjettiprosessiin osallistuu entistä vahvemmin myös organisaation alempi johto, joka tyypillisesti jää isoista linjoista päätettäessä ulkopuolelle. Nollapohjabudjetoinnin myötä heidän vastuullensa tulee myös toimintojen järjestäminen niukemmilla resursseilla. Samaan aikaan ylempi johto hyötyy alemman johdon yksityiskohtaisemmista havainnoista päivittäisissä toiminnoissa, mikä parantaa budjetointi-informaation laatua. Nollapohjabudjetoinnin etuja on myös mahdollisuus ottaa huomioon organisaation alimpienkin tasojen toiminta talousarvion valmistelussa (Lauth 1978) ja että nollapohjabudjetointia voidaan käyttää myös valikoivasti (Suver & Brown 1977). Tähän liittyen Lauth (1978, 427) toteaa, että nollapohjabudjetointi on hyödyllinen johdon kontrolliväline. Malli vaatii ihmisiä organisoimaan toimintoja ja kehittämään informaatiota. Kun budjetointiprosessiin tulee mukaan myös organisaation alemman tason johto, kommunikointi alemman ja ylemmän johdon välillä kehittyy ja avoin keskustelu kasvaa. (Lauth 1978; Stonich ym. 1977.)

### 3.3. Nollapohjabudjetoinnin heikkouksia ja rajoitteita

Vaikka nollapohjabudjetointia kokeiltiin 1970-luvulta lähtien monilla eri toimialoilla, sen soveltaminen laantui 1980-luvun puolivälissä erityisesti sen aikaa vievän luonteen sekä budjetointiprosessin työläyden ja korkeiden kulujen takia. Nollapohjabudjetointi ja sen implementointi käytäntöön vaatii aikaa ja resursseja, kun budjetointiprosessi aloitetaan joka vuosi ikään kuin puhtaalta pöydältä. (Jones & Pendlebury 2000.) Käytännössä nollapohjabudjetoinnin todetaan olevan erittäin kallis ja työläs budjetointimenetelmä. Vuonna 1979 Yhdysvaltain liittovaltiotasolla tehdyn selvityksen mukaan nollapohjabudjetointiin siirtyessä paperityön kasvu vaihtelee pienestä kasvusta yli 30-kertaiseen tavanomaiseen työhön. Lisäksi budjetointiprosessissa tarvittavien kustannustietojen keräämiseksi tarvitaan runsaasti aikaa sekä henkilöstöä. (Draper & Pitsvada 1981.)

Kokemusten perusteella suunnittelu ja toteutus, kuten johdon ohjaus, osastojen mukaan saaminen ja motivointi, ylimmän johdon sitoutuminen, työntekijöiden koulutus, tiedon saatavuus sekä käytettävissä oleva aika ovat keskeisessä roolissa mallin toteuttamisen onnistumisessa tai epäonnistumisessa (Pyhrr, 1973; Stonich ym. 1977). Näihin asioihin kannattaa kiinnittää erityistä huomiota, jos mallia lähtee soveltamaan. Uudistukset vaativat usein onnistuakseen päätöksentekijöiden vahvan uskon ja tuen onnistuakseen. Esimerkiksi budjetointia uudistaessa menetelmän käyttäjät on vakuutettava sen hyödyllisyydestä sekä tarpeesta. Uudistuksen toteutuessa käyttäjien perehdyttäminen menetelmän suhteen on myös olennaisessa roolissa onnistumisen suhteen. (Tyer 1978, 97.) Kun budjetoinnissa on mukana henkilöitä, jotka eivät aiemmin ole budjetointiin osallistuneet, tarvitaan perehdyttämistä. Pyhrr (1973) toteaa tutkimuksessaan, että kaikkien organisaation tasojen on oltava mukana menetelmään perehdytyksessä, jotta pelko mahdollisesta rahoituksen supistamisesta saadaan ehkäistyä. Nollapohjabudjetoinnissa on alusta alkaen annettava selkeät linjaukset, jotta päätöksentekopakettit voidaan järjestää tehokkaasti sekä välttää myöhemmin poliittiset konfliktit. Kustannusten kriittisen analyysin ja poliittisten näkökulmien välillä voi esiintyä ristiriitoja toimintoja järjestettäessä.

Nollapohjabudjetoinnin tausta painottuu rationaalisen eli järkipäisen päätöksenteon ajatukseen ja toimintojen tarpeellisuuden kriittiseen arviointiin. Organisaation toimintojen kehittämisessä huomioidaan niin kustannukset, toiminnan tasot kuin vaihtoehtoiset menetelmät toimia budjetin rajoissa. Rationaaliseen ajatteluun liittyen Wildavsky ja Hammond (1965, 343) ovat todenneet, että nollapohjabudjetointi yliarvioi ihmisten laskennalliset taidot päätöksentekopaketien valmistelun

suhteen. Rationaalista päätöksentekoa rajoittaa monet tekijät, kuten ihmisten ongelmanratkaisukyvyyn rajoitteet, tiedon riittämättömyys, analyysien kalleus sekä päätöksentekoa ohjaavat arvot (Tyer 1978, 98).

Nollapohjabudjetoinnin haasteena on myös menetelmän soveltamiseen vaadittava tiedon määrä. Pyhrr (1973) näkee, että nollapohjabudjetointiprosessissa koostettavien päätöksentekopakettien käsittelyyn sisältyvät katkaisukierrokset toimivat hetkinä, jolloin budjetointiprosessissa koostettua tietoa tiivistetään. Tämän myötä organisaation ylimmän johdon ei tarvitse käydä läpi budjetointiprosessin aikana kertynyttä valtavaa määrää valmistelumateriaalia. Tyer (1978) kuitenkin kritisoi tätä ajatusta, koska nollapohjaisen budjetointiprosessin aikana vaihtoehtojen sekä tavoitteiden asettamisessa tarvitaan informaatiota sekä budjetin laadinnassa vaaditaan paljon laskentaa tiedon lisäksi, jolloin tiedon koostaminen sekä analysointi on keskeisessä roolissa budjetointiprosessin aikana, vaikka tiedon määrää saataisiinkin prosessin loppuvaiheessa supistettua. (Tyer 1978, 99.)

Sarant (1978, 3) tuo esiin näkemyksen, jonka mukaan nollapohjabudjetoinnin ei tarvitse aina olla raapaisusta aloittamista tai sitä, että jokainen toiminto täytyy perustella organisaatiossa alhaalta ylös. Sarant (1978) näkee nollapohjabudjetoinnin viittaavan nollasta lähtemisen sijaan valittujen toimintoelementtien arviointiin ja perusteluun, ja nämä elementit voivat alkaa myös jostain muualta kuin nollasta. Ogdenin (1978) artikkeli ehdottaa, että käytännöllisin budjetointijärjestelmä useimmille hallinnoille on muodollinen yhdistelmä inkrementaalista ja nollaterusteista analyysiä.

Ogden (1978) käsittelee artikkelissaan nollapohjabudjetointia julkisella sektorilla Georgian osavaltion näkökulmasta. Osavaltion menoista kolme neljäsosaa on kiinteitä, kuten esimerkiksi julkisia velkoja, yksityishenkilöille maksettavia sosiaaliturvamaksuja, terveydenhuolto- tai eläkekuluja. Jäljellä oleva neljäsosa on suurelta osin sitoutunut pakollisten julkisten toimintojen järjestämiseen. Tämän seurauksena toimeenpanevilla johdolla eikä päätöksentekijöillä ole mahdollista keskeyttää toimintoja lyhyellä aikavälillä eikä talousarvion laadintaa voida lähestyä aivan uutena poliittisena pelinä joka vuosi. Osa toiminnoista ja palveluista on syntynyt useita vuosia kestäneen poliittisen päätöksenteon myötä. Ihmiset ovat myös riippuvaisia näistä julkisista palveluista. Budjetointijärjestelmän on näin ollen tarjottava pohja näiden julkisten toimintojen ylläpitämiselle myös jatkossa, ja sen ei tulisi vaatia vuosittaista poliittista uudelleentarkastelua jokaisen toiminnon jatkamisesta. Näiden pakollisten julkisten palvelujen suhteen tulisi budjetoinnissa vain miettiä, onko toimintojen järjestämisen vakiintunut taso perusteltu myös seuraavalla talousarviovuodella. (Ogden 1978, 528.)

Institutionaalinen ja poliittinen hitaus tuovat haasteita nollapohjabudjetoinnin soveltamiseen. Tähän liittyy nollapohjabudjetoinnin myötä lisääntyvä valmistelutyö, mikä koetaan erityisesti julkisella sektorilla kuormittavana. Haasteita voi tuoda myös henkilöt, mikäli päätöksentekijät eivät kykene tekemään päätöksiä vaihtoehtoihin liittyen tai päätöksiä ei tehdä rationaalisesti ja objektiivisesti. Nollapohjabudjetoinnin haasteena on myös lainsäädännön asettamien rajoitteiden huomiointi budjettimenettelyssä. (Tyer 1978, 94–97.) Esimerkiksi Suomessa kunnilla on paljon lakisääteisiä tehtäviä, minkä voidaan nähdä osaltaan rajoittavan nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksia tästä näkökulmasta.

## Nollapohjabudjetoinnin soveltaminen

### Hyödyt ja mahdollisuudet

Toiminnan kriittinen arviointi  
 Resursoinnin tehostaminen  
 Tärkeiden toimintojen tunnistaminen  
 Tuloksenteon parantaminen  
 Hyödyllisyys muutostilanteissa  
 Johdon päätöksenteon kehittäminen  
 Johdon kontrollointiväline  
 Kommunikaation kehittäminen  
 Osallistamisen parantaminen  
 Informaation ja raportointijärjestelmän kehittyminen

### Heikkoudet ja rajoitteet

Vaatii aikaa ja resursseja  
 Vaatii osaamista  
 Vaatii selkeitä linjauksia  
 Vaatii vahvaa johdon tahtotilaa  
 Poliitiikan ja talouden väliset ristiriidat  
 Pelko rahoituksen supistamisesta  
 Rungas informaation määrä  
 Kallis menetelmä toteuttaa  
 Lainsäädännön asettamat rajoitteet  
 Rationaalisen päätöksenteon rajoitteet

*Kuvio 4. Nollapohjabudjetoinnin hyödyt ja mahdollisuudet sekä heikkoudet ja rajoitteet kiteytettynä aiemman tutkimuksen perusteella (Pyhrr 1973; Pyhrr 1977; Tyer 1978; Ogden 1978; Sarant 1978; Stonich ym. 1977; Draper & Pitsvada 1981; Jones & Pendlebury 2000; Lauth 1978; Suver & Brown 1977; Burrows & Syme 2000).*

Yllä olevaan kuvioon (kuvio 4) on koostettu yhteenvetomaisesti tässä tutkielmassa esiteltyt aiemmassa tutkimuksessa ilmenneet nollapohjabudjetoinnin hyvät ja huonot puolet, mahdollisuudet ja rajoitteet. On hyvä huomioda, että taulukossa esiteltyt näkökulmat perustuvat vain tässä tutkielmassa käsitellyn tutkimuskirjallisuuden sisältöihin, joten listausta ei voida pitää tyhjentävänä.

Toisaalta nämä näkökulmat ovat sellaisia, jotka tutkimuskirjallisuudessa aineistokatsauksen perusteella toistuvasti esiintyy.

### **3.4 Nollapohjabudjetointi julkisella sektorilla**

Osa aiemmista tutkimuksista toteaa, että nollapohjabudjetoinnin mallia ei voida käytännössä toteuttaa julkisella sektorilla, jossa suurin osa tehtävistä ja menoista on lakisääteisiä. Tehtävien ollessa lakisääteisiä nähdään, että vain laadun taso ja toteutustapa voivat olla karsinnan kohteena (esim. Oulasvirta & Aronen 2012; Rajala & Tammi 2014). Toisaalta esimerkiksi Suomessa kuntaliitokset ovat merkittävästi vaikuttaneet kuntien budjettikäytäntöihin ja kokonaisuutta on liitosvaiheessa uudistettu lähes nollapohjabudjetointiperiaatteella, kun liittyneitä kuntia on katsottu uudelleen, nollatilanteesta (Rajala & Tammi 2014). Nollapohjabudjetoinnin soveltamisesta julkisella sektorilla Suomessa ei ole tehty juurikaan tieteellistä tutkimusta, kenties osittain siksi, että nollapohjabudjetointia ei ole käytännössä Suomessa paljoa kokeiltu. Kansainvälisesti tarkasteltuna nollapohjabudjetointia on kuitenkin sovellettu vuosikymmenten aikana useissa organisaatioissa, niin yrityksissä kuin julkisella sektorilla.

Nollapohjabudjetoinnin soveltamista on tehty julkisella sektorilla useissa eri valtioissa, mutta tutkimuksen rajaamistarpeiden myötä tarkastelun kohteeksi on valittu Yhdysvalloissa tapahtuneet nollapohjabudjetoinnin kokeilut 1970-luvulta ja 2000-luvulle. Yhdysvallat on valittu erityisen tarkastelun kohteeksi, koska siellä nollapohjabudjetointiin liittyviä kokeiluja ja käytännön soveltamista on tehty poikkeuksellisesti jo useana vuosikymmenenä, joten menetelmän soveltamista voidaan tarkastella pitkittäistutkimuksen eli pidempää aikaväliä tarkastelevan tutkimuksen tapaisesti. Huomioitavaa kuitenkin on, että Yhdysvaltojen julkinen sektori ja hallinto poikkeavat Suomen julkisen sektorin mallista sekä kuntakentästä. Katsaus auttaa kuitenkin ymmärtämään nollapohjabudjetoinnin soveltamisen yleisiä periaatteita sekä käytäntöjä julkisen sektorin näkökulmasta.

#### **3.4.1 Nollapohjabudjetointikokeiluja Yhdysvalloissa**

Nollapohjabudjetointia sovellettiin 1970-luvulla Yhdysvalloissa presidentti Jimmy Carterin aikaan ensin Georgian osavaltiossa, ja myöhemmin myös liittovaltiotasolla. Georgian mallissa päätöksenteon helpottamiseksi oli käytössä kolme eri budjetointitasoa: minimi, nykyinen ja parempi

taso. Useissa tapauksissa viraston koko talousarvio sidottiin yhteen päätöksentekopakettiin, jotta päätösten kirjo saatiin helpommin käsiteltävään muotoon johdolle. Kokeilun myötä heräsi myös ajatus siitä, että nollapohjabudjetointia voidaan soveltaa vaihtelevasti pakollisiin ja harkinnanvaraisiin toimintoihin esimerkiksi viiden vuoden syklillä, jolloin toiminnot tulisivat arvioiduksi tasaisin väliajoin. Tässä menetelmässä nollapohjainen ajattelu siis yhdistettiin inkrementaaliseen tapaan tehdä budjetointia, joten nollapohjabudjetoinnin soveltaminen ei tapahtunut täysin termin puhtaassa merkityksessä. (Ogden 1978, 259.) Kokeiluun suhtauduttiin positiivisesti ja sen kolme keskeisintä hyötyä oli, että se ensinnäkin perusti taloussuunnitteluvaiheen ennen varsinaisia talousarviopyyntöjä, toiseksi se paransi johdon käytössä olevan informaation laatua ja kolmanneksi se lisäsi alemman tason johdon osallistumista budjetointiprosessiin. (Tyer 1978, 103.) Menetelmää kuitenkin kritisoi, koska sen nähtiin olevan vaikea soveltaa hyödyllisellä tavalla julkisen sektorin jatkuvissa toiminnoissa, kuten koulutuksessa. Menetelmän nähtiin myös luovan äärimmäistä kilpailua ja konflikteja niin virastojen sisällä kuin virastojen kesken resurssien kohdentamisen suhteen. (Snell 2012, 3.) Menetelmän kustannukset ja rajoitteet hankaloittivat sen soveltamista niin paljon, että sen soveltamisesta luovuttiin 1980-luvulla (Ogden 1978, 259; Snell 2012, 3).

Yhdysvaltojen kokeiluihin liittyen Moore (1980) on tarkastellut tutkimuksessaan 35 yhdysvaltalaisen osavaltion kunnan kokemuksia nollapohjabudjetointimenetelmästä. Kyselylomakkeet toimitettiin 425 kunnalle, joista 205 vastasi. Vastanneista kunnista 35 oli soveltanut nollapohjaista menetelmää budjettiensa suunnittelussa joko aiemmin tai tutkimushetkellä. Tutkimuksessa ilmenee, että nollapohjabudjetointi vaatii perinteisiä budjetointimenetelmiä vahvempaa osallistumista budjetointiprosessiin, johon liittyen mallin heikkoutena nähdään sen aikaa vievä luonne sekä paperityömäärän suuri kasvu. Johdon eri tasojen osallistaminen päätöksentekoon nähdään kuitenkin positiivisena asiana. Tutkimuksen mukaan kunnat saavat nollapohjabudjetoinnin avulla pienennettyä yksiköiden budjetteja sekä hillittyä menoja jonkin verran. (Moore 1980.)

2000-luvulla Yhdysvalloissa on jälleen herännyt yrityksiä implementoida jonkinlaista nollapohjaista budjetointia. Osavaltioissa, joissa nollapohjaista budjetointia on tehty, on sovellettu tarkastelussa neljän tai kahdeksan vuoden ajanjaksoa vuosittaisen ajanjakson sijaan. Esimerkiksi Floridassa ja Oklahomassa on 2000-luvun alussa sovellettu tällaista syklittäistä nollapohjaista tarkastelua esimerkiksi virastojen budjetoinnissa. Vaikka Floridan kokeilun raportoitiin olevan erittäin perusteellinen ja hyödyllinen, prosessin läpivieminen oli kallista ja aikaa vievää, ja se lopetettiin kolmannen arviointikierron jälkeen. Oklahoman kokeilussa opetusvirasto oli yksi ensimmäisistä tarkastetuista virastoista. Prosessi nähtiin arvokkaana, mutta niin aikaa vievänä, ettei prosessi koskaan

edennyt talousarvion laatimisvaiheeseen. (Snell 2012, 4–5.) Snellin (2012, 6) mukaan 17 yhdysvaltalaisista osavaltiota kertoo soveltaneensa nollapohjaista budjetointia jossain muodossa ja moni muu osavaltio on yrittänyt ottaa mallia käyttöön 2000-luvulla. Toisaalta Illinoisin lainsäädäntötutkimuksen yksikkö ei ole löytänyt näiden 17 osavaltion lainsäädäntöehdotuksista todisteita nollapohjabudjetoinnin varsinaisesta soveltamisesta. (Snell 2012, 6.)

Floridan ja Oklahoman kokeilujen tyylisiä virastotarkastuksia on hyödynnetty myöhemmin esimerkiksi New Hampshiren ja Idahon osavaltioissa, jossa nollapohjaiseen ajatteluun perustuvat budjettianalyysit ovat muokanneet lainsäätäjille annettuja budjettisuosituksia, kun virastojen johtajat ovat hyödyntäneet nollapohjaisen analyysin havaintoja ja tuloksia antaessaan esityksiä lainsäätäjille. New Hampshiren budjetointi perustuu lakisääteiseen kehukseen, jonka mukaan talousarvioesityksen pohjana on ylläpitotasoinen budjetti. Vuosina 2008 ja 2009 New Hampshiren kuvernööri John Lynch ohjasi kaikkia osavaltion virastoja rakentamaan talousarviopyyntönsä alhaalta ylöspäin käyttäen nollapohjaista budjetointimenetelmää. Vuosina 2012 ja 2013 Lynch pyysi samanlaista lähestymistapaa, mutta käyttämättä termiä *nollapohjabudjetointi* ohjeissaan. New Hampshiren mallin budjetointiprosessiin kuului muun muassa katsaus toimistojen tehtäviin, tehtävien lakisääteisiin vaatimuksiin, organisaatiokaavioihin sekä vaihtoehtojen harkinta olemassa oleville käytännöille. Menetelmää soveltaessa New Hampshiren virastojen budjetit pienenivät keskimäärin 5 prosenttia. (Snell 2012.)

Idahon osavaltiossa nollapohjainen toiminnan tarkastelu on tapahtunut hieman eri tavalla. Idahon budjettiyksikkö (Budget Bureau) on tarkastanut vuosittain 10–15 virastoa, tavoitteena virastojen toiminnan ja toiminnan lakisääteisten vaatimusten välisten aukkojen tunnistaminen. Vuosien varrella virastoille on saattanut kertyä uusia vastuita, jotka eivät enää ole niiden tehtävänsä mukaisia. Tällöin arvioidaan, pitäisikö tällaista toimintaa jatkaa, poistaa tai siirtää toiselle virastolle. (Snell 2012, 4–5.) New Hampshiren ja Idahon mallit poikkeavat näin ollen huomattavasti nollapohjabudjetoinnin perinteistä teoreettisesta mallista (vrt. esim. Pyhrr 1973, 1977). Näiden mallien kohdalla nollapohjaisuuden merkitys on muuttunut enemmänkin ajattelumalliksi budjetoinnin takana, samalla kun prosessin painopiste on siirtynyt kaikkien toimintojen tarkastelusta enemmän tiettyjen toimintojen tarkempaan tarkasteluun tietyllä aikavälillä.

Myös Georgian osavaltiossa on 2000-luvulla otettu nollapohjabudjetointi käyttöön samankaltaisella menetelmällä kuin New Hampshiressä ja Idahossa. Niin sanotussa *uudessa nollapohjabudjetoinnissa* arvioidaan vuosittain yksityiskohtaisesti valittuja virastoja tai toimintoja. Sen tehtävänä on arvioida tietyn toiminnon toimintaa suhteessa sen lakisääteisiin velvollisuuksiin, tarkoitukseen ja



kustannuksiin tarjota palveluja ja toivottuja tuloksia. Virastoja pyydetään tunnistamaan keskeiset toimintonsa ja selittämään, miksi ne ovat kriittisiä ja tarpeellisia, sekä esittelemään vaihtoehtoisia tapoja tarjota toimintojaan. Georgian nykyinen järjestelmä on käytännössä kehittynyt suorituskyvynmittausjärjestelmä ja sen menettelytavat perustuvat toiminnan suorituskyvyn arvioimiseen, jota nyt kutsutaan nollapohjabudjetoinniksi. Georgian mallissa budjettia ei siis rakenneta nollostakaan tai alhaalta ylöspäin, vaan siinä on erityisesti kyse perus- tai jatkuvan budjetin tarkastamisesta käyttäen edellä kuvattuja suorituskyvyn arviointitekniikoita. (Lauth 2014, 8.) On siis havaittavissa, että nollapohjabudjetoinnista puhuttaessa voidaan tarkoittaa monia erilaisia tapoja soveltaa nollapohjabudjetoinnin menetelmää.

### **3.4.2 Budjetoointitekniikasta kohti nollapohjaista arviointi- ja ajatusmallia**

Edellisessä luvussa esitellyt esimerkkitapaukset osoittavat sen, että vaikka budjetoointitekniikka olisi periaatteessa käytössä, tekniikan käytännön soveltaminen voi poiketa sen teoreettisesta määritelmästä. Nollapohjabudjetoinnin kohdalla on havaittavissa, että sitä hyödynnetään myös paljon yleisenä ajatusmallina budjetoinnin taustalla. Esimerkiksi nollapohjabudjetoinnin perinteisen määritelmän mukaan (esim. Pyhrr 1973, 1977) siinä arvioidaan toiminnan kaikki osa-alueet, mutta käytännössä nollapohjaista budjetoointia voidaan tehdä myös soveltavalla tavalla tarkastellen jotain tiettyä toiminnan osa-aluetta tai tiettyjä toimintoja, kuten Yhdysvaltojen esimerkeissä on tehty. Nollapohjabudjetoointia on sovellettu myös pidemmällä aikavälillä, ja esimerkiksi Mitchellin (1979, 43) mukaan nollapohjabudjetoointia kannattaisikin käyttää 4–5 vuoden välein vuosittaisen tarkastelun sijaan. Moore (1980) tuo tutkimuksessaan esiin saman ajatuksen pohtiessaan, ettei nollapohjabudjetoointia tarvitse tehdä joka vuosi, jos se on yhtenä vuonna jo toteutettu. Nollapohjabudjetoointi voitaisiin tehdä kaikkien organisaation toimintojen suhteen esimerkiksi viiden vuoden välein tai käyden kerran vuodessa läpi viidesosa toiminnoista. Tällaisessa mallissa voitaisiin arviointivuosien välinen aika seurata, mikä toiminnan minimitaso on. Toisaalta tämän tyyliässä soveltamisessa voidaan miettiä, mikä menetelmän ero on inkrementaaliseen budjetoointiin. Yhtenä erottavana tekijänä voidaan kuitenkin tunnistaa se, että inkrementaalisisessa budjetoinnissa pohjaa ei juuri koskaan tarkasteta. (Moore 1980, 257.)

On kuitenkin hyvä huomata, että edellä käsiteltiin vain nollapohjabudjetoinnin käytännön kokeiluja Yhdysvalloissa, jossa hallinnon ja toiminnan järjestämisen tavat poikkeavat Suomessa käytössä olevasta hallintorakenteesta. Yhdysvaltojen esimerkit tuovat kuitenkin hyvän katsauksen nollapohjabudjetoinnin soveltamiseen yleensä julkisella sektorilla, jossa toimintaa ohjaa vahvasti

lainsäädäntö ja lainsäädännössä asetetut tehtävät. Nollapohjabudjetoinnista löytyy tutkimusta myös muualta maailmalta, esimerkiksi Nigeriassa nollapohjabudjetointia on alettu soveltaa julkisella sektorilla vuonna 2016 niin valtion kuin osavaltioiden budjetoinnissa. Beredugo, Azubike ja Okon (2019) ovat tehneet Nigerian menetelmästä tutkimuksen, jossa ilmenee, että nollapohjaisen ja perinteisen inkrementaalisen budjetoinnin välillä on suuria eroja budjetointiin käytetyssä ajassa, resurssien kohdentamisessa, valmistelun helppoudessa sekä koulutustarpeessa. Nämä ovat samanlaisia havaintoja, kuin mitä nousee esiin yhdysvaltalaisen kokeilujen tutkimuksissa. Poikkeava havainto kuitenkin on se, että tutkimuksen (Beredugo ym. 2019) mukaan nollapohjainen budjetointiprosessi ei ole merkittävästi poikennut Nigerian hallituksen perinteisestä budjetointiprosessista eikä nollapohjabudjetoinnin soveltamisella ole ollut merkittävää positiivista talousvaikutusta. Tutkimuksen mukaan inkrementaalinen budjetointi on kuitenkin edullisempaa, yksinkertaisempaa ja vie vähemmän aikaa, koska budjettia ei rakenneta vuosittain tyhjästä, vaan siinä budjettiin tehdään vain tarvittavat muutokset. Tutkimuksen mukaan Nigerian liittohallituksessa nollapohjabudjetoinnin ja inkrementaalisen budjetoinnin välillä ei kuitenkaan näytä olevan merkittävää eroa toiminnan kustannusten vähentämisessä, koska kustannukset eivät ole kumpaakaan menetelmää soveltaessa vähentyneet. (Beredugo ym. 2019, 242–243.)

Nollapohjabudjetoinnin soveltamisen suhteen voidaan havaita, että käytännössä nollapohjabudjetointia sovelletaan usein joko vahvassa tai heikossa muodossa. Burrows ja Syme (2000, 227) tuovat myös tämän havainnon esiin tutkimuksessaan. Vahvassa muodossa vuosittainen budjetointiprosessi alkaa nollapohjasta, ja se sisältää mekanismeja kulujen ja tuottojen arvioinnin tueksi. Heikossa muodossa aiempiin kuluihin suhtaudutaan kriittisesti, ja toimintaan sisällytetään jonkinlaista arviointiprosessia. Näin ollen, nollapohjabudjetointia voidaan soveltaa joko täysin sen periaatteita noudattaen, tai kevyemmin, aiempaan toimintaan kriittisesti suhtautuen, yleisemmin ajatusta soveltaen. Burrows ja Syme (2000, 227–228) toteavat myös tutkimuskirjallisuuden omaksuneen tämän nollapohjabudjetoinnin heikon muodon viitatessaan käsitteen alkuperään, ja jatkuvuuden vuoksi käyttävät tätä heikompa muotoa myös omassa tutkimuksessaan. Tähän tematiikkaan liittyen Anthony ja Govindarajan (1995) ovat luoneet käsitteen *zero-base review*, joka muistuttaa hyvin paljon edellä käsiteltyjä yhdysvaltalaisia nollapohjabudjetoinnin soveltamismalleja julkisella sektorilla. Käsite voidaan karkeasti kääntää muotoon *nollapohjainen tarkastelu*, jossa nollapohjabudjetoinnin tyyppistä lähestymistapaa sovelletaan ei-rutiininomaisesti valittuihin toimintoihin. Sen mukaan tarkasteluja voidaan tehdä erityisesti politiikan muutosten tai olosuhteiden muuttumisen myötä, ja näin voidaan kyseenalaistaa joidenkin toimintojen jatkumisen tarpeellisuus. (Anthony & Govindarajan 1995, 336–337.)

Historian aikana kirjallisuudessa on pohdittu, syntyikö nollapohjabudjetointi vastaamaan inkrementaalisen budjetoinnin ongelmiin (Burrows & Syme 2000). Inkrementaalisen budjetoinnin käsite perustuu ajatukseen budjetin luomisesta suurilta osin edellisen vuoden budjetin perusteella, vain pieniä muutoksia tehden (Wildavsky 1964). Inkrementaalinen tarkoittaa terminä vaiheittain, jaksottaisesti lisääntyvää päätöksentekoa (Lindblom 1984, 151–152). Pohjimmiltaan nollapohjabudjetointi pyrkii lisäämään rationaalista eli järkiperaistä päätöksentekoa. Täydellisen rationaalisuuden inkrementalistinen kritiikki korostaa kuitenkin päätöksentekijöiden älyllisen ja tiedollisen kyvyn rajallisuutta. Simon (1979) tuo esiin näkökulman rajoitetusta rationaalisuudesta. Sen mukaan täydellistä rationaalisuutta rajoittaa useat eri tekijät, kuten rajalliset tiedolliset resurssit, tiedon hankinta ja käsittely, ongelmien samankaltaisuus, määrä sekä aikarajoitteet. Päättäjien suorituskkyä ja kykyä tehdä oikeita päätöksiä rajoittaa puolestaan päätöksentekijöiden kognitiiviset eli tiedolliset rajoitteet. Se, miten päätöksentekijät kykenevät oppimaan ja muistamaan tietoa sekä reagoimaan ympärillä oleviin ärsykkeisiin, vaihtelee yksilöittäin. Samalla päättäjien omat yksilölliset arvot, preferenssit, kokemukset, tunteet ja henkilökohtaiset pyrkimykset voivat vaikuttaa päätöksentekijän toimintaan päätöksentekotilanteessa. Näiden kaikkien voidaan nähdä osaltaan heikentävän päätöksentekijän kykyä toteuttaa organisaation päämääriä. (Simon 1979; Häkli 2018.)

Päätöksenteossa keskeinen ajatus on löytää ei välttämättä paras vaan tarpeeksi hyvä vaihtoehto, koska päätöksenteossa ei voida huomioida kaukaa haettuja seurauksia eikä ihminen aina kykene havaitsemaan eikä erottamaan olennaista epäolennaisesta. Siinä missä rationaalisuus edellyttää valintaa kaikista mahdollisista vaihtoehtoista, tosielämässä otetaan yleensä huomioon vaihtoehtoista vain muutamia, mikä johtaa rajoittuneen rationaalisuuden vallitessa tiettyihin päätöksiin. (Simon 1979.) Braybrooken ja Lindblomin (1970) keskeinen ajatus on, että päätöksenteossa ei lähdetä selvittämään kattavasti kaikkia vaihtoehtoja seurauksineen muun muassa aika- ja resurssipulan takia. Tämän takia päätöksenteossa nojaututaan vahvasti olemassa olevaan kokemukseen siitä, kuinka vastaavissa tilanteissa on aikaisemmin toimittu asioiden suhteen.

Kuten tässä luvussa on ilmennyt, nollapohjabudjetoinnin käytännön soveltaminen voi poiketa huomattavastikin sen teknisestä määritelmästä. Hyvä kysymys on, missä määrin menetelmän voidaan ajatella tällöin olevan enää nollapohjabudjetointia. Organisaatioille tyypillistä kuitenkin on, että yhden budjetointimenetelmän sijaan käytössä voi olla samanaikaisesti useampia eri tapoja tehdä budjetointia. Tämä ilmiö tulee ilmi myös aiemmin esitellyissä esimerkkitapauksissa. Tämän tutkielman analyysivaiheessa (luku 5) tutustutaan Suomen kuutoskaupunkien talousjohdon ajatuksiin nollapohjabudjetoinnista niin yleisesti budjetointimenetelmänä kuin sen käytännön soveltamismahdollisuuksiin syventyen.

## 4 TUTKIMUSMENETELMÄT JA TUTKIMUKSEN KUVAUS

Tässä luvussa käydään läpi tutkielman tutkimusstrategiset valinnat. Luvussa 4.1 tutustutaan laadulliseen tutkimukseen tutkimusmenetelmänä ja monitapaustutkimuksen periaatteisiin. Luvussa 4.2 luvussa kuvataan puolistrukturoidun haastattelun eli teemahaastattelun luonnetta aineistonkeruumenetelmänä. Lopuksi luvussa 4.3 esitellään, kuinka aineistonkeruu on käytännössä toteutettu ja millaisia valintoja analyysivaiheessa on tutkimuksen osalta tehty.

### 4.1 Laadullinen tutkimus ja monitapaustutkimus

Tämä pro gradu -tutkielma on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, jossa merkittävän osan tutkimusta muodostaa empirian lisäksi laaja teoreettinen viitekehys, joka Tuomen ja Sarajärven (2018, 18) mukaan on välttämätön osuus laadullisessa tutkimuksessa. Tässä tutkimuksessa teoreettista viitekehystä ei muodosta mikään yksittäinen suuri teoria, vaan tutkija hyödyntää useita pienempiä teorioita. Teoria muodostuu tässä tutkimuksessa pitkälti budjetointiin sekä nollapohjabudjetointiin syventyvistä tieteellisistä kirjallisuudesta. Tämän johdosta tutkimuksen empiirinen osuus etenee aineistopohjaisesti, ja teoriat sekä käsitteet toimivat tulkintakehyksinä, joiden avulla tutkijan on mahdollista tulkita aineistoaan ja sitä kautta tutkimaansa ilmiötä. Tällainen toimintatapa on toimiva ja palkitseva esimerkiksi silloin, jos tutkittavaan ilmiöön ei sovi yksi suuri teoria. (Heikkinen 2018, 183–184.)

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys on osaltaan ohjannut tutkimuksen aineiston keruuta sekä analyysiä. Laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä, että aineisto kootaan luonnollisissa, todellisissa tilanteissa sekä tutkittavaa ilmiötä tarkastellaan osallistuneiden henkilöiden näkökulmien ja kokemusten kautta. Kvalitatiivinen tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161–165.) Laadullinen tutkimus on näin ollen luonteeltaan ihmistieteellistä fenomenologis- hermeneuttista tutkimusta, joka pyrkii ymmärtämään tutkimuksen kohdetta ja jossa tietokysymyksinä nousee esiin asioiden ymmärtäminen ja tulkinta (Tuomi & Sarajärvi 2018, 30).

Hermeneuttisella kehällä tarkoitetaan tutkimuksellista dialogia tutkimusaineiston kanssa, ja käytännössä tämä tarkoittaa, että tutkija asettuu tutkimusaineiston kanssa vuoropuheluun.

Hermeneuttisessa metodissa ymmärtäminen tapahtuu tulkinnan ja tutkijan oman ymmärryksen välillä. Välittömät tulkinnat tehdään tutkimusaineistoa hankittaessa eli haastateltavaa kuunneltaessa ja katseltaessa. Jokaisen haastattelun jälkeen tehty purku ja litteroidun tekstin lukeminen ja alustava tulkinta johtavat siihen, että tutkijan ymmärrys koko ajan laajenee aineistolähtöisesti ja oma lukutapa tarkentuu. Varsinainen tutkimusaineiston ryhmittely, luokittelu ja tulkinta teorian avulla tehdään vasta, kun koko tutkimusaineisto on kerätty. Hermeneuttinen metodi edellyttää tutkijalta toista koskevan tulkinnan jatkuvaa kriittistä ja reflektioivaa asennetta, jonka myötä tutkimusaineistoon palataan yhä uudelleen. (Vilkkä 2021, 180–182.) Hermeneuttista kehää ja metodia on hyödynnetty myös tässä tutkimuksessa niin tutkimuksen aineistoa hankittaessa kuin analysoitaessa.

Tämä tutkimus on monitapaustutkimus. Tapaustutkimuksessa tutkimuskohteena on pieni joukko tapauksia, usein vain yksi. Tässä tutkimuksessa tutkimuskohteita eli kaupunkeja on tarkastelussa kuitenkin kuusi, joten kyseessä on monitapaustutkimus. (Laine, Bamberg & Jokinen 2007, 12.) Tutkimuksessa pyritään ymmärtämään ilmiötä useamman kaupungin näkökulmasta ja keräämään siten laaja aineisto tapausten ulottuvuuksista. Monitapaustutkimus tarkastelee komplisoituneita eli monimutkaisia ilmiöitä ja se soveltuu erityisesti vastaamaan kysymyksiin, miten ja miksi. (Laine ym. 2007, 9–12.) Tämä suurten kaupunkien budjetointia käsittelevä pro gradu -tutkielma kysyy, miten muuttuva toimintaympäristö vaikuttaa suurten kaupunkien budjettiin, miten kaupunkien budjetointia voitaisiin kehittää sekä miten nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus nähdään kaupunkien budjetoinnissa kuutoskaupunkien näkökulmasta ja miksi. Päämääränä tutkimuksessa on lisätä ymmärrystä suurten kaupunkien toimintaympäristöstä, talouden suunnittelun ja budjetoinnin perusteista sekä budjetointimenetelmien kehittämistarpeista kuutoskaupunkien näkökulmasta. Huomioitavaa kuitenkin on, että tutkimuksen rajautuminen kuutoskaupunkeihin rajoittaa tutkimuksen tulosten yleistettävyyttä muiden suurten kaupunkien suhteen.

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on olennaista olettaa siitä, että tutkimuksen kohdejoukko tuottaa tietoa tutkimuksen aiheesta ja että kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti resurssit huomioiden (Hirsjärvi ym. 2009, 164). Tutkielma rajautuu suuriin kaupunkeihin, koska pienten kaupunkien ja kuntien taloussuunnittelu poikkeaa suurista kaupungeista, joissa muun muassa olosuhteet ja toimintaympäristö, käytettävissä olevat resurssit ja palvelutarpeet sekä -rakenteet ovat erilaisia (Valtiovarainministeriö 2020b). Tämän takia tutkimuksessa on päädytty rajautumaan Suomen kuuteen suurimpaan kaupunkiin, niin sanottuihin kuutoskaupunkeihin. Kuutoskaupungit muodostuvat Suomen kuudesta väkiluvultaan suurimmasta kaupungista, jotka ovat väestömäärän mukaisessa järjestyksessä Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu ja Turku. Suomessa on vuonna 2021 yhteensä 21 suurta kaupunkia. Suureksi kaupungiksi Suomessa luokitellaan kaupungit, joissa

on asukkaita vähintään 50 000. (Tilastokeskus 2021.) Tutkimuksen tapausyksiköt eli kuutoskaupungit muodostavat näin ollen noin yhden kolmasosan Suomen suurista kaupungeista. Tutkimuksen yleistettävyyden suhteen on kuitenkin huomioitava, että myös suurten kaupunkien välillä on eroja, joten tutkimuksen tulokset eivät edusta koko suurten kaupunkien joukkoa. Toisaalta on kuitenkin huomautettava, ettei laadullisessa tutkimuksessa edes pyritä laajamittaiseen yleistykseen (Hirsjärvi ym. 2009, 182).

## 4.2 Puolistrukturoitu haastattelu aineistonkeruumenetelmänä

Tämän tutkielman empiirinen osuus on toteutettu haastattelujen muodossa. Empiirinen aineisto perustuu kuutoskaupunkien talousjohdossa työskentelevien johtavien viranhaltijoiden haastatteluista muodostuvaan aineistoon. Hirsjärven ym. (2009, 212) mukaan haastattelujen avulla saadaan usein selville vain se, mitä haastateltavat ajattelevat, uskovat ja tuntevat, jolloin haastattelut eivät kuitenkaan kerro sitä, mitä todella tapahtuu. Tämän takia olennaista on valita haastateltavaksi sellaiset henkilöt, joilla on tietoa ja kokemusta tutkimuksen aiheesta ja ilmiöstä (Eskola & Suoranta 2018, 18). Tämä havainto on pidetty mielessä haastateltavia valitessa. Tutkimukseen valitut haastateltavat työskentelevät kaupungeissa nimikkeillä talousjohtaja, taloussuunnittelupäällikkö, taloussuunnittelujohtaja, talousarviopäällikkö, konsernijohtaja tai talous- ja rahoitusjohtaja. Nämä henkilöt valikoituivat haastateltaviksi, koska he toimivat avainasemissa kaupunkien taloussuunnittelun näkökulmasta, ja heiltä löytyy pidemmän linjan kokemusta kuntien talousjohtamisesta sekä taloussuunnittelun periaatteista.

Aineiston perustana toimivat teemahaastattelut toteutettiin kevään 2021 aikana pääsääntöisesti kahdenkeskisinä keskusteluhetkinä haastattelijan ja haastateltavan kanssa. Tutkimushetkellä vallinneen COVID-19 eli koronavirustilanteen johdosta viisi haastattelua kuudesta toteutettiin etähaastatteluina Teams-sovelluksen kautta. Yksi haastatteluista toteutettiin perinteisesti paikan päällä haastatellen. Saatekirje (liite 2) ja haastattelukutsu lähetettiin kuudelle henkilölle, joista viisi suostui haastateltavaksi. Yhden kaupungin osalta haastattelukutsun vastaanottanut delegoi haastatteluun osallistumisen toiselle henkilölle. Yhden kaupungin osalta haastateltavaksi suostui haastattelukutsun vastaanottajan lisäksi myös toinen talousjohdon henkilö.

Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina haastatteluina eli teemahaastatteluina, jossa käsiteltävät aiheet ovat valmiiksi määriteltyjä haastattelurungon kautta, mutta aiheiden varsinainen käsittely ei ole tiukkaan määriteltyä. Verrattuna strukturoituun menetelmään, jossa kysymysten järjestys ja

muotoilu on jokaiselle haastateltavalle sama sekä vastausvaihtoehdot voivat olla ennalta laadittuja, tämä haastattelumuoto tuo enemmän vapautta haastattelun toteuttamiseen, mutta asettaa silti tietyt selvät raamit haastattelujen sisällölle. Kysymykset ovat kaikille haastateltaville samat, mutta kysymysten järjestystä voidaan muuttaa sekä haastateltava saa vastata kysymyksiin vapaasti omin sanoin. (Eskola & Suoranta 2018, 65.) Haastateltavien vapaalle puheelle on annettu haastatteluissa tilaa, vaikka ennalta päätetyt teemat on pyritty keskustelemaan läpi kaikkien haastateltavien kanssa. Haastattelurunko (liite 1) laadittiin kirjallisuuden, tutkimusongelman, tutkimuksen tarkoituksen ja tavoitteiden perusteella. Jokaisessa haastattelussa käytettiin samoja haastatteluteemoja, mutta teemojen käsittelyn laajuus vaihteli hieman haastateltavasta ja esiin nousevista aiheista riippuen. Haastatteluissa esitettiin myös tarkentavia kysymyksiä tarpeen mukaan. Haastattelurungossa (liite 1) on eriteltävissä kolme isoa teemaa: budjetoinnin toimintaympäristö, budjetoinnin yleiset periaatteet ja nollapohjabadjetointi. Teemojen alla näkyvät aiheet olivat haastattelijan tueksi ja muistilistaksi laadittuja keskustelunaiheita ja kysymyksiä.

Haastattelun avulla pyritään keräämään sellainen aineisto, jonka pohjalta voidaan luotettavasti tehdä tutkittavaa ilmiötä koskevia päätelmiä. Teemahaastattelu on perinteisesti sopiva haastattelumuoto esimerkiksi silloin, kun halutaan tietoa vähemmän tunnetuista ilmiöistä ja asioista. (Hirsjärvi & Hurme 2001, 35–48.) Puolistrukturoitu haastattelu sopii tähän tutkimukseen strukturoitua menetelmää paremmin, koska tarkoituksena ei ole esimerkiksi testata jotain tiettyä teoreettista mallia, vaan tutkimuksen tavoitteena on tutkia haastateltavien ajatuksia ja kokemuksia käsiteltäviin teemoihin liittyen. Hirsjärven ja Hurmeen (2001) mukaan huomioitavaa teemahaastattelussa menetelmänä on kuitenkin se, että se vaatii tutkijalta syvällistä perehtymistä tutkimusaiheeseen ennen haastatteluja, jotta haastattelutilanteessa tutkija osaa tarvittaessa tarttua haastateltavien kommentteihin tarkemmin.

### **4.3 Aineisto ja sen käsittely tutkimuksessa**

Tutkielman empiirinen aineisto on kerätty haastattelujen kautta. Haastateltavilta kysyttiin haastattelun aluksi suostumus haastattelun nauhoittamiseen. Haastattelunauhoitteista syntynyt materiaali kuunneltiin haastattelujen jälkeen ja litteroitiin kirjalliseen muotoon. Haastattelut on litteroitu sanatarkkuudella joitain toistuvia täytesanoja poistaen luettavuuden parantamiseksi, mutta muutoin sisältö on pidetty sanatarkkana litteraattina sen autenttisuuden sekä oikeanlaisen tulkinnan varmistamiseksi. Empiirisessä analyysissä lähdeaineistoa tuottavien henkilöiden tunnistettavuus

yksilöinä häivytetään, koska tutkimuksen etiikan näkökulmasta tutkijan tulee pitää huolta siitä, ettei yksittäistä henkilöä tunnisteta (Tuomi & Sarajärvi 2018, 22). Tutkimuksessa haastateltavien tunnistetiedot on poistettu, koska tutkimuksen keskiössä on kuutoskaupunkien talousjohdon yleiset näkökulmat tutkielman teemoihin liittyen – ei niinkään yksittäisten kaupunkien tilanteen erittely eikä yksittäisten henkilöiden kommentit. Tutkimuksen tavoitteena on ensisijaisesti tuottaa tietoa kuutoskaupunkien näkökulmasta, mutta tilanteen mukaan aineiston analyysivaiheessa on nostettu esiin myös yksittäisiä aineistosta nousseita asioita käsiteltäväksi.

Tutkimuksen aineisto kuvaa tutkittavaa ilmiötä, ja sisällönanalyysi tarkoittaa pyrkimystä kuvailla sanallisesti aineiston sisältöä. Sisällönanalyysin keskeinen tavoite on järjestää aineisto selkeään ja tiiviiseen muotoon ilman, että sen sisältämää informaatiota katoaa. Aineiston laadullisessa käsittelyssä loogisella päättelyllä ja tulkinnalla on keskeinen rooli, kun tutkimusaineisto pilkotaan aluksi osiin, jonka jälkeen se käsitteellistetään sekä kootaan uudelleen uudella tavoin loogiseksi kokonaisuudeksi. Laadullisessa tutkimuksessa aineiston analysoinnin voidaan nähdä olevan luonteeltaan toisaalta analyttistä, toisaalta synteettistä. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 90–91.) Analyttisuutta ilmentää aineiston luokittelu sekä jäsentäminen eri teemoihin, mikä tässä tutkimuksessa on tapahtunut koodaamalla aluksi aineistoa helpommin tulkittavissa ja jäsennettävissä oleviin osiin. Tämä jäsentelyprosessi on asettunut lopulliseen muotoonsa vaiheittain eri analysointivaiheiden kautta.

Moilasan ja Rähän (2018) mukaan tutkijan tehtävänä on löytää keskeisimmät käsitteet, joiden valossa runsastakin aineistokokonaisuutta voidaan tarkastella. Tässä olennaisessa roolissa on koko aineistoa kannattelevan, synteesiä luovan temaattisen kokonaisrakenteen löytäminen (Moilanen & Rähä 2018, 68–69). Teemoittelun avulla saadaan laadullista aineistoa pilkottua ja ryhmiteltyä eri aihepiirien mukaan. Tyypittelyvaiheessa tiettyjen teemojen sisältä etsitään näkemyksille yhteisiä ominaisuuksia ja muodostetaan näistä yhteisistä näkemyksistä eräänlainen yleistys. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 79.) Tutkielman kolme isoa teemaa ovat kaupunkien toimintaympäristö, budjetoinnin yleiset periaatteet sekä nollapohjabudjetointi. Aineistoa on analysointivaiheessa tarkasteltu näihin kolmeen isoon teemaan rajautuen.

Laadulliseen analyysiin liittyvässä keskustelussa analyysitavat jaetaan usein induktiiviseen eli aineistolähtöiseen sekä deduktiiviseen eli teorialähtöiseen tapaan. Ideaalityyppeinä näiden käyttäminen on kuitenkin harvoin mahdollista, koska esimerkiksi uuden teorian ei voida nähdä syntyvän ainoastaan havaintojen pohjalta. Induktiivisen ja deduktiivisen päättelyn rinnalle on muodostunut myös kolmas tieteellisen päättelyn logiikka: abduktiivinen eli teoriaohjaava päättely.



Abduktiivisen päättelyn mukaan teorian muodostaminen on mahdollista silloin, kun havaintojen tekoon liittyy jokin taustalla oleva johtoajatus. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 80.) Tällöin analyysitavat voidaan jakaa aineistolähtöiseen, teoriaohjaavaan ja teorialähtöiseen tapaan (Eskola 2018, 212).

Tutkielmassa keskeisin analyysimenetelmä on teoriaohjaava sisällönanalyysi, jossa analyysi voidaan tehdä aineistolähtöisesti valiten analyysiyksiköt aineistosta, mutta lopuksi aineistosta tehdyt havainnot sidotaan teoriaan. Teoriaohjaavan sisällönanalyysin mukaan teoria toimii analyysin apuna, mutta analyysi ei pohjaudu suoraan teoriaan. Analyysista on kuitenkin tunnistettavissa aiemman tiedon eli tutkimuksen teoreettisen viitekehysten vaikutus. Aikaisemman tiedon merkitys ei kuitenkaan ole teoriaa testaava, vaan enemmänkin uusia ajatusuria herättävä. Esimerkiksi tämä voi näkyä niin, että tutkimuksen aineisto voidaan kerätä hyvinkin vapaasti. Aineiston analyysivaiheessa edetään aluksi aineistolähtöisesti, mutta analyysin loppuvaiheessa tuodaankin analyysia ohjaavaksi ajatukseksi jokin aiemmin käsitelty teoria. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 81.) Aineiston analyysin voidaan ajatella koostuvan tällöin kahdesta osasta: aineistolähtöisestä osasta, jossa käsitellään aineistosta nousevat havainnot ja tämän jälkeen havainnot sidotaan teoriaan.

Laine (2018, 32) lähestyy teoriaohjaavaa menetelmää teoreettisten ensimmäisyyksien problematiikan kautta. Tutkimuskohdetta koskevat aiemmat teoriat ja tutkimustulokset toimivat tutkittavan kohteen teoreettisina ennalta määrittäjinä. Tämä on huomioitava aineiston tulkinnan aikana. Kun oman tutkimusaineiston tulkinta on tehty, on aika keskusteluttaa aiempaa tutkimusta ja teoriaa saatujen tulosten kanssa. Tässä vaiheessa teoreettiset ensimmäisyydet toimivat kriittisinä näkökulmina tutkijan tulkintoihin. (Laine 2018, 32.) Tähän toimintatapaan on pyritty myös tämän tutkielman analyysivaiheessa. Teoriaohjaava analyysi perustuu päättelyyn, johon tuodaan teoria ohjaamaan päättelyn lopputulosta. Se, missä vaiheessa teoria otetaan ohjaamaan päättelyä, on kuitenkin aineistolähtöinen ja tutkijakohtainen päätös, mihin ei ole olemassa sääntöä. Teoriaohjaavassa analyysissä tutkijan ajattelussa vaihtelevat aineistolähtöisyys sekä valmiit teoreettiset mallit. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 82–84.)

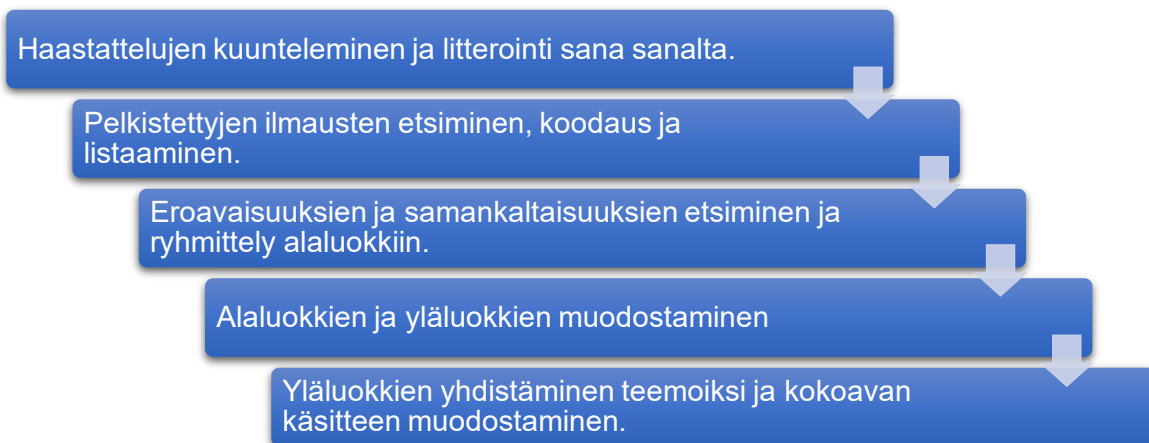
Tutkielman analyysivaiheessa on sovellettu teoriaohjaavan analyysin ohella myös temaattista analyysia. Tuomen ja Sarajärven (2018, 103) mukaan viime aikoina on alettu yhä enemmän puhua temaattisesta analyysistä, joka toimintana vaikuttaa hyvin samankaltaiselta kuin sisällönanalyysi, mutta keskustelu näiden eroista on jäänyt vähäiseksi ja sekin suhteellisen pinnalliselle tasolle. Usein hämmennystä on Tuomen ja Sarajärven (2018) mukaan herättänyt se, että tutkimuksen analyysimuotona on saatettu sanoa olevan sisällönanalyysi, mutta analyysin esittelyssä puhutaan teemoista ja tulokset esitellään teemoina. Sisällönanalyysin ja temaattisen analyysin ero liittyy ehkä

selkeimmin aineistolähtöisen analyysin logiikkaan, jossa aineisto hajotetaan aluksi pelkistetyiksi ilmauksiksi, joista lähdetään rakentamaan hierarkiaa kokoavan käsitteen muodostamiseksi. Temaattisessa analyysissä tunnistetaan sen sijaan usein aluksi sitä ohjaavat perus- ja johtoajatukset, joiden ympärille kootaan esimerkiksi temaattisen käsittekartan avulla teemaan liittyvä kokonaisuus. Tuomi ja Sarajärvi (2018, 103–104) nostavat esiin myös huomion siitä, että laadullisesta tutkimuksesta ja siihen liittyvistä ominaispiirteistä puhuttaessa määritelmät ja näkökulmat vaihtelevat runsaasti menetelmäoppaiden välillä. Aineistoa on tarkasteltu poikkiaineistollisesti, eli koko kerätty aineisto läpi käyden, alussa temaattinen analyysi eli aineiston luokittelu tehden. Jokainen haastattelu on ollut hieman erilainen, vaikka runko on ollut sama, joten käymällä koko aineisto läpi etsien teemojen keskeisin anti saadaan hedelmällisin lopputulos. Tässä tutkimuksessa tutkimusmenetelmällisiä valintoja tehdessä onkin huomioitu erilaiset sisällönanalyysin vaihtoehdot ja on sovellettu yhteen menetelmään lukittautumisen sijaan kahta menetelmää.

Seuraavaksi kuvataan tiivistetysti, miten analyysi on tutkielmassa toteutettu. Aineiston analyysi on lähtenyt liikkeelle haastattelujen kuuntelemisesta ja litteroinnista. Tämän jälkeen aineistoa on luettu useaan kertaan läpi etsien ja listaten pelkistettyjä ilmauksia. Tässä tutkielmassa analyysivaiheessa on käytetty apuna värikoodausta, jonka avulla eri teemojen alle luokiteltavat ilmaukset on eroteltu aineistosta. Redusoinnin eli pelkistämisen avulla aineistosta karsitaan myös tutkimukselle epäoleellinen pois, mikä käytännössä voi olla aineiston tiivistämistä ja pilkkomista osiin sekä samaa asiaa kuvaavien ilmaisujen erottelua (Tuomi & Sarajärvi 2018, 92–93). Näin aineisto on saatu ensimmäiseen, analyysia helpottavaan jaotteluun ja aineisto on saatu asetettua karkeasti kolmen eri tutkimusteeman alle, joita tässä tutkimuksessa ovat kaupunkien toimintaympäristö, budjetoinnin yleiset periaatteet sekä nollapohjabudjetointi. Pelkistämisen jälkeen ilmausten tarkastelua on jatkettu vertailemalla niiden sisältöä ja ryhmitellen ne edelleen alaluokkiin, esimerkiksi budjetoinnin eri osaluokkiin ja toimintaympäristössä ilmeneviin eri ilmiöihin. Klusteroinnin eli ryhmittelyn avulla luodaan pohja kohteena olevan tutkimuksen perusrakenteelle sekä alustavia kuvauksia tutkittavista ilmiöistä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 93). Tämän jälkeen koosteista on eritelty ala- ja yläluokat ja aineisto on jaoteltu lopullisesti eri teemojen alle käsitteellistämisen avulla. Abstrahoinnissa eli käsitteellistämisen edetään alkuperäisen aineiston kielellisistä ilmauksista teoreettisiin käsitteisiin ja johtopäätöksiin. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 94). Tässä vaiheessa on eroteltu tutkimuksen kannalta oleellinen tieto ja tarkkailtu, että aineistossa säilyy polku alkuperäisdataan. Tätä on varmistettu myös sillä, että analyysin tukena on käytetty aineistositaatteja. Moilanen ja Rähä (2018, 57) esittelevät artikkelissaan määritelmän, jonka mukaan aineistositaatteja voidaan käyttää neljällä tavalla:

tulkinnan perusteluun sitaatilla, aineistoa kuvaavan esimerkin käyttöön, tekstin elävöittämiseen lainauksella tai tiivistettynä kertomuksena.

Huomioitavaa on, että Tuomen ja Sarajärven (2018) mukaan laadullisessa aineistossa analyysia tehdään jokaisessa vaiheessa tutkimusprosessia. Tässä tutkimuksessa analyysiprosessi on edennyt empiirisen aineiston osalta pitkälti alla olevan kuvauksen (kuvio 5) mukaan. Kuvio on tiivistelmä Tuomen ja Sarajärven (2018) kuvauksesta aineistolähtöisen sisällönanalyysin etenemisestä – tässä tutkielmassa sisällönanalyysissa on sovellettu kuitenkin teoriaohjaavaa analyysia temaattisen analyysin rinnalla. Tuomen ja Sarajärven (2018, 99) mukaan teoriaohjaava sisällönanalyysi etenee kuitenkin lähtökohdiltaan aineiston ehdoilla kuten aineistolähtöinen analyysikin. Tässä tutkielmassa erityisesti kuntien budjetoinnin toimintaympäristöä käsittelevä osio on analysoitu aineistolähtöisemmin kuin muut teemat, koska toimintaympäristö ei ole ilmiönä stabiili, vaan siinä voi ilmetä yllättäviäkin seikkoja.



*Kuvio 5. Tutkielman sisällönanalyysin eteneminen (mukaiillen Tuomi & Sarajärvi 2018, 92).*

## 5 SUURTEN KAUPUNKIEN BUDJETOINTI KUUTOSKAUPUNKIEN NÄKÖKULMASTA

Tutkielman ytimen muodostaa aineiston analyysi, tulkinta sekä johtopäätösten teko, joihin tähdätään tutkimusta aloittaessa. Analyysivaiheessa selviää, millaisia vastauksia saadaan tutkimuksen alussa asetettuihin tutkimuskysymyksiin, ja samalla voi selvittää, miten ongelmat olisi pitänyt oikeastaan asettaa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 216.) Tässä luvussa käsitellään tutkimuksen empiiriset tulokset, jotka perustuvat tutkimusta varten kerättyyn haastatteluaineistoon. Tulokset on jaettu teemahaastatteluissa käytettyjen teemojen mukaisesti kolmeen eri osioon. Tutkielman teemojen välistä suhdetta on kuvattu seuraavassa kuviossa (kuvio 6).



*Kuvio 6. Tutkielman teemojen välinen suhde.*

Luvussa 5.1 käsitellään kaupunkien toimintaympäristön vaikutusta budjetointiin sekä eritellään toimintaympäristöä kuvaavia tekijöitä 2020-luvulla. Analyysiin on eritelty aineistolähtöisesti myös osio valtion toimenpiteiden vaikutuksista kuntatalouteen uudistusten ja kaupunkien tehtävien muutosten kautta. Kolmanneksi luvussa tarkastellaan aineistosta nousseita havaintoja toimintaympäristön ja budjetoinnin kehityssuunnista nyt ja tulevaisuudessa.

Luvussa 5.2 tarkastellaan kaupunkien budjetoinnin yleisiä periaatteita, kuten kehysbudjetointia ja määrärahataloutta. Tämän lisäksi luvussa käsitellään budjetin laadintaan, seurantaan ja budjetoinnin kehittämiseen liittyviä havaintoja. Tämän luvun myötä saadaan käsitys kaupunkien budjetoinnin taustalla vaikuttavista tekijöistä sekä aineistosta nousseista ajatuksista nykyisten budjetointimallien toimivuuteen liittyen.

Luvussa 5.3 perehdytään nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksiin kuutoskaupunkien näkökulmasta. Aihetta lähestytään tarkastelemalla ensin sitä, miten nollapohjabudjetointi haastateltavien keskuudessa yleisesti ottaen ymmärretään käsitteellisestä näkökulmasta. Tämän jälkeen selvitetään, millaisena nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus ja yleinen käyttöpotentiaali nähdään suurten kaupunkien budjetoinnissa.

## **5.1 Kaupunkien toimintaympäristön vaikutus budjetointiin**

### *Miten kaupunkien toimintaympäristö vaikuttaa budjetointiin?*

Tässä luvussa perehdytään kuutoskaupunkien toimintaympäristöön. Yksi tutkimuskysymyksistä on, miten kaupunkien toimintaympäristö vaikuttaa budjetointiin, joten analyysi lähtee liikkeelle kaupunkien toimintaympäristön luonteen selvittämisestä. Analyysiosioon on sisällytetty myös ajankohtaisia uudistuksia sekä kuntien tehtävien muutoksia käsittelevä luku 5.1.2, jossa selvitetään, miten valtion suunnalta tulevat uudistukset vaikuttavat budjetointiin kaupungeissa. Analyysin viimeisessä osiossa käsitellään aineistosta nousseita näkökulmia tulevaisuuden toimintaympäristöön ja budjetointiin liittyen.

Ensimmäinen tutkimuskysymys auttaa kartoittamaan kuntatalouden nykyisiä ja tulevia haasteita niin budjetointinäkökulmasta kuin yleisesti. Erityisesti selvityksen kohteena on kaupunkien toimenpiteet taloussuunnittelun suhteen epävarmuuden vallitessa. Tutkimuskysymyksen avulla selvitetään myös sitä, miten kuntien roolin ja toimintaympäristön muutosten mukanaan tuomiin haasteisiin voidaan vastata sekä miten valtion toimenpiteet vaikuttavat yleisesti kuntien talouteen ja budjetointiin. Tutkimuskysymyksen kautta selvitetään myös sitä, millaisia näkemyksiä kaupunkien talousjohdolla esiintyy budjetoinnin tulevaisuuden suhteen.

### **5.1.1 Nopeat muutokset ja epävarmuus toimintaympäristöä leimaavina piirteinä**

Aineistosta nousee selkeästi esiin, että vuosikymmenten aikana kaupunkien ja yleisesti julkisen sektorin toiminnan luonne on muuttunut paljon nopeammaksi ja hektisemmäksi kuin ennen. Haastateltavien mielestä muutoksia tapahtuu hyvin nopeassa aikataulussa ja niihin on vaikea valmistautua etukäteen. Aineistosta nousee esiin ajatus pitkän aikavälin suunnittelun korostumisesta pieniä kaupunkeja enemmän suurissa kaupungeissa, koska suuremmissa kasvavissa kaupungeissa erityisesti palvelutarpeen kasvu ja siihen vastaaminen sekä investointitason korkeus vaikuttavat

pitkän aikavälin suunnittelun tarpeeseen. Toisaalta talouden suunnittelun aikajänteiden nähdään lyhentyneen: siinä missä aiemmin on katsottu taloussuunnittelukautta, nyt talousarviovuodenkin aikana pitää kyetä tekemään muutoksia. Tämä nähdään haasteena, koska ison organisaation toimintaa on haastava sopeuttaa lyhyellä aikavälillä – erään haastateltavan sanoin: ”iso laiva on hankala kääntää”. Vaikka pitkän aikavälin tilannekuvassa korostuu epävarmuus, pitkän aikavälin suunnittelua on kuitenkin pyritty rakentamaan esimerkiksi strategisen talousohjauksen avulla, joka perustuu pitkän aikavälin tilannekuvaan. Pitkän aikavälin tilannekuvan suhteen kehitystarpeena nähdään sen saaminen toimintaympäristöä peilaavaksi ja tietyllä karkeustasolla palvelukokonaisuuksien tarpeet huomioivaksi rullaavaksi malliksi. Valtion ohjaus huomioidaan, mutta kaupunkikohtainen strategia ohjaa käytännössä toiminnan suunnittelua. Kun muutoksia tulee, toimintoja sopeutetaan haastateltavien kaupungeissa sen mukaan, kun tiedetään, mitä valtion tasolla tapahtuu. Etupainotteinen valmistautuminen helpottaisi haastateltavien mielestä osaltaan budjetointia ja pidemmän aikavälin taloussuunnittelua, mutta mikäli suunniteltua muutosta ei tulekaan, valmistautuminen koetaan turhauttavana.

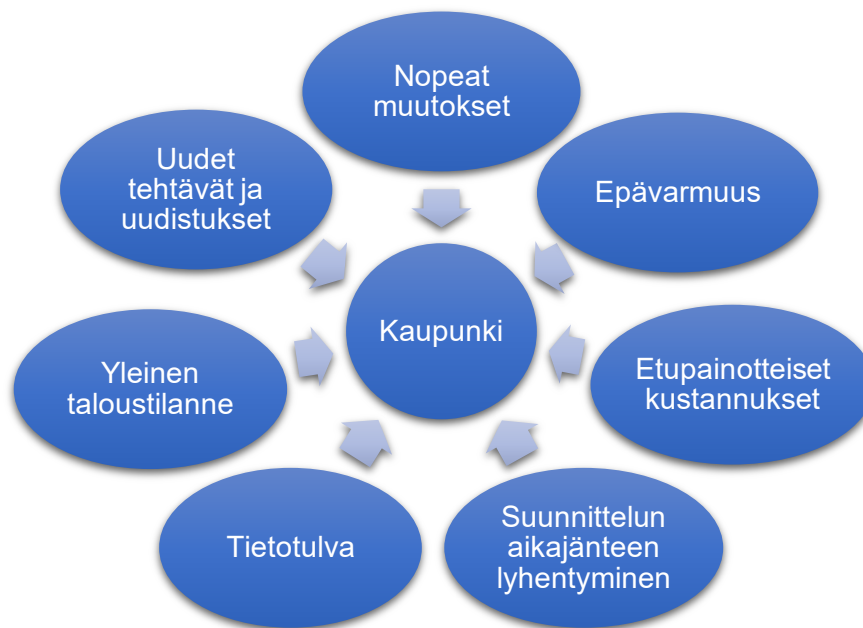
Aineistosta ilmenee, että kaupunkien taloustilanteet ovat kohtalaisen tiukkoja, ja kasvavien kaupunkien palvelutarpeiden kasvu heijastuu kustannusmielessä etupainotteisesti kaupungeille. Kasvavan kaupungin pitää huolehtia, että kasvavaan palvelutarpeeseen kyetään vastaamaan ja samalla tämä vastaaminen tulisi tehdä aiempaa kustannusvaikuttavammin, kun esimerkiksi verotulot eivät varsinaisesti kasva samaan tahtiin kuin väestömäärä. Väestön keskittyminen kasvukeskuksiin ja tästä osittain seuraavat kunnallisverovaikutukset sekä rahoituksellinen epätasapaino ilmenee myös valtiovarainministeriön raportissa (2020b, 20–29; ks. taulukko 1).

*” Isommassa kuvassa ajateltuna haasteeksi nousee se, että kansallisella tasolla suurten kaupunkien ja keskuskaupunkien roolia ei ole kyetty tunnistamaan selkeästi. -- Siinä on tällainen rakenteellinen haaste, mikä sitten kohdentuu erityisesti näihin muuttovoittoisiin kuntiin ja kasvaviin kaupunkiin, sen lisäksi kasvava kaupunki tarvitsee infraa ja ympäristö kehittyä jatkuvasti sen palveluverkkojen lisäksi.”*  
(Haastateltava 3)

Vaikka kaupungin elinvoiman nähdään kasvavan lisääntyneen väestömäärän ja työpaikkojen myötä, kaupunki kohtaa väistämättä ensin kasvun mukanaan tuoman negatiivisen vaikutuksen, etupainotteisesti syntyneet kustannukset ja viivästyneet verotulot, mikä kiristää taloudellista tilannetta. Kaupungeissa on talouden tasapainottamiseen liittyen tehty työtä esimerkiksi erilaisten sopeuttamis- ja uudistamisohjelmien kautta. Aineistosta ilmenee, että erityisesti kaupunkien tiukka

taloustilanne edellyttää toiminnan jatkuvaa kehittämistä sekä uudistamista entistä tuottavammaksi ja kustannustehokkaammaksi.

Toiminnan ja muutosten nopeutumisen lisäksi informaation ja tiedon kulku on haastateltavien mielestä nopeutunut erityisesti tällä vuosituhannella, mikä on osaltaan aiheuttanut tietotulvan kasvun. Haastateltavien mielestä tieto on nykyisin hajanaista ja välillä tulee myös ristiriitaista tietoa, mikä tuonut hankaluutta toiminnan ja talouden suunnitteluun. Jurmun (2019, 15) mukaan tietoa on nykyisin saatavilla helposti, mutta kaikilla ei ole kykyä muodostaa tiedosta kunnan kehittämisen ja uudistamisen kannalta keskeisiä kokonaiskuvia tai heillä ei ole kompetenssia tilannekohtaiseen johtamiseen. Tämä havainto ilmenee myös tämän tutkimuksen aineistossa. Vaikka tietoa saadaan nykyisin paremmin kehittyneiden välineiden ja järjestelmien kautta, epävarmuustekijät sekä muuttuvat tilanteet hankaloittavat talouden ja toiminnan suunnittelua. Virtasen, Stenvallin ja Ranniston (2015, 7) mukaan toimintaympäristön muuttuessa tiedosta tulee kuitenkin entistäkin tärkeämpi ulottuvuus julkishallinnon johtamisen näkökulmasta.



*Kuvio 7. Aineistosta esiin nousseet suurten kaupunkien toimintaympäristöä leimaavat piirteet.*

Yllä olevaan kuvioon (kuvio 7) on koostettu aineistossa esiin nousseita kaupunkien toimintaympäristöä leimaavia piirteitä. Edellä käsiteltiin kaupunkien toimintaympäristön hektistä luonnetta, jossa muutoksia tapahtuu nopeasti ja niitä tulee jatkuvasti. Toisekseen toimintaympäristöä kuvaa epävarmuus, joka ilmenee niin yleisenä epävarmuutena tulevasta kuin epävarmuutena toimintaympäristön muutosten vaikutuksista. Etupainotteisia kustannuksia syntyy

toimintaympäristön tai toimintaympäristön vaatimusten muuttuessa. Suunnittelun aikajänteen lyhentyminen johtuu erityisesti siitä, että tulevia muutoksia on entistä haastavampi ennakoita, jolloin pitkän aikavälin suunnittelu hankaloituu. Tietotulva hankaloittaa osaltaan toiminnan ja talouden suunnittelua, kun suuresta tietomäärästä on haastavaa löytää tilanteeseen olennainen tieto. Kaupunkien toimintaan vaikuttaa myös kuntien uudet tehtävät sekä valtion suunnalta tulevat uudistukset – näitä käsitellään seuraavassa luvussa 5.1.2 tarkemmin. Aineistosta ilmenee myös ajatus yleisen taloustilanteen heijastumisesta kaupunkien talouteen – niin maailmantalouden kuin Suomen yleisen taloustilanteen kehittyminen vaikuttaa kaupunkien talouteen, koska kaupungit toimivat osana isompaa, julkisen talouden kokonaisuutta.

Kevät 2021 tutkimuksen aineiston keruuajankohtana on haasteellinen sen takia, että vuodet 2020 ja 2021 ovat olleet täysin poikkeuksellisia vuoden 2019 lopussa alkaneen COVID-19 eli koronaviruspandemian myötä. Tämän takia haastatteluissa otettiin huomioon vallitseva tilanne, ja kysyttiin haastateltavilta ajatuksia koronaviruspandemian vaikutuksista kaupunkien budjetointiin. Koronaviruspandemia on tuonut paljon muutoksia niin talouteen kuin kaupunkien toimintaan. Yksi haastateltavista kiinnittääkin tähän huomiota toteamalla, että viimeiset kaksi vuotta ovat olennaisesti vaikuttaneet käsitykseen siitä, millainen kuntien toimintaympäristö nykyisin on. Lisäksi laadittaessa taloussuunnitelmaa vuosille 2023–2024 toteutuessaan sote-uudistus muuttaa kaupungin koon melkein alle puoleen siitä, mitä talouden volyymin kokonaisuus kaupungissa tänä päivänä on. Koronaviruspandemiasta huolimattakin kaupungit elävät siis suurten muutosten sekä epävarmuuden keskellä.

Aineistosta ilmenee, että tällä hetkellä leimallisinta on ollut koronaviruspandemiasta tuleva ulkoinen epävarmuus ja sen heijastukset valtion toimenpiteisiin. Aineistosta nousee selkeästi esiin, että talousarviovuosien 2020 ja 2021 aikana on toimintaympäristössä tapahtunut muutoksia, jotka ovat vieneet budjetointia huomattavasti aikaisempia vuosia epävarmemmalle pohjalle. Haastateltavat näkevät, että kaikilla kaupungeilla on sama tilanne, ja mitä isompi kaupunki on kyseessä, sitä isommat ovat epävarmuustekijät.

Talouden elpymisen koronaviruspandemian vaikutuksista on myös kysymysmerkki. Osa haastateltavista pohtii, tuoko koronaviruspandemia mukanaan jälki-iskua talouteen, kuten finanssikriisi aikoinaan. Osa taas nostaa esiin, että haastatteluhetkellä ennusteet ovat jopa yllättävänkin positiivisia talouden elpymisen suhteen. Talouden elpymisen ja työllisyysluvut tulevat vaikuttamaan kunnallisverotulojen kehitykseen ja haastateltavat pohtivat myös sitä, miten valtio tulee jatkossa kohdentamaan kuntatalouden tukea.



Yleinen taloustilanne vaikuttaa kuntien elämään huomattavasti. Yhtä lailla niin kuin valtiollakin, tulopohja ratkaisee paljolti kuntien toiminnan edellytyksiä. Esimerkiksi Sinervon ja Meklinin (2017, 81) mukaan kuntien tulojen kehitys riippuu paljolti talouden kasvusta ja kansantalouden tilasta. Budjetoinnin epävarmuutta on haastateltavien mukaan erityisesti lisännyt se, että koronan vaikutuksia kuntien tuloihin, sulkutoimien talous- ja työllisyysvaikutuksia eikä hoitovelan tai oppimisvelan kustannuksia ole tarkalleen tiedetty. Haastateltavien mukaan keväällä 2020 tulopohjan arvioinnissa oli erittäin suuria kysymysmerkkejä ja tilanne näytti Kuntaliiton ensimmäisten arvioiden mukaan järkyttävän huonolta verotulojen kehityksen suhteen. Kesällä kuitenkin saatiin parempaa tietoa valtion tukitoimenpiteistä sekä tilanteesta yleensä, mutta haastateltavien mielestä epävarmuudessa elettiin vuoden 2020 alkusyksyyn asti. Valtion suunnalta hallituksen taholta tuli haastateltavien mukaan nopea ja vielä suurempi reagointi, kuin mitä tarve olisi jälkikäteen ajatellen ollut. Useat haastateltavista näki kuitenkin positiivisena asiana sen, että tukea kunnille kerrankin tuli.

*”Koko Suomen kaikki varmaan kunnat kuvitteli 2020 vuodeksi tulevan ihan super surkea kuntakentälle, kukaan ei ymmärtänyt, että valtio pumppaa rahaa niin paljon, että tuota niin melkein kaikki kunnat teki viime vuonna positiivisen tuloksen, siellä ihan muutama – no oli se joku viitisenkymmentä kuntaa, mikä teki negatiivisen tuloksen, mutta niin valtiolta tuli niin paljon rahaa, että siis ihan suoraan sanottuna valtio ylikompensoi kuntia.”* (Haastateltava 2)

Aineistosta ilmenee, että vuoden 2021 talousarvion laatimisen sujumisessa vuonna 2020 oli vaihtelua kaupunkien välillä. Osassa kaupungeja talousarvioprosessi saatiin vietyä läpi normaalilla aikataululla, kun taas osassa kaupungeja talousarvioprosessin aikana tuli vastaan haasteita. Haastateltavien mukaan osa kaupungeista jätti vuonna 2020 jotain väliin kokonaan tai teki prosessia myöhässä aikataulusta. Haastatteluista ei ilmennyt selkeitä syitä sille, miksi osa kaupungeista sai talousarvioprosessin sujumaan ja osa ei, toisaalta tämä ei ollut haastatteluissa erityisenä kiinnostuksen kohteena.

Yleisesti ajatellen aineistosta nousee esiin, että vuonna 2020 kaupunkien yksiköiden nähtiin olevan tarkempia taloutensa suhteen kuin aiemmin. Haastateltavien ajatukset vuoden 2021 tilanteesta kuitenkin vaihtelevat. Edellisen vuoden hyvä tilinpäätös sekä vaalit voivat haastateltavien mukaan vaikuttaa siten, että tarpeita alkaa jälleen nousta enemmän esiin ja pieniäkin asioita alkaa nousta enemmän käsittelyyn. Esiin nouseva havainto aineistosta on, että budjetoinnin nähdään usein olevan helpompaa taloudellisesti haastavassa tilanteessa kuin hyvien talousnäköpiirien siintäessä näköpiirissä.

*”Sillä tavalla vähän niinku surkukupaisaa, että budjetti on helpoin tehdä silloin, kun on taloudellisesti uhkakuvia kuvassa ja näköpiirissä, silloin kun tuota on hyviä talousnäkymiä edessä, niin on erittäin vaikea pitää ohjaksia sillä tavalla kiinni, että sieltä nousee valtavasti erilaisia näkemyksiä ja tarpeita.” (Haastateltava 4)*

Vuonna 2021 kuntavaalien siirtyessä huhtikuulta kesäkuulle uuden valtuustokauden aloittaminen lykkääntyy kaupungeissa. Kuntalain (410/2015) mukaan valtuustokausi alkaa kesäkuun alusta. Tällä on osaltaan vaikutus myös budjettisuunnitteluun sekä talousarvion laadintaan. Elo-lokakuu on perinteisesti kaupungeissa tiivis vaihe talousarvion laadinnan suhteen. Tähän liittyen aineistosta nousee esiin ajatus, että budjettivalmistelun näkökulmasta myöhäisempi aloitus tulee vaatimaan tiiviimmän aikaikkunan strategian ja talousarvioehdotuksen yhteensovittamiseen.

Yleisesti ottaen kaupunkien toimintaympäristöä leimaa epävarmuus sekä muutosten nopea luonne. Virtasen ja Stenvallin (2019, 198) mukaan toimintaympäristön nähdään monimutkaistuvan edelleen tulevana vuosina, ja tämän myötä on alettu puhua kompleksisesta toimintaympäristöstä, jolle on leimallista epäselvyys, yhteiskunnallisiin ilmiöihin liittyvä epävarmuus sekä keskinäisriippuvuus. Nykyään on esimerkiksi yhä vaikeampaa ennustaa, millaisia haasteita julkinen sektori tulee kohtaamaan tulevana vuosina esimerkiksi taloudellisen tilanteen näkökulmasta. Aineiston perusteella nämä ilmiöt ovat selkeitä toimintaympäristöä kuvaavia piirteitä.

### **5.1.2 Uudistusten ja tehtävien muutosten vaikutus kaupunkien budjettiin**

Kaupunkien toimintaympäristöä käsittelevässä aineistossa suuri osa haastatteluaineistosta käsittelee jollain tapaa valtion toiminnan vaikutusta kuntiin. Kuten aiemmassa luvussa käy ilmi, valtion suunnalta tulee välillä uudistuksia nopeallakin aikataululla, ja näillä uudistuksilla voi olla yllättäviäkin vaikutuksia kaupunkien talouteen ja talouden suunnittelun perusteisiin. Tässä luvussa syvennytään erityisesti haastatteluhetkellä ajankohtaisiin uudistuksiin, sote-uudistukseen sekä valtion suunnalta tulleisiin uusiin tehtäviin kaupungeissa.

Aineistosta nousee esiin, että uudistuksia pyritään huomioimaan kaupungeissa mahdollisimman etupainotteisesti, mutta tulevien muutosten todellisia vaikutuksia on aina ollut vaikea arvioida, koska niiden aikajänne on lyhyt. Aineiston perusteella valtion suunnalta tulevaa tukea pitkäjänteiseen suunnitteluun ei nähdä kovin hyvänä, koska valtion päätösten seurauksena kaupungeissa joudutaan käyttämään varauksia sekä tekemään muutoksia toimintasuunnitelmaan. Pitkäjänteisyyttä aikajänteeseen kaivattaisiin lisää.

Aineiston perusteella kaupungeissa on perinteisesti ollut tapana, että niin pitkään, kun ei ole olemassa lainsäädäntöä, jolla jokin rakenne muuttuu, sitä ei lähtökohtaisesti viedä talousarvion suunnitteluun. Budjetit tehdään pääsääntöisesti voimassa olevaan organisaatioon voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti. Hallituksen valmistelussa olevia uudistuksia kuitenkin seurataan ja mahdollisten uudistusten aikaikkunoita huomioidaan ja joskus ne otetaan huomioon jo siinä vaiheessa, kun hallituksen valmistelutyö on käynnissä – tosin haastateltavien mukaan muutamia kertoja on käynyt niin, että uudistus onkin peruuntunut ja ennakkovalmistautuminen on osoittautunut turhaksi. Haastateltavien mukaan tämä on erityisesti johtanut linjaan, että uudistuksiin ei varauduta etukäteen, vaan odotetaan, että lopullinen päätös on tehty ja sen jälkeen lainsäädäntöuudistuksen tullessa tehdään erilaisia budjettimuunnoksia tai vastaavia määrärahojen ylitysoikeuksia.

*”Sote-uudistuksen viime kierroksella jäi harmittamaan hirveästi, kun tehtiin tosi paljon työtä, joka sitten valahti vessanpöntöstä alas yhtenä päivänä saman tien, niin se on vienyt semmoista uskottavuutta ja vähän kuvaa ehkä tämän päivän päätöksentekoa, valtakunnan tasolla suunnittelua, että se on vähän pomppivaa ja voi olla eri tekijöitä, jotka sitten vaikuttaa siihen, että se luotettavuus etukäteen niin on vähän hieman kuin rapissut.”* (Haastateltava 4)

### **Sote-uudistuksen vaikutus kaupunkien budjetointiin**

Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistus eli sote-uudistus muodostuu sekä sosiaali- ja terveydenhuollon sisällöllisestä uudistamisesta että rakenteellisesta uudistuksesta. Sote-uudistuksen yhteydessä myös pelastustoimen järjestäminen siirretään kunnilta hyvinvointialueille. Eduskunta äänesti sote-uudistuksen lakien hyväksymisen puolesta 23. kesäkuuta 2021. Lait tulevat voimaan porrastetusti ja niistä ensimmäiset 1. heinäkuuta 2021. (Sosiaali- ja terveysministeriö 2021.) Aineiston keruu suoritettiin maaliskuuhuhtikuun aikana 2021, joten aineiston keruuvaiheessa haastateltavat ovat esittäneet ajatuksiaan ja odotuksiaan sote-uudistukseen liittyen yleisesti, koska päätös uudistuksen läpimenoa tapahtui vasta kesäkuussa 2021. Tutkimuksen kannalta ajankohta on siinä mielessä harmillinen, että sote-uudistuksen läpimenoa ei ole osattu aavistaa vielä haastatteluvaiheessa. Jos haastattelu olisi toteutettu päätöksen jälkeen, haastateltavat olisivat saattaneet tuoda ajatuksiaan esiin konkreettisemmin tavoin esimerkiksi kaupunkien budjetoinnin näkökulmasta.

Aineiston perusteella sote-uudistuksen yleisesti ottaen haastavaksi tekee epävarmuus, puuttuvat laskelmat sekä epäselvät aikataulut. Sote-menojen ennustaminen koetaan kaupungeissa hankalaksi, joten näiden siirtyminen hyvinvointialueille voi osaltaan helpottaa kunnan menojen ohjaamista ja

vaikuttamista menojen kasvuun, jonka myötä talouden ennustettavuus voi parantua. Tämä ajatus ilmenee myös esimerkiksi Sinervon ja Meklinin (2017, 81) artikkelissa, jonka mukaan kuntien menopuolen hallinta tulee sote-uudistuksen myötä helpottumaan, kun ennustamattomasti muuttuvat ja kasvavat sote-palvelut siirtyvät pois kuntien järjestämisvastuulta. Toisaalta aineiston keruuajankohtana ei ole tiedetty kaikkia kriteereitä, millä perustein menoja ja tuloja lähtee kunnilta pois. Luotettavien laskelmien ja vaikutusarviointien puute mietityttää haastateltavia, koska menojen ja tulojen suhde nähdään kuitenkin lopulta ratkaisevana tekijänä siinä, miten uudistus tulee vaikuttamaan kaupunkien talouteen ja budjettiin. Sote-uudistuksella nähdään kuitenkin olevan valtava merkitys taloudelle jatkossa, kun talouden volyyymi muuttuu.

Yleisesti ottaen sote-uudistuksen nähdään tulevan muuttamaan kuntatalouden tasapainoa merkittävästi, mutta uudistuksen todelliset taloudelliset vaikutukset kaupungeilla tuntuvat aineiston perusteella olevan vielä pimennossa. Uhkana kuitenkin nähdään se, että hyvinvointipalvelujen siirtyminen muualle voi pitkällä aikajänteellä mahdollisesti tiukentaa kaupungin taloudellista asemaa, jolloin rahoitustarve tulee kasvamaan tulevien vuosien aikana. Erilaisia ennusteita ja skenaarioita kaupungeissa tehdään aineiston perusteella vaihtelevasti, esimerkiksi sote-uudistuksen toteutumisen vaikutuksista kaupungin talouteen on tehty monissa kaupungeista omia ennusteita, mutta yleisesti ottaen kaupungit tukeutuvat pitkälti valtakunnallisiin ennusteisiin.

*”Taitaa olla aika yleinen käsitys, että ennen vuotta 2030 niistä [hyvinvointialueista] ei tule mitään taloudellista hyötyä, mutta sitten herää kysymys, että kuinka paljon niistä tulee taloudellista lisärasitetta ja kun julkinen talous on tulevaisuudessa, jos tämä toteutuu, niin kolmen kauppa, se on valtio, kunnat ja hyvinvointialueet ja jos joku syö enemmän resursseja, niin se tahtoo näkyä näiden kahden muun taloudessa ja kun valtio on tiettenkin se, joka rahahanoja aika paljon säätelee, eli voi olla, että sitten, jos hyvinvointialueitten resurssitarpeet on kovin suuria, niin se tulee näkymään kuntatalouden niukkuutena valtionosuuksien osalta.”* (Haastateltava 6)

Aineistosta ilmenee, että kaupungeille on vielä epäselvää rajanveto valtion, kunnan ja hyvinvointialueiden tehtävien jakautumisesta. Epäselvää on myös, miten tehtävänjako ja yhteistyö hyvinvointialueiden ja kuntien välillä käytännössä toteutuu, kun esimerkiksi sosiaalitoimintojen tiettyjä osia ollaan jättämässä kuntiin, mutta osa tehtävistä siirtyy. Aineistosta nousee esiin haastateltavien ajatus siitä, että kunnat eivät ole olleet riittävästi mukana viimeisimmän sote-uudistuksen version valmistelussa. Yhteistyön puutteen nähdään osaltaan olevan yksi syy sille, että kuntakentällä on epäilyksiä uudistuksen onnistumisen suhteen.

Aineiston perusteella muut ajankohtaiset lainsäädännön uudistukset ovat pienessä roolissa suhteessa sote-uudistukseen, ja ne pystytään kaupungeissa implementoimaan budjetoinnin näkökulmasta olennaisesti pienemmin ponnistuksin. Toisaalta aineistosta ei ilmene, että sote-uudistuksella olisi tutkimushetkellä ollut vielä varsinaista vaikutusta kaupunkien budjetoitimenetelmiin, vaikka erinäisiä valmisteluja uudistukseen liittyen on vaihtelevasti kaupungeissa tehty. Sote-uudistus nähdään kuitenkin eräänlaisena murrostilanteena, jonka seurauksena kaupunkien toiminta ja talous tulee muuttumaan. Tähän liittyen voidaankin pohtia, millä tavoin budjetointia voidaan uudistuksen myötä lähteä uudistamaan ja kehittämään.

*”No varsinaisesti budjetointi niin kuin rakenteeseen, budjettimalliin sillä ei ole meillä vielä ollut vaikutusta, toki sitten täytyy niin kuin arvioida sitäkin, mutta että se malli sinänsä ollaan pyritty viemään rullaavampaan suuntaan.” (Haastateltava 3)*

*”Oletan että tällä vuosikymmenellä tulee ehkä tuon soten lähdettyä pois, niin voi nousta semmoisia ajatuksia, miten se voisi, vielä tiedäkään, että se jopa voi yksinkertaistaa ja nopeuttaa, selkeyttää tätä tekemistä. Mä oletan, että sillä on niinku ehkä arvioitua suuremmat vaikutukset budjettien tekemiseen, että nyt on mahdollista ehkä tiivistää sitä ja tuoda jotakin tiettyjä uusia näkökulmia, sitä mitä vielä ei ole.” (Haastateltava 4)*

### **Kaupunkien tehtävät lisääntyvät – rahat ei**

Aineistosta ilmenee, että kuntien lakisääteiset tehtävät ja tehtävien velvoitteet muuttuvat nopeaan tahtiin. Valtion suunnalta tulevat uudistukset nähdään välillä myös tempoilevina ja erikoisina ratkaisuin kuntatalouteen nähden. Esimerkiksi oppivelvollisuusiän pidentäminen tiedettiin kaupungeissa talousarviota suunnitellessa, mutta sen läpimenoista ei ollut varmuutta. Tällaisten muutosten tullessa kaupungeissa tehdään tarvittaessa lisätalousarvio, jotta tehtävään saadaan määrärahat. Valtio on luvannut kompensoida oppivelvollisuusiän noston täysmääräisesti, mutta usko täysmääräiseen kompensaatioon ei ole kovinkaan korkealla, koska haastateltavien mukaan uudistuksista jää usein rahallisesti osia kuntien katettavaksi, eikä kaikki tule valtionosuuksien kautta, vaikka niin luvataan. Toinen aineistosta esiin nouseva esimerkki on syksyllä 2020 valtion budjettiriihessä sovittu varhaiskasvatusmaksujen alentaminen, joka on tarkoitus hyvittää kuntien yhteisöverossa. Aineistosta ilmenee, että kaupungeissa tämä päätös näkyy esimerkiksi vaihtelevan suuruisina positiivisina vaikutuksina yhteisöverossa, vaikka päivähoidon peittävyys ja maksut olisivat samoja eri kaupungeissa. Aineistosta ilmenee, että uudistusten nähdään aiheuttavan kustannuspainetta, jonka lopullista vaikutusta kuntatalouteen ei pystytä tarkkaan hahmottamaan.

Muutokset täytyy kuntien budjetoinnissa huomioida, vaikka mukana olisi pieni riski, että päätös tulee kunnan päätöksentekoon nähden liian myöhään. Aineiston perusteella uudistuksia kyetään ottamaan vaihtelevasti mukaan talousarvioihin. Ainakin yhdessä tutkimuksen kaupungeista vastuuvirkamiehet tekevät skenaariotyötä arvioidessaan lain läpimenojen todennäköisyyksiä, ja tämän nähdään kyseisessä kaupungissa auttavan uudistuksiin valmistautumisessa.

Kuntien tehtävien osalta aineistosta nousee esille, että kuntien ja valtion välillä voisi tapahtua enemmän yhteistyötä. Aineistosta ilmenee, että ministeriöiden laskennat siitä, mitä kustannuksia uudistuksista tulee aiheutumaan, poikkeavat usein siitä, mitä myöhemmin toteutuu, eli lakia säädettäessä saatetaan ajatella optisemmin eikä valmistelu ota kaikkia sudenkuoppia huomioon. Tämä aiheuttaa haastateltavien mukaan välillä hankaliakin tilanteita kuntien näkökulmasta, jos kunnille on myönnetty rahoitusta tiettyjen toimintojen rahoittamiseksi ja kunnat eivät kykenekään toimintoja toteuttamaan. Syynä tässä usein on erään haastateltavan mukaan se, että valtionosuuksien kokonaispotti ei lisääntyneiden tehtävien kattamiseksi aina tosiasiasa lisääny.

*”Jos tehtäviä tulee lisää, niin kunnat ja kaupungit on pakotettuja laajentamaan sitä tehtäväkenttää, mutta jos tehtäviä supistetaan tai leikataan, niin se päätösvalta tai toimeenpanotehtävä jää kaupungille ja kaupunginvaltuustot, kunnanvaltuustot, taas on ehkä heikompia tekemään sitten näitä leikkaavia päätöksiä siihen palvelutasoon. -- Että se on niinku valitettava tilanne ja sitten taas heikentää sitä taloudellista yhtälöä kaupungin näkökulmasta, kun se rahoitus katoaa.”* (Haastateltava 3)

*”Se on vähän poliittistakin kädenvääntöä siitä, että mikä kuuluu kunnalle, mikä valtiolle, ja miten niitä korvataan ja kuka maksaa ja mikä maksaa mitäkin.”* (Haastateltava 2)

Aineistosta ilmenee haastava tilanne, jossa valtion suunnalta tulee uusia tehtäviä kuntien vastuulle koko ajan. Samaan aikaan poliittiset päätöksentekijät eivät haluaisi tehdä leikkauksia nykyiseen palvelutasoon. Tämän suhteen aineistosta nousee esiin haastateltavien pohdintaa siitä, riittääkö kuntien kantokyky tuottaa kaikkia toimintoja. Uusien tehtävien yhteydessä olisi tarpeen huomioida myös kuntien aiemmat tehtävät. Valtiovarainministeriön raportissa (2020b, 20–29) tulee ilmi sama havainto siitä, että kuntien edellytykset ottaa vastaan uusia lakisääteisiä tehtäviä vaihtelee. Lyhyellä aikajänteellä tulevat uudet tehtävät ja uudistukset tuovat haasteita budjettiin, koska usein tehtävät ovat luonteeltaan lakisääteisiä ja uudistukset vaativat nopeita toimenpiteitä implementoinnin suhteen.

### 5.1.3 Budjetoinnin kehityssuuntia tulevaisuudessa

Aineistosta nousee esiin haastateltavien käsitys toimintaympäristön ja maailman jatkuvasta muutoksesta. Erään haastateltavan sanoin: ”varmaan semmoiset normi vuodet on eletty ja ne jäivät sinne 80-luvulle”. Digitalisaation kehittymisen mukanaan tuomien mahdollisuuksien nähdään kehittyvän, mutta toisaalta budjetoinnin ei itsessään nähdä muuttuvan kovin helposti, vaikka parannettavaa siinä haastateltavien mukaan voisi olla. Useat haastateltavista näkee, että budjetointi tulee jatkumaan myös tulevaisuudessa hyvin samankaltaisena kuin nyt, tai ainakin sen muutos tulee olemaan hidasta, koska suurten kaupunkien tekemisten toimintamalleja on vaikea muuttaa.

Toimintaympäristön osalta tarkoituksena on tässä tutkimuksessa selvittää sen vaikutusta nimenomaan budjetointiin, joten aineistosta on jouduttu rajaamaan pois havaintoja yleisemmin kuntatalouteen liittyen, niin sote-uudistuksen, valtionosuuksien, yhteisöverojen kuin kuntien tehtävien muutoksen näkökulmasta. Yleisesti ottaen aineistosta kuitenkin ilmenee, että muuttuvassa toimintaympäristössä pärjätäkseen kuntien on uudistettava toimintatapojaan sekä reagoitava muutoksiin nopeasti, usein talousarviovuodenkin sisällä. Esimerkiksi Virtasen ja Stenvallin (2019, 41) mukaan kuntien johtamisessa on alettu pitää perinteistä byrokraattista mallia katoavana ja väistyvänä siihen liittyvien haasteiden sekä muiden ongelmien takia, kun muuttuvassa toimintaympäristössä byrokraattisten periaatteiden mukaan toimiminen luo toiminnallista tehottomuutta ja jäykkyyttä. Vastausta siihen, miten perinteisestä reaktiivisesta mallista edettäisiin kohti proaktiivisempaa toimintaa, ei kuitenkaan aineistosta löytenyt. Kehitystarpeita tähän suuntaan on aineiston perusteella kuitenkin havaittavissa. Yhteneväinen havainto tulee esiin myös Jurmun (2018, 161) väitöskirjassa, jonka mukaan tulevaisuuden kunnan menestys onkin entistä riippuvaisempi niiden kyvystä uudistaa toimintaansa.

Valtiovarainministeriön asettaman parlamentaarisen työryhmän väliraportissa *Tulevaisuuden kunnan skenaariot ja visiot 2030* (2017, 8-12) on listattu keskeisimpinä tulevaisuuden kuntiin vaikuttavina muutosvoimina esimerkiksi globalisaation, ilmastonmuutoksen ja kestävyyskriisin, digitalisaation, demokratian monimuotoistumisen, työelämän ja työn tekemisen tapojen muuttumisen, talouskehityksen ja työllisyyden, väestönkehityksen polarisoitumisen, sote- ja maakuntauudistuksen, ja kuntien erilaistumisen ilmiöt. Sinervon ja Meklinin (2017, 69) mukaan kuntia koskevat muutostrendit voidaan jakaa kolmeen luokkaan, joita ovat julkishallinnon hallinnolliset muutokset, kuntien sisäiset organisaatio- ja toimintamuutokset sekä laajemmat yhteiskunnalliset muutokset. Nämä ovat Sinervon ja Meklinin (2017, 69) mukaan huomattavia muutoksia, jotka vaikuttavat kunnan toimintaan ja talouteen tulevaisuudessa. Jurmu (2021, 30) kuvaa kuntiin vaikuttavien kansainvälisen toimintaympäristön muutosten olevan luonteeltaan megatrendimäisiä eli laajasti

yhteiskunnan eri osa-alueisiin vaikuttavia kehityssuuntia ja ilmiöitä. Kansalliselta tasolta johdetut uudistusreformit, kuten sote-uudistus, kohdistuvat usein koko kuntakenttään. Aineiston perusteella keskeisimpänä kuutoskaupunkien budjetointiin tulevaisuudessa mahdollisesti vaikuttavana muutosvoimana nähdään tutkimushetkellä sote-uudistus, koska se luo toteutuessaan uudenlaisen pelikentän ja uuden kuntatalouden mallin, joka rakennetaan melko tyhjän päälle.

*”Siinäpä olisikin hyvä kysymys, että missä määrin niissä perustettavilla hyvinvointialueilla pitäisi kokeilla ja toteuttaa vaikkapa nollapohjabudjetointia tai jotain muuta teemaa, koska se rakennetaan enemmän tai vähemmän tyhjän päälle, että se tuo semmoisen elementin ja valtiovarainministeriölle semmoisen uuden tilanteen. Uskon, että he eivät ole ehkä vielä käsittäneetkään, minkälainen budjettishow siitä tulee, kun pohditaan sitä hyvinvointialueiden rahoitusta ja budjetointia.”*  
(Haastateltava 7)

## 5.2 Kaupunkien budjetoinnin yleiset periaatteet

*Millaisia ovat budjetoinnin yleiset periaatteet suurten kaupunkien budjetoinnissa?*

*Millaisia kehittämistarpeita kaupunkien budjetointimalleihin liittyy?*

Edeltävässä luvussa 5.1 tutustuttiin kaupunkien toimintaympäristöön sekä toimintaympäristön vaikutuksiin budjetoinnin näkökulmasta. Tässä luvussa perehdytään syvemmin kaupunkien budjetoinnin yleisiin periaatteisiin sekä käytössä oleviin budjetointikäytänteisiin ja -malleihin. Tämän osion tarkoituksena on selvittää, miten nykyiset budjetoinnin mallit toimivat suhteessa kaupunkien budjetoinnin tavoitteisiin sekä millaisia haasteita ja kehittämistarpeita malleihin liittyen on havaittavissa. Toiseksi tutkimuskysymyksen avulla kartoitetaan, millä tavoin budjetointia on mahdollisesti tähän mennessä jo kehitetty sekä millaisia ajatuksia budjetoinnin kehittäminen yleisesti ottaen herättää.

Pelkkien teknisten budjetointimenetelmien lisäksi analyysissa on tarkasteltu budjetointia kaupunkien talousarvion laatimisen sekä taloussuunnittelun näkökulmasta, tuoden esiin periaatteita, joita kaupunkien budjetoinnin taustalla on. Samalla on saatu koostettua hedelmällisempi kuvaus kaupunkien budjetoinnista yleisesti. Tämä luku toimii kartoittavan luonteensa kautta hyvänä johdantona myös lukuun 5.3, jossa tutustutaan tarkemmin nollapohjabudjetointiin sekä sen soveltamismahdollisuuksiin kaupungeissa.



Alholan ja Lauslahden (2005) mukaan budjettiprosessi voidaan jakaa etenemisen suhteen kolmeen osaan: suunnitteluun, toimeenpano- eli toteutusvaiheeseen ja valvontavaiheeseen. Suunnitteluvaiheessa tunnistetaan toimintaympäristön muutoksia ja analysoidaan niitä sekä muodostetaan budjetin rakentamisessa käytettävät oletukset, kuten toimintoihin liittyvät muutostarpeet. Budjetointivaiheen tärkeimpänä tehtävänä on tukea organisaation koordinoitua sekä ohjausta. Budjetin rakentaminen vaatii selkeitä tavoitteita ja toimintasuunnitelmia. Kolmas vaihe, budjettitarkkailu tukee organisaation ohjausta ja seuranta. Tässä vaiheessa olennaisessa roolissa ovat talousosaston työstämät säännölliset raportit ja analyysit. (Alhola & Lauslahti 2005, 99.) Tätä budjettiprosessin tyylistä etenemistapaa on hyödynnetty myös tämän analyysiosion rakenteessa. Ensin tutustutaan aineistosta nousseisiin havaintoihin kuutoskaupunkien budjetointimenetelmiin liittyen sekä yleisiin ajatuksiin budjetoinnin takana. Tämän jälkeen tarkastellaan tavoiteasetannan ja strategian yhteyttä budjettiin ja budjettiseurannan sekä ennusteiden käyttämisen vaikutusta kaupunkien budjetointiin. Lopuksi omaksi osiokseen on koostettu yleisiä budjetoinnin kehittämiseen liittyviä havaintoja.

### **5.2.1 Kehysbudjetointi ja määräraha-ajattelu vahvana lähtökohtana talousarvion laadinnassa**

Aineistosta nousee esiin, että kehysajattelu toimii vahvana lähtökohtana kaupunkien talousarvioprosessissa. Yksi haastateltavista kuvaa kaupungissa puhuttavan kehyksen sijaan raamista, mutta kuten aiemmin luvussa 2.3 esiteltiin, Rajalan ja Tammen (2014, 12) mukaan kehysbudjetoinnista käytetään kuntakohtaisesti varsin erilaisia nimityksiä, kuten raamibudjetointi. Kehysbudjetoinnin läpiviennissä ilmenee kuitenkin eroja kaupunkien välillä. Osassa kaupungeja budjetoinnin nähdään lähtevän liikkeelle ikään kuin ylhäältä alas, osassa alhaalta ylös. Toisaalta taloussuunnittelu lähtee ylhäältä alaspäin annettuna, mutta toisaalta se lähtee myös siitä, että toimialojen kanssa neuvotellaan raamit, millä lähdetään liikkeelle suunnittelussa. Aineiston perusteella vuorovaikutusta tapahtuu kaupunkien budjetointiprosessien aikana aktiivisesti toimialojen kanssa. Kaupunkien budjetoinnissa on näin ollen havaittavissa niin autoritaarista ylhäältä alas -menetelmää kuin demokraattista alhaalta ylös -menetelmää, jolloin voidaan puhua yhteistyömenetelmästä (ks. luku 2.3). Oulasvirran ja Arosen (2012, 8) mukaan kehys- ja raamibudjetointi perustuvat perinteisesti ajatukseen keskushallinnon antamista tiukoista raameista määrärahan käyttäjille, mutta menetelmää voidaan soveltaa myös siten, että määrärahaa ei sidota valmiiksi menolajikohtaisesti eri tarkoituksiin. Aineiston perusteella kehityssuunta on edennyt kohti

alhaalta ylöspäin lähtevää ja yhteistyömenetelmää, joissa budjettia rakennetaan esimerkiksi hyödyntäen toimialojen tietotaitoa omasta toiminnastaan ja sen budjetoinnista.

Aineistosta ilmenee, että kehyksen valmistelu alkaa keväisin ylhäältä päin erityisesti kahdella tapaa: joko tulopohjan arvioinnista tai käyttäen pohjana edellisen vuoden talousarviota, jonka päälle lasketaan tietty korotusprosentti. Samanlainen havainto on tehty Rajalan ja Tammen (2014, 42) tutkimuksessa. Haastateltavat kuvaavat, että raamien valmistelussa olennaisen osan muodostavat kaupungista riippuen taloustavoitteet, tulosalueiden tarkastelu, lainsäädännön ja muiden tarpeiden muutokset sekä ennusteiden kuten väestöennusteen ja hintaindeksin läpikäyminen selvittäen, millaisia muutoksia on näköpiirissä seuraavalle vuodelle. Tämän jälkeistä vaihetta haastateltavat kuvaavat myös hieman vaihtelevasti, yhdessä kaupungeista on esimerkiksi muutettu kehyksen ajattelutapaa seuraavaa vuotta varten kohti vuosikateajattelua.

Toimialat valmistelevat omat talousarvioesityksensä kehysten sisään, mutta toimialoille annetaan myös päätäntävaltaa. Aineistosta ilmenee, että toimialoille on annettu päätäntävaltaa allokoida resursseja, koska kaupungeissa nähdään toimialojen tuntevan toimintaa enemmän. Toimialoilta nähdään nousevan myös tarpeet, ja tavoitteena on sovittaa palvelutarpeet käytettävissä oleviin verotuloihin ja valtionosuuksiin sekä muihin tulojen muutoksiin, luoden yhdessä käytävin neuvotteluin näistä siedettävä, tasapainoinen paketti. Esimerkiksi yhdessä kuutoskaupungeista on pyritty noudattamaan raamibudjetointia jättämällä talousarvion yksityiskohtien osalta päätäntävalta alakohdentamisesta toimialoille. Tämän toimintatavan taustalla on ajatus siitä, että toimialat saavat ”valmistella itse omat leikkauslistansa”, koska siellä nähdään olevan parempi tieto toimintojen sovittamistarpeista. Tämä havainto noudattaa myös Virtasen ja Stenvallin (2019) kuvaamaa tapaa, jolla kunnat nykyisin rakentavat budjettinsa (ks. luku 2.3). Prättälän (2017, 283) mukaan kuntien oman talouden hallinnassa on viime vuosina tapahtunut samankaltainen muutos kuin kunnan ja valtion välisessä suhteessa – enää kunnan talousarviossa ei määritellä niin yksityiskohtaisesti eri toimintayksiköiden määrärahojen käyttötarkoitusta, vaan kehyksissä jätetään päätösvaltaa toiminnasta vastaaville tahoille. Kunnan talouden kokonaisuus on kuitenkin pidettävä tasapainossa.

### **Kehysbudjetoinnin haasteena erityisesti politiikan ja talouden suunnittelun yhdistäminen**

Aineistosta ilmenee vahvasti se, että kaupunkien taloutta ja strategiaa ei voida suunnitella huomioimatta politiikan logiikkaa, joka ilmenee erityisesti siinä, että kuntien budjettien valmistelu on usein tasapainoilua strategisten tavoitteiden, kasvavien palvelutarpeiden, talouden reunaehto- ja poliittisten intressien välillä. Oulasvirran ja Arosen (2012, 9) mukaan budjetointi onkin talouden ja

toiminnan suunnittelun ohella myös poliittista ohjausta, joka käytännössä näkyy kunnissa erityisesti siten, että valtuusto kohdentaa ylimpänä budjettivallan haltijana määrärahoja osin toistensa kanssa kilpaileviinkin tarkoituksiin. Poliittiset päätöksentekijät eli valtuutetut ovat vastuussa äänestäjille ja taustaryhmilleen, ja he tuovat isojen strategisten kysymysten rinnalle käsittelyyn usein myös pienempiä asioita, jotka koskevat esimerkiksi kuntalaisia lähellä olevia kysymyksiä, arvoja ja moraalisia valintoja. Aineiston perusteella tämä nähdään kaupunkien taloussuunnittelussa välillä haasteena.

Budjetointiprosessin yhtenä haasteena nähdään talousarvion politisoituminen, jota tapahtuu kaupungeissa erityisesti loppusyksystä, kun kaupunginhallituksen jäsenten muutosehdotukset tulevat käsittelyyn. Muutosehdotuksia on kaupungeissa perinteisesti paljon, esimerkiksi yhdessä tutkimuksen kaupungeista vuosittain noin 50 kappaletta. Kaupunginhallituksen käsittelyssä pyritään pääsemään muutosehdotusten suhteen yksimielisyyteen. Aineistosta ilmenee, että myös kuntajohtajalla sekä johtamisjärjestelmällä voi olla oma vaikutuksensa budjetointiprosessiin: esimerkiksi henkilöiden aktiivisuuden sekä agendan – ovatko luomassa päätöksentekoa vai luomassa politiikkaa – nähdään vaikuttavan taustalla taloudenkin kysymyksissä. Myös Ikäheimo ym. (2019, 162) käsittelee tätä samaa problematiikkaa budjetoinnin näkökulmasta siten, että poliitikoiden omat intressit voivat usein johtaa sisäiseen pelaamiseen ja politikointiin budjetointiprosessissa.

*”Kyllähän se talousarvion tekeminen olisi helpompaa, kun ei olisi tuota poliittista puolta tuossa mukana, että pragmaattisesti kyllä suoraviivaisempaa, olisi huomattavasti suoraviivaisempaa ja helpompaa, mutta sillä mennään, mitkä laki on meille asettanut.”* (Haastateltava 1)

Aineistosta ilmenee, että tiukkoja kehyksiä ei koeta erityisesti poliittisella puolella miellyttävinä, mutta sellaisia kehyksiä tarvitaan, koska kaupunkien taloudelliset tilanteet ovat tiukkoja. Kehysten osuvuus on kuitenkin haaste, koska aineistosta ilmenee, että toisaalla budjetit on ylimitoitettu, ja samaan aikaan toisaalla alimitoitettu. Esimerkiksi yhdessä kaupungeista kaupunginjohtajan talousarvioehdotuksen julkaisun jälkeen käytävät poliittiset neuvottelut tuovat perinteisesti monta miljoonaa euroa lisää sivistystoimen budjettiin, jonka budjetin haastateltava näkee tämänhetkisellä talousohjausmallilla olevan hieman ylimitoitettu toteumaan verrattuna. Allokatiivinen tehokkuus on tunnistettu haaste, ja tämä haaste ilmenee myös Oulasvirran ja Arosen (2012, 9–11) havainnossa, jonka mukaan kuntien haasteena on pitkään ollut palvelutarjonnan ja kuntalaisten palvelutarpeiden yhteensovittaminen allokatiivisesti tehokkaalla tavalla – samalla kun lakisääteisissä tehtävissä paikallinen pelivara päätöksenteossa ei ole aina kovin suuri.

*”Faktahan on se, että joku kun on joskus saanut jonkun rahan johonkin toimintaan, niin se helposti tekee sen, että sitten kun jos vaan prosentuaalisesti joka vuosi korotetaan menoja, niin siellä on sitten joillain vähän niin sanotusti löysempi budjetti ja jollain vähän tiukempi budjetti, että se aiheuttaa sitten semmoista eriarvoisuutta sitten siihen talouden raamien tiukkuuteen kuitenkin. -- Se on semmoista tasapainottelua, että miten niitä rahoja jaetaan, koska kaikkihan haluaa tietenkin niin paljon kun vaan ikinä irtoaa.” (Haastateltava 2)*

Aineistosta nousee esiin, että sosiaali- ja terveystoimialalla tilanne on kaupungeissa päinvastainen, eli sote-toimialalla halutaan usein osoittaa tiukempaa talouden ohjausta kuin mihin kyetään. Mikäli kaupungeissa havaitaan tilinpäätöksestä toteuma, ettei sote-määrärahoissa pysytä tai nykyisillä määrärahoilla ei pystytä palvelua tuottamaan, pyritään tilannetta yleensä korjaamaan siinä vaiheessa ehdottamalla toimelle hieman isompia määrärahoja. Haastateltavien mielestä sosiaali- ja terveyspuolen rahoitustarpeen arviointi on kuitenkin haastavaa, koska vuoden aikana tapahtuvaa menokehitystä on hankala etukäteen arvioida osuvasti ja usein menokehitys on sote-puolella huonompaa kuin on arvioitu.

*”Se, mikä on kaikista hankalinta ollut meillä, niin siellä sote-puolen osalta on jomonena vuonna kehysvaiheessa pyritty sinne osoittamaan selvästi lisää rahoitusta, mikä on silloin näyttänyt keväällä joltakin, mutta valitettavan usein on käynyt niin, että sen vuoden aikana on tiettyjen sote-menojen osalta ollut kehitys huonompaa, mitä toukokuussa vielä yksiköt on sote-puolella arvioinut. Niin sitä on käynyt monena vuonna niin, että budjettiin valtuusto hyväksyy lopulta sen niin, että se soten budjetti ei olekaan yhtään suurempi kuin edellisen vuoden toteuma.” (Haastateltava 4)*

Osassa haastatteluja nousee esiin sote-uudistuksen myötä tapahtuva muutos, jonka johdosta kehysbudjetoinnin nähdään voivan edelleenkin toimia hyvin. Jatkossa voi haastateltavien mukaan tulla tarve arvioida palvelurepertuaareja enemmän sekä tehdä arviointia siitä, mitä palveluja saadaan milläkin määrällä rahaa. Tämä tieto olisi haastateltavien mielestä hyödyksi myös kuntapäätäjille, koska se konkretisoisi sen, mitä budjetilla tehdään. Samoin osa haastateltavista näkee tuottavuuden kehittymisen seurannan olevan asia, jota mahdollisesti halutaan tulevaisuudessa seurata valtion tasolta tarkemmin, ja sen voidaan nähdä tuovan esiin myös toisenlaista ajattelua siihen, mistä budjettia lähdetäisiin rakentamaan.

## Määräraha-ajattelu jakaa mielipiteitä

Kuntalain (410/2015) 100 §:n mukaan ”talousarvioon otetaan tehtävien ja toiminnan edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan”. Määrärahatalous tulee näin ollen kuntalain puolelta, kun määrärahoja ja tuloarvioita kirjataan toimielimille. Osa haastateltavista suhtautuu määräraha-ajatteluun melko kriittisesti ja näkee kaupungeissa esiintyvän ajattelua, että määrärahoina annettu rahoitus pitää kokonaisuudessaan käyttää, ja mikäli jotain määrärahoja säästyy, ne leikataan. Ikäheimo ym. (2019, 162) tuovat esiin myös tämän ajattelun ilmenemisen kuvatessaan yritysten tekevän ylibudjetoitua leikkausten pelossa sekä käyttävän usein kaikki määrärahat, jotta niitä ei menetetä. Yhden haastateltavan mielestä talousarvioon tehtävät määrärahamuutokset ovat myös huono asia, koska ne muuttavat talousarviota, ja näin myös kuvaa siitä, kuinka osuva talousarvio on ollut. Tällöin määrärahan lisäys ikään kuin katoaa talousarvion sisään, eikä se erotu sieltä myöhemmässä tarkastelussa. Toinen haastateltava näkee määrärahojen puolestaan jäykistävän budjetointimallia.

*”Määrärahamuutos on semmoinen, mikä pitäisi niinku hävittää mun mielestä täältä kuntalaista kokonaan -- jotenkin niinku se on musta niinku täysin älytöntä, että tehdään talousarvio ja sitten muutetaan talousarviota ja sitten talous toteutuu sen muutetun talousarvion mukaisesti. Kun tehdään talousarvio ja sitten tehdään ennusteita ja sitten voitaisiin hakea se valtuustolta niinku tietysti oikeutus siihen, että ne määrärahat ylittyy, mutta varsinaista talousarviota ei pitäisi mennä muuttamaan.”* (Haastateltava 1)

*”Henkilökohtaisesti en ole määrärahojen ystävä lainkaan ja koen, että se niinku jäykistää sitä mallia ja aiheuttaa tavallaan myöskin haasteita siihen niinku todelliseen tarpeeseen vastaamisessa, että valitettavan usein tuntuu, että määrärahoja käytetään sen takia, että määrärahoja on ja se todellinen tarve sieltä taustalta unohtuu.”* (Haastateltava 3)

*”Yksiköissä on semmoinen pelko aina, että jos ne alittaa budjetin, että se niinku leikataan pois, ja meillä on kyllä se lähtökohta ollut se, että jos alittaa, niin siitä tuota ei rangaista. Se ongelma on enempi myös niin päin, että mitä voidaan tehdä, kyetään tekemään yksikölle, joka ei pysy budjetissa, että mitä muuta kuin lisätä sitä rahaa sinne, että onko sellaisia toiminnallisia muutoksia tehtävissä, ja niitä on yritetty ja haettu.”* (Haastateltava 4)

Toisaalta yhden haastateltavan mielestä toimialojen budjettimomenttien määrissä tapahtuu vuosittain määrärahojen ylityksiä, mutta ne ovat kuitenkin olleet mittaluokassa suhteellisen pieniä, jolloin määrärahoissa on pääasiallisesti pysytty. Haastateltava näkee tämän johdosta toimialojen tavoiteasetannan olevan realistisella tasolla. Tulos- ja rahoituslaskelmaan asetetut tavoitteet ovat haastateltavan kaupungissa ohjanneet osaltaan merkittävästi toimintaa.

Osa haastateltavista kertoo mieltyneensä erityisesti nettobudjetointiin, koska se sallii joustavammin vuoden aikana tehtäviä muutoksia. Jos kyseessä on muutos, joka lisää tuloja, mutta lisää myös menoja, saattaa joskus olla järkevää tehdä muutos kokonaisuuden kannalta. Nettobudjetoinnin nähdään sallivan sen tapaiset muutokset paremmin. Jos esimerkiksi liikelaitoksia ajatellen ei olisi nettobudjetointia käytössä, muutoksia pitäisi haastateltavien mukaan viedä aina erikseen päätettäväksi. Tällaisissa tilanteissa toimintakateajattelu nähdään erityisen hyödyllisenä. Perinteisesti nettobudjetointia hyödynnetäänkin nimenomaan liikelaitosten budjetoinnissa (Neilimo & Uusi-Rauva 2017).

### **Budjetointiprosessin pituus nähdään osassa kaupungeja haasteena**

Useissa haastatteluissa haastateltavat nostavat esiin ajatuksen, voisiko budjetointiprosessin aikataulua kehittää. Budjetointiprosessin aikatauluttamisesta on kaupungeissa keskusteltu, esimerkiksi sen tiivistämisen sekä vaiheiden näkökulmasta. Talousarvion laadintaan käytetään kaupungeissa runsaasti aikaa, ja tämän suhteen kaupungeissa on pohdittu, onko kaikki käytetty aika tarpeen sekä tuottaako se lisäarvoa, vai voitaisiinko prosessi viedä läpi myös nopeammalla aikaikkunalla. Aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa budjetointia on Ikäheimon ym. (2019, 162) mukaan kritisoitu osittain juuri tästä, aikaa ja resursseja vievästä näkökulmasta. Kun laatimiseen käytetään tuhansia työtunteja, voidaan miettiä, voitaisiinko nämä tunnit käyttää jollain tapaa tuottavamminkin. Toisaalta tavoitteista ja suorituksen arvioinnin kriteereistä sekä toiminnan järjestämisen tasoista sopimiseen kuluu joka tapauksessa aikaa riippumatta siitä, minkä menettelytavan yhteydessä tämä tehdään.

Aineistosta nousee esiin toive talousarvioiden laadinnan yksinkertaistumisesta. Hyvän budjetoinnin periaatteisiin perinteisesti kuuluu, että budjetointi on riittävän yksinkertaista (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 235). Haastatteluista nousee esiin pohdintaa, saataisiinko budjetti laadittua lyhyemmälläkin aikavälillä sekä paljonko virkamiestyötä, luottamushenkilöiden kuulemista ja arviota on tarpeen tehdä seuraavan vuoden budjettipohjaa varten, ja tuoko prosessin aloittaminen jo keväällä lisäarvoa suunnitteluun. Jos ajatellaan toiminnan suunnittelua, pitkän prosessin nähdään toimivan, mutta jos se on pelkkää talouden suunnittelua, pitkää prosessia ei nähdä järkevänä.

Budjetointiprosessissa on kaupungeittain pieniä eroja liittyen erityisesti talousarvion laatimisen aikatauluun. Osassa kaupunkeja prosessi aloitetaan aiemmin ja osassa myöhemmin. Havaittavissa kuitenkin on, että itse prosessin vaiheet (ks. kuvio 1) ovat kaupungeissa melko samankaltaisia, niin kaupunginjohtaja- kuin pormestarivetoisissa kaupungeissa. Aineistosta ilmenee, että talouden suunnitteluprosessia on kaupungeissa kehitetty niin, että keväisin tehdään enemmän strategista suunnittelua ja syksyisin paneudutaan operatiivisen tason yksityiskohtiin. Talousarvioprosessiin liittyvänä haasteena nähdään esimerkiksi prosessin aloittaminen varhain, jolloin pitäisi kyetä ennustamaan verotulojen kehitystä ja valtionosuuksia yli vuoden päähän. Tulopuolen arviointi nähdään suunnitteluohjevaiheessa kohtuullisen haastavana sekä sen nähdään tuovan suunnitteluprosessiin epävarmuutta, kun sisäiset erät muuttuvat vielä syksyä kohden. Syksyisin suunnittelun nähdään osaltaan helpottuvan, kun esimerkiksi lainsäädännön vaikutukset saattavat täsmentyä toimintamenoihin ja kuluvan vuoden toteuma on paremmin nähtävissä.

### **5.2.2 Strategian yhteys budjettiin – toiminnan ja talouden yhdistämisen haaste**

Aineistosta ilmenee, että budjetoinnin tavoitteet tulevat strategian puolelta. Kuntien talousarvio ja -suunnitelma tulee myös kuntalain (410/2015) 110 §:n mukaan laatia siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Strategialla on näin ollen olennainen rooli budjetoinnissa, joten tässä osiossa käydään hieman läpi kaupunkien toiminnan ja talouden tavoiteasetantaa sekä suunnittelua.

Aiemmassa luvussa 5.2.1 esitetyn havainnon mukaisesti talousarvion lisäksi myös strategia rakennetaan kaupungeissa hyvin pitkälti yhteistyössä toimialojen kanssa. Haastateltavien mukaan kaupungin tasolta ikään kuin ylhäältä alaspäin annettuna tulee yleisemmät tavoitteet, mutta toimialat pääsevät vaikuttamaan pitkälti strategian sisältöön. Strategian suhteen kaupungeissa käydään aktiivisesti keskustelua eri päätöksentekotasojen kanssa. Mikäli tavoitteista päätettäessä ei päästä yhteisymmärrykseen, kaupunginjohtaja tai pormestari tekee viime kädessä päätöksen, mikäli jotain asiaa ei oteta kyseisellä kierroksella mukaan. Aineistosta ilmenee, että strategiaan kirjattavat taloustavoitteet ovat punainen lanka ja johtoajatus kaupunkien tasapainottamistoimissa.

Budjetoinnin tavoitteena kaupungeissa on varmistaa, että lakisääteisiä palveluja ja palvelutuotannossa arvioituja palvelumääriä varten on varattu riittävät määrärahat ja talousarvio on tasapainoinen eli meno- ja tulokehitys eivät voi olla kovin erisuuntaisia. Palvelujen tuotantotasoa arvioidessa haastateltavien mukaan ohjaavimpana tekijänä on se, että palvelut ovat lainmukaisia ja

ne saa lain tai asetuksen vaatimassa määräajassa. Vaikka kaupungeissa on tehty tehostamistoimia viimeisten vuosikymmenten aikana, sen ei nähdä riittävän. Talouden tasapainottamista ajatellen haastateltavat näkevät olennaisena tarpeena kyvyn arvioida palvelutuotantoa kriittisemmin kuin mitä tällä hetkellä tehdään.

Aineiston perusteella tavoitteet on asetettu kaupungeissa pääsääntöisesti realistisesti niin, että ne on mahdollista saavuttaa. Tavoitteisiin kirjataan usein myös kunnianhimoisempia tavoitteita esimerkiksi pidemmälle aikavälille. Osa haastateltavista näkee, että strategiaan voi päästä melko eri tasoisiakin tavoitteita, vaikka niitä pyritään taklaamaan, jotta strategiasta saataisiin mahdollisimman tasapainoinen. Esimerkiksi yhdessä kuutoskaupungeista ongelmana on nähty, että strategiaan päätyy liikaa tavoitteita, joista osa on välillä luonteeltaan myös epärealistisia, joten kuluvalle strategiakerroksella yksi tavoite on, että tavoitteita karsitaan.

*”Jos puhutaan niin kuin valtuuston asettamista tavoitteista, niin niistä ei ole kuin viime vuosina 50 % ehkä toteutunut, toki meidän valtuusto on asettanut aivan järkyttävän määrän niitä, oliko 40 tavoitetta, ja tuota monta sataa päämäärää ja tavoitetta.”*

(Haastateltava 1)

Haastateltavat näkevät toiminnan ja talouden ymmärryksen ja yhdistämisen keskeisenä kehittämiskohteenä, koska talous pitäisi saada kiinteäksi osaksi ajattelua ja myös ohjauksen kulmaksi. Kun toiminnan ja talouden yhteys ymmärretään paremmin, osataan haastateltavien mukaan tehdä realistisempia ja parempia budjetteja. Tällöin ymmärretään paremmin myös palvelujen kustannusrakenteet sekä löydetään asiat, joihin voidaan vaikuttaa siten, että palvelut pystytään toteuttamaan kustannusvaikuttavammin. Tähän liittyen haastateltavat nostavat jälleen haasteeksi poliittisen ohjauksen. Vaikka asioita tehdään haastateltavien mukaan tietoperusteisesti, palveluista vastaavat henkilöt edustavat substanssia ja heille tärkeintä on, että asiat hoidetaan hyvin ja laadukkaasti. Raha- ja toimintaprosessi ovat useissa palveluissa niin erillään toisistaan, että tulovirtaa ei ajatella eikä talous ole ajattelussa koko ajan mukana. Palvelujen tarjoamatason suhteen haasteeksi nähdään usein yhtälö, jossa päätöksentekijät eivät haluaisi mihinkään palveluun puuttua eivätkä kiristää verotusta. Virtasen ja Stenvallin (2019, 68) mukaan poliittinen osaaminen edellyttää poliittisen tahtotilan tunnistamisen lisäksi ymmärrystä siitä, mitä poliittisessa päätöksenteossa valittujen linjausten toteuttaminen merkitsee käytännön toiminnalle. Tässä mielessä toiminnan ja talouden yhteyden ymmärtämisellä on olennainen merkitys budjetoinnissa.



Aineistosta ilmenee, että osassa kaupunkeja on tapahtumassa organisaatiouudistuksia, joiden myötä johtamisjärjestelmää päivitetään. Esimerkiksi yhdessä kaupungeista vuosien ajan käytössä ollut toimialamalli korvataan palvelukokonaisuuksilla, jotka vastaavat pitkälti nykyisiä kaupungin toimialoja. Toimialat kuitenkin ikään kuin katoavat pois. Tavoitteena on, että kaupungin uusi ohjausmalli perustuisi puhtaammin asiakastarpeen tunnistamiseen ja siihen vastaamiseen, eikä siihen, mitä kaupungissa on suunniteltu. Toisessa kaupungissa puolestaan muutetaan johtamisjärjestelmää siten, että jatkossa valtuuston asettamien, koko toimialavastuulle tulevien tavoitteiden sijaan uudessa mallissa tehdään koko kaupunkia koskevat tavoitteet, joiden suhteen kaupunginjohtaja delegoi vastuuta suoraan tulosityksikköjohtajille. Kaupungissa otetaan käyttöön myös laajennettu johtoryhmä, jossa tulosityksikköjohtajat vastaavat huomattavasti aiempaa enemmän omien tavoitteidensa toteutumisesta ja niitä seurataan aktiivisesti. Näin pyritään haastateltavan mukaan pääsemään parempaan talouden ohjaukseen, tavoitteiden toteuma-asteeseen sekä suorituksen johtamiseen.

### 5.2.3 Budjettiseuranta ja ennusteet budjetoinnin tukena

Aineisto osoittaa, että kaupungeissa budjettiseurantaan liittyviä tietoja viedään vaihtelevasti kaupunginhallitukseen tai poliittisille päätöksentekijöille. Tässä luvussa käydään läpi budjetointi-informaatioon liittyviä havaintoja sekä kehittämistarpeita. Lopuksi tiivistetään aineistosta nousseet havainnot tutkimuksen kannalta ajankohtaiseen automatisoidun talousraportoinnin uudistukseen liittyen.

Talouden raportoinnin osalta aineistosta ilmenee, että kaupunkien välillä on eroavaisuuksia sen suhteen, kuinka paljon tietoa talouden tilanteesta viedään esimerkiksi kaupunginhallitukseen tai poliittisille päätöksentekijöille. Osassa kaupunkeja kuukausiraportointi tehdään tänne asti, osassa tehdään osavuosikatsaukset ja osassa lista-asiana näitä ei tietoisesti viedä kaupunginhallitukselle.

*”Leimallista on ollut, että mitä voisi kuvitella, että mitä on muut kaupungit kertanut, että kaupunkitasolla me ei niin kuin -- ei ole esimerkiksi kaupunginhallitukseen viety osavuosikatsausta niin, että se olisi kaupunginhallituksen lista-asiana ollut joko niinku tilinpäätösennuste tai osavuosikatsaus tai joku kuukausiraportti, niin ei ole varmaan tällä vuosituhannella käsittääkseni ollut -- ja se on ollut tietoinen valinta, koska on koettu, että se, että viedään asia lista-asiana, niin se mahdollistaa sitten sen, että päättäjät voi poliittisten intohimojen saattelemana muuttaa sitä päätösesitystä ja sieltä*

*voi tulla sitten sellaisia päätöksiä yllättäen, jotka ei ole tarkoituksenmukaisia sen budjetin kannalta.” (Haastateltava 7)*

Haastateltavat näkevät osavuosikatsauksen antavan lukijalle sinänsä riittävän tiedon, jos mietitään esimerkiksi poliitikkoja, mutta johdon käytettävissä oleva tieto ei ole tällä hetkellä aina riittävää toiminnan ja talouden ennustamisen kannalta. Ennusteiden suhteen kaupungeissa seurataan perinteisesti tuloslaskelmaa ja investointimenoja. Budjetin lisäksi ainakin yhdessä kaupungeista pyöritetään myös koko ajan 10 vuoden skenaarioennustetta, joka tehdään konserni- ja kaupunkitasolla. Sen avulla pystytään tarkastelemaan pitkän aikavälin kehitystä, mikä on tarpeen osittain myös kaupungin mittavien investointien takia. Ennusteiden avulla voidaan huolehtia, että investoinneista saadaan hyötyjä ja ne kyetään maksamaan takaisin. Seuranta on haastateltavien mukaan melko jälkijättöistä, kun aina katsotaan ikään kuin peräpeiliin – vaikkakin osavuosikatsausten yhteydessä katsotaan ennusteita. Kaupungeissa yritetään aineiston perusteella päästä siihen, että katsottaisiin myös tulevaa eikä vain mennyttä aikaa.

Aineistosta ilmenee, että talouden seurantaprosessi on tällä hetkellä kaupungeissa melko manuaalista, jonka suhteen nähdään kehitystarpeena saada automaatiikkaa, analytiikkaa sekä hälytyksiä seurannan tueksi. Haastatteluhetkellä kaupungeissa on ollut käynnissä tietojärjestelmä uudistuksia, joiden myötä myös raportointi tulee muuttumaan. Raportoinnin esittämisen sekä visualisoinnin tueksi tulee kaupungeissa käyttöön esimerkiksi Power BI -raportointiratkaisu, jonka avulla raportoidaan esihenkilöille ja päättäjille. Osa kaupungeista on jo haastatteluajankohtaan mennessä ottanut Power BI -ratkaisun käyttöön raportoinnissaan. Aineistosta ilmenee, että informaatiota pyritään koko ajan parantamaan ja viemään eteenpäin sekä havainnollistamista pyritään kehittämään erityisesti päätöksentekijöitä ajatellen.

Kuntien ja kuntayhtymien talousraportointi uudistuu vuonna 2021, kun koko kuntakenttä siirtyy automatisoituun talousraportointiin ja taloustiedot toimitetaan Valtiokonttorin kuntatalouden tietopalveluun vuoden 2021 alusta lähtien. Uudistuksen ajankohtaisuuden takia haastattelujen yhteydessä haastateltavilta kysyttiin myös automatisoidun talousraportoinnin uudistuksesta. Kuntaliiton kyselyyn (Mehtonen 2020) syksyllä 2020 vastanneet kunnat ja kuntayhtymät eivät usko automatisoidun talousraportoinnin tuottavuushyötyihin. Kyselyyn on vastannut 101 kuntaa ja 35 kuntayhtymää, joista vajaa puolet vastanneista arvioi saavansa maltillisia tuottavuushyötyjä, joskin niiden realisoituminen ajoittuu vuosien päähän. Tästä näkökulmasta on kiinnostavaa selvittää, mitä kuutoskaupunkien talousjohto ajattelee automaattisesta talousraportoinnista niin yleisesti kuin budjetoinnin näkökulmasta.

Automaattisesta talousraportoinnista kysyttäessä haastateltavat nostavat päälimmäisenä esiin uudistuksen työläyden. Haastateltavien vastauksissa ilmenee myös, että uudistuksen hyötyaspekti on vielä epäselvä. Osa kaupungeista kyseenalaistaa uudistuksen luvatut hyödyt, ja osa suhtautuu uudistukseen odottavaisemmin. Uudistuksen hyödyllisyys herättää keskustelua myös sen takia, että raportointijärjestelmän uudistusprosessi on tuonut mukanaan paljon kustannuksia. Mikäli kaikki vanhat raportointivelvoitteet jäävät voimaan tai niihin täytyy tulevaisuudessakin vastata, uudistuksen nähdään aiheuttavan kaupungeille vain ylimääräisiä kustannuksia ja tällöin sen tarpeellisuus nähdään kyseenalaisena. Uudistus kuitenkin nähdään mahdollisuutena tehostaa taloussuunnittelua ja tiedolla johtamista, mikäli vanhoja toimintatapoja jätetään pois talousraportoinnin alkaessa kunnolla toimimaan. Osa haastateltavista näkee potentiaalia uudistuksen myötä mahdollisesti syntyvässä yhdessä yhteisessä tietovirrassa, jota voidaan hyödyntää niin kansallisella kuin kuntien tasolla. Tällöin samaa tietovirtaa voitaisiin hyödyntää johtamisen ja talouden suunnittelun tukena eri päätöksentekotasolla, vaikka kuntien välillä on eroja. Haastateltavat pohtivatkin, että kaupungin oman trendin näkyviin saaminen vie aikaa, ja toivovat, että huomiota on kiinnitetty siihen, kuinka paljon vertailutietoa voidaan käyttää, kun kuntien erilaiset rakenteet aiheuttavat erilaista vaikutusta kustannus- ja tulorakenteeseen ja siinä mielessä kuntien palvelutuotanto voi näyttäytyä hyvinkin erilaiselta. Osa haastateltavista näkee, että määrittelyvaiheessa Valtiokonttorin odotukset ovat olleet epäselviä. Osa haastateltavista esittää huolensa siitä, että erilaiset tulkinnat raportoinnin yksityiskohtien, kuten sisäisten ja ulkoisten erien käsittelyn suhteen voivat aiheuttaa erilaisia tilastotietoja. Tämä taas voi haastateltavien mielestä johtaa väärin tulkintoihin ja siihen, että joku kunta voittaa ja joku häviää.

*”Se valmistelutyö vaan on ollut todella ongelmallista, se että siellä niinku Valtiokonttorin henkilöt, jotka tuota niitä tietoja kerää, niin heillä on hyvin onnetoman huono käsitys siitä, mitä se tarkoittaa käytännössä täällä kuntapuolella, samalla tuon valtiovarainministeriön puolella, nii ei ole oikein hahmotettu sitä mitä tää tarkoittaa. Ne määrittelyt ovat muuttuneet, niitä ei ole saatu tuota moneen asiaan, joka vaikuttaa täällä kuntapuolella sitten, kun mietitään järjestelmiin tehtäviä muutoksia.”*  
(Haastateltava 4)

Hyvänä puolena nähdään, että palveluluokitukset ovat tarkkoja, jonka myötä jatkossa saadaan lisää informaatiota ja helpompaa vertailtavuutta sekä ajantasaisempaa tietoa nopeammin, kun tiedot lähtevät automaattisesti suoraan järjestelmästä Valtiokonttorille. Haastateltavat kertovat, että viesti kunnille on ollut, että kunnat saavat uudistuksesta paljon hyötyä ja sen takia työ kannattaa tehdä nyt. Vaikka itse uudistusprosessi on ollut tähän mennessä työläs, osa haastateltavista näkee, että uudistusta

tarvitaan, koska tiedolla on tärkeä rooli sen johtamisen kannalta. Budjetoinnin näkökulmasta uudistus voi näin ollen tuoda parempaa ja ajantasaisempaa tietoa budjetoinnin, vertailujen sekä ennusteiden laatimisen ja budjettiseurannan tueksi. Erään haastateltavan mielestä kaupungit ovat odottavalla kannalla siinä, miten uudistus tehostaa, päivittää ja mullistaa valtion ohjauksen kuntatalouteen, koska siinä nähdään olevan kehitystarpeita. Haastateltavan mukaan kaupungit eivät kuitenkaan näe uudistusta kaupunkien talouden ohjausta mullistavana ratkaisuna tai pidä varmana sitä, että sen myötä otettaisiin suuria harppauksia kehityksessä, vaan raportointi saattaa jäädä taustatiedoksi, jota kylläkin toivotaan hyödynnettävän valtion ohjaukseen mahdollisimman paljon.

#### **5.2.4 Budjetoinnin kehittämiseen liittyviä havaintoja**

Aineiston perusteella suurin osa haastateltavista ei näe, että varsinaista budjetoitiprosessia tai budjetoinnin mallia olisi kaupungeissa viime vuosina uudistettu, koska budjetoitiprosessin nähdään jatkuneen melko samankaltaisena jo useita kymmeniä vuosia – tosin prosessi on näiden vuosien varrella hioutunut nykyisiin uomiinsa. Aineiston perusteella on havaittavissa, että budjetoinnin perusidean uudistamisen sijaan kehittämistyötä tehdään enemmän esimerkiksi aikatauluihin, informaatioon, kommunikoinnin määrään ja tapoihin sekä muihin asioihin liittyen. Perinteistä paradigman muutosta nähdään aineiston perusteella kuitenkin esiintyvän, mikä näyttäytyy erityisesti siinä, että budjetoinnin proseduuria pyritään hiomaan toimivammaksi. Tämän kehityksen nähdään erityisesti olleen keskiössä viime vuosina ja mahdollisesti myös tulevaisuudessa.

Aineistosta kuitenkin ilmenee, että kehittämistyötä on kaupungeissa tehty. Kehittämistoimenpiteitä on sivuttu jo osaltaan aiemmissa luvuissa 5.2.1–5.2.3. Rullaavuus ja rullaava ajattelu nousee aineistosta esiin usean kaupungin kohdalla. Kaupunkien budjetointi on muuttunut viime vuosina rullaavammaksi erityisesti taloussuunnittelun näkökulmasta ja tämän kehityksen nähdään aineiston perustella jatkuvan myös tulevaisuudessa, koska se tarjoaa tilaisuuden tarkastella toimintaa joustavammin vuoden aikana. Rullaava ajattelu nousee esiin myös aiemmassa luvussa 5.1.1, jossa käsitellään tarvetta huomioida toimintaympäristön ja palvelutarpeiden muutoksia budjetoinnissa. Esimerkiksi yhdessä kaupungeista on varsinainen rullaava järjestelmä ollut käytössä noin parin vuoden ajan, ja sen avulla saadaan haastateltavan mukaan huomioitua ajankohtainen tieto talousarvion laadinnan eri vaiheissa. Haastateltavan kaupungissa on pyritty kääntämään mallia rullaavuuden kautta erityisesti tarvelähtöisyyden ja asiakastarpeen huomioivaan malliin. Haastateltavan mukaan rullaavuus perustuu siihen, että palvelutarpeet eivät katoa minnekään, vaan tarpeet vaihtelevat, ja tällöin on pyritty operatiivisella tasolla tekemään trendiohjausta, jonka

suuntaan ohjausmallia on pyritty kääntämään. Määrärahaohjaus toimii edelleen kaupungin strategisella tasolla ja sitä käytetään tietynlaisen raamin pohjana kuntalain velvoitteet huomioiden. Operatiivisella tasolla kaupungissa on pyritty kuitenkin menemään enemmän rullaavaan, ketterään ja trendiohjauksen suuntaan.

*”Kyllähän tämä korona on myöskin osoittanut toisaalta sitä ketteryyden potentiaalia, mitä meillä on, että jos päätöksiä pitää tehdä, niin kykyä siihenkin on, että joskus vaan se päätöksentekoprosessi on sitten vähäsen jäykistävä tekijä, kun tulee erilaisia näkemyksiä tilanteeseen, mutta silloin kun ollaan samaa mieltä jostain tai tulee joku tällainen tekijä mikä pitää nopeasti saada huomioitua, niin kyllä sitä ketteryyttä silloin kyllä löytyy.” (Haastateltava 3)*

Vaikka aineistosta ilmenee, että rullaava ajattelu on erityisesti viime vuosina lisääntynyt budjetoinnissa, Rajalan ja Tammen (2014, 45–46) mukaan rullaavaa menettelyä on käytetty jo pitkään kuntien talouden johtamisessa, koska taloussuunnittelutyö on luonteeltaan rullaavaa taloussuunnitelman aikajänteen ollessa nykyisin 3–4 vuotta. Rullaava budjetointi kiinnostaa kuntia, koska sen on nähty tarjoavan nykyistä budjetointikäytäntöä paremmin tilaisuuden vuoden aikana tehtäviin tarkistuksiin ja valvontaan. Tämä ajatus ilmenee myös tämän tutkielman aineistossa.

Aineistosta nousee esiin, että omat kokeilut sekä pilotit koetaan kaupungeissa haastavaksi talouden niukkuuden takia. Piloteille ja kokeiluille annettavat määrärahat ovat haastateltavien mukaan suhteellisen pieniä, koska valtaosa rahoista menee lakisääteisten tehtävien hoitamiseen. Kysyttäessä esimerkiksi osallistavasta budjetoinnista ja sukupuolitietoisesta budjetoinnista haastateltavat kertovat niitä kaupungeissa toteutettavan, joskin vaihtelevissa mittaluokissa. Esimerkiksi osallistava budjetointi nähdään isoksi kehitykseksi, ja erityisesti tähän liittyen on kaupungeissa esiintynyt paljon valtuustoaloitteita. Aineistosta ilmenee ajatus, että kuntalaisten mukaan ottaminen tavalla tai toisella suoraan tekemiseen ja päätöksentekoon tulee tulevina vuosina lisääntymään, mikä osaltaan tulee mahdollisesti luomaan tarpeita kehittää myös budjetointia osallistavampaan suuntaan. Myös valtiovarainministeriön raportissa (2020b, 277) ilmenee, että tulevaisuudessa entistä keskeisemmässä roolissa on kuntalaisten mahdollisuudet osallistua ja vaikuttaa laajassa merkityksessä, joka osaltaan lisää myös tarvetta lisätä erinäisten valmistelujen avoimuutta sekä aktiivista viestintää. Meriluodon ja Litmasen (2019, 8) mukaan perinteisen edustuksellisen demokratian rinnalle tarvitaan tulevaisuudessa uudenlaisia kansalaisosallistamisen muotoja, kuten osallistavaa budjetointia, erilaisia yhteiskehittämisen verkostoja sekä kansalais- ja asiakasraateja.

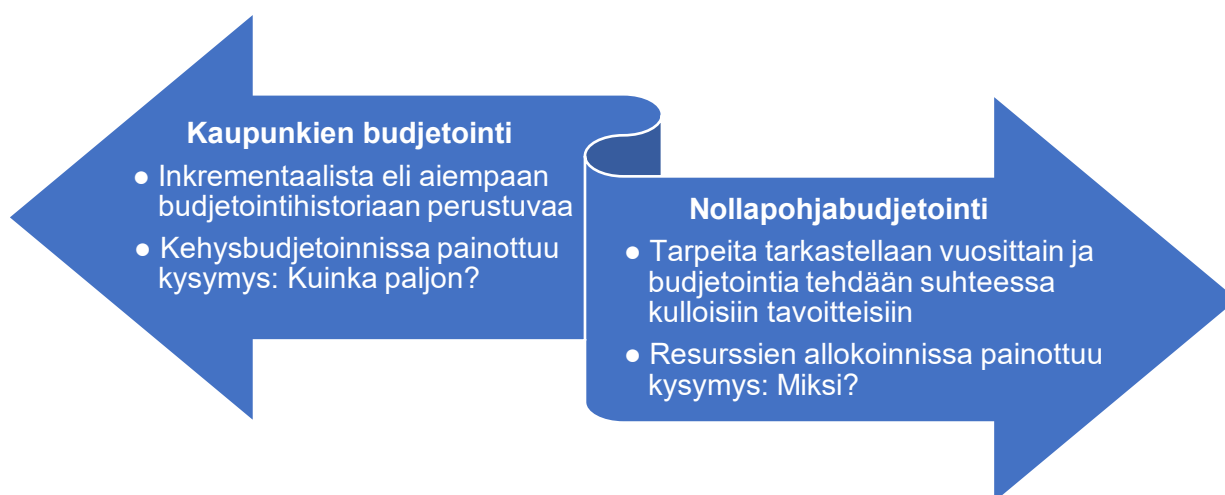
Yhteenvedona voidaan todeta, että aineistosta nousee vahvasti esiin haastateltavien vaihtelevat ajatukset budjetoinnin kehittämiseen liittyen. Osa haastateltavista tuo esiin kaupungin kehitysmuotoisen ja kokeilunhaluisen ilmapiirin, jossa ollaan valmiita rohkeisiin kokeiluihin. Toiset taas suhtautuvat uudistuksiin skeptisemmin. Haastateltavat tunnistavat muuttuvan toimintaympäristön mukanaan tuomat vaatimukset myös toiminnan kehittämiseksi, mutta kehittämiseen ei nähdä olevan valmiita keinoja yksittäisten mallien näkökulmasta. Bergstrandin (1995, 92–93) mukaan budjetointi onkin monivaiheinen prosessi, jossa voidaan soveltaa monia eri tapoja. Tähän liittyy myös osaltaan aiemmin esitelty kontingenssiteoria, jonka mukaan ei etsitä yhtä ainuttakaan oikeaa tapaa organisoida asioita, koska organisoiminen on vastattava toimintaympäristön olosuhteita (Harisalo 2009, 39). Lisäksi budjetoinnissa tulee ottaa huomioon jokaisen organisaation omat erityispiirteensä (Bergstrand 1995, 92–93). Aineistosta ilmenee, että uusia ajatuksia ja menetelmiä nousee välillä keskusteluun ja etenee mahdollisesti myös kokeiluasteelle saakka, mutta näiden nähdään usein hioutuvan käytännössä melko lähelle entistä toimintatapaa, tuoden ehkä jotain uutta, mutta ei mitään mullistavaa. Haastateltavien mukaan usein käy niin, että uusi teesi tai ajatus muotoutuu hyvin lähelle vanhaa toimintamallia, jolloin uudella menetelmällä ei olekaan ratkaisevaa eroa jo käytössä olevaan toimintamalliin. Budjetoinnin traditiot ja perinteiset toimintamallit ovat kaupungeissa näin ollen keskeisessä roolissa, vaikka budjetointia pyritään jatkuvasti kehittämään. Budjetoinnin kehittämisen ja muutoksen nähdään kuitenkin tapahtuvan hitaasti.

### **5.3 Nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuudet suurten kaupunkien budjetoinnissa**

*Millaisia soveltamismahdollisuuksia nollapohjabudjetoinnilla on suurten kaupunkien budjetoinnissa?*

Aiemmassa luvussa käsiteltiin kaupunkien budjetoinnin yleisiä periaatteita kuten kuutoskaupunkien käytössä olevia menetelmiä ja ajatusmalleja budjetoinnissa. Tässä luvussa selvitetään, millaisia soveltamismahdollisuuksia nollapohjabudjetoinnilla nähdään olevan suurten kaupunkien budjetoinnissa kuutoskaupunkien näkökulmasta. Nollapohjabudjetointia ei ole budjetointimenetelmänä sovellettu aiemmin kuutoskaupungeissa, joten tämä analyysiosio luo katsauksen ajatuksiin, joita nollapohjabudjetointi kaupunkien talousjohdon edustajissa herättää.

Osion ensimmäisessä luvussa selvitetään, kuinka hyvin nollapohjabudjetointi käsitteellisesti tunnetaan kuutoskaupungeissa. Tutkimuksen tavoitteena on luoda käsitys nollapohjabudjetoinnin käsitteellisestä ymmärryksestä – mistä puhutaan, kun puhutaan nollapohjabudjetoinnista. Tämän selvittämisen tukena toimii niin aiempi tutkimuskirjallisuus kuin tutkielman empiirinen osio. Tämän jälkeen syvennyttään nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksiin kaupungeissa, koostaen mallin soveltamisen hyviä sekä huonoja puolia. Lopuksi tarkastellaan nollapohjabudjetoinnin käyttöpotentiaalia kaupunkien talouden suunnittelussa ja budjetoinnissa. Alla olevassa kuviossa (kuvio 8) on kuvattu kaupunkien budjetoinnin ja nollapohjabudjetoinnin lähtökohdat. Budjetoinnin lähtökohdissa on havaittavissa eroja, mutta syvennyttään näiden suhteeseen seuraavissa luvuissa tarkemmin.



*Kuvio 8. Kaupunkien budjetoinnin ja nollapohjabudjetoinnin lähtökohdat.*

### **5.3.1 Nollapohjabudjetointi ei ole kaupungeissa kovin tunnettu budjetointimenetelmä**

Tampereen kaupungin kanssa käytyjen keskustelujen pohjalta sekä Tampereen kaupungilta saaduista ennakkomateriaaleista ilmenee, että nollapohjabudjetointiin liittyvissä alustavissa kaupungin tekemissä kyselyissä menetelmään on suhtauduttu mielteliäästi sekä käsitteellisesti ei ole aina hahmotettu, mitä sillä ylipäätään tarkoitetaan. Tämän haasteen innoittamana tutkimuksessa on selvitetty haastateltavien käsitystä siitä, miten nollapohjabudjetointi budjetointimenetelmänä tunnetaan ja ymmärretään.

Haastattelurunkoa (liite 1) rakennettaessa on nollapohjabudjetoinnin osalta oltu kiinnostuneita ensinnäkin siitä, miten haastateltavat ymmärtävät nollapohjabudjetoinnin käsitteellisesti sekä millaisena haastateltavat näkevät menetelmän soveltamismahdollisuudet kaupungeissa. Mikäli

haastateltava on tuonut ilmi, ettei tunne menetelmää eikä siihen sisältyviä periaatteita, on ne esitelty tiivistäen haastateltavalle. Tiivistyksessä on tuotu esiin ajatus ns. tyhjältä pöydältä lähtemisestä, toimintojen kriittisestä arvioinnista sekä mallin käytännön soveltamismahdollisuudet vahvassa ja heikossa muodossa. Tässä tiivistyksessä nollapohjabudjetointi on esitelty enemmän ajattelumallina kuin teknisenä menetelmänä mahdollisine päätöksentekopaketteineen (ks. luku 3.1). Jälkikäteen ajateltuna haastateltavilta olisi voitu kysyä näkemystä nollapohjabudjetoinnin peruseriaatteeseen kuuluvista päätöksentekopaketeista, jotka muodostavat Pyhrrin (1977) määrittelemän perinteisen nollapohjabudjetoinnin perustan. Tämän johdosta tutkimus vastaa kysymykseen, miten nollapohjabudjetointi nähdään ajattelumallina budjetoinnin takana – ei niinkään budjetoointitekniikkana sen perinteisimmässä muodossa. Tämä on hyvä ottaa huomioon myös aineiston analyysissa. Kysyttäessä, onko nollapohjabudjetointi budjetoointimenetelmänä tuttu, haastateltavat antavat vaihtelevia vastauksia:

*”Ei varsinaisesti, että tarkoitat sitä, että saman vuoden tai niinku kuluvan vuoden ei laitettaisi mitään kasvua sinne seuraavalle vuodelle?”* (Haastateltava 1)

*”Ei oikeastaan, tai siis kuulin tämän sanan varmaan nyt ensimmäisen kerran sinulta ja kävin googlettamassa.”* (Haastateltava 2)

*”Olen satavarma, että esimerkiksi meidän kaupunginhallitukselle, niin osalla käsitteet, mitä tämä tarkoittaa, osalla ei ole hönkäsen pöläystä, mitä se tarkoittaa, ja osa ajattelee, että tämä on ollut todella yritysmaailmassa tehty.”* (Haastateltava 4)

*”Kuvittelen jotain, mutta ei varmaan tuttu ole.”* (Haastateltava 6)

Viidessä kaupungissa kuudesta nollapohjabudjetointia ei ole sovellettu tai suunniteltu sovellettavan budjetoointimenetelmänä. Tampere on tutkimuksen kaupungeista ainoa, jossa nollapohjabudjetointia on sovellettu tai tullaan lähitulevaisuudessa soveltamaan. Tampereen kaupungissa nollapohjabudjetointia kokeillaan ensimmäistä kertaa kolmessa yksikössä vuoden 2021 talousarviovalmistelussa. Nämä yksiköt ovat työllisyys- ja kasvupalveluiden yksikkö, kestävän kehityksen yksikkö sekä historiallisten museoiden yksikkö. Vuoden 2021 budjetointikierroksella tarkastellaan mallin soveltuvuutta ja vuoden 2022 talousarviovalmistelussa nollapohjabudjetoinnin tuloksia on tarkoitus hyödyntää talousarvion resurssien kohdentamisessa. Tampereen kaupungin haastateltavan mukaan kaupungissa on pohdittu, voisiko nollapohjabudjetointi olla esimerkiksi kerran valtuustokaudessa tehtävä laaja arvio vai olisiko sellainen arvio liian työläs tehtäväksi vuosittain. Haastateltava ei näe tulevan sote-uudistuksen takia kovin järkevänä panostaa vielä koko



kaupungin kuvaan ennen kuin tiedetään, millainen tuleva toimintaympäristö on ja tuleeko se esimerkiksi helpottamaan mallin mahdollista soveltamista. Tampereen haastateltavan mukaan kokemusta menetelmän soveltamisesta käytännössä ei kuitenkaan ole vielä tutkimuksen toteutusvaiheessa kerennyt kovin paljoa kertymään.

Haastateltavat kokevat nollapohjabudjetoinnin vieraampana budjetointimenetelmänä, koska menetelmän soveltamisesta ei ole kaupungeissa kokemusta. Eräs haastateltavista oli kysynyt ennen haastattelua pidempään kaupungin palveluksessa olleilta kollegoiltaan nollapohjabudjetoinnista. Oli ilmennyt, että menetelmää oli 1980-luvulla teemana ja sanana vritelty kaupungissa, mutta se ei ollut herättänyt kiinnostusta niin paljoa, että sitä olisi lähdetty kaupungissa soveltamaan. Vaikka haastateltavien käsitteellinen ymmärrys nollapohjabudjetoinnista on heikolla tai vaihtelevalla tasolla, tunnistavat haastateltavat runsaasti samoja näkökulmia sen sovellettavuuteen liittyen kuin aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa on käsitelty. Käsitellään näitä löydöksiä seuraavissa luvuissa tarkemmin.

### **5.3.2 Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus suurissa kaupungeissa**

Nollapohjabudjetointi ei ole haastateltaville budjetointimenetelmänä kovin tuttu menetelmä, joten analyysissa on hyvä kiinnittää huomiota tämän vaikutukseen vastauksissa. Moni haastateltavista kommentoi sovellettavuusvaiheeseen siirtyessä, että malliin tulisi tutustua enemmän, jotta voisi antaa syvällisempiä vastauksia. Haastattelutilanteessa on pyritty kuvailemaan nollapohjabudjetointimenetelmää mahdollisimman objektiivisesti, kuvaten menetelmän yleisiä periaatteita. Aineistosta nousee esiin, että nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksiin käytännössä suhtaudutaan kaupungeissa vaihtelevasti.

Aineistosta selviää, että nollapohjabudjetointiin kuuluva toiminnan kriittinen arviointi nähdään hyvänä asiana kaupungeissa, koska toiminnan tarpeellisuuden arviointi on tärkeää toiminnan kehittämisessä. Aineistosta nousee esiin ajatus, että kaupungeissa lähdetään vuosittain arvioimaan erityisesti tulosityksiköissä sitä, mitä kehys mahdollistaa, mitä voidaan tehdä, millaisia palvelumääriä voidaan tuottaa sekä tehdään arviointia siitä, mihin palveluihin satsataan ja miten esimerkiksi asiakasohjausta voidaan kehittää. Arviointia ja arvovalintaa tehdään haastateltavien mukaan erityisesti silloin, kun palvelutarpeet kasvavat, mutta kehys ei kasva samassa suhteessa. Tällöin mietitään, mihin palveluun allokoidaan resursseja ja mitä ajetaan niin sanotusti alas. Nollapohjabudjetoinnissa voidaan nähdä olevan tiettyjä elementtejä, joita kaupungeissa on haettu, mutta tyhjästä lähtemistä ajatuksen taustalla ei haastateltavien mukaan ole johtuen siitä, että

kaupungeilla on paljon sidottuja kustannuksia, kuten henkilöstökustannukset, tilakustannukset sekä suuri osa palveluostoista. Tämänhetkisten toimintatapojen nähdään kuitenkin olevan vielä kaukana nollapohjaisesta budjetoinnista kaikissa kuutoskaupungeissa, lukuun ottamatta Tampereen kaupungin kokeiluja.

Aineiston perusteella nollapohjabudjetoinnin mahdollisena hyvänä puolena nähdään se, että menetelmän avulla voitaisiin tuoda kaupunkitason etu ja arviointi määrärahojen käyttöön mukaan. Aineistosta nousee esiin ajatus, jonka mukaan määrärahoissa esimerkiksi kiinteää osaa voi olla kaksi kolmasosaa ja liikkuvaa osaa yksi kolmasosa, jolloin tätä liikkuvaa osaa voitaisiin arvioida enemmän nollapohjabudjetoinnin kautta sen suhteen, mihin panostukset kohdennetaan. Myös Ogden (1978) tuo esiin tämän ajattelun mahdollisuuden julkisen sektorin budjetoinnissa, kun osa menoista on kiinteitä ja sidottuja, pakollisesti järjestettäviä toimintoja. Ogdenin (1978, 528) mukaan pakollisten julkisten palvelujen suhteen budjetoinnissa voidaan miettiä, onko toimintojen vakiintunut järjestämisen taso perusteltu myös seuraavalla talousarviovuodella. Määräraha-ajattelusta juontuvana hankaluutena nähdään aineiston perusteella kuitenkin se, että saavutetuista eduista ja määrärahoista pyritään kaupungeissa perinteisesti pitämään kiinni. Jos toimialat lähtisivät laskemaan rahoitustarpeitaan nollapohjalta, haastateltavat eivät näe kovin todennäköisenä sitä, että toimialoilla oltaisiin valmiita suostumaan aiempaa vuotta pienempiin määrärahoihin. Tämä problematiikka liittyy osaltaan aiemmin esiteltyyn Ikäheimon ym. (2019, 162) havaintoon ylibudjetoinnin tekemisestä määrärahaileikkausten pelossa. Organisaatioille on tyypillistä, että tarpeita rahoitukselle löytyy aina.

Aineiston perusteella nollapohjabudjetointiin pohjautuvan ajattelun positiivisena seurauksena nähdään, että siinä käytäisiin esimerkiksi kaupunkien palvelupertuaarit kokonaisuudessaan lävitse. Tällöin voitaisiin syventyä palveluihin ajatuksella, onko palvelu kuinka välttämätön ja voitaisiinko siitä luopua. Tämä ajattelu noudattaa myös Pyhrrin (1977) menetelmää, jonka mukaan jokainen menoerä on erikseen perusteltava vuosittain. Tähän liittyy ajatus toiminnan kyseenalaistamisesta, mikä on haastateltavien mielestä ajatuksena tärkeä ja tervetullut, ja sen saaminen järkevällä tavalla osaksi budjetointiprosessia olisi hyvä myös siinä mielessä, että se toisi näkyville kaupungin palveluiden laajuuden. Haastateltavien mielestä olisi tarpeen, että päätöksentekijät ja kuntalaiset ymmärtäisivät tarkemmin, mihin kuntalaisilta verotuloina kerättävä raha menee, ja siinä nollapohjabudjetointi voisi menetelmänä auttaa ja avata ihmisten silmiä paremmin kuin tällä hetkellä. Pyhrr (1977) perustelee nollapohjabudjetoinnin hyödyllisyyttä ydintoimintojen tunnistamisen näkökulmasta, mikä osaltaan ilmenee myös edellä esitetyssä ajattelussa toimintojen näkyväksi tekemisestä.

*”Nyt on vähän niinku somekeskusteluissa, että tuota vähiten tietävät pitävät kovinta mekkalaa asioista, eikä ole väliä, onko se mielipide totta vai ei, onko siinä mitään totuuden perää, ja tällä voitaisiin ehkä vähän avata ihmisten silmiä ja näyttää, että mihin se, että se kaikki ei mene johonkin hömpötyksiin, vaan ihan arkipäivän asioiden hoitamiseen, että kaupunkilaisilla olisi niinku mahdollisimman sujuva ja mukava arki.”*  
(Haastateltava 4)

Osa haastateltavista näkee, että nollapohjabudjetointi voisi tuoda esille tuottavuusajattelua ja auttaa tuottavuuden kehittämisen pohtimisessa. Palveluiden selkeä erittely sekä esittely helpottaisi tuottavuuden kehittymisen seurantaan, kun saataisiin paremmin näkyviin tuottavuuden kehitys palveluissa. Haastateltavat näkevät tuottavuuden seurannan merkityksen kasvavan erityisesti lähitulevaisuudessa, kun kaupungit tekevät työtä rahoituksen riittävyyden suhteen. Kun kaupungin toiminnot tehtäisiin näkyvämmiksi, se mahdollisesti auttaisi myös päätöksentekoa, auttaisi ymmärtämään syy-seuraussuhteita, ja kun tuottavuuden kehityksen seurantaan halutaan panostaa, osa haastateltavista näkee nollapohjabudjetoinnin olevan siinä mielessä mielenkiintoinen ainakin ajatuksena. Nollapohjabudjetoinnin nähdään aiemmassa kirjallisuudessa vastaavankin osaltaan varojen tehokkaan allokoinnin kehittämiseen sekä toiminnan tehostamiseen niukoilla resursseilla toimiessa (esim. Jones & Pendlebury 2000; Lauth 1978).

*”Vaikka tämä on vähän vanhan ajan, menneen ajan tuota malli, niin tämä periaate siinä, että käytäisiin sitä arviointia, me ei käydä kunnissa, mä väitän, että yhdessäkään kunnassa ei käydä sitä niinku lävitse sillä tavalla, että koska se vie hirveästi aikaa, niin koskaan ei sitä aikaa sitten ei oikein ole, että käydään sitä lävitse...”* (Haastateltava 4)

Jokainen haastateltavista tuo esiin huomion, että kuntien toiminnasta suurin osa on lakisääteistä, mikä osaltaan rajoittaa toiminnan kriittistä arviointia, kun lakisääteiset palvelut on pakko tuottaa. Lainsäädännöllä on kuitenkin haluttu turvata suhteellisen saman tyyppiset sekä tasa-arvoiset palvelut kansaisille ympäri maata. Haastateltavat tuovat esiin myös ajatuksen siitä, että toimintaa voidaan kuitenkin tarkastella kriittisesti esimerkiksi sen suhteen, kuinka paljon toimintaan sitoutuu rahaa ja mitä tällä rahamäärällä saavutetaan. Nollapohjabudjetoinnin ajatellaan voivan johtaa mahdollisesti parempaan kulukuriin, kun jokaiseen yksityiskohtaan paneuduttaisiin tarkemmin. Samalla resurssimäärien vinoutumista niin sanotusti löysemmiksi ja tiukemmiksi määrärahoiksi saataisiin hillittyä, kun joka kerta lähdetäisiin alusta alkaen miettimään, mikä on toiminnon järjestämiseen tarvittava resurssimäärä.

Nollapohjabudjetointi nähdään koko kaupungin mittakaavassa ja isona kokonaisuutena työläänä menetelmänä soveltaa, mutta pienempien kokonaisuuksien budjetoinnissa siinä nähdään olevan mahdollisuuksia. Pienemmistä piloteista kysyttäessä haastateltavat näkevät niissä olevan mahdollista potentiaalia. Pilottien suhteen nousee esiin ajatus, että pieni pilottikin voi antaa kuvan, että nyt toimintoja ja asioita tarkastellaan oikeasti tarkasti.

*”Mutta isossa kaupungissa ja isossa mittakaavassa tuntuisi todella työläältä menetelmältä, eli ehkä jonkun tietyn vähän niin kuin pienemmän asian budjetoinnissa voisi ajatella, että siitä saataisiin kyllä varmasti paljon hyötyjä irti, mutta kokonaisuutena mitä on, niin hui hui!”* (Haastateltava 2)

Mallin soveltamismahdollisuudet korostuvat haastateltavien mukaan siellä, missä harkintamahdollisuutta on, koska siellä missä kädet ovat sidotut, mallin soveltaminen ajatusmallinakin on hankalaa. Aineistosta nouseekin esiin pohdintaa siitä, missä määrin mallia voitaisiin soveltaa osittain. Aiemmassa tutkimuksessa Sarant (1978) tuo esiin näkökulman, että nollapohjabudjetoinnin ei tarvitse olla täysin nolosta lähtemistä, vaan kriittistä arviointia ja toiminnan perustelua voidaan tehdä myös muultakin tasolta. Ogden (1978) toteaa inkrementaalisen eli lisäyksiin perustuvan budjetoinnin ja nollapohjabudjetoinnin yhdistelmän olevan useille hallinnonaloille käytännöllisin menetelmä soveltaa nollapohjabudjetointia.

Aineistosta ilmenee, että periaatteellisella tasolla nollapohjabudjetoinnin nähdään sopivan huonosti kuntasektorille ja suurten kaupunkien budjetointiin. Tämä havainto noudattaa myös aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa (esim. Oulasvirta & Aronen 2012; Rajala & Tammi 2014) esiin nousutta ajatusta siitä, että tehtävien ollessa lakisääteisiä vain toteutustapa ja laatu voivat olla karsinnan kohteena. Menetelmän sovellettavuuden näkökulmasta haasteen muodostaa se, että suuri osa toiminnoista on sidottu kunnista riippumattomista syistä sekä lainsäädännön velvoitteet ohjaavat paljon toimintaa. Haastateltavat näkevät arvioinnin ongelmaksi sen, että monet toiminnot ovat lakisääteisiä ja niiden tarpeellisuutta ei voida niiden pakollisuuden takia arvioida. Sidotut kustannukset syövät haastateltavien mielestä pohjaa ja merkitystä nollapohjabudjetoinnin soveltamisesta, koska todellisuudessa ”pöytä ei ole tyhjä”, vaan siinä on jo kaupungin näkökulmasta asioita kiinnitettyinä. Haastateltavien mukaan kaupunkien käyttötalouden kustannukset ovat usein kiinni rakenteissa, kuten palvelurakenteessa, palveluverkossa, palvelujen lakisääteisydessä, resurssien vaikeassa siirreltävyyydessä sekä niin sanotuissa hyväksi koetuissa käytänteissä. Harkintaa voidaan kaupungeissa kuitenkin käyttää siinä, tehdäänkö ylilaatua vai tehdäänkö vähemmän, ja mitkä ovat hoidettavien toimintojen volyymit sekä tavoitetasot. Niukat resurssit sekä valtion suunnalta

tulevat lisääntyvät tehtävät pakottavat toiminnan jatkuvaan kriittiseen tarkasteluun ja arviointiin kaupungeissa.

Nollapohjabudjetointi nähdään aineiston perusteella työläänä menetelmänä tehdä budjetointia. Menetelmän työläys ilmenee myös aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa (ks. luku 3.3). Nollapohjabudjetoinnin ajatus nähdään hyvänä sen toiminnan kriittisen arvioinnin näkökulmasta, mutta menetelmän soveltaminen niin sanotusti nollasta lähtien nähdään isona prosessina, kun palveluja on kaupungeissa satoja ja toiminnan volyyymi on suuri. Suurten muutosten tekeminen vuosittain nähdään kaupungeissa haastavaksi organisaatioiden suuren koon sekä esimerkiksi kunnallisen yleisen virka- ja työehtosopimuksen (KVTES) jäykkyyden takia. Toisaalta esimerkiksi Ogdenin (1978) mukaan poliittista uudelleentarkastelua ei ole tarve tehdä joka vuosi, vaikka toimintojen vakiintuneen tason arviointia jatkuvasti tehdäänkin. Julkisen puolen budjetoinnin kuvataan aineistossa olevan monimutkainen prosessi, jota tehdään käytännössä läpi vuoden ja vaiheita prosessissa on paljon.

Aineistosta nousee esiin pohdintaa sen suhteen, miten kaupungit voisivat käytännössä siirtyä soveltamaan nollapohjabudjetointia. Kaupungeissa muutoksia on perinteisesti tehty pienin askelin. Tähän liittyen aineistosta ilmenee, että mikäli nollapohjabudjetointia alettaisiin kaupungeissa soveltaa, se vaatisi haastateltavien mielestä pienempiä kokonaisuuksia ja kokeilunomaista lähestymistapaa. Osa haastateltavista myös pohtii, vaatisiko nollapohjabudjetointi pohjalle esimerkiksi tuotteistamisen, jotta käytettävissä olisi parempaa informaatiota kustannusrakenteista. Mikäli mallia lähdetäisiin jollain toimialalla kokeilemaan ja toisella ei, se voisi eräiden haastateltavien mielestä luoda epäoikeudenmukaisuuden tunnetta tilanteessa, jos näyttäisi siltä, että toinen toimiala saisikin enemmän määrärahoja kuin toinen. Nollapohjabudjetoinnin soveltaminen vaatisi näin ollen voimakkaan johdon tahtotilan mallin soveltamiseksi.

Aineistosta ilmenee, että nollapohjabudjetoinnin käytännön soveltaminen vaatisi haastateltavien mielestä suurta osaamista palveluissa ja tulosyksiköissä, joissa budjetointia tehdään. Tyler (1978) tuo tätä ajattelua esiin myös omassa tutkimuksessaan kertoessaan, että menetelmän soveltamisessa hyvällä perehdytyksellä on iso rooli. Haastateltavia mietityttää, kuinka paljon nollapohjabudjetoinnin soveltaminen sitoisi henkilöstöä ja samalla resursseja. Haastateltavien mielestä palvelujen kustannuksista ja niiden rakenteista pitäisi nollapohjabudjetointia sovellettaessa ymmärtää paljon sekä lisäksi pitäisi ymmärtää toimenpiteiden vaikutukset lukuihin. Tämä on haaste, koska kaupungeissa nähdään talousymmärryksen olevan vaihtelevalla tasolla eri organisaatioissa.

*”Viitaten siihen, että pystyisi nollasta lähtemään ja rakentamaan sen budjetin ilman, että yhtään katselee taaksepäin, niin tuota semmoista osaamista ei varmaan niin kuin laajasti siellä toimialoilla ole ja meillä on niinku niitä talousasiantuntijoita tai controllereita, niin sielläkin on niinku vaihteleva osaamisen taso eri puolilla organisaatiota.”* (Haastateltava 1)

*”Luottamushenkilöiden osaaminen on erittäin vaihtelevaa siltä osin, että osataan edes hahmottaa se, että mikä se kaupungin taloudellinen tilanne on.”* (Haastateltava 6)

*”Yksi kokous tai koulutustilaisuus, kun kävin, niin 10 % taisi niin kuin ihan rehellisesti todeta seuraavansa talouden toteutumista, mutta kaikki teki hankintoja tai kaikki teki rekrytointeja, että se niinku käsitys siitä, että mitä pitäisi seurata, mitkä omat raamit ovat, niin siinä on meille niinku koulutuksellisesti paljon tehtävää.”* (Haastateltava 3)

Mitä vaikeammaksi budjetointi tehdään, sitä enemmän sen nähdään syövän resursseja, ja tällöin osa haastateltavista näkee, että jäljelle jää vähemmän resursseja varsinaiseen palvelutuotantoon. Aineistosta nousee esiin ajatus, että isossa organisaatiossa täytyy uudistuksissa miettiä työmäärän lisääntymisen ja tavoitettavien hyötyjen suhdetta. Nollapohjabudjetoinnin suhteen osa haastateltavista toteaa, että menetelmällä tulisi saavuttaa todella suuret hyödyt prosessin lopussa, jotta sitä kannattaisi lähteä kaupungissa tekemään. Menetelmästä innostuminen vaatisi isoa insentiiviä, uskoa ja tukea. Tästä syystä osa haastateltavista ei näe nollapohjabudjetointia kovin sovelluskelpoisena kaupunkien budjetoinnissa.

*”Että ikävä kyllä nyt täytyy sanoa, että ei ole hirveää intoa oikeastaan minkäänlaiseen nollapohjabudjetointiin, koska se oikeastaan vaan tarkoittaa sitä, että jos ei nähdä jotain tärkeäksi, niin todennäköisesti sitä vähennetään tai sitten sitä niin kuin lopetetaan vaikka kokonaan, mutta hirveän vähän näkee sitä, että lopetettaisiin kokonaan, aina mieluummin pikkuisen lisää johonkin.”* (Haastateltava 6)

Aineistosta ilmenee myös, että nykyisiä taloussuunnittelujärjestelmiä ei nähdä tarpeeksi hyvinä nollapohjabudjetoinnin soveltamista ajatellen, koska soveltaminen vaatisi haastateltavien mielestä vielä entistä enemmän tietoa. Tiedolla johtamisen näkökulmasta osa haastateltavista kokee, että liikkeellelähtö joka kerta ikään kuin tyhjästä tuntuisi tiedon haaskaamiselta. Kustannuslaskennan kehittäminen ja kustannustietoisuus ovat haastateltavien mielestä kuitenkin erittäin tärkeitä asioita isossa organisaatiossa, ja näiden suhteen tulisi kehittämistyötä tehdä.

*”Tuntuu, että nytkin on ihan liian monta sataa työntekijää tekemässä, käyttämässä ison osan työajasta valmistellakseen budjettia ja tehdäkseen niitä budjettiehdotuksia, niin sehän niinku moninkertaistuisi se -- ja taloussuunnittelujärjestelmissä ei oikein ole sellaista taloussuunnittelujärjestelmää, että kun on itsekin ollut mukana tekemässä, niin se sitten jo kyllä tuota vaatisi niiltäkin aika paljon enemmän, jotta se lähtökohta voisi olla semmoinen niinku nollapohjabudjetointi.” (Haastateltava 7)*

Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuuden suhteen kysymyksiä herättää haastateltavien keskuudessa myös tavoitetaso, millä toimialat talousarvioitaan tekisivät, kun joillain toimialoilla toteutetaan parempaa tavoitetasoa kuin valtakunnallisesti vaaditaan ja toisilla toimialoilla ei puolestaan päästä tavoitetasoon tai resursseja panostetaan eri tavalla. Tavoitetason määrittely nähdään vaikeana ja tulkinnanvaraisena kysymyksenä, mikä voi haastateltavien mukaan nollapohjabudjetoinnissa muodostua haasteeksi. Osa haastateltavista näkee, että tämä saattaisi puurouttaa ja riitauttaa budjetin valmistelun täysin. Pyhrrin (1973) mukaan selkeillä linjauksilla saadaan tehtyä tehokkaammin päätöksiä sekä vältettyä poliittisia konflikteja. Nollapohjabudjetoinnin soveltaminen vaatisi aineiston perusteella tällaisia selkeitä linjauksia kaupungilta budjetoinnin suhteen.

### **5.3.3 Nollapohjainen ajattelu budjetoinnin taustalla**

Tällä hetkellä kaupunkien budjetointi on luonteeltaan inkrementaalista eli aiempaan budjetointihistoriaan perustuvaa. Tämä on suuri ero nollapohjabudjetoinnin periaatteeseen, jossa lähdetään vuosittain tyhjältä pöydältä liikkeelle kyseenalaistaen toimintojen tarpeellisuus. Aineiston perusteella kaupunkien budjetoinnissa on käytännössä pohjalla joko viimeisin tilinpäätös ja viimeisin talousarvio, joskus useampikin tilinpäätös, ja budjetoinnin apuna käytetään myös ennusteita. Budjettiseuranta perustuu pitkälti edellisen vuoden kvartaaliin vertaamiseen, joten aikasarja on taustalla mukana ja talouden raportointi on usein aikasarjaa, jolla kuvataan muutosta. Ennusteita ja kustannuskehityksen seuranta peilataan kaupungeissa kuluvan vuoden toteumaan, mikä ei puolestaan ajatuksena perustu historiatietojen käyttämiselle.

*”Pitää näyttää vähän, mistä tänne on tultu ja miten tästä sitten ehkä mennään eteenpäin siinä, kun taloutta suunnitellaan”.* (Haastateltava 1)

Budjetoinnin osuvuuden parantaminen nähdään kuutoskaupungeissa kehityskohteena, ja yhtenä mahdollisuutena osuvuuden parantamisen osalta nähdään tietojärjestelmien kehittyminen ja tämän kautta paremman tiedon saaminen esimerkiksi palvelujen kustannusrakenteesta. Kun tietoa on

käytössä enemmän, on kustannukset tarkasteltavina läpinäkyvämmiin ja selkeämpiin, ja tällöin niihin voidaan haastateltavien mielestä paremmin vaikuttaa. Talouden tasapainottamista ajatellen haastateltavat näkevät olennaisena tarpeena kyvyn arvioida palvelutuotantoa kriittisemmin kuin mitä tällä hetkellä tehdään (ks. luku 5.2.2). Eräs haastateltavista tuo esiin ajatuksen budjetin ”räjäyttämistä” auki, jossa jokaista palvelua tarkasteltaisiin kustannusnäkökulmasta tarkemmin ja budjetti lähettäisiin rakentamaan siltä pohjalta. Tämä on ajatuksena hyvin lähellä nollapohjaista ajattelua.

*”Se pitäisi räjäyttää kokonaan koko budjetti auki ja lähteä ihan siitä, että tietty palvelu maksaa tietyn verran, vaikka ja siitä lähtee rakentaa, mutta se olis ihan mieletön työ ja sitten ylipäättään se, että mihin budjetti perustetaan, mihin seuraavan vuoden kehys perustetaan, että onko se edellisen vuoden tilinpäätös vai onko se sitten edellisen vuoden talousarvio, niin sehän on kanssa kiva kysymys, mitä joka vuosi oikeastaan ratkotaan kanssa.” (Haastateltava 2)*

Aineistosta nousee esiin, että organisaatiouudistusten yhteydessä ei kaikkia lukuja voida vertailla viimeiseen tilinpäätökseen tai edelliseen talousarvioon, jolloin vertailtavuus menneeseen ei enää onnistu. Näissä tilanteissa voidaankin pohtia, missä määrin lähdetään liikkeelle nollapohjalta eli tyhjästä. Kun kyseessä on uusi organisaatio, voidaan budjetoinnissa lähteä liikkeelle uuden organisaation toiminnan miettimisestä sekä järjestämisen budjetoinnista, jolloin budjetointi on nollapohjaista budjetointia. Kuten aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa ilmenee, esimerkiksi kuntaliitostilanteissa on tullut vastaan tämän tyyppisiä tilanteita (Rajala & Tammi 2014).

Nollapohjabudjetointi perustuu alhaalta ylös -ajatukseseen, koska siinä toiminnan arviointi lähtee liikkeelle yksiköistä, kaupunkien kohdalla toimialoilta tai palvelualueilta. Budjetin muotoutuessa eteenpäin se etenee kohti ylempää johtoa. Tämä ajatus haastaa kaupunkien tämänhetkistä budjetointia, jossa johto asettaa tavoitteet talousarviovuodelle, ja tämän pohjalta suunnitellaan toimintaa toimialakohtaisesti. Haastattelujen yhteydessä ei kysytty haastateltavien mielipidettä nollapohjabudjetointiin kuuluvasta palvelupakettiajattelusta (Pyhrr 1977), joka perustuu ajatukseseen vaihtoehtoisista budjeteista palvelupakettien suhteen. Jälkikäteen ajateltuna tämä olisi ollut kiinnostava lisä erityisesti nollapohjabudjetoinnin budjettitekniikan käytännön soveltamisen näkökulmasta. Esimerkiksi Tampereen kaupungin kokeiluissa palvelupakettien kokoaminen lähtee liikkeelle yksiköistä, jonka jälkeen palvelualueen johtoryhmä tekee jokaisen palvelupaketin budjettivaihtoehtojen osalta esityksen tärkeysjärjestyksestä sen mukaan, miten tärkeää pakettiin sisältyvien toimintojen onnistuminen ja toteutuminen on. Tämän jälkeen lautakunta valitsee



palvelupaketin lautakunnan talousarvioesityksen yhteydessä kaupunginhallituksen päättämän kehyksen rajoissa.

Kun mietitään uusia malleja ja teorioita, mitä ne tarkoittavat ja millaisia toimintatapoja ne voisivat olla, haastateltavien mukaan tulee usein esille, että toiminta ja teoria ovat käytännössä yleensä melko kaukana toisistaan. Vaikka teoriassa näyttäisi, että jossain ei olisi mitään hyödynnettävää, käytännössä mallin sisältä voikin löytyä hyödynnyskelpoisia elementtejä. Haastateltavat näkevät, että yhdellä tiukalla mallilla ei voida toimia eikä se ole välttämättä tarkoituksenmukaistakaan. Nollapohjabudjetoinnin suhteen voidaan havaita, että vaikka menetelmän budjettitekniiseen soveltamiseen suhtaudutaan kaupungeissa kriittisesti, mallin perusajatus toiminnan kokonaisvaltaisesta kriittisestä arviosta nähdään tarpeellisena.

## 6 PÄÄTELMÄT

Tämän pro gradu -tutkielman tarkoituksena oli selvittää suomalaisten suurten kaupunkien budjetoinnin nykytilannetta, kehittämistarpeita sekä -suuntia. Tämän selvittämiseksi tutkimuskysymyksiä oli kolme. Ensimmäinen tutkimuskysymys oli, *miten kaupunkien toimintaympäristö vaikuttaa budjettiin*. Toinen tutkimuskysymys oli, *millaisia ovat budjetoinnin yleiset periaatteet suurten kaupunkien budjetoinnissa*. Tämän tutkimuskysymyksen alakysymyksenä oli myös selvittää, *millaisia kehittämistarpeita kaupunkien budjetointimalleihin liittyy*. Kolmas tutkimuskysymys oli, *millaisia soveltamismahdollisuuksia nollapohjabudjetoinnilla on suurten kaupunkien budjetoinnissa*. Tutkielmalla voidaan näin ollen nähdä olleen tavoite luoda laaja katsaus suurten kaupunkien budjettiin niin kaupunkien ulkoisten kuin sisäisten tekijöiden käsittelyn kautta kuin yhteen mahdolliseen budjetointimalliin, nollapohjabudjettiin, tarkemmin syventyen.

Tutkielman empiirisen aineiston perusteella voidaan todeta, että kaupungit toimivat keskellä muuttuvaa, hektistä ja epävarmaa toimintaympäristöä. Tämän sama havainto ilmenee myös muissa kuntien toimintaympäristöä koskevissa tutkimuksissa ja raporteissa (Sinervo & Meklin 2017; Virtanen & Stenvall 2019; Valtiovarainministeriö 2020b). Suunnittelun aikajänteen nähdään lyhentyneen, kun pitkän aikajänteen suunnittelu on toimintaympäristön vaikutuksesta hankaloitunut. Toimintaympäristöllä on olennainen vaikutus budjettiin ja sen luonteeseen, esimerkiksi yleinen taloustilanne heijastuu myös kuntatalouteen sekä nopeat muutokset tuovat mukanaan haasteita, kun ketteryyttä vaaditaan isokokoisilta kuntaorganisaatioilta. Vaikeasti ennakoitava toimintaympäristö sekä nopealla aikataululla tulevat uudistukset ovat johtaneet budjetoinnissa käytäntöön, jossa budjetit tehdään voimassa olevaan organisaatioon voimassa olevaa lainsäädäntöä noudattaen. Ennakoinnin sekä erilaisten skenaarioiden tarkastelun nähdään kuitenkin olevan olennaisessa roolissa toimintaympäristön analysoinnissa. Kuntien erilaistumiskehitys yhdistettynä väestörakenteen muutokseen haastavat kaupunkien rahoitusta (Sinervo & Meklin 2017; Airaksinen 2017; Jurmu 2021). Budjetointinäkökulmasta haasteita kaupungeille tuo erityisesti etupainotteiset kustannukset, nopealla aikataululla tulevat tilikauden aikaiset muutokset sekä yleinen toimintaympäristön epävarmuus, joka on korostunut erityisesti viimeisten kahden vuoden aikana niin koronaviruspandemian kuin esimerkiksi tulevan sote-uudistuksen myötä. Tämän tutkielman perusteella sote-uudistuksen nähdään tällä hetkellä olevan merkittävin kaupunkien toimintaympäristöön vaikuttava muutosvoima. Aineistosta ilmenee, että sote-uudistuksella ei ole ollut vielä aineiston keruuajana vaikutusta kaupunkien budjettiin, mutta uudistuksen nähdään

vaikuttavan kaupunkien budjetointiin tulevaisuudessa. Sote-uudistuksen nähdään myös aiemman tutkimuksen perusteella olevan merkittävä kuntien meno- ja tulopuolen hallintaa tulevaisuudessa muuttava tekijä (Sinervo & Meklin 2017, 81.)

Suurten kaupunkien budjetoinnin perustan muodostaa perinteinen kehysbudjetointi ja määräraha-ajattelu. Kaupunkien budjetointia käsittelevässä tutkimuksessa kehysbudjetoinnin nähdään vakiinnuttaneen asemansa budjetointimenetelmänä, vaikka sitä sovelletaankin kaupungeissa monella eri tapaa. Perinteisen, tiukkoihin raameihin perustuvan menetelmän rinnalle on kehittynyt myös päättäntävaltaa yksiköille ja toimialoille jakavampia soveltamisen tapoja, joissa määrärahoja ei ole välttämättä sidottu menolajikohtaisesti tarkasti eri käyttötarkoituksiin. (Rajala & Tammi 2014; Oulasvirta & Aronen 2012.) Kehysbudjetoinnin suhteen kaupunkien yksiköt ja toimialat ovat vahvasti budjetointiprosessissa mukana ja budjetointi on muuttanut luonnettaan perinteisestä ylhäältä alas -menetelmästä kohti alhaalta ylös- ja yhteistyömenetelmää. Budjetoinnin valmistelu lähtee kuitenkin edelleen liikkeelle pääsääntöisesti ylhäältä, kaupunkitasoisten tavoitteiden ja raamien muodostamisesta. Kaupunkien budjetointi on muuttunut viime vuosina rullaavammaksi erityisesti taloussuunnittelun näkökulmasta ja tämän kehityksen nähdään aineiston perustella jatkuvan myös tulevaisuudessa, koska se tarjoaa kaupungeille tilaisuuden tarkastella toimintaa joustavammin talousarviovuoden aikana.

Budjetointiin liittyvänä haasteena nähdään erityisesti toiminnan ja talouden yhdistämisen haaste, jonka kehittämiseksi kaupungeissa tehdään työtä. Talouden ja politiikan ristiriidat tuovat välillä mukanaan vääntöä budjetointiprosessiin, kun poliittiset päättäjät haluaisivat edistää ja laajentaa esimerkiksi palvelutarjontaa, mutta niukat taloudelliset resurssit rajoittavat toimintaa. Poliittisen päätöksenteon ja budjetoinnin väliset haasteet tulevat esiin myös aiemmassa budjetointikirjallisuudessa. Poliitikoiden omat intressit voivat johtaa politikointiin budjetointiprosessissa sekä valtuusto voi kohdentaa määrärahoja osin toistensa kanssa kilpaileviinkin tarkoituksiin (Oulasvirta & Aronen 2012; Ikäheimo ym. 2019, 68). Olennaista toiminnassa on poliittisen tahtotilan tunnistaminen sekä ymmärrys valittujen linjausten toteuttamisen taloudellisista vaikutuksista sekä merkityksestä käytännön toiminnalle (Virtanen & Stenvall 2019, 68). Talouden ohjausta pyritään kaupungeissa kehittämään erityisesti johtamisjärjestelmäuudistuksilla sekä toiminnanohjausta kehittämällä. Esiin nouseva havainto aineistosta kuitenkin on se, että kaupunkien budjetointiprosessien sekä budjetoinnin mallien nähdään säilyneen melko samankaltaisena jo useita vuosikymmeniä ja sen uskotaan jatkuvan melko samankaltaisena myös jatkossa. Syynä tähän nähdään erityisesti kaupunkiorganisaatioiden suuri koko sekä toiminnan muuttamisen hitaus. Budjetoinnin ja sen tekemisen tapojen nähdään kuitenkin hioutuvan jatkuvasti sekä siihen liittyen

nähdään tulevan säännöllisesti uusia aaltoja budjetoinnin kehittämisen näkökulmasta. Esimerkiksi osallistava budjetointi on yksi tällaisista aalloista, joka on viime vuosina ollut pinnalla, ja jonka suhteen kaupungeissa on tehty työtä ja tullaan todennäköisesti tekemään myös jatkossa, kun osallistamisen ja vuorovaikutuksen lisääminen sekä valmistelun avoimuus on kasvattanut merkitystään myös budjetoinnissa. Myös Meriluodon ja Litmasen (2019, 8) mukaan tulevaisuudessa tullaan tarvitsemaan uudenlaisia kansalaisosallistamisen muotoja, kuten osallistavaa budjetointia, perinteisen edustuksellisen demokratian rinnalla. Talouden niukkuuden ongelman nähdään kuitenkin rajoittavan kokeiluja, koska uudistukset ja kokeilut vaativat yleensä resursseja. Jurmun (2019, 15) mukaan johtajilla ei ole niukkojen resurssien myötä välttämättä aikaa ja mahdollisuutta keskittyä riittävästi jatkuvasti muuttuvaan kokonaistilanteeseen. Aineistosta nousee esiin pohdintaa siitä, jos kaupunkien budjetointia saataisiin tehostettua sekä osuvuutta parannettua, voitaisiin saada vapautettua lisää resursseja toiminnan kehittämiseen sekä uusiin kokeiluihin. Kaupungit ovat tässä mielessä erikoisen dilemman äärellä, koska mikäli niukat resurssit rajoittavat kokeiluja, millä tavoin uusia toimintatapoja voidaan löytää?

Tässä tutkielmassa kolmannen tutkimuskysymyksen muodosti nollapohjabudjetoinnin soveltamisen mahdollisuudet suurissa kaupungeissa. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että aineiston perusteella haastateltavat tunnistavat nollapohjabudjetoinnin mahdollisuuksiin ja rajoitteisiin liittyen runsaasti samoja näkökulmia, kuin mitä nollapohjabudjetoinnin teorialuvussa 3 on esitelty (esim. Pyhrr 1973, 1977; Tyer 1978; Ogden 1978; Jones & Pendlebury 2000; Stonich ym. 1977; Lauth 1978; Sarant 1978). Tämän myötä voidaan todeta, että aiemmassa tutkimuksessa nousee esiin verrattain paljon havaintoja nollapohjabudjetoinnin mahdollisuuksiin ja rajoitteisiin liittyen niin yleisesti mallin soveltamisen näkökulmasta kuin julkisen sektorin budjetoinnin näkökulmasta – empiiriset havainnot tukevat siis teoriaa. Toisaalta voidaan myös havaita, että haastateltavat ovat tunnistaneet menetelmään liittyviä mahdollisuuksia ja rajoitteita varsin monipuolisesti, vaikka nollapohjabudjetointi ei ole budjetointimenetelmänä heille entuudestaan kovin tuttu. Huolimatta siitä, että aineistosta nousee esiin samoja näkökulmia kuin aiemmassa tutkimuksessa (vrt. kuvio 4), on tutkimuksen avulla saatu koostettua uudenlaista tutkimusaineistoa menetelmän sovellettavuuteen liittyen suomalaisten kuutoskaupunkien näkökulmasta (ks. kuvio 9).

## Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus kuutoskaupunkien haastateltavien näkökulmasta

### Hyödyt ja mahdollisuudet

Toiminnan ja sen tarpeellisuuden kokonaisvaltainen kriittinen arviointi nähdään tärkeänä

Auttaa kaupungin kokonaisuuden ja edun hahmottamisessa

Tehostaa määrärahojen arviointia ja resursointia

Auttaa saavuttamaan paremman kulukurin

Tuo palvelutarjonnan laajuuden näkyväksi sekä auttaa seuraamaan tuottavuuden kehitystä

### Heikkoudet ja rajoitteet

Lainsäädännön velvoitteet rajoittavat soveltamista

Menetelmä nähdään työläänä soveltaa

Menetelmä sitoo resursseja ajallisesti ja taloudellisesti

Soveltaminen vaatii paljon dataa ja osaamista

Politiikan ja talouden väliset ristiriidat voivat muodostua haasteeksi

Vaatii vahvaa johdon tahtotilaa, osallistumista ja selkeitä tavoitteita

*Kuvio 9. Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus kuutoskaupunkien haastateltavien näkökulmasta.*

Nollapohjabudjetoinnin soveltaminen nähdään tutkimuksen perusteella työläänä ja resursseja vievänä sekä osaamista vaativana menetelmänä, mutta sen soveltamisen mahdollisena positiivisena seurauksena nähdään koko kaupungin kokonaisuuden ja edun parempi ymmärtäminen sekä toimintojen laajuuden tuominen näkyväksi. Menetelmällä nähdään voitavan saavuttaa myös mahdollisesti parempaa kulujen hallintaa sekä tuottavuuskehityksen seuranta. Menetelmän hyvänä puolena korostuu toiminnan kriittinen arviointi, joka nähdään tarpeellisena ajattelutapana budjetoinnin takana. Tutkimus osoittaa, että nollapohjabudjetoinnin sovellettavuutta kaupungeissa rajoittaa erityisesti lainsäädännön velvoitteet, joiden nähdään rajoittavan menetelmän soveltamista käytännössä, kun osa toiminnoista on sidottu lainsäädännön kautta. Tämä ajatus nousee vahvasti esiin myös aiemmassa suomalaisessa julkisen sektorin nollapohjabudjetointiin viittaavassa tutkimuksessa (Oulasvirta & Aronen 2012; Rajala & Tammi 2014). Kaupunkien budjetoinnin nähdään olevan myös laaja sekä monipuolinen kokonaisuus, johon yhdistettynä nollapohjabudjetointi näyttää aineiston perusteella työläänä ja resursseja vievänä menetelmänä, joka vaatii paljon dataa ja osaamista sen soveltamisen tueksi. Haastateltavat näkevät menetelmän vaativan myös vahvaa osallistumista, selkeitä tavoitteita sekä tahtotilaa, jotta budjetointiprosessi saadaan vedettyä nollapohjaisella menetelmällä lävitse.

Aiemmassa tutkimuksessa nollapohjabudjetoinnin heikkouksiin luetaan edellä mainittujen lisäksi politiikan ja talouden väliset ristiriidat, pelot rahoituksen supistamisesta sekä rationaalisen päätöksenteon rajoitteet (Pyhrr 1973; Tyler 1978). Tutkimuksen haastattelujen nollapohjabudjetointia koskevassa osiossa haastateltavat tuovat esiin myös näitä näkökulmia muun muassa talouden tavoiteasetannan haasteellisuuden, määrärahalleikkausten pelon sekä osaamisvaatimusten näkökulmasta. Kaupunkien budjetoinnin yleisiä periaatteita käsittelevässä osiossa (luku 5.2) haastateltavat tuovat esiin ajatuksia edellä mainittuihin teemoihin liittyen myös laajemmin – tosin yleisesti budjetoinnin näkökulmasta, ei niinkään nollapohjabudjetoinnin suhteen.

Aineiston perusteella suurin haaste on vastata kysymykseen, miten nollapohjabudjetointia käytännössä kaupungeissa tehtäisiin. Haastateltavat näkevät siinä olevan mahdollista käyttöpotentiaalia ja soveltamismahdollisuuksia pienempinä kokeiluina ja pilotteina, mutta menetelmän käyttöönotto laajemmin nähdään hankalana sekä työläänä suurten kaupunkien budjetoinnin näkökulmasta. Menetelmän teknisen soveltamisen sijaan tutkimuksessa kuitenkin painottuu nollapohjainen ajattelutapa sekä toiminnan kriittinen arviointi, jotka haastateltavat näkevätkin tervetulleiksi ajatuksiksi budjetoinnin taustalla. Kun tarkastellaan aineiston pohjalta koostettua kuviota (kuvio 9) ja verrataan sitä nollapohjabudjetoinnin aiemmasta tutkimuksesta koostettuun kuvioon (kuvio 4) voidaan havaita, että nollapohjabudjetoinnin budjetointiperiaatteet nähdään tutkimuksen kaupungeissa hyödyllisinä ja mahdollisuuksina soveltamisen näkökulmasta, kun taas menetelmän teknisemmät asiat rajoittavat sen soveltamista.

Tutkimuksen perusteella voidaan pohtia, voisivatko kaupungit soveltaa nollapohjaista budjetointia osittain tai valikoivasti pidemmällä aikavälillä, kuten hyödyntämällä nollapohjaista tarkastelua muutaman vuoden välein. Kirjallisuudessa nollapohjabudjetoinnin soveltavaa näkökulmaa tuovat esiin tutkimuksessa aiemmin käsitellyt Ogden (1978), Mitchell (1979) sekä Suver ja Brown (1977) tutkimuksissaan. Ogden (1978) pohtii tutkimuksessaan esimerkiksi sitä, pitäisikö pakollisten julkisten palvelujen suhteen budjetoinnissa vain miettiä, onko toimintojen järjestämisen vakiintunut taso perusteltu myös seuraavalla talousarviovuodella. Tällöin nollapohjabudjetointi yhdistetään inkrementaaliseen tapaan tehdä budjetointia, jolloin nollapohjabudjetoinnin soveltaminen ei tapahdu täysin termin puhtaassa merkityksessä. (Ogden 1978, 259.) Nollapohjaista budjetointia voidaan siis tehdä soveltavalla tavalla tarkastellen jotain tiettyä toiminnan osa-aluetta tai tiettyjä toimintoja kaikkien toimintojen sijaan, kuten esimerkiksi Yhdysvaltojen New Hampshiren, Idahon ja Georgian osavaltioiden kokeiluissa on tehty (ks. luku 3.4.1).

Yhteenvetona voidaan todeta, että kerätyn aineiston pohjalta nollapohjabudjetoinnin soveltamismahdollisuuksiin suhtaudutaan kaupungeissa pääsääntöisesti kriittisesti, mutta nollapohjaisen ajattelun soveltaminen ja toiminnan kriittinen arviointi nähdään sovelluskelpoisena sekä tarpeellisena budjetoinnin taustalla. Talouden tasapainottamista ajatellen haastateltavat näkevät kaupunkien olennaisena tarpeena erityisesti kyvyn arvioida palvelutuotantoa kriittisemmin kuin mitä tällä hetkellä tehdään. Toiminnan kriittinen arviointi on yksi nollapohjabudjetoinnin peruseriaatteista.

## 7 POHDINTA

Tässä luvussa arvioidaan tutkimuksen kontribuutiota ja sen käytännön merkitystä. Lisäksi luvussa pohditaan tutkimuksen tulosten sekä päätelmien luotettavuutta ja tarkastellaan tutkimuksen rajoitteita. Luvun lopussa esitetään myös jatkotutkimustarpeita ja -aiheita niin tutkimuksen tulosten kuin aiemman tutkimuksen perusteella.

Tutkielman teoreettinen viitekehys rajautuu budjetointikirjallisuuteen niin budjetoinnin yleisten periaatteiden, tehtävien, menetelmien sekä budjetoinnin haasteiden ja kritiikin näkökulmasta kuin kuntien budjetointiin tarkentuen. Kuntien toiminnan ja toimintaympäristön muutosta on esitelty tutkimuksen taustoittavassa teoriaosiossa. Oman osionsa muodostaa nollapohjabudjetoinnin osio, jossa esitellään nollapohjabudjetointia menetelmänä ja ajatusmallina yleisesti sekä aiemmassa tutkimuksessa esiin tulleita menetelmään liittyviä hyötyjä ja mahdollisuuksia sekä heikkouksia ja rajoitteita tarkastellen. Osioon on sisällytetty myös nollapohjabudjetointikokeiluja käsittelevät luvut, joiden tarkoituksena on linkittää teoriaa tutkimuksen empiiriseen osioon. Tutkielman keskeisin kontribuutio aiemman tutkimuksen kentässä on kunta- ja kaupunkitalouden budjetointitutkimuksen laajentaminen suurten kaupunkien budjetoinnin mallien ja niiden kehittämistarpeiden tutkimuksen suhteen.

Tutkielman empiria rajautuu Suomen kuuteen suurimpaan kaupunkiin eli kuutoskaupunkiin. Tulosten yleistettävyyden suhteen on huomioitava, että kuutoskaupungit edustavat määrällisesti noin yhtä kolmasosaa suomalaisista suurista, yli 50 000 asukkaan kaupungeista, ja koska suurten kaupunkien välillä on eroja, tutkimuksen tulokset eivät edusta koko suomalaisten suurten kaupunkien joukkoa. Tutkielmassa suuri osa havainnoista on kuitenkin sellaisia, jotka auttavat selittämään sekä ymmärtämään budjetointia suurten kaupunkien näkökulmasta. Tutkielman tulosten voidaan kuitenkin nähdä edustavan Suomen kuuden suurimman kaupungin eli kuutoskaupunkien talousjohdon näkemyksiä suurten kaupunkien budjetoinnista.

Tutkielman haastatteluista syntyi litteroitua aineistoa 100 sivua, mikä on tutkimuksen laajuutta ajatellen kattavasti. Tuomen ja Sarajärven (2018, 98) mukaan tutkimukseen kerätyn aineiston sopivaa kokoa määrittää ensisijaisesti tutkimuksen tarkoitus, mikä tämän tutkielman kohdalla on tarkastelu kuutoskaupunkien näkökulmasta. Tutkielman tulokset tuovat esiin kuutoskaupunkien edustajien ajatuksia tutkimuksen aiheisiin liittyen, joten aineiston tarkoituksena ei ole tuottaa tilastollisesti yleistettäviä tuloksia. Huomioitavaa on myös haastateltavien rajautuminen kaupunkien



talousjohdossa toimiviin viranhaltijoihin, mikä asettaa tutkielmalle omat rajoitteensa tulosten yleistettävyyttä ajatellen. Tutkielman aineisto edustaa tässä tutkimuksessa vain kuutoskaupunkien talousjohdossa toimivien henkilöiden näkemyksiä suurten kaupunkien budjetoinnista. Tutkielman aineistoa olisi voitu rikastaa haastattelemalla esimerkiksi myös muita kaupunkien talouden parissa työskenteleviä asiantuntijoita tai luottamushenkilöitä. Haastateltavien valinnan suhteen voidaan näin ollen puhua otoksen sijaan harkinnanvaraisesta näytteestä (Hirsjärvi & Hurme 2008, 58–59). Haastateltavien lukumäärän suhteen voidaan pohtia, onko kuusi haastattelua ja seitsemän haastateltavaa riittävä määrä. Laadullisen tutkimuksen perinteessä ei ole numeerisesti määritelty, milloin aineiston saturaatio on riittävä. Aineiston kylläisyyttä voidaan kuitenkin pohtia näkökulmasta, jossa aineiston keruuta jatketaan niin kauan, kunnes haastateltavien vastausten sisällöissä alkaa nousemaan esiin toistuvasti samankaltaiset sisällöt – tällöin on saavutettu se piste, kun lisähaastateltavilla ei välttämättä enää saavuteta uutta tietoa. (Hirsjärvi ym. 2009, 182.) Näin kattavan tutkimuksen tekeminen olisi mielenkiintoista, mutta ei välttämättä tarkoituksenmukaista pro gradu -tutkielman laajuuden rajoitteet huomioiden. Tämän tutkielman ydinkysymyksiin vastaamisen näkökulmasta kuutta haastattelua ja seitsemää haastateltavaa voidaan pitää riittävänä, koska haastatteluissa on painotettu enemmän asiantuntijuutta kaupunkitalouden ja budjetoinnin osalta kuin yleisempää näkökulmaa kaupunkien talouden suhteen.

Tutkielman eettisyyttä pohtiessa on kiinnitetty huomiota tutkimuksessa mukana olevien henkilöiden suostumukseen ja luottamuksellisuuden takaamiseen esimerkiksi tunnistetiedot poistamalla sekä käsittelemällä tutkimusaineistoa luottamuksellisesti. Aineiston purkamisessa luottamuksellisuuteen on kiinnitetty huomiota aineiston käsittelyn lisäksi myös kiinnittämällä huomiota tarkkaan kirjalliseen litterointiin. Hirsjärven ja Hurmeen (2001, 20) mukaan analyysivaiheessa eettiset ongelmat koskevat sitä, miten syvällisesti ja kriittisesti haastattelut voidaan analysoida. Tässä tutkielmassa aineiston analyysivaiheessa on kiinnitetty huomiota erityisesti aineiston kontekstiin eli siihen, missä tilanteessa haastateltava on asian sanonut. Tutkielman aineisto on kattava, ja analyysivaiheessa aineistoa on käsitelty teemoittelun avulla. Joissain haastatteluissa haastateltava on saattanut puhua samasta aiheesta eri haastattelukonteksteissa poikkeavista näkökulmista tai olla samanaikaisesti useampaa eri mieltä ja tällöin tutkija on joutunut käyttämään tulkintaa, miten haastateltavan vastauksen tulkitsee. Tällaisissa tilanteissa erityishuomio on kuitenkin ollut haastattelussa kulloinkin käsitellyssä olleessa teemassa ja aineisto on luokiteltu lähtökohtaisesti tämän kontekstin mukaan. Vastausten monitulkintaisuuden voidaan kuitenkin nähdä heikentävän osaltaan tutkimuksen reliabiliteettia. Toisaalta laadullisen tutkimuksen kuuluukin sisältää tulkintaa ja laajaa aineistoa täytyy tyypitellä ja jaotella, jotta tulokset eivät muodostu sattumanvaraisesti.

Reliabiliteettia tutkimuksessa lisää se, että aineistoa on esitelty kuvausosiossa monipuolisesti sekä suoria haastatteluotteita on otettu mukaan tulososioon monipuolistamaan lukijan saamaa kuvaa eri haastateltavien näkökulmista. Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 228) mukaan suorilla haastatteluotteilla lisätään tutkimuksen luotettavuutta.

Vallin (2018) mukaan laadullisessa tutkimuksessa on korostettava tutkimusasetelmien rajaamisen välttämättömyyttä, koska tutkimuksessa on kyse selkeästi rajatun sekä mielekkään ongelmanasettelun löytymisestä. Tämän myötä kaikkea kerättyä aineistoa ei kannata sisällyttää varsinaiseen tutkimusraporttiin, vaan tutkijan on kyettävä näkemään, mikä aineistossa on tutkimuksen kannalta olennaista ja mikä aineisto ei kuulu tutkimuksen piiriin. Laadullinen aineisto ei kuvaa todellisuutta sellaisenaan, vaan todellisuus välittyy tulkinnallisten tarkastelunäkökulmien välityksellä. Aineiston analyysissä tarkoituksena on esittää tiivistäen aineiston merkitsevä aines tutkijalle itselleen ja raportin lukijoille. (Laine 2018, 36–37.) Tutkimuksen aikana kerättyä laajaa aineistoa on jouduttu tutkimuksen analyysivaiheessa rajaamaan ja tutkija on tehnyt valintoja siitä, millä aineistokokonaisuudella tutkimuskysymyksiin voidaan vastata mahdollisimman kattavasti. Mielenkiintoista olisi ollut sisällyttää mukaan kaikki haastatteluissa esiin nousseet aiheet, mutta se ei olisi ollut tarkoituksenmukaista tutkimuksen laajuutta ja rajauksen tarpeita ajatellen.

Tämän tutkielman perusteella kaupunkien budjetointiin liittyvää jatkotutkimusta voitaisiin kohdentaa erityisesti sote-uudistuksen myötä tapahtuvaan kunta- ja kaupunkitalouden muutokseen ja sen mukanaan tuomiin mahdollisuuksiin budjetoinnin näkökulmasta. Tutkielma osoittaa sote-uudistuksen olevan tällä hetkellä yksi merkittävimmistä asioista kuntakentällä myös budjetoitinäkökulmasta. Tutkielma ajoittuu sote-uudistuksen suhteen murrosvaiheeseen ja tämän takia aineistosta nousee esiin erityisesti pohdintaa uudistuksen vaikutuksista kaupunkien budjetointiin, mutta ei niinkään konkreettisia näkökulmia sen suhteen, miten uudistus käytännössä tulee kaupunkien talouteen ja budjetointiin vaikuttamaan.

Nollapohjabudjetoinnin suhteen tutkielmassa löydettiin yhteneviä tuloksia aiempaan tutkimuskirjallisuuteen ja ilmeni, että aikaisemman tutkimuskirjallisuuden esiin tuomat nollapohjabudjetoinnin soveltamisen mahdollisuudet ja rajoitteet tulevat esiin myös tämän tutkielman empiirisessä aineistossa. Tutkielma kuitenkin laajentaa aikaisempaa tutkimusta suomalaisia suuria kaupunkeja koskevilla löydöksillään. Nollapohjabudjetoinnin suhteen jatkotutkimusta voitaisiin tehdä menetelmän tekniseen soveltamiseen, kuten esimerkiksi päätöksentekopakettien rakentamiseen ja soveltamiseen syventyen suomalaisessa kaupunkikontekstissa. Tässä tutkielmassa nollapohjabudjetoinnin tarkastelu painottuu enemmän menetelmän yleisiin periaatteisiin ja

soveltamisen peruslähtökohtien mahdollisuuksien ja rajoitteiden selvittämiseen. Näin ollen tutkielma päätyy vastaamaan kysymykseen, miten nollapohjabudjetointi nähdään budjetointiperiaatteena ja ajattelumallina budjetoinnin takana, eikä niinkään budjetointitekniikkana sen puhtaimmassa muodossaan.

Tutkielman relevanssia eli tutkimuksen tarpeellisuutta ja vaikuttavuutta ajatellen positiivista oli huomata, että haastateltavat ilmoittivat olevansa kiinnostuneita vastaanottamaan tutkielman tulokset. Täten näyttäisi siltä, että kaupunkien budjetoinnin mallit sekä kehittämistarpeet ja -suunnat ovat jatkossakin ajankohtainen ja tarpeellinen tutkimusaihe. Kuutoskaupunkeja suurempi otanta toisi kattavampia tuloksia kaupunkien budjetoinnin kokonaistilanteesta sekä kehittämistarpeista ja -mahdollisuuksista. Tutkielma osoittaa, että myös kuutoskaupunkien välillä on havaittavissa eroja kaupunkien budjetointiin sekä yleiseen talouden suunnitteluun liittyen. Vaikka eroja löytyy, painivat kaupungit kuitenkin pitkälti samankaltaisten haasteiden parissa niin nyt kuin tulevaisuudessa. Toimintaympäristön muuttuessa myös tekemisten on muututtava, vaikkakin muutoksen nähdään kaupungeissa tapahtuvan hitaasti.

## LÄHTEET

- Airaksinen, J. (2017). Kuntien tulevaisuus ja erilaisuus. Teoksessa: Nyholm, I., Haveri A., Majoinen K. & Pekola-Sjöblom, M. (toim.). Tulevaisuuden kunta. Acta nro 264. Suomen Kuntaliitto. Helsinki, 170–187.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. (2003). Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.–4. painos. Vantaa: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. (2005). Taloutta johtamista varten. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1995). Management control systems (8. ed.). Richard D. Irwin. Inc.
- Becker, S. D. (2014). When organisations deinstitutionalise control practices: A multiple-case study of budget abandonment. *European Accounting Review*, 23(4), 593–623.
- Beredugo, S. B., Azubike, J. U. & Okon, E. E. (2019). Comparative Analysis of Zero-Based Budgeting and Incremental Budgeting Techniques of Government Performance in Nigeria. *International Journal of Research and Innovation in Social Science (IJRISS)*. Volume III. Issue VI.
- Bergstrand, J. (1995). Tehokas talouden ohjaus. 2. painos. Alkuperäisteos Ekonomisk styrning. Suomen Ekonomiliitto, Welling + Göös, WSOY:n graafiset laitokset, Juva.
- Bøgsnes, B. (2016). Implementing beyond budgeting: Unlocking the performance potential. John Wiley & Sons.
- Braybrooke, D. & Lindblom, C. E. (1970). A Strategy of Decision: Policy Evaluation as a Social Process. New York: The Free Press.
- Burrows, G. & Syme, B. (2000). Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers. 36(2), 226–241.
- Davis, O. A., Dempster M. A. H. & Wildavsky A. (1966). A Theory of the Budgetary Process. *The American Political Science Review*. 60(3), 529-547.
- Draper, F. D., & Pitsvada, B. T. (1981). ZBB - Looking Back After Ten Years. *Public Administration Review* 41(1), 76–83.
- Eskola, J. (2018). Laadullisen tutkimuksen juhannustaiat: laadullisen aineiston analyysi vaihe vaiheelta. Teoksessa: Valli, R. (toim.). Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin (5., uudistettu ja täydennetty painos.). PS-kustannus, 209–231.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (2018) Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Vastapaino.
- Harisalo, R. (2009). Organisaatioteoriat. Tampere University Press.
- Harjula, H., & Prättälä, K. (2021). Kuntalaki: tausta ja tulkinnat (10., uudistettu painos.). Alma Talent.

- Haveri, A. & Majoinen, K. (2017). Miten tähän on tultu? Kunnallishallinnon muutos polkuriippuvana ja evolutionäärisenä kehityksenä. Teoksessa: Nyholm, I., Haveri A., Majoinen K. & Pekola-Sjöblom, M. (toim.). Tulevaisuuden kunta. Acta nro 264. Suomen Kuntaliitto. Helsinki, 42–55.
- Heikkinen, H. L. (2018). Kerronnallinen tutkimus. Teoksessa: Valli, R. (toim.). Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin (5., uudistettu ja täydennetty painos.). PS-kustannus, 170-187.
- Heupel, T., & Schmitz, S. (2015). Beyond Budgeting - A High-hanging Fruit. The Impact of Managers' Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 26, 729-736.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). Tutki ja kirjoita. (13., osin uudistettu painos.). Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2001). Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Yliopistopaino.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008). Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hope, J., & Fraser, R. (2000). Beyond budgeting. *Strategic Finance*, 82(4), 30–35.
- Häkli, S. (2018). Investointipäätöksenteon rationaalisuus kuntakontekstissa – Case-tutkimus suomalaisessa kunnassa. Turun yliopiston julkaisuja. Sarja E-osa 24. *Oeconomica*: Turku.
- Ikäheimo, S., Malmi, T., & Walden, R. (2019). Yrityksen laskentatoimi (8., uudistettu painos.). Alma Talent.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting*. Financial Times. Pearson Education. Fifth edition.
- Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J., & Niskanen, M. (2015). *Laskentatoimi* (4. uudistettu painos.). Edita.
- Jurmu, L. (2018). Asiantuntijuus Kempeleen valiokuntamallin valmistelussa. *Hallinnon Tutkimus* 37(3), 161–175.
- Jurmu, L. (2019). Millaista asiantuntijuutta uudistuvassa kunnassa tarvitaan? *Focus Localis* 47(3), 5–24.
- Jurmu, L. (2021). Millaisella asiantuntijuudella tulevaisuuden kunta rakennetaan? Akateeminen väitöskirja. Tampereen yliopiston väitöskirjat 399. Tampere University.
- Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. (2007). Tapaustutkimuksen käytäntö ja teoria. Teoksessa Laine, M., Bamberg, J. & Jokinen, P. (toim.) (2007). *Tapaustutkimuksen taito*. Helsinki: Gaudeamus
- Laine, T. (2018). Miten kokemusta voidaan tutkia? Fenomenologinen näkökulma. Teoksessa: Valli, R. (toim.). Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin (5., uudistettu ja täydennetty painos.). PS-kustannus, 29–50.

- Lauth, T. P. (1978). Zero-base budgeting in Georgia state government: Myth and reality. *Public Administration Review*, 420-430.
- Lauth, T. P. (2014). Zero-Base Budgeting Redux in Georgia: Efficiency or Ideology? *Public Budgeting & Finance*, 34(1), 1–17.
- Lindblom, C. E. (1984). The science of "muddling through". Teoksessa: Faludi, A. (toim.). *A Reader in Planning Theory*. Oxford: Pergamon Press. 151–169.
- Meriluoto, T., Litmanen, T., & Bäcklund, P. (2019). *Osallistu!: pelastaako osallistaminen demokratian?*. Vastapaino.
- Mitchell, T. T. (1979). Another look at zero-base budgeting. *The CPA Journal (pre-1986)* 49(8), 37-43.
- Moore, P. (1980). Zero-Base Budgeting in American cities. *Public Administration Review* 40(3), 253–258.
- Moilanen, P. & Rähkä, P. (2018). Merkitysrakenteiden tulkinta. Teoksessa: Valli, R. (toim.). *Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin (5., uudistettu ja täydennetty painos.)*. PS-kustannus, 51–72.
- Neely, A., Bourne, M., & Adams, C. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22–28.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2017). *Johdon laskentatoimi*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Nyholm, I. (2011) Kunta-valtiosuhteen muodonmuutos – linjakkaasta liitosta monimuotoisten mekanismien määrittämäksi kokonaisuudeksi. Teoksessa Haveri, A., Stenvall, J. & Majoinen, K. (toim.) *Kunnallisen itsehallinnon peruskivet*. Suomen Kuntaliitto. Helsinki, 128–140.
- Nyholm I. & Niiranen V. (2017). Kunta-valtiosuhde uudistuvassa kunnallishallinnossa Teoksessa: Nyholm, I., Haveri A., Majoinen, K. & Pekola-Sjöblom, M. (toim.). *Tulevaisuuden kunta. Acta nro 264*. Suomen Kuntaliitto. Helsinki, 119–134.
- Ogden, D. M. (1978). Beyond Zero Based Budgeting. *Public Administration Review*, 38(6), 528–529.
- Oulasvirta, L. & Aronen, K. (2012). *Budjetoinnin kehittäminen ja kannustavuus kunnissa*. Suomen Kuntaliitto. Helsinki: Kuntatalon paino.
- Prättälä, K. (2017). Lainsäädäntö yhtenäistyy – kunnat erilaistuvat. Teoksessa: Nyholm, I., Haveri A., Majoinen K. & Pekola-Sjöblom, M. (toim.). *Tulevaisuuden kunta. Acta nro 264*. Suomen Kuntaliitto. Helsinki, 170–187.
- Pyhrr, Peter A. (1973). *Zero-Base Budgeting*. New York: John Wiley & Sons.
- Pyhrr, Peter A. (1977). The Zero-Base Approach to Government Budgeting. *Public Administration Review*, 37(1), 1–8.
- Rajala, T. & Tammi, J. (2014). Budjetointia kuntien muutoskierteessä. *KAKS – Kunnallisan kehittämissäätöön Tutkimusjulkaisu-sarjan julkaisu nro 81*, 79.

- Sarant, P. C. (1978). *Zero-base budgeting in the public sector: a pragmatic approach* (Vol. 3). Addison-Wesley.
- Saviaho, A. (1981). *Julkisen talouden suunnittelu ja budjetointi* (3. uud. p.). Gaudeamus.
- Simon, H. A. (1979). Rational decision making in business organizations. *The American Economic Review*, 69(4), 493–513.
- Sinervo, L. & Meklin, P. (2017). Riittävätkö tulevaisuuden kunnan rahat? Teoksessa: Nyholm, I., Haveri A., Majoinen K. & Pekola-Sjöblom, M. (toim.). *Tulevaisuuden kunta*. Acta nro 264. Suomen Kuntaliitto. Helsinki, 69–84.
- Snell, R. (2012). NCSL fiscal brief: Zero-base budgeting in the states. In *National Conference of state legislatures*. Washington DC.
- Stenbacka, J., Mäkinen, I., & Söderström, T. (2003). *Kannattavuuden avaimet*. WSOY.
- Stonich, Paul J., John C. Kirby, Jr., Howard P. Weil, Kent A. Thompson & Eric E. Von Bauer (1977). *Zero-Base Planning and Budgeting*. Homewood IL: Dow Jones-Irwin.
- Suver, J. D., & Brown, R. L. (1977). Where Does Zero-Base Budgeting Work?. *Harvard Business Review*, 55(6), 76–84.
- Syvänperä, O., & Lindfors, H. (2014). *Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti* (4. uud. p.). Helsingin seudun kauppakamari.
- Tuomi J. & Sarajärvi A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällön analyysi*. Helsinki: Kustanneosakeyhtiö Tammi.
- Tyer, C. B. (1977). Zero-Base budgeting: A Critical Analysis. *Southern Review of Public Administration*, 1(1), 88–107.
- Åkerberg P. (2017). *Budjetointi 2020-luvulla*. Helsinki: Alma.
- Valli, R. (2018). Ikkunoita tutkimusmetodeihin. 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin (5., uudistettu ja täydennetty painos.). PS-kustannus
- Vilka, H. (2021) *Tutki ja kehitä*. (5., päivitetty painos.) PS-kustannus.
- Virtanen, P. & Stenvall, J. (2014). *Älykäs julkinen organisaatio*. Tietosanoma.
- Virtanen, P. & Stenvall, J. (2019) *Julkinen johtaminen*. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Virtanen, P. & Stenvall, J. & Rannisto, P. (2015) *Tiedolla johtaminen hallinnossa. Teoriaa ja käytäntöjä*. Tampere: Tampere University Press.
- Wildavsky, A. B. (1964). *The Politics of the Budgetary Process*. Boston: Little, Brown and Company.
- Wildavsky, A. B., & Hammond, A. (1965). Comprehensive versus incremental budgeting in the department of agriculture. *Administrative Science Quarterly*, 321–346.

## Virallislähteet

Hallituksen esitys 241/2020 vp. Finlex.

JUHTA – Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. (2016). JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma. Helsinki: Kuntaliitto.

Kunnallislaki (kumottu) 953/1976. Finlex.

Kuntalaki 410/2015. Finlex.

Laki kunnallislain muuttamisesta 1122/1990. Finlex.

Laki kuntalain muuttamisesta 175/2019. Finlex.

Valtioneuvoston asetus julkisen talouden suunnitelmasta 120/2014. Finlex.

## Muut lähteet

Mehtonen, M. (2020). Kysely automatisoidun talousraportoinnin kustannuksista ja tuottavuushyödyistä [PowerPoint-diat]. Kuntaliitto. Haettu osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Kuti%20kulukysely%2009-2020%20Tulokset.pdf>, 29.4.2021.

Sosiaali- ja terveysministeriö (2021). Sote-uudistus. Haettu osoitteesta <https://soteuudistus.fi/>, 10.8.2021.

Tilastokeskus (2021). Suurimpien kuntien väkiluku. Päivitetty 20.7.2021. Haettu osoitteesta [https://www.tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk\\_vaesto.html#Suurimpien%20kuntien%20v%C3%A4kiluku](https://www.tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk_vaesto.html#Suurimpien%20kuntien%20v%C3%A4kiluku), 3.8.2021.

Valtiovarainministeriö (2013). Kuntien tehtävien kartoitus, raportti 2012. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2013. Juvenes Print: Suomen Yliopistopaino Oy. Haettu osoitteesta [https://valtioneuvosto.fi/documents/10623/357692/7+Kuntien\\_tehtaevien\\_kartoitus\\_finaali\\_NETTI.pdf/d3e1adc6-9350-46d9-8ebf-21f17699ea56/7+Kuntien\\_tehtaevien\\_kartoitus\\_finaali\\_NETTI.pdf](https://valtioneuvosto.fi/documents/10623/357692/7+Kuntien_tehtaevien_kartoitus_finaali_NETTI.pdf/d3e1adc6-9350-46d9-8ebf-21f17699ea56/7+Kuntien_tehtaevien_kartoitus_finaali_NETTI.pdf), 1.8.2021

Valtiovarainministeriö (2017). Tulevaisuuden kunnan skenaariot ja visiot 2030. Parlamentaarisen työryhmän väliraportti Tulevaisuuden kunnasta. Valtiovarainministeriön julkaisu 9a/2017. Haettu osoitteesta <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-251-833-0>, 15.8.2021

Valtiovarainministeriö (2020a). Kuntatalousohjelma vuodelle 2021, Syksy 2020. Kunta-asiat. Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2020:64. Helsinki. Haettu osoitteesta <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-307-6>, 12.8.2021.

Valtiovarainministeriö (2020b) Kunnat käännekohdassa? Kuntien tilannekuva 2020. Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2020:13. Helsinki. Haettu osoitteesta <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-065-5>, 3.8.2021



# LIITTEET

## Liite 1. Haastattelurunko

### TAUSTAKYSYMYKSET

Kertoisitko hieman itsestäsi ja työnkuvastasi?

### BUDJETOINNIN TOIMINTAYMPÄRISTÖ

- Julkisen talouden rakennemuutokset.
  - Sote- ja maakuntauudistus.
  - Kuntien uudet lakisääteiset tehtävät ja velvoitteet.
  - Organisaatiouudistukset ja palvelurakennemuutokset.
  - Kuntien toimintaympäristön ja roolin muutos.
- Budjetoinnin yleinen tilanne.
  - Millaisessa toimintaympäristössä budjetointia nykyään tehdään?
- Vuoden 2020 budjetointiprosessi ja vuoden 2021 talousarvio.
- Tasapainottamistoimenpiteet.

### BUDJETOINNIN YLEISET PERIAATTEET

- Kaupungin nykyiset budjetointimenetelmät.
  - Keskeisimmät haasteet nyt ja tulevaisuudessa
  - Budjetoinnin kehittäminen. Onko tehty? Miten ja milloin? Miksi?
- Budjetoinnin osuvuus.
  - Miten budjetoinnista voitaisiin tehdä osuvampaa?
- Vuorovaikutus budjetointiprosessissa
  - Talouden suunnittelun roolit, millaista vuorovaikutusta käydään?
- Budjettiseuranta ja informaatio
  - Budjettiseurannan informaatio ja sen hyödyntäminen. Kehittämistarpeet?
  - Millä informaatiolla budjetointia yleisesti ottaen tehdään?
    - Kuinka kustannuksia tavoitteiden saavuttamiseksi kyetään ennustamaan?
    - Kuinka paljon käytetään historiatietoja?
    - Millä tavalla pääsette tarkemmin kiinni kustannuksiin?
    - Millä perusteilla ratkaisut/kompromissit tehdään?
- Budjetoinnin tavoitteet.
  - Mitkä ovat budjetoinnin keskeisiä tavoitteita kaupungissa? Miten tavoitteita priorisoidaan?
  - Pystyvätkö yksiköt vaikuttamaan taloussuunnittelun tavoitteisiin vai päättääkö johto näistä, millaista on vuorovaikutus?
  - Tavoitteiden realistisuus.
- Miten päätätte toimintojen jatkamisesta, päättämisestä sekä uusien toimintojen aloittamisesta osana budjetin hyväksymisprosessia?

## NOLLAPOHJABUDJETOINTI

- Nollapohjabudjetointi budjetoimallina.
  - Onko nollapohjabudjetointi budjetoimallina entuudestaan tuttu?
  - Mitä ajatuksia nollapohjabudjetointi herättää?
  - Mitkä hyviä puolia? Mitkä huonoja?
    - Ns. tyhjältä pöydältä liikkeelle lähteminen?
    - Kaikkien toimintojen tarpeellisuuden arviointi?
    - Tulojen ja menojen kriittinen tarkastelu?
- Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus ja rajoitteet.
  - Nollapohjabudjetoinnin sovellettavuus julkisella sektorilla ja kaupungeissa?
  - Liittyykö mallin käyttöön rajoitteita?
  - Onko kaupungissanne sovellettu nollapohjabudjetointia?
    - Jos on, miten?
    - Jos ei, voisitteko kuvitella tulevaisuudessa hyödyntävänne nollapohjabudjetointia?

## YLEISIÄ AJATUKSIA

- Budjetoinnin tulevaisuus.
  - Millaista kaupunkien budjetointi on tulevaisuudessa?
  - Mihin suuntaan budjetointi tulee kehittymään?
- Kaupunkien budjettiosaaminen (viranhaltijat, poliitikot).
  - Millä tasolla tällä hetkellä?
- Kuntien talousraportoinnin uudistus (automatisoitu talousraportointi). Ajatuksia?
  - Tehostaako taloussuunnittelua, tiedolla johtamista, ennakointia?
- Tuleeko mieleen jotakin muuta mitä haluaisit nostaa esille?

## Liite 2. Saatekirje

Hei,

Lähestymme sinua kaupunkien budjetoinnin kehittämisen asialla. Anne-Mari Kanniala tekee pro gradu-tutkimusta Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnassa. Kanniala tutkii suomalaisten suurten kaupunkien budjetoinnin malleja ja niiden kehittämistarpeita. Erityisenä huomion kohteena on ns. nollapohjabudjetoinnin ajattelumalli, jossa budjetoinnin lähtökohtana on ajatus aiemman budjetoinnin historian kriittisestä tarkastelusta. Tällaisille ajattelumalleille on kysyntää nyt kun kaupunkien talouden tulevaisuuden näköalat ovat erityisen epävarmoja ja talouden tasapainottamistarpeet merkittäviä. Kannialan pro gradu pyrkii lisäksi laajemmin kartoittamaan suurten kaupunkien budjetoinnin kehittämistarpeita ja -suuntia. Yllättävää kyllä, budjetoinnin mallit ja kehittäminen ovat varsin vähän tutkittu alue kunta- ja kaupunkitaloudessa niin Suomessa kuin kansainvälisesti.

Kannialan tavoitteena on hankkia edellä mainittuun asetelmaan liittyvää haastatteluaineistoa kuudesta suurimmasta kaupungista Suomessa. Pro gradu on osa Tampereen kaupungin ja Tampereen yliopiston julkisen talousjohtamisen opintosuunnan välistä yhteistyötä, jonka perusteella Tampere pyrkii kehittämään budjetoinnin järjestelmäänsä vastaamaan tulevaisuuden muuttuvaa toimintaympäristöä. Kannialan pro gradu on yksi kolmesta gradusta, jolla tätä kehittämistä pyritään tukemaan. Gradujen tieteellisenä ohjaajana toimii kunnallistalouden professori Jarmo Vakkuri Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekunnasta.

Toivoisimme että voisit toimia haastateltavana Anne-Mari Kannialan pro gradu-tutkimuksessa. Ellei tämä ole sinulle mahdollista, pyytäisimme sinua ystävällisesti kartoittamaan haastateltava / haastateltavat organisaatiostasi. Olisi tärkeää saada suuret kaupungit mukaan tähän tärkeään hankkeeseen ja tuottaa näin mahdollisimman hyödyllistä tietoa kaupunkien talouden hallinnan kehittämiseen.

Ystävällisesti tervehtien,

Jukka Männikkö  
Talousjohtaja  
Tampereen kaupunki

Jarmo Vakkuri  
Professori  
Tampereen yliopisto  
Johtamisen ja talouden tiedekunta