

Yliopistojen kustannuslaskenta johtamisen ja tilivelvollisuuden välineenä

Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 2005:37

Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä

Undervisningsministeriets arbetsgruppspromemorior och utredningar

Yliopistojen kustannuslaskenta johtamisen ja tilivelvollisuuden välineenä

Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 2005:37



OPETUSMINISTERIÖ

Undervisningsministeriet

MINISTRY OF EDUCATION

Ministère de l'Éducation

Opetusministeriö / Undervisningsministeriet

Koulutus- ja tiedepolitiikan osasto / Utbildnings- och forskningspolitiska avdelningen

PL / PB 29

00023 Valtioneuvosto / Statsrådet

<http://www.minedu.fi/julkaisut/index.html>

Yliopistopaino / Universitetstryckeriet, 2005

ISBN 952-485-044-3 (nid./htf)

ISBN 952-485-045-1 (PDF)

ISSN 1458-8102

Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä/

Undervisningsministeriets arbetsgruppspromemorior och utredningar 2005:37

Kuvailulehti

Julkaisija
Opetusministeriö

Julkaisun päivämäärä
1.11.2005

Tekijät (toimielimestä: toimielimen nimi, puheenjohtaja, sihteeri) professori Pentti Meklin, Tampereen yliopisto talous- ja suunnittelujohtaja Timo Kallio, Joensuun yliopisto	Julkaisun laji Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä		
	Toimeksiantaja Opetusministeriö		
	Toimielimen asettamispvm 28.12.2004	Dnro 204/528/2004	
Julkaisun nimi (myös ruotsinkielinen) Yliopistojen kustannuslaskenta johtamisen ja tilivelvollisuuden välineenä (Kostnadsberäkningen i universitetens - ett instrument för ledningen och fullföljandet av redovisningsskyldigheten)			
Julkaisun osat Muistio + liitteet			
Tiivistelmä Yliopistojen toiminta ja toimintaympäristö ovat muuttuneet voimakkaasti viime vuosien aikana. Yliopistojen ulkopuolinen rahoitus on lisääntynyt, tehokkuusodotukset ovat kasvaneet ja yliopistojen toiminnan painotukset ovat muuttuneet. Uudistettu valtion talousarviolainsäädäntö korostaa jokaisen toimintayksikön tilivelvollisuutta ja "oikeiden ja riittävien tietojen" tuottamista toiminnasta ja aikaansaannoksista. Kaikki nämä ja useat muut tekijät pakottavat kehittämään yliopistojen kustannuslaskentaa. Opetusministeriö päätti 28.12.2004 teettää selvityksen yliopistojen kustannuslaskennasta Tampereen yliopiston taloustieteiden laitoksella. Hankkeen tavoitteena oli 1. kartoittaa kustannuslaskennan tila ja ongelmat yliopistoissa, 2. täsmentää keskeisimpien kustannuslaskentatietojen tarpeet yliopistojen ulkoisen ohjauksen ja sisäisen johtamisen kannalta ja 3. esittää suosituksia hyvistä käytännöistä huomioon ottaen myös KOTA-järjestelmän kehittämisen tuomat vaatimukset. Selvitystyön alkupuolella yliopistojen talousvastaaville lähetettiin kysely, jonka avulla pyrittiin kartoittamaan yliopistojen kustannuslaskennan tilaa ja käytäntöjä sekä tulevaisuuden suunnitelmia. Kustannuslaskentaa tarkasteltiin eri tahojen tietotarpeiden näkökulmasta. Kustannuslaskennan ongelmat ovat osittain yhteisiä, osittain erilaisia perusrahoituksella ja ulkopuolisella rahoituksella toteutettavassa toiminnassa. Ulkopuolisella rahoituksella toteutettavassa toiminnassa kustannuslaskennan tarve eroaa vielä yhteisrahoitteisessa ja maksullisessa palvelutoiminnassa. Tärkeätä on erottaa ulkopuolisella rahoituksella toteuttavan toiminnan kustannukset perusrahoituksella tapahtuvasta toiminnasta. Kustannukset ovat välittömiä tai välillisiä laskentakohteiden, tulosalueiden ja erilaisten suoritteiden kannalta. Suurimmat ongelmat ovat välillisten kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille. Maksullisen palvelutoiminnan kannalta ongelmia aiheuttaa erityisesti perusrahoituksella rahoitettavan virkatyön sekä hallinto- ja tukipalvelukustannusten kohdistaminen hankkeille. Oleellista on kohdistaa oikein suurimmat kustannuserät eli henkilöstökustannukset (vajaa 2/3 kustannuksista) ja tilakustannukset (n. 20 %). Kustannuslaskennan tarpeisiin vastaaminen edellyttää useissa kohdissa yliopistojen kustannuslaskennan selkiyttämistä ja terävöittämistä. Selvitystyössä esitettiin 27 suositusta henkilökustannusten, tilakustannusten ja muiden kustannusten käsittelystä sekä hankkeiden hallintajärjestelmien ja budjetoinnin kehittämisestä.			
Avainsanat kustannuslaskenta, tilivelvollisuus, tulosoheutus, perusrahoitus, täydentävä rahoitus, ulkopuolinen rahoitus			
Muut tiedot			
Sarjan nimi ja numero Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 2005:37	ISSN 1458-8102	ISBN 952-485-044-3 (nid.) 952-485-045-1 (PDF)	
Kokonaissivumäärä 89	Kieli suomi	Hinta	Luottamuksellisuus julkinen
Jakaja Yliopistopaino	Kustantaja Opetusministeriö		

Presentationsblad

Utgivare
Undervisningsministeriet

Utgivningsdatum
1.11.2005

Författare (uppgifter om organets namn, ordförande, sekreterare) professor Pentti Meklin, Tammerfors universitet ekonomi- och planeringsdirektör Timo Kallio, Joensuu universitet	Typ av publication Undervisningsministeriets arbetsgruppspromemorior och utredningar		
	Uppdragsgivare Undervisningsministeriet		
	Datum för tillsättande av organet 28.12.2004	Dnr 204/528/2004	
Publikation (även den finska titeln) Kostnadsberäkningen i universiteten - ett instrument för ledningen och fullföljandet av redovisningsskyldigheten (Yliopistojen kustannuslaskenta johtamisen ja tilivelvollisuuden välineenä)			
Publikationens delar Promemoria + bilagor			
Sammandrag Universitetens verksamhet och verksamhetsförutsättningar har genomgått kraftiga förändringar under de senaste åren. Universitetens externa finansiering har ökat, effektivitetsförväntningarna har vuxit och fokusområdena i universitetens verksamhet har förändrats. Den reviderade lagstiftningen om statsbudgeten understryker att varje verksamhetsenhet är redovisningsskyldig och att de skall producera "riktiga och tillräckliga uppgifter" om sin verksamhet och sina resultat. Allt detta och många andra faktorer leder till att kostnadsberäkningen i universiteten måste utvecklas. Undervisningsministeriet beslöt 28.12.2004 att låta göra en utredning om kostnadsberäkningen i universiteten. Utredningen gjordes vid Tammerfors universitets institution för ekonomiska vetenskaper. Syftet med projektet var att 1. kartlägga nuläge och problem när det gäller kostnadsberäkningen i universiteten, 2. precisera behoven av de viktigaste kostnadsberäkningsuppgifterna med tanke på den externa styrningen och den interna ledningen av universiteten, 3. lägga fram rekommendationer till god praxis även med beaktande av de krav som utvecklades av KOTA-systemet medför. I början av utredningsarbetet sändes en förfrågan till de ekonomiansvariga vid universiteten. Med hjälp av den försökte man kartlägga nuläge och praxis samt framtidsplaner i universitetens kostnadsberäkning. Kostnadsberäkningen granskades utgående från vilka behov av uppgifter olika instanser har. Kostnadsberäkningens problem är delvis gemensamma, delvis olika i verksamhet som genomförs med basfinansiering och i verksamhet som genomförs med extern finansiering. I verksamhet med extern finansiering skiljer sig kostnadsberäkningsbehovet ytterligare i samfinansierad och avgiftsbelagd serviceverksamhet. Det är viktigt att skilja kostnaderna för verksamhet som genomförs med extern finansiering från verksamhet med basfinansiering. Kostnaderna är direkta eller indirekta utgående från beräkningsobjekten, resultatområdena och olika prestationer. De största problemen gäller hur de indirekta kostnaderna allokeras till beräkningsobjekten. Problem i samband med den avgiftsbelagda serviceverksamheten är särskilt hur tjänsteuppdrag som finansieras med basfinansiering samt kostnader för förvaltnings- och stödtjänster allokeras till projekten. Det väsentligaste är att allokera de största kostnadsposterna korrekt, dvs. personalkostnaderna (knapp 2/3 av kostnaderna) och lokalkostnaderna (ca 20 %). För att behoven i fråga om kostnadsberäkningen skall kunna tillgodoses måste universiteten klargöra och precisera sin kostnadsberäkning på flera punkter. I utredningsarbetet lades det fram 27 rekommendationer om behandlingen av personalkostnaderna, lokalkostnaderna och andra kostnader samt utvecklingen av projekthanteringssystemen och budgeteringen.			
Nyckelord kostnadsberäkning, redovisningsskyldighet, resultatstyrning, kompletterande finansiering, extern finansiering			
Övriga uppgifter			
Seriens namn och nummer Undervisningsministeriets arbetsgruppspromemorior och utredningar 2005:37	ISSN 1458-8102	ISBN 952-485-044-3 (htf) 952-485-045-1 (PDF)	
Sidoantal 89	Språk finska	Pris	Sekretessgrad offentlig
Distribution Universitetstrycket		Förlag Undervisningsministeriet	

Opetusministeriölle

Yliopistojen kustannuslaskennan tila ja kehittämistarpeet ovat olleet huomion kohteina aina tulosohjauksjärjestelmän käyttöönotosta alkaen. Yliopistojen kustannuslaskentaa on kehitetty rinnan tulosohjauksen kanssa vuodesta 1993 lähtien useissa opetusministeriön asettamissa hankkeissa. Kustannuslaskentaan kohdistuvat vaatimukset ovat täsmentyneet viime vuosina myös säädösten kautta. Valtion talousarviolain (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423, 6 §, muut. 19.12.2003/1216) mukaan yliopistojen on muiden valtion budjettitaloudessa toimivien yksikköjen tavoin järjestettävä kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seuranta- ja raportointijärjestelmänsä valtioneuvoston asetuksessa määrätyllä tavalla.

Toimiva kustannuslaskenta on tärkeää yliopiston budjettirahoituksella toteutettavassa toiminnassa, jossa tarvitaan mahdollisimman luotettavia tietoja mm. kustannusten jakautumisesta opetukseen, tutkimukseen ja yhteiskunnallisiin palveluihin sekä hallintoon. Tärkeitä ovat myös eri koulutusalojen ja eri yliopistojen tutkintojen kustannustiedot. Erityisen suuri merkitys kustannuslaskennalla on budjetin ulkopuolisella rahoituksella tapahtuvissa hankkeissa, sillä väärin hinnoitellut työt ohjaavat yliopistojen budjettivaroja väärään suuntaan ja vinouttavat kilpailua tutkimusmarkkinoilla.

Tässä muuttuvassa tilanteessa opetusministeriö päätti 28.12.2004 teettää selvityksen, jonka tavoitteena oli:

1. kartoittaa kustannuslaskennan tila ja ongelmat yliopistoissa,
2. täsmentää keskeisimpien kustannuslaskentatietojen tarpeet yliopistojen ulkoisen ohjauksen ja sisäisen johtamisen kannalta ja
3. esittää suosituksia hyvistä käytännöistä huomioon ottaen myös KOTA-järjestelmän kehittämisen tuomat vaatimukset.

Selvitystyön kohteena on sekä perusrahoituksella että ulkopuolisella rahoituksella (täydentävä rahoitus) toteutettavan toiminnan kustannuslaskenta. Ulkopuolisella rahoituksella toteutettavat hankkeet ovat pääsääntöisesti joko liiketaloudellisin perustein hinnoiteltavaa maksullista palvelutoimintaa tai yhteisrahoitteista toimintaa.

Opetusministeriö päätti teettää selvityksen Tampereen yliopiston taloustieteiden laitoksella, jossa hankkeen vastuullisena johtajana toimi kunnallistalouden professori Pentti Meklin ja tutkijana Joensuun yliopiston talous- ja suunnittelujohtaja Timo Kallio. Selvitystyö

käynnistettiin maaliskuun alussa, jolloin käytiin neuvottelut opetusministeriön kanssa hankkeen tavoitteista ja toteutuksesta. Kevään aikana yliopistojen talousvastaaville lähetettiin kysely, jonka avulla pyrittiin kartoittamaan yliopistojen kustannuslaskennan tilaa ja käytäntöjä sekä tulevaisuuden suunnitelmia.

Kevään aikana käytiin keskusteluja eri sidosryhmien edustajien kanssa aihepiiriin liittyvistä teemoista. Tapaamisia järjestettiin opetusministeriön, valtioneuvoston controller -toiminnon ja valtiontalouden tarkastusviraston edustajien kanssa. Lisäksi tutustuttiin valtion teknillisen tutkimuslaitoksen VTT:n kustannuslaskentaan, Tekesin rahoitusehtoihin ja Helsingin kaupakorkeakoulun koordinoimaan pääkaupunkiseudun yliopistojen taloushallinnon kehittämishankkeeseen.

Hankkeen aikana alustavia tuloksia esiteltiin yliopistojen talouspäälliköiden kokouksessa 18.–20.5.2005 ja yliopistojen toiminta- ja taloussuunnittelusta vastaavien seminaarissa 14.–15.6.2005. Lisäksi yliopistoille järjestettiin Helsingissä 21.6.2005 työseminaari, jossa esiteltiin hankkeen tavoitteita ja kyselyn tuloksia sekä käytiin keskustelua kustannuslaskennan kehittämiseen liittyvistä kysymyksistä ja käytännön ongelmista.

Saatuaan työnsä valmiiksi laatijat luovuttavat muistionsa opetusministeriölle.

Tampereella 1.11.2005



Pentti Meklin



Timo Kallio

Sisältö

1	Johdanto	8
2	Tietotarpeet ja vaatimukset yliopistojen kustannuslaskennalle	10
2.1	Talouselämsäädännön vaatimukset	10
2.2	Tilivelvollisuus toiminnallisesta tuloksellisuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta	11
2.3	Kustannuslaskenta tuloksellisuustiedon tuottajana	13
2.4	Kustannustietojen hyväksikäyttäjät	14
2.4.1	<i>Yliopistojen johtaminen</i>	14
2.4.2	<i>Rahoittajien tietotarpeet</i>	16
2.4.3	<i>Opetusministeriö tulosohjaajana</i>	16
2.4.4	<i>Kehittämisen- ja valvontavastuu</i>	17
3	Kustannuslaskennan yleinen malli ja nykyinen tila	19
3.1	Yliopistojen rahoitus ja sen kehitys	19
3.2	Yliopistojen kustannuslaskennan käsitteet ja laskentakohteet	23
4	Johtopäätökset ja suositukset	33
4.1	Henkilöstökustannusten kohdentaminen	34
4.1.1	<i>Henkilöstön välittömät kustannukset ulkopuolisesti rahoitetussa toiminnassa</i>	34
4.1.2	<i>Henkilöstön välittömät kustannukset budjettirahoitteisessa toiminnassa</i>	35
4.1.3	<i>Välillisten henkilöstökustannusten kohdentaminen</i>	36
4.1.4	<i>Vaihtoehdot henkilöstökustannusten kohdentamiseksi</i>	37
4.2	Tilakustannusten kohdentaminen	42
4.3	Muiden kustannusten kohdentaminen	43
4.4	Ulkopuolisen rahoituksen seurantajärjestelmä, hankkeiden hallintajärjestelmä	44
4.5	Budjetoinnin ja raportoinnin kehittäminen	46
4.6	Yhteydet KOTA-tietokannan kehittämiseen	47
4.7	Suosittelusten toimeenpanoa koskevat ehdotukset	48
4.8	Kustannuslaskennan kannattavuus	49
	Lähteet	50
	Liitteet	
	Liite 1. Kysely yliopistojen taloushallinnon vastuuhenkilöille	52
	Liite 2. Yhteenveto yliopistojen vastauksista	60
	Liite 3. Maksullisen ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien laadintaperusteet (TaY)	72
	Liite 4. Kustannuslaskentaprosessin kuvaus ja vyörytysperusteet (TaY)	76
	Liite 5. Esimerkki projektin omakustannusarvon muodostumisesta (VTT)	79
	Liite 6. Esimerkki hankkeen talousarviosta ja kustannusten kirjausperiaatteista	80
	Liite 7. Esimerkki työajanhallintajärjestelmästä	83
	Liite 8. Otteita valtion talousarvioasetuksesta	84
	Liite 9. Yhteenveto suosituksista	87

1 Johdanto

Yliopistojen kustannuslaskennan tila ja kehittämistarpeet ovat olleet huomion kohteina aina tulosohjauksjärjestelmän käyttöönotosta alkaen. Yliopistojen kustannuslaskentaa on kehitetty rinnan tulosohjauksen kanssa vuodesta 1993 lähtien useassa opetusministeriön asettamassa hankkeessa. Ensimmäisessä hankkeessa (Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisprojektin loppuraportti 1994) määriteltiin kustannuslaskennan yleistä käsitteistöä. Myöhemmissä hankkeissa on kehitetty puitteita tulosaluealaskennalle ja tehty mahdolliseksi tulosaluealaskennan toteuttaminen käytännössä.

Kustannuslaskentaan kohdistuvat vaatimukset ovat täsmentyneet viime vuosina myös säädöstasolla. Valtion talousarviolain (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423, 6 §, muut. 19.12.2003/1216) mukaan yliopistojen on muiden valtion budjettitaloudessa toimivien yksikköjen tavoin järjestettävä kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seurantajärjestelmänsä valtioneuvoston asetuksessa määrätyllä tavalla. Virastojen ja laitoksien (21 §) tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa *oikeat ja riittävät tiedot* (oikea ja riittävä kuva) talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta. Nämä vaatimukset edellyttävät toimivaa kustannuslaskentaa.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tarkastuskertomuksissaan toistuvasti kiinnittänyt yliopistojen ja opetusministeriön huomiota yliopistojen kustannuslaskennan puutteisiin ja ongelmiin. Kustannuslaskennan kehittäminen on myös ollut esillä opetusministeriön ja yliopistojen välisissä tulosneuvotteluissa. Yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen tutkimuksen rakenneselvityksen tehnyt selvitysmies Jorma Rantanen (Opetusministeriö 2004) muun muassa toteaa, että yliopistojen taloushallintomallia voidaan kustannuslaskennan osalta pitää kehittymättömänä ja että kustannustietoisuus ei ole kaikilta osin kehittynyt. Luonnollista on myös, että yliopistojen autonomian lisäämispyrkimykset edellyttävät kehittynyttä kustannuslaskentaa. Kustannuslaskenta on myös osa yliopistojen KOTA-järjestelmää, jota kehitetään opetusministeriön johdolla.

Valtiokonttori on teettänyt selvityksen valtion taloushallinnon resurssien käytön painopisteistä. Kustannuslaskenta on valtion virastoissa jäänyt liian vähäiselle huomiolle. Selvityksen mukaan tilivirastojen taloushallintohenkilöstön henkilötöyvuosista 73 % kohdistuu kirjanpitoon ja vain 27 % taloushallinnon lisäarvoa tuottaviin prosesseihin. Selvityksen mukaan

menestyksekkäät organisaatiot kohdistavat taloushallinnon resurssinsa lisäarvoprosesseihin eli suunnitteluun, sisäiseen laskentaan ja johdon raportointiin. Tavoitteellisten työajan käytön suhteiden tulisi olla sellaiset, että resursseista käytetään 70 % lisäarvoprosesseihin ja 30 % kirjanpidon prosesseihin. (Valtiokonttori 2003.)

Hyvin toimiva kustannuslaskenta on tärkeää yliopiston budjettirahoituksella toteutettavassa toiminnassa, jossa tarvitaan mahdollisimman luotettavia tietoja mm. kustannusten jakautumisesta opetukseen, tutkimukseen ja yhteiskunnallisiin palveluihin sekä hallintoon. Tärkeitä ovat myös eri koulutusalojen ja eri yliopistojen tutkintojen kustannustiedot. Erityisen suuri kustannuslaskennan merkitys on budjetin ulkopuolisella rahoituksella tapahtuvissa hankkeissa, sillä väärin hinnoitellut työt ohjaavat yliopistojen budjettivaroja väärään suuntaan ja vinouttavat kilpailua tutkimusmarkkinoilla.

Tämän selvitystyön tavoitteena on

- 1) kartoittaa kustannuslaskennan tila ja ongelmat yliopistoissa,
- 2) täsmentää keskeisimpien kustannuslaskentatietojen tarpeet yliopistojen ulkoisen ohjauksen ja sisäisen johtamisen kannalta ja
- 3) esittää suosituksia hyvistä käytännöistä huomioon ottaen myös KOTA-järjestelmän kehittämisen tuomat vaatimukset.

Selvitystyön kohteena on sekä perusrahoituksella että ulkopuolisella rahoituksella (täydentävä rahoitus) toteutettavan toiminnan kustannuslaskenta. Ulkopuolisella rahoituksella toteutettavat hankkeet ovat pääsääntöisesti joko liiketaloudellisiin perusteisiin hinnoiteltavaa maksullista palvelutoimintaa tai yhteisrahoitteista toimintaa.

Selvitystyön toteutus

Selvitys toteutettiin opetusministeriön toimeksiannosta Tampereen yliopiston taloustieteiden laitoksella, jossa hankkeen vastuullisena johtajana toimi kunnallistalouden professori Pentti Meklin ja tutkijana Joensuun yliopiston talous- ja suunnittelujohtaja Timo Kallio. Selvitystyö käynnistettiin maaliskuun alussa, jolloin käytiin neuvottelut opetusministeriön kanssa hankkeen tavoitteista ja toteutuksesta. Kevään aikana yliopistojen talousvastaaville lähetettiin kysely (liite 1), jonka avulla pyrittiin kartoittamaan yliopistojen kustannuslaskennan tilaa ja käytäntöjä sekä tulevaisuuden suunnitelmia. Kaikki yliopistot vastasivat kyselyyn, jonka vastaukset on koottu liitteeseen 2.

Kevään aikana käytiin lisäksi keskusteluja eri sidosryhmien edustajien kanssa aihepiiriin liittyvistä teemoista. Tapaamisia järjestettiin opetusministeriön, valtioneuvoston controller-toiminnon ja valtiontalouden tarkastusviraston edustajien kanssa. Edelleen tapaamisissa tutustuttiin valtion teknillisen tutkimuslaitoksen VTT:n kustannuslaskentaan, Tekesin rahoitusehtoihin ja niihin liittyviin kehitysnäkymiin sekä Helsingin kauppakorkeakoulun koordinoimaan käynnisteillä olevaan pääkaupunkiseudun yliopistojen taloushallinnon kehittämishankkeeseen.

Hankkeen aikana alustavia tuloksia esiteltiin yliopistojen talouspäälliköiden tapaamisessa toukokuussa ja yliopistojen suunnittelupäälliköiden seminaarissa kesäkuussa. Lisäksi yliopistoille järjestettiin Helsingissä 21.6.2005 työseminaari, jonka tavoitteena oli esitellä hankkeen tavoitteita ja kyselyn tuloksia sekä käydä keskustelua kustannuslaskennan kehittämiseen liittyvistä kysymyksistä ja käytännön ongelmista.

2 Tietotarpeet ja vaatimukset yliopistojen kustannuslaskennalle

2.1 Talouslainsäädännön vaatimukset

Viime vuosina toteutetussa julkisen hallinnon reformissa (perusteellisemmin New Public Management-reformista esim. Lähdesmäki 2003) on kiinnitetty huomiota valtion verorahoituksella järjestettävän toiminnan tehostamiseen. Valtion ja sen yksikköjen harjoittamaa toimintaa on viime vuosina pyritty tehostamaan eri tavoin muun muassa muuttamalla perinteisiä virastoja yritysmäisemmiksi yksiköiksi (mm. liikelaitostaminen, yhtiöittäminen, yksityistäminen), uudistamalla toimintatapoja (mm. ulkoistaminen, ostopalvelut ja public-private-partnership) ja luomalla perusteita uudennlaiselle henkilöstöpolitiikalle (esim. Valtion uusi palkkausjärjestelmä, UPJ).

Valtion yksikköjen toiminnan päämäärät ja periaatteet on vahvistettu valtion talousarviosta annettuun lakiin (1988/423) ja valtioneuvoston asetukseen (1992/1243) vuonna 2004 tehdyillä muutoksilla. Säädöksissä hyväksytyt toiminnan päämääriä ja periaatteita on käsitelty tarkemmin säädösten valmistelun pohjana olevissa valtion tulohajaus- ja tilivelvollisuus uudistusta käsittelevissä valtiovarainministeriön työryhmämuistioissa. Keskeiset kustannuslaskentaa koskevat perustelut löytyvät valtiovarainministeriön julkaisuista "Parempaan tilivelvollisuuteen" (2003), "Tulohajauksen terävöittäminen" (2003) ja "Tulohajauksen käsikirja" (2005). Vaikka säädökset painottavatkin kustannuslaskentatietojen tarvetta tulohajauksessa ja tilivelvollisuuden raportoinnissa, on korostettava, että kustannuslaskennan tarvetta on yhtä lailla myös tilivirastojen tuloksellisen toiminnan johtamisessa. *Kustannuslaskennan perusteluista on siis sekä yliopistojen johtamisessa että yliopiston ulkopuolisissa valtakunnallisissa tarpeissa.* Nämä tarpeet ovat osaksi yhteisiä, osaksi painotuksiltaan erilaisia.

Kustannuslaskennan kehittämiseksi tuo paineita myös valtion tuottavuusohjelma. Valtion tulohajaus- ja tilivelvollisuus uudistukseen liittyvän valtion tuottavuusohjelman mukaan kaikki ministeriöt laativat oman hallinnonalansa tuottavuusohjelman. Opetusministeriön hallinnonalan tuottavuusohjelman (Opetusministeriön hallinnonalan tuottavuusohjelma 2005–2009) mukaan opetusministeriön toimialan tuloksellisuuden tarkastelussa korostuu yhteiskunnallinen vaikuttavuus ja laatu. Tuottavuuden rinnalla on tarpeen kehittää edelleen yhteiskunnallisen vaikuttavuuden mittareita. Lisäksi tulee kehittää laadun arviointia ja systematisoida arviointitiedon käyttöä tuloksellisuuden arvioinnin osana.

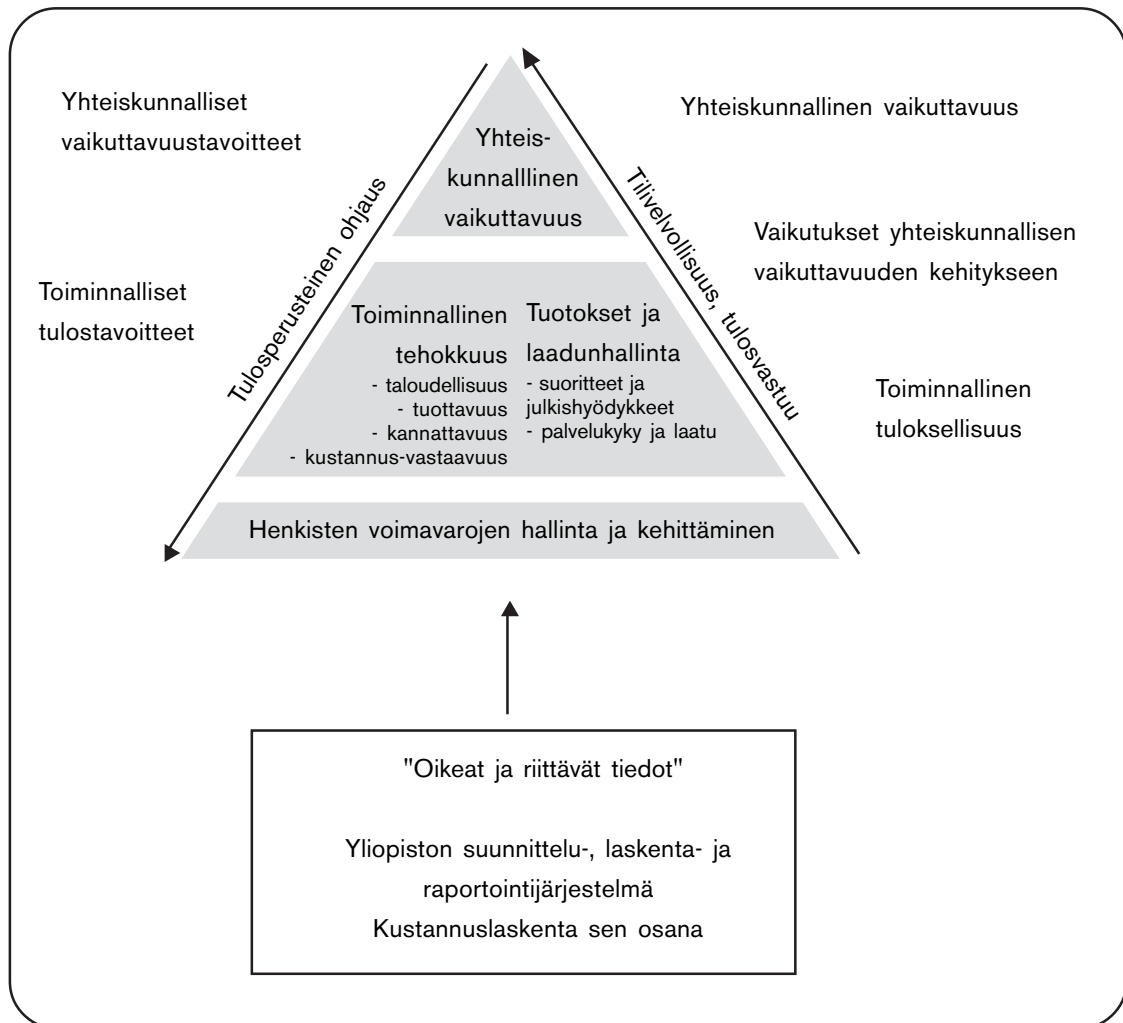
Ohjelman tarkoituksena ministeriön kannalta on tukea toiminta- ja taloussuunnitelmaan sisällytettäviä tuottavuutta ja tehokkuutta edistäviä toimenpiteitä, talousarvioesityksen

laadintaa (pääluokka- ja lukuperustelut, rahoitus) ja tulosohjausta. Ohjelman tavoitteina on kehittää toiminta- ja kustannustiedon (mm. indikaattorit) tuottamisen, raportoinnin ja arvioinnin järjestämisen periaatteita. Ohjelmassa pyritään asettamaan selkeästi mitattavissa olevia tai muuten todennettavissa olevia tuottavuustavoitteita toteuttamisaikatauluineen ja selvittämään, miten näitä tavoitteita käytetään ministeriön toteuttamassa toimialan ohjauksessa.

Ohjelma laaditaan toiminta- ja taloussuunnitelmakaudelle ja sitä tarkistetaan vuosittain. Ohjelmaa tarkistetaan ensimmäisen kerran 15.10.2005 mennessä. Ohjelman toteuttaminen sisällytetään vuosista 2005–2007 lähtien kehys- ja talousarvioehdotuksiin sekä tulossopimuksiin ja -suunnitelmiin. Ohjelmassa esitetyt toimenpiteet toteutetaan pääsääntöisesti vuoden 2009 loppuun mennessä. Tarkemmat toteuttamisaikataulut esitetään tuottavuushankkeiden yhteydessä. Tuottavuuden parantamisessa tähdätään noin kymmenen lähivuoden aikana vaikuttaviin toimenpiteisiin.

2.2 Tilivelvollisuus toiminnallisesta tuloksellisuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta

Kustannuslaskennan tarvetta on jäsenetty "Parempaan tilivelvollisuuteen" –raportissa (2003, 31). Kuvio 1 esittää niin sanotun tulosprisman avulla ympäristöä, johon kustannuslaskentakin sijoittuu.



Kuvio 1. Tuloksellisuuden peruskriteerit eli tulosprisma (Parempaan tilivelvollisuuteen. 2003).

Keskeinen toiminnan harjoittamisen päämäärä on tuloksellisuus¹, jonka "peruskriteereiksi" kutsuttuja osia ovat

1. yhteiskunnallinen vaikuttavuus
2. toiminnallinen tuloksellisuus
 - a. Toiminnallinen tehokkuus
 - taloudellisuus
 - tuottavuus
 - kannattavuus maksullisessa toiminnassa
 - b. Laadunhallinta, johon sisältyy
 - Palvelukyky ja suoritteet
 - Laatu ja asiakastyytyväisyys
3. Henkisten voimavarojen hallinta ja kehittäminen, johon sisältyy mm.
 - Henkilöstön määrä, rakenne ja kehittyminen
 - Henkilöstökustannukset ja henkilötyövuodet
 - Henkilöstön osaaminen ja sen kehittyminen
 - Viraston ja laitoksen hallinnassa oleva sekä sen henkilöstöön sitoutunut tieto ja tietämispääoma ja sen kehittyminen

Tuloksellisuus muodostuu kaikkien näiden osa-alueiden yhteisvaikutuksesta.

Laissa valtion talousarviosta (1988/423) ja valtioneuvoston asetuksessa valtion talousarviosta (1992/1243) käsitteistöä on käytetty niin, että toiminnan harjoittamisen *päämääränä* on valtion *toiminnallinen tuloksellisuus ja yhteiskunnallinen vaikuttavuus*. Keskeisenä keinona toiminnan tuloksellisuuden ja yhteiskunnallisen vaikuttavuuden varmistamiseen ja lisäämiseen on *tulosohjauksen* kehittäminen budjettitaloudessa (mm. budjetointi ja tulosopimukset). Tulosohjauksessa asetetaan yhteiskunnalliset vaikuttavuustavoitteet ja toiminnalliset tulostavoitteet. Vaikka tavoitteiden asettaminen tapahtuukin eri hallinnon tasojen välisissä neuvotteluissa, ohjaavat ylemmät hallinnontasot toimintaa näiden tavoitteiden avulla. Tulosohjaukseen liittyy oleellisesti *tilivelvollisuus* (accountability). Esimerkiksi yliopistot ovat tilivelvollisia opetusministeriön kanssa sovittujen tavoitteiden saavuttamisesta eli talousarviossa osoitetuilla määrärahoilla aikaansaadusta toiminnan tuloksellisuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta.

Ohjaamisen ja johtamisen tueksi on oltava tietoa toiminnan tuloksellisuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta. Tämä edellyttää välineitä, joilla pystytään hallitsemaan toimintaa ja joilla toiminta tehdään "läpinäkyväksi". Talousarviolaissa ja -asetuksessa onkin täsmennetty *suunnittelu-, laskenta- ja raportointijärjestelmään* kohdistuvia vaatimuksia, jotta toiminnallisesta tuloksellisuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta saadaan "*oikeat ja riittävät tiedot*" tilivelvollisuuden toteamiseksi.

¹ Lainsäädännössä käytetty käsitteistö poikkeaa hieman lain valmistelun taustaraporteissa käytetystä käsitteistöstä. Muutoinkin tuloksellisuuskäsitteistöä käytetään vaihtelevasti, ks. esim. Meklin 2002, 79–92.

Kustannuslaskenta liittyy juuri oikeiden ja riittävien tietojen vaatimukseen. Kustannuslaskenta on osa virastojen ja laitosten *laskentatoiminta*². Valtion talousarviolaki (1988/423, 16 §) määrää, että "virastojen ja laitosten tulee järjestää toiminnan kustannusten, toiminnallisen tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden seuraamista sekä muita ohjauksen, johtamisen ja tilivelvollisuuden toteuttamisen tarpeita varten tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimensa sekä muu seurantajärjestelmänsä siten kuin valtioneuvoston asetuksella tarkemmin säädetään."

2.3 Kustannuslaskenta tuloksellisuustiedon tuottajana

Tuloksellisuus talousarvioasetuksessa määritellyllä tavalla sisältää erilaisia rahamääräisiä ja eirahamääräisiä asioita. Kustannustiedoilla on tässä kokonaisuudessa tärkeä osuus, koska kustannustieto on keskeistä toiminnallisen tuloksellisuuden osien tarkastelussa.

Taloudellisuus määritellään yleisesti	<u>Kustannukset</u> Suoritteet
Tuottavuus ³ määritellään	<u>Tuotos</u> Panos
Kannattavuus (maksullinen toiminta) Kustannusvastaavuus	Tuotot <u>-Kustannukset</u> Kannattava/kannattamaton

Kustannustieto on myös tärkeätä yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arvioinnissa, sillä oleellista on tietää, millä kustannuksella vaikutukset saadaan aikaan eli millainen on ollut toimenpiteen kustannus-vaikuttavuus tai mitkä toimenpiteet ovat kustannus-vaikuttavuudeltaan parhaita. Kun kustannusten laskemisen keskeinen laskentakohde ovat tuotokset tai suoritteet, joudutaan nämä määrittelemään kustannuslaskennan yhteydessä. Voidaankin sanoa, että suoritteiden määritteleminen on yksi kustannuslaskennan tehtävä. Myös laatu kuuluu kustannuslaskennan ytimeen, sillä laadulla on kustannuksensa tai kuten usein – huonolla laadulla on vielä suuremmat kustannukset.

² Valtion talousarvioasetuksessa käytetään laajimmillaan termiä (LUKU 7) "Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä muu seurantajärjestelmä". Viraston johdon laskentatoimen on palveltava sekä yliopiston ulkopuolisten hyväksikäyttäjien tarpeita että yliopiston johtamista. Asetuksen mukaan (55 §) viraston ja laitoksen on järjestettävä kirjanpitoa lisäksi toiminnan tuloksellisuuden seuranta (tuloksellisuuden laskentatoimi) siten, että ne tuottavat taloudellisella ja luotettavalla tavalla viraston ja laitoksen ulkoisessa ohjauksessa tarvittavat olennaiset tiedot sekä tilinpäätös- ja toimintakertomustiedot. Edelleen viraston ja laitoksen on järjestettävä johdon laskentatoimi ja sen hyödyntäminen viraston ja laitoksen tuloksellisen johtamisen ja sisäisen valvonnan menettelyiden edellyttämällä tavalla.

Tuloksellisuuden laskentatoimi lainsäädännössä omaksutun käsitteen mukaan painottuu tietojen rekisteröintiin ja seurantaan. Laskentatoimen kirjallisuudessa laskentatoimi joskus määritelläänkin rekisteröinti- ja raportointijärjestelmäksi (recording and reporting). Laskentatoimi on vuosikymmeniä muun muassa Suomessa määritelty taloudellisten tietojen rekisteröinti- ja seurantatehtävää laajempaan ja laskentatoimella on erotettu rekisteröintitehtävä ja hyväksikäyttötehtävä. Hyväksikäyttötehtävään kuuluu suunnittelua, informointia, toimeenpanoa, voitonjakoa ja valvontaa varten tarvittavien laskelmien tekeminen. Nykyisin laskentatoimi useimmiten jaetaan rahoituksen laskentatoimeen (financial accounting) ja johdon laskentatoimeen (management accounting).

³ Käsitteiden käytössä on vaihtelevuutta ja niitä käytetään eri laajuisina. Esimerkiksi Opetusministeriön tuottavuusohjelmassa (Opetusministeriön hallinnonalan tuottavuusohjelma 2005–2009) tuottavuus-käsitteellä tarkoitetaan toiminnan tuottavuutta laajassa mielessä, jolloin sen piiriin kuuluvat tuottavuus, tehokkuus ja taloudellisuus. Tuottavuus nousee, kun nykyinen tuotos saadaan aikaan vähemmän panoksin tai kun tuotos kasvaa nykyisin panoksin.

Hyvin toteutetulla kustannuslaskennalla, joka tuottaa oikeata ja riittävää tietoa, on yliopisto-ympäristössä näin ollen tärkeä tehtävä.

2.4 Kustannustietojen hyväksikäyttäjät

Kustannustiedoilla on hyväksikäyttöä yliopistojen sisällä ja ulkopuolella, vaikka säädökset koskevatkin ensisijaisesti raportointia rahoittajille.

2.4.1 Yliopistojen johtaminen

Yliopiston johto tarvitsee luotettavaa tietoa toimintojen, suoritteiden ja yksikköjen kustannuksista. Kustannusten läpinäkyvyys antaa johdolle mahdollisuuden vaikuttaa aidosti kustannusten syntymiseen. Yliopistojen täydentävän rahoituksen lisääntyessä kustannustietojen merkitys korostuu myös johdon näkökulmasta.

Yliopistot kamppailevat koko ajan rajallisten voimavarojen kanssa. Voimavarojen rajallisuus ja tuloksellisuusodotukset edellyttävät, että yliopiston on käytettävä voimavarat mahdollisimman tehokkaasti, tuloksellisuutta palvelevasti: tavoitteena on saada aikaan mahdollisimman hyvää opetusta ja hyviä tutkimuksia käytettävissä olevilla resursseilla.

Olipa kyse yliopistojen budjettirahoituksella tai ulkopuolisella rahoituksella harjoitetusta toiminnasta, yliopistojen on tiedettävä, mitä milläkin resurssilla aikaansaadaan, ja resurssit on kyettävä ohjaamaan sinne missä ne tuottavat suurimman hyödyn.

A. Voimavarojen allokointi

Yksi yliopistojen tuloksellisen toiminnan edellytys on se, että voimavarat on kohdennettu oikein. Voimavarojen oikea kohdentaminen koskee koko yliopiston toimintaa ja periaatteessa kaikkia toimijoita yksittäisestä henkilöstä yliopiston ylimpään johtoon.

Yliopistot ovat viime vuosina laatineet strategioita, joissa ovat määritelleet painopisteitä ja päämääriä. Strategioiden toimeenpanossa aivan keskeistä on voimavarojen oikea *kohdentaminen* päämäärien suuntaisesti. Allokointivaatimus tulee esiin monessa tilanteessa: miten voimavaroja ohjataan

- eri tieteenalojen/koulutusalojen välillä
- eri tulosalueiden välillä ja
- yliopiston ydin- ja tukitehtävien välillä

Allokoinnin kannalta kustannustietotarvetta on yliopiston organisaation eri tasoilla. Yliopiston ylin johto tekee suuremmat linjaratkaisut. Perusyksiköissä laitostasolla johto tekee allokointiratkaisuja hankkiessaan voimavaroja ja käyttäessään niitä.

Henkilöstö on menoilla mitaten tärkein voimavara ja sen tuloksellinen käyttö on koko yliopiston onnistumisen kannalta keskeinen tekijä (henkilöstömenot olivat 64 % KOTA-tietokannan mukaan vuonna 2004). Viime vuosina on esiintynyt yhä useammin väitteitä siitä, että opetus- ja tutkimushenkilöstön aika menee (turhien) rahoitushakemusten tekemiseen, toiminnan kehittämiseen tai hallintoon eikä aikaa jää ydintyöhön, jossa tulokset lopulta syntyvät. Tällaisten tehtävien todellista määrää kukaan ei näytä tietävän tarkkaan, koska työajan käyttöä ei seurata.

B. Voimavarojen tehokas käyttö – tieto toimintojen kustannuksista

Jatkuvasti tapahtuvien allokointiratkaisujen ohella tärkeätä on allokoitujen resurssien tehokas käyttö. Yliopistojen pitäisi olla selvillä, mitä erilaiset suoritteet maksavat (esim. opintojakson kustannus, tutkinnon kustannus, opintoviikon kustannus, tukipalvelujen kustannukset, palkan laskeminen, hallinnollinen päätös). Vain tällä tiedolla voi etsiä taloudellisempia toimintavaihtoehtoja.

Yksi osa tehokasta voimavarojen käyttöä on tieto yliopiston sisäisten palvelujen kustannuksista, jotka on tarpeen tehdä läpinäkyväksi. Tehokkuutta on yliopistoissa haettukin tukipalvelujen sisäisten veloitusten kautta. Useat yliopistot veloittavat tulosyksiköiltä muun muassa tilojen, teletekniikan ja siivouspalvelujen kustannukset.

C. Ulkopuolisella rahoituksella toteutettavan toiminnan kustannukset

Ulkopuolisen rahoituksen lisääntyessä yliopistojen on kyettävä laskemaan hankkeille kaikki niiden kustannukset.⁴ Yliopistojen ongelmana, johon muun muassa valtionalouden tarkastusvirasto on kiinnittänyt huomiota, on budjettirahoitteisen toiminnan ja maksullisen toiminnan kustannuksien erottaminen.

Kustannusvastaavuuslaskelmat tehdään maksullisesta palvelutoiminnasta ja yhteisrahoitteisesta toiminnasta vuosittain tilinpäätöksen yhteydessä. Tiedot kerätään kirjanpidosta ja kokoamalla laitoksilta täydentäviä tietoja, esimerkiksi osuuksia virkatyöajan käytöstä. Maksullisen toiminnan hankkeille lasketaan omakustannusarvo, johon sisällytetään kaikki hankkeelle kohdistuvat välittömät kustannukset. Sen lisäksi kohdistetaan hankkeelle kuuluva osuus yhteiskustannuksista. Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat laaditaan samoin periaattein kuin maksullisen toiminnan laskelmat, mutta eroja aiheuttaa yhteisrahoitteisen toiminnan erilainen luonne.

Hankkeiden määrän lisääntyessä on tärkeätä, että hankkeille kohdennetaan kaikki niille kuuluvat kustannukset ja että hankkeiden aiheuttamat lisäkustannukset ja osuudet yhteiskustannuksista voidaan luotettavasti erottaa ja kohdentaa. Tällöin päätöksenteossa voidaan aidosti arvioida ulkoisen rahoituksen lisäarvo ja todellinen merkitys toiminnalle.

Esimerkkinä kustannusvastaavuuslaskelmien laadintaperiaatteista on Tampereen yliopiston ohjeistus (liite 3).

D. Raportointi sidosryhmille

Yliopistojen on muiden valtion tilivirastojen tavoin laadittava tilinpäätös, joka sisältää monenlaista kustannustietoa. Sama tieto on hyödyllistä myös yliopiston sisäisessä johtamisessa.

Valtion talousarviolain (2003, 21 §) mukaan viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva).

Oikeita ja riittäviä tietoja on täsmennetty asetuksessa (7.4.2004, 65 §). Tiliviraston tilinpäätökseen kuuluvan toimintakertomuksen tulee sisältää:

⁴ Esimerkiksi Joensuun yliopistossa täydentävän rahoituksen osuus on noin 27 % kokonaisrahoituksesta, mutta hankkeille kohdennetaan suoraan välittöminä kustannuksina vain 2,1 % tilakustannuksista. Tilakustannukset otetaan kuitenkin huomioon yleiskustannusosuuksissa.

1. Johdon katsaus
2. Toiminnallisen tehokkuuden tiedot
3. Tuotos- ja laadunhallinnan tiedot
4. Henkisten voimavarojen hallinnan tiedot
5. Siirto- ja sijoitusmenojen vaikuttavuustiedot
6. Tilinpäätösanalyysi
7. Sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma
8. Arviointien tulokset
9. Virheitä ja väärinkäytöksiä koskevat yhteenvetotiedot sekä takaisinperintää koskevat yhteenvetotiedot

Sisältö löytyy yksityiskohtaisemmin liitteestä 8.

Kohdissa 2–5 mainitut toiminnallista tuloksellisuutta koskevat tiedot esitetään mahdollisuuksien mukaan käyttämällä asianmukaisia tunnuslukuja, joita täydennetään tarpeen mukaan laadullisilla selvityksillä. Tuloksellisuutta koskevien tietojen tulee sisältää vertailut tulostavoitteisiin sekä selvitykset poikkeamista ja niiden olennaisimmista syistä.

2.4.2 Rahoittajien tietotarpeet

Ulkopuolinen rahoitus tuo erilaisia vaatimuksia yliopistojen kustannuslaskennalle. Esimerkiksi käytännöt yleiskustannuslisisistä vaihtelevat rahoittajittain ja rahoitusmuodoittain. Yhteisrahoitteisessa toiminnassa rahoittaja, esim. Suomen Akatemia maksaa tietyn yleiskustannuslisisäprosentin yliopistoille automaattisesti korvauksena välillisistä kustannuksista. Teknologian kehittämiskeskus Tekesin hankkeissa on tällä hetkellä vastaavanlainen käytäntö.

Euroopan Unionin rahoittamissa hankkeissa projektien tilitys- ja laskentakäytännöt aiheuttavat eniten haasteita yliopistojen kustannuslaskennalle. EU-hankkeet ovat yhteisrahoitteisen toiminnan erikoistapauksia, joissa rahoittajan vaatimukset ovat hyvinkin erilaisia muiden hankkeiden kustannuslaskentaan verrattuna. Erityisesti rakennerahastojen osalta rahoittajilla (maakuntien liitot, lääninhallitukset, TE-keskukset) on ollut erilaisia käytäntöjä samoin kuin eri alueiden välillä on ollut eroja kustannusten määrittelyssä.

EU-hankkeissa ei yleensä hyväksytä yleiskustannusosuuksia, vaan kustannukset on pystyttävä todentamaan kirjanpidosta tai muulla luotettavalla tavalla kuten työaikakirjanpidolla. Usein on käytetty keskimääräisiä yksikkökustannuksia jollekin suoritteelle (esim. kirjanpitoventi tai palkanlaskennan tapahtuma), mutta niidenkin todentamiseksi on esitettävä erilliset laskelmat.

Maksullisessa toiminnassa oleellista on oikea hinnoittelu. Hankkeen hinnoittelussa pitää ottaa huomioon kaikki projektille aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset. Lisäksi kaikki kustannukset kattavan omakustannusarvon päälle voidaan lisätä tavoiteltu ylijäämä.

2.4.3 Opetusministeriö tulosohjaajana

Opetusministeriö tarvitsee tulosohjauksessa kustannustietoa. Yliopistojen ohjaus tapahtuu vuosittain yliopistojen kanssa käytävillä tulosneuvotteluilla, kolmivuotiskausiksi laadituilla tulosopimuksilla ja vuosittain laadittavilla voimavarasopimuksilla. Yliopistojen perusrahoitus määräytyy laskennalliseen rahoitusmallin mukaisesti. Rahoitusta laskettaessa merkittävin paino on tutkintotavoitteilla ja -toteutumilla. Kun opetusministeriö tekee rahoituksen allokoitipäätöksiä laskentamallin avulla, se tarvitsee myös tietoa tutkintojen kustannuksista. Tutkintojen kustannuksia ja rahoitusmallissa käytettäviä tutkintojen kustannuskertoimia on las-

kettu erillisissä selvityksissä rahoitusmallin perusteita tarkistettaessa. Kustannustiedon luotettavuuden ja vertailukelpoisuuden lisäämiseksi sekä samalla myös opetusministeriön jakaman yliopistojen perusrahoituksen oikeudenmukaisen jaon takaamiseksi oikeat ja luotettavat tiedot tuottava kustannuslaskenta on ehdottoman tärkeää. Jotta kustannustietoa voidaan hyödyntää tulosohjauksessa, tulee laskennan periaatteiden olla selkeät ja kaikissa yliopistoissa yksiselitteisesti toteutettavissa. Tämä asettaa vaatimuksia erityisesti KOTA-tietokantaan kerättävien kustannustietojen yhtenäisille määrittelyille ja laskentaohjeille. Parhailaan ollaan uudistamassa yliopistojen rahoitusmallia, jossa tutkimukset pysynevät merkittävässä osassa.

Osana tilivelvollisuus uudistusta myös opetusministeriön pitää raportoida hallinnonalansa virastojen tuloksellisuudesta. Jotta ministeriö pystyy antamaan lain edellyttämät kannanotot ja kuvaukset toimialansa toiminnan tuloksellisuudesta, on kustannuslaskennan tuotettava luotettavalla tavalla oikeat ja riittävät tiedot tilinpäätöstä varten. Talousarvioasetuksen mukaan ministeriön on annettava seuraavat toimintaa arvioivat raportit:

- ministeriön tilinpäätöskannanotto 66 i § (7.4.2004/254) ja
- valtion tilinpäätöskertomukseen tuleva ministeriön kuvaus 68 a §, 68 b § (7.4.2004/254)

Ministeriön on annettava vuosittain viimeistään varainhoitovuotta seuraavan kesäkuun 15 päivänä perusteltu kannanotto hallinnonalansa tiliviraston ja valtion rahaston tilinpäätöksestä ja niistä toimenpiteistä, joihin tilinpäätös ja siitä annettu valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomus ja muut tiliviraston tai talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston toimintaa ja taloutta sekä tilinpäätöstä koskevat selvitykset ja lausunnot antavat aiheita. Kannanoton valmistelua varten ministeriön asiana on laatia ja hankkia tarvittavat selvitykset ja arvioinnit. Tilinpäätöskannanoton tarkempi sisältö löytyy liitteestä 8.

Valtion tilinpäätöskertomuksen valmistelua varten ministeriön on annettava viimeistään varainhoitovuotta seuraavan huhtikuun 15 päivänä valtiovarainministeriölle ehdotuksensa valtion talousarviosta annetun lain 18 §:ssä säädetyllä tavalla oikeat ja riittävät tiedot antavaksi toimialansa toiminnan tuloksellisuuden kuvaukseksi. Kertomuksen tarkempi sisältö on esitetty liitteessä 8.

2.4.4 Kehittämisen- ja valvontavastuu

Valtiovarainministeriössä on valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmän laadun ja tilivelvollisuuden varmistamista ja kehittämistä varten *valtiovarain controller-toiminto* (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423, 24 e-f§).

Valtiovarain controller -toiminnon tehtävänä on

- varmistaa osana valtion tilinpäätöskertomuksen valmistelua valtioneuvostolle esiteltäväksi, että kertomus antaa oikeat ja riittävät tiedot ja lisäksi varmistaa, että valtiontilinpäätöstiedot ja muut tärkeimmät valtiontaloutta ja tuloksellisuutta koskevat tiedot ovat saatavilla ja hyödynnettävissä valtiontaloutta ja toiminnan ohjausta koskevassa valmistelussa ja päätöksenteossa;
- ohjata ja sovittaa yhteen sekä kehittää valtion tilinpäätösraportointia ja muuta valtiontaloutta ja tuloksellisuutta koskevaa raportointia ja arviointitoimintaa sekä sisäisen valvonnan järjestämistä samoin kuin neuvonnallaan ja havaintojen ja niihin perustuvien toimenpide-ehdotusten esittämisellä varmistaa ja edistää valtion talouden ja toiminnan ohjaus- ja raportointijärjestelmien ja -menettelyiden toimivuutta asianmukaisella ja laadukkaalla tavalla.

Valtionvarain controller –toiminnon taholta on esitetty käsityksiä kustannustietovaatimuksista. Näihin palataan myöhemmin.

Valtiontalouden tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista (Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000). Valtiontalouden tarkastusvirasto tekee vuosittain yliopistojen tilinpäätöksen vuositilintarkastuksen, jossa arvioivat muun muassa yliopistojen kustannuslaskennan antamaa tietoa. Valtiontalouden tarkastusvirasto on useaan kertaan todennut, ettei yliopistojen laskentatoimi anna luotettavasti oikeita ja riittäviä tietoja yliopistojen toiminnasta.

3 Kustannuslaskennan yleinen malli ja nykyinen tila

Kustannuslaskentatietoja tarvitaan tuloksellisuuden ylläpitämisessä ja parantamisessa sekä ulkoisesti rahoitettujen hankkeiden hinnoittelussa ja kustannusvastaavuuslaskennassa. Seuraavassa esitetään kustannuslaskennan yleisperiaatteet ja arvioidaan kustannuslaskennan eri osien tilaa yliopistoissa. Vaikka kustannuslaskenta on samanlaista rahoituslähteestä riippumatta, saattaa yliopistoissa kustannusten laskemisessa olla eroja siksi, että eri rahoittajat edellyttävät rahoittamaltaan toiminnalta erilaista kustannuslaskentatietoa. Samoin lainsäädäntö edellyttää osittain erilaista kustannuslaskentaa eri tavoilla rahoitetulle toiminnalle. Tämän vuoksi seuraavassa ensiksi esitellään yliopistojen toiminnan rahoitusmuodot ja sen jälkeen selvitetään kustannuslaskennan ajattelutapaa ja käsitteitä.

3.1 Yliopistojen rahoitus ja sen kehitys

Yliopistojen rahoitukseen liittyvän käsitteistön käyttö on vakiintumatonta. Yliopistojen kustannuslaskennan kokeiluprojektin loppuraportissa (Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen... 1997) on luokiteltu yliopistotoiminnan rahoituslähteitä. Yliopistojen rahoituksen pääryhmät ovat budjettirahoitus ja ulkopuolinen rahoitus. *Budjettirahoituksella* tarkoitetaan OPM:n KOTA-tietokannan määrittelyn mukaan valtion talousarvion mukaisia momenttien 29.10.21 ja 29.10.22 nettomäärärahoja.

Ulkopuolinen rahoitus jakaantuu maksulliseen palvelutoimintaan ja muuhun ulkopuoliseen rahoitukseen. Ulkopuolisen rahoituksen synonyymina tässä raportissa käytetään *täydentävää rahoitusta*. Tämä käsite on yleistynyt viime aikoina puhuttaessa yliopiston budjettirahoitusta täydentävästä rahoituksesta. Täydentävä rahoitus muodostuu *maksullisesta palvelutoiminnasta ja yhteisrahoitteisesta toiminnasta*. Maksullinen palvelutoiminta jakautuu edelleen valtion maksuperustelain (150/1992) mukaan liiketaloudellisesti hinnoiteltavaan toimintaan ja julkisoikeudellisesti hinnoiteltavaan toimintaan.

Maksullinen palvelutoiminta

Maksullisessa toiminnassa lähtökohta on se, että yliopiston ulkopuolinen taho tilaa yliopistolta tutkimuksen tai muun palvelun. Maksuperustelain mukaan tilaustutkimus ja muut hankkeet ovat *liiketaloudellisin perustein hinnoiteltavaa* maksullista toimintaa, jonka hinnoittelu tapahtuu liiketaloudellisin perustein. Tilaaja maksaa myös arvonlisäveron. Budjet-tivarojen käyttö tällaisten hankkeiden rahoittamiseen on kielletty. *Julkisoikeudellisesta suoritteesta* valtiolle perittävän maksun suuruuden tulee vastata suoritteen tuottamisesta valtiolle aiheutuvien kokonaiskustannusten määrää eli suoritteiden omakustannusarvoa.

Suoritteen omakustannusarvoon sisältyy suoritteen tuottamisesta aiheutuvien erilliskustannusten lisäksi suoritteen tuottamisen aiheuttama osuus hallinto-, toimitila- ja pääomakustannuksista sekä muista valtion viranomaisen yhteiskustannuksista. Mikäli suoritteen tuottamiseen osallistuu myös muita valtion viranomaisia, luetaan myös näille aiheutuvat kustannukset suoritteen tuottamisesta aiheutuviin kokonaiskustannuksiin. (Valtion maksuperusteasetus 6.3.1992/211.) Maksu voidaan määrätä perittäväksi yleisesti suoritteen omakustannusarvoa alempana tai jättää kokonaan perimättä, jos siihen on perusteltua syytä.

Valtion talousarvioesityksen 2005 mukaan yliopistojen maksullisen toiminnan tulot ovat noin 12,2 % yliopistojen toimintamomentille budjetoiduista menoista. Maksullisen toiminnan merkitys on yliopistojen kannalta merkittävämpi kuin yleisesti valtionhallinnossa.⁵

Yhteisrahoitteinen toiminta

Yhteisrahoitteisen toiminnan lähtökohtana on se, että yliopisto ja rahoittajataho kumpikin hyötyvät hankkeesta ja tämän vuoksi molemmat osapuolet osallistuvat hankkeen kustannuksiin. Yhteisrahoitteisiin tutkimus-, koulutus- ja muihin hankkeisiin ei liity liiketaloudellisen maksullisen toiminnan kannattavuusvaatimusta, vaan tällaiset hankkeet ovat toiminnan osapuolille tutkimus- ja koulutuspoliittisesti tai muutoin yhteistyön kannalta tarkoituksenmukaisia. Rahoittajalla on yleensä oikeus seurata hankkeen etenemistä asettamatta työlle sisällöllisiä tai aikataulullisia vaateita. Hankkeen tulokset ovat julkisia eikä rahoittaja voi saada niihin yksinoikeutta.

Yhteisrahoitteinen toiminta on usein nähty yliopiston perusvoimavaroja sitovana toimintana eikä aitona rahoituksen lisäyksenä yliopistojen perusrahoitukselle. Koska yliopistolla itsellään on myös intressi yhteisrahoitteisen toiminnassa, yhteisrahoitteinen toiminta on nähtävä lisäresurssina, ei yliopiston perusrahoitusta kuluttavana toimintana.

Yliopistojen yhteisrahoitteisessa toiminnassa on aiheellista erottaa luonteeltaan *budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta* (esim. Suomen Akatemia) ja *budjettitalouden ulkopuolinen yhteisrahoitteinen toiminta* (esim. yritykset). Budjettitalouden sisäinen yhteisrahoitus on usein lisärahoitusta yliopistoissa muutoinkin tehtävällä tutkimukselle, joka jäisi muuten kokonaan budjettirahoituksen varaan. Sen sijaan budjettitalouden ulkopuolisessa yhteisrahoitteisessa toiminnassa voi olla mukana useita rahoittajia, joista osa on julkisia, osa yksityisiä. Yritysten kanssa toteutettavissa yhteishankkeissa tutkimuksen tulokset ovat julkisia eivätkä jää ainoastaan yritysten käyttöön.

Valtion talousarvion perusteluosassa yhteisrahoitteiset hankkeet määritellään sellaisiksi, joihin voidaan soveltaa nettobudjetointia (Valtion talousarvioesitys 2005). Tämä on otettava huomioon myös budjetin laadinnassa, jotta talousarvioon saadaan mahdollisimman tarkka arvio toiminnan vuosittaisista menoista ja tuloista.

⁵ Pöllä & Etelälähti 2002 ovat kyseenalaistaneet maksullisen toiminnan suunnitteluun käytetyn panostuksen, koska maksullisen toiminnan tuotot valtion ulkopuolelta ovat vain noin 2,5 % valtion budjetin loppusummasta.

Yhteisrahoitteista toimintaa on käsitelty yksityiskohtaisesti Yhteisrahoitustyöryhmän työryhmämuistiossa 19/2003.

Yliopistojen rahoituksen kehitys

Yliopistojen rahoitus on 1990-luvun leikkausten jälkeen kehittynyt suotuisasti. Perinteisen budjettirahoituksen ulkopuolinen rahoitus on kasvanut suhteellisesti budjettirahoitusta enemmän. Sen vaikutuksesta myös ulkopuolisen rahoituksen hankintaan ja hallinnointiin liittyvä työmäärä on merkittävästi kasvanut. KOTA-tietokannan mukaan budjettirahoitus on kasvanut vuosina 1999–2004 yli 26 % (taulukko 1). Vastaavana ajanjaksona ulkopuolisen rahoituksen kasvu on ollut yli 32 %. Ulkopuolisen rahoituksen osuus kokonaisrahoituksesta oli vuonna 2004 jo lähes 36 %.

Taulukko 1. Yliopistojen rahoituksen kehitys vuosina 1999–2004 tilinpäätöstietojen mukaan. (Lähde: KOTA-tietokanta).

1 000 euroa	Budjetti- rahoitus	Kumulatiivinen muutos, %	Ulkopuolinen rahoitus	Kumulatiivinen muutos, %
1999	977 418		521 478	
2000	1 015 691	3,92	564 230	8,20
2001	1 046 623	7,08	603 825	15,79
2002	1 122 678	14,86	644 546	23,60
2003	1 185 291	21,27	639 154	22,57
2004	1 234 894	26,34	690 011	32,32

Yliopistojen ulkopuolisen rahoituksen kasvusta suurin absoluuttinen kasvu johtuu Suomen Akatemian rahoituksen lisääntymisestä (taulukko 2). Viiden vuoden aikana Akatemian rahoitus on kasvanut kaksi kolmasosaa vuoden 1999 tasoon verrattuna (taulukko 3). Suhteellisesti eniten (yli 75 %) on lisääntynyt EU-rahoitus, joka on noussut euromääräisesti jo lähes samalle tasolle Tekesin rahoituksen kanssa.

Taulukko 2. Yliopistojen ulkopuolisen rahoituksen kehitys vuosina 1999–2004 tilinpäätöstietojen mukaan. (Lähde: KOTA-tietokanta).

1 000 euroa	Yhteensä	SA	Tekes	Kotim. yrit.	Muu kotim.	EU	Ulkom. yrit.	Muu ulkom.
1999	521 478	86 946	84 655	76 360	216 864	41 929	5 754	8 967
2000	564 230	95 756	91 322	88 315	229 640	40 623	7 411	11 160
2001	603 825	100 309	91 041	82 712	258 437	49 129	9 721	12 476
2002	644 546	112 789	84 444	102 677	254 542	66 870	10 613	12 611
2003	639 154	121 395	78 000	88 834	256 066	71 786	10 971	12 102
2004	690 011	144 482	91 339	100 196	258 332	73 689	10 095	11 878

Taulukko 3. Ulkopuolisen rahoituksen kumulatiivinen kasvu rahoituslähteittäin vuosina 1999–2004.

%	Yhteensä	SA	Tekes	Kotim. yrit.	Muu kotim.	EU	Ulkom. yrit.	Muu ulkom.
1999								
2000	8,20	10,13	7,88	15,66	5,89	-3,11	28,80	24,46
2001	15,79	15,37	7,54	8,32	19,17	17,17	68,94	39,13
2002	23,60	29,72	-0,25	34,46	17,37	59,48	84,45	40,64
2003	22,57	39,62	-7,86	16,34	18,08	71,21	90,67	34,96
2004	32,32	66,17	7,90	31,22	19,12	75,75	75,44	32,46

Suomen Akatemia on lisännyt asemaansa suurimpana yksittäisenä yliopistojen tutkimustoiminnan rahoittajana viiden vuoden aikana. Sen osuus on jo lähes 21 % ulkopuolisesta rahoituksesta (taulukko 4). Tekes osuus on supistunut (13,2 %) ja EU-rahoitus on kasvanut (10,7 %). KOTA-tietokannan luokittelujen mukaan muu kotimainen rahoitus nousee suurimmaksi ryhmäksi yli 37 %:n osuudella, mutta tämä rahoitus tulee useilta eri rahoittajilta kuten ministeriöiltä, kunnilta ja muilta julkisilta rahoittajilta.

Taulukko 4. Ulkopuolisen rahoituksen osuudet rahoituslähteittäin vuosina 1999–2004.

%	Yhteensä	SA	Tekes	Kotim. yrit.	Muu kotim.	EU	Ulkom. yrit.	Muu ulkom.
1999	100,00	16,67	16,23	14,64	41,59	8,04	1,10	1,72
2000	100,00	16,97	16,19	15,65	40,70	7,20	1,31	1,98
2001	100,00	16,61	15,08	13,70	42,80	8,14	1,61	2,07
2002	100,00	17,50	13,10	15,93	39,49	10,37	1,65	1,96
2003	100,00	18,99	12,20	13,90	40,06	11,23	1,72	1,89
2004	100,00	20,94	13,24	14,52	37,44	10,68	1,46	1,72

Yliopistojen rahoituksen viime vuosien kehityksestä on todettavissa, että

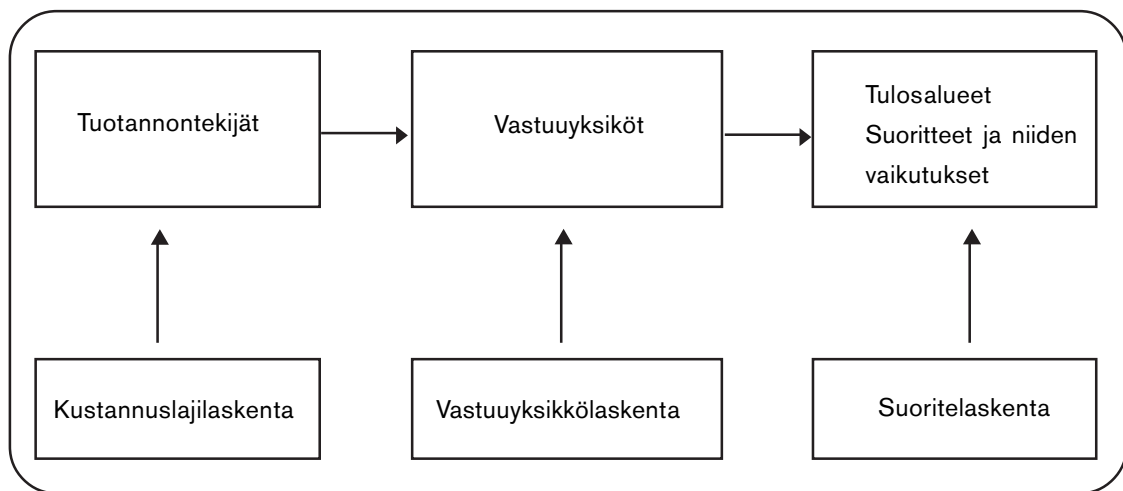
- yliopistojen budjettirahoitus on lisääntynyt kokonaisuudessaan vuosina 1999–2004 yli 26 %
- ulkopuolinen rahoitus on lisääntynyt budjettirahoitusta enemmän eli yli 32 %
- ulkopuolisessa rahoituksessa erityisesti voimakkaasti on lisääntynyt Suomen Akatemian rahoitus ja EU-rahoitus

Kustannuslaskennan kannalta rahoitusrakenteen muutos lisää vaatimuksia ulkopuolisella rahoituksella toteutetun toiminnan kustannusten tarkkaan laskemiseen. Epätietoisuus kustannuksista saattaa vääristää yliopistojen toimintaa monella tavalla. Lähtökohtaisesti ei ole millään tavalla perusteltua se, että niukalla budjettirahoituksella tuetaan maksullista toimintaa, sillä budjettivarat ovat poissa yliopiston perustehtävästä eli opetuksesta ja tutkimuksesta. Budjettirahoituksen käyttäminen maksulliseen palvelutoimintaan vääristää myös palvelujen hintoja ja vinouttaa koko tutkimusalan markkinoita.

3.2 Yliopistojen kustannuslaskennan käsitteet ja laskentakohteet

Laskentatoimen raporttien on tuotettava oikeat ja riittävät tiedot tuloksellisuudesta ja sen osista tilivelvollisuuden arviointia ja yliopiston johtamista varten. Tuloksellisuus kokonaisuudessaan ja tuloksellisuuden osatekijät ovat myös kustannuslaskennan laskentakohteita.

Alla oleva kuvio 2 esittää kustannuslaskennan perinteisiä *laskentakohteita*, joita ovat kustannuslajit, vastuuyksiköt ja suoritteet. Kustannuslaskennassa puhutaan *kustannuslajilaskennasta*, *vastuuyksikkölaskennasta* ja *suoritelaskennasta*. Laskentakohteita voi olla muitakin, esim. asiakkaat tai toiminnot. Laskentakohteiden määrittelyn taustana on näkemys yliopistosta tuotantoyksikkönä, joka hankkii tuotannontekijöitä, käyttää niitä tuotantoprosessissa ja tuottaa niillä suoritteita.



Kuvio 2. Kustannuslaskennan pääkohteet, joista tilivelvollisuutta varten on annettava oikeat ja riittävät tiedot.

Kustannuslaskennan keskeinen periaate on *aiheuttamisperiaate*. Sen mukaan laskentakohteelle kohdistetaan kaikki ne kustannukset, mutta vain ne kustannukset, jotka se on aiheuttanut. Käytännössä aiheuttamisperiaatteen soveltamisessa on ongelmia. Osa kustannuksista on kohdistettavissa suoraan laskentakohteille. Näitä kustannuksia kutsutaan *välittömiksi kustannuksiksi*. Huomattava osa kustannuksista on sellaisia, ettei kustannusten ja laskentakohteiden yhteyttä voida osoittaa suoraan. Näitä kustannuksia kutsutaan *välillisiksi kustannuksiksi*. Tällaiset kustannukset ovat usein sellaisia, että ne ovat yhteisiä usealle laskentakohteelle (esim. hallinnon kustannukset budjettirahoitteiselle ja ulkopuolelta rahoitetulle toiminnalle). *Välillisten kustannusten tunnistaminen ja todentaminen muodostavatkin keskeisen haasteen kustannuslaskennan kehittämässä*. Lisääntyvien välillisten kustannusten käsittelyn parantamiseksi monissa organisaatioissa on pyritty kehittämään *toimintolaskentaa* (activity-based accounting) (lähemmin Torppa ja Wallin 1996 ja Lumijärvi, Kiiskinen ja Särkilähti 1995).

Kustannuslaskennan periaatteet ovat samat budjettirahoitteisessa ja ulkopuolisella rahoituksella järjestetyssä toiminnassa, mutta käytännön ongelmat ovat jonkin verran erilaisia. Seuraavassa käsitellään yliopistojen kustannuslaskentaa laskentakohteittain ja kuvataan tilastojen avulla tilannetta koko yliopistotasolla ja muutamien esimerkein yksittäisissä yliopistoissa.

Kustannuslajilaskenta

Kustannuslajilaskenta on pisimmälle kehittyntä ja siinä on vähiten ongelmia. Kustannuslajitietojen tuottaminen tapahtuu lähes suoraan valtionkirjanpitojärjestelmässä (VALKI-kirjanpito), jossa käytetään valtakunnallisia menolajiluokituksia. VALKI-kirjanpito tarkasti ottaen rekisteröi taloustietoja meno/kulukäsitteillä, jotka eroavat jonkin verran kustannuskäsitteestä. Kustannuslajit kertovat muun muassa minkä lajin tuotannon tekijöitä yliopistot käyttävät ja mikä niiden osuus on kustannuksista.

Taulukko 5 esittää yliopistojen kustannuksia kustannuslajeittain ja niiden kehitystä vuosina 1999–2004. Yliopistojen kustannuksista pääosa on palkka- ja tilakustannuksia. Budjettirahoitteisen toiminnan kustannuksista vuonna 2004 muodostui 63,91 % palkoista ja 20,73 % tilakustannuksista. Muiden kustannuksien osuus oli 15,36 %. Kustannuslajien pääryhmien lisäksi taulukko kertoo pääryhmien suhteellisen osuuden muutoksesta: Palkkauskustannusten kasvu viiden vuoden aikana on ollut 33,57 %. Tämä johtuu suurimmaksi osaksi yliopistojen rahoituksen yleisestä kasvusta, mutta osaksi myös palkkakustannusten suhteellisesti muutoksesta yliopistojen kokonaiskustannuksista. Vastaavana ajanjaksona tilakustannukset ovat kasvaneet 35,22 %.

Taulukko 5. Yliopistojen suurimmat budjettirahoitteisen toiminnan kustannuslajit ja niiden kehitys vuosina 1999–2004. (Lähde: KOTA-tietokanta)

	Palkat, M eur.	Palkat, suht. osuus, %	Palkat, kumulat. muutos, %	Tilakust., M eur.	Tilakust., suht. osuus, %	Tilakust., kumulat. muutos, %	Muut kust., M eur.	Muut kust., suht. osuus, %	Muut kust., kumulat. muutos, %
1999	590,8	60,45		189,3	19,37		180,4	18,46	
2000	613,1	60,36	3,77	194,0	19,11	2,49	188,7	18,58	4,62
2001	649,1	62,02	9,87	211,9	20,24	11,90	185,6	17,74	2,89
2002	699,5	62,31	18,40	227,6	20,28	20,22	195,5	17,41	8,38
2003	744,6	62,82	26,03	241,4	20,36	27,48	199,3	16,81	10,48
2004	789,2	63,91	33,57	256,0	20,73	35,22	189,7	15,36	5,15

VALKI-kirjanpidon menolajiluokituksen perusteella kerätyillä tiedoilla saadaan melko yksityiskohtaista tietoa esimerkiksi henkilöstömenoista henkilöstöryhmittäin. Kustannuslajilaskennassa ei ole periaatteellisia ongelmia ja menolajeista on mahdollista saada oikea ja riittävä tieto sekä yliopiston sisäiseen johtamiseen että ulkoisen arvioinnin perustaksi.

Yliopistojen kustannuslaskennan *suurimmat ongelmat liittyvätkin tulosalueiden ja suoritteiden kustannuslaskentaan sekä budjettirahoitteisen ja ulkopuolisella rahoituksella tuotettujen palvelujen kustannusten erottamiseen.*

Tulosalueaskenta

Kuva yliopistojen tuloksellisuudesta saattaa jäädä epäluotettavaksi erityisesti siksi, että yliopistojen tulosalueaskenta ei anna riittävän luotettavaa tietoa budjettirahoitteisen toiminnan eri tulosalueiden kustannuksista ja sen seurauksena yliopistojen suoritteiden esim. tutkintojen kustannuksista. Yliopistojen kustannuslaskennan perusteella ei voida luotettavasti sanoa, paljonko resurssija oikeasti käytetään tutkimukseen tai opetukseen, tai meneekö tutkimukseen

osoitettu rahoitus todella tutkimukseen.

Tulosalueittainen tutkintotieto on tärkeää ensiksikin voimavarojen kohdentamisen ja aikaansaannosten arvioinnin kannalta. Tärkeää on saada tietoa aikaansaajien suoritteiden kustannuksista erityisesti siksi, että nykyisessä yliopistojen rahoitusmallissa rahoituksen kohdentaminen perustuu tutkintomääriin ja tutkintojen yksikkökustannuksiin.

Toiseksi yliopistojen tulosuelaskenta ei luotettavasti erottele budjettirahoitteisen ja ulkopuolisella rahoituksella järjestetyn toiminnan kustannuksia. Erityisesti maksulliseen toimintaan käytetyn virkatyöajan seurantatiedon luotettavuus on valtiontalouden tarkastusviraston kertomusten mukaan puutteellista.

Tulosuelaskennassa käytettävät tulosalueet ovat OPM:n KOTA-ohjeiden mukaisesti seuraavat:

1. Koulutus
 - 1.1 Perustutkintokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus
 - 1.2 Aikuiskoulutus
2. Tutkimus
 - 2.1 Jatkotutkintokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus
 - 2.2 Tutkimus, joka ei suoraan liity koulutukseen
3. Taiteellinen toiminta
4. Yhteiskunnalliset palvelut

KOTA-tietojen perusteella yliopistojen budjettirahoitteisista kustannuksista pääosa (yli 48 %) kohdistuu koulutuksen tulosalueelle (taulukot 6 ja 7). Kuitenkin sekä julkisuudessa useilta tahoilta esitetyt kannanotot että yliopistojen strategiat painottavat tutkimuksen osuuden lisäämistä. Myös yritysten pienenevät panokset tutkimukseen ja tuotekehitykseen asettavat paineita julkisen sektorin – erityisesti yliopistojen – tutkimustoiminnalle. Vaikka opetukseen kohdistuvat kustannukset muodostavat edelleen suurimman osan budjettirahoituksella tapahtuvan toiminnan kustannuksista, on tutkimuksen osuus yliopistojen kokonaiskustannuksista suurempi eli yli 51 %. Ulkopuolisen rahoituksen osuus tulee jatkossakin lisääntymään.

Taulukko 6. Tulosalueittaiset kustannukset vuosina 1999–2004 (milj. euroa).

(Lähde: KOTA-tietokanta)

M eur.	Kok.kust. yht.	koul.	tutk.	tait. toim.	yht.k. palv.	Budj.rah. yht.	koul.	tutk.	tait. toim.	yht.k. palv.
1999	1 481,4	605,1	731,5	3,1	141,7	972,5	470,0	403,7	2,8	96,0
2000	1 556,3	629,3	781,9	13,8	131,3	1 008,7	497,7	415,1	2,6	93,3
2001	1 647,0	662,9	814,0	4,4	165,6	1 051,0	537,0	410,4	3,6	100,0
2002	1 771,5	689,1	896,1	5,5	180,8	1 126,9	558,3	445,8	4,0	118,7
2003	1 850,3	718,8	930,2	5,1	196,2	1 208,3	592,1	485,7	3,9	126,6
2004	1 932,9	728,3	990,2	6,1	208,2	1 250,4	601,9	507,1	5,3	136,1

Taulukko 7. Tulosalueittaisten kustannusten suhteelliset osuudet vuosina 1999–2004 (% kokonaiskustannuksista ja % budjettirahoitteisista kustannuksista). (Lähde: KOTA-tietokanta)

%	Kok.kust. yht.	koul.	tutk.	tait. toim.	yht.k. palv.	Budj.rah. yht.	koul.	tutk.	tait. toim.	yht.k. palv.
1999	100,00	40,85	49,38	0,21	9,56	100,00	48,33	41,51	0,29	9,87
2000	100,00	40,43	50,24	0,89	8,43	100,00	49,34	41,15	0,26	9,25
2001	100,00	40,25	49,42	0,27	10,06	100,00	51,10	39,04	0,34	9,52
2002	100,00	38,90	50,59	0,31	10,21	100,00	49,55	39,56	0,36	10,53
2003	100,00	38,85	50,27	0,27	10,60	100,00	49,00	40,20	0,32	10,48
2004	100,00	37,68	51,23	0,32	10,77	100,00	48,14	40,55	0,43	10,88

Suoritekohtainen laskenta

Suoritekohtaista kustannuslaskentaa toteutetaan lähinnä koulutuksen tulosalueella tutkintojen ja opintoviikkojen hintojen osalta. Seuraavassa on kuvailtu muutamia keskeisiä suoritteita ja niiden yleisimpiä laskentatapoja yliopistoissa.

Perustutkinnot:

OPM:n suositusten mukaan perustutkintojen vuotuiset kustannukset lasketaan jakamalla perustutkintokoulutuksen tulosalueen kustannukset tutkintojen määrällä käyttäen kolmen vuoden keskiarvoa. Kustannusten oikea kohdistuminen vaikeutuu, koska tutkintojen valmistumisprosessi on pitkä ja sen pituus vaihtelee. Tutkintojen hintalaskelmissa voitaisiin myös ottaa huomioon ns. tyyppitutkinnot, jossa tietyn alan tai tulosyksikön koostumukseltaan tyyppillisen tutkinnon kustannus määräytyy tyyppitutkintoon sisältyvien eri tulosyksiköissä suoritettujen opintoviikkojen kustannusrakenteen mukaisesti. Perustutkintojen hintalaskelmia on tarkasteltu yksityiskohtaisemmin aiemmissa kustannuslaskennan kehittämisprojekteissa (Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen ja... 1997).

Tohtorintutkinnot:

Tohtorintutkintojen kustannukset lasketaan jakamalla jatkotutkintokoulutuksen tulosalueen kustannukset suoritetuilla tutkinnoilla käyttäen kolmen vuoden keskiarvoa. Jatkotutkintojen kustannusten laskeminen on kuitenkin ongelmallisempaa kuin perustutkintojen muun muassa siksi, että jatkotutkintojen tuottamisessa ulkopuolisella rahoituksella on merkittävä rooli.

Opintoviikot:

Opintoviikkojen kustannukset lasketaan jakamalla perustutkintokoulutuksen tulosalueen kustannukset suoritetuilla opintoviikoilla. Opintoviikkojen hintalaskelmia voidaan hyödyntää muun muassa suoritteiden hinnoittelussa, kun koulutusta myydään yliopiston ulkopuolelle. Vastaavasti tutkintojen hintalaskelmat ns. tyyppitutkintolaskennassa perustuvat opintoviikkojen hintatietoihin.

Opintojaksot:

Opintojaksokohtaista kustannuslaskentaa ei yliopistoissa juurikaan tehdä. Lähinnä opintojaksoille kohdistuvia erilliskustannuksia seurataan tuntiopetuksen ja materiaalikustannusten osalta, mutta opintojaksojen todelliset kokonaiskustannukset jäävät yleensä arvioiksi. Myös joitakin erillisselvityksiä joidenkin opintojaksojen kustannuksista on tehty. Erityisesti

laitosjohtamisen kannalta eri opintojaksojen kustannukset ja mahdolliset vaihtoehtois-laskelmat auttaisivat päätöksentekoa.

Tutkimussuoritteet:

Tutkimuksen tulosalueen suoritteiden kustannusten laskeminen on selvästi hankalampaa kuin koulutuksen tulosalueella, koska tutkimussuoritteet ovat hyvin erilaisia. Yleisimmin käytetään kustannuksia/julkaisu, jolloin "tutkimus, joka ei suoraan liity koulutukseen" –tulosalueen kustannukset jaetaan julkaisujen lukumäärällä.

Yhteiskunnalliset palvelut:

Yhteiskunnallisten palvelujen tulosalueen suoritteiden kustannusten laskeminen on kaikkein vaikeinta. Yhteiskunnallisia palvelutehtäviä yliopistoissa ovat muun muassa osallistuminen alueellisen vaikuttavuuden edistämiseen, sidosryhmätoiminta keskeisten yhteistyötahojen kanssa, yritysyhteistyö, innovaatiotoiminta ja spin-off -yritysten perustaminen. Käytännössä myös useimmat tilaustutkimukset voidaan lukea sekä tutkimuksen tulosalueelle että yhteiskunnallisen palvelutehtävän alle.

Vastuuyksikkölaskenta (Tulosityksikkölaskenta)

Yliopistojen tulosalue-laskenta KOTA-tietokannan määrittelyjen mukaan (Opetusministeriö 2001) toteutetaan kohdistamalla kustannukset aluksi vastuuyksiköille ja näiden kustannukset sitten kohdistetaan tulosalueille ja suoritteille. Kustannustiedon luotettavuuden kannalta kohdistamismenettelyssä on useita ongelmakohtia sekä välittömien kustannuksien että välillisten kustannusten käsittelyssä.

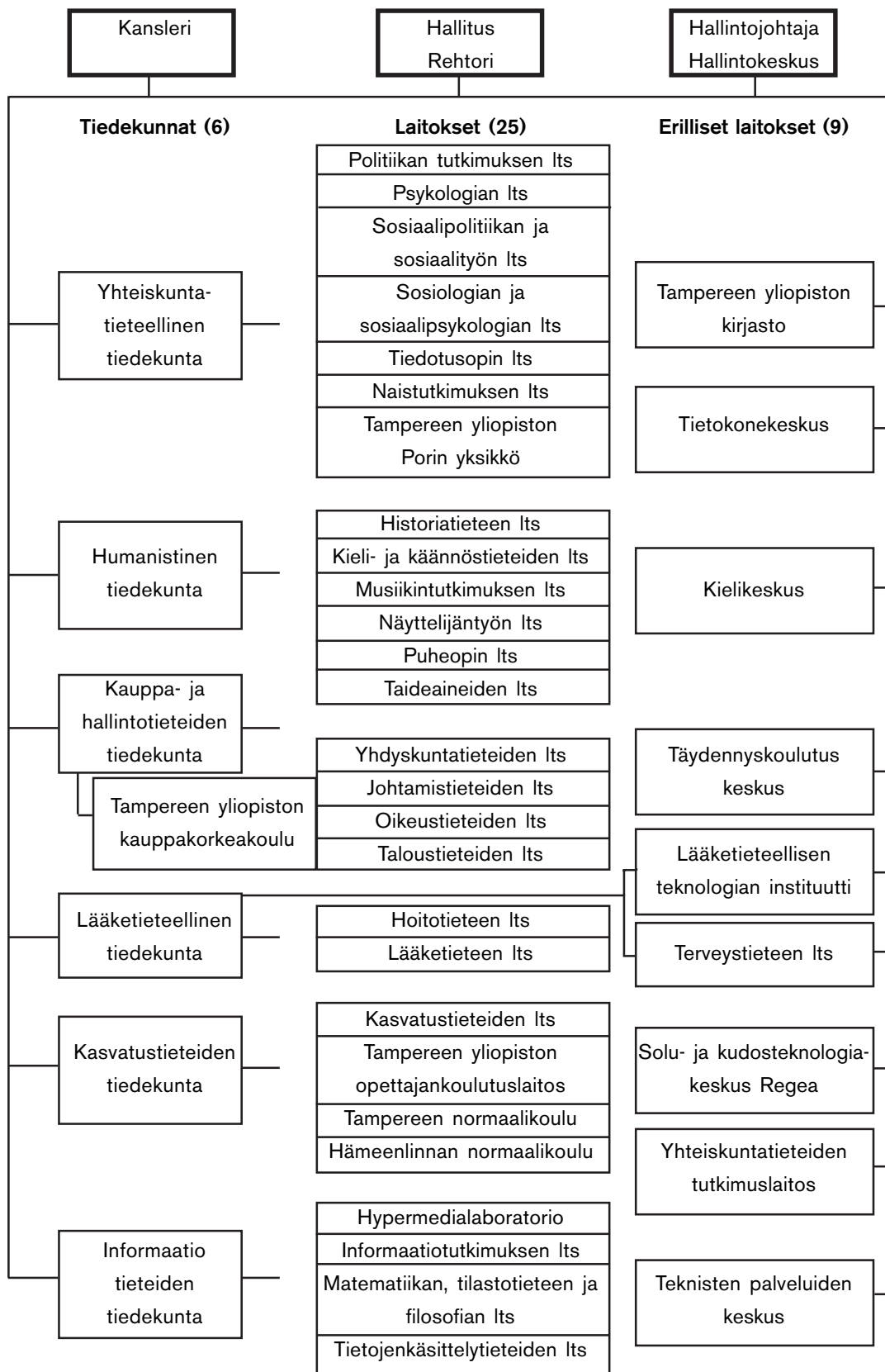
Aluksi kustannukset kohdistetaan vastuuyksiköille. Kustannuslaskennassa puhutaankin *vastuuyksikkölaskennasta* (responsibility centre; kustannuspaikkalaskenta, tulosityksikkölaskenta). Yliopiston vastuuyksiköt voidaan jakaa kahteen pääryhmään. Yliopistossa ensisijaisesti laitokset hoitavat yliopiston ydintehtäviä ja toimivat edellä mainituilla ulkoisilla tulosalueilla. Näitä voidaan kutsua *päävastuuyksiköiksi* (päätulosityksiköiksi). Yliopisto-organisaatiossa on myös joukko tärkeitä yksiköjä ja toimintoja, jotka ensisijaisesti tukevat päätulosityksikköjen toimintaa. Näitä kutsutaan *tukipalveluyksiköiksi*. Joillakin yksiköillä, kuten kirjastolla, saattaa olla kumpikin rooli.

Yhtä esimerkkiä organisaatiosta ja sen kustannusten jakautumisesta esittää Tampereen yliopisto kuvioissa 3, 4 ja 5.

Tampereen yliopistossa ydintoiminnasta vastaavina päävastuuyksikköinä (tulosityksikköinä) ovat laitokset. Tiedekunnat toimivat ensisijaisesti tutkintohallintoelimenä ja niiden toiminnassa painottuu koulutuksen tulosalue. Muutamat erillislaitokset ovat pääluonteeltaan tukipalveluyksiköjä (esim. teknisten palvelujen keskus), kun taas toiset toteuttavat päävastuuyksikkönä yliopiston perustehtävää (esim. terveystieteen laitos).

Tulosalueiden ja suoritteiden kustannusten laskemisessa ensimmäinen ongelma on se, että päävastuuyksiköt *tekevät samoilla resursseilla suoritteita useilla tulosalueilla*. Toiseksi osa päävastuuyksikön kustannuksista on *välittömiä kustannuksia* eli suoraan tulosalueille tai suoritteille kohdistettavia kustannuksia. Osa kustannuksista on *välillisiä kustannuksia*, jotka joudutaan keinotekoisin perustein kohdistamaan tulosalueille ja suoritteille. Välillisiä kustannuksia tulosalueiden ja suoritteiden kannalta on kahdenlaisia: päävastuuyksikön sisäiset tukipalvelukustannukset, esim. hallinto ja koko yliopiston tukipalveluyksikköjen tai -toimintojen kustannukset.

Tampereen yliopisto



Organisaatio 1.1.2005

Kuvio 3. Tampereen yliopiston organisaatiokaavio.

Ulkopuolisella rahoituksella toteutettavassa toiminnassa ongelmat ovat jaettavissa vastavalla tavalla. Hankkeilla on välittömiä kustannuksia ja välillisiä kustannuksia, ja välilliset kustannukset syntyvät hanketta toteuttavan yksikön sisällä ja ulkopuolella.

Välittömät kustannukset

Päävastuuyksiköissä tulosalueiden välittömistä kustannuksista merkittävin osa muodostuu opetus- ja tutkimushenkilöstön palkkauskustannuksista. Niiden kohdistaminen tulosalueille on pääsääntöisesti tehty kokonaistyöaikaa (1 600 h) noudattavien opettajien vuosittaisen työsuunnitelman mukaan.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on esittänyt epäilyjä, etteivät suunnitelmatiedot tulosaluelaskennassa luotettavasti täytä oikeiden ja riittävien tietojen vaatimusta, sillä työajan käyttö ei aina toteudu suunnitelman mukaan. Luotettavuus riippuu myös siitä, millä tarkkuudella tietoja käytetään. Summatietona erityisesti koulutuksen tulosalueelle kohdistuva työpanos pystytään arvioimaan melko tarkasti, koska osa opetushenkilökunnasta käyttää työaikansa pääasiassa perusopetukseen. Osa kokonaistyöajassa olevasta henkilökunnasta, erityisesti professorit, käyttävät työaikaansa useille tulosalueille. Myös rajanveto tulosalueiden välillä ei aina ole helposti toteutettavissa. Esimerkiksi integroituun opetukseen voi samanaikaisesti osallistua perustutkinto-opiskelijoita, jatko-opiskelijoita ja avoimen yliopiston opiskelijoita. Tällöin opetuksen kustannuksetkin pitää jakaa kolmelle eri tulosalueelle.

Ulkopuolisella rahoituksella tapahtuvan toiminnan välittömät kustannukset ovat useimmiten luotettavasti kohdistettavissa hankkeille. Henkilöt palkataan tutkimus- tai muihin hankkeisiin, tilakustannukset, samoin kuin hankkeiden matka- puhelin yms. kustannukset voidaan kohdistaa suoraan hankkeille. Ulkopuolisella rahoituksella toteutettujen hankkeiden suurimmat ongelmat liittyvätkin välillisten kustannusten laskemiseen.

Välillisten kustannusten kohdistaminen budjettirahoitteisessa toiminnassa

Välillisiä kustannuksia syntyy organisaation eri tasoilla, päävastuuyksikön sisällä ja yliopiston eri yksiköissä. Periaatteena on se, että välillisten kustannusten kohdistamisessa käytetään jotakin mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta toteuttavaa kohdistinta.⁶

Budjettirahoitteisista tukitoiminnoista – hallinto- ja tukipalveluista – merkittävä osa varsinkin tiedekunta- ja laitoshallinnossa kohdistuu koulutukseen. Keskushallintotasolla kirjanpidossa, henkilöstöhallinnossa ja palkanlaskennassa tutkimushankkeet taas aiheuttavat hallintokustannuksia laskentayksikköä, esimerkiksi henkilöä kohti, opetustoimintaa enemmän. Opiskelijapalveluissa tilanne on taas toinen. KOTA-ohjeiden mukaan tukitoimintojen kustannukset vyörytetään tulosaluelaskennassa kaikki rahoituslähteet kattavan henkilöstön työpanosjakautumassa kustannusten suhteessa. Tällä kriteerillä tutkimuksen osuus painottuu enemmän kuin jos jakoperusteena käytettäisiin budjettirahoitteisen henkilöstön työpanoksen jakautumaa. Tämä saattaa aiheuttaa vääristymää tulosalueittaisten kustannusten kokonaisjakautumaan. Hallinto- ja tukipalvelujen tarkempi tehtäväkohtainen työajan kohdentaminen toisi tarkkuutta tähän ongelmaan ja mahdollistaisi myös tehtävänjaon kehittämisen.

⁶ Esimerkkinä välillisten kustannusten kohdentamisesta on VTT:n toimintamalli, jossa kaikki kustannukset viedään projektitasolle laskemalla kaikille projekteille omakustannusarvo, joka sisältää sekä välittömät että välilliset kustannukset (ks. liite 5). Tämä malli toimii kaiken toiminnan hinnoittelun pohjana, olipa kyseessä sitten omarahoitteinen toiminta, yhteisrahoitteinen toiminta tai maksullinen toiminta.

Tukipalveluyksikköjen ja -toimintojen kustannusten kohdentamisessa päävastuuyksiköille yliopistot kuitenkin käyttävät erilaisia tapoja. Esimerkiksi Tampereen yliopistossa tukipalveluyksiköiden kustannukset päävastuuyksiköille vyörytetään erilaisin perustein riippuen tukipalveluyksikön toiminnan luonteesta (liite 4). Päävastuuyksikkönä toimivan laitoksen keskimääräinen välillisten, tukipalveluyksiköiltä vyörytettävien kustannusten osuus vuonna 2003 oli 16 %. Välittömien kustannusten osuus oli varsin suuri (84 %), koska monissa tukipalveluissa käytettiin sisäistä laskutusta. Tilavuokrat, puhtaanapito, tekniset palvelut, vahtimestari- ja telepalvelut sisältyvät näin ollen välittömiin kustannuksiin. (kuvio 4.)



Kuvio 4. Tampereen yliopiston kustannusten jako välittömiin ja välillisiin kustannuksiin vuonna 2003. (Lähde: Tampereen yliopiston... 2004)

Laitoksen kustannuslajeittaista kustannusrakennetta viitteellisesti esittää kuvio 5.

Välittömät 84 %	Palkat	Opetushenkilöstö
		Muut
	Aineet ja tarvikkeet	
	Palvelut	
	Koneet ja kalustot	
	Tilat	
Välilliset 16 %		

Kuvio 5. Laitoksen kustannusrakenteen viitteellinen jakautuminen kustannuslajeittain.

Välillisten kustannusten kohdistaminen ulkopuolisella rahoituksella tapahtuvassa toiminnassa

Ulkopuolisella rahoituksella toteutettavien hankkeiden tulee osallistua toimintavolyymiaan vastaavalla tavalla yliopistojen tilojen, muun infrastruktuurin ja tukipalvelujen rahoitukseen. Kustannusvastaavuudesta huolehtiminen on tärkeää erityisesti siksi, ettei yliopisto käytä perusrahoitustaan kasvavan ulkopuolisella rahoituksella harjoitettavan toiminnan tukemiseen.

Välilliset kustannukset sisällytetään tavallisesti yleiskustannuslisään (yk-lisä), jolla on käyttöä useissa tilanteissa yliopiston sisällä sekä yliopiston ja ulkopuolisen rahoittajan välisessä suhteessa. Yliopiston ja rahoittajan välisessä suhteessa yk-lisätietoa tarvitaan maksullisen palvelutoiminnan hinnoittelussa ja yhteisrahoitteisen toiminnan välillisten kustannusten laskemisessa. Ulkopuolisella rahoituksella toteuttavan toiminnan välilliset kustannukset syntyvät yliopiston sisällä, sen eri organisaatioyksiköissä ja -tasoilla. Yliopistojen yk-lisät saattavat käsittää yksi, kaksi tai kolme osaa, usein organisaatiotasojen mukaan: 1) yliopiston taso, rehtori, 2) tiedekuntataso ja 3) laitostaso. Hanketta suunniteltaessa yliopistojen yk-lisä

lasketaan näistä osista ja hankkeen toteuduttua yleiskustannuslisää vastaava raha usein jaetaan näille organisaatiotasolle.

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa periaatteena on se, että yliopiston ulkopuolinen rahoittaja maksaa osan yliopiston välillisistä kustannuksista joko automaattisesti yk-lisäprosentin avulla tai rahoittajat hyväksyvät välillisiä kustannuksia laskun mukaan.

Automaattista yk-lisäprosenttia käyttävät muutamat rahoittajat. Suomen Akatemia maksaa yliopistoille kaikissa hankkeissa 12,5 %:n yleiskustannuslisää hankkeen kokonaiskustannuksista (Suomen Akatemia 2003). Hankkeen välittömistä kustannuksista laskettuna yleiskustannuslisän suuruus on 14,28571 %. Viime aikoina on joissakin yhteyksissä käyty keskustelua Akatemian hankkeiden yleiskustannuslisän korottamisesta.

Tekesin tutkimusrahoitus perustuu pääsääntöisesti asiakkaan raportoimiin kokonaiskustannuksiin, joista Tekes rahoittaa rahoituspäätöksessä mainitun osuutensa. Pääsäännöstä poiketen Tekes on – ainakin toistaiseksi – antanut yliopistoille mahdollisuuden käyttää *lisäkustannusmallia* (marginaalikustannusmalli tai erilliskustannusmalli).

Lisäkustannusmallissa perusajatuksena on, että Tekes rahoittaa osuuden ainoastaan projektin aiheuttamista kustannusten lisäyksistä. Välittömien lisäkustannusten lisäksi Tekes hyväksyy välillisiä kustannuksia kaavamaisesti kaikkia lisäkustannusasiakkaita koskevien vakioprosenttien mukaan; henkilösivukustannuksina hyväksytään 29 % projektille hyväksyttävistä palkkamenoista (HSK -kerroin) ja yleiskustannuksina 46 % hankkeen palkkojen ja henkilösivukustannusten yhteissummasta (YK -kerroin). (Tekes 2004, 2005)

Kokonaiskustannusmallissa rahoituksen hakija laskee projektille aiheuttamisperiaatteen mukaisen omakustannusarvon (OKA) lukuun ottamatta laskennallisia korkokustannuksia. Tällöin myös henkilösivu- ja yleiskustannukset lasketaan – lisäkustannusmallista poiketen – organisaatiokohtaisesti ja aiheuttamisperiaatteen mukaisina.

Tekesille riittää, että aiheuttamisperiaatteen mukaiset välilliset kustannukset on johdettu kustannuslaskennan yleisten periaatteiden mukaisesti ao. organisaation kirjanpidosta ja muusta laskentatoimesta. Näin laskettuja ja Tekesin kanssa (vuosittain) sovittuja HSK- ja YK -kertoimia käytetään tämän jälkeen kaikissa ao. organisaation Tekes -rahoitteisissa projekteissa (sekä kustannusarvioissa että kustannustilityksissä) lukuun ottamatta EAKR -osarahoitteisia projekteja, joissa käytettävästä menettelystä sovitaan erikseen.

EAKR -osarahoitteisissa projekteissa välilliset kustannukset tulee aina olla johdettavissa ao. organisaation kirjanpidosta ja muusta laskentatoimesta, eikä edellä tarkoitettuja Tekesin kaikkiin yliopistoihin kaavamaisesti käyttämiä HSK- ja YK -kertoimia voida näin ollen käyttää. Tämä perustuu komission tukikelpoisuussäänöksiin, joiden mukaan yleiskustannukset ovat tukikelpoisia menoja, jos ne perustuvat rakennerahastoista rahoitetun toimen tosiasiallisiin kustannuksiin ja ne voidaan kohdentaa toimeen perustellulla ja tasapuolisella tavalla.

Tekes ei ole ohjeistanut tarkemmin EAKR -projektien välillisten kustannusten laskemista, koska tarkoituksena on, että kukin asiakas noudattaa välillisten kustannusten laskennassa organisaationsa parhaimmiksi katsomia (varovaisuuden periaatteeseen perustuvia) laskentakäytäntöjä, so. oman hallintonsa ohjeita.

Tekesin tavoitteena on saada kaikki asiakkaat siirtymään kokonaiskustannusmalliin. Kokonaiskustannusmallia on jo vuosia käytetty eräissä Oulun yliopiston yksikössä. Syksyn 2005 aikana on tarkoitus sopia myös joidenkin muiden yliopistojen kanssa kokonaiskustannusmallin pilotoinnista.

Yliopiston sisällä yhteisrahoitteisissa hankkeissa ulkopuolisen rahoittajan maksama yk-lisä saatetaan käytännössä jättää yliopiston yhteisiin käytettäväksi yleisempiin tarkoituksiin tai sitten se voidaan osoittaa hanketta toteuttavalle yksikölle. Muun muassa Suomen Akatemia tiedustelee hakulomakkeissa, miten rahoituksen suorituspaikka käyttää Suomen Akatemian

maksaman yk- lisäkorvauksen (Suomen Akatemia 2005, 5). Vaihtoehtoja ovat a) käyttö tutkimushankkeen perusedellytyksiin, b) suorituspaikka käyttää alle 12,5 % yleiskustannusosuuteen ja muu %-osuus on tutkimushankkeen käytettävissä tai c) suorituspaikka luopuu yleiskustannusosuudesta ja varat käytetään tutkimushankkeen muihin kustannuksiin.

Maksullisessa toiminnassa periaatteena on se, että myytävän palvelun hinnan on katettava välittömien kustannusten lisäksi kaikki välilliset kustannukset. Lisäksi liiketaloudellisiin suoritteisiin pitäisi sisältyä yliopistolle jäävää ylijäämää. Yliopistot käyttävät erisuuruisia yk-lisiä maksullisessa palvelutoiminnassa.

Yliopiston ja ulkopuolisen rahoittajan suhteessa oleellista on koko yk-lisän suuruus. Maksullisen palvelutoiminnan hankkeen budjettia laadittaessa yliopistoissa yleinen menettely on se, että hankkeen välittömiin kustannuksiin lisätään eri organisaatiotasojen yk-lisä ja mahdollinen ylijäämä. Hankkeen toteutuessa sen tuloista sitten siirretään kullekin tasolle erikseen sovittu osuus.

Taulukko 8. Ulkopuolisella rahoituksella toteutettujen hankkeiden yk-lisäprosentit päärahoittajittain ja hallinnontasoittain yliopistojen ilmoituksen mukaan.

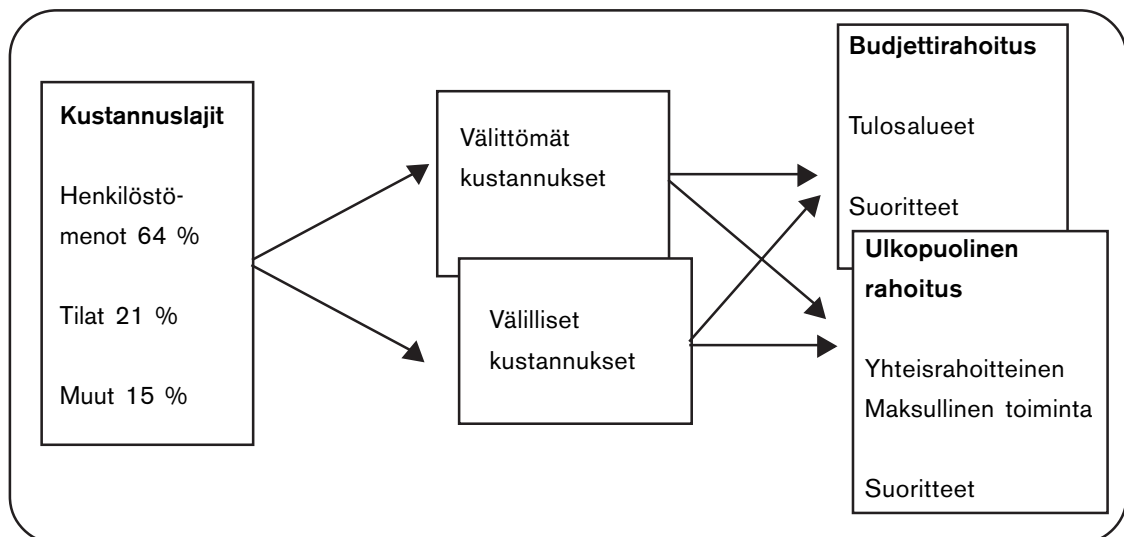
%	Keskiarvo	Min	Max	Moodi
SA	12,40	10	14	12,5
- keskushallinto	6,03	2,5	10	
- tiedekunta	7,00	-	7	
- laitos	7,28	3	12,5	
Tekes	14,22	4	46	10
- keskushallinto	7,61	4	12,5	
- tiedekunta	10,00	-	10	
- laitos	8,67	6	10	
EU	14,38	4	20	20
- keskushallinto	8,45	4	12,5	
- tiedekunta	10,00	-	10	
- laitos	9,50	8	10	
Muut	15,25	5	40	15
- keskushallinto	9,50	5	12,5	
- tiedekunta	5,25	0,5	10	
- laitos	7,25	3	10	

Maksullisen toiminnan yk-lisäprosentin määrittely perustuu yliopistoissa välillisten toimintojen keskimääräisiin kustannuksiin. Vuonna 2005 yliopistojen käyttämät yk-lisät vaihtelivat 5 %–40 % (taulukko 8.). Eroihin vaikuttaa erityisesti tapa, jolla tilakustannukset käsitellään. Osa yliopistoista on kohdistanut tilakustannukset suoraan hankkeille, osa taas ei. Jälkimmäisessä tapauksessa tilakustannusten pitää sisältyä yleiskustannuslisään.

4 Johtopäätökset ja suositukset

Yliopistojen kustannuslaskennan pitäisi tuottaa luotettavalla tavalla oikeat ja riittävät kustannustiedot yliopistojen tuloksellisuudesta (toiminnallisesta tuloksellisuudesta ja yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta) yliopiston sisäistä johtamista varten sekä valtakunnallista tilivelvollisuutta ja muita tarpeita varten.

Yliopistojen kustannuslaskennan ongelmat voidaan nyt yleisellä tasolla tiivistää kuvioon 7. Kyse on siitä, miten eri hyväksikäyttötahojen näkökulmasta saadaan yliopistojen kustannukset kohdistettua keskeisille laskentakohteille ja missä ovat suurimmat kustannuslaskennan ongelmat.



Kuvio 7. Yliopistojen kustannuslaskennan keskeiset ongelmat.

Kustannukset sinänsä ovat riippumattomia rahoituslähteestä, mutta eräät rahoittajista edellyttävät kustannuksilta läpinäkyvyyttä ja asettavat kustannusten laskemiselle erityisvaatimuksia. Lähtökohtaisesti budjettirahoituksella ja ulkopuolisella rahoituksella järjestettävän toiminnan kustannukset on kyettävä erottamaan toisistaan. Millään tavoin ei ole perusteltavissa se, että yliopistot tukevat niukalla budjettirahoituksella maksullista toimintaa. Valtion talousarviossa voidaan tosin poikkeuksena pääsääntöön varata määräraha tiettyjen täydennyskoulutushankkeiden tukemiseen.

Suurimmat budjettirahoitteisen toiminnan kustannuserät yliopistoissa ovat KOTA-tietokannan mukaan henkilöstökustannukset (64 %) ja tilakustannukset (21 %). Muiden kustannusten osuus on noin 15 %. Henkilöstö- ja tilakustannusten oikea kohdentaminen on keskeistä yliopistojen kustannuslaskennassa.

Kustannuslaskennan keskeinen periaate on *aiheuttamisperiaate*: laskentakohdeille, lopulta siis tulosalueille ja suoritteille, kohdistetaan ne kustannukset, jotka ne ovat aiheuttaneet. Laskentakohde voi aiheuttaa *välittömiä kustannuksia*, jotka laskentateknisesti voidaan suoraan kohdistaa laskentakohdeille tai *välillisiä kustannuksia*, joita laskentateknisesti ei voida suoraan kohdistaa laskentakohdeille. Näiden kustannusten kohdistamisessa joudutaan käyttämään erikseen sovittuja yk-lisiä, esim. prosenttia henkilöstömenoista.

Aiheuttamisperiaate toteutuu yleensä parhaiten, kun välillisten kustannusten osuus laskentakohdeiden kustannuksista on mahdollisimman pieni. Yliopistojen tuleekin kustannuslaskennan kehittämisessä pyrkiä siihen, että mahdollisimman suuri osa kustannuksista pystytään kohdentamaan välittöminä kustannuksina. Seuraavassa tarkastellaan menettelytapoja, joilla kustannukset saadaan kohdennetuksi mahdollisimman tarkasti "oikeiden ja riittävien tietojen" saamiseksi. Aluksi tarkastellaan henkilöstökustannusten kohdentamista, sitten tilakustannusten kohdentamista ja lopuksi muiden kustannusten kohdentamista.

4.1 Henkilöstökustannusten kohdentaminen

Henkilöstökustannuksista osa on laskentakohdeiden kannalta välittömiä, osa välillisiä sekä budjettirahoitteisessa toiminnassa että ulkoisesti rahoitetussa toiminnassa.

4.1.1 Henkilöstön välittömät kustannukset ulkopuolisesti rahoitetussa toiminnassa

Ulkopuolisesti rahoitetussa hankkeissa erikseen palkatun henkilöstön välittömien kustannusten kohdentaminen projektille on periaatteessa yksinkertaista. Projektin työntekijöiden palkat kirjataan suoraan projektin kustannuksiksi. Näin yleisesti tapahtuukin yliopistojen nykyisessä kirjanpitoikäntäössä. Periaatteellisia ongelmia ei ole,

- jos hanke on puhtaasti tutkimushanke, kehittämishanke tai koulutushanke, jolloin hankkeen kustannuksia ei tarvitse kohdentaa usealle tulosalueelle ja suoritteelle ja
- jos hankkeissa oleva henkilöstö on päätoimista ja kaikki heidän kustannuksensa voidaan kohdentaa ao. hankkeelle

Ongelmia alkaa syntyä silloin kun hankkeisiin osallistuu välittömästi budjettirahoituksella palkattua henkilökuntaa. Tällaisen henkilöstön kustannukset on kohdennettava hankkeelle. Menettelytapoja voi periaatteessa olla kaksi

- ensiksikin henkilökunnalle, esim. projektin johtajalle, voidaan maksaa erillinen palkkio, joka vastaa henkilön työpanosta hankkeessa. Nämä kustannukset ovat silloin hankkeen välittömiä kustannuksia ja palkat maksetaan hankkeen varoista. Kirjanpidossa nämä kustannukset kirjautuvat suoraan hankkeen kustannuksiksi.
- toinen mahdollisuus on se, että budjettirahoituksella palkatun henkilöstön työpanos hankkeessa sisällytetään virkatehtävään. Tässä tapauksessa työpanosta vastaava kustannus on kohdennettava hankkeen kustannuksiin, vaikka palkkamenot maksetaankin

budjettivaroista. Nämä kustannukset voidaan joko kohdistaa suoraan hankkeelle työajankäytön mukaan tai sisällyttää laskennallisesti hankkeiden budjeteissa välillisiin kustannuksiin eli hankkeen yk-lisään.

Budjettirahoituksella palkatun henkilöstön kustannusten erottaminen on muun muassa valtiontalouden tarkastusviraston ja useiden rahoittajien mielestä merkittävä kustannuslaskennan ongelma, joka kaipaa selviä ja yhtenäisiä pelinsääntöjä. Hankkeisiin välittömästi osallistuvan budjettivaroilla palkatun henkilöstön kustannusten kohdentamista on ohjeistettu yliopistojen hankeohjeissa. Olipa käsittelytapa mikä tahansa, on *budjettivaroilla palkatun henkilöstön pidettävä tuntikirjanpitoa hankkeen hyväksi tekemästään työstä*. Tällä tavalla toteutettuna budjettirahoitteen henkilöstön kustannus voidaan kohdentaa suoraan hankkeen välittömänä kustannuksena ja erottaa se hankkeen budjetissa omaksi kustannuseräkseen.

Periaatteessa hankkeiden henkilöstökustannukset on kohdistettavissa melko helposti, koska

- yksittäiset hankkeet ovat pienehköjä yliopistokokonaisuudessa
- usein ne toteutetaan yhdellä laitoksella
- ongelmia tuottaa hankkeeseen välittömästi osallistuva budjettirahoituksella toimiva henkilöstö.

4.1.2 Henkilöstön välittömät kustannukset budjettirahoitteisessa toiminnassa

Budjettirahoitteisessa toiminnassa oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksena on saada kustannukset kohdennettua tuloksellisuuden kannalta keskeisille kohteille eli tulosalueille ja suoritteille. Tämä tieto on oleellista kaikille hyväksikäyttötasoille yliopiston sisällä ja valtakunnallisella tasolla. Ministeriön on kertomuksessaan ja lausunnoissaan pystyttävä antamaan näistä riittävän luotettava tieto.

Luotettavien tietojen kokoamisessa on useita ongelmia.

- välittömistä kustannuksista suurin osa syntyy lukuisissa yliopistojen perusyksiköissä, tieteellisissä laitoksissa, joita on yhteensä useita satoja
- opetus- ja tutkimushenkilöstö toimii usealla tulosalueella
- kaikki yliopistot toimivat useilla tulosalueilla
- suurin osa yliopistoista toimii useammalla kuin yhdellä koulutusalueella
- erityisesti valtakunnallista tarvetta varten tiedot pitää koota monivaiheisesti yhteen.

1990-luvulla opetushenkilökunta siirtyi kokonaistyöaikaan. Samalla käyttöön otettiin työsuunnitelmien tekeminen. Työsuunnitelmissa työaika kohdennetaan tulosalueille ja sen alakohtiin. Työaikasuunnitelmat antavat siten tietoa opetushenkilökunnan kustannuksista tulosalueittain. Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen näkökulmasta, oli kyse yliopiston sisäisestä johtamisesta tai yliopiston ulkopuolisesta hyväksikäytöstä, suunnitelmatietoihin liittyy se luotettavuusongelma, että *työajankäyttö ei lopulta toteudu suunnitellulla tavalla*. Tähän luotettavuusongelmaan on erityisesti valtiontalouden tarkastusvirasto kiinnittänyt huomiota. Työsuunnitelman hyväksikäyttöön yliopistojen tulosalueelaskennassa liittyy myös se ongelma, että eri puolilla yliopistoa syntyvät välilliset kustannukset käytännössä kohdistetaan nykyisessä yliopistojen kustannuslaskennassa käyttäen jakoperustana

laitoksilla toimivan opetushenkilökunnan työajankäyttöä, joka on noin kolmannes kokonaiskustannuksista. Tämän johdosta virheet saattavat kertaantua.

4.1.3 Välillisten henkilöstökustannusten kohdentaminen

Välillisiä henkilöstökustannuksia sisältyy sekä budjettirahoitteiseen toimintaan että ulkopuolisella rahoituksella toteutettavaan toimintaan. Välillisiä henkilöstökustannuksia on hyvin monella taholla: laitoksissa, tiedekunnissa, yliopiston keskushallinnossa ja tukipalveluyksiköissä.

Ulkopuolisella rahoituksella tapahtuvassa toiminnassa yliopistot käyttävät yleensä yleiskustannuslisä, jotka vaihtelevat huomattavasti. Yleiskustannuslisä voidaan periaatteessa vahvistaa

- yksi yhteinen koko yliopistolle tai
- erilliset yk-lisäprosentit hanketta hoitavalle laitokselle ja koko yliopistolle. Tähän lisäksi sisältyvät silloin kaikki välillisesti hankkeeseen liittyvät henkilöstökustannukset.

Yliopistojen käytännöistä löytyy yhteenvedo liitteestä 2 (Projektinhallinta).

Kun useilla yliopistohallinnon tasoilla budjettirahoituksella palkattu henkilöstö osallistuu hankkeisiin budjettirahoitteisen toiminnan ohella, ongelmana oikeiden ja riittävien tietojen saamisessa on, miten todellisuudessa erotetaan budjettirahoitteinen ja ulkopuolisesti rahoitettu toiminta toisistaan. Käytännössä nykyisin yliopistot eivät systemaattisesti seuraa hankkeiden välillisiä henkilöstökustannuksia, vaan käyttävät yleiskustannuslisää. Kuitenkin eräät rahoittajista, muun muassa EU:n rakennerahastot edellyttävät, että kaikki kustannukset on dokumentoitava, jolloin kustannukset ovat välittömiä kustannuksia (ks. esim. Tukikelpoiset kustannukset... 2005).

Budjettirahoitteisessa toiminnassa KOTA-ohjeiden mukaan kaikki välilliset henkilöstökustannukset kohdennetaan tulosalueille opetushenkilöstön (1600 h:n kokonaistyöaika) työajan kautta lasketun jakauman perusteella. Oletamus on silloin se, että myös välillistä henkilöpanosta käytetään tulosalueille opetushenkilökunnan työajankäytön mukaisessa suhteessa.

Hallinnollinen ja muu tukipalvelutyö ei välttämättä kohdistukaan tulosalueille oikein. Esimerkiksi tiedekuntahallinnon työ painottuu koulutukseen, koska tiedekuntahallinto työskentelee opiskelijoiden ohjaukseen, opetussuunnitelmiin, tutkintojen antamiseen ja virkojen täyttöihin liittyvissä tehtävissä selkeästi enemmän kuin tutkimusta ja tutkimushankkeita tukevissa tehtävissä. Toisaalta tukipalvelun luonteesta riippuen enemmän työtä voi kohdistua myös tutkimuksen tulosalueelle esimerkiksi talous- ja henkilöstöhallinnossa.

Tukitoimintoja tekevien yksikköjen kustannusten vyöryttämisessä tulisikin käyttää erilaisia niiden luonnetta noudattavia aiheuttamisperiaatteen mukaisia vyörytysperusteita. Esimerkkinä välillisten kustannusten vyörytysperusteista on Tampereen yliopiston malli (liite 4), jossa muun muassa tiedekuntahallinnon kustannukset vyörytetään perus- ja jatkotutkimus-opiskelijoiden suhteessa. Vaihtoehtoisena esimerkkinä tiedekuntahallinnon kustannusten kohdentamisesta on Joensuun yliopisto, jossa tiedekunnan yhteiset menot vyörytetään laitoksille yhtenä kokonaisuutena laitosten kokonaismenojen suhteessa ja tulosalueille kohdentaminen tehdään vasta laitostasolla.

4.1.4 Vaihtoehdot henkilöstökustannusten kohdentamiseksi

Edellä on käsitelty henkilöstökustannusten laskentatarpeita ja niiden laskennassa esiintyviä ongelmia. Tavoite on se, miten kaikki henkilöstökustannukset saadaan kohdennettua laskentakohteille parantamalla nykyistä järjestelmää. Keskeiset ongelmat ovat

- ulkopuolisesti rahoitettujen hankkeiden budjettirahoitteisten henkilöstökustannusten eristäminen ja
- budjettirahoitteisessa toiminnassa kaikkien henkilöstökustannusten kohdentaminen tulosalueille ja suoritteille.

I Nykyinen järjestelmä – henkilökustannusten kohdentaminen opetushenkilökunnan työsuunnitelmien perusteella

Minimivaihtoehto on nykyinen yliopistoissa käytetty järjestelmä, jossa opetushenkilökunta kohdentaa 1600 tunnin työaikansa työsuunnitelmissa eri tulosalueille.

Tämän järjestelmän heikkoutena ovat edellä jo todetut

- tietojen luotettavuus
 - opetushenkilökunnan työajankäyttö ei ehkä useasta syystä toteudu suunnitellulla tavalla, vaikkakaan järjestelmä ei ole kovin herkkä pienille muutoksille
 - kohdentaminen kattaa vain opetushenkilökunnan, mutta tukipalvelujen henkilöstökustannuksia ei aina työn luonteesta johtuen voidakaan kohdistaa millekään tulosalueelle
 - välilliset henkilöstökustannukset kohdennetaan välittömien henkilöstökustannusten perusteella, jolloin välittömissä kustannuksissa olevat virheet kertaantuvat
 - ei selkeätä motiivia täsmälliseen kustannusten kohdentamiseen
- riittämättömyys ja yleisyys johtamis- ja tilastointitarpeisiin
 - käytössä olevassa järjestelmässä tieto on puutteellista kahdesta syystä; yliopiston johtamisessa tarvittaisiin yksityiskohtaisempaa tietoa ja nykyiset luokitukset eivät nosta esiin oikeanlaista, riittävän tarkasti luokiteltua tietoa henkilöstön työtehtävistä

Järjestelmän etuja ovat:

- järjestelmä on olemassa ja käytäntö vakiintunut rutiiniksi
- kustannustiedon hankkimisen kustannukset ovat vähäiset
- liittyy johtamisprosesseihin ja
- on melko yleisesti hyväksytty yliopistoissa.

Nykyinen järjestelmä on minimivaihtoehto, mutta se ei luotettavasti varmista lain vaatimuksia oikeista ja riittävästä tiedoista tilivelvollisuuden raportointia varten. Tieto ei myöskään palvele kovinkaan hyvin yliopistojen johtamista.

II Nykymallin täydentämisehdotuksia

a. Budjettirahoitteisen henkilökunnan osallistuminen ulkopuolisella rahoituksella toteutettaviin hankkeisiin.

Budjettirahoitteisen henkilökunnan osallistuminen ulkopuolisella rahoituksella toteutettaviin

hankkeisiin on kyettävä erottamaan. Nykyistenkin ohjeiden mukaan budjettirahoitteisella palkatun, välittömästi hankkeeseen osallistuvan henkilökunnan on rekisteröitävä ulkopuolisiin hankkeisiin käyttämänsä ajankäyttö, maksettiinpa siitä erillinen korvaus tai ei. Käytännössä tämä edellyttää riittävän usein tapahtuvaa työajankäytön muistiinmerkitsemistä. Yksinkertaisimmillaan se merkitsee työajankäytön merkitsemistä tuntiensa.

Vaikka hankkeeseen osallistuvien henkilökustannukset voitaisiinkin laskea tällä tavalla, ongelmaksi jäävät muut, esimerkiksi keskushallinnon välilliset henkilöstökustannukset. Epävirallisissa kannanotoissa ulkopuoliset rahoittajat eivät pidä nykyistä käytäntöä toimivana ja riittävänä. Eräät rahoittajista hyväksyvät henkilöstökustannukset vain, jos ne ovat kirjanpidossa osoitettavissa. Erityisesti EU-rahoitteisissa hankkeissa rahoittajien ehdot ovat usein hyvinkin tiukkoja (Tukikelpoiset kustannukset... 2005).

b. Otantaan perustuva työajankäytön kohdentaminen budjettirahoitteisessa toiminnassa

Tulosalueiden kustannuslaskennan luotettavuutta olisi mahdollista parantaa toteuttamalla otanta, jossa kaikki henkilöstöryhmät valitun systematiikan mukaan seuraisivat työajan käyttöä esimerkiksi kaksi viikkoa kalenterivuodessa. Toteutuneiden kustannustietojen seuraminen otoksina merkitsisi ilmeisesti parannusta tiedon luotettavuudessa valtakunnallisessa kustannustiedon hyväksikäytössä. Luotettavuutta parantaisi myös kustannustiedon kattavuus, sillä otannassa olisi mukana koko henkilökunta, muukin kuin kokonaistyöajassa oleva opetushenkilökunta.

Yliopiston johtamisen näkökulmasta otantatieto ei ilmeisestikään parantaisi nykyistä kustannustietoa.

III Koko henkilökunnan kattava työajankäytön kohdentaminen

Järjestelmällinen työajankäytön seuranta tarjoaisi mahdollisuuden tarkempien henkilöstökustannustietojen saamiseen. Tämä vaihtoehto merkitsee sitä, että suunnitelmien asemesta tai lisäksi *seurataan toteutunutta työajankäyttöä* ja toiseksi sitä, että seuranta *kattaa koko yliopistojen henkilökunnan*.

Tämän järjestelmän oletettuja etuja *budjettirahoitteisessa toiminnassa* ovat seuraavat:

- saadaan periaatteessa selville toteutunut välitön työajankustannus
- saadaan tarkemmin selville nykyiset välilliset työaikakustannukset, joista osa tässä vaihtoehdossa muuttuisivat välittömiksi, kun ne voitaisiin kohdistaa suoraan laskentakohteelle
- voidaan ottaa huomioon *todella tehty työaika*: eri selvitysten mukaan ainakin osalla kokonaistyöaikaa tekevistä henkilöistä todellinen työaika ylittää merkittävästi virkaehtosopimuksen mukaisen 1600 tunnin määrän.

Ulkopuolisessa rahoituksessa

- voidaan erottaa aikaisempaa selkeämmin budjettirahoitteisen henkilöstön kustannukset

Vaihtoehdon heikkouksia ovat :

- epäluotettavuusmahdollisuus säilyy, sillä toteutuneen työajan rekisteröinnissä voi esiintyä henkilöstön halutessa "*luovaa laskentaa*": toteutuneet tiedot on mahdollista esittää paikkansapitämättömänä.

- henkilöstön asenteet työajankäytön seurantaan eivät ole myönteisiä nyt kun yliopistolaitoksessa on parhaillaan meneillään monia periaatteellisia kehittämishankkeita (tutkintorakenteen uudistaminen, laatu järjestelmien kehittäminen, uuden palkkausjärjestelmä, hallinnon uudistaminen jne.)
- työläs ja kallis. Työajankäytön seuranta varten on oltava atk-pohjainen rekisteröinti- ja raportointijärjestelmä ja työajan käytön rekisteröinti vie henkilökunnan aikaa
- järjestelmä saattaa tuottaa käyttökelpoista valtakunnallista tietoa, mutta yliopistojen johtamisen kannalta tietojen tarkkuustaso ja tehtäväluokitukset voivat olla puutteellisia
- yliopistojen taloushallintojärjestelmät eivät nykyisellään ole riittävän kehittyneitä, jotta koko henkilöstön kattavan työajan kohdentamisen perusteella saatua tietoa pystyttäisiin hyödyntämään kustannuslaskennassa

Yliopistoissa on viime aikoina esiintynyt työajan systemaattiseen seurantaan pyrkiviä hankkeita. Kahdeksan yliopistoa on hankkinut työajankäytön raportointiin kehitetyn ohjelman (SoleTM), jonka avulla henkilökunta voi kirjata käyttämänsä työajan. Liitteessä 7 on kuvattu järjestelmän kytkennät muihin tietojärjestelmiin, joiden tuottamaa tietoa hyödynnetään työajanhallinnassa. Lappeenrannan teknillinen yliopisto on ottanut järjestelmän käyttöön toukokuussa 2005, ja työajan käytön raportointi koskee koko henkilökuntaa.

IV Työajan käytön kohdentaminen osana UPJ-prosessia

Yksi vaihtoehto on pyrkiä kehittämään työajankäytön kohdentamista osana UPJ-järjestelmää, johon työajan käytön kohdentamisella on selkeät yhteydet. Yliopistoissa on meneillään koko valtionhallinnossa toteutettava uusi palkkausjärjestelmä (UPJ). Sen yhtenä tärkeänä osana ovat henkilöstön kanssa käytävät vuosittain toistuvat keskustelut. Näiden keskustelujen nimi ei ole vakiintunut, mutta suunnitteluaineistossa ja kirjallisuudessa käytetään esimerkiksi nimiä arviointi-, tavoite-, kehitys-, palkka- ja tuloseskustelut.

Keskustelussa on kaksi pääosaa: henkilön kehittämistä koskeva keskusteluosa (kehityskeskustelut) ja tulevan kauden tavoitteita koskeva osa (palkka-, arviointi- tai tavoitekeskustelu) (ks. esim. Lahti ym. 2004, Hakonen ym. 2005, Valpola 2000, 2002). Tavoiteosaa koskevan keskustelun tarkoituksena on sopia tulevan kauden tavoitteista ja käydä arviointia toteutuneesta. *Tavoitekeskusteluihin* liittyy luontevasti myös opetushenkilöstön työajankäyttösuunnitelmien käsittely: miten työaika kohdennetaan eri tulosalueille ja mitä suoritteita tulosalueilla pyritään saamaan aikaan. Tavoitekeskusteluissa on itse asiassa kyse tulevan kauden työajan kohdentamisesta. Luonnollisena osana tavoitekeskustelua on edellisen kauden toiminnan arviointi: miten työpanos on kohdentunut ja ovatko tulosalueille asetetut tavoitteet toteutuneet? *UPJ-prosessiin kuuluva keskustelu tuo mahdollisuuksia luotettavamman tiedon aikaansaamiseen.* Työajan käytön kytkentä UPJ-prosessiin ratkaisee periaatteessa myös välillisten henkilöstökustannusten kohdistamisongelmaa, sillä *UPJ-keskustelut kattavat koko henkilöstön.*

Työajan käytöstä sopiminen ja toteutuneet käytön arviointi UPJ-prosesissa ei poista vielä sitä ongelmaa, että miten luotettavat tiedot toteutuneesta työajankäytöstä hankitaan. Työajankäytön suunnittelun ja toteutuneen työajankäytön seurannan kytkentä UPJ-keskusteluihin lisää toteutuneen työajankäyttöä koskevan tiedon luotettavuutta. Käytännön vaihtoehtoja tietojen hankkimiseen on lähinnä kaksi

a. työntekijän henkilökohtainen seuranta ja toteutuneen arviointi esimiehen kanssa

Suppeammassa vaihtoehdossa työntekijä henkilökohtaisesti valmistele neuvotteluja varten seuraavan kauden tavoitteensa ja niiden mukaisen työaikansa käyttösuunnitelman. Samalla

neuvotteluissa arvioidaan edellisen kauden tavoitteiden toteutuminen ja sen mukainen työajan käytön jakautuminen. Työajan käytön toteutumista ei tässä vaihtoehdossa edellytetä seurattavan systemaattisesti, vaan työajan käytön jakautuminen perustuisi tavoitteiden toteutumisen edellyttämään työajankäytön arvioon. Työajankäyttö arvioitaisiin yhdessä työntekijän ja esimiehen kesken.

Parannusta nykyiseen järjestelmään tapahtuisi siinä, että

- työajankäyttöä tarkasteltaisiin sekä suunnitteluvaiheessa että jälkikäteen
- työajankäyttö kytkettäisiin konkreettisemmin tavoitteisiin
- tavoitekeskusteluissa on mukana yliopiston koko henkilökunta
- tämän järjestelmän etuna on se, että se liittyy luonnollisella tavalla meneillään oleviin muihin yliopistolaitoksen kehittämisprosesseihin.
- järjestelmä ei myöskään tuo suurta muutosta aikaisempaan käytäntöön kokonaistyöajassa olevan opetushenkilökunnan osalta, mutta muuttaisi muun henkilökunnan tilannetta
- hyvä kustannus-hyötysuhde
- muutosvastarinta olisi todennäköisesti pieni.

b. Koko henkilökunnan kattava systemaattinen työajankäytön seuranta

Laajin vaihtoehto kerättäessä tietoa UPJ-keskusteluja varten olisi edellä jo viitattu koko henkilökunnan kattava työajankäytön seuranta.

V. Vertailua oikeiden ja riittävien tietojen näkökulmasta

Oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksena on

- tietojen yleinen luotettavuus
- oikea tiedon muoto
- tietojen tarkkuustaso eri hyväksikäyttötasojen tarpeita varten
- kustannustiedon kustannus-hyötysuhde (kannattavuus)

Jos tieto ei vastaa tietotarvetta, niin tiedon hankinta on pelkkä kustannuserä. Tiedon tuottamiseen "hauska tietää asioista" ei kannata uhrata voimavaroja.

Yleinen tietojen luotettavuus

Muistinvarainen tieto on epätarkempaa kuin muistiinmerkitty tieto ja suunnittelutieto on epätarkempaa kuin toteutunut tieto. Tämä seikka puoltaa työajankäytön järjestelmällistä seurantaa, mutta järjestelmällinen seurantakaan ei ratkaise kokonaan luotettavuusongelmaa. Työajankäytön seurannassa on mahdollista *luovan laskennan* käyttö: muistiin merkitään joko tahtomatta tai tahallisesti tiedot todellisuuden vastaisesti. Järjestelmällisellä työajanseurannalla voi olla positiivinen kannustinvaikutus, sillä se pakottaa tarkkailemaan työajan käyttöä ja suuntautumista oleellisiin tehtäviin. Markkinasektorilla työajankäytön systemaattiseen seurantaan pakottaa se, että työajankäytöllä on selvä yhteys suoritteiden hintaan.

Seurantatiedon ja laskentakohteen vastaavuus

Työajankäytön kohdentamisessa on kyse myös siitä, että tieto on tietotarpeen edellyttämässä muodossa. Valtakunnallisessa kustannustiedon hyväksikäytössä tarvitaan oikeata ja riittävää

tietoa melko yleisellä tasolla ja muutamista kohteista. Laskentatoimi tuottaa nykyisin varsin hyvin osan kustannustiedoista, kuten kustannuslajitiedot samoin kuin yliopistoyksikkötason tiedot. Luotettavuuden parantamisvaatimus koskee lähinnä tietoa tulosalueittaisista kustannuksista ja tulosalueilla tuotetuista suoritteista.

Valtakunnallisesti vertailukelpoisten työajankäyttötietojen saaminen edellyttää *yhtenäistä työajankäyttöluokitusta*, joka toimii sekä budjettirahoitteisessa että ulkopuolisesti rahoitetussa toiminnassa. Nykyinen yliopistojen tulosalueuokitus toimii yleisellä tasolla. Kokonaistyöajassa oleva opetushenkilökunta tekee nykyisin työsuunnitelmansa tämän luokittelun avulla, ja luokittelu sopii myös jatkossa kustannustiedon kokoamisen pohjaksi.

Yliopistojen hallintotehtävistä ja tukipalvelutehtävistä ei käytössä ole yhtenäistä tehtäväluokitusta, joka mahdollistaisi hallinto- ja tukipalvelutehtävissä olevan henkilöstön työajankäytön kohdentamisen erilaisen tietojen hyväksikäytön kannalta riittävällä tarkkuudella. Jos hallintotehtävien luokittelu tapahtuu lähes vastuuyksikön tehtäväalueen nimen tasolla, ei tällä tiedolla ole lisäarvoa. Esimerkiksi jos taloushallinnon henkilökunta tekee "taloushallintotehtäviä", ei se tieto työajankäytöstä tuo lisäarvoa millekään kustannustiedon hyväksikäyttötasolle. Tehtävä on jaettava osiin siten, että luokittelu palvelee mahdollisimman pitkälle tulosalueittaista kustannustietotarvetta ja sen perusteella kyetään erottamaan budjettirahoitteinen ja ulkopuolisesti rahoitettu toiminta toisistaan. Tällä tavalla on mahdollista saada laskentakohteen kannalta välilliset kustannukset, yk-lisät, mahdollisimman pieniksi ja tämä parantaa työ kustannusinformaation luotettavuutta. Esimerkkinä työajan käytön luokittelusta on LTY:n käyttämä luokitus (liite 2, Työajan kohdentaminen).

Tiedon yksityiskohtaisuuden taso

Yksi tärkeä seikka arvioitaessa vaihtoehtoja on *tiedon riittävä yksityiskohtaisuuden taso* kustannustiedon hyväksikäytön näkökulmasta. Tuottaako työajansuunnittelu ja -seuranta oikeaa ja riittävän yksityiskohtaista tietoa hyväksikäytön näkökulmasta?

Valtakunnallisessa hyväksikäytössä ja KOTA-tietokannassa kustannustiedon tarve on summatietoa, joka saadaan yhdistelemällä perustason yksiköissä tuotettua tietoa yhteen yliopistojen sisällä ja koko yliopistolaitoksessa. Tällaisen tiedon kokoamisessa saattaa olla epätarkkuuksia, jotka voivat olla systemaattisesti samansuuntaisia tai sitten epätarkkuudet saattavat kompensoida toisensa, jolloin summatieto on suurin piirtein oikea.

Yliopistojen sisällä työajankustannustiedon tarkkuuden pitää olla siten luokiteltu ja sillä tasolla, että tieto palvelee yliopiston ja sen yksiköiden johtamista. Tiedon yksityiskohtaisuuden tarve vaihtelee huomattavasti yliopiston keskusjohdon, tiedekunnan, laitoksen ja yksittäisen työntekijän tasolla.

Työajankäyttötiedon rakenne ja yksityiskohtaisuus on useissa yliopistoissa vahvistettu opetushenkilökunnan osalta tulosalueuokituksen pohjalta. Tulosalueuokitusta on jaoteltu yliopistojen sisällä eteenpäin ja se ilmeisesti palvelee kohtuullisesti yliopiston sisäistä hyväksikäyttöä.

Suosituks:

Neljän edellä mainitun, osittain päällekkäisen vaihtoehdon vertailun perusteella olisi tarkoituksenmukaista toteuttaa seuraavat toimenpiteet työajan kohdentamisessa:

- 1) Ensi vaiheessa liitetään kustannustietojen käsittely UPJ-prosessiin, jossa sovitaan tulevasta työajankäytöstä ja arvioidaan toteutunut työajankäyttö. Mukana olisi koko henkilökunta.

- 2) Lähivuosina kehitetään systemaattista työajankäytön kohdentamista eräissä yliopistoissa meneillään olevien kokeilujen perusteella.
- 3) Luotettavan työajankäytön kustannustiedon suunnittelemista ja kohdentamista varten on edelleen kehitettävä myös yliopistojen tukitehtävät kattavaa tehtäväluokittelua, joka on useissa yliopistoissa käytössä kokonaistyöaikaa tekevän opetushenkilökunnan työsuunnittelussa.
- 4) Budjettirahoituksella palkatun, välittömästi ulkopuolisesti rahoitetussa hankkeessa toimivan henkilöstön on järjestelmällisesti kohdennettava työaikansa käyttö.
- 5) Budjettirahoitteisen hallinto- ja tukipalveluhenkilöstön työpanosta on pyrittävä kohdentamaan laskentakohteille sisäisten veloituksien avulla (esim. palkkalaskennan kustannukset) ja tällä tavalla pienentämään välillisten henkilökustannusten määrää.
- 6) Tulosalueiden kannalta välilliseksi jääviä hallinto- ja tukipalveluhenkilöstön kustannuksia ei kohdenneta suoraan kokonaistyöaikaa tekevän opetushenkilöstön työajankäytön suhteessa, vaan kullekin hallinto- ja tukipalvelutehtävälle haetaan toimintaa parhaiten aiheuttamisperiaatetta toteuttava kriteeri (esim. kirjasto, opintotoimisto).

4.2 Tilakustannusten kohdentaminen

Tilakustannukset ovat toiseksi suurin kustannuserä, joten sen osuus on merkittävä kustannuslaskennan kehittämisessä. Tilakustannukset ovat lopullisten laskentakohteiden kannalta välittömiä tai välillisiä. Usein samoja tiloja käytetään kaikkien tulosalueiden toiminnassa. Opetustilat voidaan kuitenkin tulkita kohdistettavaksi suoraan opetuksen tulosalueelle. Opetustilojen osuus tilakustannuksista vaihtelee jonkin verran yliopistoittain. Esimerkiksi Joensuun yliopistossa opetustilojen osuus on noin 9 % kaikkien tilojen pinta-alasta ja Tampereen yliopistossa noin 16 %. Laitosten työhuonetiloja, käytävätiloja, hallinnon tiloja ja suurta osaa tukipalvelujen tiloista käytetään myös tutkimukseen ja yhteiskunnallisiin palveluihin sekä ulkopuolisella rahoituksella tapahtuvaan toimintaan. Näiden tilojen kustannukset ovat yhteiskustannuksia ja ne joudutaan kohdentamaan laskentakohteille jotakin kohdistinta käyttäen.

Tilakustannusten käsittelyssä yliopistoissa on käytössä kaksi periaatteellista vaihtoehtoa. Vajaassa puolessa yliopistoja tilojen vuokrat maksetaan keskitetysti yliopiston määrärahoista eikä kustannuksia kohdenneta yliopiston sisäisille yksiköille. Tässä vaihtoehdossa kustannukset eivät ole läpinäkyviä, eikä menettely luo kannustinta tilojen tehokkaaseen käyttöön. Valtakunnallista tietotarvetta varten nämä yliopistot kohdentavat tilakustannukset keskitetysti, yleensä opettajien käyttämän kokonaistyöajan suhteessa tulosalueille.

Vajaa puolet yliopistosta käyttää tilojen käsittelyssä sisäistä veloitusta. Yliopiston tilamäärärahat on jaettu vastuuyksiköille, jotka vuokraavat tilat yliopiston tilayksiköltä. Tämä järjestelmä luo kannustimen tilojen käytön tehostamiseen ja palvelee näin ollen yliopistojen sisäistä johtamista. Sisäinen veloitujärjestelmä antaa myös luotettavampaa tietoa valtakunnallisiin tarpeisiin ja ulkopuolisella rahoituksella toteutettavien hankkeiden kustannuslaskentaan.

Tilojen hallintaan yliopistoilla on käytössä erilaisia järjestelmiä. Järjestelmät voivat olla luonteeltaan kiinteistönhallintajärjestelmiä, joissa pääpaino on kiinteistömäärän hallinnassa, rakennusten piirustusten ja rakenteiden hallinnassa sekä tilojen jakamisessa vastuualueille. Tämän lisäksi on käytössä erillisiä tilojen varausjärjestelmiä (esim. Timmi) lähinnä opetustilojen varausten hallinnointiin. Tilakustannuksia lasketaan useimmiten kirjanpitojärjestelmässä tai sen tietoihin pohjautuvissa erikseen räätäläidyissä sovelluksissa.

Yleisimmin tilojen hallinnassa käytetty järjestelmä on yliopistoissa Optimaze.net, joka on käytössä neljässä yliopistossa. Järjestelmää käyttää mm. Senaatti-kiinteistöt omassa kiinteistönhallinnassaan.

Tilakustannusten käsittely yliopistoissa vaihtelee melkoisesti ulkoisella rahoituksella toteutettavissa hankkeissa. Tilakustannuksia veloitetaan projekteilta eri tavoin joko suoraan tai yk-lisien kautta. Ulkoisella rahoituksella järjestettävän toiminnan kustannusten luotettavan selvittämisen kannalta tämän toiminnan tilakustannusten veloitukseen on välttämätöntä käyttää sisäistä veloitusta.

Vaikka tilakustannusten kohdentaminen tulosalueille ja ulkopuolisen rahoituksen hankkeille on keskeistä, on yliopistojen huolehdittava myös siitä, että tilakustannukset kohdennetaan myös koulutusaloille. Koulutusaloille kohdentamattomat kustannukset vääristävät yliopistojen keskinäistä vertailua ja vinouttavat kustannusten jakaumaa koulutusalojen välillä. Erityisesti tämä asettaa yksialaiset yliopistot ja monialaisten yliopistojen vastaavat alat eriarvoiseen asemaan. Varsinkin, jos koulutuslakohtaisia kustannuksia käytetään valtakunnallisesti esimerkiksi rahoituksen määräytymisen perusteena, oikeudenmukaisuus ei välttämättä toteudu.

Suosituks:

- 7) Kaikkien yliopistojen on pyrittävä ottamaan käyttöön tilojen hallintajärjestelmä, joka mahdollistaa tilakustannusten sisäisen veloituksen toteuttamisen vastuuyksikkö- ja hanketasolla. Veloitus tuo vastuuta tilojen käytöstä ja synnyttää kannustimen tilojen tehokkaaseen käyttämiseen.
- 8) Tilojen käytön veloituksiin on tarkoituksenmukaista sisällyttää
 - tilanvuokra
 - sähköt
 - siivous ja tilapalvelut
- 9) Tilojen hallintajärjestelmän pitäisi mahdollistaa seuranta vaihtuvassa käytössä olevien tilojen (esim. opetustilojen) käyttöasteista eri aikoina. Tehokkaan tilojen käytön näkökulmasta tilojen kulloinenkin käyttöaste on tarkoituksenmukaista ottaa huomioon tilojen hinnoittelussa, jolloin käyttöä voidaan ohjata hiljaisemmille viikonpäiville ja kellonajoille.
- 10) Tilakustannukset tulee pystyä kohdentamaan vastuuyksikkö- ja hanketason lisäksi myös sekä tulosalueille että koulutusaloille.

4.3 Muiden kustannusten kohdentaminen

KOTA-tietojen mukaan yliopistojen kustannuksista noin 15 % on muita kuin henkilöstö- ja tilakustannuksia. Nämä kustannukset syntyvät aineista ja tarvikkeista sekä palveluista. Nämäkin kustannukset ovat laskentakohhteiden kannalta välittömiä tai välillisiä.

Esimerkkinä kustannusten jakautumisesta menolajeittain ovat ohessa Joensuun ja Tampereen yliopistoja vuoden 2004 tilinpäätöstiedot (taulukko 9).

Taulukko 9. Kustannusten jakautuminen menolajeittain Joensuun ja Tampereen yliopistoissa vuoden 2004 tilinpäätöstietojen mukaan

	JoY	TaY
Palkat ja palkkiot	62,2 %	67 %
Tilakustannukset	15,7 %	16 %
Omaisuuuden hankinta	4,4 %	4 %
Aineet ja tarvikkeet	2,5 %	4 %
Kirjallisuuden hankinta	1,7 %	
Ostetut palvelut	5,8 %	6 %
Matkat	1,7 %	
Apurahat	1,8 %	
Muut menot	4,2 %	3 %
<i>Yhteensä</i>	100,0 %	100 %

Muista kuin palkka- ja tilakustannuksista suurimmat erät muodostuvat ostetuista palveluista ja omaisuuden hankinnoista noin 4–5 %:n osuuksilla. Seuraavaksi suurimmat erät ovat aineiden ja tarvikkeiden ostot, apurahat, matkat ja kirjallisuuden hankinnat, jokainen noin 2 %.

Budjettirahoitteisessa toiminnassa usein tietoliikennepalvelut ovat yhteisiä kaikille tulosalueille. Matkustuspalvelut voidaan helpommin kohdentaa tulosalueille. Kopio yms. -palvelujen kohdentaminen saattaa juoksevasti olla työlästä, mutta sen sijaan esimerkiksi apurahojen kohdentaminen on yleensä yksinkertaista. Ulkopuolisesti rahoitetussa toiminnassa tällaiset kustannukset ovat usein välittömiä ja ne ovat kohdistettavissa suoraan hankkeelle. Aineet, tarvikkeet ja palvelut voidaan kohdentaa projektitunnuksella hankkeelle.

Ulkopuolisesti rahoitetuissa projekteissa myös välittömien kustannusten kohdentaminen voi joskus olla hankalaa. Esimerkiksi rahoittaja ei saata hyväksyä hankkeessa tarvittavien laitteiden hankintoja, mutta ei myöskään hyväksy muilla varoilla hankittujen laitteiden käytön kustannusosuutta, vaan edellyttää kaikista menoista erillistä tositetta. Erityisesti EU-rahoitteisissa hankkeissa rahoittajien ehdot ovat usein hyvinkin tiukkoja.

4.4 Ulkopuolisen rahoituksen seurantajärjestelmä, hankkeiden hallintajärjestelmä

Kun ulkopuolisella rahoituksella järjestetty toiminta muodostetaan hankkeeksi, on kyse koko ulkopuolisen rahoituksen hankkeen hallinnasta. Esimerkkejä yliopistoissa olevista hallintajärjestelmien tyypeistä löytyy liitteestä 2 (Projektinhallinta).

Hyvin toimivassa projektien hallintajärjestelmässä kustannuksista saadaan huomattava osa kohdistetuksi *välittöminä*. Tällaisia ovat ulkoisella rahoituksella

- palkattavan henkilöstön menot
- tilakustannukset, kun käytetään tilojen veloitusjärjestelmää.
- aineet ja tarvikkeet
- palvelut, viestintä, yms. (omat projektikoodit esim. postimaksuilla, matkoilla, koptioilla)

Hyvin toimivassa järjestelmässä *välilliseksi kustannuksiksi* jää mahdollisimman pieni osuus yhteiskustannuksista. Nämä välilliset kustannukset sisällytetään hankkeen yk-lisään.

Tällaisia välillisiä kustannuksia ovat

- a. projektia hallinnoivassa yksikössä
 - käytössä olevat koneet ja laitteet, joita ei ole hankittu nimenomaan ao. projektia varten ja joiden käyttöä ei voida veloittaa käyttöperusteella
 - hallintohenkilöstön kustannusten osuus
 - opetus- ja tutkimushenkilöstön palkkaus siltä osin, kun työ sisältyy työsuunnitelmaan ja josta ei makseta erikseen palkkaa.
- b. yliopiston keskushallinnon ja tukipalvelujen kustannusten projektille kohdennettava osuus

Kustannusten oikean kohdistamisen kannalta yksi merkittävä seikka ja ongelma syntyy yliopiston perusluonteesta toimintayksikkönä: *yliopisto on tietopankki*, johon tutkimus lisää tietoa ja jota yliopisto käyttää opetuksessa, julkaisu- ja yhteiskunnallisissa palveluissa. Yliopiston henkilökunta tietoineen ja julkaisuineen muodostavat *kriittisen massan*, jonka tieto on käytettävissä myös ulkopuolisella rahoituksella toteutettavissa projekteissa. Tutkimuksella tuotettu tieto on saattanut vaatia paljon kustannuksia, mutta tuotettuna se on helposti saatavissa esimerkiksi siten, että hankkeissa mukana olevat tutkijat vapaa-aikana tai lounastunneilla keskustelevat vapaamuotoisesti keskenään ja välittävät tietoja. Näiden tietojen hankkiminen muulla tavoin voisi aiheuttaa merkittäviä lisäkustannuksia, jotka pitäisi näkyä ulkopuolisella rahoitettujen hankkeiden kustannuksina eräänlaisena "kriittisen massan kustannuksina".

Kustannusten kohdistamisessa on kyse kaikkien välillisten kustannusten kohdistamisesta tavoitellen mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatteen toteutumista. Osa edellä mainituista välillisistä kustannuksista voidaan nimetä, vaikkakin niiden tarkkaa suuruutta on käytännössä usein hankala osoittaa.

Liitteessä 6 on malli ulkopuolisella rahoituksella toteuttavan hankkeen talousarvion kustannusrakenteesta ja kustannusten kirjausperiaatteista. Laskelma perustuu kustannusten jakoon välittömiin ja välillisiin kustannuksiin.

Välittömät kustannusten luokittelu on tarkoituksenmukaista laatia mahdollisimman hyvin VALKI-liikeyrityksenpidon menolajiluokituksen mukaan ainakin pääryhmätasolla (henkilökulut; aineet, tarvikkeet ja tavarat; vuokrat; palvelujen ostot ja muut kulut). Silloin kirjanpito tuottaa suoraan hankkeiden talousarvion toteutumisen seurannassa tarvittavat tiedot.

Välillisten kustannusten osuutta voi alentaa sisäisten veloitusmenojen kautta. Osa kustannuksista jää kuitenkin aina kohdentamatta ja ne on lisättävä hankkeen välittömiin kustannuksiin yk-lisien avulla. Yk-lisistä ei voida esittää kaikille yliopistoille yhtenäistä tai yhteisiä prosentteja useasta syystä. Yk-lisän suuruus riippuu muun muassa sisäisten veloitusmenojen laajuudesta, henkilöiden välisestä tehtävien jaosta, organisaatioitasojen lukumäärästä jne. Yliopistojen pitäisi joka tapauksessa pyrkiä tarkkaan pohtimaan, mitkä tekijät liittyvät ulkopuolisella rahoituksella toteutettaviin hankkeisiin ja mitkä tekijät mahdollistavat hankkeiden toteuttamisen.

Suositukses:

- 11) Yliopistoissa kehitetään projektinhallintaa. Välillisten kustannusten osuutta on pyrittävä supistamaan sisäisten veloitusmenojen avulla.
- 12) Projektinhallintaan soveltuvien järjestelmien tulisi sisältää projektitietokanta, johon

kerätään tarkat tiedot kaikista ulkopuolisen rahoituksen hankkeista (esim. projektin nimi, sijoitusyksikkö, vastuuhenkilöt, rahoittajat, rahoituslähteet, -osuudet ja -päätökset, kestoaika, sopimukset ja muut projektin asiakirjat).

- 13) Projektinhallintajärjestelmän tulisi sisältää helppokäyttöinen hakupalvelu sekä sisäiseen että ulkoiseen käyttöön.
- 14) Projektinhallintajärjestelmän tulisi kattaa koko projektin elinkaari hankkeiden suunnittelusta raportointiin.
- 15) Projektinhallinnan järjestelmään tulisi myös voida kytkeä yhteydet projektien tuotoksiin esimerkiksi tutkimustietokannan kautta, jolloin taloudellisten tietojen ohella saadaan tietoa myös projektin tuottamista tuloksista.

4.5 Budjetoinnin ja raportoinnin kehittäminen

Budjetointi ja raportointi muodostavat keskeisen elementin kustannusten seurannan kannalta. Yliopistoille tehdyn kyselyn mukaan budjetointijärjestelmät ovat varsin kehittymättömiä tai niitä ei ole juuri lainkaan. Sama havainto tehtiin myös Helsingin yliopiston hallinnon arvioinnissa (Hallinnosta hallintaan... 2005), jonka mukaan varsinaista budjetointia ja pitkän aikavälin suunnitteluun liittyvää taloudenpitoa ei tiedekunta- ja laitostasolla juuri ole, eikä taloushallinto myöskään tarjoa siihen työkaluja. Arvioinnin mukaan valtionhallinnon kirjanpitojärjestelmän hankalakäyttöisyys on este tarkoituksenmukaisen raportointijärjestelmän aikaansaamiselle. Nykyiset raportointijärjestelmät on suunniteltu lähinnä kirjanpidon ja maksuliikkeen hoitoon, joten niiden tuottama tieto ei palvele sisäistä johtamista yksikkötasolla.

Johdon tietotarpeet ovat lisääntyneet sekä yliopisto- että vastuuyksikkötasolla. Ulkopuolisen rahoituksen kasvava määrä vaikeuttaa rahoituskokonaisuuden hahmottamista ja talouden realiteettien asettama pohja päätöksenteolle jää vajavaiseksi. Selkeiden ja ymmärrettävien tunnuslukujen kehittäminen toiminnan tulosten arvioimiseksi auttaisi johdon valintoja myös rahoituskokonaisuuden puitteita määriteltäessä.

Yliopistoille tehdyn kyselyn mukaan käytössä olevat taloushallinnon järjestelmät mahdollistavat budjetoinnin lähinnä erillisillä sovelluksilla, joita muutamissa yliopistoissa on räätälöity käyttöön. Nämäkin järjestelmät vaativat kirjanpilotietojen manuaalista muokkausta.

Edelleen budjetoinnissa tulisi vahvemmin ottaa huomioon yliopiston ja sen yksiköiden talouskokonaisuus. Kokonaisbudjetointia, jossa otetaan huomioon sekä varsinaisen budjettirahoitus että arvio täydentävästä rahoituksesta sovelletaan 9 yliopistossa. Tällä menettelyllä pystytään paremmin arviomaan yksiköiden käytettävissä olevaa rahoitusta, jolloin myös ulkopuoliselle rahoitukselle pystytään kohdentamaan yksikön yleiskustannuksia. Kokonaisbudjetoinnin tulisi näin ollen muodostaa osa yliopiston yksiköiden sisäisiä tulosneuvotteluja ja rahanjakoprosessia. Kokonaisbudjetoinnin avulla yliopistojen tulisi pystyä paremmin suunnittelemaan rahoituksen käyttöä, kun myös ulkopuolisen rahoituksen voidaan arvioida osallistuvan tiettyjen kustannusten kattamiseen. Tällöin myös budjettirahoitusta voidaan kohdentaa yksikön kannalta strategisiin kehittämiskohteisiin. Yksinkertaisimmillaan yksiköt budjetoivat vuosittain budjettirahoitteisen toimintansa, maksullisen palvelutoimintansa, yhteisrahoitteisen toimintansa sekä muun ulkopuolisen toimintansa.

Esimerkiksi Jyväskylän yliopistossa kokonaisbudjetointia sovelletaan siten, että yksikön rahoitus nähdään yhtenä kokonaisuutena, joka koostuu budjettirahoituksesta ja ulkopuolisesta rahoituksesta. Vastuuyksiköt maksavat koko toimintansa laajuuden mukaan yleiskustannukset, jolloin myös ulkopuolisen rahoituksen volyyymi vaikuttaa yleiskustannusten suuruuteen.

Suositukset:

- 16) Yliopistoissa käynnistetään taloushallintojärjestelmien uusiminen. Taloushallinnon järjestelmäkokonaisuuden tulisi kattaa maksuliikkeen ja kirjanpidon lisäksi budjetointi ja raportointi. Järjestelmähankintojen kilpailutus tulee suorittaa keskitetysti esim. Valtiokonttorin johdolla, jotta saadaan hyödynnettyä edut suuremmasta volyymista. Yhtenäisen taloushallintojärjestelmän käyttöönotto mahdollistaisi myös kustannuslaskentaportoinnin kehittämisen.
- 17) Taloushallinnon raportointia tulee kehittää johdon tietotarpeiden suuntaan ja tuloksellisuuden arvioimiseksi on edelleen kehitettävä selkeitä tunnuslukuja.
- 18) Yliopistoissa on tarkoituksenmukaista kehittää kokonaisbudjetointia, jossa budjettirahoituksen lisäksi otetaan huomioon myös ulkopuolinen rahoitus.
- 19) Yliopistojen laskentatoimea on pyrittävä kehittämään perinteisestä menojen kirjaamisesta ja raportoinnista enemmän talouden tilaa analysoivan ja kehittävän raportoinnin suuntaan. Näin mahdollistetaan voimavarojen käyttö strategisesti merkittävämpien kohteiden huolelliseen suunnitteluun.

4.6 Yhteydet KOTA-tietokannan kehittämiseen

KOTA-tietokannan kehittämisen ollessa käynnissä keskeisimpänä asiana on tulosohjausprosessin virtaviivaistaminen ja nopeuttaminen tietojärjestelmän avulla. Lisäksi järjestelmäkokoisuuden tulisi mahdollistaa yhtenäisten raportointi- ja tiedonkeruujärjestelmien toteuttaminen. Tällaisen määrämuotoiseen tiedonkeruuseen ja palautteeseen perustuvan interaktiivisen järjestelmän avulla voitaisiin yhdistää toiminnan ja talouden suunnittelu-, budjetointi- ja raportointiprosessit. KOTA-tietokannan kehittäminen onkin menossa tähän suuntaan, kun nykyisen KOTA online -tietokannan lisäksi ollaan ottamassa käyttöön KOTA extranet osana yliopistojen tulosohjausta.

KOTAan kerättävän kustannuslaskentatiedon sisältöä tulisi myös miettiä siten, että se palvelee sekä opetusministeriötä ohjauksen näkökulmasta että yliopistoja sisäisen johtamisen välineenä. Tähän liittyen tuloksellisuusindikaattoreita tulee kehittää yhteistyössä opetusministeriön ja yliopistojen kanssa. Tämä parantaisi myös tietojen luotettavuutta, kun tiedonkeruun ja laskennan periaatteet on sovittu yhteisesti siten, että indikaattorit ovat laskettavissa yhtenäisin periaattein ja laskentamenetelmin.

Edelleen kannattaa ottaa huomioon Tilastokeskuksen kanssa yhteistyössä kehitettävät indikaattorit tuottavuustilastointia varten. Kaikkien tahojen tietotarpeet pitäisi kerätä suunnitteluvaiheessa yhteen, jotta tietojen keruu ja raportointi voidaan toteuttaa mahdollisimman joustavasti ja yhtenevin periaattein samalla kertaa. Monia saman asiakokonaisuuden ympärillä hieman eri näkökulmista tulevia tiedonkeruuprosesseja tulee välttää ja pyrkiä kerran vuodessa tilinpäätöksen yhteydessä tapahtuvaan yhtenäiseen raportointiin.

Suositukset:

- 20) KOTA-tietokannan kehittämistä tulee jatkaa interaktiivisen ohjaus- ja raportointijärjestelmän suuntaan siten, että se palvelee ulkoisen ohjauksen lisäksi myös yliopistojen sisäistä johtamista.
- 21) KOTA-tietokantaan kerättävän tiedon on oltava mahdollisimman pitkälle kohdennettu sekä

tulosalueille että koulutusaloille, että yliopistojen keskinäisten tietojen vertailtavuus ja luotettavuus paranee.

- 22) Tuloksellisuutta ja tilivelvollisuuden toteutumista kuvaavien indikaattorien määrittely tulee tehdä yhteistyössä opetusministeriön ja yliopistojen kesken. Näin varmistetaan yhdenmukaiset ja toteutettavissa olevat laskentamenetelmät, jolloin myös tietojen luotettavuus paranee.
- 23) Tietokantaan tulisi kerätä muutama keskeisesti yliopistojen toimintaa kuvaava indikaattori, jonka lisäksi sen tulisi sisältää tietojen analysointityökalu, joka mahdollistaa erilaisten indikaattorin omaehtoisen ja yksityiskohattaisen laskennan pohja-aineistosta sekä yliopistotta ministeriötasolla.
- 24) Tuloksellisuustietoa keräävien eri tahojen (OPM, Tilastokeskus) tulee tehdä yhteistyötä ja yhdenmukaistaa tiedonkeruunsa siten, että kaikkien tietotarpeet voidaan tyydyttää kerran vuodessa tuotettavan raportoinnin yhteydessä ilman erillisiä eri aikoihin toteutettavia kyselyjä.

4.7 Suositusten toimeenpanoa koskevat ehdotukset

Edellä käsiteltyjen kustannuslaskennan kehittämistoimenpiteiden toimeenpanoa varten on tarkoituksenmukaista asettaa yksi tai kaksi työryhmää.

Suositukset:

- 25) Asetetaan työryhmä(t) laatimaan konkreettiset ehdotukset kustannuslaskennan käytännön toteutukseen liittyvistä toimenpiteistä. Tehtävänasettelu koostuu seuraavista asiakokonaisuuksista.
 - a) Työajan kohdistaminen
 - työsuunnitelmien toteutumisen seuranta osana UPJ-prosessin tavoitekeskusteluja, jolloin mahdollistetaan oikea työajan kohdentuminen tarkistamalla se jälkikäteen toteutuneen työajan käytön mukaan.
 - työajan kohdentamiseen liittyvän tehtäväluettelon tarkemman sisällön määrittely ja tilipuitteiston kehittäminen siten, että se palvelee johtamista ja toiminnan kehittämistä kaikilla tasoilla (henkilöt, laitokset, yliopisto, opetusministeriö)
 - seuraamaan systemaattisesta työajanseurannasta saatuja kokemuksia ja tekemään ehdotukset jatkotoimenpiteiksi
 - b) Kokonaisvaltaisiin taloushallintojärjestelmiin siirtyminen yliopistoissa
 - tavoitteiden määrittely
 - olemassa olevien järjestelmien kartoitus
 - esitys yhteisestä kilpailutuksesta ja hankintaprosessista
 - esitys toteuttamisaikataulusta yhteistyössä Valtiokonttorin kanssa
- 26) Työryhmässä tulee olla edustettuina ainakin yliopistot ja opetusministeriö sekä asiantuntijaedustajia keskeisistä sidosryhmistä (esim. Valtiokonttori, Valtioneuvoston controller -toiminto, Valtiontalouden tarkastusvirasto, Tilastokeskus)
- 27) Kustannuslaskennan jatkokehittämisen kannalta on tarkoituksenmukaista nostaa keskeiset kehittämiskohteet keskusteluun yhteisillä foorumeilla (talousjohdon tapaamiset, taloushallinnon päivät, suunnitteluvastaavien seminaarit) säännöllisesti, jotta varmistetaan yhtenäisten laskentaperiaatteiden säilyttäminen ja laskennan edelleen kehittäminen.

4.8 Kustannuslaskennan kannattavuus

Kustannuslaskenta on kuin mikä tahansa muu organisaation toiminta; siitä on hyötyä, mutta kustannusten laskeminen myös aiheuttaa kustannuksia. Kustannuslaskennan kehittämisessä periaatteena on pidettävä sitä, että kustannuslaskentaa kannattaa yleensä laajentaa niin kauan kun sen hyödyt ylittävät kustannukset. Käytännössä hyötypuoli saattaa olla määritelty jossain laissa, jonka velvoitteet on täytettävä.

Kustannustiedon hyväksikäytön kannalta yksi oleellinen asia on käytettävissä olevien kustannustietojen yksityiskohtaisuus. Valtakunnallisella tasolla tieto on summatietoa, kun taas yliopiston sisällä tietoa käytetään keskushallinnossa, laitostasolla tai yksityisen henkilön tasolla. Kustannuslaskentatiedon on oltava tarkoituksensa nähden riittävän tarkkaa. Kehittämisen johtolangaksi sopii laskentatoimen kirjallisuudessa esiintyvä toteamus: "Parempi olla suurin piirtein oikeassa kun tarkasti väärässä".

Lähteet

- Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243 muutoksineen.
- Hakonen, N., Hakonen, A., Hulkko, K. & Ylikorkala, A. (2005). Palkitse taitavasti. Palkitsemistavat johtamisen välineenä. WSOY. Helsinki.
- Hallinnosta hallintaan (2005). Hallinnon arviointi 2004-2005. Ulkopuolisen arviointiryhmän raportti. Helsingin yliopiston hallinnon julkaisuja 7/2005. Gummerus Kirjapaino Oy, 2005.
- Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisprojektin loppuraportti (1994). OPM, KTPO:n julkaisuja 20.
- Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisen jatko projekti (1995). OPM, KTPO:n julkaisuja 30.
- Korkeakoulujen kustannuslaskentakokeilu (1996). Tuloslaskentaan liittyviä kokemuksia, tuloksia ja suosituksia. 1996. OPM, KTPO:n julkaisuja 40.
- Lahti, C., Tarumo, S. & Vartiainen, M. (2004). Palkkausjärjestelmien kehittäminen. Edita.
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta 676/2000.
- Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta annetun lain muuttamisesta 1198/2003.
- Laki valtiontalouden tarkastuksesta annetun lain 2 §:n muuttamisesta 389/2000.
- Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423 muutoksineen.
- Lumijärvi, O-P, Kiiskinen, S. ja Särkilähti, T. (1995). Toimintolaskenta käytännössä. Weilin & Göös.
- Lähdesmäki, Kirsi (2003). New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen. Acta Wasaensia. No 113. Hallintotiede 7. Universitas Wasaensis 2003.
- Meklin, Pentti (2002). Valtiontalouden perusteet. Edita Oy. Helsinki.
- Opetusministeriö (2001). Ohjeet vuoden 2001 tulosalueittaisten kustannustietojen tuottamiseksi KOTA-tietokantaan.
- Opetusministeriö (2004). Yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen tutkimuksen rakenneselvitys. Selvitysmies Jorma Rantanen. Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 2004:36.
- Opetusministeriön hallinnonalan tuottavuusohjelma 2005–2009. Opetusministeriön julkaisuja 2004:31. Opetusministeriö, Talousyksikkö, 2004. (<http://www.vm.fi/tiedostot/pdf/fi/90388.pdf>)
- Parempaan tilivelvollisuuteen – valtion tilinpäätösuudistuksen periaatteet. Valtiovarainministeriö, budjettiosasto. Työryhmämuistioita 2/2003.

- Pellinen, J. (2003). Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Talentum.
- Pöllä, K. & Etelälahti, P. (2002). Valtion uudistunut taloushallinto. WSOY.
- Suomen Akatemia (2003). Rahoituspäätöstä koskevat yleiset ehdot yliopistoille, valtion tutkimuslaitoksille ja virastoille sekä hankkeiden vastuullisille johtajille (1.4.2003).
- Suomen Akatemia (2003). Hakemus SA 1.2004.
- TEKES (2004). Tutkimusrahoituksen yleiset ehdot valtion virastoille ja laitoksille 1.9.2004 lukien.
- TEKES (2005). Tutkimusrahoituksen yleiset ehdot valtion virastoille ja laitoksille 1.9.2005 lukien.
- Torppa, P. ja Wallin, J. (1996). Toimintolaskenta kehittämisen tukena. Oy Edita Ab. Helsinki
- Tukikelpoiset kustannukset ESR-projekteissa ohjelmakaudella 2000–2006. ESR-ohje, O/11/2005. Työministeriö.
- Tulosohjauksen käsikirja (2005). Valtiovarainministeriö. Hallinnon kehittämisosasto. Julkaisuja 2/2005. Edita Prima Oy. Helsinki.
- Tulosohjauksen terävöittäminen (2003). Valtiovarainministeriö. Työryhmämuistioita 9/2003. Edita Prima Oy. Helsinki.
- Valpola, A. (2000). Kehityskeskustelun mahdollisuudet. WSOY.
- Valpola, A. (2002). Onnistu kehityskeskusteluissa. WSOY.
- Valtiokonttori (2003). Taloushallintoselvitys. Loppuraportti. Bearing Point.
- Valtion maksuperustelaki 21.2.1992/150.
- Valtion talousarvioesitys 2005 (HE 151/2004 vp). Helsinki 2004. Edita.
- Yhteiskunnallisen vaikuttavuuden arviointistrategian laatiminen (2004). Valtiovarainministeriö. Valtion tulosohjaus- ja tilivelvollisuus uudistus TulosTILVE. Vaikuttavuusryhmä. 20.2.2004.
- Yhteisrahoitustyöryhmä (2003). Valtiovarainministeriö, budjettiosasto. Työryhmämuistioita 19/2003.
- Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen ja sen yhteys tulosohjaukseen ja yliopistojen rahoitukseen (1997). OPM, KTPO:n julkaisuja 48.

Tampereen yliopisto
Taloustieteiden laitos

24.3.2005

Yliopistojen taloushallinnon vastuuhenkilöt

Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen

Tampereen yliopiston taloustieteiden laitos toteuttaa opetusministeriön toimeksiannosta selvityksen yliopistojen kustannuslaskennasta. Tavoitteena on selvittää yliopistojen kustannuslaskennan tämänhetkinen tila, määritellä kustannuslaskennan olennaiset tietotarpeet ja etsiä hyviä käytäntöjä kustannuslaskennan toteuttamiseksi. Huomion kohteena on erityisesti maksullisen palvelutoiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannuslaskenta.

Tämän kyselyn tarkoituksena on hankkia tausta-aineistoa selvitystä varten. Sitä täydennetään tarvittaessa henkilökohtaisin haastatteluin. Selvityksen alustavia tuloksia esitellään yliopistojen talouspäälliköiden seminaarissa Saarenmaalla. Lisäksi järjestetään erillinen keskustelutilaisuus myöhemmin ilmoitettavana ajankohtana kesäkuussa.

Toivomme, että voisitte vastata kyselyyn tiiviisti, mutta kuitenkin riittävän yksityiskohtaisesti. Lisätietoja voitte kysyä erikoistutkija Timo Kalliolta (03 - 215 6826 tai 050 - 3011 520). Vastaukset pyydetään toimittamaan 12.4.2005 mennessä tiedostomuodossa Timo Kalliolle (timo.kallio@uta.fi).

Ystävällisin terveisin,

Pentti Meklin
professori
050 - 5642 595

Timo Kallio
erikoistutkija
050 - 3011 520

I Laskentatoimen nykytila ja toteutus

Yleiset kustannuslaskentakäytännöt

1. Millainen kustannuslaskentajärjestelmä yliopistossanne on käytössä?

- järjestelmän kuvaus ja mahdollinen nimi
- yhteydet muihin järjestelmiin (esim. kirjanpito, henkilötieto, palkanlaskenta, opiskelu, tilakustannus, työajanseuranta)
- mistä järjestelmistä tietoa haetaan
- onko tietojen haku automaattista vai tarvitaanko manuaalista työtä

Onko käytössänne toimintolaskennan sovelluksia? Jos on, niin kuinka laskenta on toteutettu?

Mitä muita kustannuslaskentaa tukevia järjestelmiä yliopistossanne on käytössä?

2. Kuinka yliopistossanne toteutetaan seuraavat laskennat?

2.1. Tuloyksikköjen kustannuslaskenta

2.1.1. Millä yksikkötasoilla laskenta toteutetaan? Valitse (x)!

- tiedekunta
- laitos
- erillislaitos
- muu, mikä: _____

2.1.2. Miten tukipalveluyksiköiden kustannukset kohdennetaan päätulosityksiköille? Valitse (x) ja selosta!

- sisäisen veloituksen kautta; mitkä kustannukset?
- vyöryttämällä; vyörytysperusteet?

2.1.3. Mitkä ovat **laskutettavien** (sisäinen veloitus) kustannusten ja **vyörytettävien kustannusten** suhteelliset osuudet (%) tukipalvelukustannuksista ja kokonaiskustannuksista? Täydennä osuudet ao. taulukkoon! Tarvittaessa selosta!

	osuus (%) tukipalvelukustannuksista	osuus (%) kokonaiskustannuksista
sisäinen veloitus		
Vyörytys		

2.2. Tulosaluelaskenta

2.2.1. Kuinka kohdistetaan opetus- ja tutkimushenkilöstön palkkakustannukset tulosalueille? Valitse (x) ja selosta!

- KOTA-ohjeiden mukaisesti (opetushenkilöstön työaikasunnitelmien perusteella)
- muulla täsmällisemmällä tavalla (esim. työajanseurannalla), miten?

2.2.2. Miten hallinnon/tukipalvelujen kustannukset kohdistetaan tulosalueille? Valitse (x) ja selosta!

- KOTA-ohjeiden mukaisesti (kaikki rahoituslähteet kattavan työpanosjakauaman mukaan)
- muulla täsmällisemmällä tavalla (esim. työajanseurannalla), miten?

2.3. Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Miten yliopistossanne lasketaan seuraavien suoritteiden kustannukset? Selosta!

- a. opintoviikko
- b. opintojakso
- c. maisterintutkinto
- d. tohtorintutkinto
- e. muut keskeiset suoritteet, mitkä?

2.4. Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat

Kuvaa maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien **laskentaprosessi!** Miten tiedot kerätään yksiköistä, missä laskelmat tehdään ja mikä taho vastaa niiden oikeellisuudesta?

2.5. Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat

Kuvaa yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien **laskentaprosessi!** Miten tiedot kerätään yksiköistä, missä laskelmat tehdään ja mikä taho vastaa niiden oikeellisuudesta?

3. Kuinka kustannuslaskenta on yliopistossanne organisoitu?

Määrittele kustannuslaskennan parissa työskentelevän **henkilöstön määrä** ja **roolit** (ohjeistus/neuvonta, laskelmien suunnittelu ja analyysi, laskennan toteutus, tiedon tuottaminen) **eri organisaatiotasolla!** Täydennä oheiseen taulukkoon!

- a. keskushallinto (taloushallinto, tutkimuspalvelut, suunnitteluyksikkö, ...)
- b. tiedekunnat
- c. laitokset
- d. projektit

	Henkilöstö- määrä yhteensä	Ohjeistus ja neuvonta	Laskelmien suunnittelu ja analyysi	Laskennan toteutus	Perustiedon tuottaminen	Muu rooli, mikä?
Keskushallinto						
Tiedekunnat						
Laitokset						
Projektit						
Yhteensä						

Kuinka usein kustannuslaskentatietoa kerätään? Valitse (x).

- jatkuvasti
- kuukausittain
- neljännesvuosittain
- kerran vuodessa

Täydentävän rahoituksen projektien hallinta

4. Millainen **projektinhallintajärjestelmä** yliopistossanne on käytössä?

Kuvaa tilannetta valitsemalla (x) seuraavista sopivimmat vaihtoehdot ja selosta!

- Koko yliopistolle on yhteinen järjestelmä (keskitetty budjetointi - seuranta)
 - järjestelmän kuvaus lyhyesti? mahdollinen nimi?
 - onko yhdistetty kirjanpitoon ja/tai muihin järjestelmiin?
- Projekteja seurataan hajautetusti useilla ja erilaisilla järjestelmillä, (esim. kirjanpidosta saadaan menotietoja, projektit seuraavat taulukkolaskentaohjelmilla)
 - millä tavalla toteutettu?
- Projektin tiedot kerätään erikseen keskushallinnossa hyväksyttävän budjetin perusteella, jolloin tarkastetaan, että kaikki erät ovat mukana.
- Muu projektinhallintajärjestelmä, mikä?

Millaisia puutteita ja ongelmia projektinhallinnassanne käytännössä esiintyy?

5. Millainen **täydentävän rahoituksen ohjeistus** yliopistossanne on (hakuprosessit, kustannusarvioiden ja rahoitussuunnitelmien laadinta, hinnoittelu, seuranta)?

- Liitäkää vastaukseksi ohjeet.
- Jos yliopistossanne ei ole koottua ohjeistusta, niin kirjoittakaa tiivis selostus käytännöistä.

6. Yleiskustannusten periminen

Millaisia **yleiskustannuslisä** yliopisto perii täydentävän rahoituksen projekteilta?

a. Onko vaihtelua rahoittajien mukaan?

Ei

Kyllä. Mitkä ovat yleiskustannusprosentit?

- SA, Tekes, EU, muut

b. Onko vaihtelua projektityyppien (esim. tutkimushanke, koulutushanke, täydennyskoulutus) mukaan?

Ei

Kyllä. Miten?

c. Kuinka suurina yleiskustannuslisät veloitetaan em. rahoittajittain

- yliopistotasolla, tiedekuntatasolla, laitostasolla?

Täydennä yleiskustannuslisien osuudet ao. taulukkoon!

%	Yhteensä	keskushallinto	tiedekunta	laitos
SA				
Tekes				
EU				
muut				

Millaisiin laskelmiin yleiskustannusten periminen perustuu? Sisältyvätkö esimerkiksi tilakustannukset yleiskustannuksiin?

Kuinka usein laskelmien perusteet tarkistetaan?

Kohdentuvatko yliopistossasi mielestäsi projekteille kaikki niiden aiheuttamat kustannukset? Perustele!

Työajanseuranta

7. Jos käytössä on **työajanseurantajärjestelmä**, kuvatkaa sitä lyhyesti!

- järjestelmän nimi ja kuvaus
- yhteydet muihin järjestelmiin
- millaista tietoa ja millä tarkkuudella (työpanoksen kohdentaminen) järjestelmä tuottaa

8. Miten laajasti **työajanseurantaa** yliopistossanne käytetään? Valitkaa (x) seuraavista vaihtoehtoista yliopistossanne vallitsevat käytännöt ja tarkentakaa vastausta selostamalla käytäntöä.

a. Systemaattisesti *koko yliopiston toiminnan* kattava järjestelmä

Ei

Kyllä. Millä tarkkuudella?

- b. Systemaattisesti *täydentävän rahoituksen toiminnan* kattava järjestelmä
- Ei
 - Kyllä. Millä tarkkuudella?
- c. Systemaattinen, *osittain täydentävän rahoituksen toiminnan* kattava järjestelmä
- Ei
 - Kyllä. Millä tarkkuudella? Kuinka suuri osuus (%) projekteista ja projektihenkilöstöstä käyttää työajanseurantaa? Kuinka kohdentatte työajanseurannan ulkopuolella olevan projektihenkilöstön virkatyöajan?
- d. Työajanseuranta on projektien oman arvion varassa ja keskushallinto kysyy projektiin käytetyn virkatyöajan määrää
- Ei
 - Kyllä. Millä tarkkuudella?
- e. Työajan käyttöä ei seurata, mutta työaika pyritään kohdentamaan laskentakohteille työsuunnitelman perusteella
- Ei
 - Kyllä. Millä tarkkuudella?
- f. Ei ole minkäänlaista järjestelmää
- Ei. Miksi?

Millaisia puutteita ja ongelmia on työajanseurantakäytännöissänne?

Tilakustannuslaskenta

9. Miten tilakustannukset kohdennetaan yleensäkin yliopistossanne? Valitse (x) sopivin vaihtoehto alla olevista ja tarvittaessa selosta!

- Tilakustannuksia ei veloiteta erikseen tulosityksiköiltä, vaan kustannukset maksetaan yliopiston yhteisistä varoista
- Yliopiston kaikki tilakustannukset veloitetaan tulosityksiköiltä, jotka vuokraavat tilat yliopistolta omilla määrärahoillaan
- Osa tilakustannuksista veloitetaan tulosityksiköiltä. Mikä osa veloitetaan ja miten jako tehdään (esim. pysyväiskäyttöiset vs. vaihtuvakäyttöiset tilat)?

Millaisia ongelmia tilakustannusten kohdentamisessa esiintyy?

10. Miten **täydentävän rahoituksen projektien tilakustannusten** käsittely on järjestetty? Valitse (x) sopivin vaihtoehto alla olevista ja tarvittaessa selosta!

- projektit/laitokset vuokraavat projektien tilat keskushallinnolta
- projektit/laitokset vuokraavat projektien tilat yliopiston ulkopuolelta
- projektit toimivat laitosten tiloissa ja laitokset kohdentavat tilavuokran projektille

- projektit toimivat laitosten tiloissa, mutta laitokset eivät kohdenna tilavuokraa projektille
- projektien tilakustannukset peritään yleiskustannuslisien kautta
- muu, mikä?

Millaisia ongelmia ja puutteita omaksumassanne käytännössä on?

11. Onko käytössänne erillinen **tilakustannuslaskentajärjestelmä**?

- Ei
- Kyllä

Jos käytössänne on erillinen tilakustannusjärjestelmä, niin kuvatkaa lyhyesti sitä.

- järjestelmän nimi ja kuvaus
- yhteydet muihin järjestelmiin
- millaista tietoa ja millä tarkkuudella järjestelmä tuottaa

Budjetointijärjestelmät

12. Millainen **budjetointijärjestelmä** yliopistossanne on käytössä?

Käytättekö budjetoinnissa kokonaisbudjetointia (ts. tulosityksiköiden budjetoinnin yhteydessä otatte huomioon ns. normaalin budjettirahoituksen lisäksi myös täydentävän rahoituksen)?

- Ei
- Kyllä
- Millä organisaatiotasolla (yliopisto, tulosityksiköt) kokonaisbudjetointia tehdään?
- Kuvaatarkemmin kokonaisbudjetin laadintaprosessia (Kuinka täydentävä rahoitus otetaan huomioon budjettirahoituksen lisäksi eri organisaatiotasolla?)

Kuinka budjetointijärjestelmänne kytkeytyy toiminnan ja talouden suunnitteluun?

Kuinka budjetointijärjestelmänne kytkeytyy tulosohjausprosessiin?

Kuinka budjetointijärjestelmänne kytkeytyy rahanjakoon?

II Laskentatoimen tuottaman tiedon riittävyys ja oikeellisuus

13. Tuottaako nykyinen kustannuslaskenta yliopiston toiminnan kannalta oikeat ja riittävät tiedot?

- yliopistotason johtamiseen
- tiedekunta- ja laitostason johtamiseen

a. Esitä arviot kustannuslaskennan tasosta (ts. tiedon riittävydestä ja oikeellisuudesta) asteikolla 1–5

(1 = heikko, 2 = välttävä, 3 = tyydyttävä, 4 = hyvä, 5 = erittäin hyvä)

VASTAUS: _____

b. Nimeä mielestäsi **viisi tärkeintä asiaa**, joista kustannuslaskennan pitää tuottaa tietoa yliopiston johtamisessa.

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

c. Nimeä viisi **suurinta ongelmaa** tällä hetkellä.

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

d. Mainitse viisi pääkohdetta, missä kustannuslaskentatietoa hyödynnetään yliopistossanne (esim. sisäinen rahanjako, ulkoiseen ohjaukseen vaikuttaminen)!

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

III Tulevaisuuden suunnitelmat

14. Mitä suunnitelmia yliopistossanne on kustannuslaskennan kehittämiseksi?

15. Muita kommentteja / ideoita tutkimuksen toteuttamisen tueksi

Yhteenveto yliopistojen vastauksista

Yliopistojen kustannuslaskennan tilaa selvitettiin kyselyllä, joka lähetettiin yliopistojen talouspäälliköille ja taloudesta vastaaville virkamiehille. Vastausprosentiksi saatiin 100 % (20/20), joskin yksi yliopisto ilmoitti, ettei heillä toteuteta kustannuslaskentaa kyselyn tarkoittamassa muodossa. Kysely koostui kolmesta kokonaisuudesta: 1) Laskentatoimen nykytila ja toteutus, 2) Laskentatoimen tuottaman tiedon riittävyys ja oikeellisuus, ja 3) Tulevaisuuden suunnitelmat. Ensimmäisessä osassa keskityttiin yleisiin kustannuslaskentakäytäntöihin ja kustannuslaskennan organisointiin, täydentävän rahoituksen hallintaan sekä erilaisiin kustannuslaskentaa tukeviin järjestelmiin kuten työajan kohdentamiseen ja tilakustannuslaskentaan. Toisen kysymyskokonaisuuden avulla pyrittiin selvittämään yliopistojen kannalta kustannuslaskennan tietotarpeita ja sen tuottaman tiedon hyödynnettävyyttä yliopistojen toiminnassa. Kolmannen osion avulla luodattiin kustannuslaskennan kehittämiseen liittyviä suunnitelmia ja odotuksia.

Keskeisten kysymysten yhteenveto

1. Laskentatoimen nykytila ja toteutus

Kustannuslaskennan toteutus - järjestelmät ja organisointi

Kustannuslaskentaa toteutetaan yliopistoissa pääsääntöisesti kerran vuodessa tilinpäätöksen yhteydessä. Kustannuslaskentaa varten ei useinkaan ole erillistä kustannuslaskentajärjestelmää, vaan tietoja kerätään monista erillisistä operatiivisista järjestelmistä, joista tärkeimpinä ovat kirjanpitojärjestelmä sekä opintoasiain- ja henkilöstöhallinnon järjestelmät. Neljä yliopistoa käyttää kustannuslaskennassaan toimintolaskentaa. Loput yliopistot toteuttavat kustannuslaskentaansa perinteisen lisäyslaskennan mukaisesti.

Kustannuslaskentatiedon kerääminen on organisoitu yleensä siten, että talousyksikkö vastaa laskentatiedon tuottamisesta keräten tiedon tulosityksiköiltä, useimmiten laitoksilta. Kustannuslaskennan parissa työskentelee keskushallinnossa 1–7 henkilöä, tosin työ painottuu parin kuukauden ajalle tilinpäätöksen laskennan yhteydessä. Tulosityksiköissä työskentelevän henkilöstön määrää on vaikea arvioida, sillä taloushallintotehtäviä tekevän henkilöstön määrä ja osaaminen perusyksiköissä ja projekteissa vaihtelee paljon. Lisäksi erityisesti kustannuslaskentatiedon tuottamisen periodittaisuus vaikeuttaa työmäärän arviointia. Kolmessa yliopistossa kustannuslaskentatietoa kerätään periaatteessa jatkuvasti ja kolmessa yliopistossa neljännesvuosittain. Täydentävän rahoituksen osalta kustannustietoa kerätään muutamassa yliopistossa myös kuukausitasolla. Yleisin käytäntö on kuitenkin kerran vuodessa tapahtuva tietojen keruu.

Kustannuslaskentakäytännöt

Kustannuslaskentaa toteutetaan erilaisilla yksikkötasoilla eri yliopistoissa. Laskennan perusyksikkö on tulosityksikköjen osalta useimmiten laitos. Joissakin yliopistoissa tietoja tuotetaan myös tiedekunta- tai osastotasolla sekä erillislaitoksittain. Yliopistotasolla tiedot kuitenkin vedetään yhteen tulosaluelaskentaa varten. Tukipalveluyksiköiden kustannukset kohdennetaan tulosityksiköille joko sisäisen veloituksen tai vyörytyksen avulla. Tässä yliopistojen käytännöt vaihtelevat. Sisäisen veloituksen kautta kustannukset voidaan kohdentaa paremmin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, mutta se myös aiheuttaa enemmän työtä. Sisäiseen veloitukseen tulisi pyrkiä lähinnä niiden kustannusten kohdentamisessa, joiden laskuttamisella on toimintaa haluttuun suuntaan ohjaava vaikutus. Muuten vyöryttämällä saadaan laskennan kannalta riittävän tarkka tieto, kunhan vain vyörytysperusteet ovat oikeat. Suhteessa tehtyyn työmäärään vyörytys on huomattavasti kustannustehokkaampi ja suositeltavampi vaihtoehto kuin sisäinen laskutus, ellei laskutus ole muutoin perusteltua riittävän ohjausvaikutuksen aikaansaamiseksi.

Tulosaluelaskennassa noudatetaan hyvin pitkälti opetusministeriön KOTA-ohjeistusta, jossa opetus- ja tutkimushenkilöstön palkkakustannukset kohdennetaan kokonaistyöaikaan (1600 h) noudattavien henkilöiden työaikasunnitelmien perusteella. Hallinnon ja tukipalvelujen tulosalueille jakamattomat kustannukset kohdennetaan kaikki rahoituslähteet kattavan työpanosjakauksen mukaan.

Suoritekoista laskentaa toteutetaan lähinnä tutkintojen hintojen osalta opetusministeriön antamien ohjeiden mukaisesti.

Kustannusvastaavuuslaskelmat laaditaan tilinpäätöstä varten liiketaloudellisesta maksullisesta palvelutoiminnasta ja julkisoikeudellisten suoritteiden osalta. Lisäksi laaditaan myös yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmat, jonka avulla pyritään selvittämään yhteisrahoitteiseen toimintaan sitoutuneen budjettirahoituksen määrä.

Projektinhallinta

Projektinhallintajärjestelmät eivät ole yliopistoissa vielä kovinkaan kehittyneitä. Varsinaisia kattavia projektinhallintajärjestelmiä ei ole, mutta muutamia erikseen räätälöityjä järjestelmiä on käytössä. Ne perustuvat lähinnä taulukkolaskentaan tai kirjanpitojärjestelmän tuottaman tiedon muokkaamiseen ja raportointiin tietovaraston avulla (datawarehouse-kanta). Järjestelmien avulla kerätään pääasiassa tietoa projektien taloudesta. Useimmissa yliopistoissa (15) projektinhallinta on hajautettu ja projekteja seurataan useilla erilaisilla välineillä eri tahoilla kuten kirjanpidosta tulostettavilla raporteilla ja erilaisilla omatekoisilla taulukkolaskentasovelluksilla. Vastaavasti hajautetun järjestelmän ohella käytetään usein (5 yliopistoa) rinnalla järjestelmää, jossa kirjanpitoon kerätään tietyt perustiedot ennen kuin projektille avataan tili kirjanpitoon.

Esimerkkejä erilaisista projektinhallintajärjestelmistä löytyy mm. VTT:stä (oma räätälöity järjestelmä), Sibelius-Akatemiasta (kaupallinen tuote räätälöitynä taloustietojen projektinhallintaan), Lappeenrannan teknillisestä yliopistosta (kaupallinen tuote käyttöönottoaiheessa kokonaisvaltaisesta taloustietojen projektinhallinnasta).

Yliopistoilla on varsin kattava ohjeistus täydentävän rahoituksen hallintaan liittyen. Tietoa löytyy useimmiten yliopistojen sisäisestä verkosta, jonne on koottu ohjeita esimerkiksi projektien hakuprosesseista, kustannusarvioiden ja rahoitussuunnitelmien laadinnasta raportointiin. Lisäksi yliopistoilla on erilaisia sopimusohjeita maksullisesta toiminnasta immateriaalioikeuksien hallintaan. Vastaavasti yliopistojen talous- ja tutkimuspalveluyksiköiden verkkosivujen kautta löytyvät linkit keskeisimpien rahoittajien sivustoille. Jotkut

yliopistot ovat koonneet ohjeistuksensa myös erillisiksi oppaiksi yksiin kansiin.

Yliopistoilla on vaihtelevia käytäntöjä yleiskustannusten kohdentamisessa ulkopuolisen rahoituksen projekteille. Yleisimmin käytetään jotain ennalta sovittua kiinteää prosenttiveloitusta, joka varataan projektilta yleiskustannusten kattamiseen heti rahoituksen saavuttua yliopistolle. Yk-lisät perustuvat yleensä yhteisrahoitteisessa toiminnassa rahoittajan käyttämiin prosentteihin ja maksullisessa toiminnassa yliopiston laskemaan prosenttiin. Projekteille ei kuitenkaan pääsääntöisesti pystytä kohdentamaan kaikkia niiden aiheuttamia kustannuksia tukipalvelujen ja hallinnon osalta.

Taulukko 8. Yliopistojen yleiskustannuslisäprosentit päärahoittajittain.

%	Keskiarvo	Min	Max	Moodi
SA	12,40	10	14	12,5
- keskushallinto	6,03	2,5	10	
- tiedekunta	7,00	-	7	
- laitos	7,28	3	12,5	
Tekes	14,22	4	46	10
- keskushallinto	7,61	4	12,5	
- tiedekunta	10,00	-	10	
- laitos	8,67	6	10	
EU	14,38	4	20	20
- keskushallinto	8,45	4	12,5	
- tiedekunta	10,00	-	10	
- laitos	9,50	8	10	
Muut	15,25	5	40	15
- keskushallinto	9,50	5	12,5	
- tiedekunta	5,25	0,5	10	
- laitos	7,25	3	10	

Työajan kohdentaminen

Työajan kohdistamiseen liittyvät järjestelmät ovat lisääntymässä yliopistoissa. Järjestelmä on hankittu tai sitä ollaan parhaillaan hankkimassa ainakin 8 yliopistossa. Kolmessa yliopistossa on tarkoitus ottaa järjestelmä käyttöön systemaattisesti koko yliopiston toiminnan kattavasti. Lappeenrannan teknillinen yliopisto on ottanut järjestelmän käyttöön koko yliopistossa 1.5.2005 lukien.

Täydentävän rahoituksen osalta systemaattinen seurantajärjestelmä on käytössä tai otetaan käyttöön 8 yliopistossa. Viisi yliopistoa käyttää työajan kohdentamisessa aika ajoin toteutettavaa kyselyä, joka on joissakin tapauksissa otantapohjainen. Kahdeksassa yliopistossa käytetään pelkästään tai edellisten ohella työsuunnitelmia työpanoksen kohdistamisessa.

Työajan kohdentamisen käytännöt:

- systemaattinen, koko yo: 1+2 (LTY + HY, TKK)
- systemaattinen, täydentävä rahoitus: 3
- systemaattinen, osin täydentävä rahoitus: 6
- kysely (osin otantapohjainen): 6
- työsuunnitelmat yksin tai edell. ohella: 9

Yliopistoille tehdyn kyselyn mukaan yksi järjestelmä on yleisimmin käytössä työajankäytön kohdentamisessa. Sole Time Management (SoleTM) -henkilötyöajan suunnittelu- ja seurantajärjestelmän käyttöönotto meneillään 8 yliopistossa. Sole TM on selainpohjainen ja helpokäyttöinen työajan suunnittelu- ja seurantajärjestelmä, jonka avulla henkilöstön työaikaa voidaan suunnitella ja kohdentaa eri tulosalueille/toiminnoille/projekteille työtehtävien mukaan.

Järjestelmän avulla voidaan tehostaa henkilöstön ajankäyttöä ja seurata työpanoksen kohdentumista halutuille kohteille. Järjestelmästä saadaan liittymät yliopistojen kirjanpito-, henkilöstöhallinta-, kustannuslaskenta- ja käyttäjähallintajärjestelmiin sekä tietovarastointiin. Järjestelmä mahdollistaa myös projektien kustannuslaskennan.

Lisäksi kustannuslaskentaa tukevia järjestelmiä ovat myös Sole Cost Management (SoleCM) kustannuskohdentamis- ja laskentajärjestelmä ja Sole Project Management (SolePRO) projektien hallintajärjestelmä.

Esimerkki Lappeenrannan teknillisen yliopiston työajan kohdentamisen käynnistämisestä.

Lappeenrannan teknillinen yliopisto otti käyttöön SoleTM -järjestelmän koko yliopiston henkilöstön kattavasti 1.5.2005. Rehtorin päätös työajankohdentamiskäytännöistä asettaa seuraavat minimivaatimukset:

- ulkopuolisen rahoituksen projekteissa kohdennus rahoittajan kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti; usein kohdennettava päivätasolla
- virastotyöaika (ei 1 600h) viikkotasolla
- 1 600 h:t kuukausitasolla
- erikseen laskutettavia ei kohdenneta.

Työajankohdentamisen peruseriaatteiksi on määritelty, että

- jokainen kohdentaa työpanoksensa käytön,
- kaikki tehty työ kohdennetaan johonkin,
- työaika kohdennetaan niin kuin työaika on käytetty,
- työajan kohdentaminen on jokaiselle sekä oikeus että velvollisuus,
- rahoitus ei ratkaise kohdentamista, vaan se mitä tehty.

Työajan kohdentamisessa on kirjattava ainakin seuraavat tiedot:

- milloin on tehty (pv / vko /kk)
- mille (projektille) on tehty
- paljonko on tehty
- mitä on tehty (lisätietoa.....)

Käyttöönotossa monia ongelmia ja ratkottavia kysymyksiä

Käyttöönoton yhteydessä on noussut esille runsaasti ongelmia ja avoimia kysymyksiä. Kysymyksiä aiheuttavat esimerkiksi matka-aikojen ja lomien (1 600 h:t) kirjaamiset. Epäselvyyttä aiheuttaa myös, mitä tietoja kirjataan suoraan järjestelmään ja mitkä kirjataan sinne välillisesti muiden järjestelmien kautta. Lisäksi tehtyjä virhekirjauksia pitäisi pystyä korjaamaan jälkikäteen, jolloin myös kirjausten tekemisen aikataulut on laadittava tarkkaan, että tiedetään, minkä jälkeen muutuskirjauksia ei enää voida tehdä. Ongelmia varten on perustettu intranetiin sivut, joilta löytyvät ohjeisto ja kysymyslista vastauksineen useimmin

kysytyistä kysymyksistä. Edelleen henkilöstöjärjestöjen kanssa on noussut esille asia tietosuojakysymysten ratkaisemiseksi.

Tietojen hyödyntäminen kustannuslaskennassa

Kerätyn työaikatiedon hyödyntäminen on välttämätöntä, sillä kustannuksista n. 65 % on henkilöstökustannuksia ja 15 % tilakustannuksia. Työaikatieto tulee varmasti aiheuttamaan yllätyksiä erityisesti ulkopuolisen rahoituksen projekteille. Tietojen hyödyntäminen on kuitenkin alkuvaiheessa, sillä kattavaa kustannuslaskentajärjestelmää ei ole käytössä. Lisäksi tiedot ovat hajallaan useassa eri järjestelmässä: työaikatiedot Sole TM:ssä, tilatiedot tilajärjestelmässä, palkat palkkajärjestelmässä, projektit projektijärjestelmässä ja muut tiedot kirjanpidossa.

Työajan kohdentamisjärjestelmän tuottamat tiedot

Työajan kohdentamisjärjestelmän käyttöönotossa yksi keskeisimmistä asioista on tarkkuustaso, jolla tietoa kerätään. Tarkkuustason määrittelevät ne tietotarpeet, joita järjestelmältä vaaditaan. Tietotarpeet vaihtelevat riippuen tiedon käyttäjästä ja hyödyntäjästä. Seuraavassa on esitetty Lappeenrannan teknillisen yliopiston tulosalueittainen tehtäväluettelo, jonka mukaan työaika kohdennetaan tulosalueille ja tarkemmille tehtäville tulosalueiden sisällä.

Valtakunnallisen aggregaattitason tiedonkeruuta varten oheisen tehtäväluettelon kautta saadaan varmasti riittävä tieto. Pääasia sen osalta on, että ulkopuolisen rahoituksen projekteille pystytään kohdentamaan niille tehty työmäärä tarkemmasta tehtäväkohtaisesta luokittelusta riippumatta.

Yliopiston sisäiseen käyttöön tulosalueille tehty tehtäväkohtainen luokittelu kattaa varmasti suurimman osan tietotarpeista, joita sisäinen johtaminen edellyttää. Sen sijaan ne tehtävät, joita ei voida suoraan kohdentaa päätoiminnoille, ovat määrittelyltään varsin yleisellä tasolla. Erityisesti puhtaasti hallintotehtäviä tekevien henkilöiden tehtävien määrittely tulisi olla selvästi tarkemmalla tasolla, jotta sillä olisi todellista informaatioarvoa johtamisen kannalta. Vaikka tukitoimintojen määrittely tulosalueiden ja projektien tietotarpeiden kannalta onkin riittävällä tasolla määriteltä (esim. yleis-, henkilöstö-, talous-, tietohallinto), niin hallinnollisten tehtävien kehittämisen kannalta tehtävämäärittely on riittämätön. Toisaalta, jos tavoitteena on vain kustannusten kohdentaminen karkealla tasolla, eikä työtehtävien kehittäminen ja uudelleenallokointi, on tämäkin tarkkuustaso nähtävä riittäväksi. Mutta silloin voidaan toisaalta kyseenalaistaa koko työajankohdentamisen järkevyys hallintotehtävien osalta.

LTY:n käyttämä tehtäväkohtainen luokittelu työajan kohdentamisessa.

Tulosalueet ja tehtävät

11 Perustutkintokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus

Tulosalue käsittää perustutkinto-opiskelijoille annettavan opetuksen ja siihen liittyvät muut tehtävät sekä perustutkintokoulutukseen kiinteästi liittyvän tutkimuksen. Koulutus ja tutkimus johtavat diplomi-insinöörin, kandidaatin tai maisterin tutkintoon. Tutkimus voidaan toteuttaa myös budjetin ulkopuolisella rahoituksella.

1101 Opetuksen suunnittelu, kehittäminen ja valmistelu

- o opetuksen vuosisuunnittelu
- o opetusmuotojen suunnittelu ja kehittäminen
- o oppimateriaalin laatiminen
- o luentojen, tenttien ja suullisten kuulustelujen valmistelu
- o koulutuksen käytännön suunnittelu ja markkinointi sekä erilaiset järjestelytehtävät

1102 Luento-opetus

1103 Muu opetus

- o pienryhmä- ja yksilöopetus
- o harjoitusten pitäminen
- o laboratoriotyöskentely
- o diplomi- ja pro gradu -töiden ohjaus

1104 Suoritusten arviointi

- o tenttien ja suullisten kuulustelujen valvominen ja tarkastaminen
- o diplomi- ja pro gradu -töiden tarkastus ja arviointi

1105 Opintohallinto

- o opiskelijavalinnat
- o opintoneuvonta (opintojen ohjaus, vastaanotot)
- o tutkintohallinto
- o diplomi- ja pro gradu -töiden hallinnollinen ohjaus ja esittely

1106 Tutkimuksen hallinnointi

- o tutkimuksen budjetointi/kustannusarvion laatiminen
- o rahoitushakemukset ja -sopimukset
- o tutkimus- ja yhteistyösopimusten tekeminen (sopimusasioiden koordinointi)
- o tutkimukseen liittyvät kokoukset ja niiden valmistelu

1107 Tutkimuksen tekeminen

- o tutkimustyön tekeminen
- o tutkimustuloksista raportointi
- o tutkimustulosten julkaiseminen ja esittely

1108 Tutkimusprojektin johtaminen

- o koskee vain projektinjohtajaa

12 Aikuiskoulutus

Aikuiskoulutus käsittää avoimen yliopisto-opetuksen ja täydennyskoulutuksen. Aikuisopiskelijoiden suorittama tutkinto-opiskelu kuuluu kohtaan perustutkintokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus tai kohtaan jatkotutkintokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus sen mukaan mihin tutkintoon koulutus johtaa.

1201 Opetuksen suunnittelu, kehittäminen ja valmistelu

- o opetuksen vuosisuunnittelu

- o opetusmuotojen suunnittelu ja kehittäminen
- o oppimateriaalin laatiminen
- o luentojen, tenttien ja suullisten kuulustelujen valmistelu
- o koulutuksen käytännön suunnittelu ja markkinointi sekä erilaiset järjestelytehtävät

1202 Luento-opetus

1203 Muu opetus

- o pienryhmä- ja yksilöopetus
- o harjoitusten pitäminen
- o laboratoriotyöskentely

1204 Suoritusten arviointi

- o tenttien ja suullisten kuulustelujen valvominen ja tarkastaminen

1205 Opintohallinto

- o opiskelijavalinnat
- o opintoneuvonta (opintojen ohjaus, vastaanotot)
- o tutkintohallinto

21 Jatkotutkintokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus

Tulosalue käsittää jatkotutkinto-opiskelijoille annettavan opetuksen ja siihen liittyvät muut tehtävät sekä jatkotutkintokoulutukseen kiinteästi liittyvän tutkimuksen. Koulutus ja tutkimus johtavat lisensiaatin ja tohtorin tutkintoon. Tämä tulosalue sisältää myös tutkimuksen, jossa tutkijana on jatkotutkinto-opiskelija sekä tutkijakoulutoiminnan. Tutkimus voidaan toteuttaa myös budjetin ulkopuolisella rahoituksella.

2101 Opetuksen suunnittelu, kehittäminen ja valmistelu

- o opetuksen vuosisuunnittelu
- o opetusmuotojen suunnittelu ja kehittäminen
- o oppimateriaalin laatiminen
- o luentojen, tenttien ja suullisten kuulustelujen valmistelu
- o koulutuksen käytännön suunnittelu ja markkinointi sekä erilaiset järjestelytehtävät

2102 Luento-opetus

2103 Muu opetus

- o pienryhmä- ja yksilöopetus
- o harjoitusten pitäminen
- o laboratoriotyöskentely
- o lisensiaatti- ja väitöskirjatoiden ohjaus

2104 Suoritusten arviointi

- o tenttien ja suullisten kuulustelujen valvominen ja tarkastaminen
- o lisensiaatti- ja väitöskirjatoiden tarkastus ja arviointi

2105 Opintohallinto

- o opiskelijavalinnat
- o opintoneuvonta (opintojen ohjaus, vastaanotot)
- o tutkintohallinto
- o lisenssiaatti- ja väitöskirjatöiden hallinnollinen ohjaus ja esittely

2106 Tutkimuksen hallinnointi

- o tutkimuksen budjetointi/kustannusarvion laatiminen
- o rahoitushakemukset ja -sopimukset
- o tutkimus- ja yhteistyösopimusten tekeminen (sopimusasioiden koordinointi)
- o tutkimukseen liittyvät kokoukset ja niiden valmistelu

2107 Tutkimuksen tekeminen

- o tutkimustyön tekeminen
- o tutkimustuloksista raportointi
- o tutkimustulosten julkaiseminen ja esittely

2108 Tutkimusprojektin johtaminen

- o koskee vain projektinjohtajaa

2109 Oma jatkotutkinto-opiskelu

22 Muu tutkimus

Tutkimus, johon ei liity tutkintoon johtavaa koulutusta eikä tutkimusta. Yleensä tutkimuksen rahoittajana on ulkopuolinen taho.

2201 Tutkimuksen hallinnointi

- o tutkimuksen budjetointi/kustannusarvion laatiminen
- o rahoitushakemukset ja -sopimukset
- o tutkimus- ja yhteistyösopimusten tekeminen (sopimusasioiden koordinointi)
- o tutkimukseen liittyvät kokoukset ja niiden valmistelu

2202 Tutkimuksen tekeminen

- o tutkimustyön tekeminen
- o tutkimustuloksista raportointi
- o tutkimustulosten julkaiseminen ja esittely

2203 Tutkimusprojektin johtaminen

- o koskee vain projektinjohtajaa

31 Yhteiskunnalliset palvelut

Yhteiskunnallisia palveluja ovat asiantuntijatehtävät, jotka eivät liity koulutukseen tai tutkimukseen, yliopiston ulkopuoliset johtokuntajäsenyydet, alueellinen vaikuttaminen sekä studia generalia -luentotoiminta. Yhteiskunnallista palvelua on myös yliopistoyhteisön ulkopuolelle suunnatun informaation välittäminen eli ulkoinen tiedotus. (Huom. Järjestelmään kirjataan vain työ, josta Lappeenrannan teknillinen yliopisto maksaa palkan.)

3101 Asiantuntijatehtävät

- o lausuntojen antaminen
- o opetus- tai tutkimustoimintaan liittymättömien julkaisujen tarkastaminen
- o tieteellisten julkaisujen toimittaminen
- o Suomen akatemian, komiteoiden tai yliopiston ulkopuolisten johtokuntien jäsenyyksiin liittyvät työt ja edustustehtävät

3102 Alueellinen vaikuttaminen

- o luottamustehtävät
- o studia generalia -luennot

3103 Ulkoinen tiedotus

3104 Hankkeen hallinnointi

- o kehittämishankkeiden budjetointi/kustannusarvion laatiminen
- o rahoitushakemukset ja -sopimukset
- o hankkeisiin liittyvät kokoukset ja niiden valmistelu

3105 Hanketyöskentely

41 Tukitoiminnot

Tukitoiminnot luovat edellytykset edellä lueteltujen tulosalueiden eli päätoimintojen toiminnalle ja ne eivät näy yliopiston ulkopuolelle. Tukitoiminnoista syntyy kustannuksia, joita ei voida kohdistaa suoraan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti päätoiminnoille. Tukitoimintaa ovat esimerkiksi hallinto yliopiston eri tasoilla (laitos, osasto, yliopisto), kehittämistoiminta sekä sisäiset palvelut kuten esimerkiksi talous- ja henkilöstöhallinto sekä tietohallinto. Tehtävät 4101 ja 4102 on tarkoitettu osastojen käyttöön ja tehtävä 4104 hallintopalvelukeskuksen käyttöön. Tehtävälle 4101 kohdennetaan sellaiset yksikön yleiset tehtävät, jotka liittyvät budjettirahoitukseen toimintaan ja tehtävälle 4102 kohdennetaan sellaiset yksikön yleiset tehtävät, jotka liittyvät yksikön ulkopuolisiin varoin rahoitettuun toimintaan.

4101 Yksikön yleiset tehtävät (budjettirahoitteinen toiminta)

- o johtotehtävät
- o henkilöstöhallinto kuten rekrytointi, suunnittelu, nimittämiskirjat, perehdyttäminen
- o osaston yleishallinto (talous, asiakirjojen tiedonhallinta, arkistointi, materiaalihankinta, tiedotus)

4102 Yksikön yleiset tehtävät (ulkopuolinen rahoitus)

- o johtotehtävät
- o henkilöstöhallinto kuten rekrytointi, suunnittelu, nimittämiskirjat, perehdyttäminen
- o osaston yleishallinto (talous, asiakirjojen tiedonhallinta, arkistointi, materiaalihankinta, tiedotus)

4103 Yliopiston yleishallinto

- o yliopiston hallintoelinten sekä sisäisten työryhmien kokoukset yms., jotka eivät liity suoraan opetukseen tai tutkimukseen

4104 Tukipalveluyksiköiden toiminta, jota ei voida suoraan kohdistaa päätulosalueille

- o Hallinto- ja henkilöstöpalveluyksikkö
- o Kehittämisyksikkö
- o Opintopalveluyksikkö
- o Talouspalveluyksikkö
- o Tietohallintoyksikkö

4105 Henkilöstökoulutus ja työmatkat, joita ei voida kohdistaa päätulosalueille

51 Poissaolot

5101 Loma

5102 Oma sairaus

5103 Muu poissaolo

- o palkalliset virkavapaat, esim. äitiysloma (niiltä osin, kuin LTY maksaa palkkaa), kertausharjoitus...

Tilakustannuslaskenta

Tilakustannusten veloitus yksiköiltä:

- | | |
|----------------------------------|-------|
| - ei veloiteta, keskitetty | 7 kpl |
| - veloitetaan | 8 kpl |
| - osa kustannuksista veloitetaan | 4 kpl |

Tilakustannukset täydentävän rahoituksen hankkeissa:

- | | |
|---|--------|
| - projekti/laitos vuokraa keskushallinnolta | 5 kpl |
| - projekti/laitos vuokraa ulkopuolelta | 1 kpl |
| - projektit laitoksilla => vuokra projektille | 5 kpl |
| - projektit laitoksilla => ei vuokraa projektille | 1 kpl |
| - sisältyy yleiskustannuslisään | 11 kpl |

Erillinen tilanhallintajärjestelmä, 10 kpl

Useita erilaisia järjestelmiä

Tietoa tilojen hallinnoinnista, varauksista, piirustuksista, kustannuksista ym.

Budjetointi- ja raportointijärjestelmät

Miksi?

- järjestelmät kehittymättömiä (ks. HY:n hallinnon arviointi)
- johdon tietotarpeet lisääntyneet

Ongelmat

- ei työkaluja sujuvaan raportointiin
- ei palvele sisäistä johtamista yksikkötasolla
- nykyjärjestelmät suunniteltu lähinnä kirjanpidon ja maksuliikkeen hoitoon

Keinot

A. Käytössä olevat

- joitakin erikseen räätälöityjä sovelluksia
- manuaalinen tietojen muokkaaminen kirjanpitojärjestelmän tietoihin tukeutuen

B. Mahdolliset

- uusien järjestelmien hankinta käynnistettävä
- hankinta (kilpailutus) suoritettava keskitetysti

Kysely:

- ei yleensä budjetointityökaluja: erikseen räätälöity järjestelmä 2 yliopistossa
- sisäisen tulossopimusprosessin yhteydessä
- kokonaisbudjetointi
 - => sovelletaan 9 yliopistossa
 - => täydentävä rahoitus huomioon (arvio)
 - => vaikutukset perusrahoituksen jakoon

2. Laskentatoimen tuottaman tiedon riittävyys ja oikeellisuus

Kustannuslaskennan taso

Yliopistojen omasta mielestä kustannuslaskenta yliopistoissa on tyydyttävällä tasolla. Asteikolla 1–5 keskiarvoksi saatiin 3,21. Seitsemän yliopistoa piti kustannuslaskennan tasoa hyvänä (4) ja kolme välttävänä (2). Useimmiten nähtiin, että yliopistojen omaan käyttöön kustannuslaskenta tuottaa riittävät tiedot. Toisaalta kritisoitiin hieman sitä, että opetusministeriön ja yliopistojen tarpeet kustannuslaskennan tuottamassa tiedossa eivät välttämättä kohtaa kovinkaan hyvin.

Tärkeimmät laskentatoimen/kustannuslaskennan tietotarpeet yliopistoissa

- tulosalueittaiset ja koulutusaloittaiset kustannustiedot
- tutkintojen ja opintoviikkojen hinnat
- hallinnon ja tukipalvelujen kustannukset
- täydentävän rahoituksen kustannukset
- maksullisen toiminnan kannattavuus
- prosessien/toimintojen kustannukset
- palveluiden hinnoittelun tuki
- yliopiston talouskehityksen suunta
- yksikkötason rahoitusriskit
- kustannustietoisuuden lisääminen
- resurssien taloudellinen ja tehokas käyttö
- tilakustannukset ja niiden kehitys
- budjetoinnin kehittäminen
- tunnusluvut vaikuttavuudesta ja tuottavuudesta

Suurimmat ongelmat yliopistojen laskentatoimessa

- työajanseuranta
- projektien hallinta
- budjetointijärjestelmien puute
- raportointijärjestelmien puute
- kustannustiedon hyödyntäminen
- kustannustietoisuuden puute
- henkilöstön ja johdon sitoutumattomuus
- rahoituksen pirstoutuneisuus
- rahoittajien erilaiset käytännöt
- kustannustietojen luotettavuus
- maksullisen toiminnan hinnoittelu
- yliopistojen ja OPM:n erilaiset tietotarpeet
- henkilöstöressurssien vähäisyys
- suuri manuaalisen työn määrä laskennassa

Laskentatoimen tietojen hyödyntäminen yliopistoissa

Sisäiset tietotarpeet ja johtaminen

- sisäisten määrärahojen jako
- hinnoittelu (tilat, opetus, palvelut)
- rahoituksen käytön suunnittelu
- johdon informointi
- "yo-tasolla ei hyödynnetä"

Ulkoiset vaatimukset

- KOTA-tietojen tuottaminen
- kustannusvastaavuuslaskelmien teko
- tunnuslukujen laskenta
- toimintakertomuksen laadinta

3. Tulevaisuuden suunnitelmat

Yliopistojen suunnitelmat laskentatoimen kehittämiseksi

- työajanseurannan käyttöönotto
- kustannuslaskennan automatisointi
- budjetointijärjestelmän kehittäminen
- raportointijärjestelmän hankinta
- kustannuslaskentakoulutuksen ja kustannustietoisuuden lisääminen
- kaikkien kustannusten kohdentaminen täydentävän rahoituksen projekteille
- tilakustannusten sisäisen veloituksen käynnistäminen

Maksullisen ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien laadintaperusteet (Tampereen yliopisto)

Vuoden 2004 kustannusvastaavuuslaskelmien laadintaperusteet vastaavat vuoden 2003 laskelmien laadintaperusteita. Henkilöstökustannukset on kaikissa laskelmissa esitetty nettomääräisinä siten, että päivärahapalautukset on vähennetty menoista.

1. Maksuperustelain mukaiset muut suoritteet

Tuotot vastaavat kirjanpidon mukaisia ta-tilin 29102112 tuottoja, joihin on kuitenkin lisätty 44 541 euroa vuokratuottoja, jotka on kirjanpidossa kirjattu muille momentin 291021 alajaottelutileille. Muut tuotot koostuvat pääosin vuokratuloista, lisäksi on huomioitu käyttöomaisuuden myynti ja korkotuotot, joiden osuus on kuitenkin vähäinen. Pitkäaikaisten tutkimusprojektien tuotot on kohdistettu tilivuodelle projektin valmistumisasteen mukaisesti. Tulot on pyritty laskuttamaan projektin etenemisen mukaisesti. Laskelma ei sisällä maksullisen toiminnan talousarvion tilille kirjattuja tuottoja näkyvyys- ja imagohyödyistä, eikä niitä vastaavia kustannuksia.

Erilliskustannukset on esitetty pääosin projektien kirjanpidon mukaisesti. Vuokrat on veloitettu maksullisen toiminnan projekteilta sisäisenä vuokrana joko todellisen tilankäytön perusteella tai laskennallisesti 10 % palkkausmenoista. Lisäksi lukuun sisältyvät yksiköiden maksullisen toiminnan tililtä maksamat ulkoiset vuokrat. Vuokrakustannuksiin on laskennallisesti lisätty kustannuserä, joka vastaa ulkopuolisilta tilankäyttäjiltä kertynyttä vuokratuottojen summaa, koska vastaavia vuokrakuluja ei kirjanpidossa ole kohdistettu maksulliselle toiminnalle.

Osuus yhteiskustannuksista on pyritty arvioimaan käytettävissä olevien tietojen perusteella la mahdollisimman kattavasti. Osuus laitosten yhteisistä kustannuksista sisältää seuraavat erät

- laitoksittain maksullisen toiminnan osuutta kokonaismenoista vastaava osuus laitoksen perusvoimavaroin tai työllisyysvaroin rahoitetuista hallinto-, toimisto- ja opetuksen ja tutkimuksen apuhenkilöstön palkkakustannuksista,
- opetus- ja tutkimushenkilöstön maksullisen toiminnan hankkeisiin liittyvän työpanoksen kustannus on laskettu opetus- ja tutkimushenkilöstön projektikohtaisesti ilmoittaman tuntimäärän perusteella.
- maksullisen toiminnan osuutta yksikön kokonaismenoista vastaava osuus täydennyskoulutuskeskuksen perusvoimavarojen käytöstä.

Opetus- ja tutkimushenkilöstön virkatyönä tekemää työpanosta koskeva kysely on tehty erikseen kevät- ja syyslukukaudelta, kun kysely aikaisempina vuosina on tehty vain kerran vuodessa.

Osuutena tukitoimintojen kustannuksista on esitetty maksullisen toiminnan kokonaisvo-lyymiä vastaava osuus hallintokeskuksen yhteisistä menoista (ml. tilahallinto), henkilöstö- ja lakiasiainosaston ja talousosaston menoista, sekä kirjaston ja tietokonekeskuksen perusvoima-varoin rahoitetuista menoista. Maksullisen toiminnan osuus koko yliopiston menoista vuonna 2004 oli 11,1 %.

Yhteiskustannuksiin sisältyy yhteensä 13 587 euroa työllisyysvaroin rahoitettuja palkkausmenoja.

Poistot laitteista ja kalustosta sisältää laitoksittain lasketun maksullisen toiminnan osuutta vastaavan osuuden käyttöomaisuuskirjanpidossa laitokselle kohdistetuista poistoista ja maksullisen toiminnan osuutta yliopiston kokonaismenoista vastaavan osuuden tukipalvelu-yksiköiden ja yliopiston yhteisistä poistoista (11,1 %). Korko on maksullisen toiminnan osuutta vastaava osuus yliopiston taseen mukaisen koko käyttöomaisuuden alku- ja loppusal-don keskiarvolle lasketusta korosta. Lisäksi on laskettu korko maksullisen toiminnan käytössä olevien vaihto-omaisuusvarastojen keskimääräiselle arvolle. Maksulliseen toimintaan liittyviä vaihto-omaisuusvarastoja olivat vuonna 2004 julkaisujen myyntiyksikön varasto ja kudoskor-jauskeskus Regean luupankki. Näiden varastojen muutosta vastaava oikaisu on lisäksi tehty erilliskustannusten aineiden ja tarvikkeiden kustannuksiin. Korkoprosenttina on käytetty val-tiokonttorin ilmoittamaa laskennallista keskiporkoprosenttia, joka vuodelle 2004 oli 3 %.

2. Kustannusvastaavuuslaskelma maksuperustelain mukaisista hintatuetuista suoritteista

Laskelmassa esitetyt tuotot ja erilliskustannukset vastaavat ta-tilille 2910212 kirjattuja tuloja ja menoja.

Osuus yhteiskustannuksista on laskettu noudattaen samoja periaatteita kuin muita maksullisia suoritteita koskevassa laskelmassa.

3. Julkisoikeudelliset suoritteet

Opetusministeriön 25.1.1993 kirjasto- ja tietopalveluista perittävistä maksuista ja avoi-mesta korkeakouluopetuksesta korkeakouluissa perittävistä maksuista antamien päätös-ten perusteella korkeakoulujen maksullisia julkisoikeudellisia suoritteita ovat valtion, kuntien ja valtionapulaitosten kirjastoille annettavat ja välitettävät kirjaston kaukopolve-lut ja vastavuoroisuuteen perustuvat ulkomaille annettavat kaukopalvelut sekä avoin kor-keakouluopetus. Opetusministeriön asetuksen 1252/20004 perusteella julkisoikeudelli-sia suoritteita ovat lisäksi kasvatustieteellisistä tutkinnoista ja opettajankoulutuksesta annetun asetuksen (576/1995) 22 §:n 4 momentin nojalla annettu vastaavuustodistus ja vastaavuustodistusta koskevaan hakemukseen annettu hylkäävä päätös sekä opetusminis-teriön asetuksen 211/2003 perusteella terveydenhuollon ammattihenkilöistä annetun asetuksen (564/1993) 14 §:ssä tarkoitettuun kuulustelun järjestäminen. Kirjaston kau-kopalveluista peritään lähetyskustannusten ja suoritteen tuottamisen johdosta muille suoritettujen maksujen mukainen maksu. Avoimen korkeakoulun suoritteiden osalta maksut peritään monimuoto-opetusjärjestelyistä, oppimateriaaleista ja opetuksen liitän-näispalveluista omakustannusarvon mukaisena. Opetusministeriön em. päätösten mu-kaisesti tuloilla ei ole tarkoitus kattaa toiminnasta aiheutuvia kokonaiskustannuksia. Vas-taavuustodistuksesta ja terveydenhuollon ammattihenkilöiden kuulustelujen järjestämi-sestä peritään asetuksen mukainen kiinteä maksu.

Edellä mainituista suoritteista kertyneet tuotot on kirjattu kirjanpitoon ta-tilille

291021112 ja otettu laskelmaan kirjanpidon mukaisina.

Avoimen korkeakoulun erillismenoina laskelmassa on esitetty kirjanpidon mukaisesti kaikki avoimen korkeakoulun menot. Lisäksi erillismenoihin sisältyviin vuokratukustannuksiin on lisätty avoimen korkeakoulun suhteellista osuutta vastaava osuus täydennyskoulutuskeskuksen yhteisistä vuokrasta. Osuus laitoksen yhteisistä kustannuksista sisältää avoimen korkeakoulun suhteellista osuutta vastaavan osuuden täydennyskoulutuskeskuksen yhteisistä kustannuksista.

Kirjaston kaukopalvelun erilliskustannukset sisältävät kirjanpitoon kirjatut kaukopalvelun erillismenot ja toimintaan käytetyn työajan perusteella lasketut palkkausmenot. Vuokratukustannuksina on avoimen korkeakoulun erillismenoina maksamat vuokrat ja kaukopalvelun käytössä olevia tiloja vastaava osuus kirjaston vuokrasta. Osuus laitoksen yhteisistä kustannuksista sisältää julkisoikeudellisen kaukopalvelun suhteellista osuutta vastaavan osuuden kirjaston hallinnon palkkausmenoista.

Terveydenhuollon kuulustelujen järjestämisestä aiheutuneet erilliskustannukset on esitetty kirjanpidon mukaisina lukuun ottamatta vuokria, jotka on arvioitu laskennallisesti 10 %:ksi palkkauskustannuksista. Osuus laitoksen yhteisistä kustannuksista sisältää arvioituun työaikaan perustuvan osuuden lääketieteellisessä tiedekunnassa ja lääketieteen laitoksella kuulustelujen järjestämiseen osallistuvien henkilöiden palkasta.

Kasvatustieteellisistä tutkinnoista ja opettajankoulutuksesta annetun asetuksen nojalla annettiin yliopistossa yhteensä kahdeksan vastaavuustodistusta. Todistuksen antamiseen liittyvät kustannukset on arvioitu tiedekuntien opintoasiainpäälliköiden arvioiman asian käsittelyyn käytetyn keskimääräisen työajan perusteella. Toimintaan liittyvät tuotot ja kustannukset olivat vähäisiä.

Osuus tukitoimintojen kustannuksista, poistoista ja koroista on kohdistettu kaikille em. suoritteille toiminnan laajuutta vastaavana suhteellisenä osuutena samoin periaattein kuin liikeloudellisen maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmassa.

Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannuksia koskevan laskelman laadintaperusteet

Yhteisrahoitteisen toiminnan erillismenot ja tuotot vastaavat kirjanpidossa ta-tileille 2911021131, 291021132 ja 291021133 kirjattuja tuottoja ja kuluja.

Osuus yliopiston yhteisistä kustannuksista sisältää seuraavat erät:

Osuus laitosten yhteisistä kustannuksista:

- Opetus- ja tutkimushenkilöstön projektikohtaisesti ilmoittama työpanos yhteisrahoitteisen toiminnan projekteissa.
- Yhteisrahoitteisen toiminnan suhteellista palkkaosuutta kaikista palkkausmenoista vastaava osuus laitoksen hallinto-, toimisto- ja tutkimusta avustavan henkilöstön palkkauskustannuksista.
- Yhteisrahoitteisen toiminnan palkkaosuutta vastaava osuus laitoksen toimitilojen kokonaiskustannuksista siltä osin, kun tilakustannuksia ei ole kohdistettu suoraan projektille.

Osuus tukitoimintojen kustannuksista:

- Yhteisrahoitteisen toiminnan erillismenojen suhteellista osuutta vastaava osuus (6,9 %) hallintokeskuksen, kirjaston ja tietokonekeskuksen toiminnalle tuottamien tukipalvelujen kustannuksista.

Poistot laitteista ja kalustosta

- Yhteisrahoitteisen toiminnan suhteellista osuutta vastaava osuus laitosten ja tukipalvelujen poistoista.

Korot laitteista ja kalustosta

- 6,9 % yliopiston taseen mukaisen koko käyttöomaisuuden alku- ja loppusaldon keskiarvolle lasketusta korosta. Korkoprosenttina on käytetty valtiokonttorin ilmoittamaa laskennallista keskiorkoprosenttia, joka vuodelle 2004 oli 3 %.

Harjoittelukoulujen maksuperustelain mukaiset muut suoritteet

Kustannusvastaavuuslaskelman tuotot vastaavat ta-tilille 291024 maksullisen toiminnan projekteille kirjattuja tuottoja lukuun ottamatta tuottoja.

Erillismenoina on esitetty projekteille kirjanpidossa kohdistetut erillismenot sekä niiden lisäksi laskennallisesti

- keskimääräistä oppilaskustannusta vastaavat opetuksen ja oppilasruokailun palkka- ja materiaalien kerrottuna ylimääräisten (harjoittelukoulujen toimintamenobudjettiin sisällyttämättömien) oppilaspaikkojen määrällä
- keskimääräistä ateriakustannusta vastaavat palkka- ja elintarvikemenot kerrottuna maksullisten aterioiden määrällä sekä
- vuokratuottoja vastaava määrä vuokramenoja.

Laitosten yhteiskustannuksina on esitetty

- ylimääräisiä oppilaspaikkojen suhteellista osuutta vastaava osuus koulun muista menoista lukuun ottamatta kiinteistömenoja,
- maksullisiin aterioihin liittyvinä kiinteistömenoina 27 % aterioiden erilliskustannuksista.

Osuus tukitoimintojen kustannuksista:

- erillismenojen suhteellista osuutta vastaava osuus hallintokeskuksen ja tietokonekeskuksen toiminnalle tuottamien tukipalvelujen kustannuksista.

Poistot laitteista ja kalustosta

- erillismenojen suhteellista osuutta vastaava osuus harjoittelukoulujen ja tukipalvelujen poistoista.

Korot

- erillismenojen suhteellista osuutta vastaava osuus harjoittelukoulujen käyttöomaisuuden alku- ja loppusaldon keskiarvolle lasketusta korosta.

Kustannuslaskentaprosessin kuvaus ja vyörytysperusteet (Tampereen yliopisto)

Tulosalueet

Tampereen yliopiston kustannuslaskenta pohjautuu Opetusministeriön määrittelemiін tulosalueisiin

Koulutus

11 Perustutkintokoulutus

12 Aikuiskoulutus

Tutkimus

21 Jatkokoulutus ja siihen liittyvä tutkimus

22 Tutkimus, joka ei suoraan liity koulutukseen

23 Taiteellinen toiminta

Yhteiskunnalliset palvelut

31 Yhteiskunnalliset palvelut

Tulosalueiden yhteiset kustannukset

41 Tulosalueiden yhteiset

Muulla perusteella kohdistettavat kustannukset

51 Työajan perusteella kohdistettavat palkat

Vaihe 1. Tulosyksikön välittömien kustannusten kohdistaminen tulosalueille

Välittömistä kustannuksista suuri osa on opetushenkilöstön palkkausmenoja, jotka kohdennetaan tulosalueille työajan perusteella vaiheessa 2. kuvatulla tavalla. Aineet ja tarvikkeet, muut palkat ja palkkiot, palveluiden hankinta, tilakustannukset, sisäisten palveluiden veloitukset ja muut välittömät kustannukset on kohdennettu seuraavasti

- Projektien menot: Jokaiseen projektinumeroon on kytketty tulosaluetunniste. Siten projektin menot kohdistetaan kokonaisuudessaan yhdelle tulosalueelle projektin tarkoituksen mukaan.
- Perusvoimavarat: Ilman projektikoodia kirjatut menot kohdistetaan tulosalueille yksikön kokonaiskustannusten tulosaluejakauman suhteessa.

Sisäisellä laskutuksella rahoitetut tukipalvelut, kuten tilakustannukset sisältyvät välittömiin kustannuksiin. Myös yksiköiden ulkopuolisen rahoituksen perusteella maksama yleiskustannusveloitus sisältyy yksiköiden välittömiin kustannuksiin ja vähentää siten yliopiston

erittelemättömistä yksiköille vyörytettyjä kustannuksia.

Käyttöomaisuuden poistot on kohdistettu kirjanpidossa tulosityksiköille. Tulosityksikön poistot on kohdistettu tulosalueille kertyneiden kokonaiskustannusten suhteessa.

Vaihe 2. Työajan perusteella kohdistettavien palkkauskustannusten kohdistaminen päätulosalueille

Opetus- ja tutkimushenkilöstön palkkauskustannukset on laskennallisesti jaettu päätulosalueille työajan käytön perusteella. Vuoden 2004 kustannuslaskennassa työajan jakaumatiedot on saatu opetus- ja tutkimushenkilöstön laatimista työsuunnitelmista lukuvuodelle 2004–2005. Työsuunnitelmien perusteella on muodostettu laitoksittain virkanimikekohtaiset työaikajakaumat, joiden perusteella on kohdistettu vastaavan henkilöryhmän palkkausmenot.

Vaihe 3. Tukipalvelujen nettokustannusten kohdistaminen päätulosityksiköille

Tukipalveluyksikköjen nettokustannuksina on vyörytetty menot, joita ei ole rahoitettu sisäisen tai ulkoisen laskutuksen avulla. Tukipalveluyksiköiden kustannuksista on myös jätetty vyöryttämättä kustannukset, jotka ovat aiheutuneet sellaisista yksikön tuottamista suoritteista, joita on itsessään pidettävä pääsuoritteena. Varsinaisten tukipalvelujen lisäksi on vyörytetty päätulosityksiköille sellaisten opetusta antavien yksiköiden perusopetuksesta aiheutuvat menot, jotka eivät tuotaneet omia tutkintoja.

Vyörytysjärjestys

1. Teknisten palveluiden keskuksen kustannukset on vyörytetty päätulosityksiköille ja kaikille muille tukipalveluyksiköille.
2. Tietokonekeskuksen kustannukset on vyörytetty päätulosityksiköille ja kaikille muille tukipalveluyksiköille paitsi teknisten palveluiden keskukselle.
3. Yliopiston erittelemättömät kustannukset on vyörytetty päätulosityksiköille ja kaikille muille tukipalveluyksiköille paitsi jo vyörytetyille.
4. Hallintokeskuksen kustannukset on vyörytetty päätulosityksiköille ja kaikille muille tukipalveluyksiköille paitsi jo vyörytetyille.
5. Muita tukipalveluyksiköiden välisiä vyörytyksiä ei ole tehty, joten seuraavaksi kielikeskuksen, kirjaston ja tiedekuntien kustannukset on vyörytetty päätulosityksiköille.

Vyörytysperusteet:

1. Teknisten palveluiden keskuksen kustannukset

- Yksiköiden toimitilojen pinta-alan suhteessa. Tpk:n kustannuksista pääosa rahoitettiin sisäisellä laskutuksella.

2. Tietokonekeskuksen kustannukset

- Tietokonekeskuksen arvion mukaan yksikön kustannuksista kohdistui asiakasryhmän perusteella 36 % opiskelijapalveluihin, 43 % laitosten palveluihin ja 21 % hallinnon palveluihin. Tällä perusteella 36 % kustannuksista on kohdistettu yksiköille perustutkinto-opiskelijoiden lukumäärän suhteessa, 43 % henkilötyövuosien suhteessa muille yksiköille kuin hallintokeskukselle ja tpk:lle ja 21 % hallintopalveluille.

3. Yliopiston erittelemättömät kustannukset

- Tulosityksiköiden kokonaismenojen suhteessa.

4. Hallintokeskuksen kustannukset

- Henkilöstö- ja lakiasian osaston kustannukset yksiköiden palkanmaksutapahtumien suhteessa.
- Talousosaston kustannukset muiden kirjanpilotapahtumien kuin palkanmaksutapahtumien suhteessa. Konekielisesti siirrettyjen laskutustapahtumien lukumäärä on painotettu kertoimella 0,33.
- Opinto- ja kansainvälisten asioiden osaston kustannuksista 18 % (vastaa jatkotutkinto-opiskelijoiden osuutta kaikista opiskelijoista) on jaettu yksiköille jatkotutkinto-opiskelijoiden suhteessa tulosalueelle 21 ja 82 % perustutkinto-opiskelijoiden suhteessa tulosalueelle 11.
- Muut hallintokeskuksen kustannukset (hallintokeskuksen yhteiset, tilahallinto, yleissuunnittelu ja tiedotusasiat) on kohdistettu yksiköiden kokonaismenojen suhteessa.

5. Kirjaston kustannukset

- Kirjaston lainaajatilaston perusteella yliopistoyhteisön ulkopuolisten lainaajien prosenttiosuuden suurin osuus kirjaston henkilöstökustannuksista jätettiin vyörytyksen ulkopuolelle. Nämä kustannukset katsottiin kirjaston tuottamien pääsuoritteiden kustannuksiksi yhteiskunnallisten palvelujen tulosalueella.
- Kirjaston yhteisten hallintokustannusten osuus (9,0 htv:n palkkausmenot), tilakustannukset ja kirjastolle vyörytetyt tukipalvelujen kustannukset kohdistettiin osastokirjastoille näiden henkilöstömäärän suhteessa.
- Muut kustannukset osastokirjastoittain kunkin osaston vaikutuspiirissä oleville laitoksille 40 % htv:n ja 60 % suoritettujen opintoviikkojen perusteella lukuunottamatta lääketieteellistä osastokirjastoa, jossa suhde oli 50 % / 50%.

6. Kielikeskuksen kustannukset

- Perustutkinto-opetuksen kustannukset on vyörytetty opiskelijan pääaineen mukaiselle laitokselle suoritettujen opintoviikkojen mukaisessa suhteessa tulosalueelle 11.
- Muiden tulosalueiden kustannukset jäävät yksiköille sen omina päätulosalueille kuuluvien suoritteiden kustannuksina.

7. Tiedekuntahallinnon kustannukset

- Tiedekuntien yhteiset kustannukset perus- ja jatkotutkinto-opiskelijoiden suhteessa.

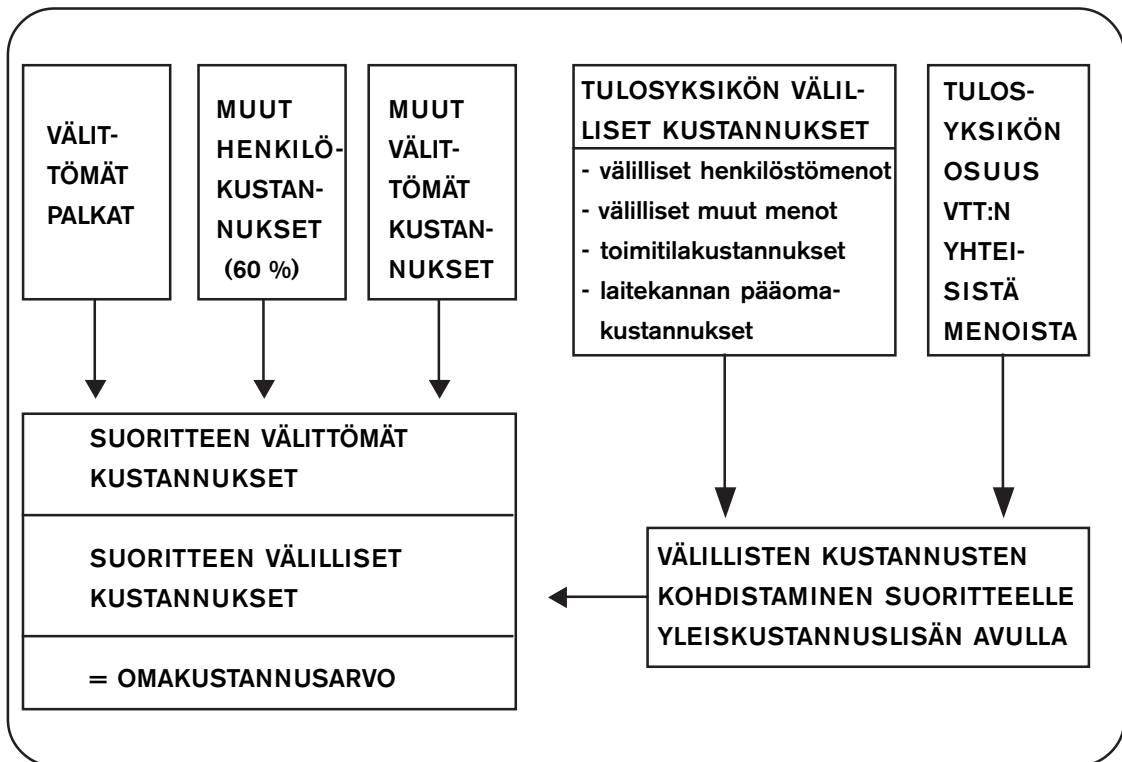
Vaihe 4. Tulosalueiden yhteisten kustannusten vyöryttäminen päätulosalueille

Viimeisessä vaiheessa päätulosityksiköiden tulosalueelle 41 tulosalueiden yhteiset kertyneet kustannukset on kohdistettu päätulosalueille niille kertyneiden kustannusten suhteessa.

Erilaisten luokitteluperusteiden vuoksi rahoituslähteittäisiä kustannustietoja ei voida suoraan verrata talousarvion toteutumalaskelmaan.

Esimerkki projektin omakustannusarvon muodostumisesta (VTT)

Projektin omakustannusarvon (OKA) muodostuminen



Esimerkki hankkeen talousarviosta ja kustannusten kirjausperiaatteista.

Välittömät kustannukset

Välittömät kustannukset ovat kustannuksia, jotka voidaan suoraan kohdistaa projektille.

1) Henkilö-/työkustannukset

a. Maksettavat palkat ja palkkiot

- Hankkeeseen palkattavien henkilöiden palkat
- Hankkeelta laskuttavien budjettivaroilla palkattujen henkilöiden palkkiot (esim. projektin johtaminen)
- *Kirjataan projektille suoraan kirjanpidossa*

b. Hankkeeseen osallistuvan budjettivaroilla palkatun henkilöstön työpanosta vastaava palkka (virkatyönä tehty työ)

- työhön osallistuminen
- työn ohjaus
- toimistotyö
- laboratoriotyö
- muut avustavat tehtävät
- *Kirjataan hankkeelle toteutuneen työajan käytön mukaan. Se osa kustannuksista, jota ei ole mahdollista käsitellä välittöminä kustannuksina, otetaan huomioon välillisinä kustannuksina ja sisällytetään yleiskustannuslisään.*

Palkkakustannukset _____ •

Henkilösivukustannukset: organisaatiokohtainen osuus palkkakustannuksista (HSK-kerroin, noin 40–70 %; sis. lomarahaa, sotu, eläkemaksu, terveydenhoito, vakuutukset, sairaus- ja loma-ajan palkka tai sijaisen palkkaus ja lomakorvaus, muut palkalliset poissaolot)

HSK-kerroin * Palkkakustannukset _____ •

Työkustannukset yhteensä _____ •

2) Tilakustannukset

Hankkeen käytössä olevien tilojen kustannukset (sisäinen vuokra)

- tilakustannuksiin sisältyy: tilavuokra, sähköt, siivous, tilapalvelut
- tiedot tilahallintajärjestelmästä (toimistotilat, luento- ja kokoustilat, osuus yhteisistä tiloista)
- *Kirjataan projektille tilahallintajärjestelmästä toteutuneen käytön mukaan.*

Tilakustannukset yhteensä _____ •

3) Laitekustannukset

- suoritteiden tuottamisessa käytettävien yliopiston laitteiden laskennallinen kustannus
- *Kirjataan projektille käyttötuntien mukaan. Jos ei ole mahdollista käsitellä välittöminä kustannuksina, niin otetaan huomioon välillisinä kustannuksina yleiskustannuslisässä.*

Laitekustannukset yhteensä _____ •

4) Aineet ja tarvikkeet (VALKI-liikekirjanpidon tilikartan mukaan)

- Arvoltaan vähäiset koneet ja laitteet
- Toimistotarvikkeet
- Kirjat, lehdet ja muut painotuotteet
- Muut aineet ja tarvikkeet

5) Palvelujen ostot (VALKI-liikekirjanpidon tilinkartan mukaan)

- Painatuspalvelut
- Tietoliikenne palvelut
- Atk:n käyttöpalvelut
- Muut toimistopalvelut
- Asiantuntijapalvelut

6) Muut kustannukset (VALKI-liikekirjanpidon tilikartan mukaan)

- Matkakustannukset
- Muut henkilöstölle maksettavat kustannukset
- *Kohdat 4–6 kirjataan hankkeelle ulkopuolisen laskun tai sisäisen veloituksen mukaan. Se osa kustannuksista, jota ei ole mahdollista käsitellä välittöminä kustannuksina, otetaan huomioon välillisinä kustannuksina ja sisällytetään yleiskustannuslisään.*

Muut välittömät kustannukset yhteensä _____ •

Välittömät kustannukset yhteensä _____ •

Välilliset kustannukset (yk-lisä)

Välilliset kustannukset ovat kustannuksia, joita ei voida suoraan kohdistaa projektille. Välilliset kustannukset lasketaan projektille mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta toteuttavan yk-lisän avulla.

Välillisten kustannusten (yk-lisän) suuruus vaihtelee organisaatioittain riippuen sisäisen veloituksen käytännöistä ja välillisten kustannusten suhteellisesta osuudesta.

Yk-lisä voidaan laskea prosentteina parhaiten aiheuttamisperiaatetta toteuttavan tekijän mukaan, esim. prosentteina hankkeen välittömistä kustannuksista.

Lasketaan joko yksi yk-lisä koko yliopistolle tai erikseen yliopiston organisaatiotasolle, joista koostaan yliopiston yk-lisä

- laitoksen yk-lisä-%
- tiedekunnan yk-lisä-%
- yliopiston keskushallinnon ja muiden tukipalvelujen yk-lisä-%
- *Kirjataan projektille rahoituksen saapuessa.*

Välilliset kustannukset yhteensä _____ •

Omakustannusarvo yhteensä (ed. summa) _____ •
(OKA = välittömät + välilliset kustannukset)

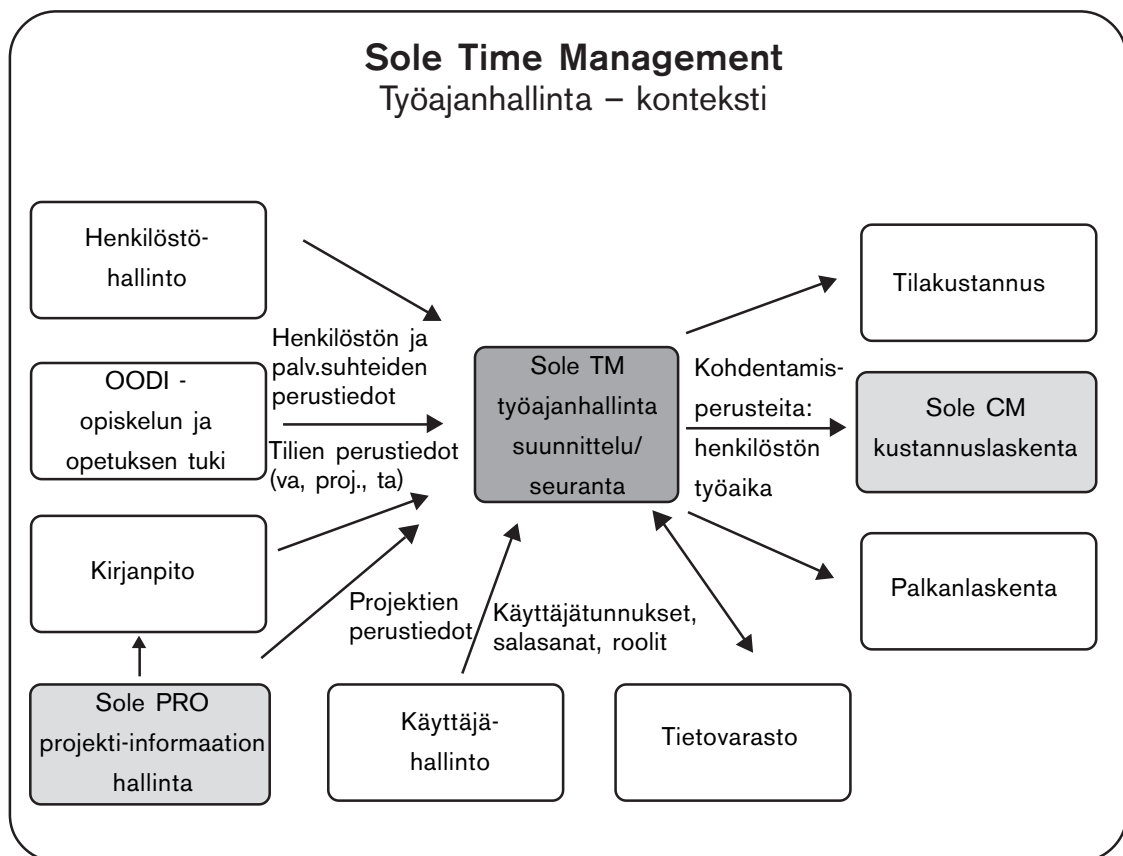
Voitto _____ •

Arvonlisäveroton hinta (alv 0 %) _____ •

Arvonlisäverollinen hinta (alv 22 %) _____ •

Esimerkki työajanhallintajärjestelmästä

Sole TM -työajanhallintajärjestelmän yhteydet muihin tietojärjestelmiin.



Otteita valtion talousarvioasetuksesta

Tiliviraston toimintakertomus

65 § (7.4.2004/254)

Tiliviraston tilinpäätökseen kuuluvan **toimintakertomuksen** tulee sisältää:

1) johdon katsaus toimintaan ja etenkin siinä tapahtuneisiin tärkeimpiin muutoksiin sekä johdon arvio tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä varainhoitovuoden aikana (*johdon katsaus*);

2) toiminnan taloudellisuutta ja tuottavuutta, maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot (*toiminnallisen tehokkuuden tiedot*);

3) suoritteiden määrää ja aikaansaatuja julkishyödykkeitä koskevat tärkeimmät tiedot sekä palvelukykyä, suoritteiden ja julkishyödykkeiden laatua ja niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot samoin kuin selvitys toiminnan vaikutuksista yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen (*tuotos- ja laadunhallinnan tiedot*);

4) tärkeimmät tiedot henkilöstömäärästä, henkilöstön rakenteesta eri tehtäväryhmissä, henkilöstökuluista ja niiden rakenteesta ja työhyvinvoinnista sekä niiden kehityksestä samoin kuin osaamisen ja muun aineettoman pääoman kehityksestä sekä toimintojen ja palveluiden uusiutumisesta (*henkisten voimavarojen hallinnan tiedot*);

5) tärkeimmät tiedot tiliviraston valtionapujen sekä muiden valtiontukien ja vastaavien siirtomenojen sekä tiliviraston toimeenpanemien sijoitusmenojen vaikuttavuudesta (*siirto- ja sijoitusmenojen vaikuttavuustiedot*);

6) tilinpäätöslaskelmien analyysi, jossa selvitetään tilinpäätöslaskelmista ilmeneviä seikkoja talouden kehityksestä ja rakenteesta sekä talouden ja tuloksellisuuden välisiä yhteyksiä (*tilinpäätösanalyysi*);

7) arviointi sisäisen valvonnan ja siihen sisältyvän riskienhallinnan asianmukaisuudesta ja riittävytydestä sekä sen perusteella laadittu lausuma sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehittämistarpeista (*sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma*);

8) tärkeimmät tiedot toiminnan vaikutusten ja vaikuttavuuden arvioinneista, jos varainhoitovuoden aikana on tilivirastoon kuuluvasta toiminnasta tehty laajempi vaikutusten ja tuloksellisuuden arviointi (*arviointien tulokset*);

9) yhteenveto havaituista valtion tai sen vastuulla oleviin varoihin liittyvistä väärinkäytöksistä ja rikoksista sekä esitutunnasta ja oikeudenkäynneistä samoin kuin muista väärinkäytösten ja rikosten vuoksi käynnistetyistä menettelyistä (*virheitä ja väärinkäytöksiä koskevat yhteenvetotiedot*) sekä valtionapuviranomaisena tai muuna valtion rahoitusta myöntävänä viranomaisena toimivassa virastossa ja laitoksessa lisäksi yhteenveto valtiontukien tai rahoituksen varojen takaisinperinnöistä (*takaisinperintää koskevat yhteenvetotiedot*).

Ministeriön tilinpäätöskannanotto

66 i § (7.4.2004/254)

Tilinpäätöskannanotossa ministeriön on lausuttava:

- 1) arvio tuloksellisuudesta ja sen kehityksestä sekä 11 §:n mukaisesti asetettujen tulostavoitteiden toteutumisesta;
- 2) ovatko käytetyt tuloksellisuuden raportoinnin perusteet ohjauksen ja tulosvastuun kannalta asianmukaisia sekä ministeriön kanta kehittämistarpeista;
- 3) mihin toimenpiteisiin tilivirastossa tai rahastossa sekä tilivirastoon mahdollisesti kuuluvissa virastoissa ja laitoksissa on tarpeen ryhtyä tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi;
- 4) mihin toimenpiteisiin ministeriö ryhtyy tilinpäätöksen johdosta ja tuloksellisuuden parantamiseksi.

Jos ministeriö on 11 §:n mukaisesti asettanut tulostavoitteet virastolle ja laitokselle, joka ei ole tilivirasto, ministeriön on annettava perusteltu kannanotto toimenpiteistä, joihin viraston tai laitoksen toimintakertomus ja sen taloutta ja toimintaa koskevat valtiontalouden tarkastusviraston tilintarkastuskertomukset antavat aiheita. Toimintakertomuksen johdosta annettavaa kannanottoa koskee soveltuvin osin, mitä 1 momentissa säädetään tilinpäätöskannanotosta.

Ministeriön on lähetettävä kannanottonsa tiedoksi valtiovarainministeriölle sekä valtiontilintarkastajille, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja valtiokonttorille. Kannanotot sijoitetaan valtiokonttorin ylläpitämään yleisessä tietoverkossa saatavilla olevaan tietopalveluun, jollei kannanoton joidenkin osien osalta julkisuuslaista muuta johdu.

Valtion tilinpäätöskertomukseen

tuleva ministeriön kuvaus

68 a § (7.4.2004/254)

Valtion tilinpäätöskertomuksen valmistelua varten ministeriön on annettava viimeistään varainhoitovuotta seuraavan huhtikuun 15 päivänä valtiovarainministeriölle ehdotuksensa valtion talousarviosta annetun lain 18 §:ssä säädetyllä tavalla oikeat ja riittävät tiedot antavaksi toimialansa toiminnan tuloksellisuuden kuvaukseksi. Ministeriön on annettava ehdotuksessa toimialansa tuloksellisuuden kuvaukseksi käänнос toiselle kansalliskielelle viimeistään varainhoitovuotta seuraavan huhtikuun 22 päivänä.

Ministeriön on annettava viimeistään varainhoitovuotta seuraavan huhtikuun 30 päivänä valtiovarainministeriölle hallinnonalansa liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen vahvistetut tilinpäätökset sekä muut valtion tilinpäätöskertomuksen laadinnan edellyttämät ehdotuksensa tilinpäätöskertomukseen otettaviksi selvityksiksi, samoin kuin niiden käännökset toiselle kansalliskielelle.

Ministeriön on annettava valtiovarainministeriölle valtion tilinpäätöskertomuksen laadinnan edellyttämiä tietoja ja selvityksiä.

68 b § (7.4.2004/254)

Ministeriön toimialan toiminnan tuloksellisuuden kuvauksen tulee sisältää:

- 1) katsaus ministeriön toimialan toimintaan ja siinä tapahtuneisiin tärkeimpiin muutoksiin sekä arvio yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehityksestä ja ministeriön hallinnonalan toiminnallisesta tuloksellisuudesta varainhoitovuoden aikana;
- 2) katsaus toimialan toimintaympäristön merkittävimmistä muutoksista ja riskeistä sekä arvio niiden merkityksestä valtion toiminnan ja rahoituksen yhteiskunnallisen vaikuttavuuden

sekä ministeriön hallinnonalan toiminnallisen tuloksellisuuden kehitykselle samoin kuin hallinnonalan riskienhallinnan järjestämiselle;

3) tärkeimmät tiedot valtion toiminnan ja rahoituksen yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehityksestä ja toimenpiteiden kustannustehokkuudesta ministeriön toimialalla;

4) tärkeimmät tiedot ja arviot ministeriön hallinnonalalla myönnettyjen siirtomenojen vaikuttavuudesta sekä niillä rahoitetun toiminnan toiminnallisesta tuloksellisuudesta;

5) tärkeimmät tiedot ja arviot ministeriön hallinnonalalla käytettyjen sijoitusmenojen vaikuttavuudesta, taloudellisuudesta ja kannattavuudesta;

6) tärkeimmät yhteenvetotiedot hallinnonalan sekä sen virastojen ja laitosten 65 §:ssä tarkoitettujen toiminnallisen tehokkuuden, suoritteiden ja laadunhallinnan sekä henkisten voimavarojen hallinnan kehityksestä;

7) tärkeimmät yhteenvetotiedot ja arviot ministeriön hallinnonalalla toimivien valtion liikelaitosten ja rahastojen talouden ja toiminnan tuloksellisuuden kehityksestä;

8) katsaus ministeriön toimialan valtionyhtiöiden kehitykseen ja omistajapolitiikkaan sekä tärkeimmät tiedot valtion muun liiketoiminnan kehityksestä;

9) analyysi valtion tilinpäätöksestä ja ministeriön hallinnonalan virastojen ja laitosten sekä valtion liikelaitosten ja rahastojen tilinpäätöksistä ilmenevistä, hallinnonalan taloutta ja talouden rakennetta ja kehitystä koskevista olennaisimmista seikoista sekä talouden ja tuloksellisuuden kehityksen välisistä yhteyksistä;

10) tärkeimmät tiedot ja tulokset valtion toiminnan ja rahoituksen määrävuosittaisista vaikutusten arvioinneista toimialalla, jos varainhoitovuoden aikana on tehty laajempi vaikutusten arviointi.

Edellä 1 momentin 3–7 kohdassa tarkoitettut tuloksellisuustiedot sekä soveltuvin osin muut 1 momentissa tarkoitettut tiedot esitetään mahdollisuuksien mukaan käyttämällä asianmukaisia tunnuslukuja, joita täydennetään tarvittavilla laadullisilla selvityksillä. Tuloksellisuutta koskevien tietojen tulee sisältää myös vertailut talousarvioesityksen perusteluissa esitettyihin alustaviin tulostavoitteisiin sekä vahvistettuihin tulostavoitteisiin.

Valtioneuvosto ja valtiovarainministeriö voivat antaa tarkempia määräyksiä toimialan tuloksellisuuden kuvauksen sekä tilinpäätöskertomukseen otettavien muiden selvitysten laadinnasta.

Yhteenveto suosituksista

Työajan kohdentaminen

- 1) Ensi vaiheessa liitetään kustannustietojen käsittely UPJ-prosessiin, jossa sovitaan tulevasta työajankäytöstä ja arvioidaan toteutunut työajankäyttö. Mukana olisi koko henkilökunta.
- 2) Lähivuosina kehitetään systemaattista työajankäytön kohdentamista eräissä yliopistoissa meneillään olevien kokeilujen perusteella.
- 3) Luotettavan työajankäytön kustannustiedon suunnittelemista ja kohdentamista varten on edelleen kehitettävä tehtäväluokittelua, joka on useissa yliopistoissa käytössä kokonaistyöaikaa tekevän opetushenkilökunnan työsuunnittelussa.
- 4) Budjettirahoituksella palkatun, välittömästi ulkopuolisesti rahoitetussa hankkeessa toimivan henkilöstön on järjestelmällisesti kohdennettava työaikansa käyttö.
- 5) Budjettirahoitteisen hallinto- ja tukipalveluhenkilöstön työpanosta on pyrittävä sisäisten veloituksien avulla (esim. palkkalaskenta) kohdentamaan laskentakohteille ja tällä tavalla pienentämään välillisten henkilökustannusten määrää.
- 6) Tulosalueiden kannalta välilliseksi jääviä hallinto- ja tukipalveluhenkilöstön kustannuksia ei kohdenneta suoraan kokonaistyöaikaa tekevän opetushenkilöstön työajankäytön suhteessa, vaan kullekin hallinto- ja tukipalvelutehtävälle haetaan toimintaa parhaiten aiheuttamisperiaatetta toteuttava kriteeri (esim. kirjasto, opintotoimisto).

Tilojen hallinta

- 7) Kaikkien yliopistojen on pyrittävä ottamaan käyttöön tilojen hallintajärjestelmä, joka mahdollistaa tilakustannusten sisäisen veloituksen toteuttamisen vastuuyksikkö- ja hanketasolla. Veloitus tuo vastuuta tilojen käytöstä ja synnyttää kannustimen tilojen tehokkaaseen käyttämiseen.
- 8) Tilojen käytön veloituksiin on tarkoituksenmukaista sisällyttää
 - tilanvuokra
 - sähköt
 - siivous ja tilapalvelut
- 9) Tilojen hallintajärjestelmän pitäisi mahdollistaa seuranta vaihtuvassa käytössä olevien tilojen (esim. opetustilojen) käyttöasteista eri aikoina. Käyttöaste tulee ottaa huomioon tilojen hinnoittelussa, jolloin käyttöä voidaan ohjata hiljaisemmille viikonpäiville ja kellonajoille.
- 10) Tilakustannukset tulee pystyä kohdentamaan vastuuyksikkö- ja hanketason lisäksi myös sekä tulosalueille että koulutusaloille.

Projektinhallinta

- 11) Yliopistoissa kehitetään projektinhallintaa.
- 12) Projektinhallintaan soveltuvien järjestelmien tulisi sisältää projektitietokanta, johon kerätään tarkat tiedot kaikista ulkopuolisen rahoituksen hankkeista (esim. projektin nimi, sijoitusyksikkö, vastuuhenkilöt, rahoittajat, rahoituslähteet, -osuudet ja -päätökset, kestoaika, sopimukset ja muut projektin asiakirjat).
- 13) Projektinhallintajärjestelmän tulisi sisältää helppokäyttöinen hakupalvelu sekä sisäiseen että ulkoiseen käyttöön.
- 14) Projektinhallintajärjestelmän tulisi kattaa koko projektin elinkaari hankkeiden suunnittelusta raportointiin.
- 15) Projektinhallinnan järjestelmään tulisi myös voida kytkeä yhteydet projektien tuotoksiin esimerkiksi tutkimustietokannan kautta, jolloin taloudellisten tietojen ohella saadaan tietoa myös projektin tuottamista tuloksista.

Taloushallintojärjestelmät

- 16) Yliopistoissa käynnistetään taloushallintojärjestelmien uusiminen. Taloushallinnon järjestelmäkokonaisuuden tulisi kattaa maksuliikkeen ja kirjanpidon lisäksi budjetointi ja raportointi. Järjestelmähankintojen kilpailutus tulee suorittaa keskitetysti esim. Valtiokonttorin johdolla, jotta saadaan hyödynnettyä edut suuremmasta volyymista. Yhtenäisen taloushallintojärjestelmän käyttöönotto mahdollistaisi myös kustannuslaskentaruportoinnin kehittämisen.
- 17) Taloushallinnon raportointia tulee kehittää johdon tietotarpeiden suuntaan ja tuloksellisuuden arvioimiseksi on edelleen kehitettävä selkeitä tunnuslukuja.
- 18) Yliopistoissa on tarkoituksenmukaista kehittää kokonaisbudjetointia, jossa budjettirahoituksen lisäksi otetaan huomioon myös ulkopuolinen rahoitus.
- 19) Yliopistojen laskentatoimea on pyrittävä kehittämään perinteisestä menojen kirjaamisesta ja raportoinnista enemmän talouden tilaa analysoivan ja kehittävän raportoinnin suuntaan. Näin mahdollistetaan voimavarojen käyttö strategisesti merkittävämpien kohteiden huolelliseen suunnitteluun.

KOTA-tietokannan kehittäminen

- 20) KOTA-tietokannan kehittämistä tulee jatkaa interaktiivisen ohjaus- ja raportointijärjestelmän suuntaan siten, että se palvelee ulkoisen ohjauksen lisäksi myös yliopistojen sisäistä johtamista.
- 21) KOTA-tietokantaan kerättävän tiedon on oltava mahdollisimman pitkälle kohdennettu sekä tulosalueille että koulutusaloille, että yliopistojen keskinäisten tietojen vertailtavuus ja luotettavuus paranee.
- 22) Tuloksellisuutta ja tilivelvollisuuden toteutumista kuvaavien indikaattorien määrittely tulee tehdä yhteistyössä opetusministeriön ja yliopistojen kesken. Näin varmistetaan yhdenmukaiset ja toteutettavissa olevat laskentamenetelmät, jolloin myös tietojen luotettavuus paranee.
- 23) Tietokantaan tulisi kerätä muutama keskeisesti yliopistojen toimintaa kuvaava indikaattori, jonka lisäksi sen tulisi sisältää tietojen analysointityökalu, joka mahdollistaa erilaisten indikaattorin omaehtoisen ja yksityiskohattaisen laskennan pohja-aineistosta sekä yliopisto-että ministeriötasolla.

24) Tuloksellisuustietoa keräävien eri tahojen (OPM, Tilastokeskus) tulee tehdä yhteistyötä ja yhdenmukaistaa tiedonkeruunsa siten, että kaikkien tietotarpeet voidaan tyydyttää kerran vuodessa tuotettavan raportoinnin yhteydessä ilman erillisiä eri aikoihin toteutettavia kyselyjä.

Suosittelujen toimeenpanoa koskevat ehdotukset

25) Asetetaan työryhmä(t) laatimaan konkreettiset ehdotukset kustannuslaskennan käytännön toteutukseen liittyvistä toimenpiteistä. Tehtävänasettelu koostuu seuraavista asiakokonaisuuksista.

a) Työajan kohdistaminen

- työsuunnitelmien toteutumisen seuranta osana URJ-prosessin tavoitekeskusteluja, jolloin mahdollistetaan oikea työajan kohdentuminen tarkistamalla se jälkikäteen toteutuneen työajan käytön mukaan.
- työajan kohdentamiseen liittyvän tehtäväluettelon tarkemman sisällön määrittely ja tilipuitteiston kehittäminen siten, että se palvelee johtamista ja toiminnan kehittämistä kaikilla tasoilla (henkilöt, laitokset, yliopisto, opetusministeriö)
- seuraamaan systemaattisesta työajanseurannasta saatuja kokemuksia ja tekemään ehdotukset jatkotoimenpiteiksi

b) Kokonaisvaltaisiin taloushallintojärjestelmiin siirtyminen yliopistoissa

- tavoitteiden määrittely
- olemassa olevien järjestelmien kartoitus
- esitys yhteisestä kilpailutuksesta ja hankintaprosessista
- esitys toteuttamisaikataulusta yhteistyössä Valtiokonttorin kanssa

26) Työryhmässä tulee olla edustettuina ainakin yliopistot ja opetusministeriö sekä asiantuntijaedustajia keskeisistä sidosryhmistä (esim. Valtiokonttori, Valtioneuvoston controller -toiminto, Valtiontalouden tarkastusvirasto, Tilastokeskus)

27) Kustannuslaskennan jatkokehittämisen kannalta on tarkoituksenmukaista nostaa keskeiset kehittämiskohteet keskusteluun yhteisillä foorumeilla (talousjohdon tapaamiset, taloushallinnon päivät, suunnitteluvastaavien seminaarit) säännöllisesti, jotta varmistetaan yhtenäisten laskentaperiaatteiden säilyttäminen ja laskennan edelleen kehittäminen.



OPETUSMINISTERIÖ

Undervisningsministeriet

MINISTRY OF EDUCATION

Ministère de l'Éducation

ISBN 952-485-044-3 (nid)

ISBN 952-485-045-1 (PDF)

ISSN 1458-8102

Julkaisumyynti:

Yliopistopaino
PL 4 (Vuorikatu 3)
00014 Helsingin Yliopisto
puhelin (09) 7010 2363
faksi (09) 7010 2374
books@yopaino.helsinki.fi
www.yliopistopaino.helsinki.fi

Bokförsäljning:

Universitetstryckeriet
PB 4 (Berggatan 3)
00014 Helsingfors Universitet
telefon (09) 7010 2363
fax (09) 7010 2374
books@yopaino.helsinki.fi
www.yliopistopaino.helsinki.fi