TAMPEREEN YLIOPISTO
Taloustieteiden laitos

JULKISEN TOIMINTAYKSIKÖN TULOKSELLISUUS JA TILIVELVOLLISUUS

Maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalojen tilinpäätöskannanottojen analyysi

Finanssihallinto ja
julkisyhteisöjen laskentatoimi
Pro gradu-tutkielma
Toukokuu 2008
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Jenni Pässilä

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Taloustieteiden laitos; Finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi
Tekijä:	PÄSSILÄ, JENNI

Tutkielman nimi:	Julkisen toimintayksikön tuloksellisuus ja tilivelvollisuus, Maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalojen tilinpäätöskannanottojen analyysi
Pro gradu–tutkielma:	62 sivua
Aika:	Toukokuu 2008
Avainsanat:	Tuloksellisuus, tilivelvollisuus, tulosohjaus, valtionhallinto

---

Valtionhallinnossa on 2000-luvulla toteutettu laaja tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistus, jonka keskeisenä tavoitteena on ollut terävöittää ministeriöiden ohjausroolia ja tarkentaa julkisen toimintayksikön tuloksellisuuskäsitteistön sisältöä. Tulosohjausta on pyritty kehittämään sekä selkeyttämällä ohjausmenettelyitä että kehittämällä ohjauksen sisältöä ja monipuolistamalla tuloksellisuuden näkökulmia. Vuonna 2004 uudistuneessa talousarviolainsäädännössä on määritelty ns. tuloksellisuuden peruskriteerit, jotka muodostuvat yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta. Toiminnallinen tuloksellisuus on edelleen jaoteltu toiminnalliseen tehokkuuteen, tuotoksiin ja laadunhallintaan sekä henkisten voimavarojen hallintaan ja kehittämiseen. Tuloksellisuuden peruskriteerejä käytetään sekä tulostavoitteiden asettamisessa että tuloksellisuudesta raportoitaessa; ne muodostavat yhtenäisen ja strukturoidun tuloksellisuuden lähestymistavan, joka tunnistaa tuloksellisuuden erilaiset ulottuvuudet.

Tulosohjauksen uudistamisen yhteydessä ministeriöt velvoitettiin arvioimaan tulosohjattavien virastojen, laitosten ja rahastojen tulostavoitteiden toteutumista. Talousarvioasetuksen mukaisesti ministeriöiden on annettava vuosittain viimeistään varainhoitovuotta seuraavan kesäkuun 15 päivään mennessä perusteltu kannanotto tulosohjattavan toimintayksikön tilinpäätöksestä ja niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätös ja siitä annettu valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomus ja mahdolliset muut selvitykset ja lausunnot antavat aihetta. Tilinpäätöskannanottomenettelyn tavoitteena on vahvistaa ministeriön roolia hallinnonalansa tulosohjaajana ja lisätä tulosohjausprosessin vuorovaikutteisuutta. Lakisääteinen tilinpäätöskannanottomenettely edellyttää, että ministeriö arvioi tulosohjattavan viraston, laitoksen tai rahaston tuloksellisuuden kehitystä ja tuloksellisuusraportoinnin perusteita sekä tunnistaa mahdollisia kehittämiskohteita.

Tämän pro gradu – tutkielman tavoitteena on esittää perusteltu näkemys julkisen sektorin tilivelvollisuus- ja tuloksellisuusajattelun sekä tuloksellisuuskäsitteistön kehittymisestä. Tutkimus selittää julkissektorin erityispiirteistä oikeutuksensa saavia perusteluja, joiden vuoksi edellä mainitut mekanismit ovat syntyneet. Tutkimuksen tavoitteena on yleisesti analysoida uudistunutta tuloksellisuuskriteeristöä ja sen merkitystä julkisen sektorin tilivelvollisuuden toteuttamisessa. Tutkimuksen empiriaosan tavoitteena on erityisesti analysoida tilinpäätöskannanottojen merkitystä tilivelvollisuuden ja toiminnan tuloksellisuuden todentamisessa. Empiriaosan tutkimusaineistona on käytetty maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön tulosohjattaville toimintayksiköille vuosina 2005 ja 2006 osoittamia tilinpäätöskannanottoja.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO....4
1.1 Tutkimusaiheen taustaa....4
1.2 Tutkimusongelman rajaus ja aikaisemmat tutkimukset....6
1.3 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset....8
1.4 Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto....8
1.4.1 Tutkimuksen teoreettinen osuus....8
1.4.2 Tutkimuksen empiirinen osuus....9

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS....12
2.1 Tilivelvollisuus....12
2.2 Tulosohjaus....14
2.3 Tulosohjaus, tilivelvollisuus ja päämies-agentti-teoria....15
2.4 Tulossopimus....17
2.5 Tuloksellisuus....18

3 TULOSOHJAUS- JA TILIVELVOLLISUUSUUDISTUKSEN TAUSTA....21
3.1 Tulosohjauksen ja tulosvastuun kehittämistarve....21
3.2 Tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen keskeisimmät muutokset....23
3.2.1 Tulosohjauksen ja tilivelvollisuuden terävöittäminen....23
3.2.2 Valtionhallinnon tulostavoitteiden hierarkia....24

4 JULKISEN TOIMINTAYKSIKÖN TULOKSELLISUUS....25
4.1 Valtionhallinnon uudistettu tuloksellisuuskriteeristö....25
4.2 Yhteiskunnallinen vaikuttavuus....26
4.3 Toiminnallinen tuloksellisuus....27
4.3.1 Toiminnallinen tehokkuus....27
4.3.2 Tuotokset ja laadunhallinta....28
4.3.3 Henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen....29

5 MINISTERIÖIDEN TILINPÄÄTÖSKANNANOTTOJEN MERKITYS TILIVELVOLLISUUDEN JA TULOKSELLISUUDEN NÄKÖKULMISTA....30
5.1 Ministeriöiden tilinpäätöskannanottojen sisältö ja merkitys....30
5.2 Maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätöskannanottojen analyysi....32
5.2.1 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonala....32
5.2.2 Oikeusministeriön hallinnonala....38
5.2.3 Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonala....44

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET....50

LÄHDELUETTELO....58

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen taustaa

Valtionhallinnossa 1980-luvun lopulla käynnistyneen tulosohjausuudistuksen tavoitteena on ollut tehostaa julkisten palvelujen tuotantoa ja samalla virastojen toimintaa. Alkuvaiheessa uudistus toteutui lähinnä budjettiuudistuksena. Siirtymällä yhteen toimintamenomäärärahaan haluttiin korostaa virastojen toiminnallista vapautta sekä toiminnan taloudellisuutta ja tuloksia koskevaa vastuuta. Siirtomäärärahan käyttöönotolla lisättiin samanaikaisesti toiminnan ja suunnittelun pitkäjänteisyyttä. Vastapainona vapaammalle voimavarojen käytölle virastojen ja laitosten sekä ministeriöiden välille kehitettiin vuosittainen tulossopimusmenettely, johon liittyy tavoitteiden toteutumisen seuranta ja siitä raportointi.[1]

Tulosohjaukseen siirtymisellä on ollut monia myönteisiä vaikutuksia julkisten palveluiden laatuun ja niiden tuotannon tehokkuuteen. Tulostavoitteiden asettaminen on ohjannut voimavarojen kohdentamista ja lisännyt hallinnon kustannustietoisuutta. Tulosohjauksen toimivuutta koskevissa selvityksissä on kuitenkin havaittu myös puutteita. Eduskunta on kritisoinut budjetin ja raporttien muodossa esitetyn tulosinformaation yleispiirteisyyttä: tavoitteet on usein asetettu itse tekemiselle ja toimenpiteille – ei siis tuloksille – eikä tulostavoitteiden ja voimavarojen välisiä yhteyksiä ole tunnistettu. Tavoitteita asetettaessa ei ole arvioitu niiden mitattavuutta. Tulosarvioinnissa on käytetty vain vähän yhteisiä tunnuslukuja ja arviointikriteerejä. Tulosvastuussa olevien tahojen määrittelyssä ja tulosvastuun kohdentamisessa on niin ikään esiintynyt puutteita, jotka ovat saaneet osakseen kritiikkiä.

Valtion keskushallinnon uudistamishankkeen ministeriryhmä esitti syksyllä 2002 valmistuneessa loppuraportissaan useita suosituksia tulosohjausmenettelyn kehittämiseksi. Erityisesti esiin nousivat tulostavoitteista eduskunnalle budjettiesityksessä annettavan informaation selkeys ja johdonmukaisuus sekä tarve eritellä yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ja toiminnalliset tulostavoitteet hierarkkisesti jäsennellysti.[2]

Keskushallinnon uudistamishankkeessa esitettyjen suositusten toimeenpanemiseksi valtiovarainministeriö asetti tilinpäätösmenettelyjä kehittävän työryhmän, jonka vuonna 2003 julkistetussa muistiossa esitettiin työryhmän ehdotus valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteiksi. Ehdotuksessa esitettiin tilivelvollisuuden menettelyiden ja sitä toteuttavien järjestelmien laajaa uudistusta, jotta tulosvastuuta ja tilivelvollisuutta voitaisiin parantaa eduskunnan edellyttämällä tavalla.

[1] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 15–16
[2] Valtion keskushallinnon uudistaminen, 2002, s. 22–23

Tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten työryhmä määritteli tuloksellisuuden peruskriteerit, joita tulee käyttää myös tulosohjauksessa tulostavoiteasetannan perusjäsennyksenä. Tulosprisman muodossa esitetyt tuloksellisuuden peruskriteerit – yhteiskunnallinen vaikuttavuus, toiminnallinen tehokkuus ja laadunhallinta sekä henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen – ovat tilinpäätösraportoinnin lähtökohtina tuloksellisuutta koskevien oikeiden ja riittävien tietojen raportoinnissa. Työryhmän esityksen mukaisesti tuloksellisuuden peruskriteereitä sovelletaan tulosohjauksessa siten, että talousarvioasiakirjojen tavoitteenasettelu, tulossopimukset ja niissä virastoille ja laitoksille asetetut tulostavoitteet luovat selkeän, johdonmukaisen ja ymmärrettävän tuloksellisuutta ja tilivelvollisuutta todentavan kokonaisuuden.[3]

Tilinpäätösmenettelyjä kehittävän työryhmän lisäksi valtiovarainministeriö asetti alkuvuodesta 2002 ministeriöiden tulosohjauksen terävöittämistä koskevan hankkeen, jonka tavoitteena oli kehittää keskushallinnon uudistamishankkeen suositusten mukaisesti tulosohjauskäytäntöjä, erityisesti tulossopimusten laadinnassa ja tuloksellisuusraportoinnissa tarvittavia menetelmiä. Työryhmän loppuraportissa on esitetty ministeriöille suunnattuja menettelytapasuosituksia, joiden mukaisesti niiden tulee käsitellä toimialansa virastojen ja laitosten sekä rahastojen tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia sekä laatia julkinen, kirjallinen kannanotto tuloksellisuuden toteumasta. Kannanotossa ministeriön on lausuttava arvio viraston, laitoksen tai rahaston tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä sekä tulostavoitteiden toteumasta. Ministeriön on otettava kantaa siihen, sisältääkö tilinpäätös oikeat ja riittävät tiedot taloudesta ja tuloksellisuudesta. Lisäksi tilinpäätöskannanotossa on todettava, mihin toimenpiteisiin ministeriö edellyttää edellisten perusteella tilinpäätösvelvollisen toimintayksikön ryhtyvän ja toisaalta mihin toimenpiteisiin ministeriö itse ryhtyy talouden ja toiminnan sekä tuloksellisuuden kehittämiseksi.[4]

Tulosohjausta on pyritty kehittämään sekä selkeyttämällä ja terävöittämällä ohjausmenettelyitä että kehittämällä ohjauksen sisältöä ja monipuolistamalla tuloksellisuuden näkökulmia. Talousarviolain ja –asetuksen muutoksella toteutetun tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen yhteydessä omaksuttuja tuloksellisuuden peruskriteerejä on sovellettu ensimmäisen kerran vuoden 2005 talousarvioesityksen laadinnassa. Viitekehys pyrkii taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden käsitteitä laaja-alaisempaan, systemaattisempaan ja monitasoisempaan valtionhallinnon tuloksellisuuden tarkasteluun. Viitekehys lisää julkisten toimintayksikköjen tuloksellisuuden ja tilivelvollisuuden todentamisen läpinäkyvyyttä sekä vertikaalisesti hallinnonaloittain sekä horisontaalisesti toimintayksikön suunnittelun ja seurannan aiempaa tiiviimmällä yhteenkytkennällä. Edellä mainitut näkökulmat yhdistyvät tilinpäätöskannanottomenettelyssä, jossa strategisesta ohjauksesta vastaava ministeriö analysoi tulosohjattavan toimintayksikön tuloksellisuuden kehitystä ja toiminnan tuloksellisuutta kyseisenä varainhoitovuonna. Tilinpäätöskannanottome-

[3] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 13, 23–24
[4] Tulosohjauksen terävöittäminen, 2003, s. 62

nettely korostaa ohjausprosessin vuorovaikutteisuutta ja jatkuvuutta, mutta sillä on keskeinen tehtävä myös tilivelvollisuuden ja tulosvastuun tunnistamisessa.

1.2 Tutkimusongelman rajaus ja aikaisemmat tutkimukset

Tässä tutkimuksessa rajaudutaan tarkastelemaan tilivelvollisuuden todentamisen perusteita suomalaisessa valtionhallinnossa. Tilivelvollisuuden todentamisen näkökulmina ovat tulosohjaus ja sen tueksi muodostettu tuloksellisuuden viitekehys. Empiriaosassa tilivelvollisuuden todentamista tarkastellaan analysoimalla ministeriöiden tulosohjattaville toimintayksiköille osoittamia tilinpäätöskannanottoja. Tilinpäätöskannanottomenettelyssä ministeriö arvioi toimintayksikön tuloksellisuutta, sen kehitystä sekä tulostavoitteiden toteumaa ja siihen liittyvän raportoinnin asianmukaisuutta. Tilinpäätöskannanottomenettelyä tarkastellaan yhtenä tulosohjauksen osatekijänä, jonka keskeisenä tehtävänä on kehittää tilivelvollisuuden ja tuloksellisuuden todentamisen käytäntöjä.

Tutkimuksessa tuloksellisuutta tarkastellaan vain käsitteellisellä tasolla, eikä tässä yhteydessä oteta kantaa yksittäisten toimintayksiköiden tulostavoitteisiin, jotka voidaan määritelmällisesti ymmärtää tuloksellisuuden operationalisointeina. Edellisen rajauksen seurauksena tutkimuksessa ei myöskään oteta kantaa tuloksellisuuden mittaamiseen liittyvään teoriaan. On kuitenkin huomioitava, että tutkimuksen teoriatarkastelun ulkopuolelle rajattuja kysymyksiä on osin käsitelty empiriaosan tutkimusaineistossa – ministeriöiden tilinpäätöskannanotoissa – jolloin vastaavaa rajausta ei ole tehty.

Valtionhallinto-, julkissektori- ja julkishallinto-käsitteitä käytetään tutkimuksessa toisiinsa rinnasteisina, vaikka näiden sisältö on tosiasiassa eriteltävissä. Julkisella toimintayksiköllä viitataan tulosohjattaviin virastoihin, laitoksiin sekä rahastoihin. Tutkielmassa pyritään asiayhteyden niin vaatiessa erottelemaan ministeriön ja ministeriön tulosohjauksessa toimivien virastojen ja laitosten asemaan liittyvät eroavaisuudet tuloksellisuuden sisältöä määriteltäessä. Samoin ministeriön ja tulosohjattavien toimintayksiköiden roolit on erotettu analysoitaessa tulosohjausprosessiin sisäänrakennettuja tilivelvollisuuden todentamisen menettelyitä, joista keskeisimpänä tilinpäätöskannanottomenettely.

Tuloksellisuus on toimintayksikköjen toiminnan järjestämisen perusongelma, jonka lähtökohtana on niukkuus, tarpeiden tyydyttämismahdollisuuksien (tuotantomahdollisuuksien) rajallisuus tarpeisiin nähden[5]. Tutkimuksessa pyritään teoriaperusteisesti selvittämään valtionhallinnon tulosohjauksen kehittymistä ja siihen liittyviä haasteita. Näkökulmina ovat erityisesti julkisen toimintayksikön tuloksellisuus ja siihen liittyvät käsitehierarkiat.

[5] Meklin, 2002, s. 79

Julkisen sektorin toimijat eivät yritysten tapaan tavoittele liiketaloudellista kannattavuutta, joka ymmärretään tässä yrityksen tuotosten ja panosten (tuotot ja kustannukset) välisenä erotuksena (absoluuttinen kannattavuus). Tällöin panosten ja tuotosten arvot määräytyvät markkinoilla eli tulos markkinoilla osoittaa sitä lisäarvoa, jonka yritys on toiminnallaan aikaansaanut. Julkishallinnossa tulos-käsite on vakiintunut yleisessä käytössä viittaamaan organisaation aikaansaannoksiin eli suoritteisiin ja niiden vaikutuksiin. Kun puhutaan tuloksesta, panostekijöitä ei yleensä oteta huomioon. Juuri tämä on johtanut markkinattomassa toiminnassa keskusteluun tuloksellisuudesta eli *value for money*-teemasta.[6]

Tutkimuksessa pyritään teorialähtöisesti selvittämään valtionhallinnossa käytössä olevan tuloksellisuuskäsitteistön sisältöä ja perustelemaan sen tarvetta. Tutkimuksessa hyödynnetään tältä osin erityisesti valtiovarainministeriön julkaisemaa materiaalia. Tulosohjauksen ja tuloksellisuuden sisällön nykytilaa ja kehittämisnäkymiä on tarkasteltu valtiovarainministeriön julkaisemissa työryhmämuistioissa. Keskushallinnon uudistamista koskevan hankkeen ministeriryhmän loppuraportti käynnisti hankkeet, joissa on selvitetty sekä tulosohjausjärjestelmän että valtion tilinpäätösraportoinnin ja – menettelyiden ja tilivelvollisuutta toteuttavien menettelyiden kehittämistä. Valtionhallinnon uudistettua tuloksellisuuskäsitteistöä on sovellettu ensimmäisen kerran vuonna 2005, jonka seurauksena tutkimustietoa sen soveltamisesta ei ole toistaiseksi saatavilla Huippulan pro gradu tutkielmaa lukuun ottamatta. Huippula on vuonna 2007 julkaistussa tutkielmassaan käsitellyt uudistuneen tulosohjausmallin soveltamista ja erityisesti mittaamisen problematiikkaa tutkimuslaitoksissa.[7]

Tilivelvollisuuteen ja tulosohjaukseen liittyvä käsiteanalyysi perustuu sekä koti- että ulkomaiseen lähdeaineistoon. Tulosohjauksen kehittymistä ja siihen liittyvää analyysiä on valtiovarainministeriön työryhmämuistioiden lisäksi käsitelty lukuisissa tutkimuksissa, joista keskeisimpiä ovat Harrinvirran vuonna 1998 tekemä tutkimus tulosohjausjärjestelmän toimivuudesta ministeriöissä ja laitoksissa sekä Pöllän ja Vuorelan vuonna 2001 julkaistu selvitys ministeriöiden tulosohjausotteesta.[8] Ministeriöiden tilinpäätöskannanottomenettelyihin liittyvää, empiiristä tutkimusta ei ole toistaiseksi tehty.

Tieteellisissä aikakausijulkaisuissa ei ole käsitelty julkissektorin tulosprisman muodossa esitettyjä tuloksellisuuskäsitteitä ja niiden sisältöä. Tieteellisissä aikakausijulkaisuissa on sitä vastoin lukuisia artikkeleita, joissa pohditaan julkishallinnon toiminnan tuloksellisuuden mittaamista ja siihen liittyvää problematiikkaa. Näissä artikkeleissa on sivuttu myös tilivelvollisuuden sekä julkisen toimintayksikön tuloksellisuuden todentamista mittaamisen näkökulmasta.

[6] Meklin, 2002, s. 81–82
[7] Valtion keskushallinnon uudistaminen, 2002; Tulosohjauksen terävöittäminen, 2003; Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003; Huippula, 2007
[8] Harrinvirta, 1998; Pöllä & Vuorela, 2001

1.3 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksen teoriaosuuden tavoitteena on esittää perusteltu näkemys julkisen sektorin tilivelvollisuus- ja tuloksellisuusajattelun sekä tuloksellisuuskäsitteistön kehittymisestä. Tutkimus selittää julkissektorin erityispiirteistä oikeutuksensa saavia perusteluja, joiden vuoksi edellä mainitut mekanismit ovat syntyneet. Tutkimuksen tavoitteena on yleisesti analysoida vuonna 2004 uudistunutta tuloksellisuuskriteeristöä ja sen merkitystä julkisen sektorin tilivelvollisuuden toteuttamisessa.

Tutkimuksen empiriaosan tavoitteena on analysoida ministeriöiden tilinpäätöskannanottojen merkitystä tilivelvollisuuden ja toiminnan tuloksellisuuden todentamisessa. Tutkimuksen tavoitteena on esimerkkitapausten avulla analysoida ministeriöiden tulosohjattaville toimintayksiköille osoittamien tilinpäätöskannanottojen merkitystä vuorovaikutteisessa tulosohjausprosessissa. Tilinpäätöskannanottojen analyysissä pyritään selvittämään vastaavatko ne muodollisesti ja sisällöllisesti talousarvioasetuksen niille asettamaa tarkoitusta. Tutkimuksessa pyritään löytämään sisällöllisiä yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia, jotka indikoivat tilinpäätöskannanottojen merkitystä yhtenä tulosohjauksen välineenä. Analyysin perusteella tutkimuksen tekijä pyrkii esittämään perusteluja johtopäätöksiä sekä kehitysehdotuksia tilinpäätöskannanottomenettelyn edelleen kehittämiseksi.

Tutkimuksen pääasiallinen tavoite on löytää vastaus seuraavaan tutkimuskysymykseen:

- Mikä on ministeriöiden tulosohjattaville toimintayksiköille osoittamien tilinpäätöskannanottojen merkitys tilivelvollisuuden ja tuloksellisuuden todentamisessa?

Kysymysten hierarkiassa alakysymyksiä ovat:

- Miksi julkishallinnossa tarvitaan tilivelvollisuuden käsitettä?
- Mitä on julkisen toimintayksikön tuloksellisuus?
- Mitkä ovat vuonna 2004 lainsäädännöllisesti toteutetun tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen tavoitteet?

1.4 Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto

1.4.1 Tutkimuksen teoreettinen osuus

Tutkielmassa pyritään teoreettisen, selittävän käsiteanalyysin avulla ymmärtämään tuloksellisuuteen liittyvät keskeisimmät periaatteet. Erityisesti tutkielmassa painottuvat perustelut, joilla tulosohjauksen ja siihen liittyvän tulosvastuun toteuttamista on perusteltu. Tekstiaineistoon perustuvan tulkitsevan tutkimuksen avulla selvitetään vuonna 2004 talousarviolainsäädännössä esitellyn tuloksellisuuskriteeristön sisältöä ja verrataan sitä aiemmin käytössä olleeseen käsit-

teistöön. Tulkinnassa pyritään tuomaan esille perusteluja tuloksellisuuskriteeristön käytölle tilivelvollisuuden ja tulosvastuun toteuttamisessa.

Tutkimuksen teoreettisena lähdeaineistona on käytetty sekä koti- että ulkomaista kirjallisuutta ja tutkimustietoa. Tutkimuksessa rajaudutaan tarkastelemaan suomalaisen valtionhallinnon tulosohjauksen kehitystä ja nykyisin käytössä olevaa tuloksellisuuskäsitteistöä ja siksi pääpaino on tältä osin kotimaisessa lähdeaineistossa. Lähdeaineistona on pyritty käyttämään selvitysten lisäksi monipuolisesti tutkimuksia ja muuta soveltuvaa tausta-aineistoa. Ulkomaalaista lähdeaineistoa, lähinnä artikkeleja, on hyödynnetty yleisessä käsiteanalyysissä ja vain soveltuvin osin asiayhteyksissä, joissa tarkastellaan suomalaiseen valtionhallintoon sidoksissa olevia ominaispiirteitä.

1.4.2 Tutkimuksen empiirinen osuus

Tutkimuksen empiirisessä osuudessa analysoidaan kolmen esimerkkihallinnonalan avulla ministeriöiden antamien tilinpäätöskannanottojen sisältöä. Tutkimusaineistona ovat ministeriöiden vuosien 2005 ja 2006 virastojen, laitosten ja rahastojen tilinpäätöksistä ja toimintakertomuksista antamat tilinpäätöskannanotot. Yhteenvetoa ja johtopäätöksiä tulkittaessa on huomioitava, että tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistus toteutettiin vuonna 2004 siten, että tulosprisman mukaista tavoitteiden asettelua ja tilinpäätöskannanottomenettelyä on sovellettu ensimmäisen kerran varainhoitovuonna 2005. Empiriaosan analyysissä korostunee se, että tulosohjaukseen liittyvät menettelytapauudistukset ovat sisällöllisesti vasta varhaisessa kehitysvaiheessa.

Kohdeorganisaatiot, jotka on esitetty seuraavalla sivulla olevassa taulukossa (Taulukko 1), on valittu siten, että niiden tulosohjauksessa toimivat virastot, laitokset ja rahastot edustavat kattavasti valtionhallinnon rakenteiden monimuotoisuutta, jonka voidaan itsessään olettaa vaikuttavan tulosohjauksen toimivuuteen ja tätä kautta myös tilivelvollisuuden todentamiseen. Maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalojen tilinpäätöskannanottojen tarkastelussa tulevat huomioiduksi sekä organisatoriset että toisaalta myös valtionhallinnon toimintayksiköiden keskinäiset, toiminnan sisältöön liittyvät erityispiirteet, joilla on välittömiä vaikutuksia tulosohjausprosessiin. Tutkimuksen yhtenä sisäänrakennettuna taustaoletuksena on, että tulostavoitteiden asettamisella ja siinä onnistumisella on huomattava vaikutus tilinpäätöskannanoton muotoilussa. Tämä konkretisoituu erityisesti ministeriön arvioidessa viraston, laitoksen tai rahaston tulostavoitteiden saavuttamista ja tuloksellisuustietojen määrällistä ja laadullista raportointia.

Hallinnonala	Vuosi 2005	Vuosi 2006
Maa- ja metsätalousministeriö	– Elintarvikevirasto – Eläinlääkintä- ja elintarviketutkimuslaitos – Geodeettinen laitos – Kasvintuotannon tarkastuskeskus – Maa- ja elintarviketalouden tutkimuslaitos – Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus – Maanmittauslaitos – Maatalouden interventiorahasto – Maatilatalouden kehittämisrahasto – Metsähallitus – Metsäntutkimuslaitos – Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitos	– Elintarviketurvallisuusvirasto – Geodeettinen laitos – Maa- ja elintarviketalouden tutkimuslaitos – Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus – Maanmittauslaitos – Maatalouden interventiorahasto – Maatilatalouden kehittämisrahasto – Metsähallitus – Metsäntutkimuslaitos – Riista- ja kalatalouden tutkimuslaitos
Oikeusministeriö	– Hallintotuomioistuimet – Kuluttajavalituslautakunta – Oikeusaputoimistot – Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos – Oikeusrekisterikeskus – Onnettomuustutkintakeskus – Rikosseuraamusvirasto – Tietosuojavaltuutetun toimisto – Ulosottolaitos ja konkurssiasiamiehen toimisto – Valtakunnansyyttäjävirasto – Vankeinhoidon koulutuskeskus – Yleiset tuomioistuimet ja työtuomioistuin	– Hallintotuomioistuimet – Kuluttajavalituslautakunta – Oikeusaputoimistot – Oikeushallinnon palvelukeskus – Oikeushallinnon tietotekniikkakeskus – Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos – Oikeusrekisterikeskus – Onnettomuustutkintakeskus – Rikosseuraamusvirasto – Tietosuojavaltuutetun toimisto – Ulosottolaitos ja konkurssiasiamiehen toimisto – Valtakunnansyyttäjävirasto – Vankeinhoidon koulutuskeskus – Yleiset tuomioistuimet ja työtuomioistuin
Sosiaali- ja terveysministeriö	– Kansanterveyslaitos – Lääkehoidon kehittämiskeskus – Lääkelaitos – Lääninhallitukset – Raha-automaattiyhdistys – Sosiaali- ja terveydenhuollon tuotevalvontakeskus – Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus – Säteilyturvakeskus – Tarkastuslautakunta – Terveydenhuollon oikeusturvakeskus – Työsuojelun piirihallinto – Työterveyslaitos – Työttömyysturvalautakunta – Vakuutusvalvontavirasto	– Kansanterveyslaitos – Lääkelaitos ja Lääkehoidon kehittämiskeskus – Lääninhallitukset – Raha-automaattiyhdistys – Sosiaali- ja terveydenhuollon tuotevalvontakeskus – Sosiaali- ja terveysalan tutkimus- ja kehittämiskeskus – Säteilyturvakeskus – Tarkastuslautakunta – Terveydenhuollon oikeusturvakeskus – Työsuojelun piirihallinto – Työterveyslaitos – Työttömyysturvalautakunta – Vakuutusvalvontavirasto

Taulukko 1: Tutkimuksen empiriaosan kohdeorganisaatiot

Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalalla on useita tutkimuslaitoksia, joiden tuloksellisuuden määrittelemiseen ja mittaamiseen liittyy yleisesti tunnistettuja haasteita. Tutkimuslaitosten tulosohjauksen kehittäminen on yksi maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan sektoritutki-

mustyöryhmän keskeisistä tehtävistä. Tutkimuslaitosten tulosohjauksessa on huomioitava tutkimustoiminnan lähtökohtaisesti useampivuotinen aikaperiodi, jonka seurauksena tulostavoitteille on asetettava tilikauteen sidoksissa olevia välitavoitteita. Laadulle asetetut tulostavoitteet ovat vain osin operationalisoitavissa siten, että ne kuvaavat riittävällä tavalla toiminnan sisältöä. Toisaalta tutkimuslaitoksilla on keskeinen, yhteiskunnallista vaikuttavuutta korostava tehtävä, joka erottaa ne hallinnonalan muista virastoista ja laitoksista, joille asetetaan lähinnä toiminnallisen tuloksellisuuden tavoitteita. Edellä mainitut tulosohjauksen sisällölliset näkökulmat eivät liity ainoastaan tavoitteiden asettamisen prosessiin, vaan ne vaikuttavat tätä kautta myös ministeriön tilinpäätöskannanotoissa esittämään analyysiin ja tilivelvollisuuden todentamiseen.

Oikeusministeriön hallinnonalan rakenteellisista erityispiirteistä seuraa, että talousarviolainsäädännön tavoitteiden toteutuminen – mukaan lukien tulostavoitteiden asettaminen ja tavoitteiden toteuman avulla tilivelvollisuuden osoittaminen - edellyttää poikkeuksellisia ratkaisuja erityisesti tuomioistuimissa, ulosottotoimessa ja oikeusavussa, joissa on kaikissa paljon pieniä virastoja. Tuomioistuinlaitoksen suunnittelujärjestelmän ja tulosohjauksen kehittämisryhmän esityksen mukaisesti virasto-käsitettä tulkitaan laajasti siten, että talousarviolainsäädännössä tarkoitettu virasto on rinnasteinen hallinnonalan toimintasektoreille. Tulkinnan mukaisesti ministeriö vahvistaa tulostavoitteet sektorikohtaisesti ja esimerkiksi raportoinnissa tuomioistuimet on ryhmitelty tarkoituksenmukaisiksi kokonaisuuksiksi (yleisten tuomioistuinten sektori ja hallintotuomioistuinten sektori). Myös ministeriön tilinpäätöskannanotto on annettu sektorikohtaisesti. Yksikkötasoinen tarkastelu painottuu vain erityisen merkittävien poikkeamien esille tuomiseen.[9] Hallituksen esityksessä valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta on lisäksi linjattu, että tilinpäätöskannanotossa ei voida puuttua viranomaisten perustuslaissa tai laissa säädetyn riippumattomuuden piiriin kuuluviin asioihin. Oikeusministeriön toimialalla tämä edellyttää, että ministeriön on huomioitava tuomioistuimille ja syyttäjälaitokselle perustuslaissa turvattu riippumaton asema. Kannanotoissa on kuitenkin mahdollista käsitellä oikeushallinnon ja oikeuden hoidon sekä sen puitteiden järjestämiseen ja ohjaukseen liittyviä yksityiskohtia.[10]

Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla ohjaava ministeriö on 1990-luvun loppupuolelta lähtien arvioinut virastojen ja laitosten toimintaa. Vuoden 2002 ja 2003 arvioinnit tehtiin niin sanottuun arviointiviitekehikkoon, johon kukin virasto ja laitos strategioittain Balanced Scorecard-viitekehyksen mukaisesti arvioi tulostavoitteiden toteutumisensa arvosana-asteikolla 1–5. Ministeriön arvioinnin jälkeen arviointiyhteenveto jaettiin edelleen virastoille ja laitoksille tiedoksi vastineen antamista varten. Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla on edelleen kehitetty talousarviolainsäädännön mukaista tilinpäätöskannanottomenettelyä siten, että tulostavoitteiden toteutumisen tulkinnassa käytetään arvosana-asteikkoa. Arvosanojen määräytymiseen vaikuttaa toteutunut tulos suhteessa tavoitteeseen.[11] Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan

[9] Tuomioistuinlaitoksen tulosohjauksen kehittämisryhmä, 2006, s. 6, 17
[10] HE 56/2003, s. 63–64
[11] Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tulosohjauksen kehittämistyöryhmän muistio, 2007

käytäntö, jonka mukaisesti tuloksellisuuden ja sitä kautta myös tilivelvollisuuden toteutumista arvotetaan numeerisesti, mahdollistaa tutkimuksen analyysin näkökulmien laajentamisen.

2 TUTKIMUKSEN TEOREETTINEN VIITEKEHYS

2.1 Tilivelvollisuus

Tilivelvollisuus (accountability) on useissa yhteyksissä määritelty sosiaaliseksi suhteeksi, jossa toimija on velvoitettu osoittamaan toimintansa oikeutetuksi. Yksinkertaistetun määritelmän mukaan tilivelvollinen voi olla joko yksittäinen henkilö tai kollektiivi, esimerkiksi virasto. Alkuperäisessä merkityksessä tilivelvollisuuden ymmärretään nimenomaisesti rakentuvan tilanteissa, joissa toimija ja sen toiminta ovat ulkopuolisen ohjaus- ja määräysvallan kohteena. Tällöin tilivelvollisuus yhdistetään toimintayksikön tilinpitoon ja sen oikeellisuuteen. Julkisen sektorin rakenteellisten ja toiminnallisten uudistusten seurauksena myös tilivelvollisuuden käsite on kuitenkin muuttunut monitulkintaisemmaksi siten, että sen avulla on mahdollista määritellä myös toimintayksikön sisäisiä toimivaltasuhteita ja tätä kautta muodostuvia valta- ja vastuurakennelmia.

Tulosohjausjärjestelmän mukaan virastot ja laitokset ovat tulosvastuussa asianomaiselle ministeriölle sovittujen tulostavoitteiden saavuttamisesta. Tulosvastuu on määritelmällisesti hallintotehtävien ja taloudenhoidon arvioitavuutta eri kriteereillä, mihin liittyy vastuunalaisen velvollisuus antaa selvitys menettelyistään sekä asettua arvioitavaksi. Vastuunalaisuus edellyttää oikeita ja riittäviä tietoja arvioinnin tai keskustelun kohteeksi tulevasta asiasta. Tilivelvollisuus tarkoittaa vastuunalaisuuteen liittyvää velvoitetta selvittää julkisten hallintotehtävissä ja taloudenhoidossa tehtyjä toimia ja noudatettuja menettelyitä arvioinnin ja johtopäätösten tekemiseksi. Selvityksen tulee sisältää oikeat ja riittävät tiedot toiminnasta ja sen tuloksellisuudesta.[12]

Tilivelvollisuus ja tähän liittyvät menettelytavat – esimerkiksi tulossopimus – ovat vaihtoehtoisen tulkinnan mukaisesti kontrollitoimia, joilla ohjataan ja tätä kautta varmistutaan tulosohjattavan toimintayksikön suorittamien toimenpiteiden sisällöstä. Asiayhteydestä riippuen tilivelvollisuus on kuitenkin mahdollista määritellä myös itsessään kontrolliksi, jolla on välitön vaikutus julkisen vallan käyttöön. Tällöin tilivelvollisuudella viitataan nimenomaisesti niihin toimivaltarakenteisiin, jotka ohjaavat ensisijaisesti kansalaisten ja toissijaisesti poliittisten päättäjien toimintaa siten, että heidän preferenssinsä välittyvät osaksi julkishallinnon toiminnan sisältöä. Edellä esitetyn tulkinnan mukaisesti tilivelvollisuuden periaatteet toteutuvat välillisesti esimerkiksi perustuslaillisuuden ja hallinnon laillisuusperiaatteiden kautta.[13]

[12] HE 56/2003, s. 5
[13] Mulgan, 2000, s. 563

Hallintotieteellisissä tutkimuksissa on useissa yhteyksissä tunnistettu tulosohjausprosessin vastavuoroisuuden merkitys sekä tilivelvollisuuden että yleisemmin toimintayksiköiden rakenteiden ja toiminnan sisällön kehittämisessä. Tilivelvollisuuteen on sen kaikissa käsitteellisissä merkityksissä sisäänrakennettuna oletus osapuolten vastavuoroisesta dialogista. Tilivelvollisuus ja sen todentaminen, joihin liittyvät tulosohjauksen asiayhteydessä tulosohjaajan käyttämä valta ja tulosohjattavan toimintayksikön vastuu toimintansa sisällöstä ja tuloksista, edellyttävät osapuolten toiminnan perustelemista, tarkoituksen selittämistä sekä keskustelua tuloksista. [14]

Bovens on tarkastellut tilivelvollisuutta toimijoiden välisenä suhteena siten, että hän on tunnistanut tälle suhteelle tiettyjä vaatimuksia. Bovensin mukaan tilivelvollisuus ei edellytä toimijoiden välille muodostettua virallisluonteista sopimusta, joskin hän huomauttaa, että poliittiseen tilivelvollisuuteen tämä menettely on useissa tapauksissa sisäänrakennettu. Toimijan tilivelvollisuus voi olla niin ikään perustettu sopimuksella, kuten suomalaisessa valtionhallinnossa ministeriön ja niiden ohjauksessa toimivien virastojen välisellä tulossopimuksella, tai se voi syntyä olosuhteiden seurauksena. Tilivelvollisuuden todentaminen edellyttää, että toimija on velvoitettu raportoimaan toiminnastaan päämiehelle. Päämiehellä tulee olla mahdollisuus varmentaa raportoidun tiedon oikeellisuus ja antaa lausunto toimijan tilivelvollisuuden toteutumisesta. Bovens erottaa sanktion ja seuraamusmenettelyn, joista ensimmäisen ymmärretään liittyvän tilanteisiin, joissa toimija ei ole täyttänyt sille asetettuja tulostavoitteita. Sanktiolla on Bovensin mukaan liiaksi lakiin perustuva sivumerkitys, joka liittyy vain toiminnan laillisuutta koskevaan tilivelvollisuuteen. Tilivelvollisuuden toteuttaminen edellyttää kuitenkin seuraamusmenettelyitä, jotka voivat liittyä sekä tilivelvollisuuden toteutumiseen että tilanteisiin, joissa toimijan tilivelvollisuus ei toteudu. Seuraamusmenettelyt voivat olla muodollisia, esimerkiksi kurinpidollisia toimenpiteitä, tai tilannesidonnaisia, josta esimerkkinä poliittisen päättäjän eroaminen tehtävästään.[15]

Kansainvälisessä poliittisessa ja tieteellisessä keskustelussa ei ole yksiselitteisesti määritelty tilivelvollisuuden sisältöä. Tilivelvollisuus on joissain tapauksissa rinnastettu hyvään hallintotapaan, jolloin siihen on viitattu yläkäsitteenä, joka pitää sisällään julkishallinnon toiminnalle asetettuja vaatimuksia, kuten hallinnon läpinäkyvyys, yhdenvertaisuus sekä kansanvaltaisuus. Tällainen laaja-alainen käsitteellistäminen asettaa rajoitteita tilivelvollisuussuhteiden tunnistamiselle ja todentamiselle: kaikki edellä esitetyt tilivelvollisuus-käsitteen sisältämät määreet vaativat itsessään operationalisointia, eikä niille ole rakennettavissa yhtenäistä mitta-asteikkoa.[16]

Suomalaisessa valtionhallinnossa tilivelvollisuus-käsitteen sisältö on ymmärrettävissä käytössä olevan tuloksellisuuskriteeristön mukaisesti. Virastojen ja laitosten tilivelvollisuus edellyttää niiden raportoivan vastuunalaisuuden toteuttamiseksi oikeat ja riittävät tiedot tulosprisman eri osa-alueilta. Tuloksellisuusinformaation avulla pyritään näin todentamaan tilivelvollisuuden toteutu-

[14] Mulgan, 2000, s. 569–570
[15] Bovens, 2007, s. 12–13
[16] Bovens, 2007, s. 449–450

minen organisaatiossa.[17] Tarkasteltaessa tilivelvollisuutta tuloksellisuuden ja tulosohjauksen asiayhteyksissä tilivelvollisuus on määrättyjen muodollisten menettelytapojen omaksumista: tulostavoitteet asetetaan sopimuksella ja niiden toteutumisesta raportoidaan tietyn kaavan mukaisesti. Tilivelvollisuuden toteutumista arvioidaan valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksessa. Tässä yhteydessä näkökulma korostaa varainkäytön laillisuutta ja toisaalta raportointisäännöstön noudattamista, ei niinkään tilivelvollisuuden sisältöä tässä tutkielmassa ymmärretyllä tavalla. Julkissektorin tilivelvollisuus poikkeaa yksityisen sektorin vastaavasta käsitteistöstä erityisesti siinä, että julkisella sektorilla tilivelvollisuuteen ei ole yhtä selkeästi liitettävissä niitä seuraamusmenettelyitä, jotka yritysmaailmassa liittyvät tilivelvollisuuteen ja tulosvastuuseen.

Perinteisen, kameralistisen käsityksen mukaan julkisen sektorin käsite tilivelvollisuus koski lähinnä varainkäytön laillisuutta, jonka toteutumisen takasivat säädökset ja täsmällisesti määritellyt toimivaltarakenteet[18]. Tulosohjauksen aikakaudella myös käsitys julkisen hallinnon tilivelvollisuudesta on muuttunut siten, että toimijat eivät yksinomaan ole vastuussa vain rahan käytöstä, vaan laajemmin operatiivisesta toiminnasta ja sillä aikaansaaduista tuloksista ja vaikutuksista. Tilivelvollisuus merkitsee julkisten toimijoiden vastuuta käyttää annetut voimavarat mahdollisimman tehokkaasti sekä raportoida niiden käytöstä ja tuloksellisuudesta.[19]

2.2 Tulosohjaus

Tulosohjaus on vuorovaikutteinen sopimusajatteluun perustuva ohjausmalli, jonka toiminnallinen ydin on sopijapuolten kyvyssä löytää oikea tasapaino käytettävissä olevien voimavarojen ja niillä saavutettavien tulosten välillä. Sen perusideana on, että voimavarat ja tavoitteet sekä toiminnan laatu ja tehokkuus ovat mahdollisimman hyvin tasapainossa keskenään ja että toiminnalla saadaan aikaan kustannustehokkaasti halutut vaikutukset.[20] Tulosohjauksen periaatteita sovelletaan pyrittäessä toteuttamaan julkisten organisaatioiden lakisääteiset tehtävät mahdollisimman tehokkaasti. Tulosohjaus ei näin sivuuta tai muuta julkiselle toimintayksikölle säädöksillä osoitettuja tehtäviä, vaan ne ovat ohjauksen ja tulossopimuksen lähtökohtia.[21]

Tulosohjauksen ideologialla on yhtäältä organisaatioteoriaperusta. Tämän tulkinnan mukaisesti julkiset toimintayksiköt tavoittelevat omaa etuaan, jolloin sopiminen ja siihen liittyvät valvontatoimet ovat keinoja vaikuttaa niiden toiminnan sisältöön. Näin ymmärrettynä tulosohjauksen perusasetelma on se, että toimintayksikön ja sitä ohjaavan organisaation tavoitteet eivät ole yhdensuuntaiset. Tulosohjauksen pyrkimyksenä on sopimusmenettelyllä luoda toiminnan sisällölle osapuolien yhteisesti hyväksymät tavoitteet. Toisaalta tulosohjaus on selitettävissä myös

[17] Myllymäki & Vakkuri, 2001, s. 171
[18] Lähdesmäki, 2003, s. 190
[19] Pöllä & Etelälahti, 2002, s. 84
[20] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 9
[21] Tulosohjauksen terävöittäminen, 2003, s. 29

johtamisteoreettisesti, jolloin tulosohjaussuhteen osapuolilla on lähtökohtaisesti yhteisymmärrys ohjattavan toimintayksikön tavoitteista. Tulosohjaus ja siihen liittyvä autonomia toimenpiteiden toteutuksessa on keino tehostaa tulosohjatun organisaation toimintaa.[22]

Tulosohjauksella tarkoitetaan valtionhallinnossa niitä päätöksenteko-, koordinointi- ja sopimisprosesseja, joilla valtioneuvosto, ministeriöt sekä virastojen ja laitosten johto pyrkivät varmistamaan, että valtionhallinto kokonaisuutena toimii mahdollisimman tuloksellisesti eli toteuttaa mahdollisimman tehokkaasti eduskunnan ja valtioneuvoston tarkoitusperiä[23]. Edellinen määritelmä ei ota kantaa tulosohjauksen teoriaperustaan, mutta asiayhteydestä on tulkittavissa, että suomalaiseen valtionhallintoon omaksuttu tulosohjaus täyttää sekä organisaatio- että johtamisteoreettisen käsitemäärittelyn kriteerit. Valtionhallinnossa nämä käsitemäärittelyt eivät ole toisensa poissulkevia, vaan ne muodostavat loogisen jatkumon. Tulosohjaus ensimmäisessä vaiheessa on menettely, jonka avulla varmistutaan, että toiminnalle asetettavat tavoitteet ovat yhdenmukaisia sekä poliittisella että operatiivisella tasolla. Tulosohjauksen toisessa vaiheessa, kun tavoitteista on sovittu, se mahdollistaa virastojen ja laitosten aiempaa itsenäisemmän tehtävien hoidon ja toimenpiteiden toteuttamisen.

Toimivalle tulosohjaukselle on määritelty kolme edellytystä, joista ensimmäinen liittyy tavoitteiden asettamiseen. Tulostavoitteet on pystyttävä asettamaan siten, että ne ovat hierarkkisesti jäsenneltyjä, täsmällisiä sekä riittävän konkreettisia. Määrittely edellyttää käytännössä sitä, että tavoitteiden toteuma on todennettavissa joko mitta-asteikolla tai toimintaan kohdistuvalla arvioinnilla. Toiseksi tulosohjattavan on raportoitava tavoitteiden toteumasta edellä mainittuja menetelmiä hyväksi käyttäen. Toimiva tulosohjaus edellyttää lisäksi, että tulosohjaaja hyödyntää toteumatietoa siten, että tavoitteiden saavuttaminen palkitaan ja myös tavoitteiden alittamisella on seurauksia.[24]

Tulos, johon julkishallinnon ohjauksella pyritään, ei ole yhtä yksiselitteinen kuin yritystoiminnassa. Tulos on tässä asiayhteydessä ymmärrettävä yksikön tai organisaation aikaansaannokseksi, jolla on tai tulisi olla haluttu vaikutus organisaation toimintaympäristössä.

2.3 Tulosohjaus, tilivelvollisuus ja päämies-agentti-teoria

Perinteisessä tilivelvollisuusajattelussa sosiaalinen toiminta jäsennetään päämies-agenttityyppisenä vaihtosuhteena, jossa päämiehellä on intressejä, joiden toteuttamisessa se tarvitsee agentin palveluja. Myös tulosohjauksen roolit on ymmärrettävissä päämies-agentti-teoriaa soveltaen siten, että tunnistettavissa on useamman tason päämiehiä ja agentteja.

[22] Laegreid & Roness & Rubecksen, 2006, s. 252
[23] Ministeriö tulosohjaajana, 1990, s. 17
[24] Mulgan, 2000, s. 555

Agenttiteorian mukaisesti päämies (kansalainen) antaa agentille (poliittinen päättäjä) toimeksiannon ja rahaa, josta agentti on päämiehelle tilivelvollinen. Poliittiset päättäjät antavat rahaa ja toimeksiannon toimintayksiköille, joka ovat taas poliittiselle päättäjälle tilivelvollisia toimeksiannon suorittamisesta ja rahan käytöstä[25]. Yksi keskeinen päämiehen ja agentin väliseen suhteeseen vaikuttava tekijä on päätöksentekoon liittyvän tiedon asymmetria; päämiehellä ei ole käytössään täydellistä informaatiota agentin toiminnasta. Teorian avulla kuvataan ja perustellaan usein ulkopuolisen tarkastustoiminnan olemassaoloa, mutta sitä voidaan hyödyntää myös yksin päämiehen ja agentin keskinäisen toiminnan tarkasteluun, kuten tässä tulosohjaukseen.

Agenttiteoria tunnistaa useita yleisluonteisia lähtökohtia, jotka edistävät toimijoiden välistä sopimuskäyttäytymistä. Päämies-agenttisuhde edellyttää, että osapuolten tehtävät ja vastuut on määritelty siten, että toimijoiden tai asetettujen tavoitteiden välillä ei ole intressiristiriitoja. Agentin toiminnan tavoitteet, jotka ovat konkreettisten suoritteiden lisäksi myös välillisiä vaikuttavuus- ja palvelukykytavoitteita, on määriteltävä etukäteen siten, että niiden avulla on sovitun aikaperiodin jälkeen mahdollista arvioida ja arvottaa agentin toimintaa ja tilivelvollisuuden toteutumista. Tulosohjauksen asiayhteydessä edellisellä viitataan osapuolten väliseen tulossopimukseen, jossa virasto tai laitos sekä asianomainen ministeriö sopivat tuloksista. Agenttiteoriaan kohdistuneessa kritiikissä on kiinnitetty huomiota siihen, että julkisen sektorin toiminnan lähtökohdista tulosten määritteleminen sekä toiminnan ja tulosten välisen yhteyden ja toisaalta viraston tai laitosten toiminnasta riippumattomien taustamuuttujien tunnistaminen ei ole yksiselitteistä.

Tilivelvollisuutta ja päämies-agenttisuhdetta on valtionhallinnon asiayhteydessä mahdollista tarkastella usealla tasolla. Kansalaisnäkökulma toteuttaa poliittista tilivelvollisuutta, jonka mukaisesti poliittisin perustein valitut toimijat ovat viime kädessä tilivelvollisia kansalaisille, jotka tekevät päätöksiä äänestäjän roolissa. Hallinto toimii lainalaisuusperiaatteen mukaisesti, jolloin tilivelvollisuuden toteutumista on mahdollista tarkastella juridiselta kannalta. Näin tarkasteltuna tilivelvollisuus on kapea-alaisesti tulkittavissa lakien ja asetusten sekä määräysten noudattamisena. Organisaatioissa on usein sisäänrakennettuja johtamishierarkioita, joiden perusteella henkilöt ovat tilivelvollisia tietyille tahoille. Toimintayksikön sisäänrakennetut tilivelvollisuussuhteet luovat edellytyksiä organisaation ulkopuolisen tilivelvollisuuden toteuttamiseen. Myös talouteen ja hallintoon kohdistuva tarkastustoiminta, joka on valtiontalouden tarkastusviraston ja osin myös muiden ulkopuolisten arvioijien vastuulla, varmentaa osaltaan tilivelvollisuuden toteutumista muodostaen päämies-agenttiasetelman viraston johdon ja tarkastusviranomaisen välille.[26]

Bovens on artikkelissaan perustellut agenttiteorialähtöisesti sitä, miten tilivelvollisuuden toteuttaminen edistää julkisen hallinnon toimintaa ja lainmukaisuutta (legitimacy). Bovens kuvaa päämiesten ja agenttien välisiä vastuita ja velvollisuuksia institutionaalisina järjestelyinä, joissa jokaisella päämiehellä on kannustin valvoa agentin toimintaa. Bovensin mukaan päämies-

[25] Meklin 2002, s. 39
[26] Bovens, 2005

agenttiajattelu mahdollistaa demokraattisen kontrollin; viime kädessä kansalaiset ilmaisevat tahtotilansa äänestyspäätöksillään vaalien yhteydessä. Hallinnon rakenteisiin sisäänrakennetut tilivelvollisuutta edistävät toimintatavat lisäävät näin siis myös avoimuutta ja kansalaisten luottamusta hallinnon päätöksentekoa ja toimintaa kohtaan. Bovens korostaa lisäksi tilivelvollisuuden merkitystä erityisesti toiminnan kehittämisessä. Tilivelvollisuus ja sen mukanaan tuoma toiminnan tavoitteellisuus sekä tavoitteiden toteuman raportointi ja analysointi mahdollistavat organisaatioiden ja yksilöiden oppimisen.[27]

Ministeriön virastoa tai laitosta kohtaan harjoittama tulosohjaus muodostaa näiden toimijoiden välille päämies-agenttisuhteen, jota konkretisoi tulossopimusmenettely. Talousarvioon kirjatut tulostavoitteet sekä ministeriön ja viraston välinen tulossopimus ovat viitekehys, jonka puitteissa agentti on tilivelvollinen toiminnastaan. Tulostavoitteet ja niiden toteuttamiseen osoitetut resurssit ovat päämiehen toimeksianto agentille. Agentin tilivelvollisuus toteutuu muodollisesti, kun se raportoi toimintakertomuksessaan oikeat ja riittävät tuloksellisuustiedot valtionhallinnon tuloksellisuuskriteeristön mukaisesti jaoteltuna.

2.4 Tulossopimus

Valtion talousarvion toimeenpanon ohjauksella tarkoitetaan valtioneuvoston, valtiovarainministeriön ja muiden ministeriöiden eri ohjausvälineillä harjoittamaa eduskunnan budjetissa hyväksymien määrärahojen käytön ja tulojen perimisen ohjausta. Ohjauksen tavoitteena on muun muassa varmistaa eduskunnan budjetissa hyväksymien tehtävien ja tavoitteiden toteutuminen ja määrärahojen käytön ohjaaminen yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden mukaisesti. Edellä mainituilla tavoitteilla pyritään varmistumaan toiminnan tuloksellisuudesta. Keskeiset ohjausvälineet on mahdollista jaotella pysyväisohjaukseen, johon sisältyvät säädökset ja ohjeet sekä suunnitelmat ja ohjelmat. Kertaohjauksella tarkoitetaan yksittäisten määrärahojen käyttöä koskevaa ohjausta.[28]

Ministeriön keskeisin talousarvion toimeenpano-ohjauksen väline on tulossopimus, jonka se laatii yhteistyössä tulosohjattavan toimintayksikön kanssa. Tulossopimus on ohjausväline, joka on korvannut aikaisemman normiohjauksen ja budjetin momenttiohjauksen. Tulossopimusmenettely on ministeriön ja tulosohjattavan toimintayksikön yhteistyömuoto, jolla on haluttu parantaa suorittavan tason toimintakontrollia.[29] Tulossopimuskäytännöllä on tarkoituksena korostaa osapuolten sitoutumista yhteiseen käsitykseen ja tahtotilaan.

Tulossopimus ei ole sopimusoikeudessa tarkoitettu sopimus, eikä myöskään hallintolaissa tarkoitettu hallintosopimus. Tulossopimusta on pidettävä lähinnä kahden viraston ja laitoksen joh-

[27] Bovens, 2005
[28] Meklin, 2002, s. 137–138
[29] Harrinvirta, 1998, s. 18

don yhteistä tahtoa ilmentävänä suunnitteluasiakirjana, jonka perusteella ministeriö hyväksyy talousarvioasetuksessa määrätyllä tavalla viraston, laitoksen tai rahaston tulostavoitteet.[30] Tulossopimukseen ei liity juridisia sopimusoikeudellisia sitoumuksia ja seurauksia, vaan se on toiminnan ohjaukseen muotoiltu neuvottelu- ja sopimismenettely. Tulossopimusta on kuitenkin haluttu tulkita sopijaosapuolia tosiasiallisesti velvoittavaksi asiakirjaksi, jonka seurauksena sopimuksen ja sen pohjalta tehtävän raportoinnin sisällöstä ja luonteesta on annettu toimijoita velvoittavia menettelytapasäännöksiä.

2.5 Tuloksellisuus

Julkiseen hallintoon ja sen johtamiseen pyrittiin tulosohjausajattelun avulla kehittämään yksityiselle sektorille luonteenomaista vastuullisuusmekanismia. Tulosvastuun toteuttaminen edellyttää toiminnan tuloksen osoittamista. Tuloksen on sanana kuitenkin koettu viittaavan yritystoimintaan ja sen kannattavuuteen, jonka seurauksena julkishallinnossa on siirrytty käyttämään käsitettä tuloksellisuus.

Tuloksellisuus eli value for money-ajattelu huomioi sekä panos- että tuotostekijät ja näiden väliset suhteet. Julkissektorin tuloksellisuus on osin ymmärrettävissä markkinasektorin tuloskäsitteen avulla; myös julkinen toimintayksikkö pyrkii käyttämään rajalliset tuotantomahdollisuudet yhteiskunnan ja kansalaisten tarpeiden mukaisesti. Julkisen toimintayksikön tuloksella viitataan usein toiminnan aikaansaannoksiin eli suoritteisiin ja näillä aikaansaatuihin vaikutuksiin. Julkissektorin toiminnan tulos ei kuitenkaan ole yhtä konkreettinen kuin yritystoiminnan tulos. Julkishallinto pyrkii toimillaan edistämään yhteiskunnallista vaikuttavuutta, jonka sisältö määritellään poliittisissa päätöksentekoprosesseissa. Tuloksen määritteleminen edellyttää verorahoitteisessa toiminnassa sijaismääreiden, esimerkiksi palvelusetelit, käyttämistä, eikä tämäkään ole kaikilta osin mahdollista. Julkisen toimintayksikön tuloksia arvioitaessa on lisäksi huomioitava, että tulostavoitteista ja sitä kautta tuloksista sopimisessa on kyse tietynlaisista arvovalinnoista, joita on mahdollista jo itsessään kyseenalaistaa.

[30] HE 56/2003, s. 15

Julkisten toimintayksiköiden tuloksellisuutta on pyritty mallintamaan useilla käsiterakenteilla ja –kuvioilla. Kirjallisuudesta ja suosituksista on tunnistettavissa viisi päätapaa tuloksellisuuden jäsentämiseksi:

1. Sisäinen tehokkuus ja ulkoinen tehokkuus
2. Suoritetehokkuus ja tulostehokkuus
3. Tekninen tehokkuus ja allokatiivinen tehokkuus
4. Tuottavuus ja/tai taloudellisuus, vaikuttavuus, kustannusvaikuttavuus ja palvelukyky
5. Taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus[31]

Sisäinen ja ulkoinen tehokkuus sekä suorite- ja tulostehokkuus ovat erityisesti hallintotieteellisessä kirjallisuudessa esitettyjä tuloksellisuuden määritelmiä. Tulostehokkuus, joka käsitteellisesti on lähellä ulkoista tehokkuutta, ymmärretään organisaation kykynä tuottaa siltä edellytettyjä tuloksia. Suoritetehokkuudella tai sisäisellä tehokkuudella tarkoitetaan puolestaan normaalia toiminnan tehokkuutta ja taloudellisuutta ja sitä saatetaan mitata esimeriksi palvelun tuottamisen yksikkökustannuksilla.[32]

Teknisestä tehokkuudesta puhutaan silloin, kun tuotannossa pyritään minimoimaan panokset, joilla saadaan aikaan mahdollisimman suuri tuotos. Teknisesti tehokkaassa toiminnassa pyritään tuottamaan mahdollisimman suuri tuotos olemassa olevilla voimavaroilla. Teknisen tehokkuuden muutosta arvioitaessa verrataan toiminnan tuloksia kunkin ajankohdan parhaiden yksiköiden muodostamaan tehokkuusrintamaan. Tekniseen tehokkuuteen liitetään usein allokatiivinen tehokkuus, jossa voimavarat pyritään kohdistamaan siten, että niillä saavutetaan paras mahdollinen hyöty. Jos näin ei ole, voidaan panosten välisiä suhteita muuttamalla tehostaa toimintaa. Tekninen tehokkuus on allokatiivisen tehokkuuden välttämätön edellytys, mutta se ei kuitenkaan takaa allokatiivista tehokkuutta. Allokatiivinen tehokkuus kuvaa myös sitä, kuinka hyvin tuotettujen palvelujen rakenne vastaa palvelun käyttäjien preferenssejä ja edistää heidän hyvinvointitarpeitaan.[33]

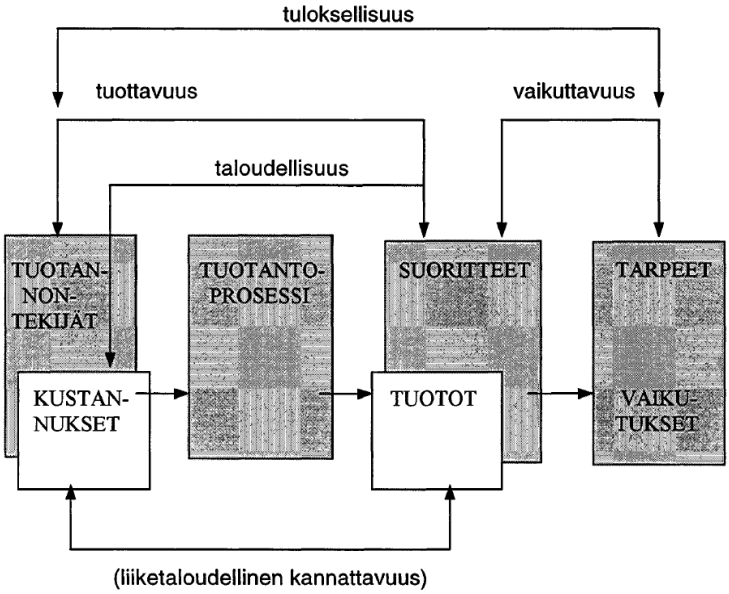
Analysoitaessa julkishallinnon kustannusvaikuttavuutta hyötyvaikutuksia ei arvioida rahamääräisesti; muissa yksiköissä mitattuja hyötyvaikutuksia punnitaan rahamääräisiä kustannuksia vasten. Näin muodostuu vaikuttavuus-kustannussuhde, joka ilmentää toimenpiteen tehokkuutta. Mitä suurempi tämä luku on, sitä kustannusvaikuttavampana toimenpiteitä voidaan pitää.[34]

Palvelukykyä on mahdollista tarkastella sekä organisaation ulkoisena että sisäisenä. Ulkoinen palvelukyky tarkoittaa asiakasvaikuttavuuden alakäsitettä, jossa tarkastellaan palvelun laatuun liittyviä tekijöitä. Sisäinen palvelukyky kuvaa puolestaan muun muassa henkilöstöresurssien

[31] Meklin, 2002, s. 82
[32] Virkkunen & Voutilainen & Laosmaa & Salmimies, 1986, s. 87–88
[33] Seppälä, 2006, s. 15–16
[34] Seppälä, 2006, s. 28

toimintaa, pätevyyttä, organisaatiorakennetta ja työilmapiiriä. Sisäisen palvelukyvyn kehittämispyrkimykset voivat edistää tuloksellisuutta, mutta myös ylikorostua ja olla näin ristiriidassa taloudellisuuden ja vaikuttavuuden kanssa.[35]

Toimintayksikön tuloksellisuus on suomalaisessa valtionhallinnossa jäsennetty perinteisesti alakäsitteisiin taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus (Kuvio 1). Tuloksellisuustekijät on tässä mallissa jäsennetty julkisen toimintayksikön toimintaprosessin avulla.



Kuvio 1: Tuloksellisuuskäsitteistö[36]

Edellä esitetyn jäsennyksen mukaisesti tuloksellisuus perustuu yhteiskunnan ja kansalaisten tarpeiden tyydyttämiseen annetuilla resursseilla. Mallissa on huomioitu tuotannontekijöiden aiheuttamat kustannukset ja toisaalta suoritteista saatavat tuotot. Näillä viitataan julkisten toimintayksiköiden maksulliseen toimintaan, jonka toimintaperiaate on verrattavissa liiketaloudelliseen kannattavuuteen. Tuottavuus ilmaisee yksikön tuotannon määrän suhdetta panosten määrään. Tuottava toiminta edellyttää suoritteiden aikaansaamista mahdollisimman vähäisellä tuotannontekijöiden käytöllä. Esimerkiksi työn, pääoman tai raaka-aineiden tuottavuus ilmaisevat osittaistuottavuutta. Tällainen tuottavuuden määrittely vastaa sisäisen tehokkuuden käsitettä. Taloudellisuus puolestaan edellyttää suoritteiden aikaansaamista mahdollisimman vähäisin kustannuksin. Taloudellisuus ilmaistaan tuotosten ja kustannusten suhteena tai päinvastoin yksikkökustannuksina. Taloudellisuus on tuottavuuden tapaan sisäisen tehokkuuden termi. Vaikuttavuus on hyvä silloin, kun julkisen toimintayksikön suoritteiden vaikutukset vastaavat yhteiskunnan kollektiivisia tai asiakkaan yksilöllisiä tarpeita taikka näiden perusteella asetettuja tavoitteita. Koko yhteiskunnan tarpeet liittyvät toiminnan välittömiin ja välillisiin vaikutuksiin, laajasti

[35] Rautiainen, 2004, s. 29
[36] Meklin, 2002, s. 85

ymmärrettyihin hyvinvointivaikutuksiin. Asiakkaan tarpeet puolestaan kohdistuvat suppeammin esimerkiksi suoritteiden riittävyyteen.[37]

Suomalaiseen julkishallintoon valittu tuloksellisuuden käsitelinjaus – taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus - on ollut hyvin samankaltainen kuin monessa muussa OECD-maassa. Valtiovarainministeriön suositus tuloksellisuuskäsitteistön käytöstä on ollut suhteellisen väljä ja joustava. Tarkkaan ohjeistamiseen ei haluttu mennä, vaan haluttiin katsoa, millä tavoin mittaristot rakentuvat ikään kuin alhaalta virastojen itsensä toimesta. Suomalaisessa keskustelussa mallinnusta kohtaan esitetty kritiikki on vastannut ulkomailla käytyä keskustelua. Tuloksellisuuden yhteydessä ei ole esimeriksi selkeästi rajattu laatuarvioinnin asemaa. Yleensä laatu on jollain tavoin mittaristossa mukana, mutta sen sijainti vaihtelee. Joskus se mielletään omaksi osa-alueekseen, mutta useammin se on sisäänrakennettu muihin käsitteisiin.[38] Mallia on lisäksi kritisoitu, koska tuotantoajattelussa hyödykkeiden tai suoritteiden ja niiden aikaansaamien vaikutusten suhde, jota julkishallinto toiminnallaan nimenomaisesti tavoittelee, ei saa riittävästi painoarvoa.

3 TULOSOHJAUS- JA TILIVELVOLLISUUSUUDISTUKSEN TAUSTA

3.1 Tulosohjauksen ja tulosvastuun kehittämistarve

Tulosohjauksen rakenne ja tulosjohtamisen menetelmät ja välineet ovat vakiinnuttaneet asemansa virastoissa ja laitoksissa. Julkisessa hallinnossa on tapahtunut selkeä ajattelutavan muutos, jonka seurauksena tehokkuusperiaatteista on tullut hyväksyttäviä arvoja. Tulosohjaus on lisännyt hallinnon kustannustietoisuutta ja tehostanut virastojen ja laitosten toimintaa monin tavoin. Tulostavoitteiden asettaminen on auttanut voimavarojen kohdentamisessa. Samoin virastojen ja laitosten sisäistä johtamista, toiminnan ohjausta, palvelujen laatua ja henkilöstöpolitiikkaa on uudistettu. Myös ministeriöiden ohjauskäytännöt ja yhteistyön muodot ovat kehittyneet samanaikaisesti.[39]

Tulosohjauksen toimivuudesta tehtyjen selvitysten perusteella tulosohjausmenettelyissä tunnistettiin kuitenkin edelleen puutteita ja ongelmia. Valtiontalouden tarkastusvirasto on tarkastuskertomuksissaan kiinnittänyt huomiota tulosohjauksen puutteisiin. Varainhoitovuoden 2003 tilintarkastusten perusteella tarkastusvirasto on esittänyt arvioinaan, että tulosohjaukseen olennaisesti kuuluvat talousarvioasetuksen 11 §:n tarkoittamat ministeriöiden hyväksymät tulostavoitteet virastoille ja laitoksille ovat taloudellisuus- ja kustannustavoitteiden osalta edelleen pääsääntöi-

[37] Rahko, 1994, s. 76
[38] Lumijärvi, 1997, s. 12–13
[39] Pöllä & Vuorela, 2001, s. 7

sesti puutteellisia. Tuolloisen arvion mukaan vain vajaalle 16 prosentilla tilivirastoista oli hyväksytyt taloudellisuus- ja kustannustavoitteet, kun tuottavuustavoitteet oli asetettu 9 prosentille tilivirastoista. Palvelukykyä koskevat tavoitteet oli asetettu 42 prosentille virastoista.[40] Yhteiskunnallista vaikuttavuutta kuvaavia tavoitteita oli vuoden 2002 kertomuksen mukaan asetettu 62 prosentille tilivirastoista[41]. Tulostavoitteiden ja määrärahojen yhteys on jäänyt epämääräiseksi, koska tulosohjaukseen liittyvää seurantaa on pidetty puutteellisena. Tulostietoja on raportoitu määrällisesti riittävästi, mutta niiden sisältö ja laatu on koettu kehityskohteeksi.[42]

Tulostavoitteiden asettamisen ja tulosraportoinnin ongelmia voidaan pitää ilmentymänä neljästä pääasiallisesta ongelmasta, jotka liittyvät ministeriöiden tulosohjaustehtävien ja tulosohjauksen toimenpiteiden kehittämiseen, tuloksellisuuden käsitteistöön, ministeriöiden ja virastojen johtamiseen sekä tuloksellisuuden laskentatoimen kehittämiseen.[43]

Virastojen ministeriöille kohdistuvan tulosvastuun toteuttamisen käytännön järjestelyt eivät ole olleet riittäviä. Tulosohjauksen toimintavapaudet on toteutettu valtionhallinnossa tulosohjausuudistuksen tavoitteiden mukaisesti, mutta vastaavia tulosvastuuta toteuttavia menettelyitä ei ole ollut organisoitu virastojen ja ministeriöiden välille. Tämä ei ole kuitenkaan tarkoittanut sitä, ettei vastuu toiminnasta olisi asenteiden tasolla vahvistunut, mutta luottamukseen perustuvaa tulosvastuuta ei voida pitää riittävänä menettelynä toimintavastuun toteamisessa.[44] Tilivelvollisuuden ja siihen olennaisena osana kuuluvan tulosvastuun osalta ajattelu korostaa ministeriöiden tehtävää hallinnonalojensa ja politiikkasektoreidensa ohjaajina ja johtajina. Myös viraston on tunnistettava, mitä tulosvastuu tarkoittaa sen oman toiminnan kohdalla ja mitä seuraa tulostavoitteiden ylittämisestä tai alittamisesta. Yksityisissä talousyksiköissä on olemassa mekanismit, joilla tulosvastuun toteutumista arvioidaan ja tulosvastuullisille myönnetään vastuuvapaus. Yksi tulosohjaukseen ja tulosvastuun toteamiseen liittyvä kritiikin aihe on ollut se, etteivät ministeriöt ole käsitelleet virastojen laatimia tilinpäätöksiä. Virastojen toimintaan ja tuloksellisuuteen kohdistuvaa raportointia ei ole hyödynnetty tulosvastuun todentamisen näkökulmasta, vaan raportoinnin avulla on perusteltu tulevia määrärahoja.[45]

Tuloksellisuuden jaottelu taloudellisuuteen, tuottavuuteen ja vaikuttavuuteen on toimiva perusjäsennys. Se ei ole kuitenkaan tuonut esille riittävästi julkisen hallinnon erilaisia rooleja ja vastuita tuloksellisen toiminnan järjestämisessä. Käsitteistö on osaltaan aiheuttanut sen, että ministeriöiden sekä virastojen ja laitosten vaikuttavuustavoitteiden tasoja ei ole tunnistettu. Yhteiskunnallinen vaikuttavuus sekä toiminnallinen tuloksellisuus ovat sekoittuneet asioiden olennaisuuden ja hallinnon eri tasojen vastuut peittävällä tavalla. Tuloksellisuuden kolmijako on koettu

[40] Valtiontalouden tarkastusvirasto, 2004, s. 33
[41] Valtiontalouden tarkastusvirasto, 2003, s. 30
[42] Lähdesmäki, 2003, s. 193
[43] HE 56/2003, s. 31
[44] Harrinvirta, 1998, s. 96
[45] Lähdesmäki, 2003, s. 196

ongelmalliseksi myös siksi, että se ei tunnista palveluntuotannon laatua yhtenä julkisen toimintayksikön arvoperustaan kuuluvana tekijänä.[46]

Tilinpäätösvelvollisten yksiköiden ja siten myös valtion tilinpäätöksen sisällöllisenä ongelmana on nähty se, ettei talousarvion toteumaa, tuottoja ja kuluja sekä valtion taloudellista asemaa koskevaa raportointia ole kuin vain muodollisella tavalla kytketty toiminnan tuloksellisuutta koskevaan raportointiin[47]. Tulostavoitteiden – jotka nekin on usein asetettu siten, että ne kuvaavat itse tekemistä ja toimenpiteitä, eivätkä varsinaisia tuloksia – ja voimavarojen välisiä yhteyksiä ei ole tunnistettu.

3.2 Tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen keskeisimmät muutokset

3.2.1 Tulosohjauksen ja tilivelvollisuuden terävöittäminen

Hallituksen syksyllä 2003 eduskunnalle antama esitys laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta sisälsi laaja-alaisen kehittämisohjelman tulosohjauksen ja tilivelvollisuuden kehittämiseksi. Lakiesityksen taustalla olivat keskushallintohankkeen tulosohjauksen terävöittämistä ja sen sisällön kehittämistä korostaneet suositukset, joissa erityistä huomiota kiinnitettiin tulostavoitteista eduskunnalle budjettiesityksessä annettavan informaation selkeyteen ja johdonmukaisuuteen sekä tarpeeseen eritellä yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ja toiminnalliset tulostavoitteet. Keskushallintohankkeen jatkotyönä tehdyt valtiovarainministeriön selvitykset tilinpäätösmenettelyiden kehittämisestä sekä tulosohjauksen terävöittämisestä toimivat toteutettujen säädösmuutosten perustana.

Laki valtion talousarviolain muuttamisesta tuli voimaan 1.1.2004 ja sitä tarkentava talousarvioasetus 15.4.2004. Tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen tavoitteena on ollut selkeyttää ja terävöittää ministeriön tulosohjausprosessiin liittyviä tehtäviä virastojen tulosvastuun toteuttamiseksi. Muutoksilla pyritään vahvistamaan ministeriön asemaa siten, että tulosohjaus mahdollistaa tulosohjattavan toiminnan strategisen kehittämisen. Tulosohjaukselle on haluttu luoda entistä kiinteämpi yhteys päätöksentekoon, seurantaan ja arviointiin sekä formalisoimalla itse prosessia että monipuolistamalla tuloksellisuuden näkökulmia.

Viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta (*oikea ja riittävä kuva*)[48]. Tilivelvollisuuden parantamiseksi lainsäädännössä määriteltiin entistä tarkemmin, mitkä ovat vastuunalaisuuden toteuttamiseksi ja yhteiskuntapoliittisen suun-

[46] HE 56/2003, s. 31
[47] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 47
[48] Laki valtion talousarviosta, 21 §

nittelun ja päätöksenteon tueksi raportoitavaksi edellytetyt oikeat ja riittävät tiedot valtion taloudesta ja toiminnan tuloksellisuudesta. Tulosprisman muodossa esitettyä tuloksellisuuskriteeristöä, jonka mukainen tavoitteenasettelu ja raportointi toteuttavat oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen, käsitellään tutkielman luvussa 4. Keskeisimmät tuloksellisuuskäsitteistön muutokset liittyvät yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden erottamiseen siten, että kokonaisvastuu ensimmäisestä on ministeriöillä. Kahtiajaolla pyritään kiinnittämään huomioita laaja-alaisen yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toisaalta toimintayksikön asiakasvaikuttavuuden ja palvelukyvyn välisiin eroihin. Tuloksellisuuden näkökulmia on monimuotoistettu siten, että toimintaprosessin lisäksi tarkastelussa ovat myös keskeisimmät panostekijät – henkilöstövoimavarojen hallinta ja kehittäminen – sekä toimintayksikön ulkoinen ja sisäinen laatu. Laadun huomioiminen valtion toiminnan ja talouden keskeisenä tavoitteena velvoittaa julkiset toimintayksiköt raportoimaan ja arvioimaan toimenpiteitään ja suoritteitaan myös tästä näkökulmasta, ei vain määrällisesti. Laatu osana tuloksellisuuskäsitteistöä on perusteltavissa myös siten, että uudessa julkisia toimintoja koskevassa lainsäädännössä laatu ja oikeus laatuun on nostettu erääksi keskeiseksi lainsäädännöllä edistettäväksi julkisen toiminnan tavoitteeksi ja periaatteeksi sekä jopa eräiden oikeuksien taustalla vaikuttavaksi periaatteeksi.[49]

3.2.2 Valtionhallinnon tulostavoitteiden hierarkia

Tulosohjauksessa on pyritty erottamaan ministeriöiden tehtävä hallinnonalansa strategisena johtajana ja tavoiteasetannan ohjaajana. Tulossopimusmenettelyssä ministeriö ja virastot sopivat virastoille vuosittain asetettavat tulostavoitteet. Samassa yhteydessä osoitetaan myös näiden toteuttamiseen liittyvät voimavarat. Prosessiin liittyy lisäksi tavoitteiden toteuman säännönmukainen seuranta ja arviointi.

Tuloksellisuuden peruskriteereitä sovelletaan tulosohjauksessa siten, että talousarvioasiakirjojen tavoitteenasettelu, tulossopimukset ja virastoille ja laitoksille niiden pohjalta vahvistetut tulostavoitteet luovat selkeän, johdonmukaisen ja ymmärrettävän tuloksellisuuteen pyrkivän kokonaisuuden ja että talousarvioasiakirjat muodostavat selkeän perustan tuloksellisuudelle ja tilivelvollisuudelle. Tulosohjauksessa tuloksellisuuden peruskriteereitä sovelletaan siten, että tulostavoitteet asetetaan toiminnallisen tehokkuuden ja laadunhallinnan eri osa-alueille sekä lisäksi henkisten voimavarojen hallinnan rakenteelliselle ja pääasialliselle kehittämiselle samoin kuin yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen kohdistuville olennaisimmille tavoitteille.[50]

Tulosohjauksen yksi keskeinen asiakirja on valtion talousarvioesitys, jonka perusteluiden selvitysosissa esitetään ja asetetaan keskeisimmät tulostavoitteet. Ennakollinen tilivelvollisuus tarkoittaa sitä, että talousarvioon ehdotettavat määrärahat on perusteltava aikaansaannoksilla eli vaikuttavuustavoitteilla ja toiminnallisilla tulostavoitteilla. Hallituksen asettamat ja ministeriöiden

[49] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 50
[50] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 64

muotoilemat yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet, jotka esitetään pääluokka- ja lukuperusteluissa, ohjaavat virastojen ja laitosten tulostavoitteiden asettamista. Vaikuttavuustavoitteita asetetaan erityisesti laajoille toimialoille ja politiikkasektoreille, kun taas toiminnallisia tulostavoitteita sovelletaan virastojen ja laitosten tavoitteiden asettamisessa.[51]

Koko valtionhallinnon osalta tulostavoitteiden toteuma esitetään valtion tilinpäätöskertomuksessa, johon talousarvioesitys niin ikään antaa perustan. Jälkikäteisen tilivelvollisuuden todentamisessa on kysymys siitä, että hallitus on velvollinen antamaan oikean ja riittävän kuvan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehityksestä ja hallinnonaloittain toiminnallisen tuloksellisuuden pääpiirteistä. Tiedot on esitettävä siten, että toteutunutta kehitystä tarkastellaan suhteessa talousarvioesityksessä esitettyyn.[52] Ministeriöt ovat lisäksi velvollisia hallinnonalakohtaisesti raportoimaan tulostavoitteiden toteumasta hallinnonalan toimintakertomuksessa.

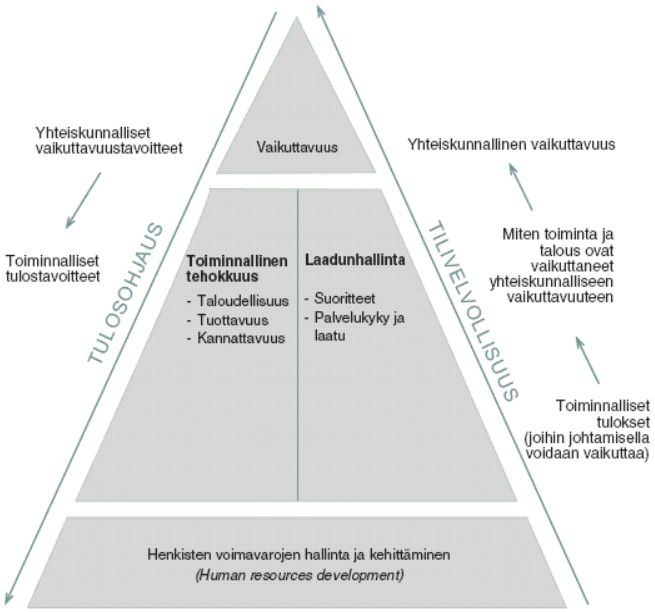
Yksittäisen viraston tulostavoitteet asetetaan osin talousarvioesityksen yhteydessä, mutta laajemmin niistä sovitaan ministeriön ja viraston välisessä tulossopimusmenettelyssä. Virastolle asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta raportoidaan tilinpäätöksessä sekä sen yhteydessä toimintakertomuksessa. Ministeriöt on talousarvioasetuksessa velvoitettu vuosittain antamaan perustellun kannanoton hallinnonalansa viraston tilinpäätöksestä ja niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätös ja siitä annettu valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomus ja muut viraston toimintaa ja taloutta sekä tilinpäätöstä koskevat selvitykset ja lausunnot antavat aihetta. Kannanoton valmistelua varten ministeriön asiana on laatia ja hankkia tarvittavat selvitykset ja arvioinnit.[53]

4 JULKISEN TOIMINTAYKSIKÖN TULOKSELLISUUS

4.1 Valtionhallinnon uudistettu tuloksellisuuskriteeristö

Tulostavoitteiden asettamisessa ja tuloksellisuutta koskevassa raportoinnissa käytettävät tuloksellisuuden peruskriteerit muodostuvat yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta, jonka osatekijöitä ovat toiminnallinen tehokkuus, tuotokset ja laadunhallinta sekä henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen (Kuvio 2). Valtionhallinnon toiminnan tuloksellisuus, kokonaistuloksellisuus, muodostuu edellä mainittujen osa-alueiden yhteisvaikutuksesta. Kokonaistuloksellisuutta arvioitaessa toimintayksikön käyttämiä panoksia ja aikaansaatuja vaikutuksia tarkastellaan kaikkien sidosryhmien näkökulmasta siten, että yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ilmentävät yleistä tahtotilaa.

[51] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 30–31
[52] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 30–32
[53] Asetus valtion talousarviosta 66 §



Kuvio 2: Tuloksellisuuden peruskriteerit[54]

Toiminnan ja talouden tuloksellisuutta koskevien oikeiden ja riittävien tietojen raportoimiseksi on tarpeellista, että tilinpäätösvelvolliset toimintayksiköt raportoivat kattavalla tavalla tuloksellisuuden osa-alueista. Tulostavoitteiden asettaminen samoin kuin raportointi tulisi tehdä kunkin viraston toimintaan soveltuvilla indikaattoreilla ja täydentävällä sanallisella analyysillä.

4.2 Yhteiskunnallinen vaikuttavuus

Uudessa tuloksellisuuskäsitteistössä on aiempaa selkeämmin eroteltu ylätason vaikuttavuus ja toisaalta operatiivisen toiminnan tuloksellisuus. Yhteiskunnallinen vaikuttavuus kuvaa yhteiskuntapolitiikan tai sen lohkon laaja-alaista onnistumista ja suhdetta kustannuksiin sekä käytetyistä keinoista ja menettelyistä seuranneisiin vaikutuksiin[55]. Yhteiskunnallisilla vaikuttavuustavoitteilla tavoitellaan välittömiä ja välillisiä hyvinvointivaikutuksia. Yhteiskunnallinen vaikuttavuus kuvaa kokonaisvaltaisesti toimenpiteiden vaikutuksia suhteessa asetettuihin yhteiskunnallisiin tavoitteisiin, esimerkiksi riittävä sosiaaliturva tai tehokas ja toimiva terveydenhuolto[56].

Yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ovat valtioneuvoston yhteisesti asettamia tulostavoitteita, joilla lähinnä ohjataan virastojen ja laitosten tulostavoitteiden asettamista. Ne ovat usein välillisiä ja vaikeammin todennettavissa olevia; vaikuttavuustavoitteiden saavuttaminen edellyttää usein useiden toimijoiden samansuuntaisia tavoitteita, jolloin virastojen ja laitosten yhteiskunnalliset vaikutukset koskevat vain niin omaa toimintaa[57].

[54] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 31
[55] HE 56/2003, s. 43
[56] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 62
[57] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 24

Vaikuttavuudesta puhuttaessa on huomioitava sen ero suhteessa vaikutuksiin. Vaikutus on olemassa olevan tilan muuttamista, säilyttämistä tai estämistä. Vaikutuksen voidaan ajatella olevan toimimisen ja toimimattomuuden välinen erotus (with or without the intervention).[58] Julkisen toimintayksikön toiminta on näin ajateltuna sitä vaikuttavampaa, mitä enemmän toiminnasta aiheutuvat vaikutukset ovat asetettujen tavoitteiden pohjana olevien tarpeiden suuntaisia[59]. Lisäksi on huomioitava, että tavoiteltujen vaikutusten rinnalla on tarpeen tarkastella myös eitoivottuja sivuvaikutuksia, jotka voivat esimerkiksi vääristää markkinoita ja toimia näin yhteiskunnallisten vaikuttavuustavoitteiden vastaisesti.

4.3 Toiminnallinen tuloksellisuus

4.3.1 Toiminnallinen tehokkuus

Tuloksellisuuden uudistetussa peruskäsitteistössä aiemmin sovelletut taloudellisuuden ja tuottavuuden käsitteet on korvattu toiminnallisella tehokkuudella. Laajemman tehokkuuskäsitteen avulla voidaan puhua esimerkiksi johtamisen tehokkuudesta tai organisaation tehokkuudesta, johon sisältyvät myös toiminnan taloudellisuus, tuottavuus ja kannattavuus.[60]

Toiminnallisen tehokkuuden käsite sisältää taloudellisuuden ja tuottavuuden, joilla pyritään turvaamaan niukkojen resurssien tehokas käyttö. Taloudellisuus kuvaa suoritteiden ja kustannusten suhdetta tai käänteisesti kustannusta per suorite; taloudellisuus ilmenee siis pyrkimyksenä tuottaa samoilla kustannuksilla mahdollisimman paljon suoritteita tai samat suoritteet mahdollisimman pienin kustannuksin. Tuottavuus on määriteltävissä tuotannon määrän ja sen tuottamiseen käytettyjen panosten suhteena eli toimintayksikön tuotantokykynä. Panosten käytön näkökulmasta tuottavuudella tarkoitetaan sitä, kuinka tehokkaasti panoksia on tuotantoprosessissa käytetty (panostehokkuus). Tuotosten näkökulmasta tuottavuudella tarkoitetaan sitä, kuinka paljon suoritteita olemassa olevilla panoksilla on saatu aikaan. Jos tuotos suhteutetaan käytettyyn työpanokseen, puhutaan työn tuottavuudesta ja jos se suhteutetaan kaikkiin panoksiin, kyse on kokonaistuottavuudesta.[61] Edellä mainittujen määrittelyiden mukaisesti taloudellisuutta ja tuottavuutta kuvaavat tuloskäsitteet ovat suhteellisia ja edellyttävät näin aina vertailuasetelmaa; esimerkiksi toimintakertomukseen sisältyvässä tuloksellisuuden kuvauksessa on esitettävä toteumatiedon vertailutiedot kahdelta edelliseltä vuodelta.

Toiminnalliseen tehokkuuteen liitetään lisäksi kannattavuus, joka on tulosprisman yhteydessä ymmärrettävä nimenomaan maksullisen ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutena. Virastojen ja laitosten maksullisesta toiminnasta on säädelty maksuperustelaissa, jonka lisäksi maksullista toimintaa säädellään erityislaeissa. Maksullisen toiminnan kannattavuutta

[58] Meklin, 2002, s. 89–90
[59] Pöllä & Etelälahti, 2002, s. 87
[60] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 48
[61] Tuottavuuskehitys ja kilpailukyky tavoitteiksi, 2003, s. 21

mitataan suoritteiden myynnistä saatujen tulojen ja tuotantotekijöiden käytöstä aiheutuneiden kulujen erotuksena (kustannusvastaavuus) sekä niiden välisenä suhteena (kustannusvastaavuusprosentti). Vastaava kannattavuuden käsite on käytössä myös yrityssektorilla.

4.3.2 Tuotokset ja laadunhallinta

Tuloksellisuuden osa-alue tuotokset ja laadunhallinta sisältää suoritteita ja julkishyödykkeitä sekä palvelukykyä koskevan tarkastelun. Hallituksen eduskunnalle antamassa lakiesityksessä on todettu, että viraston tai laitoksen edellytetään asettavan tavoitteita ja raportoivan tuottamistaan suoritteista ja niiden määristä. Lisäksi esitetään tietoja palvelukyvystä ja suoritteiden laadusta sekä asiakastyytyväisyydestä. [62]

Tuloksellisuuden jaottelu taloudellisuuteen, tuottavuuteen ja vaikuttavuuteen ei tunnistanut laatua valtionhallinnon toiminnan tuloksellisuuden määreenä. Tulosohjaukseen kohdistuneessa kritiikissä on todettu, että edellä mainittu kolmijako tarjoaa kannustimia ainoastaan suoritteiden määrälliseen tarkasteluun. Laadun ja laadunhallinnan nostaminen osaksi tuloksellisuuskäsitteistöä korostaa kansalaisten asemaa julkishallinnon asiakkaina.

Laatua voidaan tarkastella toiminnan sisäisenä ja tehokkuudelle läheisenä käsitteenä, mutta toiminnan laatua voidaan tarkastella myös ulkoisena ja siten läheisenä vaikuttavuuden käsitteelle. Tällöin viitataan nimenomaan lopputuotteen laatuun, ja tyypillisenä laadun mittarina pidetään esimerkiksi asiakkaan tyytyväisyyttä saamaansa palveluun.[63] Laatu tuloksellisuuden kriteerinä on monimuotoinen käsite, jonka tarkastelu edellyttää kummankin edellä esitetyn näkökulman huomioimista.

Laatu on yleisesti hyväksytyn määritelmän mukaisesti niistä ominaisuuksista koostuva kokonaisuus, joihin perustuu toiminnon tai prosessin, tuotteen, organisaation, järjestelmän, henkilön tai minkä tahansa edellisten yhdistelmän kyky täyttää sille asetetut vaatimukset ja siihen kohdistuvat odotukset[64]. Kokonaislaatuun vaikuttavina osatekijöinä on mahdollista tunnistaa esimerkiksi suoritteen laatu, palveluprosessin laatu, palvelujärjestelmän laatu ja organisaation sisäisten toimintaprosessien laatu.

Viraston tai laitoksen toimintaprosessit ja –tavat sekä näiden laatu luovat edellytykset tulokselliselle toiminnalle ja suoritetuotannolle. Laatu on näin ymmärrettynä organisaation sisäisen toiminnan ja prosessien tehokkuutta ja virheettömyyttä[65]. Toimintaprosessien laatua määrittelevät myös käytössä olevat panostekijät, joita ovat henkilöstö ja toiminnan materiaaliset puitteet.

---

[62] HE 56/2003, s. 43
[63] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 48
[64] Mäki & Sorri, 1999, s. 41
[65] Lumijärvi & Jylhäsaari, 2000, s. 50

Tarkasteltaessa toimintayksikön ulkoista laatua oleellista on viraston tai laitoksen toiminnan arvottaminen suhteessa asiakkaan asettamiin vaatimuksiin, jotka kohdistuvat ensisijaisesti julkishallinnon palvelutuotantoon. Palvelun laadun tarkasteluun voidaan yhdistää oikea-aikaisuus, määrä tai volyymi, saavutettavuus, saatavuus, palvelun sisällön oikeellisuus, turvallisuus ja palvelun sopivuus suhteessa asiakkaan tarpeisiin.[66]

4.3.3 Henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen

Henkisten voimavarojen hallinta kuvaa osaamista ja aineetonta pääomaa, joka muodostuu henkilöstön määrää, tilaa, osaamista, työtyytyväisyyttä ja kehittymistä arvottavista tavoitteista. Henkisten voimavarojen osa-alueita ovat informaatiopääoma, henkilöstö ja sen palvelukyky sekä henkilöstön hallussa oleva tieto ja osaaminen, organisaatiokulttuuri ja organisaation pääoma sekä uudistumiskyky, verkostot ja maine.[67] Talousarvioasetuksen mukaan keskeiset, toimintakertomuksessa raportoitavat henkisten voimavarojen hallintaa ja kehittämistä koskevat tiedot ovat tiedot henkilöstömäärästä, henkilöstön rakenteesta eri tehtäväryhmissä, henkilöstökuluista ja niiden rakenteesta ja työhyvinvoinnista sekä niiden kehityksestä samoin kuin osaamisen ja muun aineettoman pääoman kehityksestä sekä toimintojen ja palveluiden uusiutumisesta[68].

Henkisten voimavarojen hallinnan nostaminen yhdeksi tuloksellisuuden osa-alueeksi on perusteltua, koska henkilöstö on tulevina vuosina sekä keskeinen menestystekijä että toiminnallinen ja taloudellinen haaste[69]. Valtionhallinnossa tulevina vuosina tapahtuva eläköityminen mahdollistaa toiminnan sopeuttamisen ja uudelleenorganisoinnin. Toisaalta yhä kiristyvä kilpailu henkilöstön saatavuudesta edellyttää sitä, että valtionhallinto sitoutuu huolehtimaan ja kehittämään henkilöstöään ja viestii siitä näin myös sidosryhmille.

Henkisten voimavarojen hallinnan ja kehittämisen tulostavoitteet ja niiden yksityiskohdat on usein jätetty virastojen ja laitosten vastuulle. Tulostavoitteiden asettamisessa henkisten voimavarojen hallinnassa on lähinnä kysymys asianmukaisen henkisten voimavarojen hallintatoiminnon edellyttämisestä virastoissa ja laitoksissa sekä hallinnonalan tason strategisissa kysymyksissä, kuten esimerkiksi erilaisissa toimialajärjestelyissä[70].

---

[66] Mäki & Sorri, 1999, s. 95
[67] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 65
[68] Asetus valtion talousarviosta, 65 §
[69] Parempaan tilivelvollisuuteen, 2003, s. 23
[70] Pöysti, 2004, s. 10

5 MINISTERIÖIDEN TILINPÄÄTÖSKANNANOTTOJEN MERKITYS TILIVELVOLLISUUDEN JA TULOKSELLISUUDEN NÄKÖKULMISTA

5.1 Ministeriöiden tilinpäätöskannanottojen sisältö ja merkitys

Tulosohjausprosessin vuorovaikutteisuutta on lisätty velvoittamalla ministeriöt antamaan perusteltu kannanotto vuosittain viimeistään varainhoitovuotta seuraavan kesäkuun 15 päivänä kunkin tulosohjattavan tiliviraston ja valtion rahaston tilinpäätöksestä sekä niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätös ja siitä annettu valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomus ja muut tiliviraston ja/tai talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston toimintaa ja taloutta sekä tilinpäätöstä koskevat selvitykset ja lausunnot antavat aihetta. Kannanoton valmistelua varten ministeriön asiana on laatia ja hankkia tarvittavat selvitykset ja arvioinnit.[71]

Talousarvioasetuksen mukaisesti ministeriön on lausuttava tilinpäätöskannanotossaan

1. Arvio tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä sekä tulosprisman mukaisesti asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta;
2. Ovatko käytetyt tuloksellisuuden raportoinnin perusteet ohjauksen ja tulosvastuun kannalta asianmukaisia sekä ministeriön kanta kehittämistarpeista;
3. Mihin toimenpiteisiin tilivirastossa tai rahastossa sekä tilivirastoon mahdollisesti kuuluvissa virastoissa ja laitoksissa on tarpeen ryhtyä tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi;
4. Mihin toimenpiteisiin ministeriö ryhtyy tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi.[72]

Ministeriön tulosohjattavalle toimintayksikölle osoitettu julkinen kannanotto on aikataulullisesti kytketty valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksen raportointiin siten, että tilinpäätöskannanoton sisältämässä tulosarvioinnissa huomioidaan tilintarkastuksen ja tähän liittyvän toiminnan tarkastuksen sisältö ja mahdolliset havainnot. Tarkastusviraston vuositilintarkastusohjeen mukaisesti tilintarkastuksen avulla pyritään varmistumaan tarkastuskohteen taloudellisen tilivelvollisuuden toteutumisesta, millä viitataan erityisesti toiminnan normien ja säädöstenmukaisuuteen[73]. Muilla selvityksillä ja arvioinneilla viitataan ministeriön mahdollisuuteen tilata riippumaton, ulkopuolinen arvio tilinpäätöksen ja tulostiedon laadusta ja tulostavoitteiden saavuttamisesta. Selvityksillä ja arvioinneilla voi olla myös ennakoiva tehtävä palvelukyvyn ja tuloksellisen toiminnan kehittämisessä.[74]

[71] Asetus valtion talousarvioista 66 §
[72] Asetus valtion talousarvioista 66 §
[73] Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus, 2003, s. 7
[74] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 83–84

Ministeriön tilinpäätöskannanoton keskeisenä tavoitteena on lisätä tulosohjausprosessin vuorovaikutteisuutta. Tilinpäätöskannanottomenettely täydentää tulosohjausta; tulosohjaus ei rajoitu vain tulostavoitteiden asettamiseen ja tähän liittyvään raportointiin. Tilinpäätöskannanottomenettelyn strategisena lähtökohtana on, että ministeriö analysoi tulosohjausprosessin tuotoksia ja tällä menettelyllä myöntää vastuuvapauden tulosohjattavalle toimintayksikölle. Vastuuvapauden myöntäminen on muodollista ja kuvainnollista, eikä sitä voi suoraan verrata yksityisen sektorin vastaavaan menettelyyn, johon sisältyy myös konkreettisia seurauksia. Tilinpäätöskannanottomenettelyllä pyritään aiempaa selkeämmin tunnistamaan prosessin toimijoiden roolit; menettely korostaa tulosohjauksen puitteissa virastoille ja laitoksille osoitettua tulosvastuuta, mutta toisaalta siihen liittyy myös hallinnon yhteisvastuullinen toiminnan ja tuloksellisuuden kehittämisen tavoite. Näin ymmärrettynä tilinpäätöskannanottomenettelyn on tulkittava olevan perusteltavissa sekä organisaatio- että johtamisteoreettisesti vastaavalla tavalla kuin tulosohjausta laajemmin on tässä tutkimuksessa tulkittu.

Ministeriöiden näkökulmasta tilinpäätöskannanotossa ja siihen sisältyvässä tulosohjattaville toimintayksiköille osoitetussa palautteessa on kysymys sekä taloudenhoidon että toiminnan verifioinnista, mikä pitää sisällään tilinpäätöksen oikeellisuuden, raportoinnin laadun ja tulostietojen riittävyyden varmistamisen. Tilinpäätöskannanotolla on välineellinen ja välitön merkitys toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa, johon liittyvät voimavarojen käytön tarkoituksenmukaisuus, tulostavoitteiden saavuttaminen ja toiminnan tuloksellisuuden selvittäminen.[75] Taloudenhoidon ja toiminnan tarkastelu vastaa määritelmällisesti valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksen sisältöä, mutta tilinpäätöskannanoton asiayhteydessä ne on ymmärrettävä vain osin tässä merkityksessä. Tilinpäätöskannanotossa ministeriön edellä mainittuja asioita koskevan arvioinnin on oltava sekä muodollista että sisällöllistä siten, että tarkastelussa yksittäiset asiat liitetään laajemmin toiminnan kokonaisuuteen. Toiminnan tuloksellisuuden tarkastelussa arvioidaan voimavarojen käytön tarkoituksenmukaisuutta, tulostavoitteiden saavuttamista ja toiminnan tuloksellisuutta. Toiminnallisella tuloksellisuudella on kiinteä sisällöllinen yhteys tulosohjausprosessiin, jonka yhteydessä asetetaan sekä tulostavoitteet että sovitaan niihin liittyvistä resursseista. Ministeriön on tilinpäätöskannanotossa arvioitava viraston tai laitoksen edeltävän varainhoitovuoden keskeisten tulostavoitteiden saavuttamista, jolla viitataan nimenomaisesti talousarviossa ja tulossopimuksessa toimintayksikölle kohdistettuihin tulostavoitteisiin. Toisaalta ministeriö on velvoitettu ottamaan kantaa ja lausumaan myös tulossopimuksen ulkopuolisesta toiminnasta, mikä osoittaa, että ministeriöille on mahdollistettu tietynlainen tarkoituksenmukaisuusharkinta tilinpäätöskannanoton sisällön määrittelemisessä.

[75] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 84

Alla olevassa taulukossa (Taulukko 2) on esitetty esimerkinomaisesti asiakokonaisuuksia, joihin ministeriön tulee tilinpäätöskannanotossa ilmaista kantansa.

A. Tuloksellisuuskehitys
- suora arvio viraston tai laitoksen tuloksellisuuden kehityksestä keskeisten vaikuttavuus, -taloudellisuus- ja laatutekijöiden ja tunnuslukujen tai arviointitietojen avulla (esim. kolmen vuoden ajalta)
- arvio viraston tai laitoksen tuloksentekokyvyn kehityksestä

B. Arviot toiminnan tuloksellisuudesta
- suora arvio toimintavuoden keskeisten tulostavoitteiden saavuttamisesta
- arvio poikkeamista ja esitettyjen selvitysten ja syiden uskottavuudesta
- arvio erikseen sovituista tai valituista kohteista kuten esim. johtamisjärjestelmän toimivuus, kehittämistyön systemaattisuus, asiakastyytyväisyys tms.

C. Raportoinnin laatu
- tulostavoitteiden saavuttamista koskevan raportoinnin kattavuus: onko kerrottu kaikkien sovittujen tulostavoitteiden saavuttamisesta
- onko mahdolliset poikkeamat esitetty selkeästi ja myös selitykset poikkeamille
- onko analysoitu tai eritelty mahdollisten poikkeamien merkitystä (esim. onko satunnainen, tilapäinen tulostason vaihtelu vai merkki tuloksenteon edellytysten pysyvämmästä heikkenemisestä)

D. Tulostiedon ja perusaineiston riittävyys ja luotettavuus
- laskentajärjestelmän ja muun tietojen koonnin ja tilastoinnin laatu ja luotettavuus
- arvio käytettyjen tunnuslukujen tai arviointiaineistojen riittävyydestä ja relevanssista suhteessa asetettuihin tulostavoitteisiin
- tulosraportin ja toimintakertomuksen tietojen oikeellisuus ja riittävyys lähtökohtana budjettiasetuksen vaatimukset, asetetut vuositulostavoitteet ja yksikön koko tehtäväkenttä
- tilinpäätöslaskelmien (talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma, tase) luotettavuus
- onko perusaineistosta (tilastoista tai laadullisesta aineistosta) tehty oikeat analyysit ja johtopäätökset (ovatko päätelmät johdonmukaisia ja selkeästi dokumentoituja)

Taulukko 2: Esimerkki ministeriön tilinpäätöskannanotossa käsiteltävistä asiakokonaisuuksista[76]

5.2 Maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätöskannanottojen analyysi

5.2.1 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonala

Maa- ja metsätalousministeriön tulosohjattaville toimintayksiköille osoittamat tilinpäätöskannanotot on laadittu siten, että niiden rakenne noudattaa valtiovarainministeriön Tulosohjauksen käsikirjassa esittämää esimerkkiä. Maa- ja metsätalousministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan

[76] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 85

virasto- ja laitoskohtaisesti arvioinut asetettujen tulostavoitteiden saavuttamista ja toiminnan tuloksellisuutta ja tuloksellisuusraportoinnin perusteiden asianmukaisuutta ja kehittämistarpeita. Lisäksi ministeriö on kannanotossaan esittänyt sekä virastolle tai laitokselle että sille itselleen kohdistettuja toimenpiteitä toimintayksikön tuloksellisuuden parantamiseksi.

Arvio tuloksellisuuden kehityksestä ja asetettujen tavoitteiden toteutumisesta

Maa- ja metsätalousministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan arvioinut tulosohjattavien toimintayksiköiden tuloksellisuuden kehitystä ja niille asetettujen tavoitteiden toteutumista. Arviointi on suoritettu viraston tai laitoksen tilinpäätösasiakirjan sekä valtiontalouden tarkastusviraston kyseiseen varainhoitovuoteen kohdistuvan tilintarkastuskertomuksen ja tilintarkastajan vuosiyhteenvedon perusteella. Maa- ja metsätalousministeriön tilinpäätöskannanotoissa ei ole esitetty, että se olisi hyödyntänyt ulkopuolisia selvityksiä viraston tai laitoksen tuloksellisuuden arvioinnissa.

Maa- ja metsätalousministeriön vuoden 2005 tilinpäätöskannanotoissa tuloksellisuuden kehitystä ja asetettujen tavoitteiden toteutumista ei ole arvioitu tulossopimuksissa esitetyllä tarkkuudella. Ministeriö ei ole kannanotoissaan arvioinut toimintayksiköiden tuloksellisuutta tulosprisman mukaisesti; tuloksellisuuden arviointi on tehty yleisellä tasolla ilman systemaattista tarkastelun viitekehystä. Edellä sanotun seurauksena toimintayksikkökohtaisen analyysin laajuus, syvyys ja yksityiskohtaisuus vaihtelevat huomattavasti. Maa- ja metsätalousministeriön lähestymistapa nostaa esille yksittäisiä toimintayksikön tuloksellisuuteen liittyviä huomioita, jotka ovat erillisinä esitettyinä triviaaleja. Lähestymistavasta seuraa, että tilinpäätöskannanoton perusteella ei ole yksiselitteisesti muodostettavissa kokonaiskuvaa viraston, laitoksen tai rahaston tuloksellisuudesta. Ministeriö on esimerkiksi Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskukselle osoitetussa kannanotossaan todennut, että se pitää viraston, laitoksen tai rahaston toimintaa tuloksellisena ja että sen näkemyksen mukaan virasto on tyydyttävästi saavuttanut sille asetetut tavoitteet.[77] Ministeriön kannanotto on ristiriitainen, eikä siihen sisälly analyyttisyyttä. Ministeriö ei esittänyt, että se olisi tunnistanut tulostavoitteiden toteumaan vaikuttaneita yksittäisiä tekijöitä tai arvioinut niiden merkitystä lyhyellä ja pitkällä aikavälillä. Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskukselle osoitettu tilinpäätöskannanotto ja sen sisältö eivät tältä osin vastaa talousarvioasetuksessa esitettyä, tilinpäätöskannanottomenettelylle asetettua tavoitetta.

Maa- ja metsätalousministeriön tuloksellisuuden kehityksen ja tulostavoitteiden toteuman arviointi on kehittynyt tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen jälkeisestä lähtötilanteesta. Vuoden 2006 tilinpäätöksistä ja toimintakertomuksista annetuista tilinpäätöskannanotoissaan maa- ja metsätalousministeriö on järjestelmällisesti esittänyt arvionsa toimintayksikön tulostavoitteiden toteumasta. Tarkastelun viitekehyksenä on käytetty tulosprisman mukaista tuloksellisuuden perusjäsennystä; ministeriö on kannanotoissaan analysoinut yhteiskunnallisen vaikuttavuuden

[77] Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskuksen vuoden 2005 tilinpäätöksestä

tuen, toiminnallisen tehokkuuden, tuotoksien ja laadunhallinnan sekä henkisten voimavarojen hallinnan osa-alueille asetettujen tulostavoitteiden toteutumista ja mahdollisia poikkeamia. Toimintayksikön tuloksellisuuden arviointi on tarkoituksenmukaista kiinnittää edellä mainittuun tuloksellisuuden perusjäsennykseen, jolloin se on yhdenmukainen tulossopimuksissa esitettyjen tavoitteiden kategorisoinnin kanssa. Lähestymistapa varmistaa, että virastojen ja laitosten johto sekä ulkopuolinen lukija voivat muodostaa kokonaiskäsityksen ministeriön toimintayksikköä koskevasta tuloksellisuuden arvioinnista myös tuloksellisuuden osa-alueita vastaavasti.

Maa- ja metsätalousministeriön vuoden 2006 tilinpäätöskannanotoissa esittämä analyysi on järjestelmällisen lähestymistavan ja tuloksellisuuden viitekehyksen hyödyntämisen seurauksena aiempaa kokonaisvaltaisempaa ja monisanaisempaa. Ministeriön esittämässä analyysissä korostuvat toimintayksiköiden talousarviovuoden aikana toteuttamat toimenpiteet, joskin analyysi on paikoittain myös tulkitsevaa. Ministeriö ei ole tulkitsevassa analyysissään rajoittunut tarkastelemaan vain yksittäisiä tulostavoitteita, vaan se on pyrkinyt tunnistamaan viraston tai laitoksen toiminnan syitä ja seurauksia sekä yhdistämään tätä tietoa tulostavoitteiden toteutumisen arvioinnissa. Esimerkiksi Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskuksen toiminnallisen tehokkuuden arviossaan ministeriö on nostanut esille vuonna 2006 toteutetun organisaatiouudistuksen, johon on liittynyt valtion tuottavuusohjelman edellyttämien tehostamistoimenpiteiden implementointi.[78] Ministeriön huomio osoittaa, että tilinpäätöskannanotto on laadittu siten, että toimintayksikköä ja sen toimintaa on tarkasteltu sille ominaisessa ympäristössä, jonka herkkyystekijät vaikuttavat välittömästi myös toimintayksikön tuloksellisuuteen.

Ministeriön tilinpäätöskannanotoissa on useissa yhteyksissä tunnistettu, että viraston tai laitoksen tuloksellisuutta ja erityisesti toiminnallista tehokkuutta ei ole mahdollista arvioida luotettavalla tavalla. Esimerkiksi Elintarvikeviraston vuoden 2005 tilinpäätöskannanotossa on todettu, että viraston ilmoittama yksikkökohtainen kustannusten jakautuminen ei mahdollista tuloksellisuuden kehityksen mittaamista. Toisaalta ministeriö on myös tunnistanut, että tulostavoitteiden asettaminen vaikuttaa olennaisesti niiden arvioitavuuteen: tulostavoitteiden toteutumisen mittaaminen on vaikeaa, jos asetettu tavoite on ”osallistumista” tai ”kehittämistä”.[79] Maa- ja metsätalousministeriö on kannanotoissaan tunnistanut, että tulosohjaus on prosessi, jonka vaiheet – tulostavoitteiden asettaminen, tuloksellisuusraportointi ja tilinpäätöskannanotto – ovat kiinteästi yhteydessä toisiinsa. Prosessin ensimmäisessä vaiheessa tehdyillä valinnoilla ja päätöksillä määritellään osin jo muiden vaiheiden sisältöä ja asetetaan jopa tiettyjä rajoitteita.

[78] Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskuksen vuoden 2006 tilinpäätöksestä
[79] Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Elintarvikeviraston vuoden 2005 toimintakertomuksesta

Tuloksellisuusraportoinnin perusteiden asianmukaisuus ja kehittämistarpeet

Maa- ja metsätalousministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan arvioinut hallinnonalansa tulosohjattavien virastojen, laitosten ja rahastojen tuloksellisuusraportoinnin tarkoituksenmukaisuutta. Ministeriön tulosraportointiin kohdistuva arviointi on toteavaa, eikä se kaikilta osin sisällä tulkitsevaa analyysiä, jonka avulla ministeriö perustelisi kannanotossaan esittämää. Maa- ja metsätalousministeriön tilinpäätöskannanottojen sisältö on kuitenkin kehittynyt siten, että ministeriö on vuoden 2006 tuloksellisuusraportointiin liittyvässä analyysissä osin onnistunut tunnistamaan tulosohjausprosessin vaiheiden välisiä syy- ja seuraussuhteita. Syy- ja seuraussuhteet liittyvät muun muassa tavoitteiden asettamiseen ja niiden vuosittaiseen, toimintakertomuksessa tehtävään raportointiin. Ministeriö on tunnistanut, että tulostavoitteiden asettaminen ohjaa sekä viraston tai laitoksen toiminnan sisältöä että muotoa, jolla tulosohjattava toimintayksikkö toimintakertomuksessa raportoi tulostavoitteiden toteumasta.

Ministeriön näkemyksen mukaan hallinnonalan toimintayksiköiden tuloksellisuusraportointi ja sen perusteet ovat pääsääntöisesti asianmukaisia. Ministeriön tunnistamat kehittämiskohteet kohdistuvat erityisesti tuloksellisuusraportoinnin rakenteeseen ja tulostavoitteiden toteuman esittämiseen. Ministeriö on kiinnittänyt huomioita tuloksellisuuden tunnuslukuihin ja mittareihin, joilla pyritään käsitteellistämään tuloksellisuutta. Tunnusluvut ja mittarit on määriteltävä siten, että ne kuvaavat välittömästi ja kattavasti asetettua tulostavoitetta. Maa- ja metsätalousministeriön näkemyksen mukaan tunnuslukujen ja mittareiden on oltava ennalta määriteltyjä, ajallisesti kestäviä ja valideja, koska tunnusluvut mahdollistavat tuloksellisuuden ajallisen vertailtavuuden. Mittaamisen on perustuttava systemaattiseen ja luotettavaan tiedon keräämiseen. Ministeriö on tunnistanut, että tuloksellisuuden tunnuslukujen ja mittareiden käyttö edellyttää laskentajärjestelmien ja tähän liittyen myös työajanseurantajärjestelmien kehittämistä.

Ministeriön tilinpäätöskannanotoista välittyvä tavoitetila on edelleen kehittää tulosohjausprosessia vaiheistetusti sekä tavoitteiden asettamisen että toteumatietojen raportoinnin osalta. Ministeriön tavoitetilassa tulosohjauksen prosessi ei ole staattisesti kiinnitetty tulossopimukseen, vaan kokonaisvaltainen hallinnonala- ja toimintayksikkötasoinen tuloksellisuuden kehittäminen edellyttää myös tämän viitekehyksen ulkopuolista tarkastelua. Ministeriö korostaa, että tuloksellisuuden kehittämiseksi ja osin myös oman toimintansa ymmärryksen syventämiseksi viraston tai laitoksen on kuvailtava ja analysoitava tulostavoitteesta poikkeavan toteuman syitä ja seurauksia sekä otettava proaktiivisesti kantaa suunniteltuihin tai jo toteutettuihin korjaaviin toimenpiteisiin ja niiden arvioituihin vaikutuksiin.

Ministeriön esitys tulosohjattavan toimintayksikön toimenpiteiksi tuloksellisuuden parantamiseksi

Maa- ja metsätalousministeriön tilinpäätöskannanotoissaan tulosohjattaville toimintayksiköille esittämät toimenpide-ehdotukset kohdistuvat erityisesti toiminnan painopistealueiden tunnistamiseen ja näiden tuloksellisuuden kehittämiseen sekä reaalisesti että käsitteellisesti tunnusluku-

jen muodossa. Ministeriö on hyödyntänyt tilinpäätöskannanottomenettelyä strategisen ohjauksen välineenä ja tuonut esille nimenomaisesti niitä osa-alueita, joihin se edellyttää viraston tai laitoksen kohdistavan toimenpiteitä – ministeriö ei ota yksityiskohtaisesti kantaa toteutukseen tai käytännön menettelyihin. Ylhäältä alas – lähestymistapa ja yleisesti tunnustettujen julkiselle toimintayksikön tuloksellisuuteen liittyvien asioiden esittäminen tilinpäätöskannanotossa ovat osin tulosohjausuudistuksessa omaksutun ajattelumallin mukaisia, mutta tällä tasolla oleva vuorovaikutus ei juurikaan lisää tilinpäätöskannanottomenettelyllä tavoiteltavaa todellista tuloskeskustelua.

Maa- ja metsätalousministeriö on osana tulosohjausta ja siten myös tilinpäätöskannanotoissaan huomioinut hallinnonalan tuottavuusohjelmassa virastoille ja laitoksille kohdistuvat tavoitteet, jotka liittyvät keskeisesti henkilöstöresurssien vähentämiseen ja työn tuottavuuden parantamiseen. Hallinnonalalla on vuosien 2006 ja 2007 aikana toteutettu laajoja organisaatiouudistuksia, joiden myötä virastojen tehtäviä on koottu yhteen ja aiemmin ministeriön vastuulla olevia toimeenpanotehtäviä on eriytetty virastotasolle. Ministeriön on uudistusten yhteydessä huomioinut toimintayksiköiden mahdollisuudet tehostaa prosesseja synergia- ja mittakaavaetujen saavuttamiseksi. Myös valtionhallinnon palvelukeskushankkeella, jolla pyritään tehostamaan tiettyjen tukipalveluiden tuotantoa, on välitön vaikutus esimerkiksi Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskuksen toimintaan kohdistuviin vaatimuksiin. Ministeriö on pyrkinyt myös tilinpäätöskannanotoissa priorisoimaan muutoksen suunnitteluun ja johtamiseen liittyviä asiakokonaisuuksia. Lähestymistapa osoittaa, että tilinpäätöskannanoton laadinnassa on tunnistettu ympäristötekijöitä, jotka määräävät ulkoisesti viraston toiminnan sisältöä ja kohdistavat siihen ulkoisina tekijöinä tarpeita.

Tutkimuslaitosten tilinpäätöskannanotoissa on nostettu esiin niiden tarve hankkia ulkopuolista rahoitusta kehittämällä yhteistyötä yritys- ja rahoittajatahojen kanssa. Tutkimuslaitosten edellytetään yhteistyössä ministeriön kanssa määrittelevän ydinosaamisalueensa, johon liittyvää tietotaitoa ja osaamista tulee sekä laajentaa että syventää. Edellä mainittu edellyttää pitkän tähtäimen henkilöstösuunnittelua, joka mahdollistaa osaamispääoman kasvattamisen lisäämällä tutkijoiden rekrytointia annetun henkilöstökehyksen puitteissa. Tutkimuslaitosten tulee sekä hallinnonalan sisäisesti että sen rajat ylittävästi kartoittaa ja hyödyntää yhteistyömahdollisuuksia muiden tutkimusta tekevien toimijoiden kanssa siten, että toisilleen päällekkäisiä tehtävistä voidaan luopua. Ministeriö on niin ikään nostanut esiin tutkimustoiminnan kansainvälistymiseen liittyvät vaatimukset, joita voidaan pitää edellytyksenä tutkimuksen tason nostamiselle.

Ministeriön omat toimenpiteet tulosohjattavan toimintayksikön tuloksellisuuden parantamiseksi

Maa- ja metsätalousministeriö on useissa tilinpäätöskannanotoissaan todennut, että talousarviolainsäädännön muutokset ovat terävöittäneet tulosohjausta ja vaikuttaneet myönteisesti tulostavoitteiden asettamiseen. Ministeriö on huomioinut, että sen itsensä tulee strategiapäivitysten yhteydessä pystyä kohdistamaan virastoille ja laitoksille sellaisia tulostavoitteita, jotka voi-

daan johtaa hallinnonalan yhteiskunnallisista vaikuttavuustavoitteista virastojen ja laitosten toiminnallisiksi tulostavoitteiksi. Ministeriö korostaa kaksisuuntaisen vuorovaikutuksen merkitystä tulosohjausprosessissa ja olennaisten, keskeisiä toiminnan osa-alueita kuvaavien tulostavoitteiden asettamisessa. Ministeriöllä on intressi kehittää tulostavoitteista konkreettisia ja mitattavia, jolloin tuloksellisuuden arviointi – sekä yleisesti että erityisesti tilinpäätöskannanottomenettelyssä – on yksiselitteistä. Ministeriö on niin ikään esimerkiksi Elintarviketurvallisuusvirastolle osoittamassa kannanotossaan korostanut vastuutaan strategisessa johtamisessa. Elintarviketurvallisuusviraston tulosohjauksesta vastaava elintarvike- ja terveysosasto on kehittänyt tähän liittyvää prosessia ja nimennyt sille omistajan. Ministeriö on myös tässä yhteydessä tunnistanut, että tulossopimusmenettelyä on kehitettävä strategialähtöisesti.[80] Ministeriön on erityisesti varmistuttava siitä, yksittäiselle tulosohjattavalle toimintayksikölle asetetut tulostavoitteet ovat alisteisia toimialalle asetetuille yhteiskunnallisille vaikuttavuustavoitteille ja toiminnallisen tuloksellisuuden tavoitteille. Vastaavasti myös Metsähallitukselle osoitetussa tilinpäätöskannanotossa on huomioitu, että ministeriö tulee ottamaan tulostavoitteiden asettamisessa huomioon kansallisen metsäohjelman tarkistuksen aiheuttamat muutokset. Tällä menettelyllä varmistutaan Metsähallitukselle asetettujen tavoitteiden ajantasaisuudesta ja vastaavuudesta suhteessa yhteiskunnallisiin linjauksiin.[81]

Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalalla on useita tutkimuslaitoksia, joiden tulosohjaukseen ja tavoiteasetantaan kohdistuu tutkimustoiminnalle ominaisia erityispiirteitä. Tulosohjauksen käsikirjassa on todettu, että tutkimustoimintaa ja sen tuloksellisuuden arviointia ei ole kaikissa tapauksissa tarkoituksenmukaista tehdä vuositasolla. Tutkimuslaitosten tulossopimuksissa on kuitenkin useampivuotisten hankkeiden osalta sovittava välitavoitteita, joiden toteutumista on mahdollista tarkastella toimintakertomuksen tuloksellisuutta käsittelevässä osiossa. Lisäksi tutkimustoiminnassa on olennaista, että keskeisimmille hankkeille asetetaan laatutavoitteita, esimerkiksi tulosten soveltamiskelpoisuudelle ja käytölle.[82] Ministeriö on toimialansa sektoritutkimuslaitosten tilinpäätöskannanotoissa tuonut esille, että se pyrkii kehittämään toiminnallisen tehokkuuden mittaamista ja tulostavoitteiden rakennetta yhteistyössä hallinnonalan tutkimuslaitosten ja niiden tulosohjaajien kanssa. Ministeriö on tunnistanut oman roolinsa erityisesti strategista päätöksentekoa ohjaavan tutkimustiedon tilaajana, mikä sisältyy olennaisesti tulosohjausprosessin tavoitteenasetteluun, jonka mukaisesti hallinnonalan vaikuttavuustavoitteet ohjaavat yksittäisen viraston tai laitoksen tulostavoitteiden asettamista.

Ministeriö on kategorisesti useissa vuoden 2005 kannanotoissaan huomioinut tilinpäätökseen sisällytettävän sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuman valmisteluun liittyvän arviointimenettelyiden kehittämisen. Ministeriö on joiden virastojen, laitosten ja rahastojen osalta käsitellyt vastaavaa asiakokonaisuutta myös tuloksellisuusraportoinnin arvioinnin yhteydessä. Ministeriö on huomauttanut, että kyseisten virastojen tilinpäätösten laadintaprosesseissa on tunnis-

[80] Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Elintarviketurvallisuusviraston tilinpäätökseen vuodelta 2006
[81] Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Metsähallituksen tilinpäätöksestä vuodelta 2006
[82] Tulosohjauksen käsikirja, 2005, s. 24

tettu vakavia sisäisen valvonnan puutteita. Ministeriö edellyttää, että tilinpäätökseen sisältyvässä sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausumassa kuvataan niiden menettelyiden tila, joilla virasto tai laitos varmentaa talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden, hallinnassaan olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen sekä johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot toimintayksikön taloudesta ja toiminnasta. Ministeriön kehittämissuositus on osoitettu virastolle tai laitokselle, vaikka se on esitetty asiayhteydessä, jossa käsitellään ministeriön itsensä toimenpiteitä tulosohjattavan toimintayksikön tuloksellisuuden parantamiseksi. Toisaalta mikäli ministeriön kehittämissuositusta tarkastellaan kannanotossa esitetyssä asiayhteydessä, on mahdollista tulkita, että ministeriö pyrkii aktiivisesti kehittämään hallinnonalatasolla sisäisen valvonnan rakenteita, joiden mukaisesti sisäisen valvonnan menettelyt yhdistetään kiinteästi hallinnonalan johtamiseen ja ohjaukseen, erityisesti tulosohjauksen prosessiin.

5.2.2 Oikeusministeriön hallinnonala

Oikeusministeriön hallinnonalansa virastoille ja laitoksille osoittamat tilinpäätöskannanotot on laadittu siten, että ne noudattavat rakenteellisesti valtiovarainministeriön Tulosohjauksen käsikirjassa esittämää esimerkkiä. Tilinpäätöskannanotoissa on esitetty ministeriön arvio tulosohjattavan viraston tai laitoksen tuloksellisuudesta sekä asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta. Tilinpäätöskannanotoissa on arvioitu viraston tai laitoksen tuloksellisuusraportoinnin asianmukaisuutta ohjauksen ja tulosvastuun näkökulmista. Tilinpäätöskannanotoissa on esitetty ministeriön mahdolliset tuloksellisuusraportointiin kohdistuvat kehittämissuositukset. Lisäksi ministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan osoittanut virastoille tai laitoksille toimenpiteitä, joihin se edellyttää niiden ryhtyvän toimintakertomuksessa esitetyn tuloksellisuuden parantamiseksi. Ministeriö on vastaavasti tunnistanut toimenpiteitä, joihin se itse sitoutuu arvioinnin kohteena olevan viraston tai laitoksen tuloksellisuuden edelleen kehittämiseksi.

<u>Arvio tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä sekä asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta</u>

Oikeusministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan arvioinut virastojen ja laitosten toiminnan tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä asetettujen tulostavoitteiden toteutumista. Ministeriö on järjestelmällisesti esittänyt tilinpäätöskannanotossaan viraston tai laitoksen keskeisimmät tehtävät sekä yleisarvion toimintayksikölle asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta. Hallinnonalan organisaatiorakenteesta seuraa, että ministeriö on kannanoton kohteesta riippuen käsitellyt sektorikohtaisia tulostavoitteita – esimerkiksi hallintotuomioistuimet, yleiset tuomioistuinlaitokset ja työtuomioistuin – ja niiden toteumaa yhtenä kokonaisuutena. Ministeriö on kuitenkin myös näissä tapauksissa pyrkinyt tunnistamaan sektorin yksittäisten toimijoiden tulostavoitteiden saavuttamisen tasoa ja kohdentamaan arviota niiden mukaisesti.

Oikeusministeriön tilinpäätöskannanotoissa on arvioitu virastojen ja laitosten toiminnallista tuloksellisuutta erityisesti taloudellisuuden ja tuottavuuden näkökulmista. Taloudellisuuden ja tuottavuuden tulostavoitteita ja niiden toteumia on mahdollista tarkastella kvantitatiivisesti. Ministeriö on useissa yhteyksissä tunnistanut, että toimintayksiköiden tavoiteasetantaan ja mittaristoon liittyy puutteita, joiden seurauksena toimintayksiköiden toiminnallisen tehokkuuden muutokset eivät ole riittävällä tavalla todennettavissa. Oikeusministeriö on esimerkiksi Rikosseuraamusvirastolle osoitetussa kannanotossaan todennut, että viraston taloudellisuutta ja tuottavuutta kuvaaviin tunnuslukuihin vaikuttavat eksplisiittiset tekijät, kuten vankien ja yhdyskuntaseuraamuksiin tuomittujen määrän väheneminen ja toisaalta tiettyjen kustannuserien nousu. Ministeriö on tunnistanut edelliset taustamuuttujina myös toiminnan laadulliseen ulottuvuuteen vaikuttavana tekijä.[83] Oikeusrekisterikeskuksen tilinpäätöskannanotossa on vastaavasti huomioitu, että sen tulee jatkossa kehittää taloudellisuutta ja tuottavuutta kuvaavaa mittaristoa uusien tehtävien ja toimintatapojen seurauksena[84].

Tuloksellisuuden arvioinnissa on soveltuvissa asiayhteyksissä huomioitu toiminnallisten tulostavoitteiden ja yhteiskunnallisten vaikuttavuustavoitteiden välinen syy-seuraussuhde. Oikeusministeriön hallinnonalan virastojen ja laitosten toiminnan sisällöllä ja sille asetetuilla tavoitteilla on usein suoria vaikutuksia esimerkiksi kansalaisten oikeusturvan toteutumiseen. Oikeusturvaan vaikuttavat erityisesti sekä tuottavuutta että laatua ilmaisevat tunnusluvut, joskin toisaalta on huomioitava, että kokonaisuutena oikeusturvan toteutumiseen vaikuttavat myös hallinnonalarajat ylittävät toimijat ja toimenpiteet. Ministeriö on lisäksi tunnistanut, että toteutettujen toimenpiteiden vaikuttavuutta ei ole mahdollista arvioida lyhyellä aikavälillä. Näissäkin yhteyksissä se on kuitenkin pyrkinyt tuomaan perustellusti esille muutoksen suunnan.

Oikeusministeriön hallinnonalan virastoissa ja laitoksissa, esimerkiksi tuomioistuinlaitoksessa, syyttäjänvirastoissa ja oikeusaputoimistoissa, toiminta ja sen tuloksellisuus ovat usealla tavalla sidoksissa niiden käsiteltäväksi tulevien asioiden määrään. Vireillä olevien asioiden määrällä on välitön yhteys niiden keskimääräiseen käsittelyaikaan, joka on useissa tapauksissa määritelty yhdeksi toiminnallista tehokkuutta kuvaavaksi tavoitteeksi. Ministeriö on hallintotuomioistuinten toimintakertomuksesta annetussa kannanotossaan huomioinut, että vaikka keskimääräinen käsittelyaika lyheni, yksittäisten hallinto-oikeuksien väliset käsittelyaikaerot ovat edelleen merkittäviä. Huomattavia hallinto-oikeuskohtaisia eroja ei voida pitää oikeusturvan saatavuuden ja alueellisen tasa-arvon kannalta tyydyttävinä.[85] Vastaavat havainnot on esitetty sekä vuoden 2005 että 2006 tilinpäätöskannanotossa; ministeriö ei ole tästä huolimatta ilmaissut ryhtyneensä itse toimenpiteisiin tai edellyttävänsä tulosohjattavilta selvitystä asiasta.

Oikeusministeriön tilinpäätöskannanotoissa on vain rajallisesti analysoitu tulostavoitteiden saavuttamiseen tai saavuttamatta jäämiseen johtaneita syitä: ministeriö on useimmissa kannan-

[83] Oikeusministeriön kannanotto Rikosseuraamusviraston tilinpäätöksestä vuodelta 2006
[84] Oikeusministeriön kannanotto Oikeusrekisterikeskuksen toimintakertomuksesta vuodelta 2005
[85] Oikeusministeriön kannanotto hallintotuomioistuinten toimintakertomuksesta vuodelta 2005

otoissaan ainoastaan todennut varainhoitovuodelle asetettujen tulostavoitteiden tilan toimintakertomuksessa esitetyn mukaisesti. Analyysin laajuudessa ja syvyydessä on tosin havaittavissa toimintayksikkökohtaisia eroja, jotka ovat mahdollisesti selitettävissä sekä tulosohjattavan viraston tai laitoksen toiminnan sisällöllä että kompleksisuudella. Analyysiin tasoon vaikuttavat tulostavoitteiden konkreettisuus ja toiminnan syy-seuraussuhteiden tunnistaminen. Ministeriöllä on myös osin oikeuslaitoksen riippumattomuudesta seuraavia vaikutuksia tulosohjausprosessiin: esimerkiksi oikeudenkäyntimenettelyn ja ratkaisujen laatuun sekä palveluun liittyvät tavoitteet asetetaan tuomioistuinlaitoksen itsensä toimesta[86]. Edellisestä seuraa, että ministeriö ei näin myöskään kannanotossaan esitä näihin liittyvää analyysiä.

Oikeusministeriö ei ole kannanotoissaan systemaattisesti huomioinut henkilöstövoimavarojen kehittämiselle asetettuja tavoitteita ja niiden tuloksellisuuden arviointia. Henkilöstövoimavaroihin kohdistuvien tulostavoitteiden ja kokonaistuloksellisuuden arvioinnissa on korostetusti tuotu esille henkilöstövähennyksiä ja niiden tavoitteidenmukaisuutta. Tilinpäätöskannanotoissa on vain rajoitetusti analysoitu henkilöstömäärän ja tuottavuuden välistä suhdetta, minkä seurauksena myöskään valtionhallinnon tuottavuusohjelmassa yleisesti tai hallinnonalan tuottavuusohjelmassa erityisesti osoitettuja tuottavuustavoitteita ei ole tässä yhteydessä verifioitu. Henkisten voimavarojen hallinta on huomioitu laajemmin vain Oikeushallinnon palvelukeskuksen vuoden 2006 tilinpäätöskannanotossa. Oikeushallinnon palvelukeskus, joka on aloittanut toimintansa vaiheittain vuoden 2006 aikana, on toteuttanut useita muutostilanteessa henkilöstön työhyvinvointiin liittyviä toimenpiteitä, joita ministeriö on pitänyt toiminnan onnistumisen edellytysten kannalta keskeisinä. Ministeriö ei ole varsinaisesti arvioinut henkisten voimavarojen hallinnalle asetettuja tavoitteita ja niiden toteutumista, vaan se on tunnistanut tämän osa-alueen välilliset vaikutukset palvelutuotantoon.

Tuloksellisuuden raportoinnin perusteiden asianmukaisuus ohjauksen ja tulosvastuun kannalta sekä oikeusministeriön kanta kehittämistarpeista

Oikeusministeriö ei ole tässä osiossa tarkastellut vain tuloksellisuuden raportoinnin perusteiden asianmukaisuutta, vaan se on ottanut kantaa myös toiminnan sisällölliseen ulottuvuuteen. Ministeriön menettely johtaa osin kannanottojen rakenteelliseen ja terminologiseen epäyhtenäisyyteen, jolla ei ole kuitenkaan tosiasiallista vaikutusta kannanoton välineelliselle merkitykselle tulosohjausprosessissa. Käsitteellinen epäjohdonmukaisuus seuraa todennäköisesti lähinnä siitä, että tilinpäätöskannanottomenettely ja sen sisältö ovat vasta muotoutumassa.

Ministeriö on arvioinut, että hallinnonalan virastojen ja laitosten tuloksellisuuden raportoinnin perusteet ovat pääosin asianmukaisia. Ministeriö on kuitenkin esittänyt, että se edellyttää tuloksellisuuden tunnuslukujen kehittämistä tulosohjausprosessin tehostamiseksi. Ministeriön näkemyksen mukaan esimerkiksi Rikosseuraamusviraston toiminnan vaikuttavuudelle, tuottavuudelle ja taloudellisuudelle ei ole toistaiseksi pystytty kehittämään riittävän kattavia mittareita tai

[86] Tuomioistuinlaitoksen tulosohjauksen kehittäminen, 2006, s. 5

muita arviointikriteerejä. Lisäksi oikeusministeriön hallinnonalan seurantajärjestelmissä on puutteita, joiden seurauksena henkilöstöresurssien käytöstä ei pystytä esittämään riittäviä ja luotettavia tietoja.[87] Vastaavat huomiot toistuvat useissa virastojen ja laitosten sekä vuosien 2005 että 2006 tilinpäätöskannanotoissa, mikä osoittaa, että ministeriö on kiinnittänyt erityistä huomioita toiminnan ja sitä kuvaavien yksittäisten mittareiden väliseen yhteyteen. Tehokkaan ja vaikuttavan tulosohjauksen kannalta on keskeistä, että seurannan kohteeksi valitut tulosmittarit kuvaavat tuotosta tai aikaansaannosta ja että ne ilmaisevat sisältönäkökulmasta niitä asioita, jotka ovat keskeisiä laaja-alaisten vaikuttavuustavoitteiden saavuttamiseksi. Kuten tässä tutkimuksessa on aiemmin todettu, oikeushallinnon toimintaan vaikuttavat useat ulkoiset tekijät, esimerkiksi käsiteltäväksi tulevien asioiden määrä. Mittareiden muodostamisessa on huomioitava myös se, että virastolla tai laitoksella tulee olla omalla toiminnallaan mahdollisuudet vaikuttaa mittarille asetetun tavoitteen toteumaan. Mikäli edellä esitetty puhdasoppinen tavoitteiden asettaminen ei ole toiminnan moniulotteisuudesta johtuen mahdollista, tulosohjattavan toimintayksikön on pystyttävä erittelemään tavoitteeseen liittyviä, ympäröiviä tekijöitä. Ministeriön tehtävänä on tilinpäätöskannanottomenettelyssä tämän tiedon perusteella arvioida tulostavoitteiden toteutumista.

Ministeriö on tulosohjattavien toimintayksiköiden tuloksellisuusraportointiin kohdistuvan analyysin yhteydessä huomioinut myös valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksen yhteydessä esille tuomat kehittämistarpeet. Useissa tilinpäätöskannanotoissa on huomautettu, että viraston tai laitoksen tulee esittää kustannustiedot varainhoitovuoden lisäksi kahdelta vertailuvuodelta. Koska vertailutietoja ei ole esitetty, taloudellisuudesta esitettyjä tietoja ei voida pitää riittävinä. Ministeriö ei ole kannanotoissaan esittänyt, että se olisi huomioinut tähän johtaneita syitä, vaikka vertailutietojen puutteet vaikuttavat toimintayksikön tuloksellisuuden kehityksen arviointiin.

Toimenpiteet, joihin toimintayksiköiden on tarpeen ryhtyä toimintakertomuksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi

Oikeusministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan osoittanut tulosohjattavien toimintayksiköiden organisointiin ja toimintaan liittyviä kehityskohteita, joihin se edellyttää kyseisen viraston tai laitoksen kohdistavan toimenpiteitä. Ministeriön kannanotoissa esittämät kehittämisen kohteet on tunnistettu siten, että ne ovat sisällöllisesti sellaisia, joihin yksittäisellä toimintayksiköllä on resurssiensa ja toimivaltansa rajoissa mahdollisuus vaikuttaa. Ministeriö ei siis ole yksityiskohtaisesti määritellyt toimenpiteiden sisältöä, vaan toimenpidesuunnitelmien laatiminen on tulosohjattavan toimintayksikön tehtävä.

Analyysin perusteella on pääteltävissä, että ministeriön tulosohjattaville virastoille ja laitoksille osoittamat kehittämiskohteet eivät kaikilta osin ole vertailukelpoisia. Tilinpäätöskannanotoissa on tunnistettavissa tiettyjä strategisesti keskeisiä, useissa yhteyksissä toistuvia kehittämisen

[87] Oikeusministeriön kannanotto Rikosseuraamusviraston tilinpäätöksestä vuodelta 2005

osa-alueita. Toisaalta ministeriö on pyrkinyt esittämään osa-alueet siten, että se on tunnistanut viraston tai laitoksen tuloksellisuuden nykytilan. Kehitysasteen tunnistaminen on mahdollistanut toiminnan kehittämisen kannalta soveltuvien kehittämiskohteiden osoittamisen. Ministeriö on ensisijaisesti määritellyt kehittämisen osa-alueet siten, että ne on tunnistettu toimintayksikölle sekä sisäisesti että ulkoisesti asetuista tarpeista. Ulkoisia tarpeita määrittelevät erityisesti yhteiskunnallisen vaikuttavuuden näkökulmasta ministeriö sekä kansalaiset, jotka arvioivat palvelujen saatavuutta ja laatua asiakasnäkökulmasta. Sisäisesti tunnistetut tarpeet liittyvät viraston tai laitoksen toimintaprosessien tehostamiseen ja muun muassa henkilöstöresurssien käyttöön.

Tilinpäätöskannanotoissa on erityisesti huomioitu virastojen ja laitosten organisaatio- ja henkilöstörakenteiden kehittäminen. Ministeriö on useissa kannanotoissaan todennut, että tulosohjattavan toimintayksikön on kehitettävä henkilöstösuunnittelua niiden tehtävissä tapahtuvien muutosten ja hallinnonalan tuottavuussäästöjen toteuttamiseksi. Ministeriö on esimerkiksi Valtakunnansyyttäjän viraston tilinpäätöskannanotossa todennut, että se edellyttää viraston kiinnittävän organisaatiomuutoksen yhteydessä huomiota syyttäjänvirastojen henkilöstöresurssien kohdentamiseen. Suunnittelu- ja seurantajärjestelmää on kehitettävä siten, että muutosten vaikutus henkilöstöresurssien tarpeeseen on mahdollista arvioida luotettavalla tavalla. Uudelleenkohdentamisen tavoitteena on tasata asiamääriä ja vaikuttaa käsittelyaikoihin.[88] Tehtävämuutokset edellyttävät usein henkilöstön osaamisen kehittämistä[89].

Oikeusministeriön hallinnonalan kustannuksista noin 70 % on palkkakustannuksia, joiden luotettava kohdentaminen edellyttää henkilötasoista työajankirjausta. Oikeushallinnon työaika- ja toimintolaskentajärjestelmän tuottamaa tietoa on mahdollista hyödyntää toimintayksikkö- ja henkilötasoisessa tehtäväsuunnittelussa. Lisäksi sillä on välitön yhteys viraston tai laitoksen kustannuksiin: kustannus- ja henkilövuositiedoilla on mahdollista tuottaa taustatietoa sekä taloudellisuus- ja tuottavuusmittareiden suunnittelun tueksi että tavoitteiden toteuman arvioimiseksi. Toiminnan tuloksellisuuden arviointiin sisältyy keskeisesti paitsi asetettujen tavoitteiden toteuman arviointi, myös se, miten paljon tavoitteiden toteuttamiseen on käytetty resursseja.[90] Oikeusministeriö on halunnut esimerkiksi Oikeushallinnon tietotekniikkakeskuksen tilinpäätöskannanotossa viestiä, että tietotekniikkakeskuksen on uudelleenkohdennettava resursseja vähemmän strategisilta tehtäväalueilta tulosohjauksessa tärkeimmiksi määritellyille tehtäväalueille. Ministeriö on lisäksi todennut, että viraston on tapauskohtaisesti arvioitava ulkoistamisen kustannusvaikutuksia.[91] Laskentajärjestelmien avulla on mahdollista tuottaa tietoa resurssien kohdentumisesta, mitä voidaan hyödyntää kokonaisvaltaisessa toiminnan suunnittelussa ja päätöksenteossa. Ministeriö on erityisesti vuoden 2005 tilinpäätöskannanotoissaan korostanut laskentajärjestelmän edelleen kehittämisen merkitystä kustannusten kohdentamisessa ja tuloksellisuustietojen tuottamisessa.

---

[88] Oikeusministeriön kannanotto Valtakunnansyyttäjänviraston toimintakertomuksesta vuodelta 2006
[89] Oikeusministeriön kannanotto Oikeusrekisterikeskuksen toimintakertomuksesta vuodelta 2005
[90] Ministeriöiden kustannuslaskennan kehittäminen, 2006, s. 33
[91] Oikeusministeriön kannanotto Oikeushallinnon tietotekniikkakeskuksen toimintakertomuksesta vuodelta 2006

Oikeusministeriön toimenpiteet viraston tai laitoksen tuloksellisuuden parantamiseksi

Oikeusministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan esittänyt kehittämistoimenpiteitä, joihin se itse sitoutuu viraston tai laitoksen toimintakertomuksen johdosta sen tuloksellisuuden parantamiseksi. Ministeriö on kannanotoissaan huomioinut erityisesti hallinnonalan lainsäädännölliset ja organisaatiorakenteelliset kehittämishankkeet, joiden tavoitteena on tehostaa virastojen ja laitosten toimintaa ja joilla on välitön vaikutus niiden ulkoiseen palvelukykyyn. Ministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan edellisten lisäksi käsitellyt nimenomaisesti tulosohjausprosessiin liittyviä kehittämistarpeita, jolloin kannanotoilla on välineellinen merkitys myös tulosohjauksen sisällön näkökulmasta.

Oikeusministeriö on pyrkinyt kohdentamaan tuloksellisuuden parantamiseen liittyvät toimenpiteet siten, että niillä on yhtymäkohta sekä toimialan strategiaan että yksittäisen viraston tai laitoksen ydintoimintaan. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tilinpäätöskannanotossa on todettu, että ministeriössä valmisteluvaiheessa olevassa tutkimusstrategiassa esitetään tutkimuslaitoksen toimintaan kohdennettuja kehittämistoimenpiteitä. Ministeriön tavoitteena on tällä tavoin lisätä tutkimustiedon hyväksikäyttöä sen omassa strategisessa suunnittelussa ja päätöksenteossa.[92] Valtakunnansyyttäjäviraston toimintaan liittyen ministeriö on sitoutunut kehittämään yhteistyötään sisäasiainministeriön kanssa siten, että toiminnan suunnittelussa huomioidaan esimerkiksi poliisin toiminnassa tapahtuvien muutosten vaikutukset syyttäjälaitoksen toiminnassa[93]. Analyysin perusteella oikeusministeriö on tunnistanut myös sen oman toiminnan merkityksen toimialansa virastojen ja laitosten synergiaetujen tunnistamisessa ja saavuttamisessa. Ministeriö on useissa kannanotoissaan korostanut poikkihallinnollisia kehittämishankkeita, jotka liittyvät esimerkiksi sähköisten asiointipalveluiden ja tietojärjestelmien kehittämiseen. Oikeusministeriön hallinnonalalla horisontaalisilla tavoitteilla pyritään ensisijaisesti vaikuttamaan toimintayksiköiden sisäiseen ja ulkoiseen laatuun. Vastaavia poikkihallinnollisia tavoitteita on esitetty myös Oikeushallinnon palvelukeskukselle ja sen yhteistyölle hallinnonalan virastojen ja laitosten kanssa. Oikeushallinnon palvelukeskus, joka on perustettu vuonna 2006, tuottaa keskitetysti talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita hallinnonalan virastoille ja laitoksille. Ministeriö on useissa tilinpäätöskannanotoissa todennut, että palvelukeskuksen toimintaa pyritään kehittämään yhteistyössä siten, että palvelukeskus pystyy tuottamaan tehokkaasti toiminnan suunnittelussa ja johtamisessa tarvittavia, tulosohjattavan toimintayksikön talouteen ja henkilöstöhallintoon liittyviä seurantatietoja.

Ministeriö, jolla on statuksensa mukaisesti keskeinen tehtävä hallinnonalaansa koskevan lainsäädännön valmistelussa, on useissa yhteyksissä viitannut meneillään oleviin lakiuudistusten valmistelutöihin. Kuluttajavalituslautakunnan vuoden 2005 tilinpäätöskannanotossa ministeriö on todennut, että sen johdolla toiminut työryhmä on valmistellut kaksi vaihtoehtoista esitystä virastoa koskevaksi uudeksi lainsäädännöksi. Toinen valmistelluista lakiesityksistä on ehdollis-

[92] Oikeusministeriön kannanotto Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen toimintakertomuksesta vuodelta 2006
[93] Oikeusministeriön kannanotto Valtakunnansyyttäjänviraston toimintakertomuksesta vuodelta 2006

tettu Kuluttajavalituslautakunnalle valtion talousarviossa osoitetulle rahoitukselle: ministeriö on arvioinut lautakunnan tehtävien laajentamisesta aiheutuvat lisäkustannukset, jotka tulee rahoittaa budjettivaroilla. Toinen ehdotus ei sisällä vastaavia toimivallan laajennuksia, eikä sillä ole välittömiä vaikutuksia Kuluttajavalituslautakunnalle osoitettavaan rahoitukseen.[94] Oikeusministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan viitannut hallinnonalalla käynnissä oleviin uudelleenorganisointeihin, joiden mukaisesti esimerkiksi oikeusaputoimistojen ja käräjäoikeuksien toimipisteverkostoa kehitetään vastaamaan kansalaisten palveluille kohdistamia vaatimuksia. Ministeriö pyrkii lainsäädännöllisillä toimenpiteillään aktiivisesti parantamaan oikeusturvan saatavuutta siten, että asioita on mahdollista siirtää tuomioistuimesta toiseen tuomioistuinkohtaisten käsittelymäärien ja -aikojen yhdenvertaistamiseksi.[95]

Oikeusministeriö on esittänyt tilinpäätöskannanotoissaan kehittämistoimenpiteitä, joiden tavoitteena on kehittää tulosohjausprosessia sekä tulosohjaajan että –ohjattavan näkökulmista. Ministeriö on omaksunut itselleen aktiivisen roolin, jossa se ei vain ulkopuolisena aseta virastojen ja laitosten tavoitteita, vaan se pyrkii omalla toiminnallaan vaikuttamaan prosessiin kokonaisuutena. Oikeusministeriö ei määrittele ja rajaa omaa toimintaansa vain tiettyihin prosessin vaiheisiin, vaan se antaa ymmärtää olevansa yhtälailla velvollinen kehittämään myös niitä prosessin vaiheita, jotka tosiasiallisesti liittyvät viraston tai laitoksen toiminnan käsitteellistämiseen. Oikeusministeriö on useissa kannanotoissaan todennut, että se tulee yhteistyössä tulosohjattavan toimintayksikön kanssa kehittämään tulosohjausta ja siihen liittyvää raportointijärjestelmää. Oikeusministeriö on erityisesti huomioinut kustannuslaskennan ja yleisesti laskentatoimen keskeisenä tulosohjauksen sisältöön vaikuttavana tekijänä. Ministeriö pyrkii kehittämään hallinnonalansa virastojen ja laitosten toiminnan tuloksellisuuden mittaamisessa käytettäviä tunnuslukuja, jotta toiminnan tuottavuuden ja taloudellisuuden kehitystä pystytään nykyistä paremmin seuraamaan ja arvioimaan. Oikeusministeriön hallinnonalalla on käynnissä toimintolaskentajärjestelmän kehitystyö, jonka tavoitteena on kehittää sekä johdon että tuloksellisuuden laskentatoimen tietovarastoja.

5.2.3 Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonala

Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tulossopimukset laaditaan nelivuotiskaudeksi. Ministeriö on muotoillut tulossopimusmallin, jota hyödynnetään soveltuvin osin tulossopimusten valmistelussa. Tulossopimusmallin mukaisesti tavoitteita asetetaan sekä yleisesti että erityisesti tulosprisman osa-alueille. Tulossopimusmenettelyyn liittyy vuosittainen tavoitteiden tarkistaminen ja mahdollinen tarkentaminen. Tulossopimukseen kirjataan lisäksi arviointisuunnitelma, joka ohjaa tulostavoitteiden toteuman arviointia sekä pitkällä että lyhyellä aikavälillä. Tulossopimuksessa asetettujen tavoitteiden toteutumista kokonaisuutena arvioidaan tulossopimuskauden päättyessä. Tulossopimuksen toteutumista arvioidaan talousarviovuoteen sidotussa ministeriön

[94] Oikeusministeriön kannanotto Kuluttajavalituslautakunnan toimintakertomuksesta vuodelta 2005
[95] Oikeusministeriön kannanotto oikeusaputoimistojen toimintakertomuksesta vuodelta 2006; Oikeusministeriön kannanotto yleisten tuomioistuinten ja työtuomioistuimen toimintakertomuksesta vuodelta 2006

tilinpäätöskannanotossa. Lyhyen aikavälin arviointia on lisäksi mahdollista tehdä muissa vuosittaisissa tulosarvioinneissa tai osapuolten kesken niin sovittaessa myös sopimusvuoden aikana.[96]

Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoissa tuloksellisuutta on arvioitu ja analysoitu huomattavan yksityiskohtaisesti. Tilinpäätöskannanottomalli on strukturoitu siten, että tulosprisman osa-alueita ja niihin liittyviä ylätason tavoitteita tarkastellaan erillisinä kohtina. Lähestymistavasta seuraa, että sosiaali- ja terveysministeriön virastoille ja laitoksille osoittamat tilinpäätöskannanotot ovat laaja-alaisia, joskin osin vain toteavia, eivät tulkitsevia. Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanottojen valmistelussa on huomioitu talousarviolainsäädännön perusteluissa korostetut tavoitteet lisätä tulosohjauksen vuorovaikutteisuutta. Ministeriön käytäntönä on, että tilinpäätöskannanotto valmistellaan asianomaisen viraston tai laitoksen tulosohjauksesta vastuussa olevassa tulossopimusten sisäisessä valmisteluryhmässä ja että se käsitellään kyseessä olevan ministeriön osaston johtoryhmässä. Kannanottoluonnokset esitellään virastoille ja laitoksille ennen niiden hyväksymistä. Tässä yhteydessä virastolla tai laitoksella on mahdollisuus antaa kannanoton sisältöön liittyvää palautetta, joka huomioidaan soveltuvin osin lopullisessa tilinpäätöskannanoton muotoilussa.

Arvio asetettujen tulostavoitteiden saavuttamisesta ja toiminnan tuloksellisuudesta

Sosiaali- ja terveysministeriö on tilinpäätöskannanotoissaan esittänyt sanallisen yleisarvion arvioinnin kohteena olevan toimintayksikön tuloksellisuudesta. Yleisarviota on täydennetty arvosanalla, jonka asteikko on 1-5. Tilinpäätöskannanotoissa on esitetty arvosana-asteikon arvosanojen tulkinta (5=erinomainen tulos, 1=huono tulos), mutta erillistä selvitystä arvosanojen määräytymisestä ja siihen liittyvistä kriteereistä ei ole ilmoitettu. Yleisarviota ja arvosanaa ei ole esitetty, mikäli viraston tai laitoksen tehtävät ovat vain osittain sosiaali- ja terveysministeriön tulosohjauksen kohteena.

Tulossopimuksissa ja tämän seurauksena myös tilinpäätöskannanotoissa vaikuttavuustavoitteiden asettamisessa ja analysoinnissa on keskitytty ministeriön yleisindikaattoreihin ja niiden seurantaa tukeviin viraston tai laitoksen omiin vaikuttavuutta kuvaaviin indikaattoreihin. Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoista välittyy, että virastoille ja laitoksille asetettujen yhteiskunnallisten vaikuttavuustavoitteiden yleinen luonne vaikuttaa myös tuloksellisuuden lyhyen aikavälin arviointiin. Ministeriö ei ole kannanotoissaan pystynyt esittämään kokonaisvaltaista, vaikuttavuuteen kohdistuvaa analyysiä, vaan vaikuttavuudelle asetettuja tulostavoitteita on lähestytty erityisesti tunnistamalla viraston tai laitoksen asiakokonaisuuteen kohdistuneita yksittäisiä toimenpiteitä. Toimenpiteiden tarkasteleminen tällä tasolla ei suoraan indikoi niiden yhteiskuntaan kohdistuvista vaikutuksista, jotka ovat määritelmällisesti toimenpiteen aikaansaamia, suoria ja välittömiä muutoksia toimintaympäristössä. Vaikutusten tunnistaminen on

[96] Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tulosohjauksen kehittämistyöryhmän muistio, 2007

edellytys vaikuttavuuden arvioinnille, joka on sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotossa vain osittaista. Ministeriön lähestymistapa ei juuri tuota lisäarvoa vuositasolla tehtävälle tarkastelulle, mikäli lähtökohtana on nimenomaan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arviointi. Toisaalta tulossopimusten aikajänne, joka on edellä mainittu neljä vuotta, ja tavoitteiden toteutumisen seuranta edellyttävät välitarkastelua, joka on mahdollista kiinnittää tiettyjen ennalta sovittujen toimenpiteiden toteutumiseen. Toimenpiteiden aikaansaamaa yhteiskunnallista vaikuttavuutta arvioidaan vasta pitkällä aikavälillä ja laajemmassa viitekehyksessä. Sosiaali- ja terveysministeriön lähestymistapa vastaa tieteellisessä keskustelussa ja oppikirjoissa esitettyä parasta käytäntöä.

Sosiaali- ja terveysministeriö on käsitellyt virastojen ja laitosten toiminnallisen tulostavoitteiden kehitystä siten, että tarkastelussa on vuonna 2005 erotettu prosessit ja rakenteet, henkilöstön uudistuminen ja työkyky sekä resurssit ja talous, joiden sisältö ja laajuus määräytyvät toimintayksikön lähtökohdista. Vuoden 2006 tilinpäätöskannanotoissa analyysin osa-alueet ovat tulosprisman mukaisesti toiminnallinen tehokkuus, tuotokset ja laadunhallinta sekä henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen. Sekä vuoden 2005 että vuoden 2006 tilinpäätöskannanottojen esittämistavoissa on muutamia poikkeuksia, jotka ovat todennäköisesti selitettävissä tarkoituksenmukaisuusharkinnalla. Näillä esitysteknisillä yksityiskohdilla ei ole sisällöllistä vaikutusta tilinpäätöskannanottomenettelylle lainsäädännössä tai tosiasiallisesti asetettuihin tavoitteisiin.

Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoille on tunnusomaista monisanainen nykytilan kuvaus, jota on esitetty kaikilta tuloksellisuuden osa-alueilta. Nykytilan kuvaus on huomattavan toteavaa. Ministeriö ole kaikissa yhteyksissä pystynyt kannanotoissaan tuottamaan ohjausrooliinsa kuuluvaa lisäarvoa; ministeriö ainoastaan toistaa viraston tai laitoksen jo toimintakertomuksessa esittämiä tuloksellisuustietoja. Ministeriö ei ole tilinpäätöskannanotoissaan esittänyt arviota tulostavoitteiden poikkeamien merkityksestä. Ministeriö ei ole myöskään arvioinut mahdollisten poikkeamien vaikutusta toimintayksikön reaaliseen kokonaistuloksellisuuteen. Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoissaan esittämää nykytila-analyysiä ei ole riittävällä tavalla kiinnitetty tulossopimuksessa sovittuihin yksittäisiin tulostavoitteisiin ja niiden toteumaan, vaan analyysistä on paikoin vaikeaa ja jopa mahdotonta tunnistaa tätä yhteyttä.

Sosiaali- ja terveysministeriö on erityisesti vuoden 2006 toimintakertomuksia ja tilinpäätöksiä käsittelevissä tilinpäätöskannanotoissaan analysoinut talousarviossa virastoille ja laitoksille osoitettujen määrärahojen käyttöä. Tulosohjauksen näkökulmasta on ongelmallista, että tarkastelu rajoittuu lähinnä tuloihin, menoihin ja seuraavalle talousarviovuodelle siirtyviin määrärahoihin. Toimintayksiköiden määrärahankäyttöä on seurattu tulosaluekohtaisesti kustannus- ja henkilövuositasolla, mikä ei suoraan ota kantaa toiminnan tuloksellisuuteen. Tilinpäätöskannanotoissa ei ole yksiselitteisesti esitetty taustoja, joilla lähestymistapaa olisi perusteltu. Esimerkiksi Lääkelaitoksen ja Lääkehoidon kehittämiskeskuksen tilinpäätöskannanotossa asiayhtey-

destä kuitenkin on tulkittavissa, että toiminnan tuotteistaminen, työajanseuranta ja kustannuslaskenta eivät mahdollista tarkempitasoista tuottavuus- ja taloudellisuustavoitteiden asettamista[97]. Vastaava analyyttisyyden puute on tunnistettavissa myös maksullisen toiminnan tuottojen ja kustannusten arvioinnissa usean muun viraston ja laitoksen tilinpäätöskannanotoissa.

Sosiaali- ja terveysministeriö on huomioinut henkilöstövoimavaroihin liittyvän tavoitteenasettelun systemaattisesti sekä vuoden 2005 että vuoden 2006 tilinpäätöskannanotoissa, vaikka se on ministeriön tulosohjauksen näkökulmasta osa-alue, joka on korostetusti viraston tai laitoksen itsensä vastuulla. Ministeriön tilinpäätöskannanotoissaan esittämä henkisten voimavarojen hallinnan ja kehittämisen arviointi on lähinnä symbolisella tasolla ohjaavaa, joskin esimerkiksi osaamiseen kehittämiseen liittyvät tavoitteet ovat strategisesti osa toiminnan pitkän aikavälin suunnittelua. Ministeriön asenne osoittaa, että se tunnistaa henkilöstön keskeisenä voimavarana, joka mahdollistaa osaltaan strategioiden ja niistä johdettujen tulostavoitteiden toteuttamisen.

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatu ja kehittämistarve

Sosiaali- ja terveysministeriö on arvioinut kunkin viraston ja laitoksen tuloksellisuuden raportoinnin perusteita ja niiden asianmukaisuutta ohjauksen ja tulosvastuun näkökulmista. Ministeriö on tässä yhteydessä esittänyt raportointiin liittyviä kehittämisen kohteita, jotka se näkee keskeisiksi tulosohjauksen ja laajemmin viraston tai laitoksen yhteiskunnallisen tiedonantovelvollisuuden ja vaikuttavuuden kannalta. Ministeriön esittämistä kannanotoista on pääteltävissä, että toimintakertomuksen tuloksellisuustietojen asianmukaisuuden arviointikriteerinä on käytetty tulossopimukseen kirjattuja tulostavoitteita, joiden toteutumista ministeriö on edellyttänyt analysoitavan tiiviisti ja informatiivisesti. Toissijaisen arvioinnin viitekehys on Valtiokonttorin toimintakertomuksen laadintaan osoittama ohjeistus, joka on liitetty raportoinnin tekniseen laatuun.

Sosiaali- ja terveysministeriö on pääosin tyytyväinen hallinnonalan virastojen ja laitosten tulosraportoinnin sisältöön ja laajuuteen. Ministeriö on toisaalta useissa kannanotoissaan korostanut, että se edellyttää virastojen ja laitosten esittävän tuloksellisuustietoja nykyistä tiiviimmin ja lyhyemmin. Ministeriön kehittämisehdotuksen taustalla on selkeä tarve tunnistaa kunkin viraston ja laitoksen ydintoiminta ja siihen liittyvät syy- ja seuraussuhteet. Syyseuraussuhteet voivat olla sekä toiminnallisia että taloudellisia. Toiminnallisten kausaalisuhteiden tunnistaminen ja analysointi liittyvät erityisesti vaikuttavuustavoitteisiin. Taloudellisilla syy-seuraussuhteilla viitataan esimerkiksi tuottavuuteen, joka on johdettavissa kustannusten ja resurssien välisestä käyttäytymisestä. Toimivan tulosohjauksen näkökulmasta on ensisijaisen tärkeää, että toimintaa on mahdollista tarkastella analyyttisesti kaikista tuloksellisuuden näkökulmista. Toisaalta, kuten sosiaali- ja terveysministeriö on tunnistanut, yhteiskunnallisesti vaikuttava toiminta edellyttää, että tietynlaista synteesiä ja kokonaistarkastelua, jota tulee puolestaan tehdä laajemmassa asiayhteydessä.

[97] Sosiaali- ja terveysministeriön kannanotto Lääkelaitoksen tilinpäätöksestä ja Lääkehoidon kehittämiskeskuksen toimintakertomuksesta toimintavuodelta 2006

Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoista välittyy, että hallinnonalan tuloksellisuusraportointi on osin edelleen jäsentymätöntä. Kuten aiemmin tuloksellisuuden ja sen kehityksen arvioinnin analyysin yhteydessä on todettu, tulostavoitteita ei ole kaikissa tapauksissa asetettu asianmukaisesti tuloksellisuuden eri osa-alueille. Tulosten kuvaaminen selkeillä, havainnollisilla ja mitattavilla tunnusluvuilla on tunnistettu raportointiin liittyvänä kehittämisen kohteena. Muiden tutkimuksen kohteena olevien ministeriöiden tapaan myös sosiaali- ja terveysministeriö on todennut, että tulostavoitteiden yleisyydellä tai vastaavasti yksityiskohtaisuudella on välitön vaikutus tuloksellisuusraportoinnin sisältöön. Ministeriö on huomauttanut esimerkiksi Kansanterveyslaitosta siitä, että sen toimintakertomuksessa ei ole esitetty riittävän selkeää ja yksityiskohtaista informaatiota poikkeamien syistä. Kansanterveyslaitos ei ole ministeriön mukaan sisällyttänyt tuloksellisuusraportointiinsa asianmukaista poikkeama-analyysiä, jossa se olisi selvittänyt poikkeamaan johtaneita syitä ja arvioinut poikkeaman merkittävyyttä suhteessa viraston kokonaistuloksellisuuteen. Ministeriön näkemyksen mukaan edellä mainittuun on osaltaan vaikuttanut tulostavoitteiden esittäminen liiallisen yleisellä tasolla.[98]

Sosiaali- ja terveysministeriö on huomauttanut Raha-automaattiyhdistykselle osoitetussa kannanotossaan, että yhdistyksen toimintakertomuksessaan esittämät avustustoimintaan kohdistuvat tuloksellisuustiedot eivät ole tarkoituksenmukaisia. Raha-automaattiyhdistyksen, jonka yksi keskeinen toimintamuoto on avustusten edelleen jakaminen yhteiskunnan eri osa-alueille, toimintaan kohdistuu välittömiä yhteiskunnallisia vaikuttavuustavoitteita. Ministeriön mukaan avustustoimintaa on käsitelty vain yleisellä tasolla – esimerkiksi avustusten jakautuminen avustuslajeittain - eikä esitettyjen tietojen perusteella ole mahdollista arvioida toimenpiteiden vaikuttavuutta tai toiminnallista tuloksellisuutta.[99] Ministeriö on huomioinut, että siirtomenoihin rinnastettavissa olevan avustustoiminnan vaikuttavuutta on arvioitava toiminnan tuloksellisuuden yhtenä osa-alueena, johon liittyvää raportointia tulee kehittää tulostavoitteita vastaavaksi.

Ministeriön ehdottamat toimenpiteet ja kehittämisehdotukset

Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanottojen sisältö ja rakenne ovat johdonmukaisia ja loogisia: ministeriön esittämät toimenpide-ehdotukset, joilla pyritään ensisijaisesti tuloksellisuuden ja tulosohjauksen kehittämiseen, on suunnattu osa-alueille, jotka ministeriö on tulostavoitteiden ja –raportoinnin arvioinnin yhteydessä tunnistanut keskeisiksi. Sosiaali- ja terveysministeriö ei ole rajautunut tarkastelemaan tuloksellisuuden kehitystä ja kehittämistä vain kyseessä olevan talousarviovuoden osalta, vaan tarkastelua on perustellusti tehty myös pidemmällä aikavälillä. Keskipitkän aikavälin tarkastelua on tehty esimerkiksi tunnistamalla ja arvioimalla toimenpiteitä, joihin tulosohjattava toimintayksikkö on ryhtynyt aiempina vuosina ministeriön tai valtiontalouden tarkastusviraston esittämien kehittämissuositusten perusteella. Vastaavasti tilinpäätöskannanotoissa esitettyjä kehittämistoimenpiteitä on perusteltu myös mahdollisilla ul-

[98] Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotto Kansanterveyslaitoksen toimintavuodelta 2006
[99] Sosiaali- ja terveysministeriön toimintakertomuskannanotto Raha-automaattiyhdistyksen toimintavuodelta 2006

kopuolisilla arvioinneilla ja selvityksillä, jollainen on kohdistunut esimerkiksi Säteilyturvakeskuksen tutkimustoimintaan.

Sosiaali- ja terveysministeriön tulosohjattaville toimintayksiköille osoittamat toimenpide-ehdotukset tai laajemmin kehittämistä vaativat toiminnan ja raportoinnin osa-alueet ovat erityisesti tulosohjausprosessilähtöisiä. Ministeriön ensisijaisena tavoitteena on tasavertaisesti kehittää tulosohjauksen sisältöä ja muotoa, joihin liittyvät muun muassa tulostavoitteiden operationalisointi ja indikaattorien kehittäminen, sekä toimintayksikön tuloksellisuutta. Sosiaali- ja terveysministeriön toissijaiseksi tavoitteeksi on ymmärrettävä tuloksellisuuden viitekehystä laajaalaisempi toiminnan ohjaaminen ja sen laillisuuden varmistaminen, joka perustuu valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksessa esittämiin, muihin kuin tuloksellisuusraportointia käsitteleviin huomioihin.

Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoissa ja tuloksellisuuden edelleen kehittämisessä on huomioitu valtionhallinnon tuottavuusohjelma, jonka toimeenpanosta seuraa välittömiä, virastojen ja laitosten toimintaan kohdentuvia tuottavuustavoitteita. Ministeriö ennakoi, että toimintayksiköiden tulee varautua tuottavuusohjelman toimeenpanoon asetettaessa seuraavien tulossopimusten tavoitteita ja kohdennettaessa osaamista ja voimavaroja toiminnan keskeisille osa-alueille. Tuottavuusohjelma, joka edellyttää muun muassa henkilöstövähennyksiä, edellyttää henkilöstövoimavarojen sekä osin myös faktisesti osaamisen uudelleenkohdentamista. Tuottavuusohjelman tavoitteista seuraa, että perinteistä hallinnonalajakoa noudattavaa tulosohjausta on edelleen kehitettävä horisontaalisesti siten, että toiminnoissa on mahdollista saavuttaa esimerkiksi mittakaavaan tai toiminnan sisältöön liittyviä synergiaetuja.

Sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tulosohjattujen toimintayksiköiden asiantuntijatehtävät liittyvät monissa tapauksissa yleiseen vaikuttamiseen ja muiden viranomaisten ohjaukseen. Ministeriö on tunnistanut, että vaikuttavuutta tulee tältä osin tarkastella toiminnan ulkopuolisena, sidosryhmien kautta mitattavissa olevana muuttujana. Ministeriön näkemyksen mukaan vaikuttavuutta tulee edistää yhteistyön muotoja ja menettelyitä edelleen kehittämällä. Ministeriö on kannanotoissaan huomioinut vaikuttavuustavoitteiden seurantaan liittyvät kehittämisen tarpeet, joiden se näkee keskeisesti vaikuttavan strategioiden toteuttamiseen. Ministeriön mukaan seurantaindikaattoreiden kehittäminen on tehtävä ministeriön ja virastojen ja laitosten välisenä yhteistyönä. Tilinpäätöskannanottojen sanamuodoista on tulkittavissa, että tavoitteena on se, että indikaattorit kuvaavat välittömästi ja kattavasti asetettuja tavoitteita ja että niiden avulla on mahdollista tehdä toiminnallisia johtopäätöksiä. Hallinnonalan tulossopimuksen rakenne ja erityisesti tuloksellisuuden osa-alueille määritellyt ylätason kriittiset menestystekijät ja niiden arviointi edellyttävät kokonaisnäkemyksen muodostamista toisiaan täydentävien seurantaindikaattoreiden avulla.

Ministeriön näkemyksen mukaisesti tilinpäätöskannanottomenettely on vuorovaikutteinen ja dynaaminen tulosohjauksen toteuttamisen muoto. Tilinpäätöskannanottojen asiasisällöstä ja esitetyistä kehittämisehdotuksista on johdettavissa, että sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalla kannanoton tavoitteena ei ole ainoastaan olla ministeriön ja tulosohjattavan toimintayksikön välinen palautekanava; tilinpäätöskannanotolla on välineellinen merkitys itse tulosohjauksen toteuttamisessa. Sosiaali- ja terveysministeriö korostaa jatkuvan seurannan merkitystä virastojen ja laitosten toiminnan ja sen tuloksellisuuden kehittämisessä. Ministeriö edellyttää tilinpäätöskannanotoissaan lähes järjestelmällisesti, että virastot ja laitokset raportoivat sille toimenpiteistä, joihin ne ovat ryhtyneet ministeriön edellyttämien kehittämistoimenpiteiden toteuttamiseksi. Ministeriön tulosohjattaville toimintayksiköille asettama raportointivelvoite osoittaa, että tilinpäätöskannanotoissa esitetyt suositukset ja ehdotukset eivät ole ehdollisia. Vastaavaa menettelyä ei ole sovellettu muilla tutkimuksen kohteena olevilla hallinnonaloilla.

6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Julkishallinnon olemassaolon oikeutusta ei ole pyritty kiistämään, mutta julkisen sektorin tehtävistä ja erityisesti palveluntuotannon rajauksista on käyty jatkuvaa keskustelua. Julkishallinnolle kuuluvia tehtäviä on yhä enenevässä määrin yksityistetty ja lakisääteisiä tehtäviä toteutetaan tulostavoiteperusteisesti. Julkishallinnon tuloksellisuuteen liittyy hyödyn maksimointi olemassa olevilla voimavaroilla. Poliittinen päätöksentekoprosessi sekä ministeriöiden ja virastojen välille kehitetty tulosohjaus ohjaavat resurssienjakoa edellä mainitun tavoitteen mukaisesti.

Tulosohjaukseen liittyvä tilivelvollisuus, jonka mukaisesti julkinen toimintayksikkö on velvoitettu vastaamaan toimintansa tuloksellisuudesta ja tähän liittyvästä raportoinnista, edellyttää, että ohjaussuhteet on määritelty yksiselitteisesti. Päämiehen ja agentin rooleja on selkeytetty paitsi menettelytapauudistuksilla, myös hallinnon rakenteita muuttamalla siten, että toimeenpanotehtäviä on edelleen eriytetty virastotasolle.

Valtionhallinnon tulosohjaus- ja tilivelvollisuusmenettelyiden uudistus toteutettiin vuonna 2004. Säädösmuutosten taustalla oli sekä hallinnon ulkopuolisissa tutkimuksissa ja arvioinneissa että hallinnon sisäisessä keskustelussa esitetty kritiikki tulosohjauksen rooleja ja sisältöä kohtaan. Talousarviolain ja –asetuksen muutoksilla, jotka korostavat talousarvioesityksen vaikuttavuus- ja tulostavoitteiden sekä määrärahojen välistä yhteyttä, vahvistettiin eduskunnan budjettivaltaa ja toisaalta valtioneuvostolle kuuluvaa ohjaustehtävää. Tulosohjausuudistuksessa erotettiin ministeriöille kohdistuvat yhteiskunnallisen vaikuttavuuden tavoitteet, jotka ohjaavat operatiivisten tulostavoitteiden asettamista virastoille ja laitoksille.

Tämän tutkielman kannalta keskeisin tulosohjaus- ja tilivelvollisuusuudistuksen osa-alue on tuloksellisuuden peruskäsitteiden tarkempi ja laajempi säädöstasoinen määrittely. Tulosprisman

muodossa esitetty kriteeristö ei itsessään tuo juurikaan uutta sisältöä julkishallinnon tuloksellisuuskeskusteluun. Tulosprisman keskeinen arvo on siinä, että se luo yhdenmukaisen jäsennyksen, jonka mukaisesti tuloksellisuutta on mahdollista arvioida. Mikäli vertailukohdaksi otetaan kapea-alaisesti vain valtionhallinnossa aiemmin käytössä ollut tuloksellisuuden jaottelu taloudellisuuteen, tuottavuuteen ja vaikuttavuuteen, tulosprisman jäsennys on osin tätä laajempi.

Tulosprisma jäsentää tuloksellisuuden osa-alueet hierarkkisesti siten, että analogia valtionhallinnon eri tasojen päätöksentekijöihin on ilmeinen. Yhteiskunnallisten vaikuttavuustavoitteiden ja toiminnallisten tulostavoitteiden kahtiajako on perusteltavissa sillä, että tulostavoitteita toteuttavalla toimintayksiköllä tulee olla tunnistettava mahdollisuus omalla toiminnallaan ja sen johtamisella vaikuttaa sille asetettujen tulostavoitteiden saavuttamiseen. Yhteiskunnallinen vaikuttavuus on näin rinnastettavissa strategiaan, kun taas toiminnallinen tuloksellisuus on ymmärrettävissä yksittäisinä toimenpiteitä ja pyrkimyksenä edistää strategisten tavoitteiden saavuttamista.

Tuloksellisuuskriteeristön uudistamisessa on pyritty huomioimaan 2000-luvun kansalaisten valtionhallinnolle asettamat tavoitteet ja vaatimukset. Esimerkiksi laadun ja laadunhallinnan nostaminen osaksi tuloksellisuuskäsitteistöä kuvaa julkishallinnossa tapahtunutta asennemuutosta, jonka seurauksena julkishallinto nähdään yhä enenevässä määrin palveluntuottajana. Kriteeristössä on pyritty toisaalta huomioimaan myös yhteiskunnassa tapahtuvien muutosten vaikutukset valtionhallinnon toiminnan tehokkuuteen. Edellisestä on osoituksena esimerkiksi henkisten voimavarojen hallinnan ja kehittämisen huomioinen yhtenä toiminnallisen tuloksellisuuden osa-alueena.

Tuloksellisuuskriteeristön uudistamisen taustalla on ollut tarve oikeiden ja riittävien tietojen viitekehyksen luomiselle. Tulosprisma on tavoitteenasettelun viitekehys, eikä se itsessään ota kantaa yksittäisten tulostavoitteiden asettamiseen liittyvään problematiikkaan. Tulosprisma muodostaa samalla oikeiden ja riittävien tuloksellisuustietojen viitekehyksen, jonka mukaisesti virastojen ja laitosten edellytetään raportoivan toimintansa tuloksellisuudesta. On huomioitava, että tulosprisman mukainen tavoitteenasettelu ja sitä noudattava tuloksellisuusraportointi eivät takaa julkisen toimintayksikön tuloksellista toimintaa; tulosprisma on välineellinen ja jäsennelty lähestymistapa, jonka toiminnallisuus edellyttää tavoitteiden operationalisointia.

Uudistuksessa ei otettu kantaa tulossopimuksen juridiseen asemaan, mutta käytännössä tulossopimuksen asemaa vahvistettiin korostamalla sen merkitystä strategioiden toimeenpanossa ja pidemmän aikavälin tavoitteiden saavuttamisessa. Säädösmuutosten yhteydessä tulossopimusten velvoittavuutta korostettiin sopimusten ja niihin liittyvän raportoinnin menettelytapasäännöksillä. Tulostavoitteiden toteumasta raportoidaan vuosittain toimintakertomuksen yhteydessä. Samoin ohjaava viranomainen on velvoitettu antamaan perustellun kannanoton tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen muodostamasta tuloksellisuusraportoinnin kokonaisuudesta. Toimintayksikön raportoimat tuloksellisuustiedot ja näihin liittyvä analyysi toteuttavat osaltaan niiden agent-

ti-rooliin kuuluvaa velvoitetta todentaa päämiehelle toiminnan aikaansaannokset. Ministeriöiden tilinpäätöskannanotot puolestaan vahvistavat tulosohjausprosessin kahdensuuntaisuutta, jonka tulee toteutua sekä tulostavoitteista ja resursseista sovittaessa että tuloksellisuuden toteutumista tarkasteltaessa.

Tulosohjauksessa ja siten myös tulosvastuun toteuttamisessa ei ole ollut aiemmin tunnistettavissa kaikkia niitä toiminnallisia rakenteita, jotka kansainvälinen hallinto- ja taloustieteellinen tutkimus osoittaa siihen kuuluvan. Tulosohjaus on ollut mekaanista; tulostavoitteiden logiikka – sekä valtionhallinnon eri tasoilla että sisällöllisesti – on selkeytynyt vasta vuonna 2004 tehtyjen säädösmuutosten seurauksena. Tulostavoitteiden asettamisesta itsessään on muodostettu strategiaa suuntaava jatkuva prosessi, joka alkaa toiminta- ja taloussuunnittelusta ja johon sisältyvät talousarvioesitys sekä tulossopimus. Myös tulostavoitteiden toteuman tarkastelu on yhdistetty entistä selkeämmin tavoiteasetannan prosessiin; toteuman tarkastelu on kiinnitetty edellä esitettyihin tavoiteasiakirjoihin. Ministeriöiden roolia hallinnonalojensa virastojen ja laitosten tulosvastuun verifioinnissa on vahvistettu tilinpäätöskannanottomenettelyn käyttöönotolla. Siinä missä julkisten toimintayksikön tilivelvollisuutta ja tulosvastuuta on aiemmin tarkasteltu vain varainkäytön laillisuuden näkökulmasta valtiontalouden tarkastusviraston vuositilintarkastuksen yhteydessä, ministeriön edellytetään ottavan kantaa tilivelvollisuuden toteutumiseen toiminnallisen tuloksellisuuden näkökulmasta.

Tutkimuksessa on analysoitu maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön ja sosiaali- ja terveysministeriön tulosohjattaville toimintayksiköille osoittamia tilinpäätöskannanottoja, jotka perustuvat niiden vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätöksiin ja toimintakertomuksiin. Tutkimuksessa on analysoitu ja arvioitu tilinpäätöskannanottojen merkitystä toimintayksiköiden tilivelvollisuuden todentamisessa. Näkökulmina ovat olleet kannanottojen sisältö, jota on tarkasteltu suhteessa sille säädöksissä ja ohjeistuksessa asetettuihin tavoitteisiin, sekä erityisesti kannanottojen merkitys tulosohjauksessa ja tilivelvollisuuden todentamisessa.

Sekä maa- ja metsätalousministeriön, oikeusministeriön että sosiaali- ja terveysministeriön laatimissa tilinpäätöskannanotoissa on noudatettu talousarvioasetuksessa esitettyjä sisältövaatimuksia. Kuitenkin säädösten tulkinnassa on havaittavissa jopa huomattavia, kannanoton yksityiskohtaisuuteen ja analyyttisyyteen vaikuttavia tulkintaeroja. Maa- ja metsätalousministeriö ja oikeusministeriö ovat arvioineet virastojen, laitosten ja rahastojen tulostavoitteiden saavuttamista tuloksellisuuskriteeristön osa-alueiden tasolla, kun sosiaali- ja terveysministeriön lähestymistapa on huomattavasti yksityiskohtaisempi. Tarkastelun yksityiskohtaisuuskaan ei kuitenkaan takaa analyyttisyyttä ja tulkinnan syvyyttä, joiden avulla on tosiasiallisesti mahdollista arvioida tilivelvollisuuden toteutumista. Ministeriöiden tilinpäätöskannanotoissa esittämä tuloksellisuuden arviointi on erityisesti toteavaa ja vain osin tulkitsevaa. Ministeriöiden tilinpäätöskannanottojen sisältö on lähestymistavasta riippumatta yleisluontoista; sisällön arviointi on osin korvattu raportointitekniikan arvioinnilla. Kannanotoissa ei ole systemaattisesti pyritty tunnistamaan toiminnan

syy-seuraussuhteita tai arvioimaan tulosohjattavan toimintayksikön tuloksellisuutta laajassa mittakaavassa. Toisaalta tutkimuksen kohteena olevan aineiston perusteella on yleistettävissä, että tilinpäätöskannanottomenettely kehittää tulosohjauksen prosessimaisuutta ja jatkuvuutta. Ministeriön tilinpäätöskannanotoissaan esittämät tuloksellisuuden kehittämistoimenpiteet korostavat talousarviovuotta pidemmän aikavälin näkökulmia, jolloin kannanotoilla on tosiasiallista ohjausvoimaa.

Erityisesti sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanottojen sisällöistä välittyy, että kannanottomenettely on tulosohjauksen muoto, jolla on välineellinen merkitys ohjauksen käytännön toteuttamisessa. Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotoissa ei ole ainoastaan otettu staattisesti kantaa tulosohjattavan toimintayksikön tuloksellisuuden ja siihen liittyvän raportoinnin nykytilaan, vaan kannanotoissa on esitetty myös käytännössä toiminnan ohjaamiseksi tarkoitettuja huomioita. Tilinpäätöskannanottojen sisältö ylittää tältä osin sille talousarviolainsäädännössä esitetyt vaatimukset. Menettely korostaa tulosohjauksen prosessimaista, jatkuvaa luonnetta ja on yhdenmukainen hallinnonalan nelivuotisen tulossopimuskäytännön kanssa. Tulossopimuskausittaisesta lähestymistavasta seuraa, että vuositasolla tulostavoitteita on asetettu erityisesti toimenpiteille, joiden vaikuttavuutta tarkastellaan kokonaisuudessaan vasta tulossopimuskauden päättyessä. Koska vuosittain tulossopimuksessa esitetyillä tulostavoitteilla ja toimintakertomukseen sisältyvällä tuloksellisuusraportoinnilla on välitön yhteys ministeriön tilinpäätöskannanoton sisältöön, sosiaali- ja terveysministeriön kannanotoissa korostuvat toteutetut toimenpiteet ja sitä kautta nykytilan kuvaus. Tulossopimuskauden päättyessä myös tilinpäätöskannanotoissa on otettava kokonaisvaltaisesti kantaa tulostavoitteiden saavuttamiseen ja toteutettujen toimenpiteiden yhteiskunnalliseen ja toimintayksikön sisäiseen vaikuttavuuteen.

Sosiaali- ja terveysministeriön yhtenä tulosohjauskäytäntönä on, että se arvioi asteikolla 1-5 virastojen ja laitosten vuosittaista tulostavoitteiden toteumaa. Arvosana kuvaa ministeriön näkemystä viraston tai laitoksen vuosittaisten tulostavoitteiden saavuttamisesta ja sitä kautta kokonaistuloksellisuudesta. Arvosana on subjektiivisen harkinnan tulos, koska arvioinnille ei ole esitetty läpinäkyviä perusteluita. Edellä sanottu vaikuttaa myös siihen, että virastoja ja laitoksia ja niiden tuloksellisuutta ei ole mahdollista arvottaa keskenään. Arvosanaa on mahdollista tarkastella ainoastaan aikasarjana per tulosohjattava toimintayksikkö. Toisaalta virastojen ja laitosten välille luotava kilpailuasetelma tuskin kehittäisi yleisesti tuloksellisuutta; virastot ja laitokset suorittavat niille säädösten ja muiden säännösten perusteella osoitettuja tehtäviä, joihin kaikkiin liittyy omat ominaispiirteensä ja joihin liittyvät tavoitteet eivät ole yhteismitallistettavissa. Tiettyjen yksittäisten tuloksellisuuden osa-alueiden osalta, esimerkiksi henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen, vertailu on jo nykyisellääkin mahdollista, eikä se edellytä erillisiä arvosanojen määrittelyjä. Tuloksellisuuden arviointi yksiulotteisella arvosana-asteikolla merkitsee huomattavien yleistyksien tekemistä, eikä se tuota vastaavaa lisäarvoa ohjaukselle tai tulosohjattavan toimintayksikön toiminnalle. Julkisen toimintayksikön tuloksellisuus on monimuotoinen ja –ulotteinen käsite, jota tulee tarkastella sekä osa-alueittain että niiden summana. Olennaista on,

että kokonaisuutena tuloksellisuus on enemmän kuin näiden osa-alueiden summa, mitä ei voida ainakaan ilman kriteerejä muotoilla arvosanaksi.

Tällä hetkellä tilinpäätöskannanottomenettely on varhaisessa kehityksen vaiheessa. Tilinpäätöskannanottojen vaikuttavuutta virastojen ja laitosten tulosohjausprosessissa ei ole tällä aikaperiodilla mahdollista arvioida, mutta menettely itsessään tukee teorioihin sisältyvää vaatimusta siitä, että tehokkaassa tulosohjausprosessissa tulosohjaajalla on mahdollisuus ottaa kantaa ohjattavan esittämään tuloksellisuusinformaatioon. Ministeriöiden tulee kiinnittää erityistä huomiota tilinpäätöskannanottojen analyyttisyyteen siten, että niissä ei ainoastaan toisteta jo toimintakertomuksissa esitettyjä tuloksellisuustietoja. Tuloksellisuutta on yksittäisen viraston tai laitoksen kohdalla tarkoituksenmukaista tarkastella suhteessa niille tulossopimuksessa asetettuihin tavoitteisiin, joiden toteuttamisesta ne ovat tilivelvollisia. Talousarviolainsäädännön perusteluiden mukaisesti tilinpäätöskannanotto on lakisääteinen tilivelvollisuuden toteuttamismenettely, jonka lisäarvo on ymmärrettävissä kahdesta näkökulmasta. Tulosohjauksen näkökulmasta tilinpäätöskannanoton ensisijaisena tavoitteena on lisätä ministeriön ja tulosohjauksen kohteiden välistä vuorovaikutusta. Ministeriön vastuut ja velvollisuudet eivät rajoitu ainoastaan tulostavoitteista sopimiseen, eikä viraston ja laitoksen tehtävänä ole ainoastaan sovittujen tulostavoitteiden toteuttaminen, vaan tulosohjauksen prosessi on kaksisuuntainen. Tilivelvollisuuden todentaminen edellyttää, että ministeriö pystyy analyyttisesti arvioimaan paitsi tulostavoitteiden saavuttamisen astetta, myös niiden merkitystä suhteessa tavoiteltuun vaikuttavuuteen, mikä on tilinpäätöskannanoton toinen merkittävä tavoite. Tilinpäätöskannanottomenettelyllä tavoiteltava lisäarvo on erityisesti syy-seuraussuhteiden tunnistamisessa, joka edellyttää laaja-alaista substanssin ja toimintaympäristön ymmärrystä. Ministeriön virastolle tai laitokselle osoittama tilinpäätöskannanotto tuottaa lisäarvoa tulosohjaukseen ainoastaan, jos ministeriö on onnistunut yhdistelemään näitä asioita laajemman yleiskuvan muodostamiseksi.

Kaikki tutkimuksen kohteena olevat ministeriöt ovat tilinpäätöskannanotoissaan tunnistaneet tuloksellisuuden operationalisointiin liittyvät kehittämisen tarpeet. Tilinpäätöskannanottomenettely edelleen konkretisoi myös ministeriön näkökulmasta tarvetta selkeille, havainnollisille ja mitattaville tulostavoitteille, joiden avulla se pystyy arvioimaan yksittäisen toimintayksikön tuloksellisuutta ja sen kehitystä. Tulosprisman mukainen tuloksellisuuden käsitteellistäminen on systematisoinut tulosohjausta, mutta nykytilassa tulosohjausta rajoittavat muun muassa laskentajärjestelmien kehittymättömyys ja toimintojen jäsentymättömyys. Esimerkiksi sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalan tilinpäätöskannanotoista on suoraan luettavissa, että toiminnan tuloksellisuutta ei ole mahdollista arvioida tulosaluekohtaisten kustannusten ja henkilötyövuositietojen perusteella. Erityisesti toiminnallisen tuloksellisuuden mittaaminen ja sen arvioiminen edellyttävät kustannuslaskentaa, joka mahdollistaa tavoitteiden ja toteuman välisten poikkeamien analysoinnin sekä rahallisesti että resurssinäkökulmasta. Tällä hetkellä tilinpäätöskannanotoissa on liialti esitetty vain toteumatietoja, eikä niiden taustamuuttujia ole pystytty erittelemään ja näin ottamaan kantaa niiden vaikutuksiin.

Tutkimuksen kohteena olevissa kannanotoissa on hallinnonalasta riippumatta korostunut taloudellisuutta ja tuottavuutta kuvaavien tulostavoitteiden toteuman arviointi. Puhdasoppisessa tulostavoitteiden ja –mittareiden asettamisessa näitä osa-alueita käsittelevät tavoitteet ovat yksiselitteisiä ja mitattavia, mikä saattaa tahattomasti ohjata ministeriön arviointia. Edelleen, tulosohjauksen nyt jo kohtuullisen pitkästä perinteestä huolimatta, tuottavuudelle ja taloudellisuudelle ei ole kaikissa tapauksissa asetettu asianmukaisia tulostavoitteita. Tuottavuutta ja taloudellisuutta tarkastellaan ilmoittamalla kustannukset ja henkilöstöresurssit per tulosalue, mikä ei itsessään kerro toiminnassa onnistumisesta. Myös tässä yhteydessä keskustelu palaa julkisten toimintayksiköiden kustannuslaskennan yleiseen tilaan ja toiminnan tuotteistamiseen, joka on edellytys kustannusten kohdistamiselle.

Tilinpäätöskannanottomenettelyn taustalla olevana välillisenä tavoitteena on ollut lisätä valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuksen vaikuttavuutta. Ministeriöt ovatkin järjestelmällisesti toistaneet tarkastusviraston esittämät huomiot tilinpäätöskannanotoissaan, mutta itse vaikuttavuuden arviointia ei ole tarkoituksenmukaista tehdä tällä aikaperiodilla. Tutkimuksessa esitetyn analyysin perusteella on ilmeistä, että menettely lisää tarkastusviraston suorittaman tilintarkastuksen huomioarvoa. Tilinpäätöskannanoton ja tilintarkastuskertomuksen yhteenkytkentä on perusteltua, koska valtiontalouden tarkastusvirasto ottaa suorittamansa tilintarkastuksen yhteydessä kantaa viraston tai laitoksen tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitettyyn tuloksellisuusraportointiin. Tuloksellisuuden raportointiin liittyen tarkastusvirasto ottaa kantaa erityisesti esitettyjen tietojen oikeellisuuteen, mutta se lausuu myös yleisemmin tuloksellisuuden esittämistavasta. Tilinpäätöskannanoton tunnistettavissa oleva lyhyen aikavälin lisäarvo on se, että ministeriö on vuosittain velvoitettu ottamaan kantaa ja seuraamaan toimenpiteitä, joihin virastot ja laitokset ovat ryhtyneet tilintarkastuskertomuksessa esitettyjen havaintojen korjaamiseksi.

Tutkimuksen kohteena olevat tilinpäätöskannanotot täyttävät muodollisesti niille säädöksissä asetetut sisältövaatimukset, mutta lisäarvoa tuottava kannanottomenettely vaatii edelleen kehittämistä. Tilinpäätöskannanotoissa on osattava ottaa kantaa olennaisiin asioihin ja muodostettava niistä kokonaisuuksia, jotta kannanotoissa on mahdollista arvioida toimintayksikön tilivelvollisuuden toteutumista. Tutkimusaineiston perusteella tilinpäätöskannanottojen laajuus ja syvyys vaihtelevat hallinnonaloittain ja osin myös niiden sisällä tapauskohtaisesti. Yhteismitallistaminen kaikilta osin ei ole tarkoituksenmukaista, koska virastoja ja laitoksia tulee arvioida niille luontaisessa viitekehyksessä, mutta tietyt yleiset reunaehdot selkeyttäisivät tilinpäätöskannanottomenettelyn tosiasiallisia tavoitteita. Virastoilla ja laitoksilla on hallinnonalasta riippumatta oikeus saada niiden toiminnan ja tuloksellisuuden kehittämisen kannalta asianmukaista ohjausta ja palautetta, jonka muodosta tulee avoimesti keskustella tulosohjaajan kanssa. Tilinpäätöskannanottomenettelyn kehitysvaiheesta seuraa, että ministeriöiden tulee yhteisesti etsiä ja jakaa parhaita käytäntöjä, jotka liittyvät myös laajemmin tulosohjauksen toteuttamiseen.

Tutkimuksen johtopäätöksenä on todettavissa, että tilinpäätöskannanottomenettely ei nykyisellään tuota riittävästi lisäarvoa toimintayksiköiden tuloksellisuuden kehittämisessä ja tilivelvollisuuden todentamisessa. Ministeriöiden on kokonaisuutena kehitettävä tulosohjausprosessia yhtenä sen toiminnan ydinprosesseista, joka vaatii jatkuvaa seurantaa ja osapuolten välistä kommunikointia. Ministeriöiden on aiempaa paremmin ymmärrettävä, että tulosohjausta ei voida tehdä vain osastoilla ja yksiköissä, vaan toteutettava ohjaus tulee olla strategialähtöistä ja se tulee suunnata tuloksellisuuden kannalta keskeisille toiminnan osa-alueilla. Tämä edellyttää kaikkien toiminnan tasojen osallistamista ja osallistumisesta siten, että tulosohjauksessa huomioidaan sekä poliittinen että hallinnollinen näkökulma. Tilinpäätöskannanotoista välittyy, että virastojen ja laitosten toimintakenttää on pystyttävä priorisoimaan ainakin yksittäisen toimintayksiköiden tehtävien rajoissa. Priorisointi on strateginen valinta, joka liittyy välillisesti poliittiseen päätöksentekoon. Hallinnollisesti, joskin osin myös poliittisesti, tulosohjauksessa ja siten myös tilinpäätöskannanotoissa on huomioitava valtionhallinnon ja kyseessä olevan hallinnonalan hankkeet, joista tutkimuksen kohteena olevissa tilinpäätöskannanotoissa on käsitelty muun muassa tuottavuusohjelmia, palvelukeskushanketta ja sektoritutkimuksen kehittämistä.

Tilinpäätöskannanottomenettelyn ideologiaan sisältyy potentiaalia, joka on pystyttävä konkretisoimaan tulosohjauksen ja tuloksellisuuden kehittämiseksi. Tällä hetkellä tilinpäätöskannanottomenettely todentaa tilivelvollisuutta lähinnä muodollisesti, joskin avoimen julkisesti. Tilivelvollisuuden tosiasiallinen todentaminen edellyttää nykyistä analyyttisempää tarkastelua ja ministeriön ja tulosohjattavan toimintayksikön kannanottoihin kohdistuvien odotusten selkeyttämistä. Tilinpäätöskannanottomenettelyllä on merkitystä, mutta on huomioitava, että sisältöä siihen saadaan vain ja ainoastaan selkeästi, havainnollisesti ja kattavasti määritellyillä tulostavoitteilla ja –mittareilla sekä näiden asianmukaisesti kuvatuilla toteumatiedoilla. Menettely on siis yhtä heikko tai vahva kuin tulosohjauksen edellä mainitut syötetiedot. Analyyttinen ja rakentava tilinpäätöskannanotto mahdollistaa parhaimmassa tapauksessa julkisen toimintayksikön tuloksellisuuden edelleen kehittämisen ja luo perspektiiviä tuloksellisuuden pitkän aikavälin seurannassa.

Tällä tutkimuksella saavutettiin sille asetetut tavoitteet. Tutkimuksessa on teoreettisesti analysoitu tulosohjaus- ja tilivelvollisuusmekanismien merkitystä julkisen toimintayksikön tuloksellisuudessa. Tutkielmassa on lisäksi selvitetty valtionhallinnon tuloksellisuuskäsitteistön sisältöä sekä tuloksellisuuden oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta. Empiriaosiossa on tarkasteltu tilivelvollisuuden toteutumista esimerkkihallinnonalojen tulosohjattavien virastojen, laitosten ja rahastojen vuosien 2005 ja 2006 tilinpäätöksistä ja toimintakertomuksista annettuja tilinpäätöskannanottoja. Tutkimus on tältä osin kohdistunut erityisesti kannanottojen sisältöön, jota on arvioitu sekä säädös- että tulosohjausperusteisesti. Tutkimuksen kohteena olevat hallinnonalat edustavat kattavasti valtionhallinnon toimijoita, mikä mahdollistaa organisatorisen yleistämisen. Tutkimustuloksia ei voida ajallisessa ulottuvuudessa yleistää kuin harkinnanvaraisesti, sillä lakisääteisen tilinpäätöskannanottomenettelyn perinne on vasta lyhyt. Mahdollinen aiheeseen liitty-

vä jatkotutkimus on mielekästä kohdistaa nimenomaan ajallisesti pidempään tarkastelujaksoon. Nykyisellään tätä tutkimusta on mahdollista syventää sekä tulosohjaajien ja tulosohjattavien haastatteluilla, joiden avulla on saatavissa ensi käden tietoa tilinpäätöskannanottomenettelyn tavoitteista ja vaikutuksista tulosohjauksen prosessissa. Tätä tietoa on mahdollista arvioida suhteessa säädöksissä esitettyyn tavoiteasetantaan ja toisaalta myös tässä tutkimuksessa esitettyyn yleiseen pohdintaan.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

Harrinvirta, Markku. Tulosohjausjärjestelmän toimivuus ministeriöissä ja laitoksissa, Valtiovarainministeriön tutkimukset ja selvitykset 2/1998, Oy Edita Ab. Helsinki 1998.

Lumijärvi, Ismo. Tuloksellisuusindikaattoreiden käyttö julkisorganisaatioissa. Vaasan yliopiston julkaisuja. Selvityksiä ja raportteja 23. Vaasa 1997.

Lumijärvi, Ismo & Jylhäsaari, Jussi. Laatujohtaminen ja julkinen sektori, Tammer-Paino Oy. Tampere 2000.

Lähdesmäki, Kirsi. New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen. Acta Wasaensia No 113, Hallintotiede 7. Vaasa 2003.

Meklin, Pentti. Valtiontalouden perusteet, Edita Prima Oy. Helsinki 2002.

Ministeriöiden kustannuslaskennan kehittäminen. Valtiovarainministeriön julkaisuja 1/2006. Helsinki 2006.

Ministeriö tulosohjaajana. Valtiovarainministeriö. Valtion painatuskeskus. Helsinki 1990.

Myllymäki, Arvo & Vakkuri, Jarmo (toim.). Tulos, normi ja tilivelvollisuus – näkökulmia tilintarkastukseen, Vammalan kirjapaino Oy. Vammala 2001.

Mäki, Katja & Sorri, Taija. Julkisten palvelujen laatu ja kilpailukyky, Hakapaino Oy. Helsinki 1999.

Parempaan tilivelvollisuuteen Valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet, Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 2/2003, Edita Prima Oy 2003.

Pöllä, Kaisa & Etelälahti, Pekka. Valtion uudistunut taloushallinto, WS Bookwell Oy. Porvoo 2002.

Pöllä, Kaisa & Vuorela, Terho. Tulosvastuun haaste. Selvitys ministeriöiden tulosohjausotteesta, Edita Oyj. Helsinki 2001.

Rahko, Tapani. Johdon laskentatoimi ja tulosjohtaminen. Case-tutkimus puolustusvoimien yksiköistä. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja B-147, Helsingin kauppakorkeakoulun kuvalaitos. Helsinki 1994.

Rautiainen, Antti. Lisensiaattitutkimus N:o 140/2004. Kuntien suorituksen mittaus ja tuloksellisuuskäsitteistö: Arviointi ja kehittäminen. Jyväskylä 2004.

Tulosohjauksen käsikirja, Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2005, Edita Prima Oy. Helsinki 2005.

Tulosohjauksen terävöittäminen, Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 9/2003, Edita Prima Oy. Helsinki 2003.

Tuottavuuskehitys ja kilpailukyky tavoitteiksi. Valtionhallinnon kilpailukyvyn ja tuottavuuden parantaminen – hanke. Valtiovarainministeriön julkaisuja 1/2003, Edita Prima Oy. Helsinki 2003.

Virkkunen, Paavo & Voutilainen, Eero & Laosmaa, Martti & Salmimies, Pekka. Tulosjohtaminen julkishallinnossa, Weilin+Göös. Espoo 1986.

Artikkelit tieteellisissä aikakausijulkaisuissa

Bovens, Mark. Analyzing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. European Law Journal, vol. 13, No 4, July 2007 pp 447-468.

Laegreid, Per & Roness, Paul G. & Rubecksen Kristin. Performance Management in Practice: The Norwegian way. Financial Accountability & Management, 22(3), August 2006 pp 251-270.

Mulgan, Richard. 'Accountability': an Ever-expanding Concept? Public Management, vol. 78, No 3, 2000 pp 555-573.

Sähköiset lähteet

Bovens, Mark. Public Accountability. <http://www.built-environment.uwe.ac.uk/research/ESRCseminars/pdfs/mark_bovens_seminar1.pdf> 2.2.2008

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi valtion talousarviosta annetun lain muuttamisesta. Hallituksen esitys 56/2003. <http://217.71.145.20/TRIPviewer/show.asp?tunniste=HE+56/2003&base=erhe&palvelin=www.parliament.fi&f=WORD> 15.1.2008

Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Elintarviketurvallisuusviraston tilinpäätökseen vuodelta 2006. Maa- ja metsätalousministeriö 14.6.2007. <http://wwwb.mmm.fi/netra/NETRAdata/Kannanotot/MMMkannanotto2006_EVIRA.PDF> 15.4.2008

Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Elintarvikeviraston vuoden 2005 toimintakertomuksesta. Maa- ja metsätalousministeriö 14.6.2006. <http://wwwb.mmm.fi/netra/NETRAdata/Kannanotot/MMMkannanotto2005_EVI.PDF> 15.4.2008

Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Maa- ja elintarviketalouden tutkimuskeskuksen vuoden 2006 tilinpäätöksestä. Maa- ja metsätalousministeriö 14.6.2007. <http://wwwb.mmm.fi/netra/NETRAdata/Kannanotot/MMMkannanotto2006_MTT.pdf> 28.4.2008

Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskuksen vuoden 2005 tilinpäätöksestä. Maa- ja metsätalousministeriö 12.6.2006. <http://wwwb.mmm.fi/netra/NETRAdata/Kannanotot/MMMkannanotto2005_TIKE.PDF> 20.4.2008

Maa- ja metsätalousministeriön kannanotto Metsähallituksen tilinpäätöksestä vuodelta 2006. Maa- ja metsätalousministeriö 23.4.2007. <http://wwwb.mmm.fi/netra/NETRAdata/Kannanotot/MMMkannanotto2006_MH.pdf> 25.4.2008

Oikeusministeriön kannanotto hallintotuomioistuinten toimintakertomuksesta vuodelta 2006. Oikeusministeriö, hallintoyksikkö 15.6.2007 <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=Tilinpaatoskannanotot_2006.pdf&blobheadervalue2=1219336&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1182263898822&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Kuluttajavalituslautakunnan toimintakertomuksesta vuodelta 2005. Oikeusministeriö 15.6.2006. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=hbpvufm.pdf&blobheadervalue2=90308&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=115692> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto oikeusaputoimistojen toimintakertomuksesta vuodelta 2006. Oikeusministeriö, hallintoyksikkö 15.6.2007. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=Tilinpaatoskannanotot_2006.pdf&blobheadervalue2=1219336&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1182263898822&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Oikeushallinnon tietotekniikkakeskuksen toimintakertomuksesta vuodelta 2006. Oikeusministeriö 15.6.2007. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=Tilinpaatoskannanotot_2006.pdf&blobheadervalue2=1219336&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1182263898822&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen toimintakertomuksesta vuodelta 2006. Oikeusministeriö, hallintoyksikkö 15.6.2007 <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=Tilinpaatoskannanotot_2006.pdf&blobheadervalue2=1219336&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1182263898822&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Oikeusrekisterikeskuksen toimintakertomuksesta vuodelta 2005. Oikeusministeriö 15.6.2006. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=ks0vdq5fvqh.pdf&blobheadervalue2=76903&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=11> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Rikosseuraamusviraston tilinpäätöksestä vuodelta 2005. Oikeusministeriö 12.6.2006. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=vfuil7mvq53ewa7.pdf&blobheadervalue2=106068&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1156923998902&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Rikosseuraamusviraston tilinpäätöksestä vuodelta 2006. Oikeusministeriö 15.6.2007. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=Tilinpaatoskannanotot_2006.pdf&blobheadervalue2=1219336&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1182263898822&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto Valtakunnansyyttäjänviraston toimintakertomuksesta vuodelta 2005. Oikeusministeriö 12.6.2006. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=prl5bzkm3jny.pdf&blobheadervalue2=94427&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1156923998426&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Oikeusministeriön kannanotto yleisten tuomioistuinten ja työtuomioistuimen toimintakertomuksesta vuodelta 2006. Oikeusministeriö, hallintoyksikkö 15.6.2007. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=Tilinpaatoskannanotot_2006.pdf&blobheadervalue2=1219336&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1182263898822&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 6.5.2008

Sosiaali- ja terveysministeriön tilinpäätöskannanotto Kansanterveyslaitoksen toimintavuodelta 2006. Sosiaali- ja terveysministeriö 14.6.2007. <http://www.stm.fi/Resource.phx/vastt/sostu/talou/kannanotot2.htx.i1090.pdf> 29.4.2008

Sosiaali- ja terveysministeriön kannanotto Lääkelaitoksen tilinpäätöksestä ja Lääkehoidon kehittämiskeskuksen toimintakertomuksesta toimintavuodelta 2006. Sosiaali- ja terveysministeriö 14.6.2007. <http://www.stm.fi/Resource.phx/vastt/sostu/talou/kannanotot2.htx.i1093.pdf> 29.4.2008

Sosiaali- ja terveysministeriön toimintakertomuskannanotto Raha-automaattiyhdistyksen toimintavuodelta 2006. Sosiaali- ja terveysministeriö 14.6.2007. <http://www.stm.fi/Resource.phx/vastt/sostu/talou/kannanotot2.htx.i1094.pdf> 29.4.2008

Sosiaali- ja terveysministeriön tulosohjauksen kehittämistyöryhmän muistio. Sosiaali- ja terveysministeriö. Helsinki 2007. <http://stm.fi/Resource.phx/publishing/store/2007/11/hu1196069259224/passthru.pdf > 16.3.2008

Tuomioistuinlaitoksen tulosohjauksen kehittämisryhmä 31.8.2006. <http://www.om.fi/Satellite?blobcol=urldata&blobheader=application/pdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=Content-Length&blobheadervalue1=inline;%20filename=OMTR%202006%2017%20Tulosohjausty%C3%B6ryhm%C3%A4_loppuraportti%2029%20s.pdf&blobheadervalue2=220575&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1164039117375&ssbinary=true&SSURIapptype=BlobServer&SSURIcontainer=Default&SSURIsession=false&SSURIsscontext=Satellite%20Server> 5.3.2008

Valtion keskushallinnon uudistaminen. Ministerityöryhmän loppuraportti 28.6.2002. <http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/04_hallinnon_kehittaminen/17792/17794_fi.pdf> 3.2.2008

Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan. Annettu 2.9.2003. <http://www.vtv.fi/chapter_images/3120_EKkertomus2003_suomi_.pdf> 10.2.2008

Valtiontalouden tarkastusviraston kertomus eduskunnalle toiminnastaan. Annettu 7.9.2004. <http://www.vtv.fi/chapter_images/3079_Kertomus_edusk2004_.pdf> 10.2.2008

Valtiontalouden tarkastusviraston suorittama tilintarkastus – sisältö ja periaatteet. Tilintarkastusjulkaisuja 2003, 27.2.2003 tarkistettu painos. <http://www.vtv.fi/chapter_images/7564_3028_vuotiohje_27022003.pdf> 14.4.2008

Säädöslähteet

A 1243/1992 Asetus valtion talousarvioista

L 423/1988 Laki valtion talousarvioista

Pro gradu-tutkielmat

Huippula, Ulla. Pro gradu. Tulosohjaus uudistuu – miten käy mittaamisen. Tampere 2007.

Seppälä, Taru. Pro gradu. Tehokkuus julkisen ja yksityisen organisaation arvioinnissa. Esimerkkinä julkiset ja yksityiset terveyspalvelut. Turku 2006.

Muu lähdeaineisto

Valtioneuvoston asetus valtion talousarvioista annetun asetuksen muuttamisesta, liite 1. Tuomas Pöystin muistio 29.3.2004.