



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

TILINPÄÄTÖSRAPORTOINNIN ANTAMA KUVA TULOKSELLISUUDESTA

2016



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Sisällysluettelo

1 ARVIOINNIN TAUSTATIEDOT	3
1.1 Arvioinnin tavoite ja laajuus.....	3
1.2 Arvioinnin kohde ja taustatiedot	3
1.3 Arviointikysymykset ja -kriteerit	4
1.4 Arvioinnin aineistot ja menetelmät	5
1.5 Tuloksellisuuden määritelmät.....	5
2 HAVAINNOT	7
2.1 Mitä tuloksellisuusraportoinnilta vaaditaan?	7
2.1.1 Toimintakertomuksesta kuntalaissa	7
2.1.2 Toimintakertomuksesta kirjanpitolaissa.....	8
2.1.3 Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston ohjeet toimintakertomuksesta	9
2.1.4 Helsingin ohjeet talousarvioehdotusten ja tilinpäätöksen laadinnasta	10
2.2 Miten Helsingin kaupunki raportoi tuloksellisuudesta tilinpäätöksessä?	14
2.2.1 Tilinpäätöksen rakenne	14
2.2.2 Raportointi sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta.....	17
2.2.3 Tunnuslukujen esittäminen	22
2.3 Miten muut suuret kaupungit raportoivat tuloksellisuudesta?	28
2.3.1 Toimintakertomuksen rooli	28
2.3.2 Kuntastrategian asema raportoinnissa	29
2.3.3 Raportointitasot	31
2.3.4 Raportointi sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta.....	32
2.3.5 Tuloksellisuuden osatekijöiden esittäminen	34
2.3.6 Kokoavia havaintoja muiden kuntien tilinpäätöksistä.....	35
3 JOHTOPÄÄTÖKSET	36
4 TOIMENPIDE-ESITYS JA LISÄTIEDOT	39
LÄHTEET	40



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

1 ARVIOINNIN TAUSTATIEDOT

1.1 Arvioinnin tavoite ja laajuus

Arvioinnin tavoitteena oli selvittää, millä tavalla Helsingin kaupunki raportoi tilinpäätöksessään toiminnan tuloksellisuudesta. Arviointi keskittyi kaupungin tilinpäätökseen eikä arviointi käsittele tuloksellisuuden raportointia muissa asiakirjoissa. Arvioinnin tarkoituksena on myös tuottaa tietoa kaupungin tuloksellisuusraportoinnin kehittämiseksi.

1.2 Arvioinnin kohde ja taustatiedot

Kuntalain (410/2015) 121 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Tuloksellisuusarvioinnin kannalta on olennaista, että tarkastuslautakunnalla on käytettävissään tietoja kaupungin toiminnan tuloksellisuudesta.

Tarkastuslautakunnan arvioinneissa vuonna 2015 selvitettiin, miten tuloksellisuutta mitataan rakennus- ja ympäristötoimen, kaupunkisuunnittelu- ja kiinteistötoimen sekä sivistystoimen kuntalaisille suunnatuissa palveluissa¹. Vuoden 2016 arvioinneissa tätä jatkettiin sosiaali- ja terveystoimen palvelujen ja ensihoidon palvelun osalta. Lisäksi vuonna 2015 arvioitiin tuloksellisuuden mittaamista Att:ssa ja Hekassa², ja vuoden 2014 arviointikertomukseen sisältyi tarkastelu varhaiskasvatuksen tuloksellisuudesta³. Näissä arvioinneissa on ollut kyse palvelutuotannon tuloksellisuuden mittaamisesta, kun taas nyt tehtävä arviointi käsittelee tuloksellisuudesta kaupunkitasolla raportoitavia tietoja.

Kuntalain 115 § mukaan kunnan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Kuntalaki ei velvoita raportoimaan tilinpäätöksessä tuloksellisuudesta. Kirjanpitolain (1336/1997, muutos 1620/2015) 3. luvun 1 a §:n ensimmäisen momentin kohdan 1) mukaan toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta. Mainittu lainkohta tulee voimaan vuoden 2016 tilinpäätöstä koskien, mutta se ei käytännössä velvoita raportoimaan tuloksellisuudesta nykyistä kattavammin.

¹ Tuloksellisuuden mittaaminen. Helsingin kaupunki: Arviointikertomus 2015, s. 27–31.
www.arviointikertomus.fi.

² Att:n ja Hekan toiminnan mittaaminen ja yhteistyö vuokra-asuntojen peruskorjauksissa. Helsingin kaupunki: Arviointikertomus 2015, s. 81–83. www.arviointikertomus.fi.

³ Varhaiskasvatuksen tuloksellisuus päiväkodeissa. Helsingin kaupunki: Arviointikertomus 2014, s. 55–60.
www.arviointikertomus.fi.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Kuntalain 113 § mainittuna tilinpäätöksen tarkoituksena on antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tässä arvioinnissa kunnan tulosta tai taloudellista tilaa kuvaavia tunnuslukuja ei ole katsottu tuloksellisuustiedoiksi. Kunnan talouden tunnusluvut eivät itsessään kuvaa tuloksellisuutta ilman, että talouden tunnuslukuja esitetään suhteessa suoritemääriin. Tässä käytetyn tuloksellisuuskäsitteistön mukaan tuloksellisuus ilmenee erityisesti kunnan toiminnalla aikaansaatuina tuotoksina, ei niinkään kunnan taloudellisena tuloksena sinänsä.

1.3 Arviointikysymykset ja -kriteerit

Arvioinnin pääkysymys oli, antaako kaupungin tilinpäätös tietoa toiminnan tuloksellisuudesta monipuolisesti ja kattavasti. Osakysymykset olivat:

1. Antaako Helsingin kaupungin tilinpäätös riittävän kuvan tuloksellisuudesta säädösten ja ohjeiden mukaisesti?
2. Miten kattavasti Helsingin kaupungin tilinpäätös kuvaa tuloksellisuuden osatekijöitä?

Osakysymys 1 tarkastelee tuloksellisuutta suppeammasta säädösten ja ohjeiden näkökulmasta, kun taas osakysymyksessä 2. huomioidaan tuloksellisuuden laajemmat määritelmät. Säädöksillä ja ohjeilla tarkoitetaan kuntalakia, kirjanpitolakia, kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia ohjeita toimintakertomuksesta sekä Helsingin kaupungin omia ohjeita talousarvioehdotusten ja tilinpäätöksen laadinnasta. Talousarvioehdotusten laadintaohjetta tarkastellaan, koska tilinpäätöksen raportointi perustuu pitkälti talousarviovertailuun. Arviointi kohdistui arviointiajankohtana uusimpaan, vuoden 2015 Helsingin kaupungin tilinpäätökseen.

Tuloksellisuuden osatekijöillä tarkoitetaan tässä kuntatyönantajien suositusten ja valtiovarainministeriössä laadittujen oppaiden mukaisesti taloudellisuutta, tuottavuutta, laatua ja vaikuttavuutta koskevia tietoja. Kunta-alalla käytössä olevista tuloksellisuustiedon osa-alueista ei käsitellä työelämän laatua, koska työelämän laadusta ei raportoida Helsingin kaupungin tilinpäätöksessä, vaan erillisessä henkilöstöraportissa.

Lisäksi arvioinnissa selvitettiin, onko muiden suurten kaupunkien tilinpäätöksissä hyviä käytäntöjä, joita Helsingin kaupunki voisi käyttää raportoidessaan tuloksellisuudesta uuden toimialamallin mukaisesti. Kuuden suurimman kaupungin (Espoo, Helsinki, Oulu, Tampere, Turku, Vantaa) vertailussa kiinnitettiin huomiota erityisesti siihen, miten tuloksellisuutta kuvataan, miten tavoitteiden saavuttamista koskeva tieto esitetään ja millä tavalla kuntastrategia on esillä raportoinnissa. Lisäksi tarkasteltiin tietojen esittämistä toimialatasolla: tarkoituksena oli havaita mahdollisia hyviä käytäntöjä Helsingin tulevan toimialamallin mukaiseen tilinpäätösraportointiin.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

1.4 Arvioinnin aineistot ja menetelmät

Arvioinnin aineistoina käytettiin kuntien toimintakertomusta koskevia säädöksiä esitöineen, erityisesti kuntalakia ja kirjanpitolakia, sekä näitä säädöksiä tarkentavaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjetta. Lisäksi aineistona ovat olleet Helsingin kaupungin ohjeet talousarvion ja tilinpäätöksen laatimisesta.

Arvioinnin varsinaisena kohteena oli Helsingin kaupungin tilinpäätös 2015 sekä asetettujen tavoitteiden osalta saman vuoden talousarvio. Tuloksellisuusraportointia muissa kaupungeissa arvioitiin Espoon, Oulun, Tampereen, Turun ja Vantaan vuoden 2015 tilinpäätösten perusteella. Tilinpäätöksissä keskityttiin niihin tekstiosiin, joissa tuloksellisuustietoa esitetään.

Arvioinnissa säädösten ja ohjeiden sisältöä analysoitiin sen suhteen, mitä ne vaativat tuloksellisuusraportoinnilta. Helsingin tilinpäätöstä verrattiin säädöksissä ja ohjeissa esitettyihin vaatimuksiin ja analysoitiin luokittelemalla sen sisältämiä tuloksellisuustietoja eri tuloksellisuustiedon osa-alueisiin.

Muiden kuntien tilinpäätöksiä vertailtiin mm. rakenteen, strategiasta raportoinnin, raportointitasojen sekä tuloksellisuuden osatekijöistä raportoinnin suhteen. Muiden kuntien tilinpäätösten analyysin tarkoitus oli löytää hyviä käytäntöjä, joita Helsinki voisi hyödyntää, kun vuoden 2017 tilinpäätöksen rakenne muuttuu organisaatiomuutoksen vuoksi.

1.5 Tuloksellisuuden määritelmät

Tuloksellisuus voidaan määritellä eri tavoin. Eri määritelmissä yhteistä on kuitenkin se, että tuloksellinen toiminta on taloudellista ja tehokasta sekä asiakkaiden tarpeita ja yhteiskunnallisia päämääriä vastaavaa.

Kuntien tuloksellisuutta ei määritellä tarkasti kuntalaissa tai kirjanpitolaissa (ks. tarkemmin luvut 2.1.1 ja 2.1.2). Tuloksellisuuden osatekijöitä kunnan toiminnassa on kuitenkin määritelty muun muassa kuntatyönantajien ja valtiovarainministeriön toimesta. Kuntatyönantajat antoi kunnille kunnallisen palvelutoiminnan tuloksellisuuden arviointia koskevan suosituksen ensimmäisen kerran vuonna 1989. Tasapainotettuun mittaristoon sovitettu tuorein suositus annettiin 17.12.2008⁴. Suosituksen mukaan tuloksellisuuden kehittämisen päämäärä on kunnallisten palvelujen parantaminen vastaamaan palvelujen käyttäjien ja kuntalaisten tarpeita. Koska palvelut kunnissa ovat pääosin työvoimavaltaisia, suosituksen mukaan tuloksellisuuteen kuuluu taloudellisuuden, tuottavuuden, laadun ja vaikuttavuuden ohella myös työelämän laatu.

⁴ Kuntatyönantajat: Tuloksellisen toiminnan kehittämistä koskeva suositus. Yleiskirje 24/08. 17.12.2008.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Tuorein kunta-alan käsitteistö löytyy valtiovarainministeriön Kestävän kunta-tuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirjasta 2014⁵. Sen mukaan tuloksellisuus on kokonaistavoitteiden saavuttamista ilmaiseva yläkäsite, joka sisältää tuottavuuden ja vaikuttavuuden sekä panosten, tuotantoprosessin ja tuotosten osalta myös laadun mukaan lukien työelämän laatu. Kunta-alan työmarkkinaosapuolet suosittelivat 2015, että ”kunta-alan tuloksellisuuden arvioinnissa käytetään valtiovarainministeriön johdolla valmisteltua kestävän tuottavuuden arviointimallia ja mittaristoa, joka tunnistaa julkisen palvelun erityisluonteen.”⁶

Valtionhallinnossa tuloksellisuuskäsitteistö sisälsi 1990-luvulla perinteiset 3E:tä, taloudellisuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden. Tuloksellisuuskäsitteistöä muutettiin 2000-luvun alkuvuosina siten, että uusiksi tuloksellisuuden osatekijöiksi määriteltiin yhteiskunnallinen vaikuttavuus ja toiminnallinen tuloksellisuus. Muutoksella korostettiin, että yksittäisten virastojen osuus yhteiskunnalliseen muutokseen voi olla välillinen ja vaikea todentaa, vaikka niiden toiminta itsessään olisi sängen onnistunutta. Uuden tuloksellisuuskäsitteistön mukainen toiminnallinen tuloksellisuus kertoo viraston oman panoksen merkityksestä tuloksen saavuttamisessa. Se koostuu toiminnallisesta tehokkuudesta, tuotoksista ja laadunhallinnasta sekä henkisten voimavarojen hallinnasta. Henkisten voimavarojen hallinta otettiin käsitteistöön mukaan korostamaan henkilöstön osaamisen ja työhyvinvoinnin merkitystä organisaatioiden onnistumisessa.⁷

Valtion ja kuntien tuloksellisuutta koskevat määritelmät ovat käytännössä hyvin lähellä toisiaan. Olennaista tuloksellisuudessa on, että toiminnalla vastataan yhteiskunnalliseen tai asiakkaan tarpeeseen ja että toiminta on taloudellista, tehokasta ja laadukasta. Tuloksellisuuteen kuuluu myös se, että toiminta on kestävää henkisten voimavarojen hallinnan tai henkilöstön kokemuksen työelämän laadun kannalta.

Tuloksellisuuskäsitteistö ja eri käsitteiden väliset suhteet on kuvattu kuviossa 1. Kuntasektorilla laatu liittyy sekä asiakkaan kokemaan laatuun että prosessin laatuun, joka voi ilmetä prosessin sujuvuutena.

⁵ Valtiovarainministeriö (2014): Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirja.

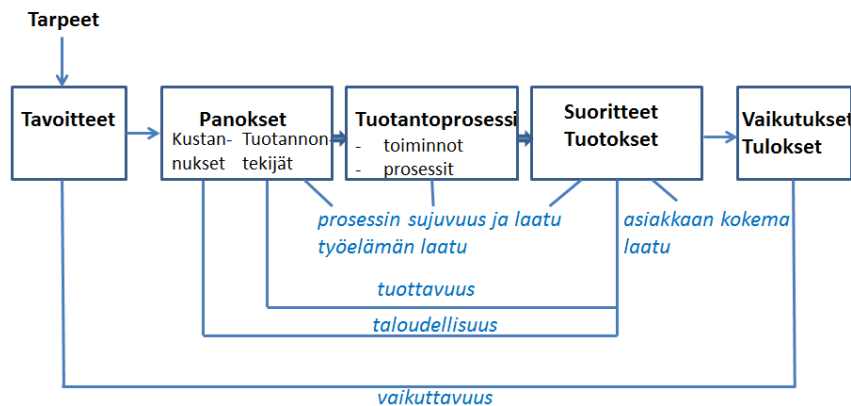
⁶ Esitys kunta-alan tuottavuus- ja tuloksellisuustyön vauhdittamiseksi ja tukemiseksi 17.6.2015

⁷ Ks. esim. Valtiovarainministeriö (2005): Tulosoikeuden käsikirja, s. 24–26.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017



Kuvio 1 Tuloksellisuuskäsitteistö⁸

2 HAVAINNOT

2.1 Mitä tuloksellisuusraportoinnilta vaaditaan?

2.1.1 Toimintakertomuksesta kuntalaissa

Kuntien tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta säädetään kuntalaissa (410/2015) ja kirjanpitolaisissa (1336/1997). Kuntalaissa ei suoraan velvoiteta kuntaa raportoimaan sen tuloksellisuudesta. Sen sijaan kuntalaki velvoittaa kunnan raportoimaan tilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta. Tilinpäätökseen sovelletaan kuntalain mukaan myös kirjanpitolakia.

Kunnan tilinpäätöksestä säädetään lain 113 §:ssä. Kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös, johon kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Lakiesityksen yksityiskohtaisissa perusteluissa toimintakertomuksen sisältöä ei selosteta tarkemmin, vaan todetaan lyhyesti, että tilinpäätökseen kuuluvan *toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnasta*.

Tilinpäätökseen kuuluvasta toimintakertomuksesta säädetään vielä erikseen lain 115 §:ssä. Pykälän mukaan "Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien *toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta* kunnassa ja kuntakonsernissa." Lisäksi on annettava tietoja muista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, jotka eivät käy muuten ilmi tilinpäätöksestä. Yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan, että tilinpäätös ja toimintakertomus ovat välineitä sen varmistamiseksi, että kunnan tu-

⁸ Kuvio on muokattu lähteistä Tuloksellisen toiminnan kehittämistä koskeva suositus, Kuntatyönantajat, yleiskirje 24/2008 ja Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirja 2014.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

loksesta ja taloudellisesta asemasta saa oikean ja riittävän kuvan. Lisäksi todetaan, että toimintakertomuksen *"erityisenä tehtävänä on selvittää valtuuston talousarviossa asettamien ja hyväksymien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumista kunnassa ja kuntakonsernissa."*

Kuntalaissa säädetään myös siitä, minkälaisia kunnan asettamien tavoitteiden tulisi olla. Lain 37 § mukaan kunnassa pitää olla kuntastrategia, jossa valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista. Lain 110.2 § mukaan talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa.

Kuntalaissa tai sen esitöissä ei määritellä tuloksellisuutta eikä laissa edellytetä, että kunnanhallitus raportoi tuloksellisuudesta tilinpäätöksessä ja sen osana olevassa toimintakertomuksessa. Sen sijaan laissa korostetaan tavoitteiden toteutumisesta raportointia. Lisäksi yksityiskohtaisissa perusteluissa tuodaan esiin, että toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnasta.

Kuntalaissa esitetään kuitenkin vaatimus tuloksellisuuden arvioinnista hallinnon ja talouden tarkastusta koskevassa 14. luvussa. Tarkastuslautakuntaa koskevassa pykälässä (121 §) lautakunnan tehtäväksi asetetaan arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Vaatimus ei kuitenkaan ulotu kunnan raportointiin tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa.

2.1.2 Toimintakertomuksesta kirjanpitolaissa

Kuntalain 112 §:n mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä tässä laissa säädetään, kirjanpitolakia. Vaatimuksia tilinpäätöksen, ml. toimintakertomus, sisällölle voidaan siis selvittää myös kirjanpitolaista. Toisaalta säädöksiä voidaan tulkita siten, että koska kuntalaissa jo määritellään toimintakertomuksen sisältöä, ei kirjanpitolakia tulisi tältä osin soveltaa⁹. Kuntalain 112 § mukaan kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113–116 §:n soveltamisesta.

Kirjanpitolain 3 luvussa säädetään tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Toimintakertomusta koskevan 1 a §:n mukaan siinä on kuvattava kirjanpitovelvollisen (1) toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, (2) taloudellista tilannetta sekä (3) merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä.

⁹ Tätä tulkintaa tukee Kuntaliitosta saatu vastaus, sähköposti 13.1.2017.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Kirjanpitolaissa esitetty toimintakertomuksen sisältö on kuntalakia laajempi. Kun kuntalaki painottaa erityisesti tavoitteiden toteutumista ("selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa"), kirjanpitolain mukaan toimintakertomuksessa tulee kuvata "toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta". Tuloksellisuus on laajempi käsite kuin tavoitteiden saavuttaminen (ks. luku 1.5), ainakin silloin, jos tavoitteita ei ole asetettu siten, että ne kattavat kunnan koko toiminnan ja tuloksellisuuden eri näkökulmat.

Tuloksellisuuden kuvaus lisättiin kirjanpitolakiin vuonna 2015 (1620/2015) siten, että uutta säädöstä sovelletaan ensimmäisen kerran tilikaudelta 2016. Tätä ennen tuloksellisuuden kuvauksen vaatimusta ei ollut. Tuloksellisuustermin lisäystä ei perustella hallituksen esityksessä lainkaan, itse pykälän lisäystä taas perustellaan direktiivin säännöksillä. Toisaalta asiassa ei mitään ilmeisimmin ole pyritty muuttamaan aiempaa asiantilaa. Kirjanpitolain 3:2 § mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee joka tapauksessa antaa "oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus." Tämä vaatimus oli jo aiemmassa kirjanpitolaissa, tosin terminä oli "oikeat ja riittävät tiedot".

Kirjanpitolakiin tehdyn tuloksellisuus-sanana lisäyksestä kysyttiin ao. lakia valmistelleelta työ- ja elinkeinoministeriön virkamieheltä.¹⁰ Hänen vastauksensa mukaan tuloksellisuus-sanalla ei ole tavoiteltu toimintakertomuksen muuttamista, vaan kyse on pikemminkin ilmaisullinen. Vastauksen mukaan myöskään kuntien tuloksellisuusraportointia ei ole ollut aie muuttaa eikä muutosta ole myöskään käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaostossa.

2.1.3 Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeet toimintakertomuksesta

Kuntalain 112 § mukaan kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113–116 §:n soveltamisesta. Kirjanpitolautakunnan ohjeet eivät ole laintasoisia, mutta kuntalain viittaus lisää niiden velvoittavuutta: kuntien voidaan olettaa noudattavan kuntajaoston ohjeita ellei erityistä syytä ohjeesta poikkeamiseen ole.

Tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta on annettu ohje vuonna 2013 ja ohje on yhä voimassa¹¹. Ohjeessa on oma lukunsa toimintakertomuksen sisällöstä ja siinä kuvataan, mitä kuntalain toimintakertomusvaatimukset voivat tarkoittaa.

¹⁰ Sähköpostivastaus 9.1.2017, työ- ja elinkeinoministeriö.

¹¹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston varapuheenjohtajalta saadun tiedon mukaan ohje päivitetään vuoden 2017 aikana.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Ohjeen mukaan toimintakertomuksen keskeinen sisältö on vertailu talousarvioon, ja toiminnan osalta tavoitteiden toteutumisen raportointi:

- "Talousarvion toteutumisvertailu on tärkeä osa kunnan tilinpäätöstä. -- Tavoitteiden toteutuminen voidaan esittää tehtävittäin toimintakertomuksessa tai talousarvion toteutumisvertailussa. Koko kuntaa koskevien strategisten tavoitteiden toteutuminen esitetään tavallisesti toimintakertomuksessa." (s. 14)
- "Toteutumisvertailut tulee rajata tietoihin, jotka ovat valtuuston talousarviossa asettamien tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden seurannan kannalta välttämättömiä." (s. 14)
- "Kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota (KuntaL 65.5 §). Toteutumisvertailussa seurattavia asioita ovat toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen." (s. 46)
- "Kunnan toimintakertomuksen erityisenä tehtävänä on selvittää valtuuston talousarviossa hyväksymien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista kunnassa ..." (s. 15)

Muutamassa ohjeen kohdassa esitetään kuitenkin, että raportointi voisi olla laajempaa kuin vain tavoitteiden toteutumista koskevaa (kursiivi lisätty):

- "Tavoitteiden, varojen käytön ja toiminnan *tuloksellisuuden toteutumisen seuranta* esitetään pääsääntöisesti toimintakertomuksessa ja talousarvion toteutumisvertailussa." (s. 19)
- Sitovuusasteesta riippuen tulosten raportointi toteutumisvertailussa on valvontapainotteista tai arvioivaa. Valvontapainotteisessa raportoinnissa toteutumaa verrataan asetettuun tavoitteeseen. *Arvioivassa raportoinnissa verrataan sekä suunniteltua että toteutunutta palvelutarjontaa palvelujen kysyntään eli tosiasialliseen palvelutarpeeseen.* Näin arvioiva raportointi on myös tavoiteasettelun onnistuneisuuden arviointia." (s. 47)

2.1.4 Helsingin ohjeet talousarvioehdotusten ja tilinpäätöksen laadinnasta

Kuten edellä on todettu, lain ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeen mukaan toimintakertomuksessa raportoidaan ensi sijassa talousarviossa esitetyistä tavoitteista. Tämän vuoksi seuraavassa tarkastellaan ensin sitä, min-kälaisia tuloksellisuuteen liittyviä tavoitteita Helsingin kaupunki edellyttää ohjeessaan talousarvioehdotusten laatimisesta. Tämän jälkeen tarkastellaan, mitä toimintakertomuksen tuloksellisuustiedoilta edellytetään kaupungin tilinpäätösohjeessa.

Tässä tarkasteltu talousarvioehdotusten laatimisohe vuodelle 2015 annettiin keväällä 2014¹², siis ennen uudistetun kuntalain ja kirjanpitolain voimaantuloa.

¹² Khs 24.3.2014 § 333. Vuoden 2015 talousarvioehdotuksen raami ja talousarvio- sekä taloussuunnitelmaehdotuksen 2015–2017 laatimisoheet. Tässä on tarkasteltu vuoden 2015 talousarvion laatimisoheetta, koska vastaavasti tarkastelussa on vuoden 2015 tilinpäätös luvussa 2.2.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Muutokset eivät ole kuitenkaan vaikuttaneet talousarviorakenteeseen eikä Helsingin kaupunkikaan tässä suhteessa muuttanut ohjettaan. Talousarvioehdotusten laatimisoheissa todetaan¹³, että talousarvio jaetaan käyttötalous-, tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosiin, että tätä rakennetta käytetään tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa ja että toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan näiden osien näkökulmista. Toiminnan osalta tärkein on käyttötalousosa, joka sisältää tuloslaskelman muotoiset talousarviot, sitovat toiminnalliset tavoitteet, toimenpiteet, joilla tavoitteisiin päästään ja tarvittavat tunnuslukutaulukot. Vastaavat ohjeet sisältyvät myös vuoden 2017 talousarvion laatimisoheisiin.¹⁴

Vuoden 2015 ohjeen mukaan tavoitteiden esittämisen lähtökohta on kaupungin strategiaohjelma:

- "Strategiaohjelma 2013–2016 on lähtökohtana valmisteltaessa vuoden 2015 talousarvioehdotusta ..."
- "Strategiaohjelmassa määritellään kaupungin toiminnan strategiset tavoitteet"
- "Talousarvion laatimisen yhteydessä virastot, liikelaitokset ja tytäryhteisöt määrittelevät omassa strategiatyössään kaupungin strategiaohjelmasta johdetut oman toimialansa toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Valtuusto päättää talousarvion yhteydessä sitovista ja muista toiminnallisista tavoitteista."

Strategiayhteiden lisäksi talousarvio-ohjeessa ei tarkkaan määritellä, minkälaisia tavoitteiden tulisi olla tai mille asioilla tavoitteita tulisi asettaa. Joitakin viitteitä ohjeessa kuitenkin on:

- "Kaupungin strategiaohjelmasta johdetut sitovat toiminnalliset tavoitteet kuvaavat *vaikuttavuuden, laadun tai palvelutason tavoitteet ja mittarit*."
- "... Kaupungin strategioista tai toimialan ja tehtävän erityispiirteistä johdetut muut toiminnalliset tavoitteet ohjaavat määrärahan käyttötarkoitusta, *palvelukykyä tai toiminnan kehittämistä*."

Talousarvio-ohjeessa nostetaan myös esiin tiettyjä Helsingin kaupungin asettamia poikkileikkaavia tavoitteita, joita hallintokuntien tulee operationalisoida omassa tavoiteasetannassaan ja myöhemmin näistä myös raportoida. Tällaisia alueita ovat erityisesti tuottavuus, energiansäästö ja tilojen käyttö.

Ohjeistusta tavoitteiden asettamiseen esitetään myös laadintaohjeen liitteessä, jossa kuvataan perustelutekstin rakenne tavoitteineen. Perusteluteksti jakautuu neljään osaan: (1) toimintaympäristön muutokset, (2) strategiaohjelma viraston toiminnassa, (3) tietotekniikan hyödyntäminen ja sähköinen asiointi sekä (4) talousarvion seurannassa tarkasteltavat tavoitteet.

¹³ Emt., s. 21.

¹⁴ Khs 4.4.2016 § 297. Vuoden 2017 talousarvioehdotuksen raami ja talousarvio- sekä taloussuunnitelmaehdotuksen 2017–2019 laatimisohteet, s.27.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Tuloksellisuudelle asetettavien tavoitteiden osalta olennainen on kohta, jossa kuvataan "Talousarvion seurannassa tarkasteltavia tavoitteita" (ohjeen liite 2, s. 1). Lista ei määritä tarkasti sitä, minkälaisia tavoitteiden pitäisi olla tai mille osa-alueille tavoitteita voisi asettaa. Tavoiterakenne on:

- Sitovat toiminnalliset tavoitteet
- Muut toiminnalliset tavoitteet
- Energiatehokkuutta ja ympäristöä koskevat tavoitteet
- Määrä- ja taloustavoitteet
- Tuottavuuden toteutuminen 2013–2017
- Tilankäytön tehokkuuden toteutuminen 2013–2017

Toinen tuloksellisuudelle asetettavien tavoitteiden osalta olennainen kohta on ohjeen liitteessä oleva taulukkomalli, joka esimerkinomaisesti kuvaa "määrä- ja taloustavoitteiden esittämistä" (kuvio 2 alla). Mallissa otsikoita on viisi: (1) suoritettavuudet, (2) tehokkuus/taloudellisuus, (3) toiminnan laajuustiedot, (4) resurssit ja (5) tuottavuusmittari. Laadintaohjeen mukaisesti tulisi siis esittää näihin liittyviä tavoitteita. Toiminnan laajuustiedot ja resurssit eivät toisaalta ole varsinaisesti tuloksellisuuden osa-alueita; suoritteiden määrä, tehokkuus, taloudellisuus ja tuottavuus puolestaan ovat.

Huomionarvoista kaupungin ohjeessa on, että tavoitteet esitetään virastokohdittain. Toisaalta ohjeessa on kuitenkin oma lukunsa hallintokuntien yhteistoiminnalle (7.3), jossa korostetaan toimialarajat ylittävien tavoitteiden valmistelua ja esittämistä. Ohjeen mukaan yhteiset toimenpiteet ja tavoitteet on tarkoitus esittää samansisältöisinä ao. lauta- ja johtokuntien talousarvioehdotuksissa.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Määrä- ja taloustavoitteet (Taulukkomalli)

	2013	2014	enn 2014	2015	2016	2017
Suoritetavoitteet						
Opetustuntien määrä	149	151	152	162	163	163
Tehokkuus/taloudellisuus						
Käyttöaste %	83	83	83	82	80	80
Menot €/asukas	150	120	125	150	125	125
Toiminnan laajuustiedot						
Sairaankuljetushälytyksiä	34 520	35 200	34 520	35 000	36 000	36 000
Oppilaiden lukumäärä	4 600	5 000	5 200	1 200	6 300	6 300
Kaupungin maaomaisuus, ha	520	530	520	530	520	520
Kunnossapidetty puistoala, ha	1 495	1 520	1 596	1 665	1 773	1 773
Resurssit						
Henkilöstön määrä	12	15	12	13	10	10
Tilat, m ²	100	100	95	95	95	95

Tuottavuusmittari (Taulukkomalli)

	2013	2014	enn 2014	2015	2016	2017
Suomenkielinen perusopetus ja lukiokoulutus – Finsk grundläggande utbildning och gymnasieutbildning	93	93	93	93		

Kuvio 2 Malli määrä- ja taloustavoitteiden esittämisestä talousarvion laadintaohjeen liitteessä.

Ohje tilinpäätöksen valmistelusta

Kaupungin ohjeessa tilinpäätöksen valmistelusta esitetään tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen rakenne ja valmistelutapa. Tässä tarkastellaan kaupungin ohjetta vuoden 2015 tilinpäätöksen laatimisesta¹⁵.

Kaupungin ohje perustuu Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeeseen. Tuloksellisuutta koskevan raportoinnin osalta näiden kahden ohjeen pääviesti on sama: toiminnasta raportoinnissa päätehtävä on kertoa talousarviossa esitettyjen tavoitteiden saavuttamisesta. Helsingin oman ohjeen mukaan:

- ”Tekstissä kerrotaan olennaisista toiminnan tuloksista, kuten esimerkiksi talousarviossa suunniteltujen asioiden toteutumisesta.”
- ”Asiakasviraston tulee antaa talousarvion toteutumista koskevassa osiossa seuraavat tiedot: -- kaupunginvaltuuston asettamien taloudellisten - ja toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen käyttö- ja investointiosassa seliteteksteineen.”

¹⁵ Vuoden 2015 tilinpäätös ohje asiakasvirastoille ja Taloushallintopalvelulle. Helsingin kaupunki 23.11.2015.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Kaupungin ohje poikkeaa yleisohjeesta kuitenkin siinä, että kaupunki ohjaa raportoimaan myös tuottavuuden kehittymisestä. Tämä johtuu siitä, että tuottavuuden kehittäminen on ollut kaupungin erityisenä tavoitteena.

- ”Selvitys tuottavuuden toteutumisesta ja siihen vaikuttaneista tekijöistä tulee antaa talousarvion toteutumista koskevassa tekstissä”
- ”Kaikkien hallintokuntien tuli talousarvion perusteluissaan esittää palvelujen tuottavuutta ja vaikuttavuutta lisäävät keskeiset toimenpiteet.”

Ohje toimintakertomuksen laatimisesta on – kuten talousarviokin – virastokohmainen. Ohjeen mukaan asiakasvirastot tai muut tilitoimen yksiköt raportoivat tavoitteiden saavuttamisesta. Ohjeessa ei käsitellä toimialarajat ylittäviä palveluja tai hallintokuntien yhteisten tavoitteiden esittämistä muuten kuin virastokohtaisina.

Tilinpäätöksen laatimisoheessa käsitellään vain vähän sitä, mitä toimintakertomuksessa tulisi raportoida. Ydinkohta on, että työtilaan tulee tallettaa

- ”talousarvion toteutumista koskeva aineisto (luvut ja teksti):
 - Kaupunginvaltuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen seliteteksteineen
 - Sitovat toiminnalliset tavoitteet ja niiden toteutuminen seliteteksteineen sekä käyttö- että investointiosasta
 - Myönnettyjen ylitysoikeuksien käyttötarkoitukset seliteteksteineen
 - Tuottavuuden toteutuminen seliteteksteineen.”

Ohjeen mukaan toimintakertomuksessa kerrotaan siis tavoitteiden saavuttamisesta sekä tuottavuuden toteutumisesta. Tilinpäätösoheessa ei käsitellä tuloksellisuuden osatekijöitä eikä sitä, pitäisikö tuloksellisuustietoja raportoida jotenkin laajemmin kuin edellä mainituin tavoin.

2.2 Miten Helsingin kaupunki raportoi tuloksellisuudesta tilinpäätöksessä?

Tässä luvussa tarkastellaan Helsingin kaupungin tilinpäätöstä vuodelta 2015 tuloksellisuustietojen esittämisen näkökulmasta. Luvussa 2.1 kuvataan tilinpäätöksen rakennetta ja luvussa 2.2.2 sitovien toiminnallisten tavoitteiden esittämistä. Luvussa 2.2.3 arvioidaan tunnuslukujen ja luvussa 2.2.4 tuottavuustietojen esittämistä kaupungin tilinpäätöksessä.

2.2.1 Tilinpäätöksen rakenne

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tilinpäätöksen rakenne, siis se, missä järjestyksessä ja yhteydessä ja miten otsikoituna tietoja kunnan toiminnasta esitetään, vaikuttaa paljon siihen, miten helposti lukijan on mahdollista saada oikea ja riittävä kuva kunnan toiminnasta ja sen onnistumisesta.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Helsingin kaupungin tilinpäätös vuodelta 2015 on 208-sivuinen ja jaettu seitsemään päälukuun:

- Toimintakertomus
- Talousarvion toteutuminen
- Tilinpäätöslaskelmat
- Tilinpäätöksen liitetiedot
- Eriytetyt tilinpäätökset
- Allekirjoitukset ja tilinpäätösmerkintä
- Luettelo kirjanpitokirjoista ja tositelajeista sekä niiden säilytystavasta.

Tuloksellisuuteen viittaavia tietoja, siis tietoja ja arvioita toiminnan ja varainkäytön onnistumisesta, sisältyy kahteen päälukuun: (1) Toimintakertomus ja (2) Talousarvion toteutuminen. Muissa luvuissa ei vertailla toimintaa tavoitteisiin tai arvioida toimintaa: niissä esitetään kaupungin ja kaupunkikonsernin sekä kunnallisten liikelaitosten ja rahastojen tulos- ja rahoituslaskelmat, taseet ja tarvittavat liitetiedot.

Toimintakertomus-luvussa tuloksellisuustietoa esitetään vain vähän, muutamassa kohdassa. Lukurakenne ja otsikointi vastaa kirjanpitolausakunnan kuntajaoston ohjetta. Luku jakaantuu seitsemään alalukuun, joissa on puolestaan 15 alalukua. Tuloksellisuuteen liittyviä tietoja esitetään kolmessa kohtaa: Kaupunginjohtajan katsauksessa (luku 1.1.1) esitetään kaupunginjohtajan näkemyksiä muun muassa kaupungin taloudenpidon onnistumisesta, tonttimyynnistä, uudisrakentamisesta sekä yhtiöitettujen liikelaitosten onnistumisesta ensimmäisenä vuonna. Tilikauden tuloksen muodostuminen -alaluvussa (1.1.3) arvioidaan lyhyesti muun muassa kaupungin kulujen kasvua ja verrataan sitä strategian tavoitteisiin. Kolmanneksi, tytäryhteisöjen tavoitteiden toteutuminen -luvussa (1.6.4) esitetään kaupunginvaltuuston asettamien sitovien tavoitteiden toteutuminen kahdessatoista tytäryhtiössä. Tavoitteet ja niiden toteutuminen esitetään taulukossa. Toimintaa ei arvioida tarkemmin, mutta kahden toteutumattoman tavoitteen osalta selvitetään lyhyesti syitä, miksi tavoite ei toteutunut.

Pääosa toiminnan onnistumisen arvioinnista esitetään tilinpäätöksen luvussa 2 Talousarvion toteutuminen, ja sen alaluvussa 2.1 Käyttötalousosan toteutuminen. Taloudellista tulosta tosin arvioidaan lyhyesti myös luvuissa 2.2 Tuloslaskelmaosan toteutuminen ja luvussa 2.3 Investointiosan toteutuminen: esimerkiksi, että menokasvu oli noin prosentin eli strategiatavoitteen tasolla tai että kiinteän omaisuuden myyntitavoite 100 miljoonaa euroa saavutettiin.

Käyttötalousosassa raportoidaan talousarvion mukaisesti neljässä tasossa: koko käyttötalous, pääluokat, luvut ja kohdat.

Käyttötalousosasta yhteensä raportoidaan yhdellä sivulla: taulukkomuodossa tulot, menot, toimintakate ja tulos, joiden jälkeen esitetään muutama teksti-



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

kappale. Taulukossa ja tekstissä kerrotaan toimintatulojen (1,465 mrd. €) ja menojen (4,667 mrd. €) määrästä ja poikkeamista talousarvioon nähden. *Käyttötalousosasta kokonaisuutena ei raportoida tuloksellisuustietoja*¹⁶.

Pääluokkia on viisi: kaupunginjohtaja, rakennus- ja ympäristötoimi, sosiaali-, terveys- ja varhaiskasvatustoimi, sivistystoimi sekä kaupunkisuunnittelu- ja kiinteistötoimi. Pääluokkien alussa esitetään pääluokan tulot, menot, toimintakate, poistot ja tilikauden tulos. *Pääluokista kokonaisuutena ei raportoida tuloksellisuustietoja.*

Kun tilinpäätöksen tarkastelu rajataan niihin lukuihin ja talousarviokohtiin, jotka sisältävät virastoja (tarkastusvirasto pois lukien), tarkastelun kohteeksi tulee 26 virastoa vuoden 2015 tilinpäätöksestä. Virastoista 19:än talousarviokohta on lukutasoinen, eli luvussa ei ole alakohtia. Seitsemän viraston kohdalla virastotasaisen talousarviokohdan yläpuolella on luku, ja luvun alakohtia on vähintään kaksi. Näiden moniportaisten lukujen esittämistapa vaihtelee. Lukutasolla saatetaan esittää pelkästään euromäärät tai euromäärät lyhyen selityksen kera. Joidenkin lukujen kohdalla lukutaso sisältää myös tiedon sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta. Joissakin tapauksissa lukutaso sisältää joitakin tietoja toiminnasta, mutta lisää tietoja esitetään vielä alakohtien teksteissä. Kaupunginkanslian luvussa tietojen esittäminen on kaikkein niukinta: lukutaso sisältää vain eurojen toteuman ja kaupunginkanslian virastokohdassa ei ole lainkaan tunnuslukutaulukkoa. Sanallista toiminnan kuvausta sen sijaan on runsaasti.

Pääosa tuloksellisuustiedoista esitetään siis tilinpäätöksen käyttötalousosan ”kohtatasolla” eli samalla tasolla kuin kaupunginvaltuustoon nähden sitovat määrärahat pääsääntöisesti asetetaan¹⁷. Kohtatasolla raportoinnin rakenne on useimmiten, ei kuitenkaan kaikissa kohdissa, seuraava:

- Tuloslaskelma
- Tunnuslukutaulukko, esimerkiksi suoritteet ja tehokkuus/taloudellisuus
- Taulukko: tilankäytön tehokkuus ja tuottavuus
- Seliteteksti
- Sitovat toiminnalliset tavoitteet ja niiden toteutuminen
- Muut tavoitteet.

Kaiken kaikkiaan tilinpäätöksen tuloksellisuustiedot esitetään siis virastokohtaisesti tai talousarviokohdittain, vaikka koko käyttötaloutta arvioidaan lyhyesti kaupunginjohtajan katsauksessa. Pääluokkakohdista arviointia ei ole ja luku-kohtaista muutamassa kohdassa.

¹⁶ Tällaista raportointia voisi olla esimerkiksi raportointi kaupunkistrategian tavoitteiden, koko kaupungin tuottavuustavoitteiden tai merkittävimpien poikkihallinnollisten tavoitteiden toteutumisesta.

¹⁷ Ks. esimerkiksi Helsingin kaupunki, talousarvio 2017 ja taloussuunnitelma 2017–2019, s. 99.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

2.2.2 Raportointi sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta

Kuten edellä todettiin, kuntalain ja sen perusteella annettujen ohjeiden mukaan tavoitteiden toteutumisesta kertominen on olennaisin yksittäinen seikka, kun tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa pyritään antamaan oikea ja riittävä kuva toiminnasta.¹⁸ Seuraavassa tarkastellaankin sitä, miten sitovat toiminnalliset tavoitteet esitetään Helsingin tilinpäätöksessä, miten niiden toteutumisesta raportoidaan ja mihin tuloksellisuuden osa-alueisiin sitovat toiminnalliset tavoitteet liittyvät. Analyysin tarkoitus on auttaa muodostamaan kuva siitä, missä määrin sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen kuvaa myös kunnan toiminnan tuloksellisuutta.

Sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen esittämistapa

Helsingin kaupungin talousarvio-ohjeen mukaan¹⁹ toiminnallinen tavoite on talousarviossa kaupunginvaltuuston ”tehtäväkohtaisesti asettama määrärahan käyttötarkoitusta, palvelutuotannon määrää tai laatua tai toiminnan kehittämistä ohjaava tavoite.” Valtuusto päättää talousarvion käsittelyn yhteydessä, mitkä tavoitteista ovat sitovia. Ohjeen mukaan ”Muut tunnusluvut esitetään perusteluina” ja ”Talousarvion toteutumista seurattaessa seurataan myös näiden mittareiden kuvaamien toimintojen toteutumista.”²⁰ Tavoitteen sitovuus tarkoittaa muun muassa sitä, että lauta- tai johtokunnan on annettava selvitys kaupunginvaltuustolle toteutumatta jääneistä sitovista tavoitteista siten, että selitykset voidaan käsitellä kaupunginvaltuustossa ennen tilinpäätöksen allekirjoittamista kaupunginhallituksessa.

Helsingin kaupungin tilinpäätöksessä tavoitteiden saavuttamisesta raportoidaan siis tilinpäätöksen luvussa talousarvion toteutuminen.²¹ Tilinpäätöksestä annetun ohjeen mukaan talousarvion toteutumista koskevan aineiston pitää sisältää ”sitovat toiminnalliset tavoitteet ja niiden toteutuminen seliteteksteineen (tekstistä on käytävä ilmi muun muassa syyt tavoitteista poikkeamiseen)”.

Talousarviossa 2015 esitettiin 33 talousarviokohdassa yhteensä 88 sitovaa toiminnallista tavoitetta. Jos kunnan toiminnan tuloksellisuus määritellään tavoitteiden, erityisesti sitovien tavoitteiden, saavuttamiseksi, näiden toteutumisesta raportointi on tietysti tärkeää tuloksellisuudesta saatavan oikean ja riit-

¹⁸ Tässä tarkastellaan vain sitovia toiminnallisia tavoitteita, ei sitovia määrärahoja.

¹⁹ Khs 24.3.2014 § 333, Vuoden 2015 talousarvioehdotuksen raami ja talousarvio- sekä taloussuunnitelmaehdotuksen 2015–2017 laatimisohteet, s. 25.

²⁰ Emt.

²¹ Kuntalain mukaan tavoitteiden toteutumisesta tulee raportoida *toimintakertomuksessa*, joka on Helsingin tilinpäätöksessä oma lukunsa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa (2013) taas ohjataan raportimaan tavoitteiden toteutumisesta talousarvion toteutuminen -luvussa. Helsingin kaupungin tilinpäätös on kuntajaoston yleisohjeen mukainen.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

tävän kuvan näkökulmasta. Arvioinnissa selvitettiin, *miten selvästi sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta raportointiin tilinpäätöksessä*. Arvioinnin tulos on taulukossa 1.

Taulukko 1 Sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta raportoinnin selvyys

Miten selvästi toteutuma raportoidaan?	Sitovien tavoitteiden määrä	Talousarvio-kohtia	Osuus tavoitteista
Erittäin selvästi	49	18	56 %
Selvästi	32	12	36 %
Ei kovin selvästi	7	3	8 %
Yhteensä	88	33	100 %

Toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta raportointiin *erittäin selvästi* useimmissa talousarviokohdissa ja useimpia tavoitteita koskien. Raportointi katsottiin erittäin selväksi silloin, kun tilinpäätöksessä esitettiin sitovat toiminnalliset tavoitteet erillisinä ja otsikoituina, tekstissä todettiin selvästi, toteutuiko tavoite vai ei, ja samalla tuotiin esiin toteutumatieto. Esimerkki tällaisesta erittäin selvästä ja lukijaystävällisestä raportoinnista sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta on kuviossa 3.

Sitovat toiminnalliset tavoitteet toteutuivat seuraavasti:

- 50 prosentissa hankintakeskuksen tekemistä hankinnoista huomioidaan ympäristönäkökulma.

Sitova tavoite toteutui ja kestävän kehityksen kriteerien käyttö hankinnoissa kasvoi. 51,3 prosentissa yhteishankintakilpailutuksissa oli otettu ympäristönäkökulma huomioon.

- Asiakastytyväisyys 3,8 (asteikolla 1–5).

Tavoite toteutui, asiakastytyväisyys kasvoi edelleen vuonna 2015 ja oli 4,03.

Kuvio 3 Esimerkki sitovien toiminnallisten tavoitteiden raportoinnista tilinpäätöksessä erittäin selvästi.

Kolmasosassa sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen raportointiin *selvästi tai melko selvästi*. Erona edellisiin oli esimerkiksi, että tavoitteen saavuttamisesta kerrottiin tekstin keskellä (ei otsikointia, joten lukijan oli vaikeampi huomata asiaa); sitovan tavoitteen kohtaa taulukossa ei ollut ohjeen mukaan tummennettu (lukijan vaikea tietää, mikä esitetyistä tiedoista oli sitova tavoite) tai tavoite kerrottiin saavutetun, mutta ei kerrottu toteutumatieta (luki- ja ei tiedä, kuinka paljon tavoite ylitettiin tai alitettiin). Esimerkki tällaisesta raportoinnista on kuviossa 4.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Sitovat toiminnalliset tavoitteet toteutuivat seuraavasti:

- Koulutuksen ja työelämän ulkopuolella olevien nuorten terveystarkastukset, tavoite 2 000 vuodessa.

Tavoite toteutui.

- Perhehoidon ja läheisverkostosijoitusten suhteellinen osuus kasvaa edelliseen vuoteen verrattuna.

Tavoite toteutui.

- Kiireettömän hoidon odotusaika terveysasemilla enintään neljä viikkoa.

Tavoite toteutui.

- Suun terveydenhuollossa hoidettujen potilaiden määrä lisääntyy 1 prosenttia -yksikköä väestönkasvua enemmän käytössä oleviin resursseihin suhteutettuna.

Tavoite toteutui.

Kuvio 4 Esimerkki sitovien toiminnallisten tavoitteiden raportoinnista tilinpäätöksessä.

Kolmessa talousarviokohdassa sitovan toiminnallisen tavoitteen raportointi ei ollut erityisen selvää. Esimerkiksi Suomenkielisen työväenopiston (4 11) ja Nuorisotoimen (4 31) kohdalla tavoitteen toteutuma esitettiin taulukossa erivärisenä, mutta tekstiosassa tavoitteiden saavuttamisesta ei ollut mainintaa. Tietokeskuksen (4 55) kohdalla tunnuslukutaulukossa sitovia toiminnallisia tavoitteita ei esitetty erivärisenä, joten sitovat tavoitteet eivät erottuneet muista tunnusluvuista. Tekstiosassa todetaan, että ”Sitovat toiminnalliset tavoitteet ylittyivät”, mutta tavoitteita, tavoitetasoja tai toteutumatietoja ei esitetty. Näin ollen lukijalle ei ilmene, mitkä tavoitteet ovat olleet sitovia ja missä määrin ne ovat ylittyneet.

Vuoden 2015 tilinpäätöksestä annettu ohje tavoitteiden toteutumisesta raportoinnista on hieman ristiriitainen. Ohjeen sivulla 8 todetaan ensinnäkin, että ”Tekstissä ei pidä toistaa asioita, joiden toteutuminen näkyy sitovissa tai muissa tavoitteissa tai tunnusluvuissa.” Tämän mukaan tekstissä ei siis enää kirjoitettaisi asioita, jotka esitetään jo taulukossa tietoina (vrt. Suomenkielinen työväenopisto ja Nuorisotoimi edellä). Toisaalta ohjeen samalla sivulla sanotaan, että ”Asiakasviraston tulee antaa talousarvion toteutumista koskevassa osiossa seuraavat tiedot: - - sitovat toiminnalliset tavoitteet ja niiden toteutuminen seliteteksteineen (tekstistä on käytävä ilmi muun muassa syyt tavoitteista poikkeamiseen).” Tämän kohdan mukaan tekstissä pitää siis kuvata sitovan tavoitteen toteutumista myös niissä tapauksissa, joissa tavoite on toteutunut. Lukijan kannalta selvintä olisi, että sitovan tavoitteen toteutuminen esitettäisiin myös tekstiosassa selvästi lyhyine seliteteksteineen.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Syyt tavoitteista poikkeamiseen

Tilinpäätöksestä annetun ohjeen mukaan ”tekstistä on käytävä ilmi muun muassa syyt tavoitteista poikkeamiseen”; jos sitovaa tavoitetta ei saavuteta, syyt tähän pitää siis esittää.²²

Tilinpäätöksen mukaan 88 tavoitteesta kymmentä ei saavutettu²³. Näistä kymmenestä tavoitteesta kuudessa syy tavoitteesta poikkeamiseen selvitettiin lukijalle ymmärrettävällä tavalla. Neljässä tavoitteesta syytä ei selvitetty: Rakentamispalvelu Stara ei selvittänyt mahdollisia syitä siihen, miksi sairauspoissaolojen määrä ei ollut vähentynyt, pelastustoimi ei selvittänyt, miksi se ei saavuttanut tavoitteita keskimääräisestä lähtö- ja ajoajasta ja ensihoidon tavoittamisviiveestä eikä kaupunginkanslia selvittänyt, miksi emokaupungin käyttömenojen reaalikasvu oli 2,9 prosenttia eikä tavoitteen mukainen 0,9 prosenttia. Jälkimmäisen tavoitteen osalta kaupunginjohtajan katsauksessa kuvattiin syitä käyttömenojen kasvuun yli tavoitteen. Ulkopuolinen lukija ei voi kuitenkaan tietää, että tilinpäätöksen sivulla 41 esitetyn tavoitteen toteutumattomuuden syistä raportoidaan tilinpäätöksen sivulla 4. Selvintä olisi, että syyt esitetään samassa yhteydessä kuin tavoitteen toteutuminen.

Suurin osa sitovista tavoitteista siis saavutettiin ja suurimmassa osassa niistä tavoitteista, joita ei saavutettu, tilinpäätöksessä selitettiin riittävällä tavalla syitä tavoitteesta poikkeamiseen. Lisäksi on huomattava, että hallintokunnat ovat jo erikseen selittäneet kaupunginvaltuustolle syitä siihen, miksi sitovat toiminnalliset tavoitteet eivät ole toteutuneet.²⁴

Sitovat tavoitteet tuloksellisuuden osatekijöiden mukaan

Arvioinnissa selvitettiin myös sitä, miten hyvin sitovat tavoitteet kuvaavat tuloksellisuuden eri osa-alueita, vai painottuvatko sitovat tavoitteet tiettyihin tuloksellisuuden osiin. Asia on merkityksellinen siksi, että jos sitovat tavoitteet kattavat tuloksellisuuden osa-alueet, raportointi sitovien tavoitteiden toteutumisesta kertoo samalla laajasti toiminnan tuloksellisuudesta.

Vuonna 2015 sitovia tavoitteita oli yhteensä 88. Taulukossa 2 esitetään arvioinnissa tehty tavoitteiden luokittelu tuloksellisuuden osa-alueiden mukaan. Taloudellisuuden, tehokkuuden tai tuottavuuden tavoitteissa haluttujen suoritteiden määrä suhteutettiin jollain lailla resursseihin tai resursseja suoritteisiin.

²² Vuoden 2015 tilinpäätösohje asiakasvirastoille ja Taloushallintopalvelulle, s. 8.

²³ Sitovien tavoitteiden toteutumista käsiteltiin arviointikertomuksessa 2015. Tilinpäätösraportoinnin mukaan tavoitteista toteutui 78 (89 prosenttia), mutta tarkastuslautakunnan mukaan kolmen tavoitteen osalta tavoitteen toteutumista ei voitu todentaa. Tässä arvioinnissa aineistona ovat vain ne kymmenen tavoitetta, joista tilinpäätöksessä todetaan, että tavoite ei toteutunut.

²⁴ Kvsto 2.3.2016 § 49 Vuoden 2015 talousarvion virastojen ja liikelaitosten toteutumattomat sitovat toiminnalliset tavoitteet.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Vaikuttavuuteen liittyvissä tavoitteissa esitettiin yhteiskunnallinen tai asiakasta koskeva "lopputulos", joka suoritteella haluttiin saada aikaan. Laatutavoitteissa tavoite kohdistui tyypillisesti asiakastytyväisyyteen. "Tavoiteaika suoritteelle tai prosessille" -tyyppisissä tavoitteissa pyrittiin saamaan aikaan suorite tai tietty osuus suoritteista tietyssä ajassa. Toiminnallisissa tai kehittämistavoitteissa tavoite kohdistui siihen, että toimintaa tehdään eri tavoin kuin aiemmin tai että jokin hanke toteutetaan.

Taulukko 2 Virastoille ja liikelaitoksille asetettujen sitovien tavoitteiden tyypit Helsingin kaupungin talousarviossa 2015.

Tavoitetyyppi	Määrä	Osuus
Tuloksellisuuden osatekijät, yhteensä 32 (36 %)		
Taloudellisuus, tehokkuus tai tuottavuus	12	14 %
Laatu	10	11 %
Vaikuttavuus	7	8 %
Tuottovaatimus, kannattavuus	2	2 %
Työelämän laatu	1	1 %
Muut tavoitteet, yhteensä 56 (64 %)		
Suorite- tai asiakasmäärä	35	40 %
Toiminnallinen tai kehittämistavoite	12	14 %
Tavoiteaika suoritteelle tai prosessille	9	10 %
Yhteensä	88	100 %

Kuten taulukosta nähdään, pääosa tavoitteista kuvaa muuta kuin tuloksellisuuden osatekijöitä. Tuloksellisuuden osatekijöitä kuvasi 32 tavoitetta (36 prosenttia). Mikäli tavoiteaika suoritteelle tai prosessille katsotaan myös tuloksellisuuden osatekijäksi, nousee tuloksellisuustavoitteiden määrä 41:een (47 prosenttia).

Suurin tavoiteryhmä olivat suorite- tai asiakasmäärätavoitteet. Näissä esitettiin haluttu suorite- tai asiakaskäyntien määrä ilman, että tätä suhteutetaan käytettyihin resursseihin.

Taloudellisuuteen, tuottavuuteen ja tehokkuuteen kohdistuvia tavoitteita esitettiin 12 eli noin joka seitsemäs sitova tavoite liittyi näihin tuloksellisuuden osa-alueisiin. Näissä tavoitteissa suoritelmäärä suhteutettiin jollain lailla käytössä oleviin resursseihin.

Toiminnallisia tai kehittämistavoitteita oli myös 12. Näissä tavoitteena oli muuttaa toimintaa jollain lailla ilman, että kyseessä oli määrällinen suoriteta-voite.

Muista tavoiteryhmistä huomattavimmat olivat tavoiteaikoihin, laatuun ja vaikuttavuuteen kohdistuneet tavoitteet. Suoritteiden tavoiteaikoihin liittyvissä ta-



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

voitteissa suoritteita pyrittiin saamaan aikaan tietyssä ajassa, mutta koska suoritettua ei yhdistetty resursseihin, tavoite ei liittynyt tuottavuuteen, taloudellisuuteen tai tehokkuuteen²⁵. Laatutavoitteita esitettiin kymmenen, joista kahdeksan oli asiakastytyväisyystavoitteita²⁶. Vaikuttavuuteen liittyviä tavoitteita esitettiin seitsemän: ilmanlaadulle ja joukkoliikenteen kuljetusosuudelle kaksi kummallekin ja yksi turvallisuudelle, peruskoulun päättämiseksi ja lukio-koulutuksen arvosanoille. Vaikuttavuuteen liittyviä tavoitteita esitettiin siis melko vähän ja ne koskivat rakennusvirastoa, pelastustointia, ympäristötointa, opetusvirastoa ja kaupunkisuunnittelutointa.

Tuottoon ja kannattavuuteen kohdistuneita tavoitteita esitettiin kaksi: Helsingin kaupungin liikennelaitokselle ja Taloushallinnon palvelukeskukselle. Nämä tavoitteet kuvaavat liikelaitosten tuloksellisuutta talouden näkökulmasta. Työelämään laatuun kohdistui vain yksi tavoite, vaikka työelämän laatu on ollut yksi määritellyistä kunnan toiminnan tuloksellisuuden osa-alueista²⁷.

2.2.3 Tunnuslukujen esittäminen

Sitovien tavoitteiden esittämisen lisäksi Helsingin kaupungin tilinpäätöksessä pyritään kuvaamaan tuloksellisuutta erilaisilla tunnusluvuilla. Tilinpäätösohje ei ohjeista tunnuslukujen esittämistä, vaan tilinpäätöksessä verrataan toteumaa talousarviossa arvioituun, joten tilinpäätöksen esittämistapaa ohjaa käytännössä talousarvion laatimisohje. Helsingin kaupungin talousarvioehdotusten laatimista koskevassa ohjeessa (2015) todetaan muun muassa:

"Käyttötaloulososa sisältää tuloslaskelman muotoiset talousarviot, sitovat toiminnalliset tavoitteet, toimenpiteet, joilla tavoitteisiin päästään ja tarvittavat tunnuslukutaulukot sekä talousarviovuoden että taloussuunnitelmavuosien osalta."

"Kvsto päättää talousarvion käsittelyn yhteydessä, mitkä tavoitteista ovat sitovia. Muut tunnusluvut esitetään perusteluina. Talousarvion toteutumista seurattaessa seurataan myös näiden mittareiden kuvaamien toimintojen toteutumista."

Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirjassa tunnusluvuista todetaan seuraavaa:

²⁵ Esimerkiksi: Asumisterveyttä koskevista toimenpidepyynnöistä 80 % on ratkaistu 220 vuorokaudessa asian vireille tulosta.

²⁶ Esimerkiksi: "Asiakastytyväisyys työterveysasemien palveluihin on vähintään 8,9 asteikolla 4-10." Muut kaksi liittyivät raitioliikenteen luotettavuuteen ja asuntokatuojen talvihoitoon, joissa laatutavoite oli ilmaistu muuten kuin asiakastytyväisyysmittarilla.

²⁷ Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirjassa (2014).



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

”Toiminnan vaikutusten tunnistamiseksi ja seurannaksi tarvitaan kunnissa mittareita. Kunnan johtamisen tulee perustua oikeaan ja riittävän ajantasaiseen tietoon. Kuntien luottamushenkilöjohto ja virkamiesjohto tarvitsevat tuottavuuden ja tuloksellisuuden mittareita sekä strategisen päätöksenteon tueksi että palvelutoiminnan ohjaamisessa.”

”Palveluiden laatua, vaikuttavuutta ja työelämän laatua kuvaavien mittareiden käyttö mekaanisten tuottavuusmittareiden rinnalla on tärkeää.”

Tilinpäätöksessä useiden virastojen tilinpäätösraportointi alkaa tunnuslukutaulukolla. Taulukon perusrakenne esitetään talousarvion laatimisohteessa: Suoritetavoitteet – Tehokkuus/taloudellisuus – Toiminnan laajuustiedot – Resurssit – Tuottavuusmittari – Tilankäytön tehokkuusmittari.²⁸ Tilinpäätöksessä useilla virastoilla taulukon rakenne on kuitenkin erilainen eikä kaikissa talousarviokohdissa esitetä suorite/tavoitetaulukkoa lainkaan. Taulukossa 3 on esitetty kultakin toimialalta suurimpien virastojen tapoja esittää tunnuslukuja.

Kuten taulukosta nähdään, tunnuslukujen esittämistapa vaihtelee paljon. Neljä viidestä esimerkkivirastosta esittää tunnuslukutaulukon, kaupunginkanslia ei.

Taulukon rakenteissa – otsikoinnissa ja rivimäärissä – ei ole juurikaan yhtenäisyyttä. Pelastustoimen (2 35) taulukko on lähimpänä talousarvioehdotusten laadintaohjeen mallia. Sosiaali- ja terveystieteissä taulukko on otsikoitu ”Määrä- ja taloustavoitteet”, opetuspalveluissa tunnusluvut esitetään koulutuslajeittain ja kiinteistöviraston taulukossa kaupungin strategian näkökulmien mukaisesti. Taulukoiden tietomäärä vaihtelee pelastustoimen noin puolesta sivusta opetus- ja koulutuspalvelujen kahteen sivuun.

Tuottavuuskehitys esitetään taulukossa lukuun ottamatta kaupunginkansliaa. Vertailuvuosi on muilla 2012, mutta Kiinteistövirastolla 2013. Tilankäytön tehokkuusmittari esitetään vain sosiaali- ja terveystieteistä ja kiinteistövirastosta.

²⁸ Khs 24.3.2014 § 333. Vuoden 2015 talousarvioehdotuksen raami ja talousarvio- sekä taloussuunnitelmaehdotuksen 2015–2017 laatimisohteet, liite 2, s. 2.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Taulukko 3 Esimerkki tunnuslukujen esittämisestä viidessä talousarviokohdassa

Talousarviokohta	1 10 01 Kaupunginkanslia	2 35 Pelastustoimi	3 10 01 Sosiaali- ja terveyspalvelut	4 02 02 Kaupungin tuot- tamien opetus- ja koulutuspalvelut	5 21 01 Kiinteistövirasto
Esitetäänkö tavoitetaulukko?	Ei	Kyllä	Kyllä	Kyllä	Kyllä
Ykköstason otsikko 1	–	Suoritetavoitteet	Määrä- ja taloustavoitteet	Suomenkielinen perusopetus ja lukiokoulutus	Elinvoimainen Helsinki
Ykköstason otsikko 2	–	Tehokkuus/taloudellisuus	-	Ruotsinkielinen perusopetus ja lukiokoulutus	Toimiva Helsinki
Ykköstason otsikko 3	–	Toiminnan laajuustiedot	-	Ruotsinkielinen lasten päivähoito	Tasapainoinen talous ja hyvä johtaminen
Ykköstason otsikko 4	–	Resurssit	-	Ammatillinen koulutus	Muut tavoitteet
Ykköstason otsikko 5	–			Valtionosuuteen oikeuttava koulutus	Toiminnan laajuustiedot
Taulukossa tietorivejä	0	12	31	43	24
Esitetäänkö tuottavuuskehitys taulukossa?	–	Kyllä (2012 = 100)	Kyllä (2012 = 100)	Kyllä (2012 = 100)	Kyllä (2013 = 100)
Esitetäänkö tilankäytön tehokkuusmittari?	–	Ei	Kyllä	Ei	Kyllä ²⁹

Taloudellisuustietojen raportointi

Kaupungin tilinpäätösohje ei määrittele sitä, millaisia tietoja taloudellisuudesta virastojen tulisi esittää. Sen sijaan talousarvion laatimisohteessa taloudellisuustietojen esittämistä ohjataan liitetaulukolla, jossa yhtenä otsikkona on ”tehokkuus/taloudellisuus”. Tilinpäätöksen esittämistapa noudattaa talousarviota.

Virastojen 26 talousarviokohdasta³⁰ 17 noudatti mallia, jossa otsikko oli ”tehokkuus/taloudellisuus”. Kulttuurikeskuksella oli kaksi erillistä otsikkoa ”tehokkuus” ja ”taloudellisuus” ja kiinteistövirastolla oli strategian mukainen otsikko ”Tasapainoinen talous ja hyvä johtaminen”. Kiinteistövirasto esitti talouslukuna ulkoiset maanvuokrat, joka kuvaa taloutta, mutta ei taloudellisuutta. Poikkeava otsikointi oli myös opetusvirastolla, jonka tuottamien palvelujen taloudellisuus-

²⁹ Kiinteistöviraston taulukossa tilankäytön tehokkuusmittari esitetään otsikon ”Resurssit” alla.

³⁰ Tarkastusvirasto pois lukien.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

teen liittyvät otsikot kuvasivat oppilas- ja opiskelijakohtaisia nettomenoja opetus- ja koulutusmuodoittain sekä opetusviraston tasolla yhteensä.

Kaikkiaan 19 yhteensä 26:sta virastojen talousarviokohdasta³¹ esitti otsikoinnin perusteella taloudellisuutta kuvaavia tietoja. Tietojen tarkempi tarkastelu osoitti, että vain 13:ssa virastojen talousarviokohdassa esitetyt tiedot voitiin määrittellä taloudellisuutta kuvaaviksi tiedoiksi. Kuusi virastoa ei otsikoinnista huolimatta esittänyt taloudellisuustietoja, vaan esimerkiksi kaukolämmön ja sähkönkulutusta (pelastuslaitos)³², kävijämääriä ja tietoaaineiston määriä (tietokeskus) ja työn tuottavuusmittareita (hankintakeskus). Työn tuottavuuden vertaaminen vuodesta toiseen kuvastaa tehokkuutta, joten siinä mielessä työn tuottavuutta voidaan pitää otsikon mukaisena tehokkuusmittarina, mutta ei taloudellisuusmittarina. Kaksi rajatapauksista olivat kaupunginorkesterin ilmoittama täyttöaste, jota se seuraa sekä taloudellisuuden että tuottavuuden mittarina sekä tukkutorin ilmoittama toimitilojen käyttöaste. Tukkutori ilmoitti taloudellisuustietona myös vuokrattujen tilojen neliömäärän, joka ei kuvaa taloudellisuutta eikä tehokkuutta. Täyttöaste ja käyttöaste kuvaavat tehokkuutta, mutta ei taloudellisuutta.

Sosiaali- ja terveysvirasto, kaupunginkanslia, rakennusvirasto³³, rakennusvalvontavirasto, ympäristökeskus ja asuntotuotantotoimisto eivät esittäneet taloudellisuutta kuvaavia tietoja tilinpäätöksessä. Kaupunginkanslian osalta on ymmärrettävää, että taloudellisuustietoja on vaikea muodostaa. Sen sijaan sosiaali- ja terveysviraston ja monien teknisen toimen virastojen osalta kyse ei ole siitä, etteikö taloudellisuutta mitattaisi³⁴, vaan siitä, että talousarviossa arvioidaan pelkästään suoritemääriä, jolloin myös tilinpäätöksessä raportoidaan pelkästään suoritemääriä.

Sivistystoimen virastot tietokeskusta lukuun ottamatta raportoivat taloudellisuustietoja. Opetusvirasto kuvaa taloudellisuutta oppilas- ja opiskelijakohtaisilla nettomenoilla kaupungin tuottamissa opetus- ja koulutuspalveluissa. Suomen- ja ruotsinkielinen työväenopisto, kaupunginkirjasto, taidemuseo, kulttuurikeskus, nuorisotoimi ja liikuntatoimi kuvaavat taloudellisuutta euroa per asukas -tyyppisellä mittarilla,³⁵ joka on helppo muodostaa eikä välttämättä kuvaa taloudellisuutta kovin hyvin. Muutoksia vuodesta toiseen senkin avulla voidaan tuki seurata.

³¹ Termi "virastojen talousarviokohta" tarkoittaa tässä sitä, että yhden viraston talousarviokohdassa voi olla useampia tunnuslukutaulukoita. Niitä tarkasteltiin kokonaisuutena virastotasoisesti.

³² Pelastuslaitos kuitenkin ilmoitti kohdassa "tuottavuus" tuottavuusmittarinsa lisäksi euroa/asukas -tietoa, joka jossain määrin kuvaa taloudellisuutta.

³³ Katu- ja viheralueiden ylläpidon osalta HKR kuitenkin esittää määrä- ja taloustavoitteet. Niistä 16 on määrätavoitteita, yksi kuvaa energiankulutusta per asukas.

³⁴ Tuloksellisuuden mittaamisesta sosiaali- ja terveysvirastossa on laadittu arviointimuistio vuonna 2016 ja teknisen toimen virastoissa vuonna 2015.

³⁵ Kaupunginkirjasto seurasi sen lisäksi lainakohtaisia menoja.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Tuottavuustietojen raportointi

Helsingin kaupunki on pyrkinyt strategiaohjelman 2013–2016 mukaisesti hidastamaan kaupungin menojen kasvua, mitä varten kaupungille on asetettu tavoite parantaa tuottavuutta yksi prosentti vuodessa. Talousarvion 2015 laadintaa koskeneen ohjeen mukaan kokonaisvaltaisen tuottavuusohjelman toimenpiteitä tulee jatkaa hallintokuntien vuoden 2015 talousarvioehdotuksissa tavoitteena tuottavuuden parantaminen.

Vuoden 2015 tilinpäätösohjeen mukaan virastojen tuli esittää talousarvion toteutumista koskevassa osiossa ”tuottavuuden toteutuminen seliteteksteineen”³⁶. Vastaavasti talousarvio-ohjeen mukaan kaikkien hallintokuntien tuli talousarvion perusteluissaan esittää palvelujen tuottavuutta ja vaikuttavuutta lisäävät keskeiset toimenpiteet, se, miten kyseiset toimenpiteet ja tulokset toteutuivat sekä esittää tuottavuuden toteutuminen taulukossa tai tekstissä. Tuottavuuden kehitys tuli esittää indeksisarjana vuosilta 2012–2017 siten, että vuoden 2012 tuottavuusindeksiluku on 100³⁷.

Tilinpäätöksestä tarkasteltiin tuottavuusindeksin esittämistä virastojen talousarviokohdissa, joita oli 26, liikelaitokset ja tarkastusvirasto pois lukien. Kaikkiaan 26 virastosta 24 esitti tuottavuusmittarin: kaupunginkanslia ja kaupunginorkesteri eivät esittäneet.³⁸ Niistä 24 virastosta, jotka esittivät tuottavuustietojä, seitsemässä tapauksessa tietojen esittäminen poikkesi ohjeesta jollain tapaa:

- Tuottavuuden vertailuvuotena esitettiin vuosi 2011 tai 2013, joten vertailu muiden toimijoiden tuottavuuskehityksen kanssa on vaikeampaa.
- Vertailuvuotena käytetään vuotta 2012, mutta indeksin arvona ei ollut 100, joten tuottavuuden kehityksen havaitseminen on vaikeata
- Tuottavuustieto esitetään vain vuodelta 2015, ei muilta vuosilta, joten tuottavuuden muutosta on vaikea nähdä.
- Tuottavuustietoa ei ole indeksoitu.

Mainitut puutteet ovat sinänsä melko pieniä, teknisiä ja helppo korjata. Lukijan kannalta ongelmallisempaa on, mitä esitettyjen indeksien perusteella ylipäänsä pitäisi päätellä. Tuottavuusindeksin muutokset ovat olleet vuosittain suuria, jopa 21 prosentin parannus edellisvuoteen.³⁹ On hyvin epätodennäköistä, että näin suuret muutokset heijastaisivat todellista panoksen ja tuotoksen suhteen

³⁶ Vuoden 2015 tilinpäätösohje asiakasvirastoille ja taloushallintopalvelulle, s. 7.

³⁷ Khs 24.3.2014 § 333. Helsingin kaupungin vuoden 2015 talousarvioehdotuksen raami ja talousarvio- sekä taloussuunnitelmaehdotuksen 2015–2017 laatimisohteet, s. 32.

³⁸ Kaupunginorkesteri totesi seuraavansa tuottavuuskehitystä Musiikkitalossa järjestettyjen maksullisten konserttien täyttöasteella. Orkesteri ilmoitti täyttöasteen myös tehokkuus/taloudellisuus -mittariksi.

³⁹ Ympäristökeskuksella vuoden 2015 indeksi oli 138,2 kun vuoden 2014 indeksi oli 114,3.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

muutosta⁴⁰ Tuottavuuslukujen tulkintaa hankaloittaa Helsingin osalta myös se, että osa virastoista käyttää monipuolista tuottavuusmatriisia, osa perinteisempää tuottavuusmittaria.

Tilinpäätöksessä esitettyjen tuottavuustietojen keskeinen ongelma onkin se, että tuottavuusmittarin sisältöä ja tuottavuusmuutosten syitä ei aina avata. Tuottavuusmittarin tiedot esitettiin 24 viraston osalta: niistä puolessa ei lainkaan selitetty tuottavuusmittaria. Lukijalle tämä tarkoittaa, että lukua muutoksineen on vaikea tulkita mitenkään. Toisaalta puolessa tapauksista tuottavuusmittarin sisältöä avattiin edes vähän ja eräissä tapauksissa jopa selostettiin lyhyesti tuottavuusmittarissa tapahtunutta muutosta.

Tuottavuustiedot esitetään tilinpäätöksessä yksittäisen viraston tasolla. Koska virastojen tuottavuuslukuja ei esitetä kootusti, lukija ei voi saada kokonaiskuvaava virastojen (tuottavuusindeksien mukaisesta) tuottavuuskehityksestä.

Kaiken kaikkiaan voidaan sanoa, että tuottavuustietoja on esitetty melko lailla – ei kuitenkaan aivan – kaupungin antaman ohjeen mukaisesti. Esitettyjen tuottavuustietojen merkitys jää sen sijaan avoimeksi: tietojen perusteella on vaikea arvioida, ovatko muutokset tuottavuudessa todellisia vai onko tuottavuutta kuvaava mittari vain herkkä joidenkin muuttujien muutoksille, jotka eivät todellisuudessa kuvaa tuottavuutta kovinkaan hyvin.

Laadusta ja vaikuttavuudesta raportointi

Helsingin kaupungin talousarvion mallitaulukko ei sisällä otsikoita laadulle tai vaikuttavuudelle. Mikään virasto ei ole oma-aloitteisesti ottanut käyttöön tällaista otsikkoa, joten tunnuslukutaulukoissa ei esitetä tietoja laadusta tai vaikuttavuudesta, ellei jokin tunnuslukutaulukossa esitettävä sitova tavoite kuvaa laatua tai vaikuttavuutta. Luvussa 2.2.2 esitetyn tarkastelun perusteella 17 yhteensä 88 vuoden 2015 talousarvion sitovasta toiminnallisesta tavoitteesta kuvasi laatua tai vaikuttavuutta (19 prosenttia). Jos mukaan lasketaan myös suoritteille tai prosessille asetetut tavoiteajat laadun kuvaajina, tavoitteista 26 (30 prosenttia) kuvasi jossain määrin laatua tai vaikuttavuutta.

⁴⁰ Tilastokeskuksen arvonlisäyksen volyymin muutoksiin perustuvissa tuottavuustutkimuksissa on laskettu kansantalouden työn- ja kokonaistuottavuuden muutokset. Työn tuottavuuden kasvuvauhti koko kansantaloudessa oli 0,3 prosenttia vuonna 2015 ja 0,3 prosenttia vuonna 2014. Kansantalouden kokonaistuottavuuden keskimääräinen vuosikasvu oli vuoteen 1993 asti noin 2,1 %, vuosina 1993–2000 keskimäärin 2,5 % ja vuoden jälkeen selvästi tätä vähemmän. Kokonaistuottavuuden keskimääräinen vuosikasvu oli noin 1–2 prosenttia vuosina 1976 - 1990. 1990-luvun alkupuoliskolla kokonaistuottavuus kasvoi selvästi ja oli korkeimmillaan yli 2,5 prosentissa 1990-luvun puolivälissä. Vuoden 2000 jälkeen kokonaistuottavuuden trendikasvu on ollut selvässä laskussa. Vuosien 2000 - 2007 kokonaistuottavuuden keskimääräinen kasvuvauhti oli vielä 1,6 prosenttia, minkä jälkeen vuosina 2008 - 2015 kokonaistuottavuuden vuosimuutos oli keskimäärin -1,2 prosenttia.” http://tilastokeskus.fi/til/ttut/2015/ttut_2015_2016-11-30_tie_001_fi.html. Haettu 3.2.2017.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

2.3 Miten muut suuret kaupungit raportoivat tuloksellisuudesta?

Kaupungin tilinpäätös ja toimintakertomus perustuvat talousarvioon ja edelleen kaupunkiorganisaation jakautumiseen virastoihin, liikelaitoksiin ja muihin tiliyksiköihin. Kun kaupungin organisaatio muuttuu keväällä 2017, myös talousarvion ja tilinpäätöksen rakenne muuttuu. Mahdollisen kehitystyön tueksi on tässä arvioinnissa selvitetty, miten tuloksellisuudesta on raportoitu muissa suurissa kaupungeissa, joissa toimialamalli on jo käytössä. Tarkoituksena on siis nostaa esiin käytäntöjä, joita myös Helsingissä voitaisiin harkita. Seuraavassa kuvataan Helsingin lisäksi Espoon, Oulun, Tampereen, Turun ja Vantaan tilinpäätöksiä ja toimintakertomuksia seuraavista näkökulmista:

- Minkälainen on tilinpäätöksen rakenne ja toimintakertomuksen asema siinä?
- Millä tavalla kuntastrategia on esillä raportoinnissa?
- Millä tasolla tuloksellisuutta kuvataan?
- Millä tavalla sitovista toiminnallisista tavoitteista raportoidaan?
- Millä tavalla tilinpäätöksessä esitetään tuloksellisuuden osatekijöitä kuvaavia mittareita?

2.3.1 Toimintakertomuksen rooli

Kuudesta tarkastellusta kaupungista viisi oli sisällyttänyt tilinpäätökseen toimintakertomukseksi nimetyn osion. Toimintakertomusosio oli kaikissa ensimmäisenä, pituudeltaan 30–60 sivua. Turun kaupungin tilinpäätöksessä ei ollut erillistä toimintakertomusosaa, mutta koko julkaisu oli otsikoitu ”Tilinpäätös 2015 – Toimintakertomus”.

Toimintakertomusten asema tilinpäätöksessä oli pääosin Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukainen⁴¹. Myös toimintakertomuksen sisältö vastasi pitkälti kuntajaoston ohjeistusta: alalukuina käsiteltiin olennaisimpia tapahtumia toiminnassa ja taloudessa, sisäisen valvonnan järjestämistä, kokonaistaloutta, kaupunkikonsernin toimintaa ja taloutta sekä tilikauden tulosta ja sen käsittelyä. Myös Helsingin tilinpäätöksen rakenne oli tällainen.

Kiinnostava huomio tuloksellisuustietojen osalta on, että *tilinpäätöksen osassa, joka on otsikoitu toimintakertomukseksi, ei juurikaan esitetä tuloksellisuustietoja*. Toimintakertomukset painottuvat siis kunnan talouden yleistilan ja olennaisten toiminta- ja taloustapahtumien esittelyyn, kun taas tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan osiossa ”talousarvion toteutuminen⁴²”. Ahtaasti tul-

⁴¹ KILAn ohje s. 13.

⁴² Kuntatalouden kuvaaminen voi olla tuloksellisuudesta raportointia, erityisesti jos talouden tilalle on asetettu tavoitteita. Tässä arvioinnissa lähtökohtana on kuitenkin se, että tuloksellisuus ilmenee erityisesti kunnan toiminnalla aikaansaatuina tuotoksina, ei niinkään kunnan taloudellisena tuloksena sinänsä. Näin määriteltynä kunnan talouden tunnusluvut kuvaavat tuloksellisuutta vain, jos talouden tunnuslukuihin yhdistetään suoritteita kuvaavia tunnuslukuja.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

kiten rakenne – joka on siis kuntajaoston antaman ohjeen mukainen – ei täysin vastaa kuntalain säännöstä: 115 § mukaan nimenomaan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta on siis vuodelta 2013 eikä sitä ole päivitetty kuntalain muutoksen jälkeen.

Ohjeen mukainen rakenne poikkeaa selvästi esimerkiksi valtion kirjanpitoyksiköistä. Valtion talousarviosta annetun asetuksen⁴³ mukaan kirjanpitoyksikön tilinpäätöksen tulee sisältää muun muassa toimintakertomus, joka kuvaa ”toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen”.

2.3.2 Kuntastrategian asema raportoinnissa

Kuten edellä kuvattiin, säädösten mukaan toiminnan onnistumisesta raportoinnin pääpaino on siinä, missä määrin kunnat saavuttavat asetetut tavoitteet. Tavoitteet asetetaan erityisesti talousarviossa, mutta talousarviotavoitteiden pitää kuntalain mukaan toteuttaa kuntastrategiaa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston mukaan toimintakertomuksessa voidaan raportoida myös kuntastrategian pitemmän aikavälin tavoitteiden toteutumisesta.

Tarkastelluissa kaupunkien tilinpäätöksissä oli jonkin verran eroa siinä, millä tavalla kaupunkistrategia on esillä tuloksellisuustiedon raportoinnissa. *Selvimminkin kuntastrategia on esillä Espoon, Oulun ja Tampereen tilinpäätöksissä, jossain määrin Vantaan ja vähemmän Helsingin ja Turun tilinpäätöksissä.*

Oulussa talousarvion toteutumisesta raportointi aloitetaan luvulla ”Oulun kaupungin strategian toteutuminen 2015”. Luvussa esitetään ensin parin sivun yleisarvio, jonka jälkeen taulukossa raportoidaan yhdeksäntoista strategisen linjauksen toteutuminen erilaisiin indikaattoreihin perustuen. Tampereen tilinpäätöksessä on puolestaan erikseen ”Strategiaosa”, jossa – samoin kuin Oulussa – arvioidaan ensin lyhyesti strategian toteutumista ja tämän jälkeen esitetään 35 strategisen tavoitteen toteutuminen taulukossa. Espoon toimintakertomuksessa esitetään muutaman sivun katsaus otsikolla ”Strategian toteutuminen näkökulmittain vuonna 2015.” Lisäksi tilinpäätöksessä esitetään omana lukunaan ”Espoo-strategian tulostavoitteiden toteutuminen” siten, että strategiasta johdetut tulostavoitteet (31) esitetään toimialoittain ja strategian näkökulmien alla.

⁴³ Asetus valtion talousarviosta 1243/1992. Tilinpäätöksestä 61–68 § ja toimintakertomuksesta 65 §. Asetus on annettu valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) nojalla, jossa toimintakertomuksesta 21 §.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Vantaan tilinpäätöksessä strategiaa käsitellään kokonaisuutena melko vähän eikä strategian toteutumista arvioida kokonaisuutena selvästi. Tavoitteiden toteutuminen -osiossa esitetään kuitenkin strategisten tavoitteiden toteutuminen; tavoitteita on yhteensä 28 ja tavoitteet esitetään viidentoista strategisen päämäärän alle jaoteltuna. Raportointi strategisten tavoitteiden toteutumisesta on erotettu omaksi luvukseen käyttötalouden toteutumisen raportoinnista.

Helsingissä strategia mainitaan useissa tilinpäätöksen kohdissa⁴⁴; esimerkiksi kaupunginjohtajan katsauksessa esitetään vertailuja strategian taloudellisten tavoitteiden saavuttamisesta. Strategian toteutumista ei kuitenkaan arvioida kokonaisuutena eikä strategian tavoitteiden toteutumista esitetä kootusti. Myöskään *Turussa* ei raportoida kootusti kuntastrategian toteutumisesta. *Turku*-strategia mainitaan useissa kohdin ja lisäksi eri toimialojen raportoinnissa esitetään strategiset tavoitteet ja kaksi toimialaa esittää myös ”Toimielimet ylittävät strategiset horisontaaliset tavoitteet”.

Helsingin osalta on huomionarvoista, että kaupungin strategiaohjelmaa toteutetaan talousarviossa ja sitovat tavoitteet ovat talousarvion laadintaohjeen mukaan strategian toteuttamisen väline: ”Talousarvion laatimisen yhteydessä virastot, liikelaitokset ja tytäryhteisöt määrittelevät omassa strategiatyössään kaupungin strategiaohjelmasta johdetut oman toimialansa toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet.” ja ”Kaupungin strategiaohjelmasta johdetut sitovat toiminnalliset tavoitteet kuvaavat vaikuttavuuden, laadun tai palvelutason tavoitteet ja mittarit.”⁴⁵ Kaupunginkanslia laatii neljä kertaa vuodessa Helsingin kaupungin talouden ja toiminnan seurantaraportin, jonka liitteenä on talousarvion sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisennuste. Toteutumisennusteen rakenne perustuu kaupungin strategiaohjelman osioihin ja tavoitteisiin: siinä on siis tunnistettu, mitä strategian linjausta kukin sitova toiminnallinen tavoite toteuttaa. Tätä samankaltaista koostetta strategiaa toteuttavien sitovien tavoitteiden toteutumisesta ei kaupungin tilinpäätöksessä esitetä, vaan kukin sitova tavoite raportoidaan ainoastaan kyseisessä talousarviokohdassa.

Helsingissä onkin muodostunut käytännöksi, että tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa esitetään sitovien tavoitteiden toteutuminen strategian osa-alueittain. Arviointikertomuksessa on esitetty myös sitovien tavoitteiden toteutuminen toimialoitain.

Strategiaohjelman seuranta on Helsingissä toteutettu strategiakaudella 2013–2016 siten, että kaupunginhallitus seuraa kaksi kertaa vuodessa strategiaohjelman mittareita ja kaupunginhallituksen toimeenpanopäätöksessä määriteltujen hankkeiden etenemistä. Kaupunginvaltuustolle strategiaseuranta on esitetty puoliväliseminaarissa ja loppuseminaarissa, jossa on mittariseu-

⁴⁴ Yhteensä 23 kertaa luvussa 1 (toimintakertomus) ja 20 kertaa luvussa 2 (talousarvion toteutuminen)

⁴⁵ Talousarvion laatimisohe 2015, 29–30.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

rannan lisäksi ollut esillä toimenpidekohtaiset etenemistiedot. Strategiaohjelman toteuttamisen tapaa käsitellään erillisessä arviointimuistiossa, joka oli arviointihetkellä valmisteltavana.⁴⁶

2.3.3 Raportointitasot

Tilinpäätösten tapaa raportoida tuloksellisuustietoja voidaan kuvata myös sen mukaan, millä organisaatiotasolla tuloksellisuutta tai tavoitteiden saavuttamista kuvataan. Tuloksellisuudesta tai sen osatekijöistä voidaan raportoida koko kaupungin tasolla, toimialoittain tai hallintokunnittain.

Koko kaupunkitasoinen kuvaus voisi tarkoittaa esimerkiksi siitä kertomista, miten hyvin kaupunkistrategia on toteutunut, miten hyvin tärkeimmät poikkileikkaavat tavoitteet on saavutettu tai miten hyvin tuottavuus tai taloudellisuus ovat kehittyneet koko kaupungissa tai kaupunkitalouden kannalta merkittävimmissä palveluissa. Toimialoittainen tarkastelu tarkoittaa puolestaan tuloksellisuuden tai tavoitteiden tarkastelua esimerkiksi koko sivistystoimen, sosiaali- ja terveystoimen tai teknisen toimen alueella.

Kuten edellä jo todettiin, koko kaupunkia koskeva strategia on selvimmin esillä Oulun, Tampereen ja Espoon tilinpäätöksissä. Myös Vantaalla raportointi on vahvasti kaupunkitasoista siten, että 31 sitovasta tavoitteesta raportoidaan strategisten näkökulmien ja päämäärien kautta ilman, että tavoitteita on jaettu yksittäisille virastoille.

Tässä tarkastellut kaupungit, Helsinkiä lukuunottamatta, käyttävät ns. toimialamallia, joten toimialarakenne ohjaa myös raportointia. Turussa toimialojen vastuuta korostetaan mainitsemalla tilivelvollinen toimialajohtaja raportointiosan alussa ja esittämällä ”Tilivelvollisen viranhaltijan arvio talousarvion toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta”. Kunkin toimielimen kohdalla esitetään tämän toimielimen strategiset tavoitteet, ja muutamien toimielinten kohdalla myös ”Toimielimet ylittävät strategiset horisontaaliset tavoitteet”. Oulussa toimialan kohdalla esitetään ensin kaupunkistrategian tavoitteiden toteutuminen sanallisesti ja taulukossa, Vantaalla sanallisesti⁴⁷. Toimialoillakin siis pyritään raportoimaan ensisijaisesti kaupunkistrategiasta lähtien. Helsingissä puolestaan tilinpäätös on virastolähtöinen: toimialat eivät raportoi kootusti toiminnastaan ja tavoitteistaan. Esimerkiksi sivistystoimessa raportoidaan kootusti vain taloudellinen tulos, mutta toiminnallisten tavoitteiden saavuttaminen raportoidaan osana virastojen toimintaa (kuvio 5).

⁴⁶ Tarkastuslautakunnan arviointisuunnitelmassa 2016 aihe ”Strategiaohjelman 2013–2016 toteuttaminen.

⁴⁷ Oulussa ”kaupunkistrategiaa tukevien tavoitteiden toteutuminen”, Vantaalla ”Valtuustokauden strategisten päämäärien toteuttaminen vuonna 2015”.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

4 SIVISTYSTOIMI

1 000 euroa	Talousarvio	TA-muutokset	Yhteensä	Toteutunut	Poikkeama	Ylitysoikeus
Tulot	71 857	0	71 857	78 124	6 267	0
Menot	-940 590	0	-940 590	-936 980	3 610	-1 157
Toimintakate	-868 733	0	-868 733	-858 856	9 877	-1 157
Poistot	-28 153	0	-28 153	-26 791	1 362	0
Tilikauden tulos	-896 886	0	-896 886	-885 649	11 237	-1 157

Kuvio 5 Esimerkki pääluokkatason raportoinnista (Sivistystoimi)

Helsingissä ei ole enää virastoja, paitsi kaupunginkanslia ja tarkastusvirasto, organisaatiouudistuksen myötä 1.6.2017 alkaen. Toimialamalli on katsottu Helsingissäkin tarpeelliseksi, jotta siiloutuminen vähenisi. Uudistuksen perustelujen mukaan ”kokoamalla palveluja ja palvelukokonaisuuksia yhden toimialajohdon alle pyritään parantamaan asukas- ja asiakaslähtöisyyttä ja kokonaisuuden hallintaa”⁴⁸. Virastorakenteeseen perustuva tilinpäätösraportointi on käytännössä ollut välttämätöntä nykyisessä organisaatorakenteessa, mutta jatkossa on mahdollista kehittää raportointia kokonaisvaltaisemmaksi, vähemmän siiloutuneeksi.

2.3.4 Raportointi sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta

Kunnilla on erilaisia tapoja raportoida sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta⁴⁹.

Helsingissä sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan hajautetusti käyttötalouden osassa ko. talousarviokohdassa. Useimmissa kohdissa sitovat tavoitteet esitetään erillisen otsikkonsa alla, jossa todetaan selvästi, onko tavoite toteutunut vai ei, mutta aivan yhtenäistä mallia esittämiseen ei ole, kuten luvussa 2.2.2 on tarkemmin kuvattu.

Turussa tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan taulukkomuodossa ja hajautetusti toimialoittain. Turku poikkeaa muista siinä, että tavoitteita ei erikseen otsikoida sitoviksi, vaan ”*Kaupunginvaltuustoon nähden sitovia toiminnallisia tavoitteita ovat kaikki talousarviokirjassa olevat lausekkeet ja toimielimen tavoitteet*”. Esimerkiksi hyvinvointitoimialalla raportoidaan kolmesta lausekkeesta, kahdestatoista toimialan strategisesta tavoitteesta ja työvoiman käytöstä. Raportointi on taulukkomuotoista ja siinä käytetään ns. liikennevaloja ilmaisemaan tavoitteen saavuttamisen tasoa.

Espoossa, Oulussa, Tampereella ja Vantaalla sitovista tavoitteista raportoidaan kootusti. Espoossa ja Vantaalla raportointi oli samantyyppistä: molemmissa tavoitteista raportoitiiin erillisessä luvussa ja taulukkomuodossa siten,

⁴⁸ Kvsto 16.3.2016 § 78. Johtamisjärjestelmän uudistaminen, esittelijän perustelut.

⁴⁹ Tässä ei käsitellä liikelaitoksille, taseyksiköille tai tytäryhteisöille esitettyjä sitovia tavoitteita.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

että taulukko oli jaettu strategian näkökulmien mukaan, Espoossa myös toimialoittain. Espoossa tavoitteita oli 31, Vantaalla 28. Vantaalla esitettiin lisäksi yhden sivun mittainen tiivistelmä olennaisimmista tavoitteiden toteutumisen havainnoista, Espoossa puolestaan ainoastaan tieto siitä, kuinka moni tavoite toteutui.

Tampereen tilinpäätöksessä sitovien tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan kahdessa kohtaa. Niin sanotussa strategiaosassa on ensin yhden sivun yhteenveto ja sitten arvio 35 tavoitteen toteutumisesta. Tämän lisäksi sitovien tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan ns. tuottajaosassa, jossa kerrotaan hyvinvointipalveluiden (28 tavoitetta), pelastuslaitoksen (3 tavoitetta) ja liikelaitosten (yhteensä 36 tavoitetta) tavoitteiden toteutumisesta. Jako perustuu Tampereen käyttämään tilaaja-tuottaja-malliin⁵⁰.

Oulussa tavoitteiden toteutumista esitetään sekä keskitetysti luvussa kaupungin strategian toteutuminen että toimialakohtaisissa alaluvuissa. Sitovat tavoitteet esitetään tummennetulla muiden tavoitteiden keskellä, ja lukijan on hie-
man vaikea ymmärtää tummennuksen merkitystä. Toimialakohtaisesti toteutumat esitetään taulukossa tekstiosan keskellä, mistä johtuen lukijan on vaikea löytää ainakaan kaikki tavoitteita.

Siitä, toteutuiko tavoite vai ei, raportoidaan melko selvästi: Espoossa todetaan jokaisen tavoitteen kohdalla tummennettuna ”Tulostavoite toteutui” tai ”Tulos-
tavoite ei toteutunut”. Vantaalla raportoidaan jokaisesta tavoitteesta käyttäen skaalaa toteutui täysin – toteutui melko hyvin – toteutui jossain määrin – ei toteutunut lainkaan. Turussa apuna ovat niin sanotut liikennevalot, joilla kuvataan toteutumisen kolmea tasoa: tavoite toteutui, tavoitearvo lähes saavutettiin ja tavoite ei toteutunut. Myös Tampereella on käytössä kolme tasoa ja plus-miinus symbolit: tavoite toteutui (+), toteutui osittain (+–) ja ei toteutunut (–). Oulussa tavoite- ja toteutuma-arvot kerrotaan jokaisen sitovan tavoitteen kohdalla, mutta kaikkien tavoitteiden osalta ei erikseen todeta, toteutuiko tavoite vai ei; tällöin lukija joutuu siis itse päättämään tavoitetilaa ja toteutumaa vertailemalla, onko tavoite toteutunut vai ei.

Tarkasteltujen asiakirjojen perusteella sitovien tavoitteiden toteutumisen raportointi olisi lukijalle selvintä, jos

- sitovat tavoitteet raportoitaisiin kootusti yhdessä taulukossa⁵¹
- jokaisen tavoitteen kohdalla ilmaistaisiin sekä alkuperäinen tavoiteluku että toteutumaluku
- jokaisen tavoitteen osalta todettaisiin selvästi, toteutuiko tavoite vai ei
- jos yhdessä taulukossa raportoidaan kymmenistä tavoitteista, eri tavoin toteutuneet tavoitteet merkittäisiin eri värein

⁵⁰ Tampereen kaupunginvaltuusto on 14.12.2015 päättänyt luopua sisäisestä tilaaja-tuottaja-mallista vuoteen 2017 mennessä. Tiedote 15.12.2015. www.tampere.fi. Haettu 21.2.2017.

⁵¹ Sen lisäksi, että toteutuma mahdollisesti raportoidaan ko. käyttötalouden kohdassa.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

- taulukkoesityksen lisäksi esitettäisiin lyhyt tekstimuotoinen yhteenveto, jossa esimerkiksi todetaan, kuinka monta tavoitetta saavutettiin ja ei saavutettu.

Havainnollisin esitystapa olisi sellainen, jossa tilinpäätöksen toimintakertomusosassa olisi liikennevalotyypisestään visualisoitu kooste tavoitteiden toteutumisesta, ja sen lisäksi käyttötalousosan talousarviokohtaisessa tarkastelussa kerrottaisiin palveluittain tavoitteiden toteutumisesta tarkemmin.

2.3.5 Tuloksellisuuden osatekijöiden esittäminen

Luvussa 1.5 kuvattiin erilaisia tuloksellisuuden määritelmiä ja mahdollisia osatekijöitä. Perinteisesti osatekijöiksi on määritelty taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus. Kunta-alalla tuloksellisuus on määritelty sisältävän tuottavuuden, tehokkuuden, vaikuttavuuden sekä tuotosten ja työelämän laadun⁵².

Tarkastelluissa tilinpäätöksissä ei ole yhdenmukaista mallia tuloksellisuuden osatekijöiden raportoinnista eikä niissä raportoida johdonmukaisesti läpi tilinpäätöksen tuloksellisuuden osatekijöiden mukaan. Johdonmukaisimpaan rakenteeseen on pyritty Vantaan tilinpäätöksessä, jossa tuloksellisuustietoja esitetään talousarvion toteutuminen -luvussa otsikolla "Tunnusluvut". Näissä taulukoissa esitetään ensin tarveindikaattoreita, jotka kuvaavat palvelun kysyntää, ja tämän jälkeen toiminnan volyymitietoja. Varsinaisia tuloksellisuusindikaattoreita esitetään otsikoiden "Tuottavuus ja tehokkuus" ja "Laatu ja vaikuttavuus" alla (kuvio 6).

⁵² Kestävän kuntatuotavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirja (VM XXX), s. 41.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

VAMMAISPALVELUT	TP 2014	TA 2015	TP 2015
Tarve-indikaattorit			
Väestö 31.12	210 803	212 190	214 605
Erityishuollon piirissä olevat, yhteensä	861	850	886
Toiminnan volyymit			
Asiakkaat yhteensä			
Kuljetuspalvelut (VpL)	3 490	3 200	3 532
Henkilökohtainen apu	537	500	538
VpL:n asumispalvelut	132	100	141
Kehitysvammaisten asumispalvelut, pitkäaikainen	376	380	400
Suoritteet			
Kuljetuspalvelumatkat (VpL)	319 132	305 500	323 358
Kuljetuspalvelumatkat (ShL)	35 675	50 700	31 775
Laatu ja vaikuttavuus			
Ohjatusti ja tuetusti asuvien osuus asumispalveluissa	32,5 %	34,4 %	37,0 %
Tuottavuus ja tehokkuus			
Euroa / kehitysvammaisten asumispalvelujen hoitovuorokausi	132	143	124
Euroa / VpL:n palveluasumisvuorokausi	142	135	130
Euroa / erityishuollon piirissä olevat	32 428	33 000	31 775
Euroa / asukas	260	253	261

Kuvio 6 Esimerkki tunnuslukujen esittämisestä Vantaan tilinpäätöksestä 2015.

2.3.6 Kokoavia havaintoja muiden kuntien tilinpäätöksistä

Tarkasteltujen kaupunkien tilinpäätösten lähtökohtana on ollut kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohje, joiden mukaan ensisijaista on raportoida tavoitteiden toteutumisesta. Tavoitteiden toteutumisesta raportoidaan sekä käsittelemällä kuntastrategian tavoitteiden toteutumista, usein erikseen omana lukuun, tai hallintokunnittaisia toiminnallisia tavoitteita osana talousarvion toteuttamista.

Kuntastrategia on melko selvästi esillä tilinpäätöksissä, ei kuitenkaan kaikissa. Strategia näkyy kahta kautta: toisaalta esitetään kokoavasti strategian tavoitteita ja niiden toteutumista. Toisaalta esitetään toimialoittaisia tai hallintokunnittaisia asioita ”strategian näkökulmien” tai strategiassa esitettyjen tavoitteiden kautta.

Toimialojen merkitys raportoinnissa näkyy esimerkiksi Turun tilinpäätöksessä siten, että tilivelvollinen toimialajohtaja esittää arvionsa toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta. Tämän jälkeen esitetään kaupungin ja toimialan omien strategisten tavoitteiden toteutuminen. Oulussa toimialan kohdalla esitetään ensin kaupunkistrategian tavoitteiden toteutuminen sanalli-



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

sesti ja taulukossa, ja Vantaallakin sanallisesti. Helsingissä tilinpäätös on selvästi virastolähtöinen: toimialat eivät raportoi kootusti toiminnastaan ja tavoitteistaan.

Tuloksellisuuden tunnuslukuja esitetään hallintokuntien teksteissä vähän eikä niitä esitetä johdonmukaisella tai systemaattisella tavalla. Vantaan tilinpäätöksessä näkyi selvimminkin pyrkimys esittää erilaiset suoritemäärä-, laatu-, tuottavuus-, taloudellisuus- tai vaikuttavuustunnusluvut läpi tilinpäätöksen samankaltaisella rakenteella.

3 JOHTOPÄÄTÖKSET

Arvioinnin pääkysymyksenä oli, antaako kaupungin tilinpäätös tietoa toiminnan tuloksellisuudesta monipuolisesti ja kattavasti. Arvioinnin perusteella tilinpäätös antaa kattavasti tietoa sitovien tavoitteiden toteutumisesta, mutta muilta osin tuloksellisuudesta ei saa monipuolista ja kattavaa kuvaa. Vastaus perustuu kaupungin tilinpäätöksen analyysiin sekä sitovista tavoitteista raportoinnin että tuloksellisuuden osatekijöistä raportoinnin näkökulmista. Arvioinnissa ei käsitelty tuloksellisuuden osa-alueisiin luettavaa työelämän laatua eikä kuntatalouden tilasta kokonaisuutena annettuja tietoja.

Seuraavassa esitetään ensin vastaukset arvioinnin kolmeen osakysymykseen. Tämän jälkeen esitetään arvioinnin perusteella nousseita seikkoja, joita kaupunki voisi hyödyntää, jos tilinpäätösraportointia kehitetään toimialamallin käyttöönoton ja kaupungin johtamisuudistuksen myötä.

Arvioinnin osakysymykset olivat (1) antaako Helsingin kaupungin tilinpäätös riittävän kuvan tuloksellisuudesta säädösten ja ohjeiden mukaisesti ja (2) miten kattavasti Helsingin kaupungin tilinpäätös kuvaa tuloksellisuuden osatekijöitä. Lisäksi arvioinnissa selvitettiin myös, (3) onko muiden suurten kaupunkien tilinpäätöksissä hyviä käytäntöjä, joita Helsingin kaupunki voisi käyttää raportoidessaan tuloksellisuudesta uuden toimialamallin mukaisesti vuodesta 2017 lukien.

Helsingin kaupungin tilinpäätös on säädösten ja ohjeiden mukainen

Kuntien raportointia toiminnastaan ja tuloksellisuudestaan säädellään kunta-laissa ja kirjanpitolaissa sekä kuntalain perusteella myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeilla. Säädöksissä kuntien edellytetään raportoivan toiminnastaan erityisesti talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta. Tavoitteilta edellytetään, että ne perustuvat kuntastrategiaan. Muita vaatimuksia kuntien toiminnasta raportoinnille ei säädöksissä johdonmukaisesti esitetä.

Helsingin kaupungin tilinpäätös, joka sisältää myös toimintakertomuksen, on rakenteeltaan säädösten ja ohjeiden mukainen. Tilinpäätös antaa myös sää-



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

dösten ja ohjeiden mukaisesti melko hyvän kuvan siitä, missä määrin sitovat tavoitteet ovat toteutuneet. Kaupungin tilinpäätöksessä raportoitiin 88 sitovan tavoitteen toteutumista ja useimmissa tapauksissa raportointi tavoitteiden toteutumisesta oli erittäin selvää. Noin joka kolmannen tavoitteen raportoinnissa oli pientä parannettavaa ja muutamien tavoitteiden toteutumisesta raportoitiin epäselvästi. Tilinpäätöksessä tulisi myös esittää syy siihen, miksi sitova tavoite on jäänyt saavuttamatta. Saavuttamatta jääneitä tavoitteita oli kymmenen, joista neljän tavoitteen osalta tilinpäätöksessä ei selvitetty syytä siihen, miksi tavoitteesta jäätin.

Tilinpäätös kuvaa tuloksellisuutta vain rajatusti

Tuloksellisuus voidaan määritellä eri tavoin, mutta sen keskeisenä sisältönä voidaan pitää sitä, että toiminta vastaa asiakkaiden tarpeita sekä yhteiskunnallisia päämääriä ja on samalla taloudellista ja tehokasta.

Kirjanpitolakia on vuonna 2015 muutettu siten, että tuloksellisuuden kuvaus on erikseen mainittu toimintakertomukseen sisällytettävänä asiana. Kuntien tuloksellisuutta ei kuitenkaan ole määriteltä kovinkaan tarkasti kuntalaissa, kirjanpitolaissa, näiden esitöissä tai kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa. Sen sijaan tuloksellisuuden osatekijöitä kunnan toiminnassa on määriteltä muun muassa Kuntatyönantajien vuonna 2008 antamassa tuloksellisen toiminnan kehittämistä koskevassa suosituksessa ja valtiovarainministeriön Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirjassa (2014). Niiden mukaan tuloksellisuus on kokonaistavoitteiden saavuttamista ilmaiseva yläkäsite, joka sisältää tuottavuuden ja vaikuttavuuden sekä panosten, tuotantoprosessin ja tuotosten osalta myös laadun mukaan lukien työelämän laatu.

Jos tuloksellisuuden jakaa mainitulla tavalla osatekijöihinsä, Helsingin kaupungin tilinpäätös ei anna monipuolista ja kattavaa kuvaa kaupungin varainkäytön tuloksellisuudesta. Kattavimmin tilinpäätös kuvaa taloudellisuutta ja tuottavuutta. Laatu ja vaikuttavuutta koskevia tietoja ei säännönmukaisesti esitetä. Laatu- ja vaikuttavuustavoitteiden toteutumisesta kerrotaan, jos sitova toiminnallinen tavoite on liittynyt näihin näkökulmiin.

Kuvan saamista tuloksellisuudesta hankaloittavat myös seuraavat seikat.

Strategiaohjelman toteutumista ei arvioida tilinpäätöksessä. Kuntastrategia määrittää kunnan kehittämisen suunnan ja tätä kautta ne vaikuttavuuden tavoitteet, joita kunnan toiminnan arvioinnissa käytetään perusteena. Vaikka talousarviotavoitteet asetetaan kuntastrategian perusteella, tieto näiden strategiasta johdettujen, hallintokunta-kohtaisten talousarviotavoitteiden saavuttamisesta ei vielä kerro sitä, ovatko kunnan strategiatavoitteet saavutettu. Strategian linjausten ja tavoitteiden toteutuminen ilmentäisi selvimmin kunnan toiminnan vaikuttavuutta eli onko kunta päässyt valtuuston strategiassa määrit-



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

telemään tilanteeseen. Helsingin kaupungin tilinpäätös ei sisällä strategian toteutumisen arviointia lukuun ottamatta kaupunginjohtajan lyhyttä katsausta, vaan ainoastaan tietoja strategiasta johdettujen yksittäisten tavoitteiden toteutumisesta. Kaupunginhallitus kuitenkin seuraa strategian toteutumista säännöllisesti, ja helmikuussa 2017 valtuustokauden päättävässä strategiaseminaarissa käsiteltiin strategiaohjelman 2013–16 toteutumista.

Sitovia tavoitteita ei esitetä kattavasti tuloksellisuuden osa-alueille. Vuoden 2015 tilinpäätöksessä esitettiin 88 sitovan tavoitteen toteutuminen. Näistä tavoitteista kaksitoista kohdistui taloudellisuuteen, tuottavuuteen tai tehokkuuteen, kymmenen laatuun ja seitsemän vaikuttavuuteen. Sitovia tavoitteita esitetään tuloksellisuuden eri osa-alueille vain vähän suhteessa Helsingin kaupungin palvelutuotannon laajuuteen eivätkä ne kata laajalti tuloksellisuuden eri osa-alueita.

Tuottavuustietojen informaatioarvo on heikohko. Helsingin kaupunki on asettanut erityisen tavoitteen tuottavuuden parantamiseksi ja tilinpäätösohjeessa edellytetään tuottavuuden kehittymisestä raportointia. Pääosa virastoista on raportoinut tuottavuuden kehittymisestä ohjeen mukaisesti, käyttäen tuottavuusindeksiä, jonka perusvuosi on 2012. Tuottavuusraportoinnin hyödynnettävyyttä kuitenkin rajoittaa se, että virastot eivät useinkaan selitä, mistä tekijöistä tuottavuusmittari muodostuu ja mitkä syyt selittävät tuottavuuskehitystä. Lisäksi joidenkin virastojen kohdalla indeksin arvot ovat muuttuneet vuosittain niin paljon, että muutos herättää epäilyn satunnaisten tekijöiden vaikuttamisesta indeksiin. Tuottavuudesta ei esitetä myöskään koottua tietoa, esimerkiksi yhteenvetävää taulukkoa virastojen tai palvelujen tuottavuuden kehitymisestä.

Tuloksellisuuden muita tunnuslukuja ei esitetä systemaattisesti läpi tilinpäätöksen. Kaupungin tilinpäätöksessä tuloksellisuustietoja – siis tunnuslukuja, jotka kertovat esimerkiksi tuotosten määristä, tehokkuudesta tai laadusta – ei esitetä systemaattisesti ja samalla tavalla läpi tilinpäätöksen. Sen sijaan talousarviokohdissa on paljon vaihtelua siinä, missä määrin ja millä tavoin tuloksellisuuden osatekijöistä esitetään tietoa.

Tuloksellisuustietoja esitetään laajemmista kokonaisuuksista vain vähän. Kaupungin tilinpäätöksessä tunnuslukuja ja arvioita tuloksellisuudesta esitetään lähtökohtaisesti virastokohtaisesti tai talousarviokohdittain. Pääluokka-kohtaista (toimialoittaista) arviointia ei ole ja lukukohtaista arviointia esitetään vain muutamassa kohdassa. Tämä rakenne rajaa pois mahdollisuuden esittää tuloksellisuustietoja laajemmista kokonaisuuksista, esimerkiksi toimialoittain. Toisaalta taas kaupungin virastoista erityisesti sosiaali- ja terveystieteiden ja opetusvirasto ovat omina talousarviokohtinaan jo niin laajoja, että tuloksellisuustietojen esittämistä niiden talousarviokohdassa esimerkiksi palvelukokonaisuuksittain voi pitää hyvinkin mielekkäänä.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Toimialamalliin siirtyminen mahdollistaa hyvien käytäntöjen omaksumisen

Arvioinnissa tarkasteltiin Helsingin lisäksi Espoon, Oulun, Tampereen, Turun ja Vantaan tilinpäätöksiä ja niiden raportointia tuloksellisuudesta. Tarkastelu osoitti, että kaupungeilla on erilaisia käytäntöjä ja että Helsingin olisi mahdollista omaksua muiden kaupungin malleja parantaakseen tuloksellisuudesta raportointia tilinpäätöksessä.

Joissakin tarkastelluissa tilinpäätöksissä esitetään Helsinkiä kootummin ja selvemmin, millä tavoin kuntastrategiaa on toteutettu. Tämä voidaan tehdä raportoimalla strategian toteutumisesta kootusti, esittämällä kuntastrategian tavoitteet ja niiden toteutuminen yhdessä taulukossa tai raportoimalla tavoitteiden toteutumisesta toimialakohtaisesti, mutta kuitenkin strategian näkökulmien kautta.

Helsinki siirtyy 1.6.2017 alkaen uuteen johtamisjärjestelmään ja toimialarakenteeseen. Arvioinnin perusteella tilinpäätösraportoinnin kehittäminen Helsingin organisaatio- ja johtamisjärjestelmä uudistuksen myötä on tarkoituksenmukaista, jotta tilinpäätös antaa jatkossa paremman kuvan tavoitteiden ja strategian toteutumisesta kaupunkitasolla ja toimialatasolla. Nykyisen organisaatorakenteen mukainen tilinpäätösraportointi on perustunut yksittäisiin virostoihin ja talousarviokohtiin.

4 TOIMENPIDE-ESITYS JA LISÄTIEDOT

Tarkastuslautakunnan 1. jaosto hyväksyy muistion ja esittää, että aiheesta laaditaan arviointikertomuksen tekstiluonnos.

Arviointia koskevia lisätietoja antaa johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili, puhelin 310 36545 ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi Perkinen, puhelin 310 36468.

Minna Tiili

Lassi Perkinen

JAKELU Tarkastuslautakunnan 1. jaosto



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

LÄHTEET

Sähköpostitiedustelut

Neuvotteleva virkamies, työ- ja elinkeinoministeriö 9.1.2017.

Kehittämispäällikkö, Suomen Kuntaliitto 13.1.2017.

Muut lähteet

Asetus valtion talousarviosta 1992/1243

Espoon kaupungin tilinpäätös 2015. Valtuusto 23.5.2016.

HE 89/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koske-
vaksi laiksi.

Helsingin kaupungin vuoden 2015 talousarvioehdotuksen raami ja talousarvio-
sekä taloussuunnitelmaehdotuksen 2015–2017 laatimisohteet. Khs 24.3.2014,
§ 333. Helsingin kaupunginkanslia.

Helsingin kaupunki, Taloushallintopalvelu: Vuoden 2015 tilinpäätösohje asia-
kasvirastoille ja taloushallintopalvelulle. 23.11.2015.

Helsingin kaupunki: Talousarvio 2015 ja taloussuunnitelma 2015–2017. Kau-
punginvaltuusto 12.11.2014 § 348.

Helsingin kaupunki: Tilinpäätös 2015.

Kirjanpitolaki 1336/1997.

Kuntalaki 410/2015.

Kuntatyönantajat: Tuloksellisen toiminnan kehittämistä koskeva suositus.
Yleiskirje 24/08. 17.12.2008.

Laki kirjanpitolain muuttamisesta 1620/2015.

Oulun kaupungin toimintakertomus ja tilinpäätös 2015.

Tampereen kaupunki: Tilinpäätös 2015. Julkaisut. Toiminta ja talous 2016.

Tampereen toimintamalli ja johtaminen uudistuu. Tampereen kaupungin tie-
dote 15.12.2015. www.tampere.fi. Haettu 21.2.2017.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Tilastokeskus: Kansantalouden tuottavuuskehitys 1976–2015.
http://tilastokeskus.fi/til/ttut/2015/ttut_2015_2016-11-30_tie_001_fi.html. Haettu 3.2.2017.

Turun kaupungin tilinpäätös 2015.

Valtiovarainministeriö (2005): Tulosohjauksen käsikirja.

Valtiovarainministeriö (2014): Kestävän kuntatuottavuuden ja tuloksellisuuden mittaamisen käsikirja.

Vantaan kaupungin tilinpäätös 2015. Kaupunginvaltuusto 23.5.2016.

Vuoden 2015 talousarvion virastojen ja liikelaitosten toteutumattomat sitovat toiminnalliset tavoitteet. Kvsto 02.03.2016 § 49.

Vuoden 2015 tilinpäätösohje asiakasvirastoille ja Taloushallintopalvelulle.
Helsingin kaupunki 23.11.2015.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki 2013.



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

LIITTEET

Liite 1. Arvioinnin toteuttamissuunnitelma

Arviointiaihe		
Tilinpäätösraportoinnin antama kuva tuloksellisuudesta		
Suunnitelman laatija Minna Tiili ja Lassi Perkinen		Pvm 7.2.2017
Arvioinnin ohjausryhmä Tarkastuslautakunnan 1. jaosto		
Aloittamisaika Toukokuu 2016	Valmistumisaika Helmikuu 2016	Vastaava valmistelija, muut valmistelijat Minna Tiili, Lassi Perkinen
Arviointiaiheen tausta		
Kuntalain (410/2015) 121 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Tuloksellisuusarvioinnin kannalta on olennaista, että tarkastuslautakunnalla on käytettävissään tietoja kaupungin toiminnan tuloksellisuudesta. Kuntalain 115 § mukaan kunnan toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys valtuuston asettamien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa. Kuntalaki ei velvoita raportoimaan tilinpäätöksessä tuloksellisuudesta. Kirjanpitolain (1336/1997, muutos 1620/2015) 3. luvun 1 a §:n ensimmäisen momentin kohdan 1) mukaan toimintakertomuksessa on kuvattava kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta. Mainittu lainkohta tulee voimaan vuoden 2016 tilinpäätöstä koskien, mutta se ei käytännössä velvoita raportoimaan tuloksellisuudesta nykyistä kattavammin.		
Tuloksellisuusnäkökulmat		
Arviointi kattaa neljä tuloksellisuuden näkökulmaa: taloudellisuus, tuottavuus, laatu ja vaikuttavuus.		
Aiheeseen liittyvien suositusten jälkiseuranta		
Tuloksellisuuden mittaamista koskevien vuoden 2015 arviointikertomuksen suositusten jälkiseuranta tehdään vuoden 2017 arviointikertomuksessa. Tähän arviointiin suoranaisesti liittyviä suosituksia ei ole annettu.		
Arviointikysymykset ja -aineisto		
Arvioinnin pääkysymys on, antaako kaupungin tilinpäätös tietoa toiminnan tuloksellisuudesta monipuolisesti ja kattavasti. Osakysymykset ovat: 1. Antaako Helsingin kaupungin tilinpäätös riittävän kuvan tuloksellisuudesta säädösten ja ohjeiden mukaisesti? 2. Miten kattavasti Helsingin kaupungin tilinpäätös kuvaa tuloksellisuuden osatekijöitä?		



Johtava tuloksellisuustarkastaja Minna Tiili
ja kaupunkitarkastaja (henkilökierto) Lassi
Perkinen

23.2.2017

Säädöksillä ja ohjeilla tarkoitetaan kuntalakia, kirjanpitolakia, kirjanpitolauslaskun kuntas-
jaoston antamia ohjeita toimintakertomuksesta sekä Helsingin kaupungin omia ohjeita ta-
lousarvion ja tilinpäätöksen laadinnasta.

Osakysymys 1 tarkastelee tuloksellisuutta suppeammasta säädösten ja ohjeiden näkö-
kulmasta, kun taas osakysymyksessä 2. huomioidaan tuloksellisuuden laajemmat määri-
telmät kuntatyönantajien suositusten ja valtiovarainministeriössä laadittujen oppaiden mu-
kaisesti. Tuloksellisuuden osatekijöinä tarkastellaan taloudellisuutta, tuottavuutta, laatua ja
vaikuttavuutta koskevia tietoja. Arviointi kohdistuu Helsingin kaupungin vuoden 2015 tilin-
päätökseen.

Lisäksi arvioinnissa selvitetään, onko muiden suurten kaupunkien tilinpäätöksissä hyviä
käytäntöjä, joita Helsingin kaupunki voisi käyttää raportoidessaan tuloksellisuudesta uu-
den toimialamallin mukaisesti. Kuuden suurimman kaupungin (Espoo, Helsinki, Oulu,
Tampere, Turku, Vantaa) vertailussa kiinnitetään huomiota erityisesti siihen, miten tulok-
sellisuutta kuvataan, miten tavoitteiden saavuttamista koskeva tieto esitetään ja millä ta-
valla kuntastrategia on esillä raportoinnissa. Myös tietojen esittämistä toimialatasolla tar-
kastellaan tarkoituksena havaita mahdollisia hyviä käytäntöjä Helsingin tulevan toimi-
alamallin mukaiseen tilinpäätösraportointiin.

Rajaukset

Arviointi kohdistetaan arviointiajankohtana tammi-helmikuussa 2017 käytettävissä olevaan
tuoreimpaan, eli vuoden 2015, tilinpäätökseen.

Tuloksellisuuden osatekijöihin luettava työelämän laatu on rajattu arvioinnista pois, koska
tilinpäätöksessä ei raportoida henkilöstön hyvinvointiin liittyvistä asioista; tästä raportoi-
daan kaupungin henkilöstöraportissa.