

Juuso Tikkanen

LASKENTAINFORMAATION KÄYTETTÄVYYS TULOSRYKSIKÖN TALOUSRAPORTOINNISSA

Tapaustutkimuksena Pirkanmaan sairaanhoitopiirin
toimialueen 4 talousraportointi

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Lokakuu 2022

TIIVISTELMÄ

Juuso Tikkanen: Laskentainformaation käytettävyys tulosityksikön talousraportoinnissa: Tapaustutkimuksena Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 talousraportointi
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Hallintotieteiden tutkinto-ohjelma, julkinen talousjohtaminen
Lokakuu 2022

Tässä tutkimuksessa on selvitetty laskentainformaation käytettävyyttä Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 talousraportoinnissa. Kyseessä on empiirinen tutkimus vähän tutkitusta aiheesta. Tutkimusaineisto kerättiin haastattelemalla tulosityksikön talousraportoinnin käyttäjää ja tuottajaa. Tutkimusstrategiana käytettiin tapaustutkimusta.

Kirjallisuuskatsauksessa tarkasteltiin laskentainformaation hyödyntämiseen liittyvää kirjallisuutta sekä johdon talousraportointia oppikirjamateriaalin avulla. Laskentainformaation hyödyntämistä on tutkittu käyttäjien tarpeiden, käytettävyyden ja käytön näkökulmista.

Tutkimuksen tulosten mukaan Pirkanmaan sairaanhoitopiiriin toimialueen 4 johdon talousraportointi on toteutettu pääasiassa kuukausittaisella talous- ja toimintaraportilla. Tutkimuksessa nousi esiin laskentainformaation käytettävyyden haasteita. Päähaasteita olivat toimintayksiköiden vähäinen osallistuminen raportointiin, taloustietämyksen puute käyttäjillä sekä vähäinen vuorovaikutus laskentainformaation käyttäjän ja tuottajan välillä raportin sisältöön liittyvissä asioissa.

Tulosten perusteella laskentainformaation ja talousraportoinnin tuottaman tiedon käytettävyyttä voitaisiin parantaa siten, että toimintayksiköt otettaisiin mukaan suunnitteluun, raportointiin ja ennustamiseen. Raportointiprosessi tulisi rakentaa siis siten, että toimintayksiköt kommentoivat ja ennustavat oman yksikkönsä taloutta ja toimintaa. Raportoinnin sisältöä tulisi parantaa raportoinnin käyttäjän ja tuottajan paremmalla vuoropuhelulla siitä, mitä halutaan seurata. Käyttäjää tulisi kouluttaa laskentainformaation käyttöön ja lukutaitoon, jotta informaation hyödyntäminen ja kyky esittää toiveita informaation sisällöstä paranee.

Avainsanat: Johdon laskentatoimi, laskentainformaation käytettävyys, talousraportointi, tulosityksikkö

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällys

1	JOHDANTO	5
1.1	Tutkielman tavoite ja tutkimusasetelma	7
1.2	Aineisto ja tutkimusmenetelmät	9
1.3	Keskeiset käsitteet ja tutkimuksen rakenne	11
2	TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN OSUUS	12
2.1	Laskentainformaation hyödyntämiseen liittyvä tutkimus	12
2.2	Tulosyksikkö	15
2.3	Johdon talousraportointi	16
3	KOHDEORGANISAATION ESITTELY: PIRKANMAAN SAIRAANHOITOPIIRIN KUNTAYHTYMÄ JA TOIMIALUE 4	22
3.1	Pirkanmaan sairaanhoitopiirin esittely ja tunnusluvut	22
3.2	Sairaanhoitopiirin hallintosääntö ja talousvastuulliset	24
3.3	Toimialueen 4 organisaatio ja toiminta	26
3.4	Kuntayhtymän talous- ja toimintaraportointijärjestelmä	27
4	TALOUSRAPORTOINTI TOIMIALUEELLA	28
4.1	Tutkimusmenetelmien ja -aineiston kuvaus	28
4.2	Talousraportoinnin nykytila	30
4.3	Talousraportoinnin kehittäminen	43
5	POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET	52
5.1	Tutkimuksen lähtökohdat	52
5.2	Johdon talousraportoinnin toteutus ja laskentainformaation käytettävyyden arviointi	52
5.3	Johdon talousraportoinnin käytettävyyden kehittämistarpeet aineiston mukaan	56
5.4	Johtopäätökset ja jatkotutkimusaiheet	58
5.5	Tutkimuksen luotettavuus	60
	LÄHTEET	63
	LIITTEET	66

TAULUKKO- JA KUVIOLUETTELO

Taulukko 1 PSHP:n toimintatuotot 2020 ja 2019

Taulukko 2 PSHP:n toimintakulut 2020 ja 2019

Taulukko 3 Sairaanhoidopiirien toimintatuotot vuonna 2020

Taulukko 4 Haastattelut

Kuvio 1 Analyysin vaiheet

Kuvio 2 Laskentainformaation käytön osatekijät

Kuvio 3 Aineistolähtöinen sisällönanalyysi

Kuvio 4 Tutkimusasetelman testaaminen ja toimenpiteet

1 JOHDANTO

Organisaation johto tarvitsee tietoa toiminnan eri ulottuvuuksista. Yksi tärkeimpiä organisaation toimintaa määrittävä ulottuvuus on talous ja talouden eri prosessit. Tavallisesti tietoa raportoi taloushallinto. Taloushallinnon prosesseista tiedon tuottaminen kytkeytyy talousraportointiin. Taloushallinto on osa organisaatioiden perusrakennetta hallinto- ja tukipalvelufunktiona.

Laskentatoimi on järjestelmä, joka tuottaa monenlaista talous- ja toimintatietoa eri tarpeisiin. Ulkoinen laskentatoimi, jota usein käytetään synonyyminä kirjanpidolle, tuottaa talouteen liittyviä lukuja ulkoisille sidosryhmille. Sitä käytetään myös lakisääteisen talousdatan tuottamiseen. Kirjanpidon data ei kuitenkaan riitä organisaation sisäistä johtamista varten. Siihen tarvitaan johdon laskentatoimea, jota kutsutaan myös sisäiseksi laskentatoimeksi.

Johdon laskentatoimella tuetaan organisaation johtoa talouden ja toiminnan johtamisessa. Ennen taloushallinnolla katsottiin olevan vain kirjanpidollinen rooli organisaatiossa. Nykyään taloushallinnon tehtävät ovat kirjanpitoa laajempia. Yksi keskeinen taloushallinnon tehtävä on sisäinen eli johdon laskentatoimi. Johdon laskentatoimella pyritään tuottamaan dataa ja laskelmia sekä järjestämään sisäiset prosessit siten, että johtamisesta vastaavilla tahoilla on käytettävissä tarvittavaa talous- ja toimintatietoa päätöksentekohetkellä.

Talousraportointi on olennainen osa johdon laskentatoimea. Se, missä mennään, vaikkapa suhteessa vuosibudjettiin, on tärkeää tietoa johtamisen apuvälineeksi. Erityisesti, mikäli on vaarana jäädä tavoitteesta, johdon on tärkeää tietää, millä toimenpiteillä toimintaa johdetaan kohti parempaa taloudellista tulosta. Tämä edellyttää hyvin suunniteltua ja budjetoitua toimintaa sekä tilikauden aikana tapahtuvaa talousraportointia, jolla luodaan käsitys siitä, miten talousarvio on toteutunut. Jos jäädyään jälkeen, niin missä ja miksi, ovat tärkeää tietoa johdolle, jotta voidaan määritellä toimenpiteet, joilla päästään lähemmäksi tavoitetta.

Julkisen hallinnon ja kuntien talouden ohjaus on muuttunut 1990-luvulta lähtien. Aiemmasta resurssiohjauksesta on siirrytty ohjaamaan tuloksia eli tulosohtaukseen. Uudistus on koskenut sekä

valtiota että kuntia. Julkisen hallinnon toimintaa ja sen järjestämistä ja ohjausta on totuttu käsittelemään New public management -mallin avulla.

Organisaatiot rakentuvat moniin eri tasoihin, joista kaikista voidaan tehdä talousraportointia. Organisaatorakenne vaikuttaa siihen, mille tasolle tavoitteet on asetettu ja missä tavoitteiden toteutumista pitäisi seurata. Tulosityksiköllä voidaan tarkoittaa emoyhtiön tytäryhtiötä, yrityksen sisäistä tuotanto-osastoa tai muuta hallinnollista tai tukipalveluyksikköä. Näille voidaan asettaa erilaisia tavoitteita esimerkiksi tuloksen tai taseen suhteen. Itsenäisemällä asemalla organisaatiossa tulosityksiköt pystyvät operoimaan joustavammin, nopeammin ja asiantuntevammin toiminta- ja päätöksentekotilanteissa keskitettyyn organisaatioon verrattuna. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 253.)

NPM:n mukaiset opit ovat vaikuttaneet siihen, että organisaatioita ja tavoitteita on kohdistettu tuotteiden ympärille, joita johdetaan yritysmaailmasta tutuilla ammattijohtamisen opeilla (Hood 1991). Johto tarvitsee monipuolista laskentainformaatiota päätöksenteon tueksi. Tulosityksiköiden tavoitteiden saavuttaminen edellyttää tulosityksiköiden johdolle riittävää laskentatoimen informaatiota ja sen oikeaa tulkintaa, jotta tavoitteet saavutetaan. Tavoitteista raportoidaan tilikauden aikana talousraportoinnin avulla.

Myös kuntayhtymät, joita Suomessa edustaa eritoten erikoissairaanhoidon palveluita tuottavat sairaanhoitopiirit, ovat edellä mainittujen globaalien trendien ja muutosten vaikutuspiirissä. Kuntayhtymän omistajakuntien kanssa käytyjen neuvottelujen pohjalta muodostetaan sopimus pohjainen budjetti, jonka tuottaja budjetoit myynniksi omaan budjettiinsa. Sopimus pohjainen budjetointi on institutionalisoitunut vakiintuneiksi budjettikäytänteiksi, mutta se ei ole poistanut budjettiharhaa, mikä näkyy sairaanhoitopiirin jatkuvana tilauksen ylittämisenä. (Hyvönen & Järvinen 2007.)

Toisaalta on tutkittu, miten edellä kuvatut institutionaaliset paineet johtavat laskentatoimen käytäntöihin mikrotasolla (ks. esim. sopimus pohjaisesta budjetoinnista Hyvönen & Järvinen 2007), mutta siitä löytyy vähän tutkimusta, kuinka tulosityksikötasolla varmistetaan se, että laskentainformaatio tuottaa relevanttia tietoa tulosityksikön johdolle. Millaista laskentainformaatiota tulosityksikön johto tarvitsee ja mitä haasteita siihen liittyy? Miten talousraportointiprosessi tulisi järjestää, jotta sen avulla voidaan valjastaa organisaatiossa oleva tieto palvelemaan johtamista ja päätöksentekoa? Julkisen sektorin laskentatoimen informaation käytön tutkimus on ollut pitkään vaillinaista (ks. lisää van Helden 2016).

Tässä tutkimuksessa on tutkittu Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 talousraportointia. Kyseessä on kuntayhtymän tulosityksikkö. Tutkimuksessa haastateltiin tulosityksikön laskentainformaation käyttäjää ja tuottajaa talousraportoinnin nykytilasta ja sen kehittämistarpeista. Aiempi empiirinen tutkimus talousinformaation hyödyntämisestä johtamistyössä sekä kotimaisessa että kansainvälisessä kirjallisuudessa on vähäistä (ks. esim. Oulasvirta 2020; van Helden & Reichard 2019).

Tutkimuksen tavoitteena on kuvata talousraportoinnin nykytilaa Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueella 4. Tämän lisäksi kuvataan tutkimusaineistosta nousevia kehittämistarpeita tai ongelmakohtia talousraportoinnille, jotta laskentatoimen informaation hyödyntämistä voidaan parantaa sekä tuoda tutkimuksellisesti lisää tietoa siihen, mitkä asiat koetaan informaation hyödyntämisen esteenä.

Tapaus valikoitui tutkimuskohteekseni työkokemukseni perusteella. Olen työskennellyt kyseisen toimialueen taloussuunnittelijana vuosina 2019–2021. Tulosityksiköllä on ollut pitkään haasteita pitää taloutensa tasapainossa ja saavuttaa talousarviossa sille asetettuja tavoitteita. Johdolle tietoa tuottavana tahona yritin jatkuvasti kehittää tuotettavan informaation sisältöä siten, että se palvelisi johtoa entistä paremmin. Kuitenkin vaikutti siltä, että joko tuotettu informaatio ei palvele käyttäjien tarpeita tai sitten on jokin muu syy, miksi informaation tuottama käsitys ei johda toimenpiteisiin. Siksi tässä tutkimuksessa on lähdetty tutkimaan ensisijaisesti laskentainformaation käytettävyyttä: jos tutkimus tuottaisi lisätietoa siitä, että tiedon käytettävyys on heikkoa suhteessa käyttäjän tarpeisiin, niin silloin sitä tulisi ensisijaisesti parantaa laadun ja muiden parametrien näkökulmasta.

1.1 Tutkielman tavoite ja tutkimusasetelma

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää ja kuvailla Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 talousraportoinnin nykytilaa sekä tunnistaa kehittämistarpeita laskentainformaation käyttäjien näkökulmasta. Laadullisella tutkimusotteella saavutetaan aiheen kannalta parhaat tulokset. Uskon, että teemahaastattelu on paras menetelmä päästä käsiksi tähän ilmiöön ja tapaukseen, koska tarkoituksena on selvittää nimenomaan käyttäjien ja osaltaan myös tuottajan käsityksiä talousraportoinnin nykytilasta ja kehittämistarpeista.

Tutkimusstrategiana tässä tutkimuksessa käytetään tapaustutkimusta. Tutkimusstrategialla tarkoitetaan menetelmällisten ratkaisujen kokonaisuutta (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2014, 132). Tapaustutkimus soveltuu tilanteisiin, joissa tutkitaan jonkin asian nykytilannetta todellisessa elämässä (Laine, Mamberg & Jokinen 2007, 43). Tapaustutkimuksella ei pyritä yleistämään tuloksia vaan ymmärtämään tutkittava tapaus kokonaisvaltaisesti. (Laine ym. 2007, 72).

Tämän tutkimuksen tutkimuskysymykset koostuvat miten-kysymyksistä. Tutkijalla ei ole tarvetta kontrolloida todellista käyttäytymistä vaan selvittää sen toteumista nykymuodossaan. Tutkimuksen huomio ei näin ollen ole historiallisissa tapahtumissa vaan nykyajassa. (Yin 2009, 8–9.)

Tutkimuskysymyksiä on kaksi:

- 1) miten Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 talousraportointi on toteutettu vuonna 2022 ja millaiseksi sen käytettävyys on arvioitu käyttäjien toimesta?
- 2) miten toimialueen talousraportointia ja laskentainformaation käytettävyyttä voisi kehittää tulosityksikön käyttäjien näkökulmasta.

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymä lakkaa vuoden 2022 aikana ja toiminta siirtyy 1.1.2023 perustettavalle Pirkanmaan hyvinvointialueelle, jonka rahoitus perustuu suurella määrällä valtionrahoitukseen. Tällöin rahoitus ei ole enää suoriteperusteista palveluiden myynnistä saatavaa rahaa. Talousseurannan tarpeet toimialueella saattavat muuttua, mikäli hyvinvointialue ei seuraa taloudellista tulosta sisäistä myyntiä mukaan lukien (niin sanottu tilaaja–tuottaja-malli). Vaikka tässä tutkimuksessa tutkitun tulosityksikön rahoitusmalli muuttuu lähitulevaisuudessa, tietoa tämänhetkisen talousinformaation käytettävyydestä voidaan ehdottomasti hyödyntää myös jatkossa.

Oma kiinnostukseni aiheeseen on herännyt käytännön työn kautta, sillä työskentelin Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 taloussuunnittelijana vuodesta 2019 vuoteen 2021. Toimialueen tarjoamiin palveluihin kuuluvat naistentaudit ja synnytykset, lastentaudit, lastenpsykiatria ja nuorisopsykiatria. Toimialue on ollut talousvaikeuksissa lähes koko 2010-luvun ajan. Taloushaasteiden taustalla ovat muutokset yhteiskunnassa ja väestökehityksessä, kuten syntyvyyden laskussa ja siitä aiheutuvassa potilaiden määrän vähentymisessä erityisesti naistentautien ja synnytysten sekä lastentautien erikoisaloilla. Toimialueen sisällä vastakkaista kehitystä edustaa mediassakin paljon kirjoitettu lasten- ja nuorisopsykiatrian kysynnän kasvu. Toiminta on kysynnän

näkökulmasta voimakkaasti kahtiajakautunut, mikä aiheuttaa painetta lisätä resurssia yhteen paikkaan, mutta toisaalta vähentää sitä toisesta. Kysynnän vähentyminen kohdistuu euromääräisesti suurimpiin erikoisaloihin, mistä seuraa koko toimialueen kannalta taloudellisesti vaikea yhtälö. Nämä näkökulmat haastavat toiminnan johtamisen lisäksi myös talousprosesseja suunnittelun ja raportoinnin osalta, jotta toiminnan johtaminen perustuu toiminnassa tapahtuneisiin muutoksiin. Tämä haastaa esimerkiksi henkilöstöresurssien kohdennuksen toiminnan painopistemutosten mukaan, mutta myös strategisten toiminta- ja taloustavoitteiden saavuttamisen.

Huolimatta yleisesti tiedossa olevasta syntyvyyden laskusta ja sen aiheuttamasta rakenteellisesta haasteesta, toimialueen talousraportoinnin ja sen tulosten jalkauttaminen linjaorganisaation eri tasoilla on ollut vaihtelevaa. Joka vuosi on hankaluuksia pysyä tilikauden budjetissa ja viestiä budjetin ylittymisen juurisyistä johdolle ja tulosityksikön henkilökunnalle. Lisäksi talousprosessit ja talousvastuulliset ovat organisoitu ja järjestetty monimutkaisesti, mikä vaikeuttaa talouden ja toiminnan johtamista.

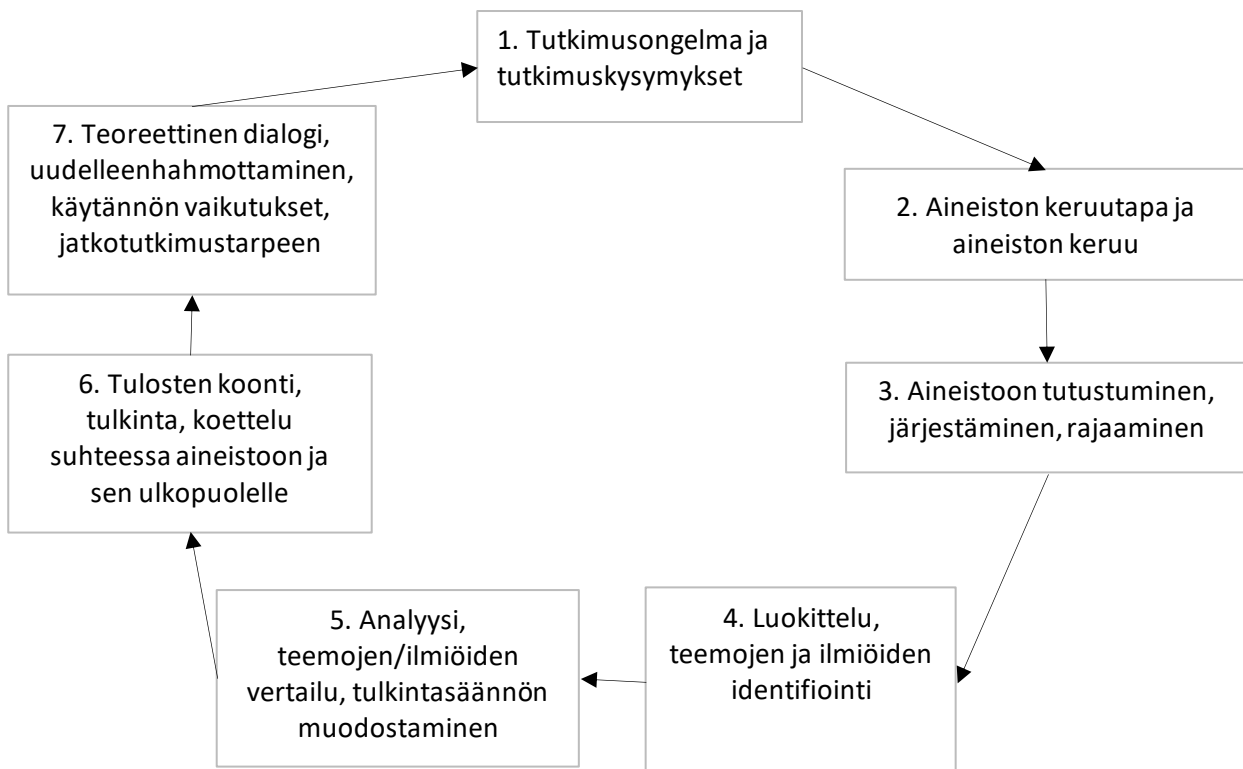
1.2 Aineisto ja tutkimusmenetelmät

Tämän tutkimuksen empiirinen aineisto kerätään haastatteluilla. Aineistonkeruumenetelmänä haastattelua pidetään joustavana ja moniin lähtökohtiin sekä tarkoituksiperiin sopivana. Tämä tutkimuksen aineisto kerätään puolistrukturoidusti teemahaastatteluilla. Tutkimusongelma määrittelee tutkimuksen asetelman, aineiston ja sen keruumenetelmän. Näitä asioista tulisi siis peilata suhteessa tutkimusongelmaan. (Hirsjärvi & Hurme 2009, 15.) Teemahaastattelu on mielestäni hyvä metodi selvittää tämän tutkimuksen ongelmaa. Se ei sido haastattelua mihinkään tieteelliseen leiriin, vaan yksityiskohtaisesti laadittujen kysymysten sijaan haastattelu liikkuu tutkijan ennalta määräämien teemojen puitteissa. Näin tutkijan osuus ja liiallinen vaikutus haastattelun aikana pienenee ja tutkittavien näkemys tulee paremmin esiin. (Hirsjärvi & Hurme 2009, 48.)

Puolistrukturoitu teemahaastattelu eroaa syvähaastattelusta ennalta päätettyjen teemojensa kautta, mutta siitä puuttuvat strukturoidun lomakehaastattelun kysymysten tarkka muoto ja järjestys (Hirsjärvi & Hurme 2009, 48). Teemahaastattelulla perehdytään tutkittavan ilmiön perusluonteeseen ja -ominaisuuksiin ja hypoteesien löytämiseen. Tarkoitus ei ole todentaa ennalta asetettuja hypoteeseja. Teemat edustavat tutkimuksen teoreettisten pääkäsitteiden spesifioituja alakäsitteitä tai -luokkia, joihin haastattelukysymykset kohdistuvat. (Hirsjärvi & Hurme 2009, 66.)

Tutkimuksen analyysin vaiheet on kuvattu kuviossa 1. Ensiksi on tunnistettu tutkimusongelma ja sitä tarkentavat tutkimuskysymykset. Tämän jälkeen on valittu tapaukseen parhaiten soveltuva aineiston keruutapa eli teemahaastattelu. Aineiston keruun jälkeen aineisto on käyty läpi, järjestetty ja rajattu. Seuraavaksi on tehty aineiston luokittelua ja pyritty tunnistamaan teemoja ja ilmiöitä aineistoista, joita on vertailtu, analysoitu ja muodostettu tulkintasääntöä. Tuloksia on koottu, tulkittu ja koeteltu suhteessa aineistoon ja muuhun materiaaliin, minkä jälkeen on käyty vuoropuhelua suhteessa tutkimuksen teoriaan.

Kuvio 1 Analyysin vaiheet. (Ruusu vuori, Nikander & Hyvärinen 2010, 12.)



Laadullisen tutkimuksen aineistoanalyysi ei etene kuviossa 1 esitettyinä ajallisena jatkumona vaan usein eri vaiheet menevät päällekkäin (Ruusu vuori ym. 2010, 12), niin tässäkin tutkimuksessa. Aiempiin vaiheisiin on pitänyt palata sitä mukaa, kun aineistoa on läpikäyty ja tutkimuskirjallisuutta on haettu lisää.

1.3 Keskeiset käsitteet ja tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen keskeiset käsitteet ovat johdon laskentatoimi, laskentainformaation hyödyntäminen, johdon talousraportointi ja tulosityksikkö. Muutamat Suomessa tehdyt opinnäytetyöt ja tutkimukset ovat käyttäneet käsitettä talousinformaation hyödyntäminen. Nämä tutkimukset ovat usein keskittyneet ulkoisen kirjanpidon tuottamaan informaatioon, tilinpäätöksiin ja suorite- ja maksuperusteisen kirjanpidon hyödyntämiseen liittyviin näkökulmiin. Tässä tutkimuksessa käytetään käsitettä *laskentainformaation hyödyntäminen*, koska talousraportoinnissa tuotetaan muutakin kuin vain taloudellista tietoa.

Seuraavaksi kuvataan tutkimuksen rakenne ja eteneminen. Johdannon jälkeen luvussa 2 tehdään katsaus tutkimuskirjallisuuteen. Siinä tarkastellaan, miten julkisen sektorin laskentatoimen informaation hyödyntämistä on tutkittu. Lisäksi esitellään, mitä oppikirjoissa on kerrottu talousraportoinnista. Näitä teemoja on osittain hyödynnetty haastattelukysymyksien laadinnassa ja haastattelutilanteen aikana. Luvussa 3 esitellään kohdeorganisaatio, hahmotetaan sen kokoa suhteessa muihin vastaaviin toimijoihin, tunnistetaan tärkeimmät toimintaa ohjaavat asiakirjat ja niiden sisältö toimialueen talousjohtamisen näkökulmasta. Lisäksi esitellään toimialueen vastuualuerakenne ja niiden tuottamat palvelut. Luvussa 4 raportoidaan tutkimusaineiston tulokset. Haastatteluilla pyrittiin luomaan käsitys siitä, miten tulosityksikön talousraportointi on järjestetty sekä mitä mahdollisia haasteita ja kehittämisenäkökulmia haastateltavien mielestä raportointiin liittyy. Luku 5 sisältää pohdinnan ja tutkimuksen luotettavuuden arvioinnin sekä ajatuksia jatkotutkimusaiheiksi.

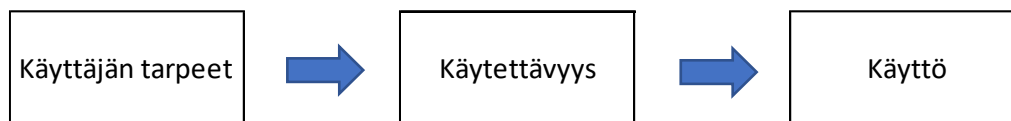
2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN OSUUS

2.1 Laskentainformaation hyödyntämiseen liittyvä tutkimus

Yleisesti laskentatoimen tehtävänä on kerätä, tallettaa, varastoida ja summata sekä taloudellista että ei-taloudellista dataa sekä viestittää tätä tietoa sidosryhmille. Johdon laskentatoimen tehtävät voidaan määrittellä samoin, mutta pääasiallinen sidosryhmä on organisaation sisäinen kuten esimerkiksi johto organisaation eri tasoilla. (Dyson 2010, 271–272.) Mutta miten tätä laskentatoimen informaatiota hyödynnetään? Tiedon hyödynnettävyydessä on kyse myös käyttäjästä ja hänen valmiudestaan osata käyttää tietoa, tiedon käytettävyydestä ja itse käytöstä.

Tutkimuskirjallisuudessa puhutaan *käyttäjistä ja heidän tarpeistaan, käytöstä ja käytettävyydestä*. Kuviossa 2 näkyy näiden laskentainformaation hyödyntämisen osatekijöiden keskinäiset suhteet. Käyttäjien tarpeet laskentainformaatiolle vaikuttavat tiedon käytettävyyteen. Nämä ovat usein hyvinkin käyttäjästä riippuvaisia siinä mielessä, että vain käyttäjät voivat arvioida heidän tietotarpeitaan ja sitä, miten se palvelee heitä eli tiedon käytettävyyttä suhteessa tarpeisiin. Käyttö puolestaan viittaa informaation tosiasialliseen käyttöön ja hyödyntämiseen, ei kerrottuun käyttötarkoitukseen nähden. Tiedon käytettävyyden toteaminen ei vielä takaa sitä, että sitä varsinaisesti käytetään esimerkiksi päätöksenteossa.

Kuvio 2 Laskentainformaation käytön osatekijät



Millaisia erilaisia käyttäjiä tai käyttäjäryhmiä on julkisen sektorin laskentainformaation hyödyntäjien joukossa? Miten nämä käyttäjät kertovat omista tarpeistaan ja miten he arvioivat tiedon käytettävyyttä heidän tarpeisiinsa nähden? Mihin käyttötarkoitukseen informaatiota yleensä käytetään? Van Heldenin ja Reichardin (2019) kirjallisuuskatsauksessa tunnistettiin, että laskentatoimen informaatiota koskevissa tutkimuksissa on käsitelty informaation käyttötarkoitusta, osapuolia laskentainformaation

ympärillä, informaation muotoa ja lähteitä, käyttäjien ennakkotapauksia ja heidän informaatiotarpeitaan sekä käytettävyyttä ja käyttöä.

Laskentainformaatiota käytetään pääosin kahteen tarkoitukseen: tilivelvollisuuden toteutumisen osoittamiseen ja päätöksenteon tukemiseen. Tilivelvollisuus usein osoitetaan muille ulkoisille sidosryhmille, kun päätöksenteon tukeminen on valtaosin sisäisen sidosryhmän eli johdon käyttötarkoitus (van Helden & Reichard 2019, 480).

Informaatiota käyttävät eli käyttäjät ovat yksi osapuoli, kuten samalla tavalla informaation tuottajat nähdään yhtenä osapuolena (van Helden & Reichard 2019, 480). Tässä yhteydessä usein puhutaan informaation kysynnästä ja tarjonnasta, joista edelle mainitut osapuolet osaltaan vastaavat. Informaation hyödyntäminen tapahtuu näiden vallitsevien osapuolten kesken. Tuottajien roolista ja asenteista ei ole tehty tutkimusta (van Helden & Reichard 2019, 480).

Lisäksi on tunnistettu tuottajan lisäksi informaation välittäjät, jotka tulkitsevat laskentainformaatiota käyttäjille. Välittäjät ovat tuottajien ja käyttäjien välissä, ja vastaavat informaation viestittämisestä käyttäjille. (Jorge, Jorge de Jesus & Nogueira 2016.)

Erilaisia käyttäjäryhmiä voivat olla kansalaiset eri rooleissaan, poliitikot, valvontaviranomaiset, hallintojen eri tason käyttäjät niin kansallisella kuin kansainvälisellä tasolla, tilintarkastajat, työntekijät, johto, tavarantoimittajat ja luotonantajat (van Helden & Reichard 2019, 482–483). Käyttäjien tarpeet ja informaation käyttötarkoitukset vaihtelevat näissä eri ryhmissä, myös heidän vaikutusmahdollisuutensa tuotetun informaation sisältöön ovat erilaiset. Laskentainformaation pääasiallisia käyttäjäryhmiä ovat poliitikot ja johtajat, joilla on informaation sisällön osalta erityistarpeita (van Helden & Reichard 2019, 480). Laskentatoimen informaation hyödyntämistä on tutkittu jonkin verran poliitikkojen toimesta (ks. esim. Jorge, Jesus & Nogueira 2019; Ouda & Klischewski 2019).

Laskentainformaation kohteen aikajänne määrittää usein informaation muotoa tai tyyppiä. Mennyttä ja nykyaikaa käsittelevät dokumentit ovat usein tilinpäätös- tai osavuosikatsauksia. Tulevaisuutta suunnitellaan suunnitteludokumenttien eli talousarvioiden avulla. Käyttäjän käyttötarkoitukset vaikuttavat siihen, mitä muotoa hän suosii. (van Helden & Reichard 2019, 481.)

Van Helden ja Reichard (2019, 488–489) jakavat laskentatoimen informaation *käytettävyyden* kahteen osatekijään: relevanssi ja ymmärrettävyys. Relevanssin käsite tarkoittaa tuotetun informaation kykyä vastata käyttäjien tarpeisiin, jotka yleensä koskevat päätöksentekoa ja tilivelvollisuuden osoittamista. Ymmärrettävyys liittyy informaation esitystapaan, jakelukanaviin ja tiedon yksityiskohtaisuuteen.

Informaation *käyttö* viittaa käyttäjän tapaan hyödyntää laskentatoimen informaatiota päätöksenteossa tai tilivelvollisuuden osoittamisessa (van Helden & Reichard 2019, 488). Käyttö ja käytettävyys näin eroavat toisiaan siinä, että käytettävyydellä pyritään huomiomaan käyttäjän informaatiolle osoittama arvostus ja arviointi, mutta käyttö viittaa siihen, miten informaatiota tosiasiallisesti käytetään.

Rajala ja Sinervo (2021) tutkivat pienen suomalaisen kunnan poliitikoiden tuloksellisuusinformaation hyödyntämistä. Tulosten mukaan vaikeassa taloudellisessa tilanteessa olevan kunnan poliitikoiden aktiivista tuloksellisuusinformaation hyödyntämistä selittivät keskusteleva kulttuuri organisaation ja poliitikoiden keskuudessa, luotetut informaatiolähteet ja laadukas informaatio saavutettavissa olevien lähteiden kautta.

Laskentatoimi tuottaa määrämuotoista informaatiota etenkin kirjanpidon ja tuloslaskelman sisällön osalta. Käyttäjien osaaminen ja tietämys näistä saattaa vaihdella huomattavasti. Kuten van Helden ja Reichard (2019, 480) sekä Young (2006) huomauttavat, laskentatoimen informaation sisältö on totuttu pitämään laskentatoimen ammattilaisten eli tuottajien määriteltävissä, eikä käyttäjien tarpeilla ole merkitystä tai käyttäjien tarpeet ovat samat kuin sijoittajien ja luottotajien.

Laskentatoimen periaatteiden tuntemus saattaa siis osaltaan vaikuttaa siihen, miten käyttäjä hahmottaa omat tarpeensa ja mitä laskentatoimelta voi vaatia. Asiantuntemuksen puute voi myös vaikuttaa siihen, että informaatiotarpeista on hankala kommunikoida.

Aihetta on myös lähestytty kognitiivisesta näkökulmasta ja pyritty ratkaisemaan laskentatoimeninformaation käyttäjän ja tuottajan kognitioita ja niiden yhteensopivuuksia sekä keskenään että päätöksentekotilanteiden vaatimuksiin. (Ouda & Klischewski 2019.) Käyttäjien ja tuottajien tulee siis käsittää ilmiö samalla tavalla, jotta tiedon käyttäjän tarpeet ja tiedon tuottajan ymmärrys käyttäjän tarpeista ja tilannekohtaisista tietovaatimuksista ovat yhtenevät.

Muutamia tutkimuksia on tehty, joissa informaation uudistamiseen on osallistunut sekä käyttäjät että tuottajat sekä ulkopuolinen tutkijakonsultti, mutta nämä tutkimukset ovat keskittyneet Hollannin poliitikoiden käyttämään informaatioon. (ter Bogt, van Helden & van der Kolk 2015; ter Bogt & van Helden 2011)

Oppivaan lähestymistapaan perustuva keino voisi hyvä tapa ottaa käyttäjät mukaan informaation tuottamiseen tai uudistamiseen sekä siten varmistaa, että käyttäjien tarpeet tulevat kohdatuksi. Oppivassa lähestymistavassa käyttäjät saavat laskentainformaation dokumentteja tutustuttavakseen, minkä jälkeen heiltä testataan dokumenttien ymmärrettävyyttä, käyttökokemuksia sekä esitetään ehdotuksia dokumenttien parantamiseksi. (van Helden & Reichard 2019, 487.)

Laskentatoimen tuottama tieto on hyödyllistä vasta silloin, kun se on relevanttia päätöksentekijälle. Drury Colin 1996. Management and cost accounting. Johdon tulee kuitenkin osata reagoida laskentatoimen tuottamaan tietoon. Ilman reagointia tieto ei koskaan muutu relevantiksi. Mikä tieto on relevanttia tulosityksikön johtamisessa?

Jari Tammi (2006) tutki väitöskirjassaan toimintalaskennan tuottamaa laskentainformaation hyödyntämistä. Informaatiota on hyödynnetty erityisesti kehittämismallina, huomion suuntaajana ja organisaation toiminnan hahmottajana aiempaa erilaisella tavalla. Sen mahdollisia käyttötarkoituksia voisivat olla strategisen johtamisen alalla voimavarojen suuntaamisessa tulosityksikkötasolla saakka.

2.2 Tulosityksikkö

Organisaatiot rakentuvat monin eri tasoihin, joista kaikista voidaan tehdä talousraportointia. Organisaatorakenne vaikuttaa siihen, mille tasolle tavoitteet on asetettu ja missä tavoitteiden toteutumista pitäisi seurata. Tulosityksiköllä voidaan tarkoittaa emoyhtiön tytäryhtiötä, yrityksen sisäistä tuotanto-osastoa tai ynnä muuta hallinnollista tai tukipalveluyksikköä. Näille voidaan asettaa erilaisia tavoitteita esimerkiksi tuloksen tai taseen suhteen. Itsenäisemällä asemalla organisaatiossa tulosityksiköt pystyvät operoimaan joustavammin, nopeammin ja asiantuntevammin toiminta- ja päätöksentekotilanteissa keskitettyyn organisaatioon verrattuna. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 253.)

Profit center –tulosityksiköitä suunnitellaan tulosbudjettiohjauksella. Niille asetetaan tyypillisesti kate- tai toiminnan tulostavoitteita, mutta niillä ei ole omaa tasetta. Tulosityksiköt voivat hankkia

tuotannontekijöitä itse, mutta sille annetaan kuitenkin rajat. Tuotannontekijöitä hyödyntämällä tuloyksikkö voi myydä suoritteita markkinoille, mutta sillä ei ole oikeutta toimia pääomamarkkinoilla. Ylin johto hallitsee tuloyksiköitä pääoman tuottoaste –tunnusluvun ja suhteellisen kannattavuustavoitteen avulla. Tärkeää on myös tuloyksiköiden tehtävämäärittely ja kannattavuusohjaus, jossa tärkeitä tunnuslukuja ovat katteet ja liiketoiminnan tulos, joiden toteutumisesta vastaa tuloyksikön johto. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 258.)

Organisaatorakenne vaikuttaa toiminnan ja talouden päätösvallan kohdistamiseen sekä siihen, kenelle kuuluu vastuu tuloksista eli tulostavastuu. Tuloyksiköllä voidaan tarkoittaa koko toimintayksikköä – virastoa tai laitosta – tai sen yksittäisiä, varsinaisen toiminnan osia (Meklin 2002, 167–168). Sairaalaympäristössä kliiniset johtajat ovat halukkaita kasvattamaan tilivelvollisuuttaan heidän alueilleen rakennettujen tuloyksiköiden johtajina (Storey & Holti 2009).

Tuloyksikköorganisaation tunnusomaiset piirteet ovat:

- organisaatio ja sen osat toiminnallisia vastuuyksiköitä, joilla kullakin on oma tietty tehtävänsä organisaatiossa
- toimintayksiköt ovat autonomisia tavoitteiden ja toimintojen suhteen. Keskusjohto ohjaa ja valvoo tavoitteiden saavuttamista ja tuloksellisuutta
- keskusjohto tekee strategista johtamista ja varmistaa tukipalvelutuotannon
- tuloyksiköillä on omat tulostavoitealueet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 255.)

Tuloyksikköorganisaatio tarvitsee tarpeeksi tarkkaa raportointia palvelevan taloushallintojärjestelmän, joka pystyy palvelemaan sekä tuloyksikön johdon että tuloyksikön sisältyvien toiminnallisten yksiköiden tietotarpeita aina suoritetasolle saakka.

2.3 Johdon talousraportointi

Raportointiprosessi on yksi organisaation taloushallinnon prosesseista, ja se hyödyntää muiden prosessien tuloksia ja tietoa. Prosessi kattaa raporttien muodostamisen sekä niiden jakelun loppukäyttäjille. (Lahti & Salminen 2008, 16.)

Johdon raportoinnin tulisi kattaa toiminalliset ja taloudelliset, sisäiset ja ulkoiset ulottuvuudet sekä tulevaisuuden ennusteet että historialliset toteumat. Toiminallisilla luvuilla kuvataan numeerisesti

organisaation toteutunutta toiminta-astetta. Taloudellinen ulottuvuus on näiden lukujen rahamääräisen kuvaus ja tarkoitus. Lisäksi tarvitaan näistä luvuista muodostetut tulevaisuuden ennusteet sekä historialliset toteumat. Toisin kuin mitä johto tarvitsee, niin usein raportointi keskittyy vain sisäiseen toteutuneeseen taloustietoon. (Axson 2010, 149.) Raportoinnin fokus tulisi siis siirtyä enemmän ulkoiseen ulottuvuuteen, tulevaisuuden ennakointiin ja toiminnallisiin tunnuslukuihin. Mikäli esimerkiksi suomalaisessa julkisessa terveydenhuollossa toimintayksikössä lähetteen määrä laskee, niin tämän voidaan tarkoittavan tulevaisuudessa pienempiä potilasmääriä ja hoitotapahtumia ja pienempää myyntilaskutusta kunta-asiakkailta. Lähetteen määrän tarkastelu on vielä sisäistä ulottuvuutta, mutta mikäli tähän saataisiin kytkettyä perusterveydenhuollon asiakasmäärien kehitys toimialueen erikoisaloilla, niin tulevaisuuden taloudellisen tuloksen ennakointi sekä tuotannontekijöiden allokointipäätökset voitaisiin huomioida aiempaa paremmin toiminnan painopistemutosten mukaan. Ylipäätään toiminnan kehittymisen kannalta olennaisten tunnuslukujen tunnistaminen tulisi olla tärkein osa johdon raportointia, ja lisäksi jos tunnistetaan toimintaa ennakoivan ulkoisen tunnusluvun kautta kriittinen trendiä ennakoiva mittari, niin se parantaa toiminnan johtamista (Axson 2010, 149). Näiden tunnuslukujen tunnistamisessa tarvitaan raporttien tuottajien ja käyttäjien yhteistyötä (Lahti & Salminen 2008, 149–150). Raporttien tuottamista ja sisältöä ei siis voi jättää yksin talousfunktion tuotettavaksi.

Organisaation taloushallinnon tuottamat raportit voidaan jakaa kahteen eri kategoriaan, ulkoisiin ja sisäisiin raporteihin. Ulkoisen raportoinnin päätarkoitus on täyttää erilaiset lainsäädännölliset raportointivelvoitteet viranomaisille ja muille ulkoisille sidosryhmille. Joustavan taloushallinnon tavoite on, että ulkoisen ja sisäisen raporttien luvut tulevat samasta järjestelmästä. Sisäisen raportoinnin luvut perustuvat tiliositteille syötettyihin lukuihin. (Lahti & Salminen 2008, 147–148.)

Organisaation säännöllisen raportoinnin lisäksi taloushallinto tuottaa satunnaisesta tarpeesta tulevia ad hoc -raportteja, jotka usein tehdään manuaalisesti. Mikäli ad hoc -raportteja tuotetaan paljon, niin se usein tarkoittaa säännöllisen sisäisen raportoinnin sisältää johdon tietotarpeen kannalta puutteita. Satunnaisten raporttien tietosisältö olisi hyvä tunnistaa ja mahdollisesti muodostaa niitä varten oma raportti käyttäjille. Kaiken raportoinnin sisältöä on kuitenkin hyvä aika ajoin käydä käyttäjien kanssa läpi, jotta raporttien määrä ei kasva liian suureksi eikä resurssia käytetä turhien raporttien ylläpitoon (Lahti & Salminen 2008, 149–150.)

Raporttien jakelu voidaan nykyään hoitaa raporttiportaaliin, itsepalveluperiaatteella, jolloin käyttäjät voivat itse ajaa raportit suoraan järjestelmästä tai sähköpostilla. Portaaliratkaisu esimerkiksi

organisaation intran kautta kirjautumalla mahdollistaa porautumisen niihin tietoihin raportissa olevien dimensioiden puitteissa. (Lahti & Salminen 2008, 151–152.)

Pelkkien numerotietojen keruu, koostaminen ja esittäminen raporttimuodossa muodostaa vasta pienen osan siitä, mihin johdon raportoinnilla pyritään. Tarvitaan jotain, mitä vasten lukuja peilataan. Toteutunutta myyntiä, eri laskentakohteiden kustannuksia tai kannattavuutta vertaillaan budjettiin ja ennusteeseen (Lahti & Salminen 2008, 149). Yleensä se tarkoittaa tavoitelukua, mikä on muodostettu suunnittelun ja budjetoinnin tuloksena. Tilikausikohtaisen toiminnan ja talouden suunnittelussa pohditaan toiminnallisia keinoja, joilla saavutetaan strategiset tavoitteet ja mitkä ovat näiden keinojen taloudelliset vaikutukset. Tulostavoitteet kirjataan toimintasuunnitelmaan ja siitä johdettuun talousarvioon, josta selviävät toiminnallisten tavoitteiden euromääräiset tulo- ja menoarviot. Suunnittelussa on olennaista tunnistaa seuraavan suunnitteluvuoden todelliset ajurit ja sen vaikutukset. Usein huomio kiinnittyy liialti euromääräisten arvioiden pikkutarkkaan laadintaan. Toiminnan todellisten muutosten suunnittelu saa liian pienen painoarvon. (Axson 2010, 109–110.) Toiminnan ja talouden suunnittelua tehdään siis liialti talouden ehdoilla, vaikka talousluvut ovat seurausta toiminnasta. Useiden budjettivaihtoehtojen laadinta ja herkkyysanalyysit olisivat mielekkäitä tapoja parantaa suunnittelun tarkkuutta (Axson 2010, 110). Tulosityksikköorganisaatioissa budjetointi on merkittävä ohjauskeino (Neilimo & Uusi-Rauva 2017, 365).

Mistä sitten raportoidaan? Lähes kaikki organisaation toiminnassa on laskettavissa ja esitettävissä numeraalisessa muodossa. Organisaation johto tarvitsee tietoa tuotteista, asiakkaista, resursseista ja toiminnan kasvusta tavalla, mikä viestii organisaation taloudellisesta suorituskyvystä (Partanen 2007, 29). Jatkuvana raportointina johdon kuukausiraportti tulisi sisältää muutama ydinviesti, jotta lukijalle tulisi mahdollisimman hyvä ymmärrys kokonaistaloudellisesta tilanteesta. Kuukausiraportoinnin yhtenä riskinä on joka kerta samansisältöisenä toistuva katsaus talouteen, jolloin kuulija keskittymiskyvyn laskiessa ei tunnista talouden kannalta olennaista sisältöä. (Partanen 2007, 31.)

Muun muassa tietotekninen kehitys on tarkoittanut tiedonmäärän lisääntymistä kaikilla yhteiskunnan tasoilla. Myös taloushallinnossa tietojärjestelmien ja -työkalujen kehittyminen tarkoittaa raporttien sisällön, muodon ja laadun kasvua, jolloin ongelmaksi voi muodostua olennaisessa tiedossa pysymisen. Hyvän talousinformaation kuitenkin tunnistaa siitä, että se on relevanttia, ymmärrettävää, luotettavaa, ajankohtaista ja esitystavaltaan selkeää (Partanen 2007, 39). Talousraporttien hyödyllisyyden eli sen kannalta, että miten niitä käytetään toiminnan johtamisessa, on tärkeää, että niiden käyttäjillä on kyky ymmärtää taloudellista viestintää. Raporttien käyttäjien osaaminen ja

tietämys talousinformaatiosta on yksi huomioitava asia, kun raportteja muodostetaan. Taloushallinnon yksi tärkeä tehtävä on tunnistaa puutteet osaamisessa ja tarvittaessa kouluttaa johtoa ja muita käyttäjiä sisäistämään raporttien tietosisältöä. (Partanen 2007, 43.)

Raportoinnin sisällön lisäksi on kiinnitettävä huomioita muotoon. Pahimmillaan vääränlainen muoto ohjaa väärin tulkintoihin ja päätöksiin esitettävästä asiasta ja toisinpäin sanottuna parhaimmillaan se kiinnittää päätöksentekijän huomion oikeisiin asioihin ja johtaa parempiin päätöksiin (Axson 2010, 166).

Tyypillisesti organisaation edelliseen kuun talousluvut ja niistä johdetut talousraportit ovat valmiina vasta seuraavan kuun puolivälissä. Vääräaikaisella raportoinnilla on seurauksia johdon kykyyn johtaa ja reagoida toiminnassa tapahtuneisiin muutoksiin, mikäli varmennettua tietoa ei ole päätöksentekohetkellä saatavilla. (Axson 2010, 140.)

Talousraportointiprosessi hyödyntää muiden talousprosessien tuotoksia (Lahti & Salminen 2008, 16). Siksi raportoinnin yksi pullonkauloista on kirjanpidon sulkuaikataulut, mikä on suurin syy siihen, että raportteja muodostetaan pääosin kerran kuussa ja tavanomaisesti seuraavan kuun puolivälissä (Axson 2010, 140). Kirjanpidon sulkeminen kiinnimenevältä kaudelta tuo hitautta raportointiin, mikä voitaisiin parantaa kiinnittämällä huomiota parempaan tekniseen ratkaisuun (Axson 2010, 144). Tämä on kuitenkin koko organisaatioita koskeva keskitetty kirjanpidon prosessi, mihin tulosityksiköstä käsin ei voida vaikuttaa.

Useimmat tiedot ovatkin käytettävissä kuukausittain, jotkut vielä harvemmin. Tiedot haetaan useista tietolähteistä ja järjestelmistä manuaalisesti, mikä tekee raportoinnista aikaa vievän ja työvoimakeskeisen prosessin raportoinnin tuottajan näkökulmasta. Myös tiedon tarjonnan ja kysynnän kasvu lisää raportoinnin ja siihen käytettävän ajan määrää. Raportteja harvemmin jätetään tekemättä, kun ne on otettu mukaan johdon talouskatsaukseen. (Axson 2010, 143.)

Johdon raportointi tulee rakentaa kolmen periaatteen varaan: oikea tieto oikeaan aikaan päätöksenteon kannalta oikeille ihmisille (Axson 2010, 145). Toisin sanottuna raportoinnin epätäydellisyys tai sen sisältämä väärä tieto, väärä ajoitus, väärin kohdennettuna tai johdon kykenemättömyys tulkita oikeaa tietoa oikeaan aikaan voi johtaa johdon raportoinnin epätarkoituksenmukaiseen käyttöön (Axson 2010, 158).

Tiedon tarve vaihtelee toiminnan luonteen mukaan, jolloin raportoinnin tulee palvella sitä toimintaa, jota raportoidaan. Myös tilannekohtaisen raportoinnin tärkeyttä tulee korostaa, sillä jos esimerkiksi myynnit eivät toteudu suunnitelman mukaisesti, niin silloin raportoinnin tulee keskittyä myynnin eri osa-alueiden dataan eikä muuhun. (Axson 2010, 145–146.) Se, mitä dataa johtaja tarvitsee johtaakseen, saattaa olla eri, mitä raportin tuottajan mielestä tulisi raportoida kullakin hetkellä. Tähän voisi olla hyvä idea rakentaa kanava, jolla johtajat voivat toivoa, mitä he haluavat raportoida kunakin hetkenä. He tarvitset tietoa, jotta he pääset tavoitteisiin. Mitkä ovat tavoitteet? Ne löytyvät talousarviosta ja toimintasuunnitelmasta, joissa ne ovat taloudellisessa ja toiminnallisessa muodossa.

Raportointi rakennetaan usein organisaation rakenteen mukaan, mutta usein muuttuva rakenne haastaa raportoinnin vertailukelpoisuuden, ei ota huomioon ulkoisia tekijöitä, jotka vaikuttavat myyntiin ja asiakkaisiin ja tyypistää tiedon vain tiettyyn organisaation siiloon, mikä saattaa hämärtää kokonaiskuvan syntymistä. Tietoa usein tarvitaan hierarkkisessa ja lineaarisessa muodossa. Hierarkkisessa lähestymistavassa voidaan lähteä esimerkiksi tuloksesta, jota puretaan tarvittaviin alakategorioihin, jotta ymmärretään, mistä tulos on muodostunut. Strategisten tai muiden tavoitteiden toteutumisen mittaamisen kannalta on tärkeää tunnistaa oikeat alakategoriat, joista tavoite muodostuu. Lineaarinen näkökulma tuo prosessiajattelua raportointiin, jossa lähdetään liikkeelle panoksista ja niiden numeerisesta määrästä, prosessin osamittareista esimerkiksi kuormituksesta ja läpimenoajoista ja päättyy tuotosten tarkasteluun: myynnin määrä, tuotantomäärä ja asiakkaiden tyytyväisyys. Tuotantotekijöiden, prosessien mittareiden ja tuotosten määrän tietäminen auttaa allokoimaan resursseja oikeisiin toimintoihin. (Axson 2010, 146–147.)

Raportoinnissa tulee tunnistaa käyttäjät tai käyttäjäryhmät ja rakentaa tietosisältö näiden tarpeiden, mieltymysten, roolien ja vastuiden mukaan tavalla, mikä palvelee tavoitteiden saavuttamista johtamisen näkökulmasta (Axson 2010, 147).

Organisaation tai johdon tulisi tunnistaa johdon raportoinnin avulla jokaisen päätöksen vaikutus siinä, miten strategiset ja taloudelliset tavoitteet savutetaan. Raportoinnin taustalla olevan tiedon pitäisi tuottaa mittavia tunnuslukuja, joilla pystytään arvioimaan toiminnan kehittymistä ja tulosten saavuttamista sekä henkilöt, jotka tarvitsevat tätä tietoa. (Axson 2010, 151.)

Raportin hyödyllisyys käyttäjälle tai johtajalle voidaan haarukoida seuraavien kysymysten avulla: onko tiedolla merkitystä käyttäjälle, voiko raportin perusteella tunnistaa trendiä sen suhteen, onko tuloksellisuus parantumassa vai huonontumassa, onko mitattavalle asialle määritelty raja-arvot,

pystyykö johto raportin avulla puuttumaan toiminnan kulkuun tarpeeksi ajoissa, onko olemassa toista hälytyspistettä, joka pakottaa johdon puuttumaan toiminnan kulkuun, pystyykö raportti ennustamaan tulevaisuutta toteutuneen trendin perusteella ja pystyykö raportti tuottamaan tarpeeksi tietoa kontekstin ja kokonaisuuden hahmottamiseen. (Axson 2010, 155.)

Johdon raportoinnin tulisi tuottaa ymmärrystä joko siitä, että organisaation itse asettamat tavoitteet ollaan saavuttamassa eikä ole tarpeen puuttua toiminnan kulkuun tai sitten tavoitteita ei olla saavuttamassa ja tarvitaan nopeita päätöksiä suunnan vaihtamiseksi. Raportoinnilla pitäisi parantaa näkemystä toiminnasta, ei pelkästään informaatiota toiminnasta. (Axson 2010, 156–157.) Osana kokonaisnäkemysten muodostamista raportoinnin tulisi antaa selkeitä käsityksiä ei pelkästään siitä, miltä toiminta näyttää numeroiden valossa vaan siitä, miksi numerot näyttävät siltä kuin näyttävät. Jälleen ulkoisen ulottuvuuden tuominen osaksi raportointia ja trendien suuntaa selittäväksi tekijäksi parantaa johdon kokonaisnäkemysten laajentamista. (Axson 2010, 160.)

Raportoinnin tuottajien ja käyttäjien välillä tulee olla ajatustenvaihtoa ja keskustelua siitä, mitä tietoa kannattaa raportoida. Uuden teknologian myötä itsepalvelu ja jakelun helpottuminen vähentävät tuottajien ja käyttäjien välistä kommunikaatiota, mikä on uhka raportoinnin kehittämiseksi. Tämän lisäksi raporttien käyttäjiä tulee kouluttaa sekä raporttien tekniseen käyttöön että niiden sisältämän datan hyödyntämiseen. (Axson 2010, 163.)

3 KOHDEORGANISAATION ESITTELY: PIRKANMAAN SAIRAANHOITOPPIIRIN KUNTAYHTYMÄ JA TOIMIALUE 4

3.1 Pirkanmaan sairaanhoitopiirin esittely ja tunnusluvut

Perussopimuksen mukaan (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2017, 1. luku, 3§) Pirkanmaan sairaanhoitopiirin on kuntayhtymä, jonka tehtävänä on tuottaa omistajakunnilleen laissa säädettyjä ja kuntien kanssa sopimuksilla sovittuja erikoissairaanhoidon palveluja. Lisäksi yliopistosairaalalle on laissa asetettuja muita tehtäviä. Kehitysvammaisten erityishuolto on annettu sairaanhoitopiirille tehtäväksi, mikäli näin on kuntien kanssa sovittu. Erilaiset perusterveydenhuollon ja sosiaalihuollon tehtävät voivat myös siirtyä sairaanhoitopiirin hoidettavaksi, jos näin sovitaan kuntien kanssa.

Sairaanhoitopiirin jäsenkuntia on yhteensä 23. Jäsenkunnat ovat: Akaa, Hämeenkyrö, Ikaalinen, Juupajoki, Jämsä, Kangasala, Kihniö, Kuhmoinen, Lempäälä, Mänttä-Vilppula, Nokia, Orivesi, Parkano, Pirkkala, Pälkäne, Ruovesi, Sastamala, Tampere, Urjala, Valkeakoski, Vesilahti, Virrat ja Ylöjärvi. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2017, 1. luku 2 §)

Taulukossa 1 on esitetty Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimintatuotot vuosilta 2020 ja 2019. Vuonna 2020 toimintatuotot olivat yhteensä 925,9 miljoona euroa. Erikoissairaanhoidon palveluiden myynnistä tulevat tulot kirjautuvat riveille Myynnit jäsenkunnille ja ulkokunnille, jotka kattavat 85,2 prosenttia toimintatuotoista.

Taulukko 1 PSHP:n toimintatuotot 2020 ja 2019. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2020, 55.)

	Tilinpäätös 2020 (milj. euroa)	Tilinpäätös 2019 (milj. euroa)	Osuus tuotoista 2020 %	Osuus tuotoista 2019 %
Toimintatuotot	925,9	915,2	100,0 %	100,0 %
Myyntituotot	858,1	863,3	92,7 %	94,3 %
Erytisvelvoitemaksut	8,4	8,5	0,9 %	0,9 %
Myyntit jäsenkunnille	668,8	670,6	72,2 %	73,3 %
Myyntit ulkokunnille	120,1	121,2	13,0 %	13,2 %
Evo-tuotot	11,8	12,9	1,3 %	1,4 %
Muut myynnit	48,9	50,2	5,3 %	5,5 %
Maksutuotot	31,0	33,9	3,4 %	3,7 %
Muut tuotot	36,8	18,0	4,0 %	2,0 %

Taulukossa 2 näytetään PSHP:n toimintakulut vuosilta 2020 ja 2019. Vuonna 2020 toimintakuluja oli yhteensä 913,2 miljoonaa euroa. Suurin kuluryhmä oli henkilöstökulut, joiden osuus kuluista oli 45,2 prosenttia.

Taulukko 2 PSHP:n toimintakulut 2020 ja 2019. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2020, 55.)

	Tilinpäätös 2020 (milj. euroa)	Tilinpäätös 2019 (milj. euroa)	Osuus kuluista 2020 %	Osuus kuluista 2019 %
Toimintakulut	913,2	884,5	100,0 %	100,0 %
Henkilöstökulut	412,7	411,7	45,2 %	46,5 %
Palvelujen ostot	348,1	322,2	38,1 %	36,4 %
Materiaaliostot	126,1	127,4	13,8 %	14,4 %
Muut toimintakulut	26,3	23,2	2,9 %	2,6 %

Pirkanmaan sairaanhoitopiiri on väestökokonsa puolesta Suomen toiseksi suurin sairaanhoitopiiri Helsingin ja Uudenmaan sairaanhoitopiirin jälkeen (Kuntaliitto 2020). Tämä heijastuu myös toimintatuottoihin, kuten asian voi havaita taulukosta 3. Pirkanmaan sairaanhoitopiiri oli toimintatuotoissa mitattuna Suomen toiseksi suurin sairaanhoitopiiri vuoden 2020 perusteella.

Taulukko 3 Sairaanhoidopiirien toimintatuotot vuonna 2020. (Sjöholm 2020, 28.)

Sairaanhoidopiiri	Toimintatuotot vuonna 2020 (M€)
HUS	2707,5
Pirkanmaa	907,7
Varsinais-Suomi	834,0
Pohjois-Pohjanmaa	691,1
Pohjois-Savo	485,1
Satakunta	350,2
Keski-Suomi	344,7
Etelä-Pohjanmaa	339,7
Vaasa	262,9
Kymenlaakso	250,2
Kanta-Häme	247,7
Lappi	215,5
Etelä-Karjala	214,0
Pohjois-Karjala	205,9
Etelä-Savo	180,8
Keski-Pohjanmaa	139,7
Kainuu	128,9
Länsi-Pohja	123,6
Itä-Savo	78,2
Päijät-Häme	0,0
Yhteensä	8707,3

3.2 Sairaanhoidopiirin hallintosääntö ja talousvastuulliset

Sairaanhoidopiirin tärkeimmät asiakirjat hallinnon ja toiminnan ohjaamisen kannalta ovat perussopimus ja hallintosääntö. Perussopimuksessa on määritelty sairaanhoidopiirin suunnittelusta ja taloudesta. Valtuusto hyväksyy seuraavan kalenterivuoden talousarvion suunnittelua edeltävän vuoden loppuun mennessä. Samalla hyväksytään taloussuunnitelma kolmelle tai neljälle vuodelle, josta ensimmäinen vuosi on talousarviovuosi. Talousarvion pohjana tulee olla kuntien kanssa neuvotellut palvelusopimukset, joissa sovitaan kuntayhtymän tuottamien palvelujen määrästä, laadusta ja järjestämistavasta. (Pirkanmaan sairaanhoidopiiri 2017, 16–17§.) Kunnille myytävien erikoissairaanhoidon palveluiden hinnat päättää hallitus ja hinnoitteluperiaatteet valtuusto (Pirkanmaan sairaanhoidopiiri 2017, 18§).

Perussopimuksen jälkeen hallintosääntö on sairaanhoitopiirin tärkein hallintoa ja toimintaa ohjaava asiakirja. Hallintosäännössä todetaan, että valtuusto vastaa sairaanhoitopiirin taloudesta ja toiminnasta, mutta hallitus johtaa niitä. Sairaanhoitopiirin johtaja hallituksen alaisena johtaa hallintoa ja taloutta. Piirin johtamisen kulmakivet ovat strategia, taloussuunnitelma, talousarvio ja muut valtuuston päätökset. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2021a, 2.)

Sairaanhoitopiirin hallintosäännössä lukee toimialuejohtajan tehtävistä seuraavasti:

- ”Vastata toiminnan organisoinnista ja kehittämisestä sairaanhoitopiirin strategian mukaisesti
- Johtaa toimintaa ja talouden suunnittelua sekä vastata talousarvion toteuttamisesta ja seurannasta
- Huolehtia tavoitteiden asettamisesta sekä valvoa niiden toteutumista yhteistyössä yhtymähallinnon prosessinomistajien kanssa
- Vastata toiminnan yhteensovittamisesta vastuualueiden kanssa
- Vastata raportoinnista
- Toimia taluspäällikön, kehittämispäällikön, HR-päällikön, ylihoitajien sekä vastuualuejohtajien esimiehenä ja tukea osaltaan vastuualueiden johtamista
- Vastata sisäisen valvonnan toimeenpanosta ja riskienhallinnasta alueillaan sekä sopimusten toimeenpanosta
- Suorittaa muut sairaanhoitopiirin johtajan määräämät tehtävät.” (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2021a, 6.)

Toiminnan ja talouden suunnittelun johtamisen sekä talousarvion toteuttaminen ja seuranta kuuluvat toimialuejohtajan tehtäviin kuten myös raportoinnista vastaaminen.

Uudessa hallintosäännössä, joka tuli voimaan vuoden 2022 alusta, on huomioitu uusien päällikkövakanssien vaikutus toimialuejohtajan tehtäviin. Toimialuejohtajan apuna on toimialueen johtoryhmä, joka koostuu vastuualuejohtajista ja ylihoitajista ja muista tarvittavista resursseista. Vastuualuejohtajan tehtäviin kuuluvat muun muassa toiminnan johtaminen ja kehittäminen, palveluiden toteutumisen varmistaminen sekä toiminnan ja talouden suunnittelu ja talousarvion toteutumisesta vastaaminen osaltaan. Myös ylihoitajan osalta todetaan, että hän vastaa talouden ja toiminnan suunnittelusta ja talousarvion toteutumisesta. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2021a, 6.)

3.3 Toimialueen 4 organisaatio ja toiminta

Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialue 4 koostuu neljästä vastuualueesta: naistentaudit ja synnytykset, lastentaudit, lastenpsykiatria ja nuorisopsykiatria. Kaksi ensimmäistä vastuualueetta muodostavat toimialueen somaattiset vastuualueet ja kaksi jälkimmäistä psykiatriset vastuualueet. Tämä erikoisalojen kautta tuleva organisaatorakenne vaikuttaa osaltaan myös vastuualueista tuotettavaan raportoinnin sisältöön. Esimerkiksi psykiatrian erikoisalojen merkittävin tuotannontekijä on henkilöstön työpanos, ja siltä puuttuvat somaattisiin erikoisaloihin usein liittyvät kalliit laitehankinnat poistokustannuksineen sekä diagnostiikkaan liittyvät kalliit tutkimuskustannukset, leikkaustoiminnasta puhumattakaan.

Naistentautien ja synnytysten toiminta jakaantuu naistentautien sekä raskauden ja synnytysten vastuuyksiköihin (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022). Naistentautien vastuuyksikkö tutkii ja hoitaa kohdun, munasarjojen, munatorvien, emättimen ja ulkosynnyttimien oireita ja sairauksia (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022b).

Lastenpsykiatria vastuualueen potilaita ovat alle 13-vuotiaat lapset ja mielenterveyden häiriöt. Erikoissairaanhoidon vastuulle kuuluvat vaikeiden mielenterveyden häiriöiden hoito, perusterveydenhuollossa hoidetaan lievät mielenterveyden häiriöt. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2021.)

Lastentautien vastuualue tutkii ja hoitaa 16–18-vuotiaiden lasten ja nuorten oireita ja sairauksia, joiden hoito vaatii erikoissairaanhoidoa. Toiminta on jaettu elinkohtaisiin erikoisaloihin. Endokrinologia, infektiosairaudet, munuaissairaudet, reumasairaudet, sydänsairaudet, vatsaelinsairaudet, veri- ja syöpäsairaudet ja vastasyntyneiden mahdolliset sairaudet. Vastuualueen toimintaan kuuluvat myös lastenneurologia ja lastenkirurgia sekä perinnöllisyysneuvonta. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022a.)

Nuorisopsykiatrian vastuualueen potilaita ovat 13–17-vuotiaat nuoret. Lievät ja keskivaikeat häiriöt kuuluvat koulu- ja opiskelijaterveydenhuoltoon, erikoissairaanhoidossa hoidetaan vakavat nuorisopsykiatriset häiriöt. EVA-yksikköön on keskitetty vaikeahoitoisia alaikäisiä ja oikeuspsykiatriset potilaat sekä sukupuoli-indentiteetin tutkimuksia tarvitsevia potilaita. Yksikössä tehdään alaikäisten mielentilatutkimuksia. Toiminta jakaantuu avo- ja osastohoitoon. Osastohoidossa

olevien potilaat edellyttävät ympärivuorokautista hoitoa ja valvontaa. (Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022d.)

3.4 Kuntayhtymän talous- ja toimintaraportointijärjestelmä

Sairaanhoitopiirissä siirrytään käyttämään vuoden 2022 aikana Tableautalouden ja toiminnan raportoinnissa. Pitkään käytössä ollut SAS on tarkoitus poistaa käytöstä. Tableautalouden on ajettu sisään jo usean vuoden ajan ja sillä on pyritty korvaamaan SAS:lla luotuja raportteja. Raportointijärjestelmillä raportoidaan kattavasti taloutta ja toimintaa sekä henkilöstöön liittyviä tunnuslukuja. Tableau on moderni visuaalisen analytiikan työkalu, joka mahdollistaa käyttäjän suodatuksen ja porautumisen avulla tarkastella dataa monipuolisesti.

PSHP:n Tableau sisältää keskitetysti laadittuja raporttinäkymiä. Taloushenkilöillä on myös pääsy kirjanpidon datalähteisiin, joiden avulla toimialueiden talousvastaavat voivat rakentaa haluamiaan näkymiä ja raportteja itse toimialueiden tarpeita ajatellen.

4 TALOUSRAPORTOINTI TOIMIALUEELLA

4.1 Tutkimusmenetelmien ja -aineiston kuvaus

Tämä tutkimus on laadullinen tapaustutkimus. Tutkimuksen aineisto hankittiin haastatteluilla. Tutkimuksessa haastateltiin toimialueen johtajaa ja taloussuunnittelijaa. Taulukossa 4 on kerrottu haastateltavien nimikkeet, suhde raportointiin ja haastattelun kesto. Haastateltavat valittiin eliittiotannalla. Tämä tarkoittaa, että tutkija valitsi haastateltavat sen perusteella, että heillä on paras tietämys asioista, joita tutkimuksessa käsitellään. Laskentainformaation ja talousraportoinnin käyttäjistä haastateltiin vain toimialuejohtajaa, koska hänellä on sairaanhoitopiiriin hallintosäännön mukaan vastuu toimialueen talouden ja toiminnan suunnittelusta, talousarvion seurannasta ja siinä pysymisestä sekä raportoinnista. Hän siis määrittelee ja vastaa siitä, miten raportointi tulisi järjestää. Taloussuunnittelija edustaa laskentainformaation tuottajaa ja välittäjää. Hän sisäisen laskennan asiantuntijana ja talousraportoinnin tuottajana omaa talouden ja raportoinnin yksityiskohtaista asiantuntijatietoa. Taloussuunnittelija vastaa raportoinnin käytännön toteutuksesta. Toimialueella ei ole muita taloushenkilöitä. Näiden henkilöiden haastatteluilla pyrittiin saavuttamaan sekä käsitys toimialueen talousraportoinnin nykytilasta sekä kehittämistarpeista. Molemmat haastattelut tehtiin toimialueen hallinnon tiloissa toukokuussa 2022.

Taulukko 4 Haastattelut

	Nimike	Suhde raportointiin	Haastattelun kesto
Haastateltava 1	Toimialuejohtaja	Hyödyntäjä/käyttäjä	1h 17min
Haastateltava 2	Taloussuunnittelija	Tuottaja	1h 32min

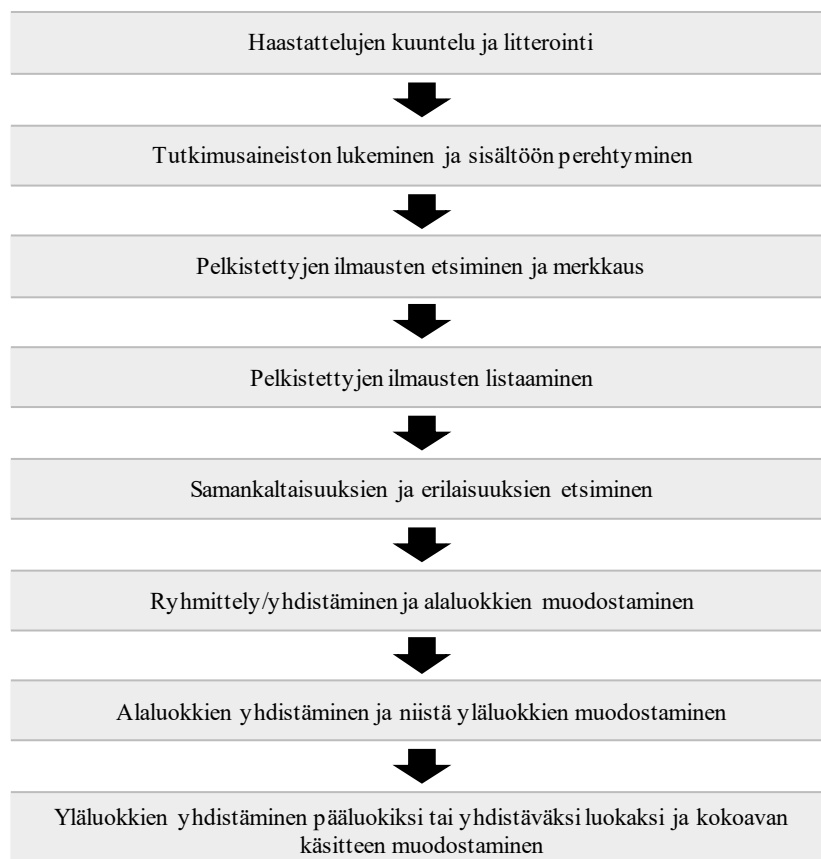
Haastattelurungon luomisessa hyödynnettiin tutkimuskirjallisuutta. Teemahaastattelurunko löytyy liitteestä 1. Kysymysten pohjana käytettiin talousraportointia käsittelevää kirjallisuutta, jota on esitelty muun muassa luvussa 2.3.

Haastattelut litteroitiin Word-dokumenttiin siten, että jokainen rivi numeroitiin analyysivaihetta varten. Litteroinnin yhteydessä huomattiin, että haastateltavat saattoivat vastata moniin kysymyksiin vain ”Kyllä” tai ”Mm” -tyyppisillä vastauksilla, jotka haastattelutilanteessa vaikuttivat selkeiltä vastauksilta ja kannanotoilta kysymyksiin. Tästä johtuen analyysia varten haastateltavien litterointeja

on täydennetty otteilla tutkijan kysymyksistä, huomautuksista tai tulkinnoista. Nämä kohdat on erotettu aineistossa kahden sulkeisen sisään ((esimerkkikommentti)). Liiallista toistoa ja muuta analyysin kannalta epäolennaista materiaalia on sujuvoitettu. Nämä kohdat on merkattu yhdellä sulkeisella ja kolmella pisteellä (...). Tutkija tuntee molemmat haastateltavat, joten joku muu saattaisi tehdä erilaiset tulkinnat haastattelunauhojen ja aineistojen perusteella kuin mitä nyt on tehty tähän tutkimukseen.

Litteroinnin jälkeen aloitettiin aineistolähtöinen sisällönanalyysi, jonka vaiheet näkyvät kuviossa 3. Haastateltavien vastaukset vietiin Exceliin, jossa jokaisesta haastateltavien puheenvuorosta pyrittiin tunnistamaan pelkistettyjä ilmauksia. Nämä ilmaukset merkattiin vierekkäiseen sarakkeeseen. Näin muodostui kattava listaus haastatteluissa käytetyistä ilmauksista, joita yhdisteltiin ja erotettiin ja näistä tehtiin alaluokkia ja alaluokista yläluokkia.

Kuvio 3 Aineistolähtöinen sisällönanalyysi. (Tuomi 2018, 123.)



Exceliin tehdyn taulukoinnin avulla aineistoa pystyttiin suodattamaan koodatuilla käsitteillä. Jokainen raporttiin nostettu käsite ja viittaus merkattiin omaan sarakkeeseen. Näin varmistettiin, että kaikki aineistosta nousseet näkökulmat tulivat huomioiduksi. Lisäksi jokainen katkelma koodattiin siten, että puhuttiinko katkelmassa raportoinnin nykytilasta vai kehittämisestä, jotka ovat tämän tutkimuksen tutkimuskysymykset. Näin saatiin erikseen vastaukset molempiin tutkimuskysymyksiin. Samassa katkelmassa saatettiin puhua sekä nykytilasta että kehittämisestä, jolloin katkelma koodattiin siten, että se nousee aineistoksi molempiin vastauksiin. Tutkimusraporttiin kirjoitettiin viittaukset haastateltavaan ja litterointiaineiston rivinumeroon. Tällä varmistettiin se, että raporttiin tulevat analyysit pohjautuvat vain tutkimusaineistoon. Lopullinen raportti ei sisällä näitä viittauksia haastateltavan litteroituun aineistoon.

4.2 Talousraportoinnin nykytila

Tässä kappaleessa käydään läpi haastatteluaineiston avulla muodostettua kuvaa toimialueen talousraportoinnin nykytilasta ja toteutuksesta vuonna 2022 sekä käytettävyyden arvioinnista.

Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 pääasiallinen talousprosessien toteuttamisesta vastaava henkilö on toimialueelle sisäisesti ostettu taloussuunnittelija, joka on toinen tämän tutkimuksen haastateltavista. Taloussuunnittelija työskentelee hallinnollisesti hallinto- ja tukipalveluita tuottavassa Palvelukeskuksessa, mutta työpiste on toimialueen hallinnossa. Sairaanhoitopiirissä on siirrytty talouspäällikkömalliin, mutta toistaiseksi toimialue ei ole rekrytoinut talouspäällikköä.

Yleisellä tasolla haastateltavat kuvaavat toimialueen talousraportointia laajaksi kokonaisuudeksi. Raportoinnissa pyritään muodostamaan kattava kuva toimialueen taloudesta ja toiminnasta. Talousraportoinnilla tähdätään siihen, että johdolla on viimeisin tieto siitä, miten organisaation taloustilanne on toteutunut tuloksen tasolla sekä suhteessa talousarviossa suunniteltuun tavoitteeseen. Toimialuejohtajan mukaan hän saa tarpeeksi taloudellisia seikkoja tuottavaa tietoa kuukausiraportoinnista. Toisaalta aineiston perusteella raportoinnin tuottama tieto kauden ja ennustetuista poikkeamista ei johda riittäviin toimenpiteisiin, joilla sopeutettaisiin toimialueen taloutta. Raportin käsittely jää yleensä siihen, että hankala taloustilanne todetaan ja toimintaa jatketaan kuitenkin samalla tavalla kuin ennenkin.

Käyttäjryhmät

Haastateltavien mukaan talousraportointia tehdään toimialue- ja vastuualuejohdolle eli toimialueen johtoryhmälle. Talousraportoinnin käyttäjryhmiä ei ole varsinaisesti selvitetty. Raportteja ei ole siten räätälöity eri käyttäjryhmille, mikäli sellaisia olisi systemaattisesti tunnistettu. Tämä osaltaan liittyy siihen, että raportointiprosessi on keskitetty ylemmälle johdolle eikä toimintayksikkötasolle. Vastuualuejohdosta tärkeimmät käyttäjät ovat vastuualuejohtaja–ylihoitaja-työpari. Vastuualuejohtaja on talousvastuullinen oman alueensa osalta.

Raportointiprosessi

Säännöllistä kuukausiraportointia tuotetaan kuukausittain kirjanpidon aikataulujen mukaisesti. Lisäksi kolmannesvuosittain valmistuvat välitilinpäätökset. Haastatteluiden mukaan talousraportin käsittelyä viivästyttää kauden tietojen saatavuus, raportin muodostamiseen tarvittava aika, minkä jälkeen raportti tuodaan johtoryhmäkokoukseen. Aineistosta nousi esiin, että tämän jälkeen tapahtuva osuus eli tavoitteista jäämisen tunnistaminen ja sopeutustoimenpiteiden määrittely, päättäminen ja seuraaminen jäävät vähemmälle huomioille.

Johtoryhmäkäsittelyn jälkeen raportteja käsitellään vastuualuekokouksissa, mutta haastateltavilla ei ollut tarkempaa käsitystä, millä tavalla ja mitä materiaalia hyödynnetään. Toimialueen talousraportointia on uudistettu viime aikoina siten, että toimialueetasoisen raportin lisäksi taloussuunnittelija tuottaa vastuualuekohtaiset raportit, joissa on säännöllisesti toistuvat katsaukset vastuualueen toimintaan, talouteen ja henkilöstöön. Vastuualueraportteja ei aina välttämättä käydä vastuualueen kanssa läpi, vaan tällöin ne toimitetaan sähköpostilla tiedoksi. Haastateltavilla ei ollut tarkkaa kuvaa siitä, miten näitä uusia vastuualueraportteja on hyödynnetty vastuualueen johtamistyössä.

Myös toimialueen johtoryhmätyöskentelyä on uudistettu viime aikoina siten, että joka toinen viikko on toimialueetasoinen johtoryhmä ja joka toinen viikko vastuualuekohtaiset johtoryhmätapaamiset, joissa käydään vastuualuekohtaiset raportit läpi. Nämä kokoukset ovat kuitenkin lyhyitä, joissa keskustellaan kaikista vastuualuekohtaisista asioista, joten vastuualueraportin läpikäyntiin ei jää hirveästi aikaa.

Taloussuunnittelija kokee, että johtoryhmän ja raportoinnin kehittäminen hakee vielä paikkaansa sen suhteen, että miten raportoinnin sisältö tulisi jakaa toimialue- ja vastuualuekohtaisiin raportteihin, jotta sisällön suhteen ei tulisi liikaa toistoa ja kaikki tärkeät näkökohdat tulisi käsiteltyä.

Vastuualuejohtoryhmät ja -raportit ovat antaneet paremman foorumin käsitellä ja keskittyä yhden vastuualueen asioihin. Vastuualueet ovat toiminnaltaan kovin erilaisia, jolloin toimialuetasoisesti käsiteltynä raportit eivät ole synnyttäneet muiden kuin käsiteltävän vastuualueen osalta tärkeää keskustelua.

Molemmat haastateltavat nostivat esiin, että toimialueelta puuttuu selkeästi määritelty raportointiprosessi. Vaikka raportit valmistuvat säännönmukaisesti ja siinä on ennalta määräytyt vaiheet, mutta raporttien käyttäjien tietoisuus prosessin kulusta ja jatkokäsittelyistä on toimialueen osalta ongelma:

”No joo, kyllä siinä on sitä joo, että (...) siinä ei ole semmoista ((talousraportoinnin prosessia tai -)) mallia olemassa ((jotta raportoinnissa voitaisiin hyödyntää enemmän vastuualueiden ja toimintayksiköiden tietämystä)). Että se tulisi luonnostaan ja säännöllisesti.” Taloussuunnittelija

Myös epäiltiin, että toimintayksiköissä ei ole selvää käsitystä, miten taloutta raportoidaan ja mikä toimintayksiköiden rooli siinä voisi olla:

”Sitten sanoisin, että hän ((yksikön esimies)) olisi sitten hyvin valveutunut, jos tietää ((miten taloutta seurataan toimialueella ja mikä on hänen roolinsa siinä)). Varmaan semmoinen (...) jää vähän taka-alalle tuolla yksikkötasolla.” (Taloussuunnittelija)

Talous- ja toimintaraportointi koetaan toimialueen ylimmän johdon ja johtoryhmän tekemiseksi eikä yksikkötasoa, missä toiminta ja talous tapahtuu, ole otettu merkittävässä määrin mukaan suunnitteluun ja raportointiin, vaikka kiinnostusta näihin prosesseihin löytyy:

”Joo, kyllä ((suhtaudutaan myönteisesti, että toimintaa otetaan mukaan enemmän talouden raportointiin ja suunnitteluun)). Ehdottomasti. Ja siitä nimenomaan on tullut kiitosta, että on otettu mukaan eikä päinvastoin, että miksi sä mulle tämmöisiä tuputat. Että se on ihan positiivista.” Taloussuunnittelija

Taloussuunnittelija valmistaa raportin materiaalit ja ennusteet eikä niissä hyödynnetä vastuualueiden johdon tai toimintayksiköiden asiantuntijuutta poikkeamien syiden avaamisessa tai loppuvuoden ennusteessa ennen johtoryhmän käsittelyä. Johto siis saa ensimmäisen tiedon kauden tuloksesta

käsittelyn yhteydessä ja syitä tilanteeseen pohditaan teams-kokouksessa sen pohjalta, mitä on hetki sitten kuultu.

Mikäli jossain yksikössä näyttäytyy jokin talouden tai toiminnan osatekijä haasteellisena, niin haastatteluiden mukaan tätä selvitetään mahdollisesti lisää vastuualuejohdon kautta sähköpostilla, jolloin saatetaan kommunikoida myös toimintayksiköiden kanssa. Taloussuunnittelijan haastattelun mukaan raportin valmistumiseen liittyvät aikataulupaineet vähentävät taloussuunnittelijan eli raportin tuottajan mahdollisuutta kommunikoida toimintayksiköiden kanssa. Taloussuunnittelija koki, että selkeällä raportointiprosessilla, jossa ennalta sovittuna ajankohtana toimintayksiköt voisivat antaa kommentteja, tukisi hänen työtään raporttia laadittaessa sekä voisi antaa lisäarvoa raportointiin:

”Kyllä se ((selkeä talousraportointiprosessi)) varmaan voisi tukea sitä ((talousraportoinnin tuottajan työtä)) hyvin, jos ajattelee, että tavallaan kaikilla olisi tiedossa, että joku ajankohta lähestyy, ja he voisivat toimittaa jotain tiettyjä kommentteja tai muuta, niin kyllähän sillä varmaan tullut semmoista lisäarvoa siihen.” Taloussuunnittelija

Haastatteluiden mukaan raportointiprosessin tuottama tieto taloustilanteesta ja talousarviopoikkeamista ei johda merkittäviin sopeutustoimenpiteiden määrittelyyn. Raportissa on pyritty antamaan ylätasoa ehdotuksia siitä, miten taloustilannetta voitaisiin parantaa ja talousarviossa asetettuja tavoitteita saavuttaa, mutta taloussuunnittelija kokee, että toimi- tai vastuualueen taloustilanteen parantamiseen tähtäävien toimenpiteiden kehittäminen olisi enemmänkin johdon tehtävä tai että toimenpiteitä pitäisi pohtia enemmän yhdessä.

Toimialueen talousraportoinnin pääasiallisen ytimen muodostaa kuukausittain tehtävä säännöllinen kuukausiraportti. Tämän lisäksi saatetaan raportoida ad hoc -tyylisesti tietyistä tarpeista nousevia näkökulmia. Kuukausiraportoinnin yhteydessä huomatu poikkeamat saattavat johtaa tällaisiin ad hoc -tarkasteluihin, joilla syvennetään vastuualueiden henkilökunnan kanssa poikkeaman aiheuttaneita syitä.

Aineistosta nousi esiin, että toimialue on kuluvan vuoden aikana uudistanut raportoinnin painopistettä siten, että toimialueen johtoryhmissä käsitellään suppeampi yleiskatsaus toimialueen talouteen ja toimintaan. Vastuualueiden taloutta käsitellään vastuualuekohtaisissa raporteissa, jotka laaditaan kuukausittain, mutta ei välttämättä käydä joka kuukausi vastuualueen kanssa syvällisesti läpi. Tällöin

raportit toimitetaan tiedoksi vastualueen johdolle. Haasteltavilla ei ollut tarkkaa käsitystä siitä, miten vastualueet hyödyntävät näitä raportteja toiminnan johtamisessa. Yhden vastualueen tiedetään hyödyntävän vastuualueraportteja vastuualue- ja osastokokouksissa.

Ad hoc -raportointi

Haastateltavien mukaan toimialueen säännöllinen kuukausiraportointi riittää valtaosaan johdon tietotarpeista. Kuukausiraportin sisältö muokkautuu tarpeen vaatiessa, jolloin jää vähemmän selviteltävää kuukausiraportoinnin lisäksi. Ad hoc -raportointi ja sen määrä ei ole kovinkaan suurta, jotta sitä tarvitsisi lähteä kehittämään. Useimmat epäsäännölliset raportointitarpeet kumpuavat kuukausiraportoinnissa huomatuista poikkeamista ja tarpeesta selvittää niiden syitä tarkemmin. Määrä saattaa vaihdella kuukausittain. Toimialueen koon vuoksi selviteltäviä asioita kuitenkin riittää. Monesti nämä tarpeet koskevat laskutus- ja palkkapoikkeamien selvittelyyn. Useimmiten taloussuunnittelijan tehtävä on selvittää poikkeamat, joihin ei löydetä talousraportoinnin käsittelyn yhteydessä syitä:

”Ja kyllähän tosiaan (...) sitä tulee usein, että kun tämä nyt oli näin, niin hän katsoo vähän (...), että mikä juttu tää on. ((taloussuunnittelija tarkentaa kuukausiraportoinnissa havaittuja poikkeamia tarkemmin ja antaa selvityksen johdolle))” Toimialuejohtaja

Toimialuejohtaja kokee, että tarvitsee usein tietoa siitä, mitä toimialueen palkkabudjetti sisältää ja millaisia rekrytointeja olisi mahdollista tehdä palkkabudjetin puitteissa. Taloussuunnittelijan tähän antama asiantuntijanäkemyks ja tieto koetaan riittäväksi.

Laskutuspoikkeamien selvittelyä johdon tai vastualueen henkilöstön osalta itsenäisesti raportointijärjestelmistä hankaloittaa usein se, että heillä ei ole esimerkiksi pääsyä potilaskohtaiseen dataan:

”No ehkä tiettyyn pisteeseen asti joo kyllä ((käyttäjät itse selvittävät raportointijärjestelmästä)), mut sitten ehkä on tiettyjä asioita, mitä he ei (...) näe ihan tuotetasolla, mitä on laskutettu tietyltä potilaalta, niin tämäntyppiseen dataan he ei pääse itse tällä hetkellä ainakaan käsiksi.” Taloussuunnittelija

Sairaanhoitopiirin raportointijärjestelmän vaihdos myös vaikeuttaa tällä hetkellä käyttäjien itseraportointia:

”Ja sitten tietysti (...) nyt meillä kahden tilastojärjestelmän (...) vaihto tässä menossa, niin (...) ehkä ei osata sitten hakeakaan tiettyjä asioita. (...) Pysin aina, että vaikka tuotan heille ehkä sen vastauksen siihen, mutta antaa myös sitten ohjeen, miten he voisivat itse hakea tämän tiedon, jos se on saatavilla.” Taloussuunnittelija

Itseraportointia pyritään myös opettamaan käyttäjille siten, että raportoinnista vastaava taloussuunnittelija antaa ohjeet, mistä kyseinen tieto on saatavilla ja miten.

Taloussuunnittelija ei koe ad hoc -raportointia tällä hetkellä kuormittavana. Ad hoc -tarpeita ei ole koskaan selvitelty kattavasti läpi, jotta säännöllisesti toistuvien tarpeiden tyydyttämiseksi voisi luoda esimerkiksi uutta käyttäjien itse hakemaa raporttia. Laskutuspoikkeamien selvittelyssä löytyy monesti laskuttamatta jääneitä hoitotapahtumia tai tiettyjä kustannuseriä, jolloin laskutusdatan penkominen on taloudellisestikin ajateltuna järkevää.

Toimialueen pääasiallinen raportointi

Aineiston perusteella kuukausittain valmistuvat säännölliset kuukausiraportit ovat taloussuunnittelijan valmistamia Power point -muotoisia katsauksia toimialueen talouteen, toimintaan ja henkilöstöön. Kerran kuukaudessa valmistuvaa raporttia pidetään riittävänä määränä säännölliselle talousraportoinnille. Valmis raportti käsitellään toimialueen johtoryhmässä, josta se jalkautuu vastuualueiden johtokokouksiin. Säännöllisen katsauksen perusrakenne on samanlainen, mutta tarvittaessa sitä muokataan ajankohtaisiin tarpeisiin nähden. Nämä tarpeet arvioi taloussuunnittelija etukäteen. Johtoryhmältä ei tule esityksiä siitä, mitä raporteissa tulisi käsitellä. Haastatteluiden perusteella käsiteltävät asiat perustuvat hyvin pitkälti taloussuunnittelijan asiantuntijanäkemykseen.

Johto kokee, että talousraportoinnin avulla saadaan vastaukset siihen, mikä on toimialueen taloustilanne, mitä taloudessa ja toiminnassa on tapahtunut ja miten se vertautuu aikaisempiin vuosiin. Raportoinnin laatu koetaan hyvänä. Toimialuejohtaja haluaisi enemmän vuoropuhelua, jossa pääsee kysymään syitä, miksi jokin asia on toteutunut niin kuin se on toteutunut. Vuoropuhelun toivotaan käytävän kasvokkain eikä sähköisessä tai muussa muodossa. Toimialuejohtajan käsityksen mukaan johto ei tee toimialueen katsauksen lisäksi itseraportointia sairaanhoitopiirin

raportointijärjestelmistä käsin. Syynä tähän on ohjelmien käyttöosaaminen sekä tietojen perusteella tehtävien tulkintojen oikeellisuus:

” Ja jotenkin nyt, kun en niitä (...) ohjelmia sitten tunne, niin ehkä ainakin tällä hetkellä pidän tärkeänä, että se osaja on tehnyt sen raportin. Muuten menee kyllä niinku.. Tai nyt mä en tunne niitä... Se Tableau on eri asia. Se on (...) niinku maalaiselle tehty. (...) että sitten tulkinnat on oikeita ((jos Tableauta käytettäisiin enemmän johdon itseraportointiin, niin pitäisi kiinnittää huomiota käyttäjien tulkintojen oikeellisuuteen)). ” Toimialuejohtaja

Myös taloussuunnittelija on sitä mieltä, että Tableaun avulla toimialueen raportointi voisi rakentaa siten, että käyttäjät itse kävisivät katsomassa raportteja raportointityökalun avulla. Mutta talousasiantuntijavetoiselle käsittelylle on toimialuejohtajan mielestä tarve jatkossakin.

Toimialuejohtajan mukaan uudessa raportointijärjestelmässä voisi olla mahdollisuus sisällyttää johdon tekemää itseraportointia, koska sen käyttäminen vanhaan järjestelmään verrattuna on helpompaa.

Luettavuus

Raporttien luettavuus on parantunut. Aiemmasta liian numerokeskeisestä ja taulukkoja sisältävistä dioista on siirrytty enemmän analyysia sisältävään sisältöön. Kuitenkin edelleen ongelmana pidetään sitä, että on liian paljon numeroita yhdellä dialla, mikä tekee luettavuudesta haastavaa. Raportin esittelijältä toivotaan diojen taulukoiden ja lukujen avaamista kuulijoille.

Tiedon oikeellisuus

Toimialuejohtajan mielestä raportoitu tieto on luotettavaa ja oikea tieto on saatavilla. Johtamisen kannalta tiedon käyttöä haastaa enemmänkin johdon ymmärrys talousinformaation sisällöstä:

” Ei, ei siitä ((tiedon laadussa ei ole vikaa)) (...) ole. Kunhan sitten vaan on itsellä ymmärrys (...), että mitä siellä (...) otsikoiden alla on. ” Toimialuejohtaja

Jakelu

Talousraportin jakelu tapahtuu toimialueen johtoryhmäkäsittelyn jälkeen Teamsin kautta tai sähköpostilla muistion liitteenä. Toimialuejohtajan mielestä tässä on viivettä, kun uutta raporttia

käsitellään vasta sen jälkeen, kun kauden tiedot on saatu, raportti muodostettu, johtoryhmässä käsitelty ja jaettu vastuualueille. Haasteltavilla ei ole tietoa, miten vastuualueet käsittelevät raportit omalla alueellaan ja miten hyvin tieto välittyy toimintayksikkötasolle asti.

Sisältö

Raportteja pidetään kattavina ja laajoina paketteina. Kuukausiraportti pitää sisällään paljon informaatiota sekä taloudesta ja toiminnasta kerralla. Toimialuejohtajan mukaan raportoinnin laatu on parempaa kuin aiemmin. Tosin toiminnasta toivottaisiin vielä enemmän raportoitavaa tietoa yksikkötasolta. Molempien haastateltavien mielestä raporteilla pitää pystyä antamaan kattava yleiskuva toimialueen talouteen ja toimintaan. Toteumaa verrataan siihen, mitä tavoitellaan eli budjettiin sekä siihen, miten on mennyt eli aiempiin vuosiin. Budjettiin verrattuna on tärkeää tuottaa sisältöä siitä, missä jäädyään tavoitteesta jälkeen eli budjettipoikkeamista.

Taloussuunnittelija tuottaa selitykset poikkeamiin, mikäli huomataan, että budjetti joko ylittyy tai alittuu. Vuoropuhelu vastuualueiden kanssa käydään raportin käsittelyn yhteydessä.

Raportointi- ja kirjanpitoaikataulujen vuoksi käsiteltävän raportin lukuja pidetään haastateltavien mukaan vanhoina. Raportissa keskitytään pääsääntöisesti toteumaan eli kirjanpidon näkökulmasta sulkeutuneisiin kuukausiin.

Taloussuunnittelijan mielestä raportin talouden kokonaiskuvaa käsittelevien diojen perusteella kuulijalle pitäisi syntyä ymmärrys siitä, että miten talous on toteutunut ja miten se vertautuu budjettiin. Raportointia ja sopeutustoimenpiteiden määrittelyä tehdään vastuualueella. Sopeutustoimenpiteistä keskustellaan, mutta niitä ei määritellä tarkkaan tai yksilöidysti. Sairaanhoidopiirin johto on asettanut toimialueelle säästötoimenpideohjelman pitkään jatkuneen talousongelman vuoksi. Toimenpiteitä on seurattu viime vuonna, mutta toimialueella ei ole selkeää käsitystä, jatkuuko vanhojen toimenpiteiden implementointi ja seuranta, vai mietitäänkö uusia toimenpiteitä. Toimialue ei itse aseta sopeutustoimenpiteitä, joilla päästäisiin budjettiin ja tavoitteeseen. Jos jotain asetetaan, niiden seuranta ja jatkokäsittelyä ei määritellä. Toimenpiteiden jalkauttamisesta toimintayksikkötasolle ei ole ainakaan taloussuunnittelijalla tietoa. Hän ei ole mukana siinä tai toimenpiteiden jatkoraportoinnissa. Esimerkkinä sopeutustoimenpiteistä henkilökunnan siirtelyä toimialueen sisällä toimialuejohtaja pitää hankalasti toteutettavana vaihtoehtona.

Haastateltavien mukaan toimialueen johtoryhmässä on ymmärrys siitä, että johto on tilivelvollinen toimialueen taloudesta ja toiminnasta ja että sairaanhoitopiirin toimintaa ohjataan erilaisilla tavoitteilla ja mittareilla, mutta haasteeksi muodostuu talousraportoinnin avulla raportoituihin poikkeamiin reagoiminen. Se, miksi poikkeamiin ei reagoida ja toimintaa johdeta kohti tavoitteita, saattaa johtua johtajien koulutustausta sekä tehtäväkentän laajuudesta. Toimialueelta puuttuu talousasioiden käsittelyn kulttuuri myös toimialuejohtajan mielestä. Johtajat mieluummin keskittyisivät lääke- ja hoitotieteellisiin kuin talousasioihin. Talous koetaan toiminnasta erillisenä asiana, jolle on varattu oma kohta johtoryhmien asialistalla. Kun talousasiat on käsitelty, niin siirrytään toiminnan kannalta oleellisiin asioihin:

”Se ((talous)) on niinku eri asia. Että varataan sille oma aika ja se on eri asia ja sitten se on käsitelty ja sitten pannaan kannet kiinni ja sitten taas ehkä katsotaan parin kuukauden päästä uudestaan ja taas pannaan kannet kiinni. (...) Ja se tulee tietenkin siitä, että kun kaikki toimijat on ihan eri alan ammattilaisia.”

Toimialuejohtaja

Raporttien sisältöä ei ole määritelty yhdessä raportin tuottajan ja käyttäjien kesken. Johto kokee, että sisältö tulee annettuna eikä siihen voi vaikuttaa. Johdolta ei ole selvitetty kattavasti, mitä raporteilla haluttaisiin seurata. Toisaalta satunnaisia tarpeesta nousevia raportointitarpeita saatetaan ehdottaa johdon ja vastuualuejohdon toimesta. Raporteilla on vakiorakenne, jota saatetaan täydentää näillä lisätarpeilla, joita tulee sekä johdolta että taloussuunnittelijalta. Taloussuunnittelija tunnistaa raporttia laatiessaan merkittävimmät budjettipoikkeamat ja hakee selitykset itsenäisesti raporttia varten. Raportointia ei ole suunniteltu niin, että vastuualueet antaisivat kommentit poikkeamille ennen raportin johtoryhmäkäsittelyä vaan selitysten hakeminen etukäteen on taloussuunnittelijan vastuulla. Toimialuejohtaja kokee, että toimintayksiköt pitäisi ottaa suunnitteluun ja raportointiin vahvemmin mukaan.

Ennusteen tekee taloussuunnittelija. Yksikkötasoa ei hyödynnetä ennusteen laadinnassa, mutta vastuualuejohdolta saatetaan kysyä tietyissä tapauksissa näkemystä ennusteen taustatiedoksi. Näin ollen ennuste on puhtaasti laskennallinen, joka perustuu joko aiempien vuosien trendiin tai muuhun. Ennuste pyritään tekemään mahdollisimman realistisesti, mutta koronapandemian kaltainen ulkoinen shokki vaikeuttaa ennusteen laadintaa. Mikäli ennuste pohjautuisi toimintayksiköiden näkemykseen, tämä auttaisi ylläpitämään talousosaamista yksiköiden johtohenkilöillä. Ennuste tehdään vuositasolla, mutta johto kokee, että toiminnan johtamisen kannalta olisi hyvä tuoda ennustetta kuukausitasolle.

Toimialueen toiminta on laajaa ja sisältää erilaista toimintaa, kuten osasto-, leikkaus ja poliklinikkatoimintaa. Miten toimialue seuraa näiden eri toimintojen volyyymiä eli mitkä ovat toiminnan tunnusluvut?

Osastotoiminnassa toiminnan määrää kuvaa kuormitus. Mittari kuvaa sairaansijojen käyttöastetta eli kuinka monessa sängyssä on potilas sisäänkirjattuna. Kuormituksen tunnusluvun tulkintaan tai luvun oikeellisuuteen liittyy epävarmuutta. Yksiköiden mielestä se ei anna todellista kuvaa yksikössä olleesta potilasmäärästä ja sen aiheuttamasta kuormituksesta. Taloussuunnittelija epäilee, että kyse on sekä tunnusluvun väärästä tulkinnasta että mahdollisesti siitä, että tunnuslukuun ei sisälly kaikki sinne kuuluva toiminta. Yleisesti eri toimintojen kriittisiä toiminnan mittareita ovat toimenpiteiden ja läheteiden määrät, joilla kuvataan toiminnan määrää.

Leikkaustoiminnan osalta seurataan toteumaa ja laskutusta verrattuna edelliseen vuoteen. Tämä ei tosin ole jatkuvassa seurannassa oleva mittari, vaan vuoden 2022 alkuvuoden haasteiden aiheuttama muutos raportoinnin sisältöön. Tällä viitataan osittain koronan aiheuttamaan muutokseen leikkaustoiminnan suunnittelussa, mutta myös työtaistelutoimilla on olettavasti ollut vaikutusta siihen, että leikkaustoimintaa on supistettu.

”No joo, kyllä tätä nyt niinku leikkaustoiminnan osalta, nyt varsinkin kun tämä alkuvuosi on ollut aika haastava, niin seurataan kuukausittain sitä toteumaa ja laskutusta verrattuna vähän viime vuoteen. (...) Ja sinne on tavallaan sieltä toiminnan puoleltakin jo tullut se tieto, että niitä on (...) supistettu sitä toimintaa. Tavallaan sekin on ehkä nyt lähtenyt siitä tarpeesta. Se tavallaan muokkaantunut vähän sen ((leikkaustoiminnan)) raportointi. Nyt voisi ehkä enemmänkin olla tällaisia spesifejä, (...) määriteltyjä tunnuslukuja enemmän tohon erikoisalaan peilaten (...).”

Taloussuunnittelija

Naistentautien ja synnytysten vastuualueella seurataan säännöllisesti synnytysten lukumääriä. Vastuualueen synnytystoiminta on päivystyksellistä toimintaa.

Lasten- ja nuorisopsykiatrian vastuualueille ei vaikuttaisi olevan erikoisaloille spesifejä mittareita. Psykiatrian erikoisaloilla korostuvat pitkät hoitajaksot, jolloin hoitopäivien tai potilasmäärien seuranta ei välttämättä kuvaa yksiköiden toimintaa.

”Se nyt on yks tietysti, mutta tavallaan semmoinen psykiatrioillakin (...) ei aina kerro esimerkiksi vuodeosastohoidossa se hoitopäivien määrä vaan siellä voi olla tosi pitkiä hoitopaksoja. Tai potilasmäärät ei välttämättä kerro siitä, että kuinka paljon siellä lopulta hoidetaan, kun siellä on niitä pitkiä hoitopaksoja, niin on siinä tiettyjä ehkä tämmöisiä, mitä voi vielä mieltää, että mitkä olisi semmoisia enemmän informatiivisempi tunnuslukuja.” Taloussuunnittelija

Henkilöstö on merkittävä tuotannontekijä toimialueella, joten sen seuraaminen kaikilla vastuualueilla on tärkeää. Henkilöstökustannusten osuus on noin puolet toimintakuluista. Henkilöstön osalta seurataan työpanoksia ja palkkabudjettia. Toimialuejohtajan mukaan työpanosten seurantaan liittyy tunnusluvun tulkintaa koskevia ongelmia. Henkilöstön käyttöä kuvaavat työpanokset ja palkkabudjetin seuranta saattavat tuottaa erisuuntaisia tuloksia, onko budjetti ylitetty vai alitettu. Työpanokset kuvaavat tehtyjä työtunteja, mutta johdon mukaan lukua on vaikea mieltää henkilöksi, jolloin henkilöstön käytön ohjaaminen ja johtaminen vaikeutuu.

”Niin ((henkilöstöressin käyttöä kuvaavan työpanosluvun tulkinta haastavaa))! Ja sitten se, että (...) se on sitten näitä tehtyjä työtunteja. (...) Se on musta niinku vaikea muuttaa henkilöiksi tai (...) semmoiseksi luvuksi, jolla sitten voitaisiin sitä henkilöstön käyttöä ohjata.” Toimialuejohtaja

Johto saa taloussuunnittelijalta asiantuntija-apua tunnusluvun tulkintaan, mutta siitä huolimatta työpanos koetaan haastavaksi. Talousseurannassa toivotaan enemmän palkkabudjetin kuin työpanosten seuraamista. Henkilöstökustannukset kokonaisuudessaan on merkittävä seurattava erä, koska työvoimavaltaisella toimialalla niiden osuus kokonaiskustannuksista on suuri. Psykiatrian vastuualueilla osuus kokonaisbudjetista on yli puolet ja somaattisilla noin puolet.

Myös taloussuunnittelijan mielestä työpanosmittari aiheuttaa hänelle enemmän selitettävää kuin että se selittäisi kuulijalle henkilöstön käyttöä yksiselitteisesti. Mittarin oikeellisuuteen vaikuttaa se, että työntekijät on merkitty järjestelmissä oikeille kustannuspaikoille, jotta tehty työntunti tilastoituu oikeaan paikkaan. Työpanos kertoo, minne työntekijä on kirjattu, ei sitä, missä hän oikeasti työsuorituksen tekee.

”Se ((työpanos)) ei kyllä ole kovin yksiselitteinen enää ainakaan, että se tuntuu, että siinä on enemmänkin itsellä sitten seliteltävää, kun sen tilaston saa käsiinsä (...). Se on niin riippuvainen siitä, että kaikissa tavallaan järjestelmissä (...) on kohdennettu oikein kaikki henkilöstöön liittyvä. Ja kun on esimerkiksi kuitenkin näitä työntekijöitä (...), he tekevät (...) työnsä jossain muualla kuin ehkä mihin sitten ne tunnit kohdentuu. Kun se työpanos kertoo tavallaan siitä, missä he on palkkajärjestelmässä kohdennettu se heidän työpanoksensa, niin se ei aina ihan mene oikein. Ja on kaikkea tällaista ulkopuolista rahoitusta hanketoimintaa, mikä myös sitten vaikuttaa näihin lukuihin, niin kyllä siinä aika haastavaa on niitä välillä tulkita. Ja sitten on lyhytaikaiset sijaiset, jotka myös jollain tavalla hieman sotkee sitä seurantaa, joita itsekin on välillä hyvin vaikea hahmottaa, että miten ja missä kohtaa se sotkeutuu niin. On se aika haastavaa ja kun se on ehkä kuitenkin sitten enemmän tuommoinen hr-puolen mittari, niin se on taloushenkilönä vähän hankala välillä ymmärtää sitä.”

Taloussuunnittelija

Henkilöstön käytön seurantaan liittyy siis luvun tulkinta- että luotettavuushaasteita. Lisäksi työpanosluvut tulevat kahden kuukauden viiveellä, jolloin palkkabudjettia ja työpanoksia seurataan eri aikajänteellä.

Suunnittelu

Taloussuunnittelun vertailulukuna on budjetti. Raportointiin vaikuttaa siis paljon se, miten hyvin budjetti on pystytty laatimaan. Kumpikin haastateltavista nosti esiin sen, että suunnittelussa ja budjetoinnissa ei kyetä tunnistamaan seuraavan vuoden olennaisia muutosajureita. Toiminta on hyvin pitkälti päivystyksellistä, jolloin seuraavan vuoden tuotantomäärien ennakointi ja sen vaikutus budjettiin on tosin haastavaa. Rakenteelliset muutokset, kuten esimerkiksi yhden jäsenkunnan siirtyminen vuonna 2023 toiselle hyvinvointialueelle, pystytään ottamaan huomioon suunnittelussa ja budjetoinnissa. Suunnittelun kuitenkin koetaan menneen eteenpäin, mikä näkyy toimintayksiköiden osalta aloitteellisempuna suhtautumisena talouden suunnitteluun ja raportointiin liittyen.

Kuntayhtymän toimintaa ohjataan erilaisilla tavoitteilla ja mittareilla. Toimialueet saavat vuosittain tietyn tulostavoitteen, mihin talous ja toiminta tulee suunnitella. Yleensä tavoitellaan toimialuetasolla nollatulosta, mutta vastualueiden tulostavoitteet saattavat vaihdella. Tulostavoite on toimialuetasolla sitova. Lisäksi yhtymähallinto saattaa ohjeistaa ja varmistaa, että myynnit suunnitellaan tietyille

tasolle verrattuna aiempiin vuosiin. Toimialueet saavat siten suunnitella myyntejä itsenäisesti, mutta ohjatusti. BSC-mittaristossa kuntalaskutuksen toteutuminen on yksi sitova tavoite. Toisaalta jäsenkuntamyynänti ei saisi ylittää kuntien kanssa neuvoteltua tasoa, joten myyntien suunnittelua myös rajoitetaan toimialueen ulkopuolelta.

Myös palkkabudjetoimia ohjataan suunnitteluvaiheessa keskitetysti. Palkkabudjetti on myös toimialueille sitova tavoite. Toimialuejohtajan mukaan palkkoja ei suunnitella riittäväällä tarkkuudella, jolloin erilaiset lisät olisi varmasti huomioitu oikealle tasolle seuraavan tilikauden budjetissa esimerkiksi uusien vakanssien osalta.

Sairaanhoitopiirin toimintaa ohjataan ja mitataan Balanced scorecardilla. Toimialue 4 ei seuraa mittaria vuoden aikana vaan mittarin tuloksia katsotaan vasta tilinpäätöksessä sairaanhoitopiirin raportointikäytänteiden mukaisesti. Taloussuunnittelija pohti, että BSC-mittareita voisi jatkossa seurata välitilinpäätöksittäin. Haastateltavilla ei ollut tietoa, miten hyvin vastuualueet seuraavat BSC:n mittareita itsenäisesti. Sairaanhoitopiirin johto seuraa säännöllisesti toimialueen 4 taloustilannetta. Tämä on tuonut uusia asioita toimialueelle aiempaa tarkempaan seurantaan:

*”No kyllähän tässä nyt seurataan ((muita kuin taloustavoitteita kuukausiraportoinnissa)) (...).
Tässä nyt ehkä on taustalla myös osittain se, että ollaan sairaanhoitopiirin ((johdon))
tarkkailussa niin sanotusti eli tämmöisessä kuukausittaisessa seurannassa tarkemmin tämän
alueen taloushaasteiden vuoksi, niin siellä on tätä kuormitustietojen seuranta ja
potilasmääriä ja toiminnan tietoja. Nyt tietysti muutenkin niitä seurataan, mutta siinä ehkä on
(...) semmosia toiminnan tietoja, mitä ei ehkä joka alueella niin tiiviisti seurata. (...) Mietin
juuri näitä BSC-mittariston tavoitteita, niin (...) sellaisten tavallaan tämmöinen säännöllinen
seuranta voisi olla ihan hyvä tuoda myös tuohon (...) vaikka välitilinpäätökseen seurattavaksi.
Että tietäisi missä mennään, eikä sitten aina vuoden lopussa ihmetellä, että tällainen (...) tästä
nyt tuli.” Taloussuunnittelija*

Talouden osalta toimialue ei aseta itsenäisesti tavoitteita vaan ne tulevat yhtymähallinnosta.

Toimialueella ei hyödynnetä ulkoista dataa toiminnan suunnittelussa tai raportoinnissa merkittävässä määrin. Molemmat haastateltavat olivat sitä mieltä, että ulkoisella datalla voisi olla hyötyä toimialueen toiminnassa. Naistentautien ja synnytysten vastuualueen toimintaa on alettu tarkastella laskettujen aikojen avulla, mutta kaikkien Pirkanmaan kuntien data ei ole saatavilla. Tampereen

synnytyismäärät ovat noin puolet koko Pirkanmaan synnytyismäärästä, joten Tampereen lasketut ajat kerrotaan kahdella, millä pyritään ennakoimaan koko maakunnan synnytyismääriä. Tosin pelkät synnytyismäärät eivät kerro potilaiden hoitoisuudesta ja siten tarvittavasta resursoinnista, jotta se yksinään riittäisi esimerkiksi synnytystoiminnan suunnittelun ja budjetoinnin pohjaksi.

”Kyllä varmasti voisi ((ulkoisen datan ulottuvuutta lisätä)), mutta siinä tulee (...) esimerkiksi juuri tästä esimerkistä, näistä synnytyksistä on keskusteltu paljon ja niiden ennusteen siitä merkityksestä, että kuinka paljon sitä voi hyödyntää, niin siitä on noussut just tuolta toiminnan puolelta paljon (...) vastaväitteitä, miksi se ei ole hyödynnettävissä. (...) Se kertoo kyllä (...) sitä volyyymia, mutta se ei kerro tavallaan sitten siitä potilaan hoidettavuudesta ja tämmöisistä näkökulmasta, mitkä sitten myös määrittelee tavallaan esimerkiksi resursointia ja tämän tyyppisiä asioita (...). Sieltä tulee erilaisia näkökulmia sitten tuolta toiminnan puolelta (...) tämän tyyppiseen dataan.” Taloussuunnittelija

Taloussuunnittelijan mukaan toimintayksiköt suhtautuvat kriittisesti ulkoisen datan hyödyntämiseen toiminnan suunnittelussa, sillä pelkkien volyyymien kautta katsottuna ei voida arvioida hoidon sitomia resursseja ja kustannuksia. Toimintayksiköt kokevat, että tällainen ennustaminen ei kerro heidän toiminnastaan tarpeeksi. Lisäksi saatetaan huolehtia siitä, että toiminnan tason ennustaminen ulkoisella datalla ohjaa liikaa toiminnan johtamista.

4.3 Talousraportoinnin kehittäminen

Tässä kappaleessa tarkastellaan toimialueen talousraportoinnin kehittämistä. Haastateltavien näkemyksiä siihen, miten talousraportointia voisi kehittää ja mitkä kohdat koetaan ongelmiksi, on jo hieman avattu edellisessä kappaleessa.

Raportointiprosessi

Haastateltavien mielestä raportointiprosessi on yksi selkeimmistä kehityskohteista. Nykyinen malli, jossa taloussuunnittelija tekee raportin alusta loppuun saakka ja pyrkii sekä havaitsemaan merkittävimmät poikkeamat sekä tuottamaan niihin selitykset valmiiksi, ei auta toimialuetta määrittelemään tarvittavia sopeutustoimenpiteitä. Toimintayksiköiden mukaan ottaminen raportointiin ja suunnitteluun nähdään selkeänä kehitystarpeena. Myös toimintayksiköissä

suhtaudutaan positiivisesti, että heidät otettaisiin mukaan talouden eri prosesseihin eikä sitä vastusteta.

Myös taloussuunnittelija on sitä mieltä, että selkeä raportointiprosessi tukisi hänen työtään, kun toimintayksiköt antaisivat kommentteja säännöllisesti toistuvana ajankohtana.

”Kyllä mä ajattelen, että se olis (...) arvokasta (...) ((jos olisi raportointi- ja ennustamisprosessi, jossa vastuualueet kommentoisivat ja antaisivat omia tilikauden ennusteita)). Pystyisi vaikka ihan yksikkökohtaisesti sitä omaa toimintaansa arvioimaan, että miten se tulee kehittymään ja miltä se tulee näyttämään, niin pystyisi tavallaan sitä kautta tekemään vielä tarkemmalla tasolla sen ennusteen. Ja saisi toisaalta sitten se yksikkökin arvokasta tietoa siinä omasta toiminnastaan.”

Taloussuunnittelija

Raportointi- ja ennustamisprosessin lisäksi suunnittelu ja budjetointi yksikkötasolla voisi sitouttaa paremmin talousarvion toteutumiseen.

”Kyllä ((yksiköt mukaan ottava raportointi- ja ennustamisprosessi sitouttaisi paremmin talousarvion toteutumiseen, kun voisi vaikuttaa enemmän)). Ja toisaalta jos tuolla mallilla voisi (...) luoda tavallaan sitä talousarviota ihan yksikkötasolla talousarvion laadintavaiheessa, niin sitten pystyisi siinäkin jo käyttämään sitä, kun nyt se (...) jaetaan (...) semmoisella laskennallisella kaavalla tietyllä tapaa. (...) Sekin on (...) ihan perusteltua niille yksikkötasoille se talousarvio, niin tavallaan tuossa voisi hyödyntää (...) tuollaista mallia siinä talousarvion laadinnassa.” Taloussuunnittelija

Yksikkötasolla tehty talousarvio toisi myös raportointiin ja ennustamiseen mielekkyyttä, kun on itse ollut vaikuttamassa siihen tavoitelukuun, jota vasten toimintaa ja taloutta peilataan raportoinnissa. Nykymallissa talousarviot laaditaan vastuualueetasolla, josta budjetti jaetaan laskennallisesti tileittäin yksikkötasolle. Toimintayksiköille voisi olla hankala perustella mallia, jossa he joutuvat selittämään, miksi eivät saavuta tavoitelukua, joka on laskennallisesti kohdennettu eikä erikseen perusteellisesti yhdessä läpikäyty. Uudenlaisen suunnittelu-, raportointi- ja ennustamisprosessin implementoinnissa tulee kuitenkin huolehtia, että yksiköiden johtotehtävissä olevien työmäärä ei kasva kohtuuttomaksi

ja että malli tuo uutta lisäarvoa johtamiseen sekä toimialuetasolla mutta myös yksikkötasolla. Toki tällainen muutos vaatii työkalujen ja talousinformaation kouluttamista käyttäjille.

Haastatteluiden mukaan yksikkötasolla seurataan toiminnan kehitystä jo nykyään, mutta jos tähän rinnalle tuotaisiin talousprosessit, niin yksikön johdon tietämys saataisiin myös paremmin talouden ja toimialuejohdon käyttöön. Selkeillä prosessi- ja vastuumäärittelyillä voisivat työllistää yksiköiden johtoa vähemmän kuin nykymalli, jossa satunnaisesti saatetaan tiedustella sähköpostilla vastauksia toiminnassa tapahtuneisiin muutoksiin.

Sairaanhoitopiiri on siirtymässä uuden raportointijärjestelmän käyttöön. Tableau voisi haastateltavien mielestä mahdollistaa sen, että raportointiprosessia rakennettaisiin enemmän sen varaan, että johto ja toimintayksiköt tekisivät itseraportointia suoraan järjestelmästä käsin. Tämä nähdään tärkeänä. Kuitenkin toimialuejohtajan mielestä myös jatkossa pitää olla asiantuntijavetoinen talousraportin käsittely, jotta raportin perusteella tehtävät tulkinnat ovat oikein.

Raportointiprosessin kuvaaminen mutta myös muiden prosessien läpikäynti johdolle tulisi toteuttaa koulutuksen muodossa. Myös talousaikataulujen ja vuosikellon tietämyksessä koetaan olevan puutteita.

Toimialueen johtoryhmätyöskentelyn sekä uuden vastuualueraportin kehittäminen on vienyt johtamista ja raportin käsittelyä uuteen suuntaan. Vastuualuekohtaisissa tapaamisissa vastuualueraportin käsittelyä pidetään hyvänä asiana, mutta käsittelyyn varattu koetaan liian lyhyeksi. Myös tämän vuoksi raportointiprosessin kehittäminen siten, että toimintayksiköistä on saatu kommentit ja ennusteet etukäteen, eikä vasta raportin käsittelyn jälkeen, vahvistaisi vastuualueraportin roolia toimialue- ja vastuualueen johtamistyössä ja työvälineenä.

Raportin jakelussa koetaan olevan viivettä sen suhteen, että ensin odotetaan kirjanpidon lukujen valmistumista, raportin muodostamista ja johtoryhmäkäsittelyä ja vasta sitten raportti jaetaan vastuualueille. Raporttien jakeluun toivottaisiin mahdollisimman lyhyttä viivettä.

Aineistosta nousi, että raportointi tuottaa katsauksen johdolle siitä, miten tulosityksikön toiminta ja talous on toteutunut sekä sen, mihin sen ennustetaan toteutuvan, mikäli toiminnassa ei muutu mitään. Raportoituihin poikkeamiin reagointi ja sopeutustoimenpiteiden kehittäminen ja päättäminen jäävät vähäiseksi elleivät toimenpiteet tule annettuna ylemmältä johdolta. Tosin toiminnan ja talouden

sopeuttamiseen tähtäävät toimet ovat toki rajoitetut julkisessa lakisääteisiä terveyspalveluita tuottavassa organisaatiossa. Mikäli sopeutustoimenpiteitä määritellään, niin toimeenpano ja seuranta tulisi määritellä samassa yhteydessä.

Toimialuejohtaja toivoo talousraportoinnilta, että fokus siirtyisi toteuman tarkastelusta enemmän toiminnan ja talouden ennakkointiin:

”...jotenkin kehittää siihen suuntaan, että me oltaisiin (...) etukenossa. Ja meidän tekemiemme toimien muutokset ((niistä)) aina arvioitaisiin (...) se taloudellinen näkökulma, niin silloinhan oltaisiin niin kuin asian päällä. Nyt me (...) tehdään sitä, että me katsotaan miten meni.” Toimialuejohtaja

Tilinpäätösennuste tehdään vuositasolla. Toimialuejohtaja toivoo, että vuositason ennustamisen sijaan siirryttäisiin kuukausitason ennusteisiin siten, että toiminnassa kyettäisiin reagoimaan poikkeamiin ja muuttamaan toiminnan suuntaa ennen tilikauden päättymistä.

Talousraportoinnin tuottama tieto budjettipoikkeamista ja mahdollisten sopeutustoimenpiteiden määrittely pitäisi jalkauttaa vastuualueetasolta yksikkötasolle, koska siellä toiminta ja toiminnasta aiheutuva taloudellinen tulos toteutuu. Laajemminkin raportointiprosessi tulisi rakentaa siten, että siinä otetaan toimintayksikkötaso mukaan.

Sopeutustoimenpiteistä henkilöstön liikkuminen yli yksikkörajojen nähdään toistaiseksi hankala, mutta sitä kohti toimialueen toimintaa pitäisi kehittää.

Sisältö

Tuloslaskelman tuottaman informaation lukeminen ja tulkinta koetaan haastavaksi. Johdossa haluttaisiin tarkempaa tietoa siitä, mitä kirjautuu minkäkin tuloslaskelmaotsikon alle.

Raportoinnissa käsiteltävien asioiden osalta toivotaan enemmän joustoa ja vaikutusmahdollisuuksia raportoitaviin asioihin. Tämä voi koskea sekä säännöllistä kuukausiraportointia että mahdollisesti enemmän ad hoc -raportointia. Raportoitaviin asioihin toivotaan tuotavan enemmän kokonaisuuksia, joiden kehitystä tarkasteltaisiin. Esimerkiksi toimialueen uusien tilojen myötä tilakustannukset ovat muuttuneet aiemmista tiloista olennaisesti. Tällaisista kokonaisuuksista toivottaisiin enemmän raportointia. Myös taloussuunnittelijan mielestä raportoivat asiat pitäisi yhdessä määritellä.

Vastuualueilta ja toimintayksiköistä ei hänen mukaansa tule palautetta ja näkemystä raporteilla seurattavista asioista. Useimmat kehitysehdotukset ovat sellaisia, joita ei saa järjestelmistä tarvittavalla tasolla. Kehitysehdotukset saattavat myös olla talouden näkökulmasta epäolennaisia ja merkitykseltään vähäisiä. Toimialueella ei ole selvitetty, ollaanko talousraportointiin ja raportoitaviin asioihin tyytyväisiä.

Talousraportoinnin kehittämässä korostuu talousasiantuntijan näkemys. Johdolta toivottaisiin enemmän näkemystä siitä, miten raportointia tulisi kehittää siten, että se palvelisi toimialueen johtamista. Talouspäällikkömalli saattaa auttaa tässä asiassa, kun talouspäälliköllä on tehtävänsä puolesta enemmän vaikutusmahdollisuuksia koko toimialueen talousprosessien järjestämiseen.

Myyntien kehitykseen liittyviä katsauksia pidetään tärkeinä, mutta seuraavana vuonna hyvinvointialueella laskutus ei ole enää merkittävä tulonlähde. Sen sijaa toimialuejohtaja näkee, että toiminnan suunnitteluvaiheessa olisi tärkeä pystyä kytkemään toiminnasta aiheutuvat panokset ja tuotokset enemmän yhteen.

Raporteilla pyritään tuomaan tietoa sekä taloudesta että toiminnasta, mutta kuitenkin toiminnasta haluttaisiin vielä enemmän tietoa. Taloussuunnittelijan mielestä talous- ja toimintatietojen määrä on hyvässä tasapainossa. Tarkastelutaso tulisi viedä enemmän yksikkötasolle, kun nyt sen koetaan olevan liian ylätasolla.

Talousraportti on laaja, koska toimialueen on iso. Tällöin on vaarana, että keskitytään raportoinnissa epäolennaiseen ja olennainen jää kuulijalle ymmärtämättä. Taloussuunnittelijan mukaan raportilta puuttuu yhteenvetomainen dia siitä, mitkä ovat olleet olennaisimmat kohdat toimialueen taloudessa ja toiminnassa. Yhteenveto voisi olla raportin lopussa tai sähköpostin liitteenä, kun kauden tiedot ovat valmiit. Myös uusi vastuualueraporttia voisi uudistaa siten, että se sisältää vielä enemmän yksityiskohtaisempaa tietoa ja toimialueraportilla pyritään antamaan johdolle kokonaiskuva.

Kriittinen tunnusluku

Henkilöstöön liittyvän raportoinnin osalta työpanos-mittari koetaan ongelmallisena. Henkilötyövuosi voisi olla parempi mittari, koska se vastaa paremmin yhtä työntekijää. Yhdessä palkkabudjetin seurannan kanssa työpanos-mittari saattaa tuottaa erilaisia tulkintoja siitä, onko toimialueen henkilöstön käyttö ylittänyt vai alittanut budjetin. Näiden pitäisi olla linjassa. Henkilöstöön liittyvän raportoinnin fokus tulisi olla palkkabudjetissa.

Työpanostilastot valmistuvat kaksi kuukautta myöhässä. Lisäksi työpanosten ja työtuntien kirjautumiseen oikeaan paikkaan liittyy järjestelmätason ongelmia, jotta raportoitu tieto olisi laadukasta ja johtamisen kannalta relevanttia.

”On ((henkilöstön käytön mittaamisessa on järjestelmätason ongelmia, että miten saadaan kirjautumaan oikeaan paikkaan, mutta myös sen mittarin oikeaan tulkintaan)). Ja se vasta jos jokin tulee jälkijättöisesti, niin se tieto tulee tällä hetkellä peräti, kaksi kuukautta jälkikäteen saattaa tulla ne työpanostilastot, että siinä on tosi iso viive. Tavallaan sitten huomata, että ai, meillä ylittyy nyt tuolla lääkäri työpanokset noin paljon ja siitä on jo kaksi kuukautta aikaa niin se on (...) siinä vaiheessa (...) aika myöhäinen vaihe (...) reagoida siihen, jos siihen pystyisi reagoimaan.”

Taloussuunnittelija

Työpanosseurannassa ja palkkakustannuksissa on käytetty työpanoshintaa kuvaamaan tehdyn työn resurssikohtaista kustannusta. Taloussuunnittelija pohti, että pystyykö samankaltaista raportointia ja suunnittelua tekemään henkilötyövuoden avulla. Esimerkiksi työpanoshinta vuodeosastotyössä on hyvin erilainen kuin poliklinikkatyössä, jota tehdään päivävuorossa. Eri toimintojen vaikutusta resurssitarpeeseen eli työpanokseen on arvioitu työpanosluvun avulla. Korkeammalla henkilötyövuosiarviolla voidaan suunnitella ja raportoida vuodeosastohoitoon tarvittavien poissaolosijaistusten osuus, mikä saadaan näkyviin myös palkkakustannuksiin.

Erikoisalakohtaisia seurattavia tunnuslukuja tulisi määritellä yhdessä toimintayksiköiden ja vastualueiden kanssa. Etenkin psykiatrian vastuualueille ei ole määritelty omia spesifejä mittareita, kuten esimerkiksi synnytysten lukumäärä. Yleisemmin raportointia on tehty liiaksi siten, että vastualueiden taloutta ja toimintaa raportoidaan samalla tavalla.

Palkkabudjetti

Johto kaipaa vielä nykyistä enemmän tietoa päätösten taloudellisista seurauksista esimerkiksi vakanssille rekrytoinnin vaikutuksista palkkabudjettiin. Tämän pitäisi ulottua vielä tarkemmin suunnitteluun ja budjetointiin. Kokonaisuudessaan johto kokee palkkabudjetoinnin riittämättömäksi, ja sitä pitäisi viedä tarkemmalle tasolle, jotta esimerkiksi erilaiset lisät tulisivat huomioitua tarkemmin ja johto voisi hyödyntää tietoa johtamistyössään.

Käyttäjryhmät ja raporttien räätälöinti

Talousraportoinnin käyttäjryhmiä ei ole tarkemmin tunnistettu. Osittain tästä syystä raporttien sisältöä ei ole muokattu käyttäjryhmille sopivaksi. Toimialueen sisällä toiminta on hyvin erilaista ja siksi olisi tarpeen selvittää, mitä raportointitarpeita eri alueilla voisi olla. Käyttäjiltä ei ole selvitetty tarpeita raportointiin liittyen. Haastateltavien mielestä toimintayksiköissä on kuitenkin kiinnostusta talousasioihin liittyen.

Suunnittelu

Budjetointia, suunnittelua ja tavoitteiden asettamista pidetään tärkeänä. Vaikka ne eivät olleet tämän tutkimuksen lähtökohta, niin molemmissa haastatteluissa nousi esiin se, että toimialueen budjetointi ei ole tyydyttävällä tasolla tai että sitä pitäisi kehittää. Taloussuunnittelijan mielestä budjetti ei ole riittävän tarkka ja että se ei perustu oikeaan tietoon seuraavan tilikauden toiminnasta. Haastateltavien mielestä seuraavan tilikauden olennaisia muutoksia ja muutosajureita ei kyetä tunnistamaan. Osaltaan on kyse suunnitteluprosessin aikataulusta ja siitä, mitkä asiat ovat tiedossa tarpeeksi aikaisessa vaiheessa, kun talousarviota laaditaan. Toisaalta on myös kyse siitä, että miten hyvin toiminnan tasoa pystytään ennakoimaan suunnitteluvaiheessa, kun potilasmääriin vaikuttavat tekijät ovat väestötasolla hyvin hitaasti tapahtuvia muutoksia. Myös sairaanhoitopiirin johdossa toivottaisiin enemmän ennakoivampaa otetta raportointiin ja suunnitteluun.

Myös suunnittelussa yksikkötaso pitäisi ottaa mukaan, jotta suunnitteluun ja budjetinlaadintaan tulee kaikki tarvittava tieto. Suunnittelu- ja budjetointiprosessit tuottavat sen vertailuluvun, jota vasten raportointia tehdään. Budjetti sisältää aina jonkinlaisen oletuksen suunnitteluvuoden toiminnan tasosta, on se sitten tiedostettu tai tiedostamaton. Jos budjettiluku ja siihen sisältyvä toiminnan taso on jo lähtökohtaisesti sellainen, että toimintayksiköissä budjetin alkuperää tai sen sisältämää volyymitavoitetta ei voida hyväksyä, niin talousraportoinnin ja ennustamisprosessien vieminen toimintayksiköihin tulee todennäköisesti epäonnistumaan. Yksiköiden sitouttaminen budjettiin ja mahdollisiin sopeutustoimenpiteisiin oletettavasti paranee, jos he pääsevät suunnittelemaan oman yksikkönsä toimintaa ja taloutta.

Toimialue ei aseta itsenäisesti toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita, joita seurattaisiin raportoinnin yhteydessä. Sairaanhoitopiirin asettamia tavoitteita raportoidaan vasta tilinpäätöksen yhteydessä. Niiden seurantaa vastuualuetasoisesti tulisi lisätä vuoden aikana.

Ulkoinen data

Ulkoista dataa ei juurikaan hyödynnetä suunnittelussa tai raportoinnissa, mutta se koetaan kuitenkin tärkeäksi kehityssuunnaksi. Synnytystoimintaa pyritään ennakoimaan laskettujen aikojen perusteella, mutta kaikista kunnista tämä tieto ei ole saatavilla. Hyvinvointialueella tieto on yhden organisaation sisällä, jolloin jatkossa datan saaminen ei pitäisi olla ongelma. Kuitenkin ongelmaksi koetaan, että vuositason tieto synnytyismäärästä ei auta resurssoinnin kohdentamisessa työvuoroihin.

Toiminnan määrän ennustaminen joko ulkoisen datan avulla tai muuten herättää kuitenkin toimintayksiköissä jonkinlaista vastustusta. Toiminnan määrä eli volyyymi ei heidän mielestään kerro riittävästi potilaan hoitoisuudesta ja hoitoon vaadittavista resursseista. Taloussuunnittelijan mielestä ulkoinen data voisi tuoda uutta näkökulmaa raportointiin. Raportoidut ja ennustetut poikkeamat saisivat paremman selityksen, mikäli ulkoista dataa hyödynnettäisiin nykyistä enemmän. Sen vaikutusta suunnitteluun ja resurssien ohjaukseen voitaisiin tarkastella myöhemmin.

Talousinformaation ymmärtäminen ja koulutus

Talousinformaation ja talousraporttien tietojen ymmärtäminen ja käyttö koetaan hankalaksi. Tuloslaskelmakaavaa ja eri ryhmien otsikkotason tietoja pidetään vieraina. Eri palkkatekijöihin liittyvä terminologia on haastava. Talouskoulutuksen pitämistä toimialueen kaikille tasoille pidetään tärkeänä. Koulutuksen tulisi keskittyä siihen, miten talousinformaatiota luetaan, tulkitaan ja hyödynnetään. Talouskoulutuksella nähdään jatkuva tarve uusien rekrytointien johdosta, kun ihmiset vaihtuvat.

Talousprosessien vieminen yksikkötasolle vaatii koulutusta. Prossien koulutus, talousinformaation hyödyntäminen johtamistyössä sekä työvälineiden käytön kouluttaminen tarvitsee myös sen, että niitä taitoja hyödynnetään työssä. Koulutukset tulisi pitää ennen talousprosessien jalkauttamista yksikkötasolle. Näin johdolla ja työntekijöillä olisi ensin osaamista ja työkalujen tuntemusta ja sen jälkeen näitä taitoja he voisivat harjaannuttaa säännöllisesti raportoinnin yhteydessä.

Raportoinnissa pyritään selkeään ja ymmärrettävään ilmaisuun. Yleisesti sairaanhoitopiirin toimintaa käsittelevä terminologia on monimuotoista, mikä haastaa myös talouslukujen ymmärrettävyyttä ja tulkintaa. Esimerkiksi kysyntään ja läheteisiin liittyvää raportointia vaikeuttaa se, että vanhassa järjestelmässä käyttäjä ei voinut itse vaikuttaa raportoitaviin tietoihin, kun uudessa järjestelmässä

käyttäjän pitää määritellä kaikki valinnat. Tämä on johtanut siihen, että tilastojen perusteella on tehty vääriä tulkintoja toiminnan tasosta.

Prosessien johtamisen kehittäminen

Haastatteluissa nousi esiin, että toimialueella ollaan kehittämässä prosessien johtamista vastuualueitasoisesti. Projekti on toimintalähtöinen, josta vielä puuttuu talousnäkökulman huomioiminen. Kullekin prosessille tulee vastuhenkilö, joka on vastuussa siitä, että prosessi toimii optimaalisella tavalla potilaan sekä prosessitehokkuuden näkökulmasta. Vaikka prosessin vastuhenkilö ei varsinaisesti allokoisi resursseja, niin kuitenkin hän olettavasti tunnistaa tarpeen resurssien kohdennuksen tai tason muutokselle, jolla hän sitten perustelee vastuualuejohdolle, miksi prosessin resursseja tulisi muuttaa. Jonkinlaisena tavoitteena on johtamisen muutoksella saavuttaa henkilöstöresurssien siirtäminen yli yksikkörajojen tarpeen mukaan. Kun allokoidaan resursseja, allokoidaan taloudellista toteumaa, jolloin talousvastuullinen johto, tässä tapauksessa vastuualuejohto, tarvitsee talousraportointia, joka tukee allokoinnin päätöksentekoa. Tätä varten talousprosessien ja raportoinnin implementointi osaksi prosessien johtamisen kehittämistä on tärkeää.

Taloussuunnittelija on osallistunut projektin kokouksiin, mutta toistaiseksi kehittäminen on ollut toimintalähtöistä. Talousraportointi tulisi kuitenkin toimialuejohtajan mukaan saada kehittämiseen yhdeksi näkökulmaksi.

5 POHDINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET

5.1 Tutkimuksen lähtökohdat

Tässä tutkimuksessa on selvitetty kuntayhtymän tulosityksikön talousraportoinnin nykytilaa ja kehittämistarpeita. Tutkimuskysymyksinä olivat: 1) miten Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueen 4 johdon talousraportointi on toteutettu vuonna 2022 ja millaiseksi sen käytettävyys on arvioitu käyttäjien toimesta ja 2) miten toimialueen talousraportointia ja laskentainformaation käytettävyyttä voisi kehittää tulosityksikön käyttäjien näkökulmasta. Tutkimuksella muodostettiin kuva toimialueen talousraportoinnista. Tuloksia peilattiin osaksi laskentainformaation hyödyntämisen tutkimuskirjallisuutta.

Tutkimuksessa haastateltiin toimialueen 4 johtajaa ja taloussuunnittelijaa, jotka edustavat laskentainformaation hyödyntämisen kontekstissa käyttäjää ja tuottajaa sekä välittäjää. Heidät valittiin eliittiotannalla. Laskentainformaation käyttäjää edustaa toimialuejohtaja, jolla on sairaanhoitopiirin hallintosäännön mukaan vastuu tulosityksikön taloudesta ja toiminnasta, talousarvion toteutumisesta sekä siinä pysymisessä ja raportoinnista. Hän on siis se taho, joka ensisijaisesti määrittelee talousraportoinnin ja muun laskentainformaation tietotarpeet sekä pystyy parhaiten arvioimaan laskentainformaation käytettävyyttä suhteessa tarpeisiin. Laskentainformaation tuottajaa ja välittäjää edustaa taloussuunnittelija. Toimialueella ei ole muita taloushenkilöitä. Tutkimusstrategiana käytettiin tapaustutkimusta. Aineisto analysoitiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä.

5.2 Johdon talousraportoinnin toteutus ja laskentainformaation käytettävyyden arviointi

Haastatteluista piirtyi seuraavanlainen kuva talousraportoinnin toteutuksesta Pirkanmaan sairaanhoitopiirin toimialueella 4. Toimialueella johdon talousraportointia tehdään kuukausittain sairaanhoitopiirin kirjanpito tiedoista. Taloussuunnittelija kokoaa kirjanpito- ja toimintatiedoista raportoitavaa informaatiota. Informaatio sisältää sekä tietoa toimialueen taloudesta että toiminnasta ja henkilöstöstä. Taloussuunnittelija vie kauden tiedot vakioraporttipohjiin. Hän vertaa lukuja budjettiin ja viime vuoden toteumaan. Taloussuunnittelija pyrkii välittämään johdolle tiedot

merkittävimmistä toteutuneista talousarviopoikkeamista ja niiden syistä sekä antaa ennusteen kuluvan vuoden tilikauden tilinpäätöstoteumasta ja ennustetuista poikkeamista. Tässä vaiheessa taloussuunnittelija muodostaa raportin itsenäisesti eikä siinä hyödynnetä toimintayksiköiden tietämystä toiminnan tapahtumista tai muutoksista tarkasteluaikana. Ennusteet laaditaan laskennallisesti, joten ne pohjautuvat esimerkiksi aiempien vuosien trendiin.

Talousraportointi tuottaa katsauksen johdolle toimialueen taloudesta ja toiminnasta. Tämä katsaus käsitellään johtoryhmässä, jossa taloussuunnittelija esittelee laatimansa katsauksen johdolle. Vastuualueet kommentoivat oman alueensa osalta syitä, miksi talousarvio ei ole toteutunut suunnitellusti. Tässä kohtaa saatetaan mahdollisesti todeta, että jotain asiaa pitää edelleen selvittää. Tämä selvitys käydään useimmiten sähköpostilla vastuualuejohdon kanssa. Tarvittaessa selvittelyyn otetaan mukaan toimintayksiköt, mikäli yksikön on tunnistettu aiheuttavan toimi- tai vastuualueella merkittävää poikkeamaa. Aiemmin kaikkien vastuualueiden raportit on käsitelty samassa johtoryhmässä.

Tutkittavat kertoivat, että toimialueen johtoryhmätyöskentelyä ja siihen liittyen myös talousraportoinnin painopistettä on muutettu siten, että vuoroviikoin pidetään johtoryhmätasoinen kokous ja vastuualuetasoiset kokoukset. Tämä on vaikuttanut myös talousraportointiin siten, että johtoryhmäkokouksissa keskitytään toimialueen talousraportointiin ja vastuualuekokouksissa vastuualuekohtaisiin raportteihin.

Toimialueen talousraportoinnin rungon muodostaa edellä esitelty kuukausittain tehtävä talouskatsaus. Haastateltavat kertoivat, että ad hoc -tyylistä raportointia käytetään vähän toimialueen kokoon nähden. Kuitenkin satunnaisia ad hoc -tietopyyntöjä tehdään pääosin kuukausiraportoinnin myötä esiin tulleista asioista, jotka johdon mukaan kaipaavat lisäselvittelyä. Tämän tuloksen perusteella vaikuttaisi siltä, että toimialueen kuukausiraportointi onnistuu täyttämään monipuolisesti johdon tietotarpeet eikä satunnaisille selvityksille ole tarvetta. Näin ollen erilliset tietopyynnöt eivät kuormita liiaksi taloussuunnittelijaa.

Aineiston perusteella toimialue luottaa hyvin pitkälti asiantuntijavetoiseen raportin käsittelyyn. Kirjallisuudesta tuttua (Lahti & Salminen 2008, 151–152.) ja nykyteknologian mahdollistamaa itsenäistä raportointia toimialueella ei toistaiseksi hyödynnetä laajamittaisesti, mutta kiinnostusta siihen olisi. Mikäli raportointiprosessia muutettaisiin siten, että toimintayksiköt kommentoisivat ja

ennustaisivat oman yksikkönsä taloutta, itseraportoinnin lisääminen olisi olettavasti tärkeä tekijä tämän tavoitteen saavuttamisessa.

Haastateltavien mukaan talous- ja toimintakatsaus sisältää laajasti talous-, toiminta- ja henkilöstöön liittyviä tietoja. Toimialueen toiminta pitää sisällään osasto-, leikkaus- ja poliklinikkatoimintaa, joiden toiminnan tasoa seurataan erilaisilla tunnusluvuilla, kuten kuormituksella ja synnytysten lukumäärällä. Tutkittavat kertoivat, että kirjallisuudesta tuttuja kriittisiä tunnuslukuja (Axson 2010, 149), jotka vaikuttavat merkittävästi organisaation taloudelliseen suorituskykyyn, ei ole määritelty yhdessä vastuualueiden ja toimintayksiköiden kanssa. Laajemminkin haastatteluista nousi esiin se, että seurattavia asioita ei ole määritelty yhdessä talouden ja toiminnan kanssa. Tuottajan ja käyttäjän välillä ei ole haastattelujen mukaan riittävästi vuoropuhelua raportin tietosisällöstä.

Laskentainformaation käytettävyys on käyttäjän arviota siitä, miten informaatio vastaa käyttäjän tietotarpeisiin. Kokonaisuudessaan haastateltavat arvioivat talousraportoinnin palvelevan johtoa hyvin. Tältä osin he arvioivat informaation käytettävyyden hyväksi. Informaation laadun arvioitiin olevan hyvää, kattavaa ja monipuolista. Haastateltavien mielestä talousraportointi onnistuu luomaan käsityksen siitä, miten talous ja toiminta on toteutunut suhteessa budjettiin ja hakemaan syyt talouden ja toiminnan toteumille. Kuitenkin haastatteluista myös nousi laskentainformaation käytettävyyden kannalta ongelmakohtia.

Toimialueen 4 johto koki, että kauden tiedot tulevat myöhässä päätöksentekotarvetta ajatellen. Organisaatioissa tämä on yleisesti tunnettu haaste (Axson 2010, 140.), johon tulosityksikköjohdolla ei ole mahdollisuuksia vaikuttaa kirjanpitoaikataulujen osalta. Myös raportin laadinta ja analysointi viivästyttävät raportin käsittelyä johdon kanssa.

Toinen käytettävyyden haaste oli haastateltavien mukaan se, että raportointi keskittyy liiaksi menneeseen. Myös tämä on yleinen ongelma johdon talousraportoinnissa (Axson 2010, 149). Haastatteluissa toivottiin enemmän tulevaisuuden ennakoitua, jotta toiminnan resursointia voitaisiin suunnata paremmin toiminnan muutosten mukaan. Tämä tarkoittaa tilinpäätösennusteen lisäksi toiminnan tason arviota tuleville kuukausille ja siitä johdettuja menoennusteita.

Kolmas käytettävyyden ongelma oli se, että taloussuunnittelijan laatima raportti ei sisällä tarpeeksi analyysia ja toiminnan syvällistä tuntemusta. Tämä johtuu haastatteluiden mukaan siitä, että raportin

laatijalle eli taloussuunnittelijalle kauden tiedot ovat silkkää tilastotietoa, joka ei sisällä ajankohtaista tietoa toiminnan sisällöstä.

Neljänneksi käytettävyyden haasteeksi tunnistettiin muutamat tunnusluvut, joiden laatuun ja tulkintaan sisältyi epävarmuutta. Taloussuunnittelijan mukaan toimintayksiköt epäilevät, että osastotoiminnan toiminta-astetta kuvaava kuormitusluku ei sisällä kaikkea osastoilla tapahtuvaa toimintaa. Näin johtopäätösten tekeminen tunnusluvun pohjalta on kyseenalaista. Toisaalta epäiltiin, että tunnuslukua ei välttämättä osata tulkita oikein.

Henkilöstön käyttöä kuvaava työpanos-tunnusluku sisälsi haastateltavien mukaan samankaltaisia ongelmia. Taloussuunnittelija näki tunnusluvun laadun ongelmaksi sen, että henkilöiden kustannuspaikkatietoja ei välttämättä kirjata hr-järjestelmään oikein. Tällöin tunnusluku ei välttämättä osoita yksiköiden työpanoskäyttöä oikein. Näin esimerkiksi vastuualueen työpanosylityksen analysointi yksikkökohtaisesti vaikeutuu. Toimialuejohtajan kertoi kokevansa työpanosluvun tulkinnan vaikeaksi. Yksi työpanos ei vastaa yhtä työntekijää, jolloin informaation käytettävyys koettiin hankalaksi. Henkilöstön käyttöä mitataan myös palkkatoteuman ja -budjetin vertailulla. Nämä kaksi tunnuslukua saattoivat haastateltavien mielestä antaa eri suuntaisen käsityksen siitä, onko henkilöstön käyttö budjetin mukaista vai ei. Lisäksi työpanostunnusluvun käytettävyyteen toi hankaluutta se, että tilastot valmistuvat kahden kuukauden viiveellä.

Viidentenä ja tärkeimpänä käytettävyyden haasteena nousi esiin se, että toimintayksiköiden näkemykset eivät näy millään tavalla kausiraportissa vaan se on yksin taloussuunnittelijan laatima. Talousraportin johtoryhmäkäsittelyn yhteydessä on saatavilla vain taloussuunnittelijan laatima katsaus budjettipoikkeamista ja hänen niille löytämistään selityksistä. Vaikka haastateltavien mielestä raportit sisältävät analyysia toimialueen toiminnasta ja taloudesta, niin sitä ei ole riittävästi.

5.3 Johdon talousraportoinnin käytettävyyden kehittämistarpeet aineiston mukaan

Tässä kappaleessa esitellään haastatteluiden perusteella esiin nousseet merkittävimmät kehittämistarpeet tulosityksikön talousraportoinnin osalta.

Haastatteluiden mukaan toimialueelta puuttuu sellainen raportointiprosessi, jonka avulla saataisiin varmasti oikea ja kattava talous- ja toimintainformaatio käyttäjille sillä hetkellä, kun raporttia ja informaatiota käsitellään johtoryhmässä. Kumpikin sekä käyttäjä että tuottaja pitivät tärkeänä, että suunnittelu, raportointi ja ennustaminen tulisi viedä mahdollisimman lähelle yksikkötasoa, jotta toiminnasta vastaavien tietämys ja ymmärrys tapahtuneesta sekä käsitys tulevasta saataisiin johtoryhmän tietoon raportin käsittelyn yhteyteen. Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että toimintayksiköt kommentoisivat kuukausittaista talousraporttia toiminnan näkökulmasta. Näin saataisiin arvokasta tietoa toiminnan viimeaikaisista tapahtumista, jotka myös vaikuttavat yksikön talouslukuihin.

Tulosityksikössä talousraportoinnin tuottamaa toteumatietoa verrataan talousarvioon ja aiempien vuosien toteumiin. Tämä on tavallinen talouden seurannan käytäntö (Axson 2010, 149). Sekä käyttäjä että tuottaja olivat sitä mieltä, että talousarviovertailuluvun sisältöön ei olla täysin tyytyväisiä. Haastatteluista nousi selkeänä kehittämistarpeena se, että suunnittelun ja budjetoinnin tarkkuutta pitäisi parantaa. Seuraavan tilikauden muutosajureita ei pystytä tunnistamaan suunnitteluvaiheessa sillä tarkkuudella, että talousarvio varmasti sisältäisi käsityksen siitä toiminnan tasosta ja kustannuksista, jotka toteutuvat raportoitavana vuonna. Tähän voi vaikuttaa se, että suunnittelua ei ole tehty toimintayksiköiden kanssa, jolloin tulosityksikössä oleva tietämys ja arvio tulevaisuuden toiminnan tasosta jää huomioimatta.

Myös tulosityksikön toiminnan luonne vaikeuttaa tulevaisuuden ennakointia. Haastatteluiden mukaan toiminta on merkittävässä määrin päivystysluonteista, jolloin toimintaa ei voida täysin suunnitella ja ennustaa oman tuotantokapasiteetin ja toiminta-asteen mukaan. Ensinnäkin, voi olla, että tulosityksikön toiminnan luonne itsessään vaikeuttaa talousarvion laatimista, sillä tällaisen toiminnan todellisten muutosajurien vaikutusta on vaikea tunnistaa ja saada niiden vaikutus euromääräisenä talousarvioon. Toiseksi, tulosityksikön toiminnan sopeuttaminen tällä toimialalla on vaikeaa. Tämä

johtuu siitä, että kyseessä on julkinen lakisääteisiä palveluita tuottava sosiaali- ja terveystalouden tuloyksikkö, jolla ei ole mahdollisuutta vaikuttaa kysyntään.

Haastateltavat kokivat, että sairaanhoitopiirin sisäisen datan lisäksi ulkoisen datan tuominen sekä suunnitteluun että raportointiin voisi parantaa informaation käytettävyyttä. Päivystys- ja muun toiminnan ennustaminen ulkoisen datan avulla oli toimialueella vähäistä. Synnytystoimintaa pyritään ennustamaan joistain kunnista saatavan laskettujen aikojen avulla. Tämä tosin tuottaa käsityksen vuositasolla tapahtuvasta synnytystoiminnan määrästä. Se ei ole vielä riittävä tarkkuus, jotta sitä tietoa voitaisiin hyödyntää esimerkiksi työvuorosuunnittelussa.

Vuonna 2023 perustettava hyvinvointialue tulee kokoamaan koko Pirkanmaan sosiaali- ja terveystaloudet yhden organisaation alle. Tämä voi parhaimmillaan tarkoittaa sitä, että erikoissairaanhoidon päivystystoiminnan talouden ja kysynnän ennustamisessa saadaan käyttöön aikaisemmin ulkoiseksi dataksi luokiteltua tietoa, jota voidaan hyödyntää uudella tavalla.

Taloustraportoinnin käyttäjän eli toimialuejohtajan toiveena haastatteluissa oli, että hän pystyisi vaikuttamaan taloustraporttien sisältöön ja raportoitaviin asioihin. Haastateltavat kertoivat, että toimialueen taloustraportointi on järjestetty hyvin pitkälti niin, että raportoinnin tuottaja ja välittäjä eli taloussuunnittelija on määritellyt sen, mitä taloustraportoinnissa käsitellään. Tämä on yleinen asenne laskentatoimen asiantuntijoilla ja tutkimuskirjallisuudessa tunnistettu näkökulma (ks. esim. van Helden & Reichard 2019, 480; Young 2006). Taloustraportoinnin tuottajan eli taloussuunnittelijan näkemys oli haastatteluissa, että hän puolestaan toivoisi käyttäjiltä enemmän palautetta ja näkemystä siitä, mitä asioita taloustraportoinnissa tulisi seurata eli mitä tarpeita käyttäjillä on. Käyttäjien toiveiden ja tarpeiden sekä tuottajan näkemyksen välillä on selkeä epäsuhta (mismatch). Myös tutkimuskirjallisuus on tunnistanut tämän ilmiön (Ouda & Klischewski 2019.) Tämä osaltaan vahvistaa sitä, mitä van Helden ja Reichard (2019) artikkelissaan toivat esiin. Heidän mukaansa käyttäjän tulee omata riittävää laskentatoimen asiantuntijuutta, jotta laskentatoimen informaatio on käytettävyydeltään relevanttia ja ymmärrettävää käyttäjälle. Lisäksi käyttäjien tarpeista tulee käydä vuoropuhelua informaation tuottajan kanssa. Molempia osatekijöitä voidaan parantaa konsultoinnin ja harjoittelun avulla eli kouluttamalla.

Edellä kuvattu vaikuttaisi loogiselta myös sen suhteen, että haastatteluiden mukaan käyttäjillä on vaikeuksia ymmärtää laskentainformaatiota ja taloustraportoinnin sisältöä. Esimerkkinä tuloslaskelman ja tilien sisältö koettiin vieraaksi ja henkilöstöön liittyvä terminologia aiheutti

hämmennystä. Sisältöön vaikuttavien tarpeiden ja toiveiden esittäminen voi tuntua vaikealta, jos on hankala hahmottaa informaation sisältöä, tarpeellisuutta ja olennaisuutta kuhunkin päätöksentekohetkeen. Ratkaisuna tähän on myös tämän tutkimuksen haastattelussa esiin noussut toive siitä, että jatkossakin laskentainformaatiota käsittelevät ja viestivät alan asiantuntijat eli välittäjät, jotka osaavat tulkita informaatiota oikein. Tulosityksikön talousraportoinnin tuottaja ja välittäjä voidaan nähdä olevan sama henkilö tai osapuoli informaation hyödyntämisen kehikossa. Tämä tutkimus vaikuttaisi siis osaltaan tukevan sitä, mitä on löydetty aiemmissä tutkimuksissa (Jorge ym. 2016), että välittäjillä on tärkeä rooli informaation viestinnässä käyttäjille. Ratkaisuna edellä kuvattuihin haasteisiin käyttäjä näki tarpeellisena talousinformaation sisältöön ja tulkintaan liittyvän koulutuksen toimialueen johtoryhmälle.

Haastatteluiden mukaan henkilötyövuosi voisi olla parempi mittari kuvaamaan henkilöstön käyttöä. Tosin taloussuunnittelija ei pitänyt sitä täysin ongelmattomana. Nykyisellään käytettävän työpanos-tunnusluvun käytettävyyteen liittyy monenlaisia haasteita: tieto saadaan käyttöön usean kuukauden päästä, sen sisältöä ei täysin ymmärretä, joten tulkinta ja johtopäätökset sen perusteella jäävät epävarmalle tasolle.

Aineistossa näyttäisi korostuvan se, että raportoinnissa ei ole määritelty talouden ja toiminnan yhteistyössä kriittisiä toiminnan tunnuslukuja eli mitä raportoinnissa kannattaisi seurata ja mikä selittäisi ja ennakoisi taloudellista toteumaa. Kirjallisuuden mukaan tämä olisi erittäin tärkeää (Axson 2010, 149) ja tämä tulisi tehdä yhteistyössä raportoinnin tuottajien ja käyttäjien välillä yhteistyötä (Lahti & Salminen 2008, 149–150). Esimerkkinä tästä taloussuunnittelijan esiin nostama näkökulma siitä, että psykiatrian erikoisaloille ei ole omia kriittisiä tunnuslukuja määritelty ja että hoitopäivien määrä ei välttämättä kuvaa toimintaa tarvittavalla tarkkuudella. Tutkijan johtopäätöksenä on, että raportointi vastaisi johdon tarpeisiin paremmin eli informaation käytettävyyden paransi, jos taloushenkilöstö ja vastuualueet määrittelisivät raporteilla seurattavat kohdat yhdessä. Samalla nämä tahot voisivat tunnistaa toimintaa mahdollisimman hyvin kuvaavat kriittiset tunnusluvut, jotka ennustavat ja selittävät organisaation suorituskykyä.

5.4 Johtopäätökset ja jatkotutkimusaiheet

Tärkeimpänä löydöksenä tässä tutkimuksessa voidaan pitää sitä, että sairaanhoitopiirin toimialueen 4 talousraportointia voitaisiin parantaa ottamalla mukaan toimintayksiköiden näkemykset raportin

laatimisvaiheessa. Tästä voisi tehdä sellaisen johtopäätöksen, että toimintayksiköt voisi ottaa mukaan talousprosesseihin laajemminkin. Jos toimintayksiköt osallistuisivat myös talousarvion laadintaan, niiden olisi luontevaa kommentoida talouden toteumaa suhteessa talousarvioon. Ottamalla toimintayksiköt mukaan toiminnan ja talouden suunnittelun jokaiseen vaiheeseen, sitouttaisi ja motivoisi niitä osallistumaan aktiivisesti oman alueensa toiminnan seuraamiseen ja kehittämiseen.

Toimialueen talousraportoinnissa raportoidaan haastatteluiden mukaan laajasti taloutta ja toimintaa sekä henkilöstöön liittyviä näkökulmia ja tunnuslukuja. Tästä voidaan vetää se johtopäätös, että tulosityksikön talousraportointi on onnistunut siinä, että talousfunktiota ja -raportointia hyödynnetään muutenkin kuin perinteisessä roolissa talousinformaation ja kirjanpidon tuottajana. Taloussuunnittelijalta odotetaan laaja-alaista raportointiosaamista myös toiminnan osalta. Kuitenkin vaikuttaisi siltä, että tulosityksikön koko huomioiden ja raportoitavien asioiden runsaus on tuottanut tähän asti sellaista raportointia, jonka relevanssia ja ymmärrettävyyttä ei ole selvitetty käyttäjien tarpeiden kannalta. Haastatteluiden mukaan käyttäjien tyytyväisyyttä talousraportointiin ei ole selvitetty laaja-alaisesti. Tämä tarkoittaisi myös vastuualuejohdon arviota siitä, miten raportointi tukee heidän johtamistyötään niin talouden kuin toiminnan osalta.

Suomen julkisen sektorin osalta on tutkittu verrattain vähän laskentatoimen informaation hyödyntämistä. Olisi mielenkiintoista jatkaa tutkimusta esimerkiksi siitä, miten informaation tuottajan roolin kehitys on vaikuttanut siihen, miten informaatiota tuotetaan käyttäjille. Sairaanhoidopiirissä taloushenkilöstön osalta on nähty kehitystä kirjanpitäjästä kohti johdon liiketoimintakumppanuutta tukevaa asiantuntijaroolia. Peilaten omiin kokemuksiini talousraportoinnin tuottajana, kuntayhtymässä edelleen vaikuttaisi olevan jäänteitä aiemmilta ajoilta sen suhteen, millaista roolia taloushenkilöiltä odotetaan. On vaihtelevaa, miten informaation käyttäjät hahmottavat tuottajien ja välittäjien roolin: pidetäänkö heitä enemmän kirjanpitäjinä vai laskentatoimen asiantuntijoina ja oleellisena linkkinä päätöksenteon avustamisessa.

Tutkimuksen aineisto kerättiin haastattelemalla, jolloin aineistossa korostuu haastatteluinformanttien käsitykset ja näkökulma. Laskentainformaation hyödyntämisen tutkiminen tarvitsee myös ulkopuolista objektiivisempaa arvioita siitä, missä tilanteissa informaatiota voisi oletettavasti hyödyntää ja miten sitä tosiasiallisesti hyödynnetään ja käytetään. Tällöin aineisto tulisi kerätä muulla tavalla kuin haastattelemalla tai kyselylomakkeilla. Havainnointi eri muodoissaan tuottaisi tästä lisätietoa, kuten Rajalan ja Sinervon (2021) tutkimus Kangasalan poliitikoiden tuloksellisuusinformaation käytöstä. Tämän tutkimuksen haastatteluiden perusteella

kohdeorganisaatiossa laskentainformaation käytössä on haasteita. Havainnoiva tutkimus tuottaisi lisätietoa siitä, miten informaatiota tosiasiallisesti käytetään.

Laskentainformaation hyödyntäminen tai tämän tutkimuksen viitekehyksessä talousraportointi on useimmiten ylempään johdon tarpeisiin vastaavaa toimintaa eli johdon laskentatoimea. Kuitenkin tutkimuksessa nousi esiin tarve saada enemmän tietoa yksikötason toiminnasta. Tällöin myös tämän käyttäjäryhmän (toimintayksiköiden esihenkilöt ja johto) tarpeet sekä tiedon käytettävyys ja käyttö olisi mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe.

5.5 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimusstrategiana käytettiin tapaustutkimus. Aineisto kerättiin kahdella teemahaastattelulla. Haastateltavat tunnistettiin eliittiotannalla. Tutkimusasetelma laadittiin siten, että tutkittiin vain yhtä tapausa. Aineisto analysoitiin aineistolähtöisellä sisällönanalyysillä. Tutkimuksen suorittamisen aikana ja erityisesti tutkimusaineiston purkamisen ja analysoinnin yhteydessä huomasin, että yhden tapauksen sijaan olisin voinut käyttää useamman tapauksen strategiaa. Useamman tulosityksikön laskentainformaation käyttäjien ja tuottajien haastattelemine olisi tuonut tutkimukselle yleistettävämpiä tuloksia.

Tutkimusasetelmaksi valittiin yhden tapauksen strategia. Aiemman työkokemuksen perusteella tutkija tunnistasi talousraportointiin liittyvät haasteet tälle tulosityksikölle tunnusomaisiksi ja osin ainutlaatuisiksi. Tulosityksikön haastava taloustilanne luo laskentainformaation tuottajille painetta tuottaa mahdollisimman paljon päätöksentekoa avustavaa näkemystä. Edellä mainitut seikat loivat selkeän tarpeen keskittyä vain tähän tulosityksikköön. Siksi useamman tapauksen asetelmaa esimerkiksi sairaanhoitopiirin sisällä ei käytetty.

Aineistonkeruumenetelmänä käytettiin haastatteluja. Haastateltavat valittiin eliittiotannalla, jossa pyrittiin tunnistamaan toimialueen raportoinnin kannalta tärkeimmät tietolähteet koko tulosityksikön talousraportoinnin tuottamisen ja käyttämisen näkökulmasta. Tutkimuksen edetessä ja erityisesti aineiston analyysivaiheessa kävi ilmi, että myös tutkijan omat havainnot olisivat olleet tutkimusaineiston kannalta tärkeitä. Työskentelin itse toimialueella taloussuunnittelijana vuosina 2019–2021. Oma tietämykseni ja kokemukseni tulosityksikön talousraportoinnista ovat vaikuttaneet lähes kaikissa tutkimusvaiheissa aina asetelmasta raportin kirjoittamiseen, joten olisi ollut parempi

tuoda ne mukaan tutkimusaineistoon. Nyt aineistosta jouduttiin jättämään pois asioita, joista tiesin, mutta ne eivät nousseet haastatteluissa esiin. Tutkimusasetelma laadittiin kuitenkin sellaiseksi, että tutkimuksessa keskityttiin laskentainformaation käytettävyyden tutkimiseen enemmänkin kuin informaation tosiasialliseen käyttöön. Tämänkin tutkimuksen kohdalla vahvistui sama käsitys kuin aiemmasta tutkimuskirjallisuudesta (ks. esim. van Helden & Reichard 2019; Rajala & Sinervo 2021; van Helden 2016), että tutkimusasetelmat olisi hyvä laatia siten, että pelkän käytettävyyden tutkimisen lisäksi tutkittaisiin myös käyttöä sellaisilla menetelmillä, jotka eivät pohjautu käyttäjien käsityksiin, kuten haastattelut ja kyselyt.

Tapaustutkimusstrategian tutkimusasetelman validiteetin kannalta useiden aineistolähteiden käyttäminen olisi ollut hyvä tapa edistää tutkimuksen luotettavuutta. Eri aineistoja yhdistelemällä olisi saatu kattavampi kuvaus tapauksesta. Tutkijan omaan työkokemukseen perustuvat havainnot rajattiin aineiston ulkopuolelle, koska ne ovat tapahtuneet menneisyydessä. Jälkikäteen arvioituna aineistonkeruutapa olisi kuitenkin ollut mahdollista käyttää esimerkiksi tutkimuspäiväkirjaa pitämällä. Tutkimuksen tiukka aikataulu rajasi pois muiden aineistojen, kuten dokumenttien ja toimialueen johtoryhmän kokouspöytäkirjojen käyttöä.

Haastattelu aineistonkeruumenetelmänä ei välttämättä tuota aitoa ymmärrystä laskentatoimen informaation hyödyntämisestä. Tällöin tutkimuksessa joudutaan tyytymään muiden esittämään käsitykseen sen sijaan, että tutkija voisi havainnoida laskentatoimen informaation hyödyntämistä ilman toisten informanttien käsitystä (van Helden 2016). Tässä tutkimuksessa haluttiin selvittää käyttäjien tarpeita ja käytettävyyttä, jolloin haastattelumetodi oli hyvä tapa saada tästä lisätietoa.

Tutkimusasetelman laadinnassa ja toteutuksessa noudatettiin soveltuvin osin Yinin (2009, 41) tapaustutkimuksen hyvän tutkimusasetelman kaavaa. Kuviossa 4 on avattu sitä, miten tutkimuksen eri vaiheissa voidaan parantaa tutkimuksen validiteettia ja luotettavuutta.

Kuvio 4 Tutkimusasetelman testaaminen ja toimenpiteet. (Yin 2009, 41.)

Testi	Toimenpide	Tutkimuksen vaihe
Validiteetti	useita datalähteitä	aineistonkeruu
	todisteiden ketju	aineistonkeruu
	tutkimusraportin alustava arviointi avainhenkilöiden toimesta	raportointi
Sisäinen validiteetti	pattern matching	analysointi
	selitysten luominen	analysointi
	kilpailevien selitysten testaaminen	analysointi
	loogiset mallit	analysointi
Ulkoinen validiteetti	teorian käyttö yhden tapauksen tutkimuksessa	tutkimusasetelman luominen
	tulosten toistettavuus useiden tapausten tutkimuksessa	tutkimusasetelman luominen
Luotettavuus	tapaustutkimuksen käytännöt	aineistonkeruu
	datan säilöntä	aineistonkeruu

LÄHTEET

- Axson, David 2010. Best practices in planning and performance management: radically rethinking management for a volatile world. 3. painos. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- ter Bogt, Henk J. & van Helden, G. Jan 2011. The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. *Management Accounting Research*. Academic Press, 22(1), 56–64. DOI: 10.1016/J.MAR.2010.10.006.
- ter Bogt, Henk J., van Helden, Jan & van der Kolk, Berend 2015. Challenging the NPM ideas about performance management: selectivity and differentiation in outcome-oriented performance budgeting. *Financial Accountability & Management*. 31(3), 287–315.
- Dyson, J. R. (John R.) 2010. Accounting for non-accounting students. Book. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- van Helden, Jan 2016. Public Money & Management Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information. <<https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237162>>. DOI: 10.1080/09540962.2016.1237162.
- van Helden, Jan & Reichard, Christoph 2019. Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 31(4), 478–495. <www.emeraldinsight.com/1096-3367.htm>. DOI: 10.1108/JPBAFM-10-2018-0124.
- Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2009. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2014. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi. <<http://xxxxx.linneanet.fi/cgi-bin/Pwebrecon.cgi?BBID=500532>>.
- Hood, Christopher 1991. A public management for all seasons? *Public Administration*. Vol. 69, 3–19.
- Hyvönen, Timo & Järvinen, Janne 2007. Contract-Based budgeting in health care: A study of the institutional processes of accounting change. *European Accounting Review*. 15(1), 3–36.
- Jorge, Susana, Jesus, Maria Antónia Jorge & Nogueira, Sónia P. 2019. The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 31(4), 539–557.
- Jorge, Susana, Jorge de Jesus, Maria Antónia & Nogueira, Sónia 2016. Information brokers and the use of budgetary and financial information by politicians: the case of Portugal. *Public Money & Management*. 36(7), 515–520.
- Kuntaliitto 2020. Sairaanhoidon erityisvastuualueet ja sairaanhoitopiiri 2020. <https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Kartta_Ervat_Sairaanhoitopiirit2020_0.pdf>.

- Lahti, Sanna & Salminen, Tero 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa - sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki: WSOYpro.
- Laine, Markus, Mamberg, Jarkko & Jokinen, Pekka 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudeamus Helsinki university press.
- Meklin, Pentti 2002. Valtiontalouden perusteet. 4. uudistettu painos. Helsinki: Edita.
- Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2017. Johdon laskentatoimi. 6-13. painos. Helsinki: Edita.
- Ouda, Hassan A.G. & Klischewski, Ralf 2019. Accounting and politicians: a theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 31(4), 495–517.
- Oulasvirta, Lasse 2020. Talousinformaation ihanne ja todellisuus kunnissa – kyselytutkimusten tuloksia neljännesvuosisadalta. *Focus Localis*. 2, 81–90.
- Partanen, Vesa 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2017. Perussopimus. <[https://www.tays.fi/fi-FI/Sairaanhoitopiiri/Hallinto_ja_paatoksenteko/Saannot_ja_ohjeet/Perussopimus_1_luku_Sairaanhoitopiirin_\(65942\)](https://www.tays.fi/fi-FI/Sairaanhoitopiiri/Hallinto_ja_paatoksenteko/Saannot_ja_ohjeet/Perussopimus_1_luku_Sairaanhoitopiirin_(65942))> (luettu 7.5.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2020. Tilinpäätös ja toimintakertomus 2020. <<https://www.tays.fi/download/noname/%7B98f0aa3f-d5c6-4ac1-b0e0-5da8eb52118c%7D/571628>> (luettu 7.5.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2021a. Hallintosääntö. <[https://www.tays.fi/fi-FI/Sairaanhoitopiiri/Hallinto_ja_paatoksenteko/Saannot_ja_ohjeet/Hallintosaanto_1_luku_Kuntayhtymän_johta\(65825\)](https://www.tays.fi/fi-FI/Sairaanhoitopiiri/Hallinto_ja_paatoksenteko/Saannot_ja_ohjeet/Hallintosaanto_1_luku_Kuntayhtymän_johta(65825))> (luettu 7.5.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2021b. Lastenpsykiatria. <<https://www.tays.fi/fi-FI/Palvelut/Lastenpsykiatria>> (luettu 5.8.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022a. Lastentaudit. <<https://www.tays.fi/fi-FI/Palvelut/Lastentaudit>> (luettu 5.8.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022b. Naistentaudit. <<https://www.tays.fi/fi-FI/Palvelut/Naistentaudit>> (luettu 19.5.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022c. Naistentaudit. <<https://www.tays.fi/fi-FI/Palvelut/Naistentaudit>> (luettu 5.8.2022).
- Pirkanmaan sairaanhoitopiiri 2022d. Nuorisopsykiatria. <<https://www.tays.fi/fi-FI/Palvelut/Nuorisopsykiatria>> (luettu 5.8.2022).
- Rajala, Tomi & Sinervo, Lotta-Maria 2021. The beauty of constructive culture: planting the seeds for widespread performance information use among councilors. *International Journal of Public Sector Management*. 34(4), 459–485.

- Ruusuvuori, Johanna, Nikander, Pirjo & Hyvärinen, Matti 2010. Haastattelun analyysi. Tallinna: Vastapaino.
- Sjöholm, Mari 2020. Sairaanhoitopiirien tammi-joulukuu 2020. Yhteenvetoa kysynnästä, tuotannosta ja taloudesta. <<https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/Sairaanhoitopiirien%20tammi-joulukuu%202020.pdf>>.
- Storey, John & Holti, Richard 2009. Sense-making by clinical and non-clinical executive directors within new governance arrangements. *Journal of Health Organization and Management*. 23, 149–169.
- Tammi, Jari 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Tampere University Press.
- Tuomi, Jouni 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Book. Toimittanut SarajärviAnneli. Helsinki: Tammi.
- Yin, Robert K. 2009. Case study research : design and methods. Book. London: SAGE Publications.
- Young, Joni J. 2006. Making up users. *Accounting, Organizations and Society*. Pergamon, 31(6), 579–600. DOI: 10.1016/J.AOS.2005.12.005.

LIITTEET

Liite 1 Teemahaastattelurunko

A. Talousraportoinnin nykytila

- a. säännöllinen kuukausiraportointi
 - i. Miten kuvailisit tai arvioisit toimialueen talousraportointia?
 - ii. Millaista tietoa tarvitset johtamistyössä talouden ja toiminnan osalta?
 - iii. Saadaanko raportoinnin avulla oikea tieto oikeaan aikaan oikeille ihmisille?
 - iv. Kuinka usein talousraportointia tehdään? Tehdäänkö liian usein, liian harvoin vai sopivasti?
 - v. Onko tieto saatavilla ajoissa päätöksenteon kannalta?
 - vi. Pystytäänkö talousraportoinnissa määrittelemään, missä jäädytään tavoitteesta?
 - vii. Millaisia toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita toimialueella on? Mistä tavoitteet tulevat?
 - viii. Onko raportoinnissa pystytty tunnistamaan eri osa-alueiden toiminnan kannalta kriittiset tunnusluvut, jotka ennakoivat taloudellista tulosta?
 - ix. Auttaako talousraportointi määrittelemään toimenpiteet, joilla pysytään tavoitteessa tai budjetissa?
 - x. Auttaako talousraportointi muodostamaan kokonaiskuvan tilikauden taloudesta ja syistä?
 - xi. Saadaanko mahdolliset toimenpiteet jalkautettua vastuualue- ja yksikkötasolle, jolla talouden sopeuttaminen tapahtuu?
 - xii. Sisältävätkö raportit tarpeeksi tietoa toiminnasta? Onko taloustietoa liikaa?
 - xiii. Hyödynnetäänkö raportoinnissa vain organisaation sisäistä dataa vai käytetäänkö myös ulkoista dataa selittämään toiminnan ja talouden toteumaa?
 - xiv. Kuka tekee tilikauden ennusteen? Hyödynnetäänkö toimintayksiköitä ennusteen laadinnassa? Onko ennuste luotettava?
 - xv. Raporttien sisältö: mihin toteumaa verrataan? Jos budjettiin, pystytäänkö budjetointivaiheessa tunnistamaan seuraavan tilikauden toiminnalliset muutokset ts. onko budjetti luotettava suunnittelun ja toiminnan ohjauksen väline?

- xvi. Onko raporttien käyttäjäryhmiä tunnistettu? Onko raporttien sisältöä muokattu eri käyttäjäryhmille vai onko sama sapluuna kaikille?
 - xvii. Raporttien jakelu, tallennus, muoto, käytettävät ohjelmat? Onko raporttien teknisen toteutuksen puitteet selvillä kaikille raportteja käyttäville tahoille toimialueen johdosta toimintayksiköihin?
- b. ad hoc -raportointi (ei säännöllinen)
- i. miten paljon on säännöllisen kuukausiraportoinnin lisäksi muuta raportointia (ns. ad hoc -raportointia)
 - ii. kuvailisitko niiden sisältöä?
 - iii. pystyisikö niitä sisällyttämään kuukausiraporttiin?
 - iv. onko ad hoc -raporttien määrää ja sisältöä koskaan selvitelty?
 - v. onko niitä mielestäsi liikaa?
 - vi. palvelevatko ne tarkoitustaan eli tyydyttävätkö ne tietotarpeen

B. Talousraportoinnin kehittäminen

1. Mihin asioihin nykyinen talousraportointi ei anna vastauksia?
2. Liittyykö raportointiin selviä puutteita? Millaisia?
3. Onko raportointi järjestetty riittävän selkeästi niin, että johto tietää mistä raportoidaan ja miten?
4. Onko raporttien sisällössä kehittämisen tarvetta? Jos on, niin millaista?
5. Pystyykö johto antamaan palautetta raporttien kehittämiseksi?
6. Onko raporttien jakelussa ongelmaa?
7. Onko raporttien informaation sisäistämisessä ongelmaa? Ymmärretäänkö taloudellista viestintää? Jos on, niin kuvailenko millaisia ongelmia? Miten nämä ongelmat voitaisiin ratkaista?
8. Käydäänkö raporttien tietosisältöä läpi johdon ja talouden yhteistyönä ts. kehitetäänkö raportteja?