

VAASAN YLIOPISTO
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Ville Saaristo

AMMATTIKORKEAKOULUJEN JOHDON LASKENTATOIMEN KÄYTÄNNÖT
MUUTTUVASSA KORKEAKOULUKENTÄSSÄ

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen
pro gradu -tutkielma

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen koulutusohjelma

VAASA 2020

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO	5
LYHENTEET	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkielman tavoitteet ja tutkimuskysymykset	13
1.2. Tutkielman rakenne ja rajaukset	15
2. AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET	17
3. JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMÄT OSANA KUNTAOMISTEISTEN AMMATTIKORKEAKOULUJEN TALOUSJOHTAMISTA	24
3.1. Kontingenssiteoria	24
3.2. Talousjohtaminen osana kuntaomisteisen organisaation johtamista	29
3.2.1. Kuntaomisteisen yhtiön johtaminen	29
3.2.2. Talousjohtaminen ja laskentatoimi osana johdon päätöksentekoa	32
3.2.3. Johdon laskentatoimi ja strateginen johdon laskentatoimi	34
3.3. Johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmät	38
3.3.1. Kustannuslaskenta	39
3.3.2. Budjetointi	49
3.3.3. Suorituskyvyn mittaaminen	55
3.3.4. Johdon raportointi	60

4. TALOUSJOHTAMISEN LÄHTÖKOHDAT	
AMMATTIKORKEAKOULUISSA	64
4.1. Ammattikorkeakoulut osana suomalaista koulutusjärjestelmää	64
4.2. Ammattikorkeakoulujen hallinto ja ohjaus	66
4.2.1. Ammattikorkeakoulu-uudistuksen taustat ja tarve	69
4.2.2. Uudistuksen aiheuttamat muutokset	71
4.3. Ammattikorkeakoulujen rahoitus	73
4.3.1. Vanha rahoitusjärjestelmä	73
4.3.2. Uusi rahoitusjärjestelmä	75
5. EMPIIRISEN TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	89
5.1. Tutkimusmetodologia	89
5.2. Aineiston keruu	91
5.3. Tutkimuksen luotettavuus	97
6. EMPIIRISEN TUTKIMUKSEN TULOKSET	102
6.1. Ammattikorkeakoulujen johdon laskentatoimen organisointi	102
6.2. Kustannuslaskenta	106
6.3. Budjetointi	118
6.4. Suorituskyvyn mittaaminen	127
6.5. Raportointi	131
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	136
7.1. Johtopäätökset	136
7.2. Tutkimuksen rajoitukset	146
7.3. Jatkotutkimukset	147
LÄHDELUETTELO	149
LIITTEET	
LIITE 1. Teemahaastattelurunko.	167

KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuvio 1. AMK:jen yleiskustannuskertoimen laskentamalli (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 7).	42
Kuvio 2. AMK:jen rahoitusmalli vuosina 2014–2016 (Ranki 2015: 243).	77
Kuvio 3. AMK:jen rahoitusmalli vuodesta 2017 alkaen (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 1).	84
Taulukko 1. Taustatiedot tutkituista AMK:ista (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2019, 2020; Vipunen 2020).	94
Taulukko 2. Tiedot haastatteluista ja haastateltavista.	96
Taulukko 3. Taloushallinnon toimintojen organisointi.	102
Taulukko 4. Taloushallinnon tiimien henkilöstömäärät vastualueittain.	104
Taulukko 5. Kustannuslaskennan pääasialliset käyttökohteet.	108
Taulukko 6. Ulkoisten sidosryhmien edellyttämät raportit.	135

LYHENTEET

AMK	Ammattikorkeakoulu
AMKL	Ammattikorkeakoululaki 9.5.2003/351 ja 14.11.2014/932.
AVOP	AMK:jen valmistumisvaiheen opiskelijapalautekysely
BSC	Balanced Scorecard, tasapainotettu tuloskortti
EU	Euroopan unioni
HE	Hallituksen esitys eduskunnalle
NPM	New Public Management
OKM	Opetus- ja kulttuuriministeriö
OPALA	Opiskelijapalautekysely
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624 muutoksineen
TKI	Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminta
VN	Valtioneuvosto
VNA	Valtioneuvoston asetus

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

Tekijä:	Ville Saaristo
Pro gradu -tutkielma:	Ammattikorkeakoulujen johdon laskentatoimen käytännöt muuttuvassa korkeakoulukentässä
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Oppiaine:	Laskentatoimi ja tilintarkastus
Työn ohjaaja:	Mika Ylinen
Aloitusvuosi:	2016
Valmistumisvuosi:	2020

Sivumäärä: 170

TIIVISTELMÄ

Ammattikorkeakoulujen (AMK) taloudellista ja hallinnollista asemaa uudistettiin vuosina 2014 ja 2015 toteutetulla AMK-uudistuksella. Voimaan tuli samalla uusi tuloksellisuuteen perustuva rahoitusmalli. AMK:jen rahoitukseen kohdistui myös valtiontalouden säästötoimenpiteitä. Uudistus on vaatinut AMK:ilta toimintansa kehittämistä ja tehostamista sekä resurssien uudelleen kohdistamista. Muutokset ovat luoneet tarpeen entistä laajemmalle ja tarkemmalle talouden hallinnalle ja seurannalle, mikä on edellyttänyt taloushallinnon prosessien uudelleenjärjestelyä.

Tämän tutkielman tarkoituksena oli tutkia harkinnanvaraisesti valittujen AMK:jen johdon laskentatoimen käytäntöjä muutosten jälkeisessä tilanteessa. Tutkielmassa tutkittiin, miten tutkitut AMK:t ovat järjestäneet johdon laskentatoimen menetelmänsä, ja onko AMK:jen koolla vaikutusta menetelmien valintaan sekä, onko AMK-uudistuksella ja sen mukanaan tuomalla rahoitusmallilla ollut vaikutusta menetelmiin. Tutkielmassa tutkittiin myös, miten profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja painoalavalinnat ovat huomioitu johdon laskentatoimen menetelmissä.

Teoriaosuudessa käsiteltiin yleisesti talousjohtamista ja johdon laskentatoimea kuntaomisteisten yhtiöiden ja AMK:jen kontekstissa. Teoriaosuuden toisessa osassa tarkasteltiin AMK:jen toimintaa, hallintoa, ohjausta ja rahoitusta sekä AMK-uudistusta ja sen mukanaan tuomaa uutta rahoitusmallia. Tutkielman empiirinen osio toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena. Aineistonkeruumenetelmänä hyödynnettiin teemahaastattelua. Haastattelun pääteemat muodostuivat laskentatoimen menetelmistä. Haastattelut suoritettiin sekä yksilö- että ryhmähaastatteluina. Haastatteluita suoritettiin seitsemän kappaletta ja niihin osallistui yhdeksän henkilöä.

Tutkimustulokset osoittivat tutkittujen AMK:jen johdon laskentatoimen käytäntöjen olevan moninaisia. OKM:n raportointivaatimukset tuovat laskentatoimen menetelmiin useita erityispiirteitä. Tutkittujen AMK:jen koolla havaittiin olevan vaikutusta kustannuslaskennan säännöllisyyteen ja laskentakohdeiden tasoon. Suorituskyvyn mittaamisessa pienemmillä toimijoilla ei ole niin paljon mittareita käytössä. Isommat AMK:t olivat pystyneet siirtämään vastuuta talouden seurannasta tulosyksiköille. Uudistukset ovat johtaneet TKI-toiminnan lisääntymiseen, mikä on korostanut kustannuslaskennan ja raportoinnin roolia AMK:issa. Suorituksen mittaamisen mittarit perustuvat nykyään rahoitusmalliin. Rahoitusmalli on tuonut mukanaan myös tuloksellisuustavoitteita. Strategisten tavoitteiden ja painoalavalintojen havaittiin tulevan huomioiduksi lähinnä sanallisesti muotoiltujen tavoitteiden muodossa raportoinnissa. Profiloituminen vaikuttaa sisäiseen rahanjakoon, jolloin tavoitteet ja painoalavalinnat tulevat huomioiduksi budjetoinnissa.

AVAINSANAT: ammattikorkeakoulut, sisäinen laskentatoimi, kustannuslaskenta, johtaminen, taloudellinen ohjaus

1. JOHDANTO

Suomalaisessa ammattikorkeakoulujärjestelmässä sekä ammattikorkeakoulujen (AMK) taloudellisessa ja hallinnollisessa asemassa tunnistettiin kehittämistarpeita 2010-luvun taitteessa. AMK-sektori oli hajanainen ja sirpaloitunut. Koulutustarjonta oli ylimitoitettua kysyntään ja työmarkkinoiden tarpeeseen nähden. Samalla opiskelijoiden tutkintoajat jatkoivat venymistään ja keskeyttämisasteet kasvamistaan. Järjestelmä oli kaiken kaikkiaan tehoton. Kustannuspohjainen rahoitusjärjestelmä nähtiin keskeiseksi syyksi heikolle kustannustehokkuudelle. Se ei kannustanut kustannustehokkuuteen vaan lähinnä kustannusten ja opiskelijamäärien kasvattamiseen. (Salminen & Ylä-Anttila 2010: 3).

AMK-järjestelmää oli uudistettava. Uudistaminen käynnistettiin kaksivaiheisen vuosina 2014 ja 2015 toteutetun AMK-uudistuksen avulla. Uudistuksen tarkoituksena oli tehdä AMK:ista vastuullisia ja itsenäisiä osaajien kouluttajia. Niiden roolia alueellisina kilpailukyvyyn rakentajina, työelämän uudistajina ja innovaatioiden kehittäjinä haluttiin kasvat-
taa. Uudistuksella pyrittiin mahdollistamaan lainsäädännöllinen runko ja toiminnalliset edellytykset tällaisille AMK:ille. Muutoksilla haluttiin vauhdittaa AMK:jen rakenteellista muutosta sekä parantaa toiminnan laatua, vaikuttavuutta ja tehokkuutta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014 a.)

Uudistuksen ensimmäisessä vaiheessa vuonna 2014 tehtiin muutoksia AMK:ja koskevaan lainsäädäntöön (Ammattikorkeakoululaki 351/2003) ja uudistettiin AMK:jen toimitukset. Samalla voimaan tuli uusi rahoitusmalli, joka ottaa huomioon AMK:jen koko toiminnan painottaen tuloksellisuutta, laatua ja tehokkuutta. Rahoitus määräytyy nykyisin pääosin suoritettujen tutkintojen määrän ja koulutuksen laadun sekä työllistymisen perusteella. Rahoituksen määräytymisperusteiden uudistamisella haluttiin tukea koulutuksen tavoitteita ja korkeakoulujen profiloitumista omille vahvuusalueilleen. Uusi ammattikorkeakoululaki (Ammattikorkeakoululaki 932/2014) astui voimaan uudistuksen toisessa vaiheessa vuonna 2015. Samalla vastuu AMK:jen perusrahoituksesta siirtyi kokonaan valtiolle ja AMK:ista tuli AMK-osakeyhtiöitä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014 a.)

Rahoitusmallin muutosten vaikutusta yksittäisen AMK:n rahoitustasoon kuitenkin rajattiin uudistuksen yhteydessä vuosien 2014–2016 osalta siirtymäsäännöksellä (Jonninen 2015: 4). Myöhemmin siirtymäsäännöstä jatkettiin rahoitusmalliin vuonna 2017 tehtyjen muutosten myötä vuosien 2017–2018 osalta (Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus 814/2016: 5:4§.).

Valtion taloudellisen tilanteen takia AMK-uudistus toteutettiin tilanteessa, jossa asteittain vuoteen 2015 mennessä AMK:jen valtion rahoitusosuuteen kohdentui 62 miljoonan euron menosäästö. Tämä merkitsi kuntaosuus huomioiden opetus- ja kulttuuriministeriön (OKM) korjauslaskelmien mukaan yhteensä vajaan 150 miljoonan euron menosäästöä vuoteen 2015 mennessä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 4; Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 3.) Leikkaukset vastasivat lähes viidesosaa AMK:jen aiemmasta kokonaisrahoituksesta ja ne ovat toteutettu vähentämällä aloituspaikkoja, leikkaamalla yksikköhintoja sekä jäädyttämällä kustannusten noususta aiheutuvia indeksikorotuksia (HE 26/2014 vp: 16). Tämä edellyttää yhä kehittämistoimenpiteitä AMK-organisaatioissa.

AMK-uudistus sekä rahoituksen vähentyminen ja jakautumisen muuttuminen tuloksiin perustuvaksi ovat vaatineet AMK:ilta toimintansa rakenteellista uudistamista, strategisten valintojen tekemistä ja toiminnan tehostamista (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014 a). AMK:jen kohtaamat uudistukset ja rahoitukseen kohdistuneet muutokset ovat luoneet tarpeen entistä laajemmalle, tarkemmalle ja tehokkaammalle talouden hallinnalle ja seurannalle. Samalla taloudellisten resurssien kohdentaminen nousee merkittävään rooliin, koska OKM vaatii AMK:ilta entistä enemmän strategisia valintoja ja profiloitumista AMK:jen itse valitsemilleen painoaloilleen. Muutokset ovat vaatineet AMK:jen talousjohtamiselta reagointikykyä ja taloushallinnon prosessien uudelleenjärjestelyä. Tämä voi myös näkyä johdon laskentatoimen käytäntöjen kehittämisessä. Tästä syystä johdon laskentatoimen käytännöt uudistuksen jälkeisessä tilanteessa ovat mielenkiintoinen aihe.

Siirtymäsäännös on antanut aikaa AMK:ille sopeutua muutoksiin niin, että niiden taloudelliset edellytykset eivät ole olleet vaarantuneet rahoitustason alentumisen myötä. Se on antanut samalla aikaa järjestellä niiden taloushallinnon organisaatiota ja talouden ohjauksen menetelmiä, minkä avulla AMK:t ovat pystyneet varautumaan talouttaan ja sen

ohjaamista koskeviin muutoksiin. Sekä AMK-uudistuksen muutokset että OKM:n ohjeet ja määräykset, kuten taloushallinnon koodisto, ovat luoneet uusia tehtäviä niiden taloushallinnossa. Tehokkailla talousohjauksen prosesseilla on kiistan rooli AMK:n sopeutumisessa tiukkeneviin resursseihin ja aiempaa laajempiin raportointikäytäntöihin.

AMK:jen taloudelle ja sen ohjaukselle kohdistuu yhä painetta, kun siirtymäsäännös umpeutui vuoden 2018 lopulla. Lisäksi rakenteellisen kehittämisen tavoite AMK:jen määrän vähentymiselle luo painetta pysyä mukana kilpailussa rahoituksesta, jotta oman AMK:n taloudelliset edellytykset AMK-toiminnan harjoittamiseen pysyvät vakaina (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2008: 11). Kehittämistyö jatkuu yhä AMK:issa, vaikka varsinainen uudistus toteutettiin jo viime vuosikymmenen puolivälissä. Tästä syystä aihe on yhä ajankohtainen.

1.1. Tutkielman tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tämän pro gradu -tutkielman tarkoituksena on tutkia kuntaenemmistöisten osakeyhtiöiden ylläpitämien suomalaisten AMK:jen hyödyntämiä johdon laskentatoimen käytäntöjä. Tutkielman tavoitteena on esittää lopputuloksena kattava kuvaus siitä, minkälaisia käytäntöjä tutkittavat AMK:jen hyödyntävät johdon laskentatoimen toiminnoissaan, ja onko AMK:n koolla tai AMK-uudistuksen mukaan tuomilla muutoksilla ollut vaikutusta käytäntöihin sekä sitä, miten profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja painoalavaliinat näkyvät johdon laskentatoimen menetelmissä.

Tutkimusongelman pohjalta on jäsennelty neljä tutkimuskysymystä:

1. Miten tutkitut AMK:t ovat järjestäneet johdon laskentatoimen menetelmänsä?
2. Onko AMK:n koolla ollut vaikutusta johdon laskentatoimen menetelmiin?
3. Onko AMK-uudistuksella ja sen mukanaan tuomalla tuloksellisuuteen pohjautuvalla rahoitusmallilla ollut vaikutusta johdon laskentatoimen menetelmiin?

4. Miten profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja painoalavalinnat ovat huomioitu johdon laskentatoimen menetelmissä?

Tutkielman teoriaosuudessa perehdytetään lukija kuntaomisteisten AMK-osakeyhtiöiden talousjohtamiseen ja siihen sisältyviin johdon laskentatoimen menetelmiin. Lisäksi halutaan esitellä kattavasti AMK-toimintaa sekä AMK:jen hallintoa, ohjausta ja rahoitusta.

Tutkielman empiirinen osio toteutetaan kvalitatiivisena tutkimusotteella. Tutkielman tutkimusstrategia perustuu tapaustutkimukseen. Aineistonkeruumenetelmänä hyödynnetään teemahaastattelua, koska sen on todettu soveltuvan tutkimusongelmaan parhaiten aihealueen ollessa kohtalaisen vähän kartoitettu. Aikaisemmat tutkimukset osoittaneet AMK-sektorin toimijoiden hyödyntävän samankaltaisia laskentatoimen käytäntöjä. Käytäntöihin liittyviä eroja ei pystytä saamaan esille perinteisen lomakekyselyn avulla, paitsi niihin sisällytettävillä avoimilla kysymyksillä. Ne olisivat joka tapauksessa käsiteltävä laadullisesti. Tutkittavien kohteiden vähäinen määrä puoltaa teemahaastattelun hyödyntämistä. AMK:jen vähäisen määrän takia tutkittavien kohteiden määrä olisi myös vähäinen, vaikka tutkimuksessa tutkittaisiin kaikkia AMK-sektorin toimijoita. Lomakekyselyllä ei välttämättä myöskään saataisi riittävää määrää vastauksia, koska se edellyttäisi korkeaa vastausprosenttia, mikä edellyttäisi tutkielman toteuttamista yhteistyössä OKM:n kanssa.

Teemahaastatteluita varten tehtävä teemahaastattelurunko laaditaan laskentatoimen teorian pohjalta niin, että jokainen johdon laskentatoimen osa-alue muodostaa oman teemansa. Pääteemat ovat siis kustannuslaskenta, budjetointi, suorituskyvyn mittaaminen ja johdon raportointi. Haastatteluita varten ei muodosteta tarkkoja kysymyksiä. Teemoista keskustellaan siten, että haastateltavan omat mielipiteet tulevat laajasti esille. Haastatteluihin osallistuvat AMK:t valitaan harkinnanvaraisella otannalla niin, että tutkimukseen saadaan mukaan eri kokoisia AMK:ja. Tarkoituksena on, että tutkittavia AMK:ja valitaan kuusi kappaletta. Haastateltaviksi henkilöiksi valitaan henkilöitä, jotka ovat avainasemassa tutkittavien AMK:jen taloushallinnon toiminnoissa.

1.2. Tutkielman rakenne ja rajaukset

Tutkielma rakentuu seitsemän pääluvun ympärille tämä ensimmäinen luku mukaan lukien. Tutkielman johdannossa esitellään tutkimusaihetta ja perehdytetään lukija siihen yleisellä tasolla. Samalla tuodaan esille tiivistetysti AMK-sektorin viime vuosina kokeimia muutoksia, jotka muuttaneet AMK:jen toimintaa sekä taloutta ja sen ohjausta radikaalisti. Tämän jälkeen ensimmäisessä luvussa on käsitelty tutkimuksen tutkimuskysymykset ja se, miten näin laajaa aihetta on rajattu.

Tutkielman varsinainen teoreettinen osuus alkaa toisesta luvusta, jossa käsitellään ainoastaan aikaisempia tutkimuksia aiheeseen liittyen. Aikaisempina tutkimuksina esitetään kotimaisia ja ulkomaalaisia tutkimuksia, joissa on tutkittu jollakin tasolla korkeakoulujen talousjohtamista tai siihen liittyviä johdon laskentatoimen menetelmiä. Kolmannessa luvussa käsitellään talousjohtamisen ja johdon laskentatoimen käytäntöjen lähtökohtia kuntaomisteisissa yhtiöissä, kuten AMK-osakeyhtiöissä. Luvussa käsitellään aluksi kunta-alaa ja samalla myös kuntaomisteisia yhtiöitä koskevaa johtamisen teoriaa ja johtamisoppeja, kuten New Public Management -oppia. Tämän jälkeen tarkastellaan talousjohtamista sekä johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä.

Tutkimuksen neljännessä luvussa käsitellään, mitkä ovat talousjohtamisen lähtökohdat AMK:issa. Tutkimuksen mielenkiinnon kohteena on AMK:jen johdon laskentatoimen käytännöt. Tämän vuoksi teoriassa syvennyttään AMK:ja sekä niiden hallinnollisen ja rahoituksellisen aseman uudistusta koskeviin asioihin. Neljäs luku aloitetaan perehtymällä lyhyesti AMK-sektorin historiasta ja syventymällä AMK:jen toimintaan sekä niiden hallintoon ja ohjaukseen. Lopuksi käsitellään AMK:jen rahoitusta. Rahoitusta koskevassa osiossa tarkastellaan lyhyesti AMK:jen vanhaa rahoitusmallia. Tämän jälkeen syvennyttään uuteen rahoitusmalliin.

Tutkielman empiirinen osuus alkaa viidennestä luvusta, jossa kerrotaan yleisesti työssä käytetyistä tutkimusmenetelmistä, aineistonkeruusta ja tutkimuksen luotettavuudesta. Tutkimuksen aineistonkeruumenetelmänä on hyödynnetty teemahaastattelua, jonka toteuttamisesta ja siitä saadun aineiston analysoinnista kerrotaan viidennessä luvussa.

Tutkimuksen tuloksista on raportoitu kuudennessa luvussa. Luku on jaettu teemahaastattelurungon (liite 1) mukaisesti johdon laskentatoimen menetelmien mukaisesti. Lopuksi tutkimuksen viimeisessä luvussa tehdään johtopäätökset tutkimuksen tuloksista ja tutkielman rajoitteista. Lopuksi pohditaan ja ehdotetaan tutkimukselle jatkotutkimusaiheita.

Talousjohtaminen ja siihen sisältyvät menetelmät ovat aihealueena hyvin laaja kokonaisuus, minkä takia aihetta on ollut tarpeen rajata. Yksittäisen johdon laskentatoimen menetelmän tarkastelun sijasta tutkielmassa tarkastellaan useaa menetelmistä. Talousjohtamista sekä johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä käsitellään tutkielmassa yleisellä tasolla ja tutkielman kontekstissa. Toisin sanoen teoriassa ei käsitellä aiheesta niitä osia, jotka eivät koske AMK-toimintaa, kuten esimerkiksi kustannuslaskennasta katetuottolaskentaa. Laskentatoimea koskevassa teoriassa on käsitelty laskentatoimen menetelmiä myös osittain AMK-toiminnan ja korkeakoulujen näkökulmasta.

Teoriaosuuden painopisteenä oli AMK-toimintaan sekä AMK:jen hallinnollisen ja taloudellisen aseman uudistukseen liittyvät asiat. Tästä tehtiin tarkoituksella laaja lukijan perehdyttämiseksi syvällisemmin aiheeseen. Lisäksi tutkimusprosessin aikana huomattiin sattumalta, ettei tiivistä teosta niihin liittyvistä asioista ole tehty.

Tutkielman empiiristä osuutta rajattiin valitsemalla tarkasteluun kuusi AMK:a, mikä edustaa noin kolmasosaa suomalaisesta AMK:ista. Kyseiset AMK:t valittiin tutkimukseen harkinnanvaraisesti. Harkinnanvaraisella otannalla haluttiin varmistaa, että tutkielmaan saadaan mukaan eri kokoisia ammattikouluja. Aiheen laajuuden takia tutkimuksessa ja sitä varten tehdyissä haastatteluissa ei käsitellä johdon laskentatoimen menetelmiä täysin tyhjentävästi. AMK:jen talouden ohjauksen luonteen vuoksi jokainen menetelmä muodostaa niin suuren yksittäisen kokonaisuuden, minkä takia niiden perinpohjainen käsittely pitäisi toteuttaa yksittäisinä erillisinä tutkimuksinaan.

2. AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET

Korkeakoulujen, erityisesti yliopistojen, toimintaan liittyvät kysymykset ovat olleet suosittuja tutkimusaiheita kansainvälisesti, mutta niiden talouteen ja laskentatoimeen liittyvien tutkimusten määrä on harvalukuisempi. Aihepiiristä on tehty myös suomalaisia tutkimuksia, mutta niiden lukumäärä on vielä alhaisempi. Suomalaisten AMK:jen talousjohtamista ja sen menetelmiä tai yleisesti niiden taloutta koskevia tutkimuksia on tehty toistaiseksi hyvin vähän. Nämä tutkimukset ovat toteutettu lähinnä pro gradu -tutkielmina yliopistoissa ja opinnäytteinä AMK:issa. Varsinaisia tieteellisiä julkaisuja aiheesta ei juuri ole. Suomalaisten yliopistojen talouden ohjausta ja laskentatoimen käytäntöjä on tutkittu laajemmin, mutta aihepiiri ei ole ollut niin suosittu kuin kansainvälisesti.

Suorituskyvyn mittaaminen on oleellinen osa uuden julkisjohtamisen mukaista toimintaa nykypäivän korkeakouluissa (Cave, Kogan & Hanney 2009: 11). Tämän myötä tutkijat ovat kiinnostuneet tutkimaan, miten suorituskykyä mitataan korkeakouluissa. Suorituskyvyn mittaamisen myötä useiden länsimaiden korkeakoulusektoreiden rahoitusjärjestelmänä on alettu soveltamaan suoritukseen perustuvia rahoitusmalleja, mitkä ovat nousseet suosituiksi tutkimuksiksi kansainvälisesti. Suorituskyvyn mittaamista ja suoritusperusteisiä rahoitusmalleja on tutkittu pääosin korkeakoulujen henkilökunnan kokemusten ja opintoprosessien sujuvuuden kohdalla.

Esimerkiksi Ter Bogt ja Scapens (2012) ovat tutkineet korkeakouluissa harjoitettavaa suorituskyvyn mittaamista vertailevan tutkimuksen avulla. He olivat valinneet tutkimuksessaan vertailuun kaksi yliopistoa, toisen Alankomaista ja toisen Isosta-Britanniasta. Tarkoituksena oli selvittää ja vertailla, miten yliopistoissa oli sovellettu suorituskyvyn mittaamista. Samalla he pyrkivät tutkimaan, miten suorituskyvyn johtaminen ja resursien sisäinen allokointi ovat vaikuttaneet yksilöiden työskentelyyn ja heidän työnsä arviointiin. Tutkimuksessa havaittiin molempien yliopistojen käyttävän suorituskykymittareita henkilökunnan työn tulosten arviointiin niin sanotussa tuomitsevassa muodossa, vaikka suorituskyvyn mittaaminen liittyy tiiviisti strategisen johdon laskentatoimen alueeseen. Normaalisti suorituskyvyn mittareilla pyritään hahmottamaan kehitystä ja ennakoimaan tulevaisuutta. Ter Bogt ja Scapens (2012) pelkäävät suorituskyvyn mittaamisella

olevan haitallisia vaikutuksia koulutuksen sekä tutkimuksen luovuuteen ja innovatiivisuuteen, kun tutkijat alkavat varmistelemaan asetettujen määrällisten tavoitteiden saavuttamisen. Lisäksi he totesivat mittaamisen aiheuttavan lisästressiä ja lisäävän työntekijöiden odotuksia. (Ter Bogt & Scapens 2012: 451–452; 485–486)

Samankaltaisia tutkimuksia on tehty myös suomalaisella aineistolla. Esimerkiksi Kallio ja Kallio (2014) tutkivat kyselylomakkeen ja ristiintaulukoinnin avulla, kuinka tulosjohtaminen ja suorituskyvyn mittaaminen ovat vaikuttaneet suomalaisten yliopistojen henkilöstön työmotivaatioon. Tutkimuksen tuloksissa selvisivät samat asiat kuin ulkomaisissa tutkimuksissa, eli myös suomalaisten yliopistojen työntekijät suhtautuivat malliin negatiivisesti ja kriittisesti harmitellen sitä, että toiminnassa prioriteetiksi on muuttunut laadun sijasta määrälliset luvut, tehokkuus ja tuottavuus (Kallio & Kallio 2014: 585.) Aiempana esitetyn tutkimuksen tutkijat ovat olleet mukana toteuttamassa myös samankaltaisia tutkimuksia, joissa tutkittiin suorituksen mittaamiseen kohdistuvien asenteiden lisäksi suoritusmittauksen merkitystä akateemiseen eetokseen nähden (Kallio, Kallio, Tienari ja Hyvönen 2015) sekä mittareiden todellista luonnetta (Kallio, Kallio & Grossi 2017). Molemmat tutkimukset on toteutettu kyselylomakkeella ja ristiintaulukoinnilla. Kallio ym. (2015) havaitsivat, että asenteet suorituskyvyn mittaamista kohtaan olivat kriittisiä ja negatiivisia. Kyselystä saadut tulokset osoittivat yliopistojen akateemisen ilmapiirin muuttuneen ja lisänneen jopa kilpailua tutkijoiden välillä yliopistoissa, koska tavoitteiden saavuttamisesta palkitaan. Tutkijat eivät kuitenkaan itse miellä suoritusmittareiden olevan rationaalisia ja hyödyllisiä. (Kallio ym. 2015: 685; 704.) Kallio ym. (2017) totesivat tutkimuksessaan laadullisten mittareiden olevan käytännössä määrällisiä, minkä takia he puhuvat artikkelissaan laadun määrällisestämistä. Mittareiden käytön riskinä on heidän mukaansa se, että opetus- ja tutkimusprosessissa tärkeimmäksi nousee määrällisten tavoitteiden saavuttaminen laadun sijasta, mikä voi johtaa osaltaan opetuksen vaatimustason laskuun. (Kallio ym. 2017: 293; 299.)

Hicks (2012) on tutkinut tuloksiin perustuvan rahoitusmallin hyödyntämistä korkeakoulujen tutkimustoiminnan rahoittamisessa. Hicksin (2012) mukaan rahoitusjärjestelmä ei itsessään kannusta tutkijoita rahoituksen lisäämiseen, vaan henkilökohtaisten etujen, kuten maineen kasvattamiseen. Samalla tieteen monimuotoisuuteen ja

oikeudenmukaisuuteen liittyvät arvot voivat jäädä huomioimatta. Hicks (2012) arvioi rahoitusmallin tuottavan lisäarvoa johdon ohjaukseen ja mahdollistavan rahoitusmallin luomisen yhteydessä asetettujen tavoitteiden saavuttamisen oikeissa olosuhteissa.

Yliopistojen ja muiden korkeakoulujen rahoitukseen ja rahoitusmalleihin keskittyneet tutkimukset ovat toteutettu myös vertailevina tutkimuksina, joissa on verrattu eri maiden korkeakoulujärjestelmien rahoitusmalleja selittävällä ja kartoittavalla otteella. Muun muassa Lepori (2007) on tehnyt selvityksen, jossa hän on vertaillut Alankomaiden, Saksan, Suomen, Norjan ja Ison-Britannian AMK:jen rahoitusjärjestelmiä. Selvityksensä lopputuloksena hän on listannut vaihtoehtoja Sveitsin AMK:jen rahoituksen uudistamisesta. Vastaavanlaisia vertailevia tutkimuksia on toteutettu useita. Jotkut näistä tutkimuksista ovat keskittyneet puhtaasti vertaamaan harkinnanvaraisella otteella valittujen maiden korkeakoulujen rahoitusmekanismeja (ks. Kaiser, Vossensteyn & Koelman 2001; de Boer, Jongbloed, Benneworth, Cremoni, Kolster, Kottmann, Lemmens-Krug & Vossensteyn 2015) ja toisissa on voitu lisäksi pohtia, onko suoritukseen perustuvalla rahoituksella lopulta vaikutusta korkeakoulujärjestelmän tehokkuuteen (ks. Jongbloed & Vossensteyn 2016).

Korkeakoulujen toimintolaskenta on ollut suosittu tutkimusaihe. Vuodesta 2005 alkaen Ison-Britannian yliopistojen täytyi alkaa laskemaan tutkimusprojektiensa kokonaiskustannuksia, minkä takia niiden toimintolaskelman soveltamiskäytännöt (Mitchell 2009; Cropper & Cook 2010; Goddard & Ooi 2010;) ja toimintojohtaminen (McChlery, McKendrick & Rolfe: 2010) alkoivat kiinnostamaan tutkijoita. Mitchell (2009) sekä Cropper ja Cook (2010) lähestyivät aihetta survey-tutkimuksen avulla. He tutkivat, millä tavoin isobritannialaiset yliopistot käytännössä harjoittavat toimintolaskentaa ja toimivatko ne korkeakouluympäristöissä. Mitchellin (2009: 51) tutkimuksesta selvisi, että noin viidesosa oli hyödyntänyt työssään toimintolaskentaa ja he kokivat toimintolaskennan tuovan selkeitä etuja. Mitchellin (2009: 53) mukaan osa yliopistoissa kohdisti kustannuksia kurssitasolle ja osa koulutusohjelmatasolle.

Cropperin ja Cookin (2010: 64–66) tutkimuksessa toimintolaskentaa oli hyödyntänyt lähes kymmenesosa ja kaikista vastaajista noin 17 prosenttia olivat tyytyväisiä yliopistonsa

nykyiseen kustannuslaskentajärjestelmään. Molemmissa tutkimuksissa todettiin toimintolaskennan olevan hyödyllinen oikein sovellettuna, ja kun sen käyttäjien tietämys menetelmästä olisi paremmalla tasolla. Molemmat tutkimuksista havaitsivat toimintolaskennan suurimmaksi ongelmaksi sen, että yliopistojen henkilökunnat olivat toimineet vastahakoisesti. Osa henkilöstöstä on jopa kieltäytynyt toimimaan menetelmien mukaisesti. (Mitchell 2009: 55; Cropper & Cook 2010: 64–65.) Lisäksi Cropperin ja Cookin (2010: 65) tutkimuksen mukaan esteenä toimintolaskennan käyttöönottamiselle ovat ajan ja resurssien puute.

McChlery ym. (2010), toteuttivat tutkimuksensa tapaustutkimuksen avulla. Tutkimuksen tarkoituksena oli muodostaa erään yliopiston johtoportaan pyynnöstä toimintolaskentamalli tietyille huolta aiheuttaneelle yliopiston akateemiselle yksikölle. Työnsä lopputuloksena he esittävät kirjallisuuskatsauksen pohjalta rakennettua ja korkeakoulun kontekstiin räätälöityä toimintolaskentamallia. Artikkelissaan he perustelivat myös toimintolaskennan ja -johtamisen tarpeellisuutta, hyötyä ja mahdollisia ongelmia. McChleryn ym. (2010: 315) mukaan viranomaistahojen raportointivaatimukset ovat ajaneet toimintolaskennan käyttöönottamiseen ja toimintojohtamiseen kustannusten osalta. Toimintojohtaminen on kuitenkin myös strategian määrittelyä ja muokkaamista helpottava menetelmä. Siihen kuuluvalla toimintolaskentamallilla saadaan tärkeää dataa esimerkiksi tukipalveluiden, koulutusohjelmien ja jopa opintojaksojen kustannuksista. (McChlery 2010: 316–317.) Toimintolaskennan suurimmaksi ongelmaksi McChlery ym. (2010: 316–317) toteavat saman kuin muut isobritannialaisten yliopistojen toimintolaskentaa tutkineet; henkilöstöä on vaikea saada motivoitua rekisteröimään työhönsä liittyviä tuloksia lomakkeisiin ja järjestelmiin.

Goddard ja Ooi (2010) ovat puolestaan tutkineet tapaustutkimuksen avulla toimintolaskennan soveltamista ja siitä saatavia hyötyjä isobritannialaisen yliopiston kirjaston toimintaan. He rakensivat toimintolaskentamallin sekä määrittelivät kustannusajurit ja keräsivät datan niihin osallistumalla itse kirjaston toimintaan. Toimintolaskenta osoittautui hyödylliseksi menetelmäksi kohdistaa tukipalveluista ja muista yhteisistä toiminnoista aiheutuneita kustannuksia tiedekunnille ja osastoille niiden todellisen käytön mukaisessa suhteessa. Saadun informaation todettiin helpottavan talouden suunnittelua ja tekevän

kustannusten kohdistamisesta entistä tarkempaa kuin perinteinen kustannuslaskenta. (Goddard & Ooi 2010: 31–32.)

Meklin ja Kallio (2005) tekivät selvityksen opetusministeriön toimeksiannosta yliopistojen soveltamista kustannuslaskennan käytännöistä ja niihin liittyvistä ongelmista. Tavoitteena oli määrittellä ulkoisen ja sisäisen ohjauksen tehostamiseen tarvittavat oleellisimmat tiedot ja antaa suositukset toimivista käytännöistä. Silloisissa käytännöissä ei ollut yhteneväisyyttä, vaan ne vaihtelivat yliopistoittain. Tutkimus toteutettiin kyselylomakkeella, joka lähetettiin jokaisen suomalaisen yliopiston taloudesta vastaavalle johtajalle. Meklin ja Kallio (2005) havaitsivat yliopistojen suorittaneen tutkimuksen aikoihin kustannuslaskentaa ainoastaan kerran vuodessa, mikä johtui prosessin manuaalisten tehtävien työläydestä ja tarvittavan tiedon jakautumisesta useisiin järjestelmiin. Ainoastaan neljän yliopiston todettiin hyödyntävän kustannuslaskennan menetelmänä toimintolaskentaa, kun loput sovelsivat lisäyslaskentaa ja kustannusten vyöryttämistä. Vanhanaikaisten järjestelmien todettiin aiheuttavan ongelmia erityisesti henkilöstö-, toimitila ja yleiskustannusten kohdentamisessa. (Meklin & Kallio 2005: 9; 33; 60–61.)

Korkeakoulujen budjetoinnista on myös tehty tutkimuksia, mutta aihe ei ole ollut niin suosittu kuin niiden suoritusmittaus ja kustannuslaskenta. Budjetointiin liittyneet tutkimukset ovat käsitelleet toimintobudjetin käyttöä ja käyttöönottoa korkeakouluympäristössä. Esimerkiksi Kenno ja Sainty (2016) tarkastelivat tutkimuksessaan uuden toimintopohjaisen budjetoinnin käyttöönottoa yliopistossa heuristisen arvioinnin ja sisällönanalyysin avulla. Tutkitussa yliopistossa oltiin ottamassa käyttöön kannustimiin perustuvaa lähestymistapaa budjetoinnissa, missä resurssien kohdentamista ohjaavat liikevaihdon muodostuminen, kustannusten kattaminen, sovittaminen strategiaan tavoitteisiin, laadun mittaamiskäytännöt ja koulutusohjelmien laadulliset tavoitteet. He huomasivat mallin käyttöönoton olleen vaikeampaa kuin alustavasti oli arvioitu, mistä kertoo prosessin pitkittyminen. Budjetointimallin sovittaminen korkeakoulukontekstiin vaatii vuorovaikutusta korkeakoulun eri sidosryhmien kanssa ja kykyä ymmärtää monimutkaisen budjetointimallin vivahteita. Lisäksi he korostivat avainhenkilöiden sitoutumista projektiin, mikä ei ollut toteutunut heidän tarkastelemassaan projektissa. (Kenno & Sainty 2016: 496; 506–507.)

Lepori, Usher ja Montauti (2012) puolestaan tutkivat uuden julkisen johtamisen ja budjetoinnin teorian kautta budjetoinnin merkittävyyttä korkeakoulujen toiminnan kannalta. Leporin ym. mukaan resurssiriippuvuuden teoria koskee erityisesti korkeakouluja, minkä takia budjetoinnilla on keskeinen asema korkeakouluympäristöissä. Korkeakoulujen organisaatiota ohjaa niukka määrä resursseja. Lisäksi poliittiset päätökset ja julkisen sektorin uudet ohjaukset painottavat rahoitusjärjestelmiä korkeakoulujen ohjauksena. Tällöin resurssien kohdentaminen sisäisille toiminnoille vaatii tehokkuutta budjetointijärjestelmiltä. (Lepori ym. 2012: 59; 75)

Suomalaisia AMK:ja käsittelevissä tieteellisissä julkaisuissa on tutkittu pitkälti sektorin piirteitä (ks. Välimaa & Neuvonen-Rauhala 2008) ja taloudellista autonomiaa (ks. Kohlamäki 2011). Länsiluoto, Järvenpää ja Krumwiede (2013) ovat puolestaan tutkineet sidosryhmien roolia kotimaisten AMK:jen päätöksenteossa. Suomalaisten AMK:jen johdon laskentatoimen käytäntöihin liittyviä tutkimuksia on tehty hyvin vähän, mutta joitakin löytyy.

Esimerkiksi Kettunen (2015) tutki, miten AMK-uudistuksen yhteydessä käytöön otettu rahoitusmalli on vaikuttanut opintoprosessin sujuvuuteen. Kettunen (2015) tuo esille rahoitusmallin olevan ohjauksen kannalta tehokas työväline, koska siinä on selkeät mittarit, joiden arvojen parantamiseen voidaan keskittyä. Toisaalta malli ei välttämättä palkitse tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä opetuksen prosessien parantamisesta, koska se riippuu myös sektorin muiden toimijoiden toiminnasta. Kettunen (2015) toteaa suomalaisen rahoitusmallin olevan toiminnan kannalta vaikuttavampi kuin monien muiden maiden korkeakoulujärjestelmissä, koska valtionrahoituksen osuus on merkittävä koulutuksen maksuttomuuden takia. Rahoitusmalli kuitenkin vähentää entisestään AMK:jen taloudellista autonomiaa ja vähentää strategisen johtamisen tarpeellisuutta. Tutkimuksessaan Kettunen (2015) on laatinut rahoitusmallin indikaattoreiden pohjalta Balanced Scorecardin (BSC) mukaisen strategisen kartan, mikä paljastaa rahoitusmalliin liittyviä puutteita. Kettusen mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä opetuksen prosessien kannalta tärkeitä tutkimus- ja opetustaitoja ei ole huomioitu mallissa ollenkaan. Rahoitusmalliin ei ole sisällytetty myöskään opetuksen ulkopuolista rahoitusta, jolloin malli ei huomioi

työelämälle ja aluekehitykselle tärkeää AMK:jen tehtäviin kuuluvaa yhteiskunnallista palvelutehtävää ja elinikäisen oppimisen edistämistä. Tutkimusten tulosten mukaan rahoitusmalli on tehostanut opintoprosesseja. Kettunen perustelee päätelmänsä OKM:n valmistumisprosentteilla, jotka ovat lähteneet nousuun rahoitusmallin voimaantumisen jälkeen. Etenkin miespuolisten opiskelijoiden kohdalla voidaan nähdä merkittävää parannusta aiempaan. (Kettunen 2015: 104; 107–108.) Vastaava tutkimus on tehty myös yliopistojen rahoitusmallista (ks. Kettunen 2016).

AMK:jen talousjohtamisen ja laskentatoimen käytäntöjä on käsitelty Suomessa pitkälti pro gradu -tutkielmina ja AMK:jen opinnäytteinä. Esimerkiksi Hanna Huhta on tehnyt osana OKM:n kanssa yhteistyössä toteutettavaa hanketta tutkielman, jossa hän on tutkinut ja vertaillut molempien korkeakoulusektoreiden laskentatoimen käytäntöjä. Tavoitteena oli myös arvioida, kuinka eriytyneitä laskentatoimen käytännöt ovat niille suodun taloudellisen autonomian takia, ja onko uusi rahoitusmalli yhdenmukaistanut käytäntöjä. Tutkimus toteutettiin kyselytutkimuksena. Tulokset paljastivat, että korkeakoulujen laskentatoimen käytännöt ovat kehittyneet projektinhallinta- ja toiminnanohjausjärjestelmien käyttöönottojen myötä. Monilla laskentatoimen osa-alueilla on yhä kehittämistarpeita, toisilla alueilla enemmän. Korkeakoulujen intresseissä on kehittää laskentatoimen käytäntöjä entisestään. Sektoreiden laskentatoimen käytännöissä todettiin olleen yhteneväisiä toimintatapoja, mutta erilainen taloudellinen autonomia aiheuttaa eroja käytännöissä. Myös AMK:jen välillä löytyi paikoin merkittäviä eroavaisuuksia. (Huhta 2016: 1; 63–64.)

3. JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMÄT OSANA KUNTAOMISTEISTEN AMMATTIKORKEAKOULUJEN TALOUSJOHTAMISTA

AMK:jen toimintaa ohjaavat vahvasti lainsäädäntö ja toimijoiden yhteys julkiseen sektoriin. Toiminnan samankaltaisuudesta huolimatta, AMK:jen organisatoriset tekijät ovat toisistaan poikkeavia, kuten muussakin yritystoiminnassa. Erilaiset taustatekijät luovat erilaisia tarpeita liittyen yrityksen toiminnan organisointiin sekä esimerkiksi yrityksen toiminnassa hyödynnettäviin johdon laskentatoimen menetelmiin.

Tässä luvussa tarkastellaan kuntaomisteisten AMK:jen toiminnassa sovellettujen laskentatoimen ja johtamisen menetelmien teoriaa. Luvussa perehdytään toimintaa ohjaaviin johtamismalleihin ja julkisen sektorin toiminnan luonteeseen. Johtamismalleihin liittyvää teoriaa käsitellään luvussa ainoastaan korkeakoulujen näkökulmasta. Työn kannalta on olennaista perehtyä talousjohtamiseen, johdon laskentatoimeen ja strategiseen johdon laskentatoimeen liittyviin käsitteisiin. Lopuksi tarkastellaan niitä johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä, jotka ovat relevantteja AMK-toiminnan kannalta.

3.1. Kontingenssiteoria

1960-luvulla syntyneen kontingenssiteoriaksi kutsutun organisaatioteorian mukaan ainoa oikea johtamismallia tai johdon ohjausjärjestelmää ei ole löydettävissä. Teorian tarkoituksena oli alkuperäisesti tutkia ympäristön ja teknologian, eli niin sanottujen tilanetekijöiden, mukanaan tuomia vaikutuksia yrityksen organisaatorakenteisiin ja johtamismalleihin. Kontingenssiteoreettista tarkastelua alettiin hyödyntämään myös johdon ohjausjärjestelmiä käsitellyissä tutkimuksissa 1970- ja 1980-lukujen taitteessa. (Otley 1980: 413.) Johdon ohjausjärjestelmät ovat laajempi termi, joka käsittää myös johdon laskentatoimen järjestelmät, mutta pitävät sisällään myös muita kontrolleja, kuten henkilöstöön ja henkilöryhmiin kohdistuvia kontrolleja (Chenhall 2003: 129).

Teorian mukainen lähtökohta oli johdon laskentatoimen tutkimuksessa vastaava kuin alkuperäisen, mutta laskentatoimeen mukautettuna. Sen mukaan organisaation johdon ohjaus- ja laskentajärjestelmien kokonaisuus ja sovellettavuus riippuvat organisaation tilanetekijöistä, eli kontingenssitekijöistä. Yrityksen on pystyttävä rakentamaan omaan toimintaansa ja sen erityispiirteisiin sekä toimintaympäristöönsä parhaiten soveltuvat ohjausjärjestelmät. Järjestelmien toimivuus ja tuloksellisuus ovat teorian mukaan parhaimmillaan silloin, kun ne ovat yhteensopivia kontingenssitekijöiden kanssa. Tämä edellyttää muuttuvassa toimintaympäristössä myös joustavuutta johdon ohjausjärjestelmiltä ja muilta toimintamalleilta. (Fisher 1998: 48–49; Chenhall 2003: 127.)

Erilaisilla kontingenssitekijöillä on yritetty selittää organisaation tehokkuutta ja lisääntyntä suorituskykyä sekä löytää johdon ohjausjärjestelmien ja kontingenssitekijöiden vaikutuksia niihin. Tämän takia joidenkin näkemysten mukaan tutkittaessa johdon ohjausjärjestelmien sopivuutta organisaation kontekstissa, selitettävänä muuttujana tulisi aina olla haluttu organisaatioon tai sen johtamiseen liittyvä suorituskykyä kuvastava dimensio. Tätä näkökulmaa on perusteltu oletuksella siitä, että johdon ohjausjärjestelmien käyttöön otossa on aina jollain tapaa intresseissä parantaa organisaation suorituskykyä. Toisaalta taustalla voi vaikuttaa institutionaaliset tai poliittiset syyt, jotka eivät välttämättä taloudellisesti ole järkeviä. (Chenhall 2003: 134–135.)

Kontingenssiteoriaan pohjautuvat johdon laskentatoimen tutkimukset ovat keskittyneet selittämään erityisesti ympäristön sekä sen epävarmuuden, teknologian, organisaatorakenteen ja yrityksen koon vaikutusta johdon ohjausjärjestelmää koskeviin valintoihin. Myöhemmin suosituiksi tutkittaviksi kontingenssitekijöiksi nousivat myös yrityksen strategia ja kansallinen kulttuuri. Tutkimuksissa on nähty, että etenkin strategialla ja ympäristön epävarmuudella on vaikutusta johdon ohjausjärjestelmien muodostamaan kokonaisuuteen sekä niiden käyttämiseen ja tehokkuuteen. Johdon ohjausjärjestelmien rooli on aiempien tutkimuksien mukaan keskeisempi esimerkiksi silloin, kun organisaatorakenne on monimutkaisempi sekä yrityksen toimintaympäristöön liittyy enemmän epävarmuutta ja kilpailua. (Chenhall 2003: 127–128.)

Ulkoista toimintaympäristöä on tutkittu kontingenssiteoreettisissa tutkimuksissa erityisesti ympäristön epävarmuuden näkökulmasta. Epävarmuudella tarkoitetaan ennakoimattomia tilanteita, joiden mukanaan tuomat muutokset saattavat olla epäselviä. Ulkoiseen ympäristöön liittyvät tekijät ovat tärkeä ottaa huomioon johdon ohjausjärjestelmän suunnittelussa. Chenhallin (2003: 137–138) mukaan aiemmat tutkimukset ovat osoittaneet, että epävarmemmassa ympäristössä tulisi suosia enenevässä määrin modernimpia, avoimempia ja joustavampia ei-taloudelliseen tietoon perustuvia johdon laskentatoimen menetelmiä perinteisten menetelmien, kuten budjetoinnin, rinnalla. Tällöin laskentajärjestelmät keskittyvät ulkopuolisista tekijöistä saatavaan informaatioon ja ihmisten väliseen vuorovaikutukseen. Epävarmuuden lisääntyessä yrityksen informaation tarve sen toiminoista ja ympäristöstä lisääntyy. Informaation analysoinnin avulla voidaan arvioida mahdollisia syy- ja seuraussuhteita. Erityisen kilpaillussa ja epävakaaassa ympäristössä tulisi aiempien tutkimuksien mukaan hyödyntää moderneja ja traditionaalisia menetelmiä rinnakkain. Traditionaalisia menetelmiä painotetaan enemmän puolestaan vakaassa ja yksinkertaisessa toimintaympäristössä. (Chenhall 2003: 137–139.)

Aikaisemmassa kontingenssiteoreettisessa tutkimuksessa teknologiaa on lähestytty kontingenssitekijänä lähinnä tuotannollisten yritysten näkökulmasta. Valmistustoimintaa harjoittavat yritykset painottavat ohjausjärjestelmissään hierarkiaa, muodollisuutta, standardeja, prosessikontrolleja ja traditionaalisempia laskentatoimen menetelmiä. Perinteisiä menetelmiä hyödynnetään erityisesti massatuotantoa harjoittavissa yrityksissä, jossa tuotevalikoima on suppea. Kehittyneeseen teknologiaan liittyy puolestaan enemmän epävarmuutta, jolloin tarve valvonnalle ja monipuolisemmalle ohjausjärjestelmälle kasvaa. (Chenhall 139–141; 143.)

Koko luo suuremmille organisaatioille enemmän mahdollisuuksia toimintansa tehostamiseen ja toimintaympäristönsä epävarmuustekijöiden hallitsemiseen. Suuret toimijat pystyvät toteuttamaan työnjakonsa pilkkomalla toimintoja pienemmiksi osiksi ja keskittämällä osaamista tiettyihin osiin erikoistuneisiin yksiköihin. Organisaation kasvava koko johtaa informaation määrän kasvuun, jonka käsittelemiseksi johto tarvitsee institutionaalisia, eli formaaleja, kontrolleja, kuten sääntöjä, dokumentaatiota, hierarkiaa sekä erikoistumista rooleissa ja toiminnoissa. Yrityksen koolla on toisin sanoen vaikutusta sen

soveltamien laskentatoimen käytäntöjen käyttöönottoon ja kehittämiseen. Isommalla organisaatiolla on suuremmat voimavarat kehittyneempien laskentatoimen menetelmien hyödyntämiseen ja niiden jatkokehittämiseen. (Chenhall 2003: 148–149.)

Strategia tuli tutkittavaksi kontingenssitekijäksi muita perinteisiä tekijöitä myöhemmin. Strategia on muista poikkeava siinä, että se ei niinkään kuulu osaksi kontingenssitekijöiden muodostamaan kokonaisuuteen. Yritys voi strategiansa avulla vaikuttaa muihin kontingenssitekijöihin ja tehdä niitä koskevia valintoja. Strategian avulla johto voi siis arvioida ja määrittää toimintaympäristön, teknologisten ratkaisujen sekä organisaation rakenteellisten järjestelyjen ja kontrollien muodostamaa kokonaisuutta. Tämän avulla voidaan määrittää keinoja suorituskyvyn parantamiseen. (Chenhallin (2003: 151) yhteenvedon mukaan aiemmassa tutkimuksessa on saatu selville riippuvuussuhteita johdon laskentatoimessa hyödynnettävien menetelmien ja strategian välillä. Aiempien tutkimustulosten valossa etenkin konservatiiviset, puolustuskannalla olevat ja kustannustehokkuutta korostavat yritykset nojaavat perinteisiin johdon laskentatoimen menetelmiin, kuten kustannuslaskentaan sekä budjetointiin ja sen seurantaan. Erikoistumisstrategiaan perustuvaa toimintaa harjoittavien yritysten puolestaan on nähty painottavan traditionaalisten menetelmien rinnalla hajautettua päätöksentekoa ja viestintää. (Chenhall 2003: 150–152.)

Viimeisenä yleisesti hyödynnettynä kontingenssitekijänä on aiemmissa tutkimuksissa tutkittu kulttuuria. Tutkimukset ovat osoittaneet kansallisten kulttuuristen piirteiden vaikuttavan jossakin määrin johdon ohjausjärjestelmien suunnitteluun. Varsinaista yleistystä asiasta ei pystytä tekemään jo senkin takia, että kulttuurit ovat moniulotteisia ja toisistaan poikkeavia asioita. (Chenhall 2003, 152–155.)

Niin kuin monet muut tiedemaailmassa suosituksi nousseet teoriat, myös kontingenssiteoria on saanut osakseen kritiikkiä. Aiempia johdon ohjausjärjestelmiä koskevia kontingenssiteoreettisia tutkimuksia on vaivannut erityisesti johdonmukaisuuden puute tutkimusten välillä ja vähäinen toistettavuus. (Chenhall 2003: 131.) Tutkimuksissa käytetyt tilannetekijöitä ja ohjausjärjestelmiä kuvaavat termit ovat toisistaan poikkeavia, vaikka ne toisinaan voivat liittyä samaan asiaan. (Langfield-Smith 1997; Ittner, Larcker & Randall 2003;). Kontingenssiteoreettisten tutkimusten on nähty tuottavan tuloksia sekä

löytäneen keskeistä riippuvuutta ohjausjärjestelmien ja erilaisten tilannetekijöiden välillä. Tutkijat ovat olleet myös erimielisiä, onko tietyillä tilannetekijöillä välitön vaikutus johdon ohjausjärjestelmiin, vai vaikuttavatko ne organisaation rakenteen ja strategian kautta niihin. Esimerkki tällaisesta kontingenssitekijästä on koko. (Archer & Otley 1991.) Johdon ohjausjärjestelmien ja kontingenssitekijöiden välisistä suhteista saadut tulokset, johdtopäätökset ja riippuvuus-suhteet ovat kuitenkin olleet toisiinsa nähden heikkoja, epäjohdonmukaisia ja ristiriitaisia. (Dent 1990.) Tuloksien yleistettävyyttä ja tilastollista luotettavuutta hankaloittaa entisestään se, että aiemmissa tutkimuksissa on ollut tyypillisesti pienet otoskoot ja sellaisia tutkimuksia on ollut suuri määrä. (Chenhall 2003: 156.)

Problemaattista kontingenssiteoreettisessa johdon laskentatoimen tutkimuksessa on ollut myös se, että sekä ohjausjärjestelmiä että tilannetekijöitä ja niiden välillä vallitsevia riippuvuus-suhteita on tutkittu yksittäisinä osina eriytettynä niiden muodostamasta kokonaisuudesta ja muista ohjausmenetelmistä. Chenhallin (2003: 132) mukaan johdon ohjausjärjestelmien tutkiminen eriytettynä kokonaisuudesta voi heikentää tutkimuksen tuloksia ja johtaa harhaanjohtaviin päätelmiin. On vaarana, että päätelmiä tehdään vain yhden ohjausjärjestelmän komponentin vaikutuksesta unohtaen samalla muiden kokonaisuuteen kuuluvien komponenttien mukanaan tuoma vaikutus. (Chenhall 2003: 132–133).

Kritiikki on osaltaan johtanut siihen, että yleisesti hyväksyttävää kontingenssiteoriaa johdon ohjausjärjestelmien ja niihin vaikuttavien tilannetekijöiden välillä ei ole syntynyt. Tutkijat (mm. Chenhall 2003: 134; Otley 2016: 46-47) ovat myöntäneet tutkimusten yleistettävyyteen liittyvän problematiikan. Yleisesti sovellettavaa ohjeistusta johdon ohjausjärjestelmien rakentamiseen tiettyjä tilannetekijöitä varten ei ole mahdollista kehittää, mutta se ei ole ollutkaan teorian alkuperäinen tarkoitus. Kontingenssiteorian alkuperäinen ideologia oli tuottaa tavoitteiden saavuttamisen kannalta arvokasta informaatiota sopivista johdon ohjausjärjestelmää koskevista valinnoista tiettyjen tilannetekijöiden vallitessa. Teorian kannattajat ovat nähtävästi olleet joka tapauksessa sitä mieltä, että aiemmat tutkimukset selittävät johdon ohjausjärjestelmien ja organisaation suorituskyvyn välillä vallitsevia suhteita. Lisäksi runsas määrä erilaisia kontingenssiteoreettisia tutkimuksia auttaa johdon ohjausjärjestelmän suunnittelussa ja implementoinnissa, jotta se saataisiin soveltumaan parhaalla mahdollisella tavalla organisaation omaan toimintaan ja sen

tilannetekijöihin. (Chenhall 2003: 134; Otley 2016: 46-47.) Chenhall (2003: 156) näkee sen osoittavan myös kontingenssiteoreettisen tutkimuksen relevanttiuden johdon ohjausjärjestelmien tutkimuksissa. (Chenhall 2003: 156.)

3.2. Talusjohtaminen osana kuntaomisteisen organisaation johtamista

Tämän alaluvun tarkoituksena on luoda kuva julkisomisteisen yhtiön johtamiseen ja talouden ohjaukseen vaikuttavista erityispiirteistä ja tilannetekijöistä. Alaluvun alussa kerrotaan julkisen sektorin johtamiskäytäntöihin ja niiden kehitykseen vaikuttaneesta uuden julkisjohtamisen opista. Alaluvun kahdessa viimeisessä kaksiportaisissa alaotsikoissa käsitellään talusjohtamista, johdon ja strategisen johdon laskentatoimea sekä niiden merkitystä organisaation toiminnan ja päätöksenteon kohdalla.

3.2.1. Kuntaomisteisen yhtiön johtaminen

Kunnat ovat osa julkista sektoria, jonka toimintatavat, johtamismallit ja tavoitteet eroavat yksityiseen sektoriin nähden. Julkinen sektori pyrkii tuottamaan julkisia palveluita kansalaisille. Monet julkisen sektorin toimijat ovat voittoa tavoittelemattomia organisaatioita. (Johnson 1987: 159; Rantanen, Kulmala, Lönnqvist & Kujansivu 2007: 418; 429.) Korkeakoulujen johtaminen voidaan katsoa julkiseksi johtamiseksi huolimatta korkeakoulujen hallinnollisen autonomian sekä opetuksen ja tutkimuksen vapauden lakisääteisyydestä. Tämä perustuu siihen, että ne ovat pääosin julkisen sektorin rahoittamia instituutioita, joiden toiminnassa korostuu yleishyödyllisyys ja yhteiskunnan etu. Sitä kautta korkeakoulutoiminta on yhteydessä politiikkaan, julkisiin arvoihin ja korkeakoulun laajempaan hyväksyttävyyteen. (Virtanen 2014: 315.) Lisäksi korkeakoulut ovat OKM:n hallinnon alaisia ja AMK-osakeyhtiöistä valtaosan omistus on joko kokonaan tai enemmistönä kuntaomistuksessa.

Julkisen johtamisen toimintamalleihin ja hallinnon uudistuksiin on vaikuttanut erityisesti uuden julkisjohtamisen oppi eli New Public Management -oppi (NPM), joka syntyi Yhdysvalloissa 1970-luvulla (Patomäki 2005: 58). NPM-oppia runsaasti tutkinut Hood

(1991: 3) näkee opin syntymisen syyksi neljä trendiä, jotka ovat ajaneet kohti julkisen sektorin uudistamista. Trendeistä ensimmäinen oli pyrkimys hidastaa julkisen sektorin sekä sen menojen ja henkilöstöressurssien kasvua. Toiseksi haluttiin yksityistää julkisen sektorin palveluita. Kolmantena trendinä oli halu hyödyntää teknologian ja automaation kehitystä julkisten palvelujen tuottamisessa. Viimeinen trendi liittyi julkisen johtamisen menettelytapojen, toimintapolitiikan, suunnittelun ja päätöksenteon kehittämiseen kansainvälisen yhteistyön avulla. (Hood 1991: 3.)

Uuden julkisjohtamisen opin mukaisten uudistusten soveltamisen syyksi on nähty tyytymättömyys julkisen sektorin tilaan ja toimintaan, mutta painavimmat syyt ovat liittyneet talouteen ja rahoitukseen. Budjettien kasvattamisen ollessa mahdotonta, ainoa keino oli hallinnon tuottavuuden ja tehokkuuden parantaminen. Julkisen sektorin koon, kustannuksien, tehtävien sekä ohjaus- ja johtamismenetelmien uudistaminen oli tällöin välttämättömyyttä. NPM:n suuntauksen merkittävimpinä arvoina pidetään taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta, jotka ovat olleet keskeisessä roolissa myös Suomen julkisen sektorin uudistuksissa. (Lähdesmäki 2003: 9; 66.) Keskeinen ideologia oli tuoda yksityisen sektorin johtamismallit ja toimintatavat myös julkiselle sektorille (Dawson & Dargie 2005: 35). Näin on käynytkin ja ne ovat saaneet keskeisen roolin julkisen johtamisen uudistamisessa ja tehostamisessa. Aluksi varsinkin tulosjohtamista alettiin soveltamaan laaja-alaisesti, jonka jälkeen julkisella sektorilla on alettu soveltamaan myös muita yksityissektorin johtamisoppeja. (Laaksonen 2008: 15.)

NPM:n arvojen ja ideologian perusteella Lähdesmäki (2013: 49) näkee managerialismilla eli ammattimaisella johtamisella olleen suuri rooli NPM:n kehittymisessä. Managerialismin keskiössä on yksityisen sektorin hyvät johtamistavat (Salminen 2011: 77). Managerialismi puolestaan nojaa Taylorin tieteellisen liikkeenjohdon teoriaan, jonka periaatteisiin sisältyy toiminnan tehostamiseen, suorituskyvyn mittaamiseen ja arviointiin, tulosten perusteella palkitsemiseen sekä tuottavuuteen liittyvät vaatimukset (Pollitt 1990: 117; Aucoin 1995: 169; Lähdesmäki 2013: 49). Nämä periaatteet kuuluvat myös osaksi NPM:n mukaista toimintaa yhdessä hallinnon johtamistoimien ja valvonnan korostamisen kanssa. Lisäksi opin mukaisessa johtamisessa korostuu strategisuus. Salmisen (2011:

76) mukaan taylorismi sisältyy uuteen julkisjohtamiseen eräänlaisena uustaylorismina. (Salminen 2011: 72; 76.)

Suomessa NPM:n mukaista oppia on toteutettu esimerkiksi palveluiden kilpailutuksena ja ulkoistamisena myös kuntatasolla. Julkiselle sektorille on toisin sanoen alettu tuomaan markkinamekanismeja ja kilpailua, mikä edesauttaa kustannustehokkuuden parantamista. Lisäksi julkisen sektorin tuottavuuden parantamiselle on asetettu vaatimuksia, vaikka sen kustannuksia on jouduttu vähentämään budjettileikkausten takia. Opini painottamaa tehokkuutta on mitattu suoritusmittareilla, jotka perustuvat julkisella sektorilla yleisemmin ei-taloudelliseen informaatioon verrattaessa yksityiselle puolelle (Länsiluoto ym. 2013: 242). Tehokkuus- ja tuloksellisuustavoitteisiin pääsemiseksi johtamistapoja on uudistettu ja johtamisen alaa laajennettu.

Yhtenä selvänä NPM:n keinona on hyödynnetty yhtiöittämistä. Yhtiöittämisellä voidaan helpottaa ja hajauttaa julkisen sektorin päätöksentekoa sekä hallintoa, mikä lisää toimintavapautta ja itsenäisyyttä. (Ojala 2003: 10; Salminen 2011: 76–78.) Kuntaomisteiset AMK-osakeyhtiöt ovat usein osakeyhtiöitä, jonka omistusosuudet ovat jakautuneet AMK:n kanssa samassa maakunnassa sijaitsevien kuntien kesken. Yleensä määräysvallan mukaista osake-enemmistöä pitää hallussaan se kunta, missä AMK:n kampus fyysisesti sijaitsee tai, minne suurin osa sen toiminnoista on keskittynyt. Myös kuntaomisteiset AMK-osakeyhtiöt voivat perustaa yhtiöitä ja omistaa niiden osakkeita. AMK-organisaation kohdalla käytännöt eroavat jonkin verran tavanomaisista kuntien tytäryhtiöistä, koska AMK:jen toimintaa ohjaa omistajana toimivien kuntien lisäksi OKM, jolle AMK:t ovat raportointivelvollisia. Lisäksi rahoitus perustuu valtionrahoitukseen. Kansainvälistymisen ja kilpailun kiihtyessä koulutus- ja tutkimusmarkkinoilla korkeakoulujen tarve ammattimaiseen johtamiseen ja hallitustyöskentelyyn on kasvanut. Tämän ja itsenäisen oikeushenkilön aseman myötä korkeakoulujen johtamisessa kiinnitetään huomiota näiden osa-alueiden kehittämisessä. (Virtanen 2014: 316.)

NPM:n mukainen ajattelutapaa on tuotu osaksi korkeakoulujen toimintaa OKM:n tulosohjauksen avulla (Kallio & Kallio 2012: 57). Ajattelutavan vaikutus toiminnassa on korostunut entisestään, kun korkeakouluilta on alettu odottamaan yhä enemmän tehokkuutta

ja tuloksellisuutta. Tämä näkyy etenkin molempien korkeakoulusektoreiden nykyisissä rahoitusmalleissa, jotka sisältävät niiden toimintaan liittyviä suoritusmittareita. Mittareissa painotetaan prosessien tuloksellisuutta, laatua ja tehokkuutta. Rakenteelliset uudistukset, profiloituminen omille painoaloille, tehokkaamman ja tuloksellisemman toiminnan vaatimukset sekä ympäröivän yhteiskunnan edellytykset koulutuksen laadusta vaativat korkeakouluilta monien johtamismallien yhteensovittamista toimintansa johtamisessa. Rakenteisiin ja profiloitumiseen liittyvät muutokset luovat jo itsessään tarpeen korkeatasoiselle muutosjohtamiselle, jotta korkeakoulut kykenevät toteuttamaan uudistukset menestyksekkäästi. (Virtanen 2014: 291.)

Kilpailu tuloksellisuuteen perustuvasta rahoituksesta, tulospaineet ja valtion tulosohtauskäytännöt ovat ohjanneet korkeakouluja hyödyntämään tulosjohtamisen käytäntöjä johtamisessaan. Tulosohtaus ja -johtaminen ovat NPM:n mukaisesta ajattelutavasta johdettuja toimintamalleja. Tulosohtauksen myötä lisääntyneet arviointi- ja raportointikäytännöt, kansainvälistyvä korkeakouluverkosto ja monipuolistuva rahoitusperusta ovat lisänneet johtamisen tarpeita ja nostaneet strategisen johtamisen keskeiseen asemaan. Profiloituminen sekä tutkimus- ja koulutustoimintaan liittyvät rahoitusmittarit vaativat korkeakouluilta pitkäjänteistä strategiatyötä, jolla korkeakoulut määrittävät päätavoitteensa ja voimavaransa pitkälle aikavälille. Määriteltyjen strategioiden toteuttaminen edellyttää kaikkien korkeakoulun organisaatiotasojen osallistumista strategian määrittelyyn ja toimeenpanoon. (Virtanen 2014: 291–292; 316; 326; Kallio 2014: 47.)

3.2.2. Talusjohtaminen ja laskentatoimi osana johdon päätöksentekoa

Johtamiseen kuuluu yrityksen talouden johtaminen, jota voidaan pitää yhden yksittäisen toiminnon johtamisena, mikä korostaa yrityksen talousyksikkönä toimimista. Talusjohtamisen päämääränä on varmistaa yrityksen saavuttavan talouteen liittyvät tavoitteensa. Koska koko toiminnan ja täten kaikkien sen toimintojen jatkuvuus edellyttää yrityksen olevan taloudellisesti terve ja kilpailukykyinen, nousee talusjohtaminen ja talusyksiöajattelu keskeiseksi osaksi yrityksen toimintoja ja niiden johtamista. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 10–12.) Talouden johtaminen on resurssien hankkimista ja kohdentamista sekä resurssien käyttämisestä saatavan hyödyn monitorointia. Esimerkiksi budjetti on

tärkeä työkalu korkeakouluille niiden talouden johtamisessa ja määritellyn strategian toteuttamisessa. Talousohjausta toteutetaan tyypillisesti talousarviokauden pituisina sykleinä, mutta myös lyhempinä tai pidempinä ajanjaksoina. (Kohtamäki 2014: 346–347.)

Talusojohtamisella on laaja vastuualue yrityksen toiminnassa ja sen talouden ohjauksessa. Talusojohtamista voidaan tarkastella perinteisen yrityksen johtamisprosessin perustehtävien avulla. Prosessi koostuu suunnittelusta, toteutuksesta ja valvonnasta. Talusojohtamisen kontekstissa suunnittelutehtävä tarkoittaa osallistumista tavoitteiden sekä niiden saavuttamiseen vaadittavien toimien ja resurssien määrittämiseen esimerkiksi budjetoinnin avulla. Näitä suunnitelmia toteutetaan päivätasolla toteuttamistehtävän mukaisesti. Valvontatehtävä merkitsee määritettyjen suunnitelmien toteuttamisen ja tavoitteiden toteutumisen tarkkailua sekä mahdollisten poikkeamien analysointia ja niihin reagoimista. (Järvenpää ym. 2010: 13–14; Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 10–12.)

Johtamista ja talusojohtamista voidaan tarkastella myös strategisella, taktisella ja operatiivisella tasolla. Pitkän aikavälin johtamiseksi kuvaillun strategisen johtamisen keskiössä on yrityksen menestymiselle olennaisten tehtävien johtaminen, millä pyritään toteuttamaan toiminta-ajatusta ja saavuttamaan asetetut päämäärät. Strategisen tason talousohjauksen keskiössä ovat taloudellisten päämäärien asettaminen, resurssien kohdentaminen eri liiketoiminnoille sekä yrityksen strategisten etujen etsiminen ja määrittely. Taktinen johtaminen on budjettiperusteista vuositason johtamista, jolla pyritään saavuttamaan pitkän aikavälin strategiset päämäärät ja tavoitteet askel kerrallaan. Taktista talousohjausta toteutetaan johtamalla yritystä erityisesti budjetoinnin avulla, mihin kuuluu esimerkiksi tarkkojen taloustavoitteiden asettaminen. Lisäksi taktisen ohjauksen alaan kuuluu tavoitteiden saavuttamiseksi tähtäävien toimien johtaminen ja tuloksien valvonta. Operatiivisella johtamisella tarkoitetaan yrityksen päivittäisten johtamistehtävien konkreettista hoitamista, millä yritetään saavuttaa vuositasolle asetetut taktiset tavoitteet. Operatiivisesta näkökulmasta talusojohtamisen tehtäviksi voidaan määritellä talouslaskelmien laatiminen, maksatus, perintä, rahoitustoimet ja konsultointi organisaation sisäisessä toimintaympäristössä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 11.)

Talouden johtamista ja ohjaamista varten tarvitaan taloushallintoa, jonka funktiot koostuvat esimerkiksi budjetoinnista, kirjanpidosta, palkanlaskennasta, kustannuslaskennasta ja talouden seurannasta. Taloushallinnon toimintoja on organisoitu eri tavoin korkeakoulukentässä. Osa toiminnoista on voitu ulkoistaa korkeakouluorganisaation ulkopuoliselle taholle tai sitten korkeakoulu on halunnut ottaa vastuulleen kaikki toiminnot. Tästä syystä resursseja täytyy jakaa talousyksikön toimintojen kesken. Tästä syystä toiminnan suunnittelu, ohjaus ja seuranta resurssien avulla nousee keskeiseen rooliin. (Kohtamäki 2014: 331–334.)

Yrityksen taloushallinnon päätehtävänä on tuottaa ja analysoida yrityksen taloutta kuvaavia raportteja. Talusjohtaminen tuo talouden näkökulmaa osaksi yrityksen johtamista ja valvontaa sekä neuvoo ja konsultoi johtoa yrityksen taloutta koskevissa kysymyksissä. Talusjohtamisella on merkittävä rooli taloudellisten tavoitteiden asettamisessa. Talus-tavoitteiden määrittelyssä talusjohto osallistuu toiminnan kannattavuutta, tuottoja, mak-suvalmiutta, vakavaraisuutta ja kasvua koskevien tavoitteiden asettamiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 14.) Samalla talusjohtamisella koordinoidaan yrityksen eri toimintojen tavoitteita. Lisäksi talusjohtamisen vastuualueeseen kuuluvat yrityksen rahoitushal-linnosta eli rahoitusrakenteen suunnittelusta ja käyttöpääoman hallinnasta huolehtiminen sekä yrityksen liiketoimien ja investointien taloudellisten vaikutusten arviointi. (Järven-pää ym. 2010: 19.)

3.2.3. Johdon laskentatoimi ja strateginen johdon laskentatoimi

Vastuu yrityksen taloushallinnon päätehtävästä kuuluu laskentatoimelle. Laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen. Näistä rahoituksen laskentatoimi tuottaa informaatiota yrityksen ulkopuolisille tahoille, kuten rahoittajille ja verottajille. Näiden informaation käyttäjien myötä rahoituksen laskentatoimea kutsutaan myös ulkoiseksi laskentatoimeksi. Ulkoista raportointia ohjaavat lainsäädäntö sekä eri tahojen antamat ohjeet ja suositukset. Toisen osa-alueen, johdon laskentatoimen, tehtävänä on tuottaa nimensä mukaisesti taloudellista ja ei-taloudellista informaatiota johdon päätöksenteon tueksi. Siksi sitä kutsutaan sisäiseksi laskentatoimeksi. Johdon laskentatoimen on myös pystyttävä tunnistamaan toiminnan kannalta relevanttia informaatiota sekä esitellä ja tulkita kerättyä tai

laskettua informaatiota. Keskeisiä johdon laskentatoimen menetelmiä ovat esimerkiksi budjetointi, kustannuslaskenta, investointilaskenta ja suorituksen mittaaminen. (Laitinen & Laitinen 2007: 81.)

Laskentatoimen vastuulle kuuluu yrityksen taloutta kuvaavien arvo- ja määrälukujen kerääminen ja rekisteröiminen sekä keräämiensä tietojen jalostaminen raporteiksi yrityksen sidosryhmien päätöksenteon tueksi. Laskentatoimi tuottaa myös erillislaskelmia johdon tarpeiden mukaan. Näistä tehtävistä käytetään kirjallisuudessa termejä rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävä. (Järvenpää ym. 2010: 19.)

Laskentatoimen tuottamaa informaatiota tuotetaan sekä yrityksen omiin tarpeisiin että organisaation ulkopuolisille sidosryhmille (Drury 2004: 4–5). Laskentatoimen tuottamalla informaatiolla on keskeinen rooli yrityksen toimintojen ohjaamisessa ja valvonnassa. Laskentainformaation avulla pystytään yhteismitallistamaan seurannassa olevia asioita ja parantamaan niiden vertailukelpoisuutta. Laskentatoimi on kiistattomasti yksi olennaisimmista osista yritystoimintaa koordinoivista mekanismeista. Tästä syystä laskentatoimen informaatiota hyödynnetään ylimpien johtoportaiden päätöksenteon perustana. (Pellinen 2017: 69.) Lisäksi johdon laskentatoimen tuottamaa informaatiota hyödynnetään toimintojen suunnittelussa, resurssien kohdentamisessa, toiminnan kehittämisessä, arvojen vahvistamisessa, varojen turvaamisessa ja sisäisessä valvonnassa. (Laitinen & Laitinen 2007: 81.)

Laskentatoimen tuottamaa tietoa hyödynnetään johtamisen perustehtävissä, suunnittelussa, toimeenpanossa ja tarkkailussa. Tämän perusteella muodostuu systematisoitu käsitys siitä, että laskentatoimi kytkeytyy johdon päätöksentekoon avustamiseen. Tämän laskentatoimen systematiikan mukaisesti laskentatoimi voidaan jakaa suunnittelu-, tarkkailu- ja informaatiolaskelmiin. Suunnittelua avustavat laskelmat voidaan jakaa vielä erikseen vaihtoehto- ja tavoitelaskelmiin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 36.) Näistä laskelmista tässä tutkielmassa käsitellään suunnittelulaskelmia lähinnä vaihtolaskelmiin kuuluvan kustannuslaskennan ja tavoitelaskelmiin sisältyvän budjetoinnin osalta.

Suunnittelua avustaviin vaihtoehtolaskelmiin, eli suunnittelulaskelmiin, kuuluvat laskelmat, jotka avustavat lyhyt- ja pitkäaikaisen aikavälin kannattavuuden, taloudellisuuden ja tuottavuuden tason suunnittelussa. Laskelmat antavat yritysjohdolle mahdollisuuden vertailla eri vaihtoehtoja, kuten esimerkiksi pitkällä aikajaksolla investointivaihtoehtoja vertailevat investointilaskelmat. Lyhyen ajanjakson vaihtoehtolaskelmia ovat puolestaan esimerkiksi vaihtoehtoisten tuotantotapojen kustannuslaskenta, jota hyödynnetään tuotantosuunnittelussa. Toimintojen suunnittelussa ja tavoitteiden asettamisessa johtoa avustavina tavoitelaskelmina hyödynnetään yleisesti lähinnä budjetteja. Niitä voidaan laatia erikseen yksittäisille toiminnoille, tulosityksiköille tai vaihtoehtoisesti koko yrityksen tasolle. Budjetteja voidaan laatia eri ajanjaksoille. Tarkkailulaskelmilla puolestaan lasketaan, kuinka suunnittelu- ja tavoitelaskelmat ovat toteutuneet yrityksessä. Niillä voidaan tarkastella esimerkiksi budjettien toteutumia tai kustannuslaskennan paikkansapitävyyttä. Tavoitteena on verratta toteutumia tavoitteisiin sekä analysoida poikkeumat ja reagoida niihin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 15; 36–37.)

Johdon laskentatoimen näkökulma on kehittynyt vuosien saatossa huomioimaan aiemman lyhyen aikavälin asioiden sijasta yrityksen pitkän aikavälin menestystä (Laitinen & Laitinen 2007: 143). Tätä laskentatoimen suuntausta kutsutaan termillä strateginen laskentatoimi. Termin alkuperäisen lanseeraajan, Simmondsin (1981: 26), mukaan strategisen laskentatoimen tavoitteena on kerätä taloudellista informaatiota liiketoiminnasta ja kilpailijoista, mitä hyödynnetään strategioiden kehittämisessä ja valvonnassa (Simmonds 1981: 26). Roslender ja Hart (2003) näkevät sen liittyvän yrityksen strategiseen asemaintiin, jossa keskiöön nousee laskentatoimen ja markkinoinnin integroituminen keskenään.

Tayles (2011: 22–23) tuo esille artikkelissaan laajan kirjon eri määritelmistä strategiselle johdon laskentatoimelle, mutta painottaa itse sitä, että käytännössä laskentatoimen asiantuntijoiden tulisi keskittyä jatkossa taloutta laajempiin liiketoiminnan kysymyksiin. Toisin kuin perinteinen laskentatoimi, strateginen johdon laskentatoimi pyrkii tuottamaan tulevaisuuteen suuntautuvaa informaatiota erityisesti taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden avulla. Olennaista informaation analysoimisessa on se, miten yritys on menestynyt suhteessa kilpailijoihinsa. (Lord 2007: 136–137.)

Strateginen johdon laskentatoimi tuottaa tietoa yrityksen omista strategisista kilpailueduista ja menestystekijöistä sekä sen kilpailijoiden strategioista. Keskeisenä funktiona on tukea strategista johtamista yhdistämällä laskentatoimen tietoja tietojärjestelmien ulkopuolisten tietojen kanssa. Nämä, esimerkiksi yrityksen markkinoihin tai kilpailijoihin liittyvät, tiedot perustuvat tulevaisuuteen ja ovat tällä tavoin arvionvaraisia, jolloin niihin liittyy epävarmuutta. Erityisesti yrityksen kilpailuetuihin ja niiden vahvistamiseen liittyvän tiedon tuottaminen yrityksen kilpailustrategian kehittämistä varten nähdään strategisen laskentatoimen ensisijaiseksi tarkoitukseksi. Samalla strategisen laskentatoimen vastualueeseen voi kuulua yrityksen toimintojen toimintakohtaisten kustannusten ja tuottojen mittaaminen sekä raportointi. Toisin kuin perinteinen laskentatoimi, strateginen laskentatoimi pyrkii raportoimaan pitkien yli organisaatorajojen menevien toimintoketjujen tuotot ja kustannukset toimintokohtaisesti. Tämä on välttämätöntä varsinkin, jos strategisessa johtamisessa määriteltyjen strategisten menestystekijöiden painottuessa esimerkiksi kustannustehokkuuteen ja asiakaslähtöisyyteen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 40; 338.)

Strategiset näkökulmat ovat huomioitu laskentatoimen menetelmissä. Strategisiksi johdon laskentatoimen menetelmiksi lasketaan esimerkiksi tämän tutkielman 3.2 luvun alaluvuissa esitetyt toimintolaskenta, rullaava budjetointi ja ennustaminen sekä BSC. Muita tyypillisiä menetelmiä ovat kilpailija-, investointi- ja kannattavuusanalyysit, sekä elinkaarikustannuslaskenta, tavoitekustannuslaskenta, strateginen kustannusjohtaminen ja Beyond Budgeting. Strategisen laskentatoimen raporttien informaatio on tulevaisuuden ennustamiseen orientoitunutta. Raporttien avulla toteutetaan strategioiden toteumatarkkailua eli, miten strategia ja siihen liittyvät tavoitteet ovat toteutuneet ja kehittyneet tarkastelujaksolla. Ohjauksessa määritellään strategisia tavoitteita tulosityksikkö- ja liiketoiminta-aluekohtaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 40; 338–339.)

Laskentatoimen tehtäväkenttä on nykyisin todella laaja. Toisaalta laskentatoimen tehtävänä on tuottaa kustannusraportteja, mutta myös tukea strategista johtamista. Sisäisen laskennan integrointi strategisen johtamisen kanssa voi tuottaa haasteita, koska laskentainformaatio kuvaa mennyttä aikaa, vaikka samalla strategisen ajattelun näkökulma on tulevassa. Muuttuva korkeakouluympäristö ja korkeakoulujen toimintaperiaatteiden lähestyminen kohti yritysmaailman mukaisia periaatteita ovat korostaneet jo 2000-luvun

alusta lähtien strategisen johtamisen merkitystä. Vähenevä ja kilpailuun perustuva rahoitus sekä rahoituspohjan monipuolistuminen lisää tarvetta laatia strategia, jossa korkeakoulut profiloituvat valituille painopistealoilleen ja määrittelevät päämääränsä. Strategioiden mukaan toimiminen vaatii myös sitä, että korkeakoulun johto kohdentaa resursseja koulutusalojen, toimintayksiköiden ja toimintojen välillä laatimiensa strategioiden mukaisesti. Kehitys on vaikuttanut myös korkeakoulujen taloushallintoon, mikä on luonut tarvetta myös osaavaan talouden ja taloushallinnon ohjaamiseen. Rahoituksella varmistetaan taloudelliset edellytykset toiminnan ylläpitämiselle sekä toiminnan ja rakenteelliselle kehittämiselle. Korkeakoulujen rahoituspohja on muuttunut monipuolisemmaksi ja riskialttiimmaksi tutkimus- ja koulutusmarkkinoiden kiihtyneen kansainvälistymisen ja lisääntyneen kilpailun myötä. Tämä luo tarvetta entistä osaavammalle talousjohtamiselle ja riskienhallinnalle sekä kehittyneemmille taloushallinnon käytännöille. (Kohtamäki 2014: 346; 358–359.)

3.3. Johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmät

Johdon laskentatoimen ja strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä käsittelevässä alaluvussa luodaan katsaus AMK-toiminnan kannalta relevantteihin talousjohtamisen menetelmiin. Strategisen johdon laskentatoimen menetelmiä ei ole eritelty omiksi otsikokseen, vaan niitä käsitellään samojen otsikoiden alla kuin perinteisiä johdon laskentatoimen menetelmiä. Kustannuslaskennan ja budjetoinnin moniportaisemmissa alaotsikoissa rakenne on kuitenkin laadittu niin, että ensin kerrotaan niiden perinteisistä menetelmistä. Tämän jälkeen käsitellään kustannuslaskentaan ja budjetointiin kuuluvia strategisen johdon laskentatoimen menetelmiksi luokiteltuja menetelmiä. Tässä tutkielmassa niitä edustavat kustannuslaskennan kohdalla toimintolaskenta. Strategisen johdon laskentatoimeen kuuluvista budjetointimenetelmistä työssä kerrotaan toimintopohjaisesta budjetoinnista sekä rullaavasta budjetoinnista ja ennustamisesta. Suorituskyvyn mittaaminen katsotaan yleisesti kuuluvaksi kokonaan strategisen johdon laskentatoimen menetelmiin. Tässä tutkielmassa suorituskyvyn mittaamista tarkastellaan ainoastaan BSC:n osalta. Tämä johtuu siitä, että rahoitusmalli on periaatteessa rakennettu kyseisen teorian pohjalta,

jolloin voidaan olettaa, että BSC:a käytetään juuri rahoitusmallin mukaisten mittareiden suorituskyvyn laskennan pohjana.

3.3.1. Kustannuslaskenta

Uuden julkisjohtamisen opin korostaman tehokkuuden vaatimuksen myötä kustannuslaskenta-ajattelu on tullut osaksi julkisen sektorin toimintaa. Kustannuslaskenta nähdään rekisteröintijärjestelmäksi, joka rekisteröi reaali- ja rahaprosesseihin liittyviä tapahtumia (Laitinen 2011 a: 82). Kustannuslaskenta tuottaa informaatiota toiminnan suunnittelua, johdon päätöksentekoa ja seuranta varten. Tieto on myös oleellista verotuksen ja rahoituksen kannalta. Kustannustiedon merkitys korkeakoulujen toiminnassa on kasvanut, mikä on johtanut kustannuslaskennan tärkeyden korostumiseen. (Kohtamäki 2014: 352–353.) Sen lisäksi, että kustannuslaskenta tuottaa oleellista tietoa korkeakoulun talouden johtamista varten, se palvelee myös hanke- ja liiketoimintaa, joissa välillisiä kustannuksia kohdennetaan eri laskentakohteille. Korkeakoulujen kannalta on tärkeää sisällyttää laskentaan kaikki kustannukset, jotta niin sanottuja piilokustannuksia ei rahoitettaisi korkeakoulujen koulutukseen ja tutkimukseen suunnatulla perusrahoituksella. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 2)

Korkeakouluilla on erilaisia koulutusaloja ja -ohjelmia, joiden väliset kustannuserot voivat olla merkittäviä. Korkeakoulutoiminnan kannalta on oleellista kerätä informaatiota siitä, kuinka paljon kustannuksia kukin koulutusyksikkö sekä niihin sisältyvät koulutusalat ja -ohjelmat aiheuttavat. Samanlaista informaatiota voidaan kerätä myös korkeakoulujen suoritteiden osalta. (Meklin & Kallio 2005: 26–27.) Meklinin ja Kallion (2005: 26–27) esittämiä yliopiston suoritteita mukaillen, AMK:jen suoritteiksi voidaan määritellä alemmat ja ylemmät AMK-tutkinnot, opintopisteet, opintojaksot, tutkimus- ja kehitystyön suoritteet sekä yhteiskunnalliset palvelut.

Kaikki AMK:t eivät ole vielä vuonna 2016 seuranneet kannattavuuttaan edes tutkinto-ohjelmittain tai opintojaksoittain, kuten Pellinen (2016) on esittänyt AMK:jen taloushallinnon seminaarissa Huhdan (2016) tutkielman pohjalta. OKM (2016 a) edellyttää kuitenkin tuottojen ja kustannusten kohdistamista vähintään kokonaiskustannusten laskentaa

koskevassa määräyksessä määrittelemiensä tulosalueiden kohdalla. Tieto niiden jakautumisesta on esitettävä virallisen tilinpäätöksen liitetiedoissa. OKM:n määräyksen mukainen laskentamalli ei estä toisenlaisen kustannuslaskentamallin käyttöä AMK:n sisäisessä ohjauksessa. Tulosaluekohtaista ryhmittelyä tarkastellessa voidaan todetakin jaottelun olevan hieman suppea. Ohjauksen kannalta olisi suositeltavaa, että kustannuslaskenta ottaa suoritteita tai toimintoja laajemmin huomioon. Joka tapauksessa AMK:jen on määräyksen mukaisesti siis laskettava kustannuksiaan suorite- tai toimintokohtaisesti.

Kustannuslaskenta voidaan eritellä kolmeen vaiheittaiseen osa-alueeseen tai tehtävään. Laskennan kaksi ensimmäistä vaihetta ovat kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta. Kustannuslajilaskennassa yritys jaottelee tuotannontekijöistä aiheutuvat kustannuksensa esimerkiksi työkustannuksiin, ainekustannuksiin, muihin lyhytaikaisiin kustannuksiin ja pääomakustannuksiin. Käytännössä kustannusryhmittely perustuu pitkälti yrityksen kirjanpidossa käyttämäänsä tilikarttaan. Kustannuspaikkalaskennassa kustannusten kohdistaminen on tarkempaa. Siinä kustannukset ryhmitellään vastuualueittain. Laskennassa käytetään pää- ja apukustannuspaikkoja. Pääkustannuspaikan toiminta kohdistuu välittömästi suoritteelle. Apukustannuspaikat puolestaan tukevat pääkustannuspaikkoja, joihin apukustannuspaikoille kertyneet kustannukset siirretään joko vyöryttämällä tai kiinteiden laskentahintojen menetelmällä. (Järvenpää ym. 2010: 90–91; Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 121–122)

Kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta toimivat välivaiheina, jotka avustavat kustannuslaskennan kolmannessa vaiheessa suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa. Aikaisemmissa tutkimuksissa ja muissa selvityksissä on todettu korkeakoulujen hyödyntävän kustannusten kohdistamiseen joko lisäys- tai toimintolaskentaa, mutta seurannassa olevat suoritteet tai toiminnot ovat vaihdelleet korkeakouluittain. (ks. esim. Meklin & Kallio 2005; Mäkelä, Hyvönen, Pellinen & Fredriksson 2016; Pellinen 2016).

Tärkeä osa perinteisessä kustannuslaskennassa on kustannusten luokittelu, mikä edellyttää yrityksen kustannuksien tuntemista. Kustannuslaskennassa toteutuneet menot ryhmitellään tavanomaisesti kiinteisiin kustannuksiin, muuttuviin kustannuksiin ja kokonaiskustannuksiin. Kiinteiden ja muuttuvien kustannusten erona on se, että muuttuvat

kustannukset vaihtelevat tuotantomäärien vaihtumisen mukaan, kun taas kiinteät kustannukset pysyvät samana huolimatta tuotannosta. Toinen kustannusten ryhmittelytapa on luokitella kustannukset välillisiin ja välittömiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan suoritteille (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 57–59). Välillisiksi kustannuksiksi laskettavat yleiskustannukset kohdistetaan suoritteille määriteltyjen kohdentamisperiaatteiden mukaisesti. (Kohtamäki 2014: 340–341.) Kustannukset voidaan ryhmitellä myös erillis- ja yhteiskustannuksiin. Erilliskustannukset ovat yhdestä erillisestä hankkeesta, tuotteesta, tapahtumasta, tilauksesta tai projektista aiheutuvia välittömiä ja mahdollisesti myös muuttuvia välillisiä kustannuksia. Erilliskustannukset eivät kuitenkaan toteudu, mikäli niitä koskeva hanke tai projekti ei lopulta toteudu. Tästä huolimatta yhteiskustannukset toteutuvat joka tapauksessa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 59.)

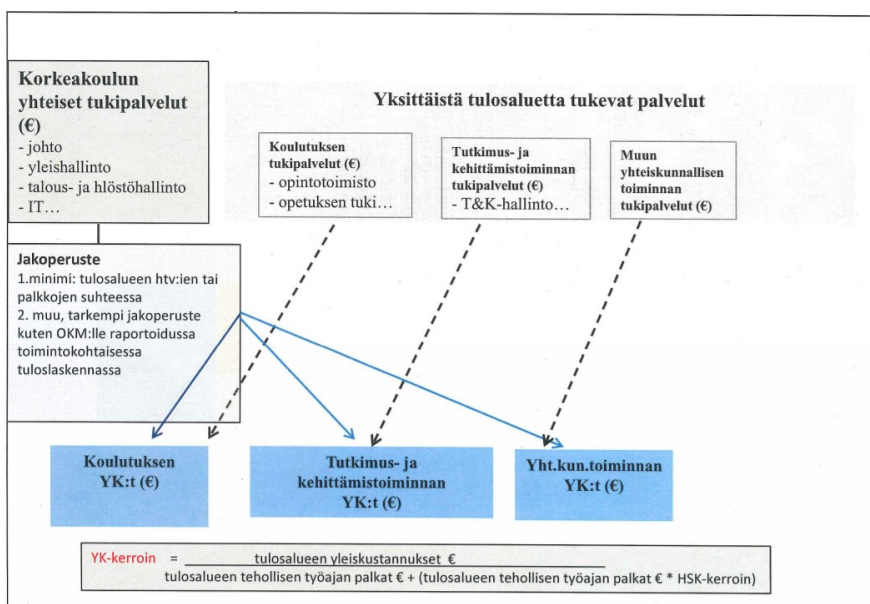
Suoritekohtainen laskenta

Yritykset voivat hyödyntää suoritekohtaisten kustannuksiensa selvittämisessä erilaisia laskentamenetelmiä. Perinteisimmät vaihtoehdot suoritekohtaiseen laskentaan ovat jakolaskenta ja lisäyslaskenta. Valinta näiden väliltä riippuu yrityksen tuotannon volyyymista. Jakolaskenta soveltuu lähinnä, kun valmistetaan yhtä tai useampaa samanlaisella tuotantoprosessilla valmistettavaa tuotetta. Oletuksena on, että jokaisen tuotteen valmistamiseen liittyy saman verran kustannuksia. (Drury 2004: 40.)

AMK:jen toiminta perustuu erilaisten koulutuspalveluiden tarjontaan, jotka toteutetaan vaihtelevin prosessien avulla. Lisäksi eri palveluiden tuottamiseen liittyy erilaisia kustannusrakenteita. Tässä kontekstissa ja oikeastaan muidenkin palveluyritysten kohdalla lisäyslaskenta on käyttökelpoisempi vaihtoehto suoritekohtaisen laskennan toteuttamiseen. (Järvenpää 2010: 113.) Lisäyslaskennassa hyödynnetään kustannusten ryhmittelyä välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan laskentakohteille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Välilliset kustannukset kohdistetaan laskentakohteille pääkustannuspaikoille laskettujen yleiskustannuslisien avulla. Tyypillisesti yleiskustannuslisä lasketaan jakamalla laskentakauden välilliset kustannukset valitulla laskentakauden suoritemäärällä, kuten henkilöstökuluilla. (Neilimo & Uusi-Rauva

2014: 132–134.) Laskentaperusteista on kuitenkin määrätty erikseen OKM:n kokonaiskustannuslaskennasta annetussa määräyksessä (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a).

Korkeakoulut ovat siirtyneet lisäkustannusmallista kokonaiskustannusmalliin ratkaistakseen kustannuslaskentaansa liittyneitä kohdistamisongelmia. Se tarkoittaa sitä, että kustannuksiin lasketaan mukaan kaikki laskentakohteelle kuuluvat välittömät ja välilliset kustannukset, jotka se on aiheuttanut. Syynä malliin siirtymiseen oli se, että ulkopuolisella rahoituksella rahoitettujen projektien kustannuksiksi huomioitiin aiemmin vain projektin aiheuttamat lisäkustannukset. Osa ulkopuolisista rahoittajatahoista kuitenkin rahoittivat projekteja toteutuneiden kokonaiskustannusten mukaan. Korkeakoulut ovat joutuneet siis siirtymään kokonaiskustannusmalliin ulkoisten rahoittajien edellytysten takia, mutta kaiken lisäksi se on korkeakoululle parempi vaihtoehto mallin ottaessa huomioon myös sellaisia kuluja, joita lisäkustannusmallissa ei ole laskettu kuuluvan projektille. (Kohtamäki 2014: 355–356.) OKM on tehnyt kokonaiskustannuslaskennasta myös pakollista vuodesta 2016 alkaen (Kuvio 1). AMK:jen kustannuslaskennassaan soveltamia laskentakäytäntöjä on pyritty yhtenäistämään OKM:n antamalla kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskevalla määräyksellä (Somervuori 2017: 4.).



Kuvio 1. AMK:jen yleiskustannuskertoimen laskentamalli (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 7).

Laskentamenettelyn keskiössä ovat juuri lisäslaskenta sekä siinä hyödynnettävät yleiskustannus- ja henkilösivukulukertoimet. Niiden laskentaan sisällytetään nimiensä mukaisesti välilliset henkilöstökulut ja yleiskustannukset, joita ei pystytä kohdistamaan suoraan. Kertoimien avulla laskentakohteen aiheuttamat henkilösivukulut ja yleiskustannukset kohdistetaan laskentakohteelle. (Kohtamäki 2014: 356.) Malli on edellyttänyt AMK:ja laatimaan kokonaiskustannustensa laskennan toteuttamisesta kuvauksen, jota hyödynnetään kertoimien laskennan periaatteiden soveltamisen pohjana. Korkeakoulut ovat soveltaneet määräyksen mukaista ohjeistusta vuoden 2016 tiedoista lähtien. (Somervuori 2017: 4.) Mallilla pyritään varmistamaan seurantatietojen vertailukelpoisuus.

Laskennan taustalla on tavoite saada tietoa korkeakoulujen perustoimintojen kustannuksista. Perustoimintoja voidaan sanoa myös tulosalueiksi, jotka ovat AMK:illa koulutus, tutkimus- ja kehittämistoiminta sekä muu yhteiskunnallinen toiminta. Lisäksi korkeakouluilla on tukipalvelutoimintoja, jotka palvelevat yhtä tai useampaa tulosaluetta. Tulosalueisiin sisältyvää liiketaloudellista toimintaa ei saa rahoittaa julkisin varoin, jolloin niistä aiheutuneet kustannukset rajataan mallin ulkopuolelle. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 2.)

Laskentamallia voidaan hyödyntää myös laskettaessa hankkeiden kokonaiskustannuksia, joihin AMK:t hakevat avustusta ja muuta rahoitusta. Laskelma auttaa ennakoimaan hankkeiden edellyttämiä taloudellisia resursseja ja kohdistamaan hankkeille kuuluvia välillisiä kustannuksia, joita ei voida kohdistaa suoraan niin kuin välittömiä kustannuksia. Välilliset kustannukset voivat syntyä siitä, kun hankkeen toteuttamisessa käytetään korkeakoulun tiloja, laitteita, tietojärjestelmiä sekä tukipalvelujen ja hallinnon tuottamia yhteisiä palveluita. Välillisten kustannusten kohdistamiseksi hankkeelle tarvitaan kustannuseroimia, joiden laskennan perusteena käytettävät kustannuserät perustuvat korkeakoulujen tosiasiallisiin, yleensä edeltäneellä tilikaudella tapahtuneisiin kulukirjauksiin. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 1–2.)

AMK:jen merkittävin yksittäinen kustannuserä on palkat, jotka on kohdistettava hankekohtaisesti ja yleisesti koko organisaatiotasolla. Työaikatietojen avulla saadaan laskettua henkilösivukustannus- ja yleiskustannuskertoimet sekä määritettyä hankekohtaisesti huomioitava tehollinen työaika. Tietoa tehollisen työajan osuudesta kokonaistyöaikaan nähdään käytetään välittömien palkkojen kohdistamisessa hankkeille. Työaikatiedoista on käytävä ilmi myös työajan jakautuminen tulosaluekohtaisesti, koska palkka- ja yleiskustannuksien jakautuminen on laskettava tulosaluekohtaisesti. Esimerkiksi tukipalveluiden kustannukset kohdistetaan tulosalueille sen mukaan, mitä tulosaluetta ne ovat palvelleet. Toisin sanoen, kohdistamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta. Tulosalueille kohdistetaan vain ne kustannukset, jotka aiheuttamisperiaatteen mukaan sille kuuluvat. Tehollisen työajan kerroin, joka lasketaan seuraavalla kaavalla: (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 3)

- (1) Tehollisen työajan kerroin = kalenterivuoden tehollinen työaika arkipäivinä / kalenterivuoden arkipäivät

Henkilösivukustannuskerroin voidaan laskea joko tehollisen työajan kertoimen tai suoraan kirjanpidon tietojen avulla (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 3). Henkilösivukustannuskertoimen laskukaavana voidaan käyttää tällöin seuraavia kaavoja:

- (2) Henkilösivukulukerroin = ((1-tehollisen työajan kerroin) x palkkakulut + kirjanpidon sivukulut) / (tehollisen työajan kerroin x palkkakulut)
- (3) Henkilösivukustannuskerroin (vuonna n) = henkilösivukustannuksiin luettavat kuluerät (vuonna n-1) / välittömien palkkojen palkkasumma (vuonna n-1)

Yleiskustannuksien kohdistamisessa laskentakohteille hyödynnetään yleiskustannuskertoimia, jotka lasketaan tulosaluekohtaisesti. Mikäli tulosalueen tieteen- ja koulutusalojen kustannusrakenteissa ilmenee merkittäviä eroja, lasketaan kerroin alakohtaisesti. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 5.) Yleiskustannuskerroin lasketaan seuraavalla kaavalla:

- (4) Yleiskustannuskerroin (vuonna n) = yleiskustannukset (vuonna n-1) / (välittömät palkat (vuonna n-1) + ((välittömät palkat (vuonna n-1) x henkilösivukustannuskerroin))

Yleiskustannuksiin sisällytetään kustannukset, joita eivät ole kohdistettavissa suoraan laskentakohteille sekä erilliskustannukset, jotka voidaan määritellä yleiskustannuksiksi tarkoituksenmukaisuusharkinnan perusteella. Ensimmäiseksi mainittuun ryhmään kuuluvat niin sanotut tukitoiminnoista aiheutuvat yhteiskustannukset, joita ovat esimerkiksi IT-toiminnoista ja talouspalveluista aiheutuvat kustannukset. Erilliskustannuksia syntyy puolestaan esimerkiksi puhelimista, tietokoneista ja työtiloista. Yleiskustannuskertoimeen sisällytettävät kustannukset vaativat ratkaisuja siitä, mitkä kustannukset käsitellään yhteiskustannuksina ja mitkä erilliskustannukset jaetaan yhteiskustannuksina yleiskustannuskerrointa hyödyntäen. Ratkaisut on tehtävä hyvin harkiten, koska yhtenäisyysperiaatteen mukaan yleiskustannuskertoimeen sisällytettyä kustannuserää vastaavaa kustannusta ei voida enää kohdistaa suoraan laskentakohteelle välittömänä kustannuksena. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 5–6)

Organisaatiokohtaisten erojen takia yleiskustannuskertoimeen laskettavia eriä ei voida määritellä tyhjentävästi, mutta OKM on esittänyt kokonaiskustannusten laskentamenetelyä koskevassa määräyksensä liitteessä luettelon yleiskustannuksiin luettavista eristä. Luettelo sisältää pääosin tukipalvelutoiminnoista, tiloista ja poistoista aiheutuvia kustannuksia. Organisaation kaikkia tulosalueita palvelevien yhteisten tehtävien kustannukset kohdistetaan kaikkien korkeakoulujen tulosalueiden kesken. Muut kustannukset kohdistetaan tulosalueiden kesken aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 6)

Kokonaiskustannusmallin tietojen vertailukelpoisuutta on pyritty tukemaan yhteisellä taloushallinnon koodistolla. Koodistoa alettiin noudattaa vuoden 2015 alusta alkaen (Somervuori 2017: 2). Kokonaiskustannusmalli ei sisällä määräyksiä sovellettavista kohdistamisperiaatteista, jolloin AMK:ille voivat valita itselleen parhaimmat kustannusajurit. Tämä ei tue kustannuksien ja kustannuskertoimien vertailukelpoisuutta.

Kokonaiskustannusten laskentaa koskeva määräys ei kuitenkaan poissulje muiden kustannuslaskentamenetelmien hyödyntämistä AMK-toiminnassa.

Toimintolaskenta

Perinteistä kustannuslaskentaa on kritisoitu sen epätarkkuudesta ja epäoikeudenmukaisuudesta yleiskustannusten kohdentamisessa. Välillisiin kustannuksiin kuuluvien yleiskustannusten kohdistamisesta tuli entistä tärkeämpää, kun kehityksen myötä välillisten kustannusten osuus kokonaiskustannuksista oli yleisesti noussut merkittävästi. Tämän myötä perinteisen kustannuslaskennan rinnalle kehittyi toimintoperusteinen kustannuslaskenta eli toimintolaskenta (Cooper & Kaplan 1988: 96–99). Toimintolaskennan termin ja käsitteen lanseerasivat Robin Cooper ja Robert Kaplan 1980-luvun lopulla julkaistuissa artikkeleissaan (mm. Cooper & Kaplan 1988; Kaplan 1988).

Toimintolaskennalla saatavalla tiedolla pystytään analysoimaan, kuinka paljon kustannuksia syntyy kunkin suorituksen käyttäessä eri toimintoja. Toimintolaskennasta saatavista tulosraporteista voidaan havaita tarpeettomat toiminnot ja kustannukset sekä kannattamattomat toiminnot, asiakkuudet ja tuotteet. Laskennasta saatavaa tietoa voidaan hyödyntää toiminnan tehokkuuden, kannattavuuden ja kilpailukyvyn parantamisessa. Yritys voi käyttää informaatiota johtamisen ja strategisten valintojen pohjana. Tämän myötä laskentatoimeen on kehittynyt termi nimeltä toimintojohtaminen, jossa johtaminen perustuu toimintolaskennasta saatuihin tietoihin kustannuksia aiheuttavista tekijöistä. Lisäksi toimintojohtaminen tarvitsee tuekseen suorituskykymittareita, joilla mitataan toimintojen tehokkuutta. (Laitinen & Laitinen 2007: 115–116; Neilimo & Uusi-Rauva 2010: 145.) Näin ollen toimintolaskentaa voidaan hyödyntää sekä operatiivisella että strategisella tasolla (Kaplan & Cooper 1998: 5).

Niin kuin perinteisessä kustannuslaskennassa, myös toimintolaskennassa hyödynnetään kustannusten luokittelua välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Toimintolaskennan tarkoituksena on kohdistaa kustannukset toiminnoittain aiheuttamisperiaatteen mukaisesti käytön mukaisessa suhteessa. Välittömät kustannukset voidaan käsitellä vastaavalla tavalla kuin perinteisessä kustannuslaskennassa, eli kohdistamalla ne suoraan

laskentakohteille. (Kaplan & Cooper 1998: 79–84.) Vaihtoehtoisesti myös välittömät kustannukset voidaan kohdistaa samanlailla kuin välilliset kustannukset, mikäli halutaan saada tarkempaa dataa prosessin toimintojen kustannuksista.

Kaplan ja Cooper (1998) erottelevat toimintalaskentaprosessista neljä erillistä vaihetta. Prosessi lähtee liikkeelle toimintojen määrittelystä. Yrityksen tuotantoprosesseihin sisältyvien toimintojen määrä vaihtelee yrityskohtaisesti, mutta yleisesti toimintolaskennassa lasketaan kustannuksia 10–30 toiminnon välillä. Toisessa vaiheessa aloitetaan varsinaisen kustannusten kohdistaminen kahdelle eri tasolle sijoittuvien kustannusajureiden avulla. Toisessa vaiheessa käytetään ensimmäisen tason kustannusajureita eli resurssiajureita yleiskustannusten kohdistamisessa toiminnoille. Kolmantena vaiheena on tunnistaa suoritteet tai laskentakohteet, joille kustannukset kohdennetaan toiminnoilta. Viimeisessä vaiheessa kustannukset kohdistetaan toiminnoilta laskentakohteille volyyymia mittaavan toisen tason kustannusajureiden, toimintoajureiden, avulla. (Turney 1994: 95–99; Kaplan & Cooper 1998: 85–96)

Toimintolaskennan prosessia voidaan havainnollistaa AMK-toimintaan liittyvän yksinkertaistetun esimerkin avulla. Voidaan olettaa, että AMK:t saattaisivat seurata tietyllä koulutusosalalla suoritettujen opintopisteiden määrää suhteessa koulutusalan opetustoiminnasta aiheutuviin henkilöstökustannuksiin. Resurssiajureiden avulla saadaan kohdistettua lehtorin kokonaispalkasta koulutusosalalle kohdistuvan tuntiopetuksen ajallinen määrä toiminnanohjausjärjestelmän työaikaseurannasta. Toimintokohdistimena voitaisiin hyödyntää lehtorin opintojaksolta suoritettujen opintopisteiden määrää. Kun laskettu palkan osuus jaetaan opintopisteiden määrällä, saadaan selville, kuinka paljon palkkaa maksetaan yhtä opintopistettä kohden. Sama laskenta voitaisiin suorittaa opintojaksokohtaisesti. Tästä saatavalla tiedolla voidaan tehdä päätöksiä siitä, kannattaako tarkasteltua opintojaksoa enää järjestää. Alhainen opintopisteiden määrä voi kertoa siitä, että opintojaksolle ei ilmoitaudu riittävästi opiskelijoita, eikä se näin ollen kerrytä opintopisteitä. Suoritetut opintopisteet ovat todella keskeisessä roolissa rahoituksen muodostumisessa.

Toimintolaskentaa pidetään tarkimpana kustannuslaskentamenetelmänä kustannustehokkuuden seuraamisessa. Lisäksi tutkimuksissa on todettu sen tukevan kustannusten

hallintaa, hinnoitteluun liittyvää päätöksentekoa ja tehokkuutta (Innes, Mitchell & Sinclair 2000). Cagwin ja Bowman (2002) ovat todenneet puolestaan toimintolaskennalla olevan positiivinen yhteys yrityksen suorituskykyyn. Monet yritykset eivät kuitenkaan edes harkitse sen käyttöönottoa tai ovat luopuneet sen käyttämisestä. Malmin (1999) mukaan tämä johtuu siitä, että toimintolaskennan käyttöönotto ja ylläpito on kallista ja työlästä. Menetelmästä kieltäytyminen voi johtua myös organisaation sisäisistä tekijöistä, kuten toimintakulttuurista. (Malmi 1999.) Kaplan ja Cooper (1998: 103) myöntävät laskentajärjestelmästä saatavien hyötyjen olevan mahdollisesti alhaisemmat kuin siitä koituvien kustannusten.

Toimintolaskentaa on alettu hyödyntämään myös korkeakoulusektorilla positiivisin kokemuksin. Esimerkiksi Isossa-Britanniassa yliopistot ovat siirtyneet aktiivisesti toimintolaskentaan, mikä on tehostanut yleiskustannusten kohdentamista tiedekunnille. Samalla kohdentamisesta on tullut oikeudenmukaisempaa, koska yleiskustannukset jakautuvat tarkemmin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Goddard & Ooi 2010: 36–37.) Yliopistot ovat parantaneet kustannustensa hallintaa, mikä on myös edesauttanut kustannusten karsimista ja kustannustehokkuuden parantamista (Tatikonda & Tatikonda 2001: 18–20). Yliopistojen toimintalaskennan käytössä on kuitenkin havaittu myös haasteita. Ismail (2010) tutki toimintojohtamisen ja -laskennan käyttöönottoa malesialaisissa yksityisissä yliopistoissa. Suurimmat haasteet liittyivät taloudellisen informaation keräämiseen. Yliopistojen eri tiedekunnat eivät olleet halukkaita toimittamaan tai eivät olleet keränneet tietoja taloudesta, palkoista ja työsuorituksista. (Ismail 2010: 49–51.)

Hyvien kokemusten ja laskentatoimen kansainvälisten trendien perusteella voidaan odottaa, että toimintolaskenta saattaa yleistyä eri maiden korkeakoulusektoreiden toimijoiden kustannuslaskennassa (Goddard & Ooi 2010: 36–37.) Meklinin ja Kallion (2005) tekemän tutkimuksen mukaan vuonna 2005 suomalaisista yliopistoista ainoastaan neljä hyödynsi toimintolaskentaa. Tarkkaa tietoa nykytilasta ei ole saatavilla, mutta viimeisimpien laskentatoimen käytäntöjen selvitysten mukaan toimintolaskenta on yleistynyt molemmilla korkeakoulusektoreilla (Mäkelä ym. 2016; Pellinen 2016).

3.3.2. Budjetointi

Perinteisellä talousarviolla, eli budjetilla, on tärkeä rooli valtionhallinnossa. Budjetointia ei pelkästään käytetä talouden suunnittelussa. Sitä hyödynnetään myös valtion rahoituspolitiikan mukaisessa rahoituksen kohdentamisesta hallinnonalojen ja muiden valtionrahoituksen saajien kesken. Tällöin budjetointi tukee politiikan strategisia linjauksia. Vaikka budjetoinnille on annettu useita määritelmiä kirjallisuudessa, voidaan sen luonnehtia olevan rahamääräinen taloussuunnitteluun hyödynnettävä työkalu. Wildavskyn (1978) mukaan budjetointi kuvaa organisaation rahankäyttöä ja budjetoidun tilikauden tulo- ja meno-odotuksia. Budjetoinnin avulla pystymään täsmentämään organisaatiolle asetettuja tavoitteita ja saavuttamaan ne. (Wildavsky 1978: 501–502.) AMK:jen saama valtionrahoitus luo niiden ja valtiohallinnon välille yhteyden, minkä takia perinteinen budjetointi on yhä keskeinen ja pakollinen johdon laskentatoimen menetelmä AMK:jen toiminnan sekä toimintaa koskevien resurssien suunnittelussa ja ohjauksessa.

Wildavskyn (1975) mukaan valtionhallinnon budjetointi perustuu julkiseen sektoriin liittyvään niukkuuteen. Koska resursseja ei ole saatavilla rajatonta määrää, päätöksentekijöiden täytyy tehdä harkinnanvaraisia päätöksiä resurssien kohdentamisessa eri toimijoiden kesken. Resurssien kohdentamisesta tekee ongelmallisen myös se, että tehtyihin valintoihin liittyy epävarmuutta niiden syy- ja seuraussuhteisiin liittyen. Epävarmuuden lisäksi valtionhallinnon budjetoinnista tekee entistä monimutkaisemman kokonaisuuden budjetoitavien kohteiden suuri määrä ja aktiivinen vuorovaikutus. (Wildavsky 1975: 16–17.) Samalla tavalla merkitystä on myös korkeakoulujen toimintaympäristöllä ja korkeakoulukohtaisilla eroilla. Kennon ja Saintyn (2017: 506–507) mukaan korkeakouluissa organisaation strategiset valinnat saattavat olla ristiriidassa tulonmuodostusmahdollisuuksiin nähden, jolloin budjettimalli tulee muokata strategian mukaiseksi.

Talousarvioiden rakenne ja valmistelu vaihtelevat samankaltaisten talousentiteettien kesken. Talousarvioprosessiin kuuluu kuitenkin tietyt päävaiheet, joita ovat valmistelu, toimeenpano ja seuranta. AMK:n talousarvioprosessissa budjettivaltaa käyttävä taho on sen hallitus, mutta budjettivaltaa voi olla myös ulkoisella sidosryhmällä, kuten omistajatahoilla tai OKM:llä. (Kohtamäki 2014: 334–335.) Budjetilla asetetaan tavoitteet

organisaatiolle sekä sen toimintayksiköille ja toiminnoille. Eri budjetteja voi olla monia ja samaan aikaan käytössä. Pääbudjetteina käytetään tulos- ja rahoitusbudjettia, joihin osabudjetit yhdistetään. Osabudjetteja voivat olla esimerkiksi myynti-, osto-, kustannus-, valmistus- ja investointibudjetit. Näillä asetetaan tavoitteet jokaiselle mainitulle ryhmälle, kuten myyntitavoitteet myyntibudjetissa. Budjetointi tapahtuu budjetteja suunnittelemalla, toteuttamalla ja tarkkailemalla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 39.)

Talousarvioprosessin onnistumiseksi valmistumisvaihe edellyttää yhteistyötä talousyksikön toimijoiden kesken (Järvenpää, Partanen & Suomela 2001). Organisaatioissa budjetointiprosessi lähtee perinteisesti liikkeelle siitä, kun organisaation talousosasto lähettää budjetointipohjat ja -ohjeet organisaation eri tasoilla oleville tulosyksiköille. Yksiköiden esimiehet ottavat tehtäväkseen budjetoida oman vastualueensa tuotot ja kulut. Tiedot toimitetaan talousosastolle, joka yhdistää budjetit ja lähettää yhdistetyn version hyväksyttäväksi hallitukselle. (Åkerberg 2006: 29.) Kuntaenemmistöisten AMK-osakeyhtiöiden kohdalla AMK:n oma sisäinen talousarvio voidaan lähettää vielä yhdistettäväksi osaksi sen omistajana toimivan kuntakonsernin talousarvioita. Valmisteluprosessi voi olla myös keskitetty useampien yksiköiden toimijoiden kesken (Kohtamäki 2014: 337).

Yrityksissä harjoitetaan perinteistä budjetointia erilaisin tavoin. Kaikista perinteisin on harjoittaa budjetointia vuotuisperiaatteen mukaan tilikausi, eli yleensä kalenterivuosi kerrallaan. Perinteisen budjetoinnin lukujen pohjana käytetään edellisen tilikauden lukujen pohjalta tehtyjä arvioita. (Wildavsky 1978: 502.) Budjetti ilmaisee toimintayksikkökohtaiset tulo- ja menoarviot vuodelle. AMK:n toimintayksiköt huolehtivat tulo- ja menotuloudestaan budjetin asettamien rajoitusten rajoissa (Kohtamäki 2014: 336.).

AMK:jen OKM:lle raportoimista talousarvioista heijastuu inkrementaalisen budjetoinnin hyödyntäminen, mikä perustuu historiatietoihin tehtäviin pieniin korotuksiin tai vähennyksiin. Wildavskyn (1975: 221) näkemyksien mukaan inkrementaalinen budjetointi vähentää konflikteja budjetointiprosessissa, koska budjetointiin ja perusteluihin liittyvät aloitteet ja muutokset vaativat tuekseen vahvoja perusteluita. Toisaalta inkrementaalinen budjetointi paisuttaa budjettia vuosi vuodelta, kun siihen tehdään vuosittain pieniä korotuksia. (Wildavskyn 1975: 221.) Inkrementaalinen budjetointi kuuluu lähestymistavataan lisäys- ja vähennysmenetelmään perustuviin budjetointitapoihin. Ne perustuvat

nimensä mukaisesti lisäyksiin tai vähennyksiin edelliseen budjettiin verrattuna. Korkea-koulu voi esimerkiksi päättää kahden prosentin vähennyksestä budjetin kaikkiin budjetoitaviin eriin. Kyseinen budjetointitapa nojautuu historiaperusteiseen budjetointiin, jonka perustana käytetään edellisen vuoden budjetin lukuja tai toteutuneita arvoja. (Kohtamäki 2014: 336–337.)

Budjetointiin on olemassa myös muita budjetointitapoja, joita ovat esimerkiksi tulo- ja menolajikohtainen budjetointi, ohjelmabudjetointi ja tulosbudjetointi. Tapojen väliset erot liittyvät siihen, mitkä kriteerit ja kokonaisuudet talousarvioon sisällytetään. Esimerkiksi tulosbudjetin rahaerien määrä on pienempi, mutta rahamääräisesti ne ovat suurempia verrattaessa tulo- ja menolajibudjetointiin. Tulosbudjetoinnin ja talousarvion laadinnan pohjana toimivat organisaation asettamat tulostavoitteet, kuten esimerkiksi korkea-koululla tietyltä koulutusosalta valmistuneiden määrä. Tulo- ja menolajibudjetointi on hyvin perinteinen budjetointitapa, jossa kaikille tulo- ja menolajeille suunnitellaan tulo- ja menoarviot. Menolajilla tarkoitetaan esimerkiksi henkilöstökuluja. Ohjelmabudjetointi perustuu määriteltujen tavoitteiden analysoimiseen sekä kustannusten ja hyötyjen vertailuun. Intressinä on valita kustannustehokkain vaihtoehto, jolla asetetut tavoitteet saavutetaan. (Kohtamäki 2014: 336.) Käytännössä jokainen budjetointitapa on sovellettavissa AMK-toiminnassa.

Budjetointia voidaan toteuttaa myös eri menettelytavoilla. Budjetointi toteutetaan tyypillisesti netto- tai bruttomenetelmällä. Varsinkin julkisella sektorilla puhutaan usein nettobudjetoinnista (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 242). Nettobudjetoinnin etuna on se, että se luo laajemman liikkumavapauden menojen kohdentamisessa ja tulojen hankkimisessa kuin bruttobudjetoinnissa. Nettoperiaatteen mukaisessa budjetissa tuloista ja menoista huomioidaan erotusta vastaavat tulo- ja menoarviot. Toimija vastaa vain näiden erotuksesta. Sallittujen ja arvioitujen menojen määrä on ylitettävissä, kunhan toimija pystyy pitämään tulojen ja menojen erotuksen arvioidulla tasolla. Bruttoperiaatteessa vastaavasti budjetoidaan menot ja tulot erikseen. Toimija on vastuussa siitä, että asettuvatko tulot ja menot arvioidulle tasolle. Eli budjetin rajoissa pysyminen edellyttää sitä, että tulot ja menot ovat suurimmilta osin arvioidulla tasolla. (Kohtamäki 2014: 337; 339–340.)

Lisäksi perinteiseen budjetointiin liittyy eri budjetointityyppejä, joina pidetään kiinteää, tarkistettua ja liukuvaa budjetointia sekä nollapohjabudjetointia (Bergstrand 1997: 97). Kiinteä budjetti laaditaan kerran vuodessa ja suoritumista arvioidaan suhteessa vuodelle asetettuihin tavoitteisiin. Budjetoidut luvut pysyvät siis koko vuoden samalla, eikä niitä tarkisteta. Lukujen pysyvyys on toisaalta kiinteän budjetoinnin heikkous, koska se on joustamaton muutoksille. Käytännössä nollapohjabudjetointi voidaan luokitella myös kiinteäksi budjetointimalliksi. (Ekholm & Wallin 2011: 147.) Se perustuu ajatukseen, jossa budjetin lukujen pohjana ei käytetä aikaisemman tilikauden arvoja. Luvut määritetään ja toimintojen tarpeellisuus arvioidaan joka vuosi uudelleen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2014: 243.) Kyseisen budjettityypin ei voida nähdä soveltuvan AMK-toimintaan, koska se on todettu toimivaksi ainoastaan vakaassa toimintaympäristössä (Neely, Bourne & Adams 2003: 23–24). Korkeakouluympäristöä ei uuden rahoitusmallin ja jatkuvien muutospaineiden voida enää pitää sellaisina.

Tarkistettu budjetointi on kiinteitä joustavampi malli. Nimensä mukaisesti budjetointia toteutetaan niin, että aluksi määritellään kiinteää budjettia vastaava budjetti, johon tehdään tarkennuksia yrityksen määrittelemien väliajoin. Tämän avulla pystytään seuraamaan budjetissa pysymistä ja reagoida mahdollisiin poikkeavuuksiin, jotta asetetut tavoitteet pystyttäisiin yhä saavuttamaan. (Bergstrand 1997: 98–95). Liukuvassa budjetissa tavoitteiden lukuarvoja ei määritellä erikseen. Ne riippuvat toteutettavasta toiminta-asteesta. Oletuksena on, että mahdolliset muutokset koskevat ainoastaan muuttuvia kustannuksia. Kiinteät kustannukset pysyvät ennakoitun kaltaisina. Tämä tapa on käytännöllisin silloin, kun toiminta-aste vaihtelee kausittain. (Alhola & Lauslahti 2005: 98.) Esimerkiksi AMK:issa toiminta-asteet vaihtelevat.

Perinteinen budjetointi on saanut osakseen paljon kritiikkiä. Perinteiset budjettitekniikat ovat ajankäytön ja siitä aiheutuvien kustannusten takia kannattamattomia (Hope & Fraser 2003: 111). Neelyn ym. (2003) mukaan perinteinen budjetointi ei myöskään vastaa nykypäivän yritysten toimintaympäristöjä, joissa kilpailu ja epävarmuus ovat lisääntyneet. Budjetointia toteutetaan liian harvoin ja budjetoidut luvut perustuvat epävarmuutta sisältäville oletuksille ja arvauksille. Sen näkökulman on nähty keskittyneen liikaa nykyhetken ja menneisyyden lukuihin, jolloin budjetointi tukee lähinnä lyhyen aikavälin

kehitystä yrityksen strategisten pitkän aikavälin tavoitteiden kustannuksella. Tästä syystä budjetointia ei pidetä strategisen ohjauksen menetelmänä (Kohtamäki 2014: 347). Perinteisten budjetointitekniikoiden nähdään tukevan byrokratiaa ja hierarkkista ajattelutapaa, jolloin nykytilanne voidaan kokea paremmaksi mahdollisuudeksi kuin muutos. Ne eivät siis kannusta toiminnan tehokkuuden lisäämiseen sekä heikentävät joustavuutta ja kykyä reagoida nopeisiin muutoksiin. Perinteisen budjetoinnin alkuperäisen mallin muokkaaminen on synnyttänyt monia erilaisia budjetointitapoja. Neely ym. (2003: 23–24) esittelivät tutkimuksessaan perinteistä budjetointia hyödyllisemmiksi vaihtoehdoiksi toimintopohjaista budjetointia sekä rullaavaa budjetointia ja ennusteita.

Yritys voi hyödyntää toimintolaskennastaan keräämäänsä informaatiota budjetoinnissaan. Kyseisiin tietoihin perustuvaa budjetointia kutsutaan toimintopohjaiseksi budjetoinniksi. (Hansen 2010: 304.) Toimintoperusteista budjetointia käytetään resurssitarpeiden arviointiin, kustannusten muodostumisen ymmärtämiseen ja toimintojen mitoittamiseen kysyntää vastaavaksi. Toimintoperusteisuuden avulla budjetoinnissa voidaan eritellä toimintoihin sisältyvät kustannuserät eräkohtaisesti. (Kaplan & Cooper 1998: 301–302.) Kehittyneellä budjetointijärjestelmällä voidaan tarkastella budjettiennusteen muuttumista esimerkiksi, jos toimintojen käyttöasteessa, tuotannontekijöiden kapasiteetissa ja hintojen muuttuessa sekä tuotteiden tai palvelujen kysynnässä ja hinnoissa tapahtuu muutoksia (Hansen, Otley & Van der Stede 2003: 99).

Toimintopohjaista budjetointia toteutetaan kuin toimintolaskentaa, mutta käänteisesti. Aluksi budjetoidaan laskentakohteiden tuotanto- ja myyntivolyymit, jonka jälkeen arvioidaan tarvittavien toimintojen määrä kustannuslaskennassa käytettävien toimintoajurien avulla. Seuraavana budjetoidaan määriteltyjen toimintojen resurssitarve. Tämän jälkeen lasketaan käytettävien resurssien kokonaismäärä suhteessa tuotantovolyymiin. Lopuksi verrataan kokonaiskäytön arviota käytettävissä olevien resurssien määrään nähden, minkä avulla tehdään päätelmiä resurssien hankintatarpeesta. (Laitinen 2011b: 110.)

Morrowin ja Connollyn (1991) mukaan toimintopohjaisen budjetoinnin hyötynä toimintokohtaisten kustannusten, erityisesti sisäisille yksiköille yhteisten palvelujen käytöstä aiheutuvien, korostaminen. Sen avulla voidaan kontrolloida helpommin, mille toiminnolle

resursseja kohdennetaan. Esimerkiksi kannattamattomalle ja mahdollisesti lopetettavalle toiminnolle varattuja resursseja kannattaa alentaa. Toisin sanoen kustannusleikkauksiin tehtävät päätökset helpottuvat. Malli rohkaisee juuri parantamaan prosessia ja kustannustehokkuutta sekä mahdollistaa kustannusvertailujen ja kustannuksiin liittyvien trendianalyysien tekemisen toimintokohtaisesti. Toimintopohjainen budjetointi tukee myös päivittäistä operatiivista johtamista. (Morrow & Connolly 1991: 38–39.)

Rullaavassa budjetissa suunnitelmaa muodostetaan tasaisin aikavälein. Se yrittää ennustaa seuraavaa 12 kuukautta. Rullaavalla suunnittelulla pyritään lisäämään joustavuutta budjettiohjaukseen ja vahvistamaan budjetoinnin suuntautumista tulevaisuuteen. Lähtökohtana on, että tulevaisuuden ennakointi ja tulevien vaikutusten arviointi yrityksen taloudelliseen asemaan ja tulokseen pitää tehdä säännöllisin väliajoin päivittämällä ennustetietoja. Siten tavoitteita tarkennetaan tietyin väliajoin olosuhteiden muutosten mukaan. Tuottoihin ja kustannuksiin liittyvät rullaavat ennusteet täydentävät budjettisuunnitteluinformaatiota, ja siten niitä käytetään usein sen rinnalla ohjaustietona. Sen sijaan rullaava suunnittelu perustuu itsenäiseen joustavan toiminnan suunnittelumalliin, jossa yrityksen taloussuunnittelua tehdään tavoitteellisen suunnitelman mukaisesti, joka päivittyy jatkuvasti. Jotta rullaavan suunnittelumallin järjestelmä olisi tehokas ja yksinkertainen, mutta samalla kykenisi tuottamaan olennaista ennusteinformaatiota, se edellyttää keskeisten seurattavien asioiden huolellista valintaa. Rullaavan suunnittelumallin keskeisin hyöty onkin se, että markkinamuutosten vaikutukset huomioidaan toiminnan kehittämissuunnittelussa ja tavoitteen asettelussa jatkuvana prosessina. Suunnittelumallin ongelmana on se, että onko ennuste ja sen päivitys tavoitteellinen vai realistinen käsitys tulevaisuuden tulostasosta. Korjatun ennusteen tulisikin ensisijaisesti olla realistinen kuva yrityksen menestyksen tasosta eikä uudenlainen sitoutuminen muuttuneeseen tulostavoitteeseen. (Järvenpää ym. 2010: 250–253.)

Perinteisen budjetoinnin kritiikistä huolimatta AMK:jen on laadittava vuosittaiset talousarvionsa. Julkishallinnon toimijoilla tämä perustuu lainsäädäntöön ja valtionrahoituksen takia sama pätee korkeakouluihin (Kohtamäki 2014: 334). Se ei tarkoita, että samalla ei voisi hyödyntää kehittyneempiä budjetointitapoja perinteisen budjetoinnin rinnalla. Perinteisiin ja moderneihin budjetointimalleihin sisältyy molempiin erilaisia vahvuuksia ja

heikkouksia, minkä vuoksi yrityksissä voi olla käytössä molempien ryhmien budjetointimalleja. Siinä missä modernimmat menetelmät ovat taloussuunnittelun kannalta perinteistä budjetointia tarkempia, niiden laadinta on huomattavasti työläämpää ja aikaa vievää (Neely ym. 2003: 24).

Tästä syystä Ekholm & Wallin (2011) mukaan eri budjetointimalleja ei tule tarkastella toisiaan poissulkevinä vaihtoehtoina. Suomalaisissa yrityksissä hyödynnetään niin sanottuja hybridimalleja, joissa vuosibudjetointia ja modernimpaa budjetointimenetelmää käytetään rinnakkain. Useimmiten toisena menetelmänä hyödynnetään rullaavaa ennustamista ja joissakin tapauksissa tasapainotettua suorituskykymittaristoa. Ekholm ja Wallin (2000) näkevät syyksi kiinteän vuosibudjetin keskeisen aseman sisäisen tehokkuuden säilyttämisessä ja resurssien sisäisessä allokoinnissa. Vaihtoehtoisten menetelmät eivät sovellu siihen, vaan se painottuu ulkoisen tehokkuuden tukemiseen. Tähän perinteinen budjetointi ei puolestaan sovellu. Tämän vuoksi on suositeltavaa käyttää perinteistä vuosibudjettia ja vaihtoehtoista menetelmää rinnakkain. (Ekholm & Wallin 2000: 535–537.)

3.3.3. Suorituskyvyn mittaaminen

Suorituskyvyn mittaaminen on oleellinen osa uuden julkisjohtamisen mukaista toimintaa nykypäivän korkeakouluissa (Cave ym. 2009: 11). Julkiselta sektorilta odotettavan tehokkuuden, läpinäkyvyyden ja tilivelvollisuuden takia suorituskyvyn seuranta on julkisten organisaatioiden toiminnan kannalta tärkeää (Niven 2003: 38–39). Suorituksen mittaamisella on useita eri tarkoituksia. Yleisellä tasolla se pyrkii strategisten linjausten muuntamiseen konkreettisiksi tavoitteiksi, toimintojen tehostamiseen sekä toiminnan arvioimiseen ja kehittämiseen. Mittaamisen tarkoituksena on myös tarjottavien tuotteiden tai palvelujen laadunvarmistus ja asiakastyytyväisyyden parantaminen. Vaikka henkilöstö on kokenut suorituskyvyn mittaamisen usein ahdistavaksi (ks. Kallio & Kallio 2012, 2014), sen keskeiseksi tavoitteeksi on nähty henkilöstön motivoiminen ja ohjaus. Suorituskyvyn mittaamisella saatavaa informaatiota hyödynnetään johdon päätöksenteon tukena ja mahdollisten tulospalkkioiden perusteena. Julkisella sektorilla ja AMK:jen kaltaisissa voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa suorituskyvyn mittaamisen perimmäinen tarkoitus on varmistaa, että toiminta vastaa yhteiskunnan sille asettamia odotuksia vaikuttavuuden,

BSC on yrityksen toiminnanohjaukseen suunniteltu tasapainotettu suorituskykymittaristo, joka lanseerattiin 1990-luvun alussa Robert Kaplanin ja David Nortonin (1992) toimesta. Alun perin Kaplan ja Norton (1996a) kehittivät Balanced Scorecardin pelkästään suorituskyvyn mittaamiseen ja arviointiin taloudellisten ja ei-taloudellisten mittareiden avulla. Myöhemmin huomattiin, että yritykset ovat alkaneet soveltamaan sitä strategisten suunnitelmien toteuttamisessa. Tästä syystä tasapainotettua suorituskykymittaristoa pidetään nykyään keskeisenä strategisen johdon laskentatoimen ja strategisen johtamisen menetelmänä. Mallin keskeisenä tavoitteena on muuntaa organisaation visio ja strategia konkreettisiksi tavoitteiksi, jotka muunnetaan mitattavaan muotoon niistä muodostettujen mittareiden avulla. (Kaplan & Norton 1996a: 8–10.) Balanced Scorecardia pidetään vaihtoehtona perinteiselle budjetoinnille. Toisaalta on havaittu myös modernien budjetointitekniikoiden toimivan parhaiten perinteisten rinnalla (Ekholm & Wallin 2011).

Alkuperäisessä Balanced Scorecardissa oli neljä näkökulmaa: taloudellinen, asiakas-, sisäisten prosessien sekä oppimisen ja kasvun näkökulmat. Yrityksen omistajan kiinnostuksen kohteena olevien asioiden mittaaminen on taloudellisen näkökulman tavoitteena. Näkökulman mittarit kuvaavat strategian taloudellista onnistumista ja määrittävät yrityskohtaisesti vaihtuvat tavoitteet, jotka strategioiden ja niitä kuvaavien mittarien avulla yritetään saavuttaa. Mittareiksi voidaan valita muun muassa liikevaihdon kasvu, kannattavuuden mittarit tai riskin määrä. Riskin mittaamisella tasapainotetaan kannattavuuden suureita. Asiakasnäkökulman mittareita ovat puolestaan perusmittareiksi luokiteltavat markkinaosuus, asiakastyytyväisyys sekä -kannattavuus, asiakasuskollisuus ja uusien asiakkaiden määrä. Toista luokitteluryhmää kutsutaan asiakaslupauksen mittareiksi, joka haakee vastauksia siihen, miten asiakkaista saataisiin tyytyväisiä, ja mitä palveluja he tarvitsevat, jotta saavutetaan paras mahdollinen markkinaosuus. Se on mahdollista esimerkiksi myytävän tuotteen tai palvelun hinnan ja laadun avulla. Sisäisten prosessien näkökulma mittaa niitä prosesseja, joissa täytyy onnistua kiitettävästi, jotta taloudellisessa ja asiakasnäkökulmassa asetetut tavoitteet saavutetaan. Oppimis- ja kasvunäkökulma puolestaan tutkii mahdollisuuksia tulevaisuuden kehitykselle ja yrityksen arvon nousulle. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006: 25–29.)

Neljän näkökulman ja niihin sisältyvien mittareiden avulla on tarkoitus kuvastaa lyhyt- ja pitkäaikaisia tavoitteita, taloudellista ja ei-taloudellista tietoa, menneisyyttä ja tulevaisuutta, syy- ja seuraussuhteita sekä ulkoisia ja sisäisiä tekijöitä kuvaavien mittareiden välillä vallitsevaa tasapainoa. (Laitinen & Laitinen 2007: 147–149.) Mittaristo ei siis keskity tarkastelussa ainoastaan taloudellisen tilan mittaamiseen. Mittarit huomioivat myös toiminnallisen näkökulman, mikä on merkittävässä roolissa pitkän aikavälin taloudellisessa kehityksessä. (Kaplan & Norton 1992: 71.) Nykypäivän laskentatoimen järjestelmien avulla voidaan mitata yrityksen taloutta ja toimintaa mitä moninaisin mittarein. Tästä syystä on tärkeää kiinnittää huomiota siihen, mitä mittareita valitaan ja miten arvojen tiedonkeruu onnistuu. On järkevää keskittyä vain strategian ja tavoitteiden toteutumisen kannalta relevantteihin mittareihin. Tämä edellyttää niiden toteutumisen kannalta kriittisten menestystekijöiden tunnistamista. Kaplan ja Norton (1996a) määrittelevät mittareiden maksimimääräksi 25 kappaletta. Mittareita tulisi valita tasaisesti jokaisen näkökulman alueelta, jotta mittaristo olisi tasapainossa. (Kaplan & Norton 1996a: 29; 163–166.)

Mittariston hyödyt riippuvat sen käyttötavasta. Malli toimii käytännössä parhaiten silloin, kun yritys räätälöi mittarit vastaamaan toimintaansa. Mitä paremmin mittarit ovat sidoksissa organisaation strategiaan valintoihin, sen hyödyllisempää mallia on soveltaa. (Malmi ym. 2006: 23.) Kaplan ja Norton (1996b) näkevät, että BSC:n avulla yrityksen suorituskyvystä saadaan muodostettua eräänlainen selkeä yhteenveto. Mittariston avulla toimintaa pystytään priorisoimaan strategian kannalta relevantteihin kohteisiin. (Kaplan & Norton 1996b: 83–85.) Mittaristo myös selventää usein epäselkeinä ja monitulkintaisina fraaseina esitettäviä visiota ja strategiaa. Strategia ja visio siis tulevat osaksi arkipäiväistä työtä, jolloin niiden viestintä organisaation alemmille tasoille paranee (Niven 2003: 23; Malmi ym. 2006: 48–49). Nivenin (2003) mukaan BSC:n avulla saadaan tietoa siitä, miten asetettujen tavoitteiden ja strategioiden toteuttaminen etenevät sekä, mitä kehityskohtia niissä ilmenee. BSC:n mukaisia mittareita on pystyttävä tulkitsemaan kokonaisuutena. Tällöin voidaan tehdä havaintoja esimerkiksi syy-seuraussuhteista. Esimerkiksi voidaan tarkastella, onko toisen ulottuvuuden mittareiden arvojen positiivinen muutos heijastunut negatiivisesti jonkun muun ulottuvuuden mittareiden arvoihin. (Laitinen &

Laitinen 2007: 146–147.) Kyseinen tilanne voi vaarantaa mittariston tasapainon, joten sen turvaamiseksi on poistettava ja muutettava mittareita

Suorituskyvyn mittaamisen ja BSC:n on koettu tukevan yritystoiminnan kehittymistä ja auttavan organisaation menestymistä. Verbeteenin (2008) mukaan julkisen sektorin toimijoiden kohdalla niillä on ollut positiivinen yhteys toiminnan tuloksellisuuteen. Se kuitenkin riippuu siitä, miten hyvin mittaristoa saadaan räätälöityä organisaation tarpeisiin ja toimintaympäristöön sopivaksi. Mittareita on päivitettävä ja poistettava, mikäli strategisissa tavoitteissa tapahtuu muutoksia. (Kennerley & Neely 2003.) Toisaalta eräät tutkimukset ovat osoittaneet negatiivisesta vaikutuksesta tuloksellisuuteen (ks. Ittner ym. 2003).

Tasapainotettuun suorituskykymittaristoon on kohdistettu myös kritiikkiä. Norreklit, Jacobsen ja Mitchell (2008) pelkäävät sen heikentävän johtamisen tasoa. Heidän näkökulmansa mukaan päätöksenteko alkaisi keskittyä liikaa mittareiden tuijottamiseen, jolloin operatiivinen todellisuus alkaa hämärtyä. Mittariston mahdollinen epätasapaino aiheuttaa myös riskin mittareiden arvojen vääristämiselle. Esimerkiksi työn laatu voi kärsiä, mikäli mittarit painottavat tehokkuutta. (Norreklit ym. 2008: 66–67.) Lisäksi syy-seuraussuhteisiin sekä näkökulmiin liittyy ongelmia. Norreklit (2000: 72–74) kyseenalaistaa mittareiden välisen kausaalisuuden todentamisen aikaulottuvuuden puuttumisen takia. Näkökulmien välillä ei ole todellista riippumattomuutta. Myös Davis ja Albright (2004) havaitsivat, että tutkimiansa pankin sivukonttoreiden BSC:n mittareiden syy-seuraussuhteet eivät olleet todennettavissa. Malmi ym. (2006: 96) ovat lisäksi havainneet, että Balanced Scorecardia kritisoidaan monimutkaisuudesta, työläydestä ja liiallisesta johtokeskeisyydestä. Toisin kuin mallin alkuperäinen tarkoitus on, mallin koetaan olevan kehitetty työn valvontaa ja seurantaa varten.

Kaplan ja Norton (2000) vastasivat mallin kohdistuneeseen kritiikkiin kehittämällä BSC:n rinnalle käytettäväksi strategiakartan. Kartan avulla voidaan hahmottaa strategioiden, tavoitteiden ja mittareiden välillä vallitsevia syy-seuraussuhteita. Samalla sillä pystytään viestimään lyhyt- ja pitkäaikaisista tavoitteista koko organisaatiotasolla. (Kaplan & Norton 2000: 167–170.)

3.3.4. Johdon raportointi

Malmin, Seppälän ja Rantasen (2001: 486–487) mukaan johdon taloudellinen raportointi koetaan suurimmassa osassa yrityksistä niiden tärkeimmäksi talousjohtamisen menetelmäksi. Raportointi muodostaa perustan koko organisaation ohjausjärjestelmälle. Sitä hyödynnetään organisaation talouden ja toiminnan suunnittelussa ja seurannassa. Raportoinnilla on täten keskeinen rooli johdon päätöksenteon tukemisessa. Tätä tarkoitusta varten sisäisen laskentatoimen vastuulle kuuluvalla raportointiprosessilla pyritään tuottamaan ohjauksen kannalta oleellista informaatiota. (Alhola & Lauslahti 2005: 173–175.) Uuden julkisjohtamisen opin korostama läpinäkyvyys koskee myös julkisen sektorin toimijoiden raportointia (Hood 1991). Tästä syystä julkisen sektorin toimijoiden raportoinnin merkitys korostuu entisestään, jotta läpinäkyvyyden vaatimukset saadaan täytettyä.

Johdon raportoinnilla on tarkoitus tuottaa informaatiota, joka kuvaa yrityksen tilaa menneisyyden, nykyhetken ja tulevaisuuden näkökulmasta. Eri aikaulottuvuuksien avulla pyritään helpottamaan tulevaisuuden ennakointia ja hahmottamaan mahdollisia toimenpiteitä, joiden avulla yritystä johdetaan kohti haluttuja tavoitteita. Samalla pyritään varmistamaan yrityksen riittävä reagoitukyky äkillisiin muutoksiin. Raportointi muodostaa siis kuvan siitä, miten ja miksi yrityksen tila on raporteissa esitetyn kaltainen sekä minkälaista kehitystä on odotettavissa. Lisäksi raporteissa analysoidaan, mikä sisäisten tai ulkoisten tekijöiden rooli on nykyhetken ja ennustettuun kehitykseen. (Alhola & Lauslahti 2005: 173–175.)

Jyrkkiö ja Riistama (2008: 279–280) luokittelevat johdon taloudelliset raporttien tyypit kahteen ryhmään. Periodiraportit ovat toiminnan ohjaamista ja valvontaa tukemista varten säännöllisesti tuotettavia yleensä vakiomuotoisena esitettyjä raporteja. Tarkoituksensa takia niitä kutsutaan myös tarkkailu- tai rutiiniraporteiksi. Periodiraportteja ovat esimerkiksi budjetin ja toteutumien vertailuun keskittyvät toteutumisvertailut. (Raudasoja & Johansson 2009: 23–25.) Toista ryhmää edustavat ad hoc -raportit. Ne ovat erillisestä tilauksesta tuotettavia tilannekohtaisia raporteja. Sisältöä muokataan vastaamaan tilaajan informaatiotarvetta, mikä vaatii usein järjestelmissä olevan tiedon jalostamista ja

räätelöimistä. (Jyrkkiö & Riistama 2008: 280.) Säännöllisten raporttien raportointitiheys, eli raportointifrekvenssi on tapauskohtaista. Julkisen sektorin toimijoiden raportointivollisuus on kuitenkin niin laaja, että usein raportointitiheyttä varten muodostetaan vuosikello. Tämän takia voidaankin kyseenalaista, vastaako raportointitiheys todellisuudessa johdon informaatiotarpeita.

Nykyiset laskentatoimen tietojärjestelmät mahdollistavat mitä moninaisimpien raporttien tuottamisen. Ajan säästämiseksi kaikkea ei kannata raportoida kaikkea, vaan on keskityttävä toiminnan kannalta relevantin, oikea-aikaisen, ymmärrettävän ja luotettavan informaation raportointiin. Erityisesti tiedon oikea-aikaisuus korostuu, jotta tieto säilyttää arvonsa päätöksentekoprosessissa. (Pierce & O’Dea 2003: 274.) Esimerkiksi Mendoza ja Bescos (2001: 257–258) korostavat raportoinnissa hyödyllisen informaation käsitettä. Hyödyllisenä informaationa voidaan pitää tietoa, jota voidaan hyödyntää eri tilanteiden analysoimisessa ja tavoitteiden saavuttamisen kannalta olennaisten toimenpiteiden määrittämisessä. Hyödyllisellä informaatiolla on keskeinen rooli etenkin suunnitelmien laadinnassa sekä toteutumisen seurannassa. (Mendoza & Bescos 2001: 258.)

Raportoinnissa on kiinnitettävä erityisen paljon huomiota myös niiden luettavuuteen. Informaation käyttäjällä ei ole usein samanlaista tietämystä laskentatoimesta kuin raporttien laatijoilla. Tällöin niiden on oltava mahdollisimman selkeitä ja helppolukuisia. Numeroihin perustuvaa informaatiota on suositeltavaa esittää raporteissa myös graafisessa muodossa. Samalla on käytävä yksiselitteisesti ilmi, miltä ajanjaksolta tieto on peräisin ja mihin aihealueeseen sen sisältö liittyy. Virhetulkinnat voivat johtaa toimintaa vahingoittaviin päätöksiin. (Alhola & Lauslahti 2005: 10–11; Jyrkkiö & Riistama 2008: 277–279.)

Lisäksi painoarvoa tulee antaa sille, mitä raportoidaan kullekin sidosryhmälle. Sisäisillä sidosryhmillä on erilaisia tarpeita. Raportoinnin kohdalla puhutaan eri raportointitasoista. Johto odottaa saavansa strategiseen raportointiin kuuluvaa informaatiota, jonka näkökulma on tulevassa kehityksessä. Organisaation asiantuntijat puolestaan odottavat yksityiskohtaista ja lyhyen aikavälin näkökulmaa painottavan operatiivisen raportoinnin tuottamaa informaatiota. (Alhola ja Lauslahti 2005: 175.) Jyrkkiön ja Riistaman (2008: 277) mukaan raportoinnissa olisi otettava huomioon, mitä tietoa vastaanottaja haluaa saada

raporteista. Tätä varten laskentatoimen on tunnettava organisaation eri toimijoiden keskeiset tehtäväkuvat, mikä edellyttää tiivistä yhteistyötä organisaation eri tahojen kanssa (Raudasoja & Johansson 2009: 23).

Korkeakoulujen toiminnan ja talouden raportointiin liittyy erityispiirteitä. Niiden saama valtionrahoitus luo korkeakoulujen ja valtionhallinnon välille pysyvän suhteen. Julkisen sektorin toimijana korkeakouluille ei voi määritellä yhtä selkeää omistajatahoa. Tämä tarkoittaa sitä, että ne ovat raportointivelvollisia toiminnastaan myös muille sidosryhmille kuin korkeakoulun sisäisille toimijoille. Esimerkiksi OKM:lle, jonka hallinnon alaan lähes kaikki suomalaiset korkeakoulut kuuluvat. Rantasen ym. (2007: 428–429) mukaan raportointivelvollisuus useille eri tahoille edellyttää selkeää suunnitelmaa ja ohjeistusta, jotta kaikki raportointitarpeet saadaan täytettyä. Eri sidosryhmät tarvitsevat korkeakoulujen toiminnasta erilaista informaatiota. Näin ollen on varmistuttava siitä, että oikeille sidosryhmille toimitetaan oikeita raportteja. Näiden raporttien on sisällettävä oikeat ja riittävät tiedot, joita raportin saaja tarvitsee. Jotkut raportit puolestaan sisältävät luottamuksellista tietoa, joka halutaan välittää tietyille sidosryhmälle, mutta toiselle ei.

AMK:ille kuuluu erillisiä raportointivelvoitteita OKM:tä kohtaan. OKM määrittelee toimintaa koskevat raportointivaatimukset nelivuotisen sopimuskauden ohjauksikäytäntöjä koskevissaan kirjeissä. Raportointi AMK:jen ja ministeriön välillä toteutetaan KOTA-nimisen tietojärjestelmän avulla. AMK:jen on tiedotettava sopimusneuvotteluissa sovittujen merkittävimpien kehittämistoimenpiteiden edistyksestä. Samalla niiden on raportoitava seurantaa ja arviointia varten oleelliset tiedot määritellyn strategian toimeenpanosta ja strategisella rahoituksella rahoitetuilla toimenpiteistä. Mikäli AMK:lle asetettuja tavoitteita ei ole saavutettu, on raportoitava myös perustelut poikkeamista. AMK:jen on raportoitava tietoja siitä, miten sopimuskausille asetetut tavoitteet ja niin sanotut kärkihankeet ovat edenneet tai toteutuneet. Ministeriölle pitää tiedottaa niistä toimeenpantavista rakenteellisista uudistuksista, jotka voivat koskea merkittävästi koulujen henkilöstöä. AMK:jen on raportoitava OKM:lle myös tilastotietoja esimerkiksi rahoitusmallinsa rahoitusmittareiden luvuista ja muista olennaisista tiedoista, joita tarvitaan muun muassa Tilastokeskuksen ylläpitämiin tilastoihin. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2017 a: 4–5.)

Lisäksi AMK:jen tilinpäätöksiä liitetiedoissa esitettävää tietoa koskevat erilliset määräyksensä. AMK:jen on raportoitava AMK:jen taloushallinnon koodiston mukaan tulosaluekohtainen erittely välittömistä ja välillisistä kustannuksista tilinpäätöksen liitetiedoissa esitettävässä toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 2.)

4. TALOUSJOHTAMISEN LÄHTÖKOHDAT AMMATTIKORKEAKOULUISSA

Luvun tarkoituksena on syventyä AMK-osakeyhtiöiden toimintaan. Aluksi luvussa kerrotaan yleisesti AMK:jen asemasta koulutusjärjestelmästä ja sitä, mitä AMK-toiminta osaltaan on. Tämän jälkeen käydään lävitse AMK:jen hallintoa ja ohjausta, koska niillä on suuri merkitys talousjohtamiseen ja talousjohtamisen menetelmien valintaan. Hallinnon ja ohjauksen kohdalla käsitellään AMK-uudistusta, joka on muuttanut AMK-sektorin toimintaa merkittävästi. Luvun loppupuolella tarkastellaan AMK:jen rahoitusta ennen ja jälkeen AMK-uudistuksen. Uudistuksen yhteydessä astui voimaan tuloksellisuuteen perustuva rahoitusmalli, joka muutti rahoituksen määräytymisperusteita ja sen jakautumista AMK:jen kesken.

4.1. Ammattikorkeakoulut osana suomalaista koulutusjärjestelmää

Idea AMK-koulutuksesta syntyi 1960-luvulla. Valtioneuvoston (VN) vuonna 1968 perustama teknillisen opetuksen komitea, joka oli perustettu etsimään ratkaisuja teknillisen opetuksen sopeuttamiseksi uudistuneeseen koulutusjärjestelmään, ehdotti sen syrjäyttämistä AMK-järjestelmän kaltaisella saksalaisella insinöörikorkeakoulujärjestelmällä. Lopulta idea AMK:ista syrjäytettiin toisen asteen ammatillisella koulutuksella. Melkein 30 vuotta myöhemmin AMK:t tulivat lopulta osaksi suomalaista korkeakoulujärjestelmää, kun ensimmäinen AMKL astui voimaan vuoden 1995 maaliskuussa. Päätöstä edelsi vuonna 1991 aloitettu AMK-kokeilu, jossa oli mukana 22 monialaista AMK:a, jotka koottiin jakamalla, yhdistämällä ja uudelleen organisoimalla jo olemassa olleita ammatillisia opisto- tai korkea-asteen oppilaitoksia. Kokeilu katsottiin onnistuneeksi ja 15. kesäkuuta vuonna 1995 valtioneuvosto vakinaisti yhdeksän AMK:a, jotka aloittivat toimintansa vuoden 1996 elokuussa. (Jääskeläinen 2000: 17; Mäntyvaara 1996: 250–251.)

AMK:t muodostavat yliopistojen kanssa suomalaisen korkeakoulujärjestelmän, joka perustuu virallisesti duaalimalliseen järjestelmään, mutta periaatteessa se on duaali- ja binaarimallinen sekoitus. Duaalimallin piirteet ilmenevät siitä, että yliopistot ja AMK:t

toimivat erillään toisistaan sekä niiden arvot, ydintehtävät ja toimintakulttuurit poikkeavat toisistaan. Siinä missä yliopistojen toiminnassa korostuu korkein tieteellinen tutkimustyö ja siihen perustuva koulutus, keskittyvät AMK:t puolestaan tarjoamaan käytännönläheistä ja työelämän tarpeisiin vastaavaa koulutusta. Korkeakoulujen toimintaa ohjaavat normistot poikkeavat toisistaan ja niillä on erillinen lainsäädäntö. Yliopistojen statusarvo on myös korkeampi kuin AMK:jen. Binaarimallin piirre korkeakoulujärjestelmässämme muodostuu siitä, että korkeakoulut porrastuvat toisiinsa ja AMK:t nähdäänkin osittain yliopistoihin valmistavina instituutioina. Binaarimallin piirteitä on myös se, että AMK:t ovat laajoja ja monialaisia instituutioita, joilla on alueellisen kehittämisen rooli. Binaarimallissa korkeakoulut täydentävät toisiaan, joka toteutuu myös maamme korkeakoulujärjestelmässä. Yliopistojen ja AMK:jen toiminnassa on paljon yhteneväisyyksiä ja niiden tehtävät risteävät. Esimerkiksi niillä molemmilla on nykyisinkin vahva painotus yhteiskunnalliseen palvelutehtävään. (Tirronen 2006: 154–155.)

AMK:t ovat pääasiallisesti monialaisia ja alueellisia korkeakouluja, joiden tehtävänä on AMKL:n (932/2014) mukaisesti tarjota ammatillisiin asiantuntijatehtäviin soveltuvaa korkeakouluopetusta sekä tukea opiskelijoidensa ammatillista kasvua. Opetus perustuu työelämän ja sen kehittämisen tarpeisiin sekä tutkimukseen, sivistyksellisiin ja taiteellisiin lähtökohtiin. AMK:jen tehtäviin kuuluu tehdä AMK-opetuksen mukaista sekä työelämän ja aluekehityksen edistymistä tukevaa ja alueen elinkeinorakenteen muutokset huomioivaa soveltavaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotyötä (TKI) sekä taiteellista toimintaa. AMK:illa on tärkeä rooli uuden työvoiman ja yrittäjyyden tuottajina. Ne toimivat myös työelämäosaajien ammattitaidon ylläpitäjinä ja kehittäjinä. AMK:n tulee tukea elinikäistä oppimista tehtäviään hoitaessaan. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 1:4 §; Salminen & Ylä-Anttila 2010: 13–14.)

AMK-toiminnan harjoittaminen edellyttää VN:n myöntämää toimilupaa. Sen myöntäminen edellyttää sitä, että AMK on koulutustarpeen vaatima sekä sillä on toiminnan laatuun, vaikuttavuuteen ja tehokkuuteen nähden riittävät toiminnalliset ja taloudelliset edellytykset järjestää sille laissa määritellyt tehtävät. AMK-osakeyhtiön yhtiöjärjestys tai osakasopimus ei saa sisältää AMK:n rakenteellista kehittämistä estäviä määränemmistöpäätöksiä edellyttäviä ehtoja, jotta sille voidaan myöntää toimilupa. VN voi muuttaa tai

peruuttaa myöntämänsä toimiluvan, jos AMK ei täytä edellytyksiä tai sen toimintaan liittyvät syyt ja koulutustarpeen olennaiset muutokset edellyttävät sitä. AMK:lla on oikeus toimiluvassa määrätyn koulutustehtävän mukaisen AMK-toiminnan harjoittamiseen. Toimilupa sisältää määräykset AMK:n koulutustehtävästä, opiskelijamäärästä, koulutusaloista, sijaintipaikoista ja koulutusvastuusta eli siitä, mitä AMK-tutkintoja ja ylempiä AMK-tutkintoja sekä niihin liitettäviä tutkintonimikkeitä AMK voi antaa. Tutkintokohdattaiset koulutusvastuut täsmennetään tarvittaessa toimiluvassa. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 2:7–8 §.) AMK:illa on kuitenkin vapaus päättää omista opetussuunnitelmistaan eli siitä, miten toimiluvan mukaista koulutusta järjestetään (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 3:14 §).

AMK:jen toiminnassa korostuu vahvasti työelämälähtöisyys ja yhteys alueelliseen kehittämiseen. Niiden tarjoamien koulutusohjelmien tutkinnot ovat ammatillisesti painottuneita korkeakoulututkintoja. (HE 9/2013 vp: 5.) AMK:jen koulutustarjonta on monipuolinen. AMK:jen koulutusaloja ovat humanistinen ja kasvatusala, kulttuuriala, yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala, luonnontieteiden ala, tekniikan ja liikenteen ala, luonnonvara- ja ympäristöala, sosiaali-, terveys- ja liikunta-ala, matkailu-, ravitsemis- ja talousala, turvallisuusala sekä kauneudenhoitoala. (Arene ry 2015.)

4.2. Ammattikorkeakoulujen hallinto ja ohjaus

OKM:n hallinnon alaan kuuluu nykyisin 22 AMK:a, jotka ovat osakeyhtiömuotoisia oikeushenkilöitä. Voiton tavoittelu ei ole näiden AMK-osakeyhtiöiden toiminnan tarkoituksena, eivätkä ne saa jakaa osakkeenomistajille osinkoa tai muuta vastaavaa tuottoa. Ne voivat harjoittaa liiketoimintaa, joka edesauttaa AMKL:ssa (932/2014) määrättyjen tehtävien toteuttamista. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 1:5 §.) AMK-uudistuksen myötä hallinto järjestettiin AMKL:n ja OYL:n mukaisesti. AMK:n toimielimiä ovat toimitusjohtajana toimiva rehtori ja hallitus. Sillä tulee olla myös vähintään yksi tutkintolautakunta tai sitä vastaava toimielin. AMK:ssa voi olla myös muita toimielimiä riippuen sen johtosäännöistä, joissa määrätään AMK:n toiminnan ja hallinnon järjestämisestä. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 4:15 §.)

Hallituksen tehtävistä määrätään OYL:ssa ja AMKL:ssa. OYL:n (624/2006) mukaan hallituksella on yleistöimivalta eli sen yleisiin tehtäviin kuuluu huolehtia yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (Osakeyhtiölaki 624/2006: 6:2 §). Hallituksen tehtävänä AMKL:n mukaisesti päättää AMK:n toimintaan ja talouteen liittyvistä tavoitteista, strategioista sekä ohjauksen perusteista. Hallitus laatii AMK:n tilinpäätöksen ja päättää AMK:n talousarviosta, talous- ja toimintasuunnitelmista sekä kouluun valittavien opiskelijoiden määrästä. Vastuu kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä sekä varallisuuden hoidosta ja käytöstä kuuluu hallituksen tehtäviin. Jälkimmäisenä mainitun toimivalta on mahdollista siirtää myös rehtorille, jonka valitseminen ja erottaminen kuuluvat hallituksen päätäntävaltaan. AMK:n hallitus vastaa talouden sekä toiminnan kannalta keskeisten ja merkittävien sopimuksien, OKM:n kanssa tehtävän tavoitesopimuksen ja AMK:n johtosääntöjen sekä muiden vastaavien yleiseen järjestäytymiseen ja toimintaan liittyvien määräysten hyväksymisestä. Hallitus myös päättää AMK:n toimintarakenteesta ja antaa lausunnot AMK:a koskeviin olennaisiin asioihin. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 4:16§.)

Toisin kuin osakeyhtiössä, AMK-osakeyhtiössä ei sovelleta osakkeenomistajien oikeudesta päättää hallituksen toimivaltaan kuuluvista asioista ja tehtävistä sekä niiden siirtämisestä yhtiökokouksen päätäntävaltaan. AMK:jen hallitus koostuu vähintään seitsemästä ja enintään yhdeksästä jäsenestä, joilla tulisi olla monipuolinen asiantuntemus yhteiskuntaelämän asioista ja AMK:n toimiluvassa määritellyistä tehtävistä. Lisäksi hallituksessa tulee olla jäseniä, joilla on käytännön kokemusta ja tuntemusta työ- ja elinkeinoelämään liittyvistä asioista. Jäsenistä kahden pitää olla AMK-yhteisöstä, joista toinen edustaa AMK:n opiskelijoita ja toinen henkilöstöä. Henkilöstön edustaja valitaan vaaleilla ja sen valinnasta määrätään tarkemmin johtosäännöissä. Opiskelijoiden edustajan valinta määräytyy AMK:n opiskelijakunnan sääntöjen mukaan. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 4:17 §.)

OYL:n (624/2006) mukaisesti rehtori hoitaa AMK:n juoksevaa hallintoa hallitukselta saamiensa ohjeiden ja määräysten mukaisesti. Hän vastaa myös kirjanpidon lainmukaisuudesta ja siitä, että varanhoito on järjestetty luotettavalla tavalla. Rehtorilla on

velvollisuus antaa hallitukselle ja hallituksen jäsenille tietoja, jotka ovat tarpeellisia hallituksen tehtävien hoitamiseksi. Rehtorin on mahdollista ryhtyä yhtiön toiminnan laajuuteen ja laatuun nähden epätavallisiin ja laajakantoisiin toimiin, jos hallitus on valtuuttanut hänet siihen tai hallituksen päätöksen odottaminen aiheuttaa yhtiön toiminnalle olennaista haittaa. (Osakeyhtiölaki 624/2006: 6:17 §.) AMKL:n mukaisesti rehtorin tehtävänä on AMK:n toiminnan johtaminen ja AMK:un liittyvistä asioista päättäminen, jollei kyseessä olevaa asiaa ole määrätty tai säädetty toisen toimielimen tehtäväksi. Lain mukaan rehtori vastaa AMK:ssa suoritettavien tehtävien tuloksellisesta, tehokkaasta ja taloudellisesta hoitamisesta. Rehtori vastaa myös hallituksen kokouksissa käsiteltävien asioiden valmistelusta ja esittelystä sekä hallituksen päätöksiä täytäntöönpanosta. Rehtorilla on automaattinen läsnäolo-oikeus AMK:n kaikkien toimielimien kokouksissa ja oikeus käyttää puhevaltaa niissä. AMKL:n mukaisia rehtorin tehtäviä ei saa siirtää yhtiökokouksen vastuulle. Osakkeenomistajilla ei myöskään ole oikeutta päättää rehtorin toimivaltaan kuuluvasta asiasta ja sen siirtämisestä yhtiökokouksen päätäntävaltaan. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 4:18 §.)

OKM vastaa AMK:jen ohjauksesta, joka perustuu sen ja AMK:jen välisiin neuvotteluihin. Niissä sovitaan määrävuosiksi kerrallaan AMK:n tehtävistä sekä sen koulutus- ja TKI-toimintaan liittyvistä määrällisistä ja laadullisista tavoitteista sekä kyseisten tavoitteiden toteutumisen seurannasta ja arvioinnista. Tavoitteiden asettamisella ja ohjauksella pyritään edistämään koulutuspoliittisten päätöksiä linjauksia. AMK-kohtaisten tavoitteiden lisäksi OKM ja AMK:t sopivat yhteistyössä koko korkeakoulusektorille asetettavista yhteisistä tavoitteista. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 7:42 §.) Lisäksi AMK:ille asetetaan yleisiä kehittämistavoitteita VN:n määrävuosittain hyväksymissä koulutuksen ja tutkimuksen kehittämissuunnitelmissa (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 10:63 §). Ohjauksen keskeisiä välineitä ovat myös palautemenettelyt ja seurantajärjestelmät sekä siihen sisältyvät sähköiset työkalut, kuten KOTA-tulosohjausjärjestelmä ja Opetushallinnon tilastopalvelu Vipusen tilastot (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 17). AMK toteuttaa itsenäisesti toimintansa arviointia ja seuranta sekä vastaa sen laadusta ja jatkuvasta kehittämisestä. Arviointi kohdistuu sekä järjestettävään koulutukseen että muuhun toimintaan ja niiden vaikuttavuuteen. Sen täytyy raportoida OKM:n päättämällä tavalla seurannastaan ministeriölle sen määräämät tiedot, joita tarvitaan

koulutuksen ja tutkimuksen arviointiin, kehittämiseen, tilastointiin sekä muuhun seurantaan ja ohjaukseen (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 7:45 §). Lisäksi AMK:lla on velvollisuus osallistua säännöllisesti ulkopuoliseen toimintansa ja laatujärjestelmiensä arviointiin. (Ammattikorkeakoululaki 932/2014: 10:62 §.)

4.2.1. Ammattikorkeakoulu-uudistuksen taustat ja tarve

Yhteiskunnan sekä talous- ja työelämän muuttuminen luo kehittämistarpeita Suomen koulutus- ja innovaatiojärjestelmälle, jonka merkittäväksi osaksi AMK-sektori on kasvanut. AMK:n edellytyksiä vastata sekä näihin kehittämistarpeisiin että tulevaisuuden alueellisiin, kansallisiin ja kansainvälisiin haasteisiin aiempaa joustavammin ja itsenäisemmin oli vahvistettava vuosina 2014 ja 2015 toteutetulla AMK-uudistuksella (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2011 b: 1–2). Lisäksi kansalliset ja kansainväliset arvioinnit osoittivat korkeakoulujärjestelmämme tarvitsevan toimenpiteitä koulutuksen sekä TKI-toiminnan laadun, tehokkuuden ja vaikuttavuuden parantamiseksi. Laadun parantamisen esteeksi on nähty erityisesti korkeakoululaitoksen hajanaisuus ja vähäinen profiloituminen. AMK-sektorin suurimmiksi haasteiksi ennen uudistusta oli noussut juuri verkoston hajanaisuus, koulutusaikojen pitkittyminen sekä korkeat ja kasvavat keskeyttämisasteet. Myös sen entisen hallintomallin ja entisten päätöksentekorakenteiden nähtiin vaikeuttaneen strategista kehittämistä ja rakenteellista uudistamista. (Salminen & Ylä-Anttila 2010: 9.) Koulutustarjonnan ennakkoinnin tulosten mukaan myös koulutustarjonta on ylimitoitettua sen kysyntään ja työelämän tarpeisiin verrattuna. AMK:jen aloituspaikkojen vähentämistarve oli ennen uudistusta vähintään 2 200 aloituspaikkaa vuoteen 2016 mennessä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2011 b: 2).

Entisen pääministeri Jyrki Kataisen hallitusohjelman mukaisesti AMK:jen rahoitusta ja hallintoa koskeva lainsäädäntö haluttiin uudistaa tukemaan AMK:jen laatua ja vaikuttavuutta sekä vauhdittamaan niiden rakenteellista uudistamista (HE 9/2013 vp: 15). Vuonna 2010 toteutettiin niiden taloudellista ja hallinnollista asemaa koskeva selvitystyö, jonka tavoitteena oli löytää ratkaisuja, joilla pystyttäisiin vastaamaan tunnistettuihin ongelmiin ja edistämään AMK:jen perustehtävien toteuttamista. Selvityshenkilöt korostivat AMK-sektorin tarvitsevan tulokselliseen toimintaan ja kustannustehokkuuteen kannustavia sekä

AMK:jen perustehtäviä tukevia uudistuksia. Selvityshenkilöt linjasivat taloudellisen ja hallinnollisen autonomian olevan välttämätöntä AMK-järjestelmässä. AMK-sektorin painopistettä oli muutettava opetuksen ja tutkimuksen vaikuttavuuden ja laadun kehittämiseen, sillä sektori oli jo saavuttanut ja jopa ylittänyt määrälliset tavoitteensa. Tätä painopistettä uuden ohjaus- ja rahoitusjärjestelmän tulisi tukea. (Salminen & Ylä-Anttila 2010: 9; 11.) Opetuksen ja tutkimuksen laadun vahvistaminen vaati voimavarojen tehostamista toiminta- ja yksikkörakenteita uudistamalla. Taloudellisten voimavarojen lisäksi tämä edellyttää yhä AMK:ilta strategisen osaamisen vahvistamista, profiloitumista, painoalavalintoja ja päätöksentekokykyä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2011 a: 1.)

Tunnistettujen ongelmakohtien lisäksi selvityshenkilöt toivat esille jo syrjäytetyn rahoitusjärjestelmän kustannustehottomuuden. Se ei kannustanut kustannusten vähentämiseen, vaan lähinnä niiden lisäämiseen. Järjestelmää haluttiin muuttaa siten, että se palkitse asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta ja tuloksellisuudesta. Lisäksi ongelmallisena entisessä rahoitus- ja ohjausjärjestelmässä nähtiin valtion ja kuntien kesken jakautunut rahoitusvastuu, AMK:ja ohjaavien lakien runsas määrä ja valtionosuusjärjestelmän säännökset. Selvityksestä käy myös ilmi, että AMK:jen roolia yleisesti suhteessa yliopistoihin oli tarpeen selkeyttää. AMK:t eivät ole löytäneet asemaansa alueellisessa soveltavassa TKI-toiminnassa, vaan tekevät lähinnä samaa kuin yliopistot. Selvityshenkilöt näkivät kuitenkin tärkeäksi karsia esteitä, kuten korkeakoulusektoreiden erilaiset hallinto- ja rahoituspohjat, jotka vaikeuttavat yhä yhteistyötä ja työnjakoa yliopiston, toisen asteen koulutuksen sekä innovaatiojärjestelmän muiden toimijoiden kanssa. Selvityshenkilöt muistuttivat, että korkeakoulujen profiloitumisella ja alueellisten osaamiskeskittymien muodostamisella pystyttäisiin tehostamaan resurssien käyttöä ja alueellista innovaatiotoimintaa. Heidän mukaansa varsinkin pieniä ja taloudellisesti kannattamattomia yksiköitä tulisi fuusioida keskenään tai liittää osaksi suurempaa kokonaisuutta. (Salminen & Ylä-Anttila 2010: 35; 38–39.)

OKM asetti vuoden 2011 syksyllä työryhmän toteuttamaan AMK-uudistuksen valmistelutyötä sekä ohjausryhmän ohjaamaan ja tukemaan hankkeen etenemistä. Valmistelutyötä lähdettiin tekemään sekä vuonna 2010 valmistuneen selvitystyön että VN:n hyväksymän koulutuksen ja tutkimuksen kehittämissuunnitelman pohjalta. (Opetus- ja

kulttuuriministeriö 2011 a: 4.) Uusittu rahoitus-, hallinto- ja ohjausjärjestelmä vastasi lopulta suurimmaksi osaksi mallia, jota selvityshenkilöt ehdottivat selvitystyönsä lopputuloksena.

4.2.2. Uudistuksen aiheuttamat muutokset

OKM tiedotti vuoden 2013 helmikuussa, että silloisen hallitusohjelman tavoitteiden mukainen AMK:jen rahoitusta ja hallintoa koskevan lainsäädännön uudistaminen toteutetaan kaksivaiheisesti vuosina 2014 ja 2015 (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 1). AMK-uudistuksen haluttiin vahvistavan koulujen mahdollisuuksia vastata itsenäisemmin ja joustavammin yhteiskunnan, alueiden ja työelämän muuttuviin tarpeisiin tasokkaalla opetuksella ja tutkimus- ja kehitystyöllä. Uudistuksen tavoitteena oli muodostaa lainsäädännölliset puitteet ja toiminnalliset edellytykset kansainvälisesti arvostetuille, itsenäisille ja vastuullisille AMK:ille, jotka toimivat osaajien kouluttajina, työelämän uudistajina, alueellisen kilpailukyvyn rakentajina ja innovaatioiden kehittäjinä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014 a.) Tavoitetta varten uudistuksella pyrittiin vahvistamaan koulutuksen ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä aluekehittämisen laatua. Lisäksi haluttiin kehittää kansainvälistymisen edellytyksiä sekä turvata opiskelija- ja muiden palvelujen taso ja toiminnan tuloksellisuus. (HE 9/2013 vp: 14.)

Uudistuksen ensimmäisessä vaiheessa vuonna 2014 AMK-sektorin rakenteellinen uudistaminen käynnistettiin tekemällä muutoksia AMK:ja koskevaan lainsäädäntöön (HE 9/2013 vp: 1). Samalla uudistettiin ylläpitäjille myönnettävien toimilupien myöntämisperusteet ja rahoituksen määräytymisperusteet. Toimilupien myöntämisperusteet uusittiin niin, että jatkossa huomioidaan koulutustarpeen ohella toiminnan laatu, tehokkuus ja vaikuttavuus. AMK:n tulee olla myös jatkossa riittävän suuri koulutustarjontaan nähden. Toimipisteverkkoa pyritään jatkossa tiivistämään riittävän laajoiksi, laadukkaiksi ja innovatiivisiksi oppimiskokonaisuuksiksi. Samalla luovuttiin OKM:n tekemistä koulutusohjelmapäätöksistä. Tavoitteena oli mahdollistaa AMK:jen omia edellytyksiä muodostaa koulutustarjontaansa työelämän tarpeiden mukaisesti entistä joustavammin. Yksittäiselle AMK:lle myönnettävässä toimiluvassa määrätään jatkossa siitä, mitä tutkintoja ja tutkimimikkeitä kyseinen AMK voi antaa. Toimiluvan myöntäminen edellytti sen saajalta

riittäviä taloudellisia ja toiminnallisia edellytyksiä AMK-toiminnan harjoittamiseen pitkällä aikavälillä. AMK:n tulee pystyä jatkossa tarjoamaan asianmukaista ja kansainvälisesti korkeatasoista korkeakouluopetusta, soveltavaa tutkimus-, kehitys- ja innovaatio-työtä sekä taiteellista toimintaa laadukkaasti ja tuloksellisesti. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 1.)

Ensimmäisen vaiheen merkittävin muutos kohdistui kuitenkin perusrahoituksen määrätymisperusteisiin. Opetus- ja kulttuuritoimen rahoitusta koskevaa lainsäädäntöä muutettiin AMK:jen kohdalla niin, että rahoituksen määrätymisperusteissa ja rahoituskriteereissä otetaan jatkossa huomioon AMK:jen koko lakisääteinen toiminta painottaen tuloksellisuutta sekä korostaen toiminnan laatua, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Rahoitus määräytyy uudistuksen myötä lähinnä suoritettujen tutkintojen, opintoprosessien laadun ja tehokkuuden, valmistuneiden työllistymisen sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. Uudistuksen ensimmäisen vaiheen muutokset tehtiin silloisen valtiosuusjärjestelmän puitteissa ja ne astuivat voimaan vuoden 2014 alusta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 b.)

Uudistuksen toisen vaiheen muutokset astuivat voimaan vuoden 2015 alusta. AMK-uudistuksen toinen vaihe toteutettiin vastaavassa aikataulussa kuin valtiosuusjärjestelmän kokonaisuudistus, koska valtio-kunta -rahoitussuhteeseen liittyvät ongelmat haluttiin ratkaista kyseisen uudistuksen yhteydessä. Vastuu AMK:jen perusrahoituksesta siirrettiin lopulta kokonaan kunnilta valtioille ja AMK:ista tehtiin voittoa tavoittelemattomia AMK-osakeyhtiöitä. Myös rahoituksen määrätymis- ja jakoperusteisiin tehtiin tarkennuksia siltä osin kuin niitä ei ollut mahdollista tehdä valtiosuusjärjestelmässä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 27.) Samalla astui voimaan uusi ammattikorkeakoululaki (932/2014), jonka myötä AMK:jen toimiluvat uudistettiin vastaamaan uuden lainsäädännön mukaisia velvoitteita. AMK:jen toimintaedellytykset vahvistuivat uuden lainsäädännön mukanaan tuoman taloudellisen ja hallinnollisen autonomian ansiosta. Samalla laki sujuvoittaa AMK:jen päätöksentekoa ja luo niille toimivat rakenteet perustehtäviensä toteuttamiseen. Laki mahdollistaa myös oikeudenmukaiset ja riittävät kannusteet. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015 a.) Myös AMK:jen talouden seuranta parannettiin uudistuksen yhteydessä kehittämällä yhteinen taloushallinnon koodisto, jonka avulla AMK:jen

talouden raportointiin liittyviä menettelytapoja yhtenäistettiin vertailukelpoisen tiedon luomiseksi (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 4).

Valtion taloudellisen tilanteen takia AMK-uudistus toteutettiin tilanteessa, jossa asteittain vuoteen 2015 mennessä AMK:jen valtion rahoitusosuuteen kohdentui entisen pääministeri Jyrki Kataisen hallitusohjelmaan ja vuosien 2012–2015 kehyspäätöksiin sisältyvä 62 miljoonan euron menosäästö. Tämä merkitsi kuntaosuus huomioiden OKM:n korjauslaskelmien mukaan yhteensä vajaan 150 miljoonan euron menosäästöä vuoteen 2015 mennessä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 4; Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 3.) Leikkaukset vastasivat lähes viidesosaa AMK:jen aiemmasta kokonaisrahoituksesta ja ne on toteutettu vähentämällä aloituspaikkoja, leikkaamalla yksikköhintoja sekä jäädyttämällä kustannusten noususta aiheutuvia indeksikorotuksia (HE 26/2014 vp: 16). Säästöt edellyttävät yhä voimakkaiden ja strategisesti oikein kohdennettujen rakenteellisen kehittämisen toimenpiteiden lisäksi toiminnan tehostamista (HE 9/2013 vp: 20).

4.3. Ammattikorkeakoulujen rahoitus

Tämän alaluvun tarkoituksena on perehdyttää lukija AMK:jen saaman valtionrahoituksen ja niiden aikaisemmin kunnilta saaman rahoituksen taustalla oleviin rahoitusmekanismeihin. Alaluvun ensimmäisen kaksiportaisen alaotsikon alla käsitellään vanhaa rahoitusjärjestelmää. Seuraavassa kaksiportaisessa alaotsikossa käsitellään tarkasti nykyisiä AMK:jen rahoitukseen vaikuttavia tekijöitä, kuten uudistuksen yhteydessä tullutta tuloksellisuuteen perustuvaa rahoitusmallia. Uuden rahoitusmallin yhteydessä kerrotaan myös siihen tehdyistä tarkennuksista, jotka tulivat voimaan vuoden 2017 alusta. Lisäksi alaluvun lopussa kerrotaan rahoitusmallin uudistamistarpeista, joihin on vastattu uusin vuoden 2019 alussa voimaan astuvilla tarkennuksilla.

4.3.1. Vanha rahoitusjärjestelmä

Ennen vuoden 2014 alun AMK-uudistuksen ensimmäistä vaihetta, AMK:jen kustannusperusteinen rahoitus kuului osaksi kuntien valtionosuusjärjestelmää. Tällöin jokainen

kunta osallistui AMK:jen kustannuksiin asukasta kohti lasketun rahoitusosuutensa mukaisesti. (Salminen & Ylä-Anttila 2010: 18.) Vanhassa rahoitusmallissa rahoitus koostui pääosin ylläpitäjien omasta rahoitusosuudesta sekä valtion myöntämästä perusrahoituksesta, joka määräytyi AMK:jen opiskelijamäärän ja opiskelijaa kohden määrätyn valtakunnallisen yksikköhinnan perusteella. Perusrahoituksen määrään vaikuttanut yksikköhinta laskettiin kustannuspohjan perusteella, jonka katsottiin kattavan AMK:n pääasialliset toiminnot eli varsinaisen opetuksen ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot. AMK:jen opiskelijakohtaiset yksikköhinnat laskettiin VN:n vahvistaman valtakunnallisen yksikköhinnan pohjalta joka neljäs vuosi jakamalla kaikissa AMK:issa kustannuspohjavuonna syntyneet valtakunnalliset kokonaiskustannukset kustannuspohjavuoden eli opiskelijoiden yhteismäärällä. Kustannuspohjavuodeksi katsottiin yksikköhintojen määräämistä edeltävää vuotta edeltänyt vuosi. (Narikka & Nurmi 2013: 180.)

AMK-kohtainen yksikköhinta muodostui vanhassa rahoitusmallissa AMK:n sekä OKM:n väliseen tulossopimukseen perustuvan laskennallisen opiskelijamäärän ja AMK:ssa suoritettujen tutkintojen määrän mukaan määrättävistä osuuksista niin, että opiskelijamäärän osuus yksikköhintarahoituksesta oli 70 prosenttia ja suoritettujen tutkintojen määrän osuus puolestaan 30 prosenttia. Tavoitesopimuksen mukaisesti rahoituksen määräytymisperusteena oli koulutuslakohtainen laskennallinen opiskelijamäärä ja kahden edellisen vuoden aikana suoritettujen tutkintojen määrä. Opiskelijamäärää ei tarkistettu toteutuneeseen opiskelijamäärään nähden, joten opiskelijamäärän äkillinen notkahdus ei vaikuttanut rahoitukseen. Tällä keinolla pyrittiin helpottamaan AMK:jen ja valtion taloussuunnittelua. AMK-tutkintoa, ylempää AMK-tutkintoa ja erikoistumisopintoja suorittaneiden opiskelijoiden määrä huomioitiin erikseen tavoitesopimuksessa todetun opiskelijamäärän mukaisena. (Narikka & Nurmi 2013: 181.)

Suoritettujen tutkintojen määräksi katsottiin yksikköhintojen määräämistä edeltäneiden kahden vuoden aikana suoritettujen AMK-tutkintojen ja ylempien AMK-tutkintojen määrien keskiarvo. Lisäksi tutkintojen määrää laskettaessa otettiin huomioon koulutuslalista ja tutkintojen laajuudesta johtuvat painoarvot. Laskentaperusteena olleet kustannukset huomioitiin arvonnalisäverottomina. Yksityisille AMK:ille korvattiin kustannusten

arvonlisäverojen osuus yksikköhinnan korotuksin, jotta yksityisten ja kunnallisten ylläpitäjien neutraaliasema saatiin turvattua. (Narikka & Nurmi 2013: 182)

4.3.2. Uusi rahoitusjärjestelmä

Entisen pääministeri Jyrki Kataisen hallitusohjelman tavoitteena oli uudistaa rahoitusjärjestelmät kannustamaan korkeakouluja tehokkuuteen sekä tukemaan korkeakoulupoliittisia tavoitteita, kuten nopeampaa siirtymistä työelämään, opintojen läpäisyn nopeuttamista ja hallinnon tehostamista sekä opetuksen ja tutkimuksen laadun parantamista. Korkeakouluja halutaan rohkaista jatkossa kansainvälistymään ja profiloitumaan vahvuusalueilensa. Vuosille 2011–2016 laaditussa Koulutuksen ja tutkimuksen kehittämissuunnitelmassa korostettiin tarvetta kehittää rahoitusmalleista yhteistyöhön ja työnjakoon kannustava kokonaisuus, jossa huomioidaan molempien sektoreiden erityispiirteet. Yliopistojen rahoitusmallia uudistettiin vuonna 2013 ja ammattikorkeakoulujen rahoitusjärjestelmää uudistuksen yhteydessä vuosina 2014 ja 2015, jolla vauhditettiin rakenteellista kehittämistä sekä toiminnan laadun, tehokkuuden ja vaikuttavuuden parantamista. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 4.)

AMK:jen rahoitusjärjestelmää muutettiin siten, että jatkossa rahoituksen määräytymisperusteissa ja rahoituskriteereissä otetaan huomioon AMK:jen koko lakisääteinen toiminta painottaen tuloksellisuutta, toiminnan laatua, tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Lisäksi AMK:ille myönnettäisiin rahoitusta muiden koulutus- sekä tutkimus- ja kehittämiss politiikan tavoitteiden perusteella, jossa voidaan huomioida esimerkiksi tavanomaista kustannustasoa korkeampien toimintojen kustannukset ja valtakunnalliset erityistehtävät. Aiemmin käytössä ollut kustannuspohjainen rahoitusjärjestelmä ei kannustanut tehokkuuden lisäämiseen, joten se päätettiin syrjäyttää uudella tuloksellisuuden perustavalla rahoitusmallilla, jolla tavoiteltiin selkeyttä, läpinäkyvyyttä sekä ennustettavuutta tulevien vuosien AMK-kohtaiselle rahoitustasolle. Rahoitusmallilla haluttiin turvata edellytykset pitkäjänteiselle kehittämiselle (HE 26/2014 vp: 21.) Rahoitusmallin halutaan myös painottavan AMK:jen omien tekojen vaikutusta toiminnan tuloksellisuuteen ja toimintaedellytyksiin, joka ohjaa myös AMK:jen profiloitumisista valitsemilleen painoalueille

(Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 27). Lisäksi rahoitusmalli rohkaisee AMK:ja monipuolistamaan rahoituspohjaansa ulkopuolisen rahoituksen avulla, sillä se ei vähennä niiden saamaa perusrahoituksen määrää (HE 26/2014 vp: 21). Uusi rahoitusmalli kannustaa etenkin tuloksellisuuteen ja tehokkaaseen toimintaan, sillä rahoitus perustuu jatkossa rahoituskriteereihin, jotka ovat absoluuttisiin lukuihin perustuvia tuotosmittareita. Vakautta rahoitustasoon tuo se, että laskennassa huomioidaan mittareiden kolmen viimeisimmän vuoden keskiarvo. Korkeakoulukohtainen rahoitus määräytyy jatkossa lähinnä suoritettujen tutkintojen määrän, opintoprosessien laadun ja tehokkuuden sekä valmistuneiden opiskelijoiden työllistymisen perusteella. Ohjauksen, seurannan ja toiminnan laadun arvioinnin perspektiivistä tarkasteltuna pitää huomioida, että uusi rahoitusmalli ja sen mittarit eli indikaattorit ovat vain osa AMK:jen ohjausta ja toimintaa. Jatkossa AMK:jen toiminnan tarkastelu ja kehittämistarpeet perustuvat myös muihin kuin rahoitusmallin mukaisiin indikaattoreihin. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 19; 28–29.) Rahoitusjärjestelmän uudistuksesta huolimatta hankerahoitus kuitenkin säilytettiin erillisenä valtionavustuksena vielä vuonna 2014 ja samalla päätettiin, että vuosina 2014–2016 se kohdennetaan uudistuksen toteuttamiseen sekä sitä tukevaan strategiatyöhön (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 3).

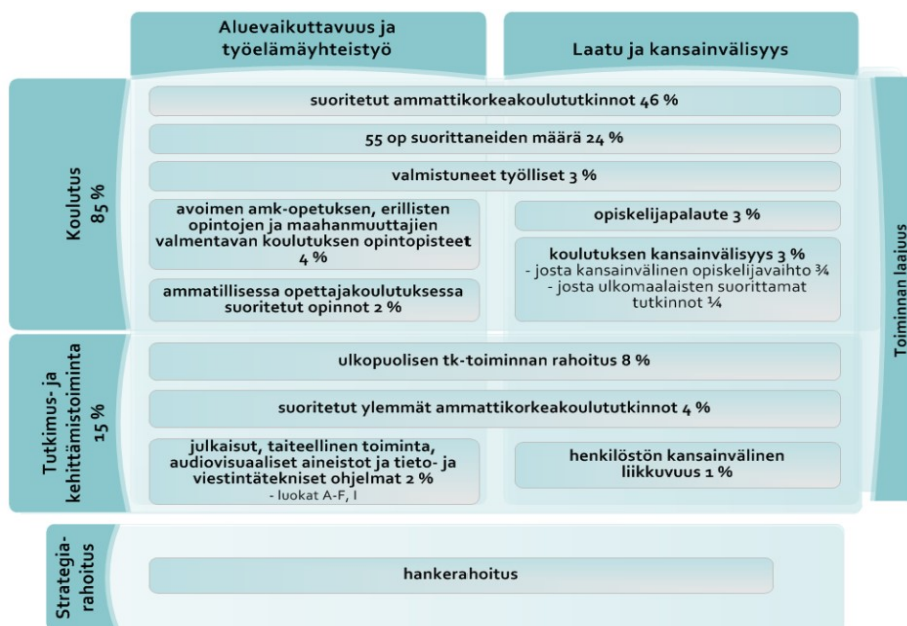
Uusi rahoitusmalli astui voimaan vuoden 2014 alun AMK-uudistuksen ensimmäisessä vaiheessa valtionosuusjärjestelmään mukautettuna. Uuden rahoitusmallin kautta jaettavan kokonaisrahoituksen määrä perustui vielä vuonna 2014 laskennallisen opiskelijamäärän ja opiskelijaa kohden määrätyn keskimääräisen yksikköhinnan tuloon. Uusi rahoitusmalli asetti kuitenkin AMK:t kilpailuasemaan opiskelijoiden ohella myös rahoituksen kohdalla, sillä rahoitus AMK:jen välillä jakautuu jatkossa AMK-kohtaisten rahoitusmittareiden arvojen mukaan. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 28.) AMK:t saavat itse päättää rahoituksen kohdentamisesta korkeakoulun sisällä (HE 26/2014 vp: 21).

Uuteen AMKL:in (932/2014) sisällytettiin määräaikaisesti opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksessa annetussa laissakin (1705/2009) ollut siirtymäsäännös, jonka tarkoituksena oli turvata AMK:jen toimintaedellytykset ja ehkäistä suhteettoman suuria muutoksia AMK:jen väliseen rahoitussuhteeseen. Siirtymäkaudella 2014–2016 AMK-kohtainen rahoitustaso voi muuttua vuosittain maksimissaan kolme prosenttia enemmän tai

vähemmän edelliseen vuoteen nähden. Tuloksellisuuden vaikutus kasvaa tällä tavoin as- teittain. Esimerkiksi vuonna 2016 AMK:n rahoitustaso on voinut muuttua kokonaisuudessaan yhdeksän prosenttia vuoteen 2013 nähden. Lisäksi siirtymäkaudella huomioidaan vuoden 2014 rahoitusjärjestelmän mukaisiin opiskelijamääriin ja yksikköhintoihin kohdistuneet rajaukset AMK-kohtaisesti laskettavien rahoituserien avulla. (HE 26/2014 vp: 21.) Siirtymäkaudella AMK:jen rahoituskriteerein mukaan lasketusta rahoituksesta vähennetään tai siihen lisätään erikseen laskettava rahoituserä, jossa on huomioitu säästö- päätökset ja koulutusala-kohtaiset kustannuserot sekä rahoitustason muuttumisen rajaus. (Joninen 2015: 4.)

Rahoitusmalli vuosina 2014–2016

Rahoituksen perustana vielä vuonna 2014 ollut laskennallinen yksikköhinta muodostui sekä koulutuksen että soveltavan tutkimus- ja kehittämistyön mukaan määräytyvistä rahoitusosuuksista ja niihin sisältyvistä mittareista, jotka ovat havainnollistettu kuviossa 2. Laskennallisesta rahoituksesta 85 prosenttia jaetaan koulutuksen perusteella ja 15 prosenttia soveltavan tutkimus- ja kehittämistyön mukaan. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 c.)



Kuvio 2. AMK:jen rahoitusmalli vuosina 2014–2016 (Ranki 2015: 243).

Rahoituksen laskennassa käytetään jokaisen indikaattorin osalta kolmen vuoden tilastotietoja. Indikaattorin lopullinen arvo perustuu näiden kolmen vuoden keskiarvoon. Rahoituksen kohdistuminen AMK:jen välillä tapahtuu suoraan kunkin indikaattorin mukaisessa suhteessa. Rahoitusmallin matriisirakenteessa on pyritty huomioimaan AMK:jen toiminnan moniulotteista luonnetta, sillä yksittäinen indikaattori voi kuvata sekä aluevaikeuttavuutta ja työelämäyhteistyötä että laatua ja kansainvälisyyttä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 29–30.) AMK-kohtaisen rahoituksen määrän merkittävät muutokset haluttiin estää muuttamalla lakia opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta (1705/2009) uudistuksen yhteydessä. Yksikköhinnan perusteella jaettavan rahoituksen vuotuinen muutos rajattiin niin, että se saattoi vähentyä tai lisääntyä enintään kolmella prosentilla vuodessa. (Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta 995/2012: 26 a §.) Säännös kumottiin uuden AMKL:n voimaan tullessa (HE 258/2014 vp: 25.)

AMK:jen rahoitus irtaantui valtionosuusjärjestelmässä vuoden 2015 alun AMK-uudistuksen toisessa vaiheessa, kun vastuu perusrahoituksesta siirrettiin kokonaan valtiolle. Näin ollen yksikköhinnan ja laskennallisen opiskelijamäärän käyttämisestä rahoituksen perusteena luovuttiin. OKM myöntää jatkossa perusrahoitusta laskennallisista perusteista huomioiden toiminnan laadun, vaikuttavuuden ja laajuuden, jolloin keskimääräistä laadukkaammat ja tuloksellisemmat AMK:t hyötyvät eniten. Uuden rahoitusmallin tekijät tulivat kuitenkin valtionrahoituksen myöntämisen perusteeksi. Lisäksi aiemmin erillisenä valtionavustuksena myönnetty hankerahoitus yhdistettiin osaksi perusrahoituksen strategisen rahoituksen kokonaisuutta. Vuonna 2015 AMK:jen saama valtionrahoituksen rahamäärä koostui valtionosuusjärjestelmän kautta saadun rahoituksen määrästä vähennettynä kyseiselle vuodelle sovittujen leikkausten määrällä ja lisättynä perusrahoitukseen yhdistyvän hankerahoituksen määrällä. (HE 26/2014 vp: 15; 21.)

Vaikka rahoitusmalli vaikuttaa rahoitustekijöineen monimutkaiselta, on se peruseriaatteeltaan yksinkertainen. Ensinnäkin laskennallisesta perusrahoituksesta vähennetään strategisen rahoituksen osuus. Loput perusrahoituksesta jaetaan eri mittareille niiden painoarvojen suhteessa. Yksittäinen mittari muodostaa erillisen osansa rahoituksesta, joka jakautuu

AMK:jen kesken sen mukaan, miten ne ovat menestyneet mittareiden arvoissa toisiinsa nähden. Yksittäisen AMK:n mittarikohtainen rahoitusosuus saadaan jakamalla sen mittarin kolmen vuoden keskiarvo kaikkien AMK:jen yhteenlasketun mittarin keskiarvolla. Koulutusalojen välillä vallitsevia kustannuseroja tasataan käyttämällä rahoitusmallissa painokerrottujen AMK-tutkintojen määrää kuvaavaa mittaria ja alakohtaista tekijää. (Joninen 2015: 4.) Kolmen vuoden keskiarvoa laskettaessa ei käytetä kolmen viimeisimmän vuoden mittareiden arvoja, koska rahoituksen jakautumista koskevat tiedot tulee olla AMK:jen saatavilla hyvissä ajoin ennen uutta rahoituskautta. Esimerkiksi vuoden 2020 rahoituksen perusteena käytetään vuosien 2016, 2017 ja 2018 keskiarvoa. Tässä tapauksessa esimerkiksi vuoden 2019 lukuja ei pystytä odottamaan laskettaessa rahoitusta vuodelle 2020. Joidenkin mittareiden tarvitsemaa tilastotietoa voidaan joutua odottamaan myös pidempään. Eli vuoden 2020 rahoituksen keskiarvon laskemiseksi ei välttämättä ole tietoa myöskään vuodelta 2018.

AMK:jen koulutuksen perusteella määräytyvä 85 prosentin suuruinen osuus laskennallisesta rahoituksesta perustuu suoritettuihin AMK-tutkintoihin, suoritettuihin ammatillisiin opettajankoulutusopintoihin, 55 opintopistettä suorittaneiden määrään, avoimessa AMK:ssa tai muissa erillisissä opinnoissa suoritettuihin opintopisteisiin, opiskelijapalautteeseen, koulutuksen kansainvälisyyteen sekä AMK:sta valmistuneiden työllisten määrään. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 c.)

Yksittäisistä indikaattoreista suurin painoarvo on suoritettujen tutkintojen määrällä, jonka perusteella määräytyy 46 prosenttia rahoituksesta. Indikaattoriin lasketaan AMK:ssa kalenterivuonna suoritettut AMK-tutkinnot. Koulutusaloittaiset kustannuserot otetaan huomioon rahoitusmallissa käyttämällä yksikkökustannusten perusteella määräytyviä koulutusaloittaisia painotuskertoimia. Lisäksi indikaattorissa huomioidaan koulutuksen pituus käyttäen kertojana tutkintojen keskimääräistä laajuutta eli lukua 3,5 tai 4. Tiedonkeruusta vastaa Tilastokeskus. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 32; 38.)

Tilastokeskuksen tiedonkeruusta saadaan myös tieto lukuvuoden aikana vähintään 55 opintopistettä suorittaneiden AMK-tutkintoa opiskelevien määrästä. Kyseisen mittarin painoarvo on rahoitusmallissa toiseksi suurin, ollen 24 prosenttia rahoituksesta.

Tarkasteltava joukko muodostuu niistä opiskelijoista, jotka ovat ilmoittautuneet läsnä oleviksi tunnuslukuvuoden syksyllä. Ensimmäisen lukuvuoden opiskelijoita ja ylemmän AMK-tutkinnon opiskelijoita ei oteta huomioon mittarin arvoa laskettaessa. Kyseisen indikaattorin on tarkoitus kuvastaa opintoprosessin laatua ja sujuvuutta sekä rohkaista AMK:ja opetussuunnitelmien kehittämistyöhön ja sisältöjensä tarkoitukselliseen mitoitamiseen. Pistemäärä on asetettu tarkoituksella lähelle täysipäiväiseksi katsottavan opiskelun rajaa eli 60 opintopistettä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 31; 38.)

Valmistuneiden työllisten määrää kuvaava indikaattori kertoo, kuinka moni AMK-tutkinnon suorittaneista henkilöistä on työllistynyt vuoden sisällä valmistumisesta. Yrittäjiksi ryhtyneiden määrä kerrotaan kahdella. Tilastokeskus vastaa tiedonkeruusta. Kyseinen indikaattori vaikuttaa rahoitukseen kolmen prosentin verran. Mittari kuvaa opintojen vaikuttavuutta ja työelämärelevanssia. Mittarin painoarvo on asetettu tarkoituksella maltilliseksi, koska sen erottelukyky ei ole kovin suuri. Eli se ei pysty ottamaan huomioon sitä, millä alalla valmistuneet työskentelevät. Lisäksi se on herkkä suhdannevaihteluille ja poliittisille linjauksille, kuten yhteiskuntatakuulle. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 31; 38.)

Myös avoin AMK-opetus, erillisopinnot ja maahanmuuttajien valmentava koulutus on huomioitu rahoitusmallissa. Indikaattorin luku muodostuu tällaisessa opetuksessa kalenterivuonna suoritettujen opintopisteiden yhteismäärästä ja sen vaikutus rahoitukseen on neljä prosenttia. Tiedot määrästä saadaan OKM:n tiedonkeruusta. Indikaattorin painoarvo on suhteessa tehtävän laajuuteen AMK:issa. Rahoitusmallin ei ole tarkoitus olla ainoa rahoituslähde indikaattorin mukaisen koulutuksen rahoittamiseen, vaan koulujen tulee pyrkiä hankkimaan myös ulkopuolista rahoitusta esimerkiksi tarjoamalla koulutuspalveluja maksullisesti yrityksille tai julkiselle sektorille. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 32; 38.)

Koulutuksen kansainvälisyydestä kertovan indikaattorin painoarvo on kolme prosenttia ja se muodostuu kahdesta tekijästä, joista vaikuttavampi on kalenterivuonna yli kolmen kuukauden mittaiseen kansainväliseen opiskelijavaihtoon tulleiden ja AMK:sta siihen tai kansainväliseen harjoitteluun lähteneiden AMK:n opiskelijoiden määrä. Se muodostaa

kolme neljäsosaa indikaattorin painosta. Tiedot tästä saadaan kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön keskus CIMO:n tilastoista. Loput yksi neljäsosaa indikaattorin painosta muodostuu kalenterivuonna AMK-tutkinnon suorittaneiden ulkomaalaisten määrästä, joka saadaan tietoon Tilastokeskuksen tiedonkeruusta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 39.) AMK:jen sekä niiden opiskelijoiden, tutkijoiden, opettajien ja muun henkilökunnan kansainvälisen yhteistyö- ja liikkuvuusmahdollisuudet paranevat vuonna 2014 alkaneen EU:n seitsemänvuotisen rahoituskauden ansiosta. Varsinkin Erasmus for all -ohjelman odotetaan lisäävän liikkuvuutta entisestään. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2013 a: 4.)

AMK:jen opiskelijapalautteen tulokset vaikuttavat rahoitukseen kolmen prosentin verran. Aiemmin palautetta on kerätty vain OKM:n ylläpitämällä OPALA-opiskelijapalautejärjestelmällä, jonka kyselyyn vastasivat kaikki valmistuvat tutkinto-opiskelijat. Se ei kuitenkaan enää soveltunut niin kattavaan laadun mittaamiseen, mitä uusi rahoitusmalli ja AMK:t edellyttävät. Näin ollen vuonna 2015 otettiin käyttöön AMK:jen valmistumisvaiheen opiskelijapalautekysely eli AVOP-kysely, johon vastaavat AMK-tutkintoon johtavasta koulutuksesta valmistuvat opiskelijat. Ylempään AMK-tutkintoon johtavasta koulutuksesta valmistuvat vastaavat ainakin toistaiseksi OPALA-kyselyyn. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 38–39; Tampereen ammattikorkeakoulu 2015.)

Rahoitusmallissa on otettu huomioon myös ammatillisessa opettajankoulutuksessa suoritettut opinnot. Sen painoarvo rahoitukseen on kaksi prosenttia, mikä on vähiten kaikista koulutuksen indikaattoreista. Mittarin arvo kuvaa niiden henkilöiden määrää, jotka ovat suorittaneet kalenterivuonna ammatillisen opettajankoulutuksen opintokokonaisuuden. Tiedot saadaan Tilastokeskuksen tiedonkeruusta. Tekijän painoarvoon vaikuttaa myös tehtävän laajuus AMK:issa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 32; 38.)

AMK:jen soveltava tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy tarjottavan koulutuksen laadulliseen kehittämiseen, sillä opetus pohjautuu tutkittuun tietoon, ajankohtaiseen tietoon työelämästä ja kyseisen tiedon kehittämiseen. Sen perusteella määräytyvä 15 prosentin suuruinen osuus laskennallisesta rahoituksesta perustuu julkaisuihin, suoritettuihin ylempiin AMK-tutkintoihin, henkilöstön kansainväliseen liikkuvuuteen sekä tutkimus- ja

kehittämistoiminnan ulkopuoliseen rahoitukseen. Kyseiset indikaattorit kuvaavat toiminnan laatua, aluevaikuttavuutta ja työelämäyhteistyötä sekä kansainvälisyyttä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 32.)

Ulkopuolisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksen määrää kuvaavalla indikaattorilla on kahdeksan prosentin eli kolmanneksi suurin vaikutus rahoitukseen. Siihen lasketaan tiedonkeruusta vastaavan Tilastokeskuksen määritelmän mukainen ulkopuolisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoitus. Sellaiseksi lasketaan Suomen Akatemialta, TEKES:iltä, EU:lta, ministeriöltä, kotimaisilta säätiöiltä ja rahastoilta, kansainvälisiltä järjestöiltä, kotimaisilta ja kansainvälisiltä yrityksiltä, kuntien tutkimusrahoituksesta sekä muista julkisista ja ulkomaisista lähteistä saatava rahoitus. Indikaattorin painoarvolla on haluttu tukea AMK:jen toimia ulkopuolisen rahoituksen hankkimiseksi. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 32–33; 39.)

Painoarvoltaan toiseksi suurin tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoitustekijä on kalenterivuonna suoritettujen ylempien AMK-tutkintojen määrää kuvaava indikaattori. Sen perusteella määräytyy neljä prosenttia rahoituksesta. Tiedot näiden tutkintojen määrästä saadaan Tilastokeskukselta. Indikaattorin sijoittamista ehdotettiin sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan että koulutuksen alle, mutta nykyiseen ratkaisuun päädyttiin ylemmän AMK-opetuksen työelämän kehittämislähtöisyyden takia. Lisäksi kyseistä koulutusta pidetään elinikäistä oppimista edistävänä sekä opetusta ja tutkimus- ja kehittämistoimintaa yhdistävänä tekijänä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 33; 39.)

Henkilöstön kansainvälinen liikkuvuus edesauttaa kansainvälistymiseen sekä asiantuntijuuteen ja osaamisen kehittämiseen liittyvien tavoitteiden toteutumista. Näin ollen se on otettu osatekijäksi rahoitusmalliin pienellä yhden prosentin suuruisella painoarvolla. Indikaattorin arvo kuvaa niiden henkilöiden lukumäärää, jotka ovat osallistuneet kalenterivuoden aikana yli viisi päivää kestävään opettaja- ja asiantuntijavaihtoon. Tiedot saadaan kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön keskus CIMO:n ylläpitämästä tilastosta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 33; 40.)

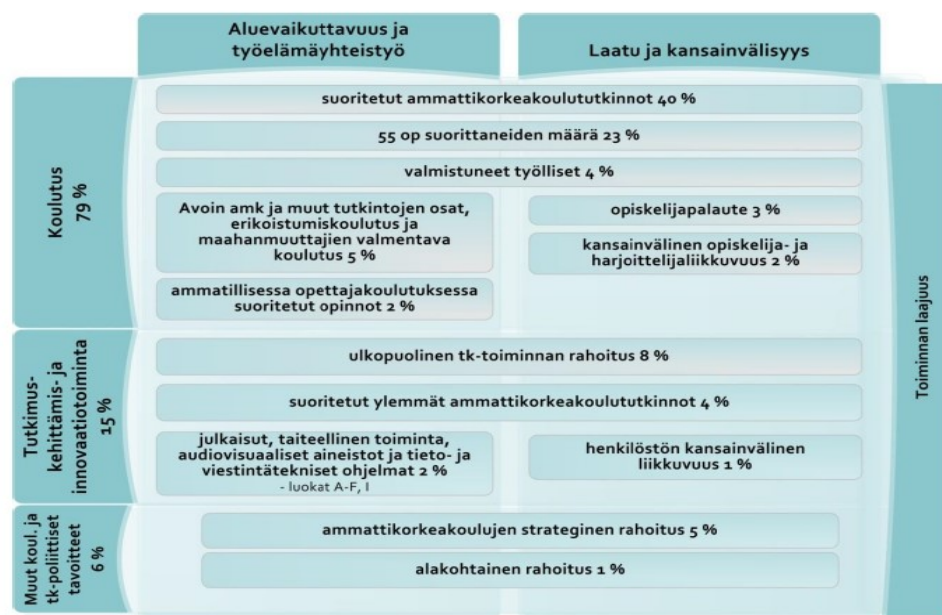
Julkaisujen määrää kuvaavan indikaattorin perusteella muodostuu kaksi prosenttia rahoituksesta. Julkaisujen lisäksi määrään lasketaan mukaan sekä audiovisuaaliset aineistot että tieto- ja viestintätekniset ohjelmat. OKM vastaa tiedonkeruusta. Tämä indikaattori on sisällytetty rahoitusmalliin, koska siihen mukaan laskettavat asiat liittyvät tiiviisti AMK:jen tutkimus- ja kehittämistoimintaan ja sen tulosten raportointiin. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012: 33; 40.)

Rahoitusmalli vuodesta 2017 alkaen

Suunnitelmat rahoitusmallin jatkokehityksestä käynnistyivät pian uuden rahoitusmallin voimaantumisen jälkeen lokakuussa 2014, jolloin OKM:n asettama rahoitusmallin kehittämissuunnitelma aloitti seuraavan sopimuskauden rahoitusmallin valmistelun. Työryhmän tehtäväksi annettiin laatia ehdotus siitä, miten nykyistä rahoitusmallia voidaan uudistaa vahvistamaan paremmin AMK:jen toiminnan, vaikuttavuutta ja tuottavuutta. Uudistettavan rahoitusmallin tulee varmistaa pitkäjänteinen kehitys sekä kannustaa AMK:ja profiloitumaan, parantamaan laatuaan ja toimimaan taloudellisesti. Kehitystyöryhmän ehdotuksen mukaisessa rahoitusmallissa oli otettava huomioon AMK:jen lakisääteiset tehtävät, autonomian toteutuminen, niiden profiloituminen sekä toimintaympäristön ja korkeakoulupoliittisten linjausten muutokset. Tehtävänä oli myös laatia säädösmuutoksiin ja muihin toimenpiteisiin liittyvät ehdotukset. Työryhmä keskittyi erityisesti voimassa olleen mallin kehittämistarpeisiin, joita oli huomattu strategiarahoituksen osuuden ja koulutusalojen kustannuserojen kohdalla. Lisäksi 55 opintopistettä suorittaneiden kriteeri haluttiin kohdistaa tasapuolisemmin myös keväällä aloittavien opiskelijoiden opintoihin. Myös erikoistumiskoulutuksiin, uudistuvaan opiskelijapalautejärjestelmään ja laadulliseen työllistymiseen liittyviin mittareihin liittyi kehittämistarpeita. (Halonen & Palonen 2014: 2–5.)

Kehittämissuunnitelman havaintojen ja ehdotuksen lopputuloksena rahoitusmallin indikaattorien tietosisältöön, määritelmiin ja painoarvoihin tehtiin muutoksia (Kuvio 3). Osa indikaattoreista pysyi kuitenkin muuttumattomana. Koulutuksen rahoitusosuuden painoarvo laski aiemmasta 85 prosentista 79 prosenttiin. Tutkimus-, kehitys- ja innovaatiotoiminnan rahoitusosuuden painoarvo pysyi samana. Rahoitusmalliin tuotiin uutena

komponenttina muita koulutus- ja tk-poliittisia tavoitteita kuvaava rahoitusosuus, jonka painoarvoksi määriteltiin kuusi prosenttia. Kyseinen rahoitusosuus sisältää kaksi indikaattoria, jotka koskevat AMK:jen strategista rahoitusta ja alakohtaista rahoitusta. (Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus 814/2016.)



Kuvio 3. AMK:jen rahoitusmalli vuodesta 2017 alkaen (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 1).

Suoritettujen AMK-tutkintojen määrää kuvaavan indikaattorin painoarvoa alennettiin 40 prosenttiin. Samalla laskentaan sisällytettiin tutkintoleikkuri, jonka arvot perustuvat OKM:n ja AMK:jen välisissä neuvotteluissa sovittuihin tutkintotavoitteisiin. Määrälliset tavoitteet ylittäviä tutkintoja ei huomioida rahoituksessa. Koulutuslakohtaisista painokertoimista luovuttiin. Tutkintoleikkuri ei koske ylempää AMK:ssa suoritettuja tutkintoja. Tavoitteet on sovittu neljän eri koulutusalojen muodostamien kategorioiden mukaan, mitkä ovat kulttuuri, sote, liiketalous ja tekniikka. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 1–2)

55 opintopistettä suorittaneiden määrää kuvaavan indikaattorin painoarvo laski prosentilla 23 prosenttiin. Vuodesta 2017 alkaen perusjoukko muodostuu kaikista edellisen syksyn opiskelijoista, jolloin myös lukuvuoden aikana valmistuneet otetaan huomioon laskennassa. Ja tästä joukosta lasketaan lukuvuoden (1.8.–31.7.) aikana vähintään 55 opintopistettä suorittaneiden määrä. Vuodesta 2017 alkaen mittarissa on huomioitu myös kevätlukukaudella (1.1.–31.7.) opintonsa aloittaneet. Kevätlukukaudella vähintään 27 opintopistettä suorittaneet lasketaan mukaan 0,5 arvolla. Samalla hyväksyttiin käytäntö opintopisteiden kertymisestä niin sanotusti pankkiin, mikäli opiskelija on suorittanut yli 55 opintopistettä. Käytännön mukaisesti rajan yli suoritettavat opintopisteet siirtyvät hyvittäämään seuraavien vuosien suorituksia. Esimerkiksi opiskelijan suorittaessa ensimmäisenä opintovuotenaan viisi opintopistettä yli rajan, hänet lasketaan seuraavan tilastovuoden 55 opintopistettä suorittaneiden määrään, mikäli hän suorittaa 50 opintopistettä. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 2.)

Valmistuneiden työllisten määrää mittaavan mittarin painoarvoa nostettiin neljään prosenttiin. Painoarvon nosto oli eräällä tavalla yllätys, koska mittarin erottelukyky on yhä vähäinen. Se ei huomioi sitä, millä alalla valmistuneet työskentelevät. Tästä syystä on alettu suunnittelemaan uusia muutoksia rahoitusmalliin vuoden 2019 alusta lähtien. Suunnitelmien keskiössä on juuri laadullisen työllistymisen mittaaminen, minkä olisi tarkoitus vastata nykyisen mittarin ongelmiin. Mittarin arvo katsotaan valmistumista seuraavan vuoden lopun tilanteen mukaan. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 2.)

Avoimessa AMK:ssa, erillisissä opinnoissa ja maahanmuuttajien valmentavassa koulutuksessa suoritettujen opintopisteiden määrää kuvaava mittari muuttui siten, että vuoden 2017 alusta asti lukuun on laskettu mukaan myös korkeakoulujen välisiin yhteistyösopimuksiin perustuvissa opinnoissa suoritettavat opintopisteet. Ammatillisessa opettajakoulutuksessa suoritettujen opintojen määrää sekä opiskelijapalautetta kuvaavien mittareiden painoarvot pysyivät samana. Opiskelijapalaute kerätään valmistuvilta AVOP-kyselyllä. Nykyään myös ylempään AMK-tutkintoon johtavasta koulutuksesta valmistuvilta, paitsi harjoitteluun ja opinnäytetyöhön osallistuvien kohdalta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 2–4.)

Koulutuksen kansainvälisyyden painoarvo laski kahteen prosenttiin. Kalenterivuonna AMK-tutkinnon suorittaneiden ulkomaalaisten määrää kuvaavan rahoitustekijän käyttäminen lopetettiin. Vuodesta 2017 lähtien koulutuksen kansainvälisyyttä on mitattu ainoastaan kansainvälisellä opiskelija- ja harjoittelijaliikkuvuudella, mutta sen laskentaperiaatetta lähteneiden ja saapuneiden opiskelijoiden ja harjoittelijoiden lukumäärästä heidän suorittamiinsa opintopisteiden yhteismäärään. Mittarin arvo muodostuu kahdelta vuodelta siten, että ulkomailla suoritettut hyväksiluetut opintopisteet poimitaan vuotta aiemmalta vuodelta kuin vaihto-opiskelijoiden Suomessa suorittamat opintopisteet. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 4.)

TKI-toiminnan indikaattoreiden osalta muutokset pysyivät vähäisinä ja painoarvot samana. Ainoastaan henkilöstön kansainvälistä liikkuvuutta kuvaavan mittarin laskentaperusteita muutettiin. Aiemmin mittarin arvo oli laskettu yli viisi päivää kestäneiden vaihtojaksojen lukumäärän mukaan. Nykyisin arvo lasketaan liikkuvuusjakson keston mukaan piste päivästä periaatteella ja siihen sisällytetään kaikki yli päivän pituiset liikkuvuusjaksot. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015 b: 39; Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 b: 4–5.)

Strategisen rahoituksen painoarvo on viisi prosenttia. Strategisen rahoituksen rahoitusosuus perustuu korkeakoulu- ja tutkimuspoliittisiin tavoitteisiin sekä AMK:jen strategiisiin päätöksiin AMK:n tehtävän, profiloitumisen ja vahvuusalojen tukemiseksi ja uudistamiseksi. Strategisesta rahoituksesta sovitaan erikseen AMK:jen ja niitä ohjaavan OKM:n välillä. Rahoituksen kohdentamisessa huomioidaan, miten AMK:t pyrkivät nopeuttamaan työelämään siirtymistä, kehittämään oppimis-, tutkimus- ja innovaatiotoiminnan ympäristöjään, hyödyntämään osaamistaan, parantamaan toimintansa yhteiskunnallista vaikuttavuutta, luomaan alueellisia ja alakohtaisia osaamiskeskittymiä profiilinsa mukaisesti sekä uudistamaan rakenteitaan ja toimintatapojaan. (Valtioneuvoston asetus 813/2016: 14:1§.)

Alakohtainen rahoitus perustuu koulutuksen erityispiirteisiin ja sen painoarvo on yhden prosentin. Se koskee VNA:ssa (813/2016: 14:2 §) lueteltuja humanistisen alan, kulttuurialan, merenkulun AMK-tutkintojen ja ylempien AMK-tutkintojen sekä ylemmän

AMK:n insinööritutkintojen tiettyjä tutkintonimikkeitä. (Valtioneuvoston asetus 813/2016: 14:2§)

AMK:jen vuodesta 2017 alkaen käyttöön otetun rahoitusmallin ehdotuksessa otettiin esille uuden siirtymäkauden tarve. Työryhmä näki malliin yhtäaikaaisesti toteutettavien muutosten vaikuttavan voimakkaasti yksittäisen AMK:n rahoituksen tasoon. Arvioiden mukaan äkillinen muutos olisi tarkoittanut enimmillään seitsemän prosentin laskua ja kahdeksan prosentin nousua yksittäisten AMK:jen rahoituksessa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015 b: 41.) AMK:jen toimintaedellytysten turvaamiseksi ja rahoitustason tasapainottamiseksi niiden rahoitustason voimakasta muutosta päätettiin estää uudella siirtymäsäännöksellä vuosien 2017 ja 2018 rahoituksen kohdalla. Tällöin rahoitus, johon ei sisälly strategista rahoitusosuutta, voi vähentyä enintään kolmella prosentilla ja kasvaa enintään viidellä prosentilla verrattuna edellisen vuoden rahoitukseen, joka on suhteutettu rahoitusvuonna käytettävissä olevaan laskennalliseen rahoitukseen. Todellinen rajausprosentti voi kuitenkin poiketa rajoista. Rajauksesta mahdollisesti aiheutuva yli- tai alijäämä jaetaan AMK:jen kesken niiden saaman rahoituksen suhteessa. (Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus 814/2016: 5:4§.)

Muutosten jälkeen rahoitusmalliin jäi vielä yksi jo aiemmin todettu kehityskohde liittyen työllistymistä kuvaavaan mittariin. Ehdotuksen vuonna 2017 alkaen käytössä olleesta rahoitusmallista tehnyt työryhmä pohti laadullisen työllistymisen lisäämistä osaksi rahoitusmallia, koska nykyinen tekijä ei erottele, onko valmistunut työllistynyt esimerkiksi asiantuntijatehtäviin tai edes ollenkaan koulutustaan vastaaviin työtehtäviin. Työryhmä tarkasteli mahdollisuuksia mitata laadullista työllistymistä Tilastokeskuksen ammattiase- matarkastelun ja palkkaustietojen pohjalta tai vaihtoehtoa hyödyntää kyselyihin perustu- vaa uraseurantaa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015 b: 43–45.)

OKM reagoi työryhmän pohdintaan asettamalla 29.6.2016 työryhmän selvittämään ja laa- timaan ehdotuksen laadullisen työllistymisen sisällyttämiseksi korkeakoulusektoreiden rahoitusmalleihin. Työryhmän näkemyksen mukaan laadullisen työllistymisen huomioi- minen rahoituksessa voi johtaa suhteellisen nopeisiin muutoksiin korkeakoulukohtaisessa rahoitustasossa. Tästä syystä työllistymisen rahoituskriteerien painoarvojen ehdotetaan

pidettävän ainakin siirtymävaiheessa ennallaan, jotta korkeakouluille jää riittävästi aikaa vaikuttaa omiin tuloksiinsa. AMK:jen kohdalla on tarkoitus myös, että uraseurannan laskennassa rahoitustekijän arvossa otettaisiin huomioon myös ylemmän AMK-tutkinnon suorittaneiden vastaukset. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2017 b: 9; 37.)

Työryhmä päätyi ehdotuksessaan siihen, että palkkatilastoja sekä ammattiluokitusta ei hyödynnettäisi rahoitusmallissa rahoituskriteerinä niiden alueellisten ja korkeakoulututkintokohtaisten rajoitusten takia. Palkkojen tasot vaihtelevat alueellisesti. Lisäksi vain osa korkeakoulututkinnoista työllistää johtajan, erityisasiantuntijan tai asiantuntijan työtehtäviin. Työryhmä päätyi esittämään vuosittain toteutettavien uraseurantakyselyiden hyödyntämistä laadullisen työllistymisen laskennassa. Tämän nähtiin antavan korkeakouluille mahdollisuudet vaikuttaa rahoitusmittarin arvoon, koska uraseurannan tuottamia tietoja pystytään hyödyntämään koulutuksen suuntaamiseen ja kehittämiseen. Tulosten tulkinnassa huomioitaisiin myös kyselyn vastausprosentit ja korkeakoulujen pyrkimykset vaikuttaa vastausaktiivisuuteen. Uraseurannassa ei ole lähtökohtaisesti alakohtaisia eroja ja niissä voidaan hyödyntää tutkinnon suorittaneen omia kokemuksia työllistymismahdollisuuksistaan. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2017 b: 39–40; 46.)

5. EMPIIRISEN TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Tässä luvussa tarkastellaan tutkimuksen toteutuksessa hyödynnettyä tutkimusmenetelmää ja tutkimusprosessia. Luvussa käsitellään myös tutkimuksessa käytetyn aineiston keräämistä ja kerätyn aineiston analysointia. Tämä tutkimus edustaa lähestymistavaltaan kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta ja se on toteutettu tapaustutkimuksena. Aineistonkeruumenetelmänä on hyödynnetty teemahaastattelua.

5.1. Tutkimusmetodologia

Tutkimusotteeltaan tai lähestymistavaltaan tutkimukset voivat olla kvantitatiivisia eli määrällisiä tai kvalitatiivisia eli laadullisia tutkimuksia. Tutkimuksissa voidaan hyödyntää myös molempia lähestymistapoja. Tällaisia tutkimuksia kutsutaan monimetodisiksi eli monimenetelmäisiksi tutkimuksiksi. Tutkimusotteella tarkoitetaan tutkimusmenetelmien kokonaisuutta, jonka avulla tutkimusongelmaa pyritään ratkaisemaan. (Kananen 2015: 63.) Tutkimuksen lähestymistavan valinta riippuu tutkimusongelmasta ja tutkimuksen tarkoituksesta (Heikkilä 2010: 16).

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään ymmärtämään ilmiön laatua ja ominaisuuksia yksityiskohtaisesti ja syvällisesti (Kananen 2015: 70–71). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkittavien lukumäärää, eli otoskoko, rajoitetaan vain muutamaankin harkinnanvaraisesti valittuun kohteeseen, mutta niitä analysoidaan mahdollisimman tarkasti. Saatuja tuloksia ei ole tarkoitus yleistää. (Heikkilä 2010: 16.) Teoriat eivät ohjaa laadullisten menetelmien suunnittelua niin paljon kuin määrällisten menetelmien suunnittelua, koska laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on tuottaa syvällisempää tai kokonaan uutta tietoa tutkittavista kohteista. Laadullisessa tutkimuksessa tutkija on lähellä tutkittavia ja saattaa jopa osallistua heidän toimintaansa. Tutkija tekee tutkittavasta asiasta omia perusteltuja tulkintojaan. (Ojasalo, Moilanen & Ritalahti 2014: 105.)

Kvalitatiivisen ja kvantitatiivisen tutkimuksen voi jäsentää vielä tarkemmin. Tällöin puhutaan termistä nimeltä tutkimusstrategia. Kananen (2015: 75) määrittelee

tutkimusstrategiat laadullisen ja määrällisen tutkimuksen alalajeiksi, joista jotkut ovat molempien tutkimusten yhdistelmiä. Tutkimusstrategialla tarkoitetaan tutkimuksen menetelmällisten ratkaisujen kokonaisuutta. Tutkimusstrategian valintaan vaikuttavat tutkimustehtävät ja -ongelmat sekä valittu aihe. Se ohjaa tutkimuksessa käytettävien tutkimusmenetelmien valintaa sekä käyttöä teoreettisella ja käytännöllisellä tasolla. Jokaisella tutkimusstrategialla on omia tyypillisiä piirteitä, mutta niiden kohdalla voidaan käyttää lähes kaikkia menetelmiä. (Ojasalo ym. 2014: 51.)

Yksi perinteisistä tutkimusstrategioista on tapaustutkimus, johon tämä tutkimus nojautuu. Tapaustutkimuksen tarkoituksena on kerätä yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta toisiinsa suhteessa olevista tapauksista, joihin voidaan käyttää esimerkiksi yksilöä, ihmisryhmää, tapahtumaa tai prosessia. Tapaustutkimuksen tarkoituksena ei ole yleistäminen, vaan tärkeämpää on ymmärrys ja ilmiön kuvailu. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009: 134–135.)

Tämä tutkimus on toteutettu kvalitatiivisena tutkimuksena, koska siinä pyritään tuottamaan mahdollisimman kokonaisvaltaista ja syvällistä tietoa tutkittavana olleista AMK:ista ja niiden johdon laskentatoimen käytännöistä. Tutkimuksen keskiössä on tutkittavan ilmiön ymmärtäminen ja kuvailu yksityiskohtaisesti. Tutkimuksessa saatuja tuloksia ei ole tarkoitettu yleistämään tilastollisesti, eikä niillä pyritä testaamaan jo olemassa olevia valmiita teorioita. Tutkittavasta aiheesta ei juurikaan ole aiempia tutkimuksia, joista voisi saada aiempia teorioita testattavaksi. Kvalitatiivisen tutkimuksen mukaisesti tutkimukseen on valittu harkinnanvaraisesti kuusi syvällisemmin analysoitavaa tutkimuskohdetta, joita pyritään kuvailemaan ja analysoimaan mahdollisimman syvällisesti. Tämän tutkielman voi jäsentää tutkimusstrategialtaan tapaustutkimukseksi, koska työssä tutkitaan harkinnanvaraisesti valittujen AMK:jen johdon laskentatoimen käytäntöjä. Toisin sanoen AMK:jen ja tutkittujen talousjohtamisen menetelmien määrä on rajattu. Tutkitut AMK:t esitetään myöhemmin viidennen luvun toisessa alaluvussa.

5.2. Aineiston keruu

Tutkimusote ja -strategia ohjaavat kohti menetelmien valitsemista, koska jotkut niistä eivät salli paljoa joustavuutta menetelmien valinnassa. (Hirsjärvi ym. 2009: 184.) Tutkimusmenetelmillä pyritään ratkaisemaan tutkimusongelma. Menetelmät ovat sääntöjä, menettelytapoja ja keinoja, joilla tuotetaan ratkaisu ongelmaan. Menetelmillä on keskeinen asema tutkimuksessa, sillä päämääränä on tuottaa oikeaa ja luotettavaa tietoa, joilla ratkaisu voidaan perustella. Menetelmiä on monia ja myös ne luokitellaan perinteisesti joko kvantitatiivisiin tai kvalitatiivisiin menetelmiin. Tutkimusmenetelmät sisältävät erilaisia aineistonkeruu- ja analyysimenetelmiä. (Kananen 2015: 63; 65.)

Haastattelu ovat kvalitatiivisen tutkimuksen tyypillinen aineistonkeruumenetelmä. Laadullisen tutkimuksen yleisin haastattelumuoto on teemahaastattelu (Kananen 2015: 81). Sitä on hyödynnetty myös tässä tutkimuksessa. Teemahaastattelu luokitellaan puolistrukturoiduksi haastatteluksi. Puolistrukturoidussa haastattelussa haastattelijä esittää samat tai samankaltaiset kysymykset samassa järjestyksessä (Hirsjärvi & Hurme 2001: 47). Joidenkin määritelmien mukaan puolistrukturoidussa haastattelussa haastattelijä voi vaihdella ennalta laadittujen kysymysten järjestystä ja sanamuotoa haastattelun kulun mukaisesti. Joitakin kysymyksiä voidaan jättää kysymättä ja vastaavasti tilalle voidaan keksiä uusia kysymyksiä. (Ojasalo ym. 2014: 106–108.) Teemahaastattelu soveltuu haastattelumuotona niissä tilanteissa, kun tutkittava ilmiö tai asia on vähemmän tunnettu tai uusi. Tällöin teemahaastattelulla soveltuu hyvin siihen tavoitteeseen, joka tähtää syvällisen tiedon hankintaan tutkittavasta ilmiöstä. (Saaranen-Kauppinen & Puusniikka 2006).

Teemahaastattelussa haastattelun teema-alueet eli aihepiirit ovat tiedossa ja kaikille haastateltaville samat, mutta kysymyksillä ei ole yksityiskohtaista muotoa tai järjestystä (Hirsjärvi ym. 2009: 208). Haastattelu etenee teemoittain, mutta teemojen etenemisjärjestyksessä voi olla eroavaisuuksia haastatteluidenkin kesken. Kaikkien haastateltavien kanssa ei kuitenkaan ole välttämätöntä puhua kaikista teemoista yhtä laaja-alaisesti. (Eskola & Suoranta 1998: 86–87; Hirsjärvi & Hurme 2001: 47.)

Teemat ovat niin sanotusti laaja-alaisia keskusteluaiheita, joihin ei voida vastata lyhyesti. Teemahaastattelun suosio selittyy osaksi sillä, että haastateltavien puhe nousee enemmän esille. Tästä syystä teemahaastattelulla voidaan kerätä paljon tutkimusaineistoa, vaikka otoskoko olisi pieni. Kattavan aineiston keräämiseksi tutkijan tulee pystyä valitsemaan sellaiset teemat, jotka kattavat tutkittavan ilmiön mahdollisimman hyvin. Tällöin tutkijalta edellytetään näkemystä tai ennakkotietoa aihepiiristä. (Kananen 2015: 148–149.) Yhtä olennaisessa osassa ovat haastateltavat henkilöt. Tutkimukseen tulee valita harkinnanvaraisesti ne henkilöt, joilta arvioidaan saatavan tutkimuskohteen kannalta olennaista informaatiota. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006)

Tämän tutkimuksen aineistonkeruumenetelmäksi valittiin teemahaastattelu. Sen todettiin soveltuvan hyvin tutkimukseen, koska tutkittava aihe suomalaisten AMK:jen johdon laskentatoimen käytännöistä ei ole juuri ollenkaan aiempaa tutkimusta. Teemahaastattelun koettiin vastaavan parhaiten tutkimusongelmaan ja tutkimuskysymyksiin. Tutkimuskysymyksiä muodostettiin neljä kappaletta:

1. Miten tutkitut AMK:t ovat järjestäneet johdon laskentatoimen menetelmänsä?
2. Onko AMK:n koolla ollut vaikutusta johdon laskentatoimen menetelmiin?
3. Onko AMK-uudistuksella ja sen mukanaan tuomalla tuloksellisuuteen pohjautuvalla rahoitusmallilla ollut vaikutusta johdon laskentatoimen menetelmiin?
4. Miten profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja painoalavalinnat ovat huomioitu johdon laskentatoimen menetelmissä?

Teemahaastattelun nähtiin tuottavan aiheesta mahdollisimman syvällistä tietoa tutkittavan ilmiön ymmärtämiseksi ja kuvailemiseksi. Haastatteluista kerätyn aineiston avulla pyritään muodostamaan kokonaisvaltainen ja kattava raportti tutkittavien AMK:jen hyödyntämistä johdon laskentatoimen käytännöistä.

Haastattelun teemat ovat esitetty tämän työn liitteissä olevassa teemahaastattelurungossa (ks. Liite 1). Teemat muodostettiin teoriaosuudessa käsiteltyjen johdon laskentatoimen menetelmien ympärille ja siihen lisättiin AMK-toiminnan liittyviä ominaispiirteitä, kuten sidos julkiseen sektoriin. Samalla teemahaastattelurungossa huomioitiin AMK-uudistuksen mukanaan tuomia muutoksia AMK:jen hallinnolliseen asemaan ja rahoitukseen. Teemahaastattelurunkoa käytettiin myös pohjana tämän tutkielman empiirisen osuuden esittämisessä. Osuus on jäsennelty haastattelurungon pääteemojen mukaisesti.

Koska tutkimuksessa haluttiin varmistaa mahdollisimman laajan ja yksityiskohtaisen haastatteluaineiston kerääminen, tutkimuksessa käytetty teemahaastattelurunko lähetettiin haastateltaville sähköpostitse etukäteen. Määriteltyjen teemojen ja niihin liittyvien alustavasti hahmoteltujen kysymysten lisäksi haastateltaville esitettiin haastattelun aikana haastateltavien vastauksien kautta esille nousseihin uusiin asioihin tarkentavia lisäkysymyksiä. Teemahaastattelurunko muodostettiin niin, että haastateltavalle luotiin mahdollisuus kertoa teema-alueista vapaasti hänen mielestään oleellisia asioita. Haasteltavan omat näkemykset ja mielipiteet tulivat näin näkyvämmiin esille. Tämä toisaalta konkretisoitui myös siinä, että keskustelu eteni runkoa nopeampaan tahtiin. Haastateltavat siis vastasivat alateemoihin aikaisemmin kuin niihin liittyneitä kysymyksiä ehdittiin esittämään.

Haastattelijalla on aiempaa tietämystä AMK:jen laskentatoimeen liittyen, niin työelämän kuin aikaisemmin toteutetun tutkimuksen muodossa. Näin ollen haastattelijalla on ollut valmiudet osata tunnistaa tutkimuksen kannalta oleelliset ja merkittävät teemat. Kokeuksen kautta haastattelijalla on ollut kykyä muotoilla aiheen kannalta keskeisiä alateemoja ja kysymyksiä sekä teemahaastattelurungossa että haastattelutilanteessa.

Haastateltavat organisaatiot ja haastatteluihin osallistuneet henkilöt ovat valittu harkinnanvaraisesti. Tutkimukseen haluttiin mukaan taustatekijöiltään erilaisia korkeakouluja. Valitut AMK:t ovat kokoluokaltaan erikokoisia ja toimivat erilaisissa toimintaympäristöissä. Lisäksi niiden ylläpitäjäorganisaationa toimivien osakeyhtiöiden perustamisvuosissa on vaihtelua. Tutkimukseen valittiin kuusi AMK:a, jotka ovat esitetty taulukossa 1. Tutkimukseen valittujen AMK:jen nimet ovat koodattu juoksevalla numerolla, koska

tutkimuksen kiinnostuksen kohteena ei ole tietyt AMK:t. Lisäksi tällä halutaan suojata haastateltavia, vaikkakin osa AMK:ista on tunnistettavissa jo taustatietojen avulla. Lisäksi tutkimukseen valitut AMK:t luokiteltiin kokonsa perusteella tutkimuksessa määriteltyihin kokoluokkiin.

Taulukko 1. Taustatiedot tutkituista AMK:ista (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2019, 2020; Vipunen 2020).

	AMK1	AMK2	AMK3	AMK4	AMK5	AMK6
Kampusten lukumäärä	4	5	4	4	4	4
Opiskelijoiden lukumäärä	3 021	8 313	16 245	8 565	6 051	10 266
Työntekijöiden lukumäärä (htv)	267	643	874	498	358	683
Tutkintonimikkeiden määrä						
- alempi AMK	11	17	34	26	19	23
- ylempi AMK	7	11	25	18	12	15
OKM:n alaisten kilpailevien korkeakoulujen lukumäärä alueella	1	1	9	1	2	2
Tutkimuksessa määritelty kokoluokka	pieni	keskisuuri	suuri	keskisuuri	pieni	suuri

Haastatteluihin valikoituneiden henkilöiden odotettiin olevan ammattinimikkeidensä puolesta organisaatioissaan niitä henkilöitä, joilla on paras tietämys organisaatioidensa johdon laskentatoimen käytännöissä. Alustavana suunnitelmana oli haastatella yhtä henkilöä kustakin eri AMK:sta. Suunnitelmana oli siis toteuttaa kuusi eri haastattelua ja kaikki haastattelut yksilöhaastatteluina. Haastattelurunkojen lähettämisen jälkeen kävi kuitenkin ilmi, että joissakin tutkittavissa AMK:issa tarvittiin myös toinen henkilö vastaamaan käsiteltyihin teema-alueihin. Yhden tutkitun AMK:n kohdalla tarve toisen henkilön haastattelulle nousi esiin vasta haastattelutilanteessa.

Haastatteluista oli lukumäärällisesti seitsemän kappaletta ja niihin osallistui yhteensä yhdeksän henkilöä. Kolmen haastattelun AMK:n kohdalla haastateltiin yhtä henkilöä yksilöhaastatteluna. Loppujen kolmen haastattelun AMK:n kohdalla haastateltiin kahta henkilöä. Näistä AMK:ista yhden AMK:n kohdalla kyse oli kahdesta erillisestä yksilöhaastattelusta. Kahden AMK:n kohdalla haastattelu toteutettiin ryhmähaastatteluna. Ryhmähaastatteluiden avulla saatiin esille enemmän haastatteluaineistoa, mutta ryhmähaastatteluiden koostaminen ja analysointi paljastuivat tutkimusprosessin aikana odotettua työlämmäksi.

Haastatteluista neljä käytiin kasvokkain (F2F) ja ne tapahtuivat fyysisesti tutkittujen AMK:jen pääkampuksilla. Näistä haastatteluista kaksi olivat yksilöhaastatteluista ja kaksi ryhmähaastatteluista. Haastateltavia henkilöitä kasvokkain käydyissä haastatteluissa oli yhteensä kuusi henkilöä. Loput kolme haastatteluja toteutettiin yksilöhaastatteluina videopuheluna Skype-ohjelman avulla.

Teemahaastattelut toteutettiin pääosin elo- ja syyskuussa 2018, mutta yksi ennakoimaton lisähaastattelu yhden tutkitun AMK:n kanssa sijoittui aivan lokakuun alkuun. Haastatteluajankohdan sopimista hankaloitti kesälomien jälkeiset kiireet haastateltavissa organisaatioissa. Haastatteluiden välisellä ajalla ei ollut vaikutusta, koska haastattelijalle aihe on tuttu. Lisäksi haastattelurunko oli selkeästi esitetty ja rajattu, mikä varmisti kaikkien teemojen ja niihin kuuluvien kysymysten tulevan käsitellyksi.

Haastattelut nauhoitettiin ja aineistoa kertyi lopulta yhteensä 288 minuutin edestä. Haastattelurungon avulla haastatteluiden kesto pyritään pitämään samalla tasolla, mutta lopulta videopuheluna toteutetut haastattelut etenivät tehokkaammin, vaikka teemoissa, kysymyksissä ja sisällössä ei ollut merkittäviä eroja. Haastattelut litteroitiin kirjalliseen muotoon haastatteluaineiston yksityiskohtaisempaa analysointia varten.

Tiedot haastatteluista ja haastateltavista on esitetty tiivistettynä taulukossa X. Haastateltavien anonymiteetin suojaamiseksi suoria tunnustetietoja, kuten nimiä tai tarkempaa ammattinimikettä ei esitetä. Vaikka myös tutkittujen AMK:jen nimet ovat poistettu, voidaan ne tunnistaa aiemmin esitettyjen taustatietojensa perusteella. Tästä syystä haastateltavat

yhdistetään oheisessa taulukossa ainoastaan tutkittuihin korkeakouluihin tutkitun AMK:n kokoluokan mukaisesti (Taulukko 2). Tutkimusprosessissa on kiinnitetty erityistä huomiota haastateltavien suojaan. Raportissa ei paljasteta sellaisia asioita, jotka voisivat vahingoittaa tavalla tai toisella haastateltavaa. Haastateltaville on kerrottu, mitä tutkimuksessa tutkitaan, ja miten aineistoa käsitellään haastateltavien suojan varmistamiseksi. Haastatteluihin osallistuminen on ollut vapaaehtoista ja niissä haastateltaville on annettu mahdollisuus kieltäytyä vastaamasta joihinkin kysymyksiin.

Taulukko 2. Tiedot haastatteluista ja haastateltavista.

Haastateltava	Työtehtävä	Ammattikorkeakoulun koko	Haastattelu- muoto	Toteutus- tapa	Ajankohta	Kesto
H1	Ylin johto	Keskisuuri	Yksilö	F2F	17.8.2018	69 min
H2	Ylempi toimihenkilö	Suuri	Ryhmä	F2F	30.8.2018	57 min
H3	Asiantuntija	Suuri	Ryhmä	F2F	30.8.2018	57 min
H4	Ylin johto	Pieni	Ryhmä	F2F	31.8.2018	76 min
H5	Asiantuntija	Pieni	Ryhmä	F2F	31.8.2018	76 min
H6	Ylin johto	Suuri	Yksilö	F2F	3.9.2018	75 min
H7	Ylin johto	Pieni	Yksilö	Skype	18.9.2018	43 min
H8	Ylempi toimihenkilö	Keskisuuri	Yksilö	Skype	5.9.2018	28 min
H9	Ylin johto	Keskisuuri	Yksilö	Skype	1.10.2018	15 min

Tutkittujen AMK:jen ja haastateltujen henkilöiden määrä soveltuu laadulliseen tutkimukseen hyvin. Laadullisessa tutkimuksessa on tarkoitus ymmärtää, selvittää ja analysoida tutkittavaa ilmiötä syvällisesti eri näkökulmista, jolloin otoskokoa voi rajoittaa vain muutama harkinnanvaraisesti valittuun kohteeseen. Tutkimuksessa on siis tällöin

tärkeämpää saada tuloksena syvälinen ymmärrys tutkimuskohteesta kuin saada yleistettävissä olevia tutkimustuloksia. (Heikkilä 2010: 16.)

Saadun aineiston voidaan todeta olleen riittävä ja kattava, koska haastattelujen edetessä saavutettiin tutkijan mielestä saturaatiopiste. Saturaatio tarkoittaa, että haastatteluissa saadut vastaukset eivät tuoneet enää tutkimuksen kannalta uutta olennaista tietoa AMK:jen johdon laskentatoimen käytännöistä. Aineisto tuli niin sanotusti kylläiseksi, kun haastatteluiden vastaukset alkoivat toistamaan itseään. (Eskola & Suoranta 1998: 62.) Kuitenkin erittäin pieniä eroja tutkittavien AMK:jen välillä ilmeni, mutta ne eivät olleet olennaisia. Erot saattoivat esimerkiksi johtua laskentatoimessa käytettävistä ohjelmista. Vaikka ohjelmissa oli eroavaisuuksia, niiden tuottama data ja sen hyödyntämisessä oli samankaltaista.

Saadun haastatteluaineiston sisällönanalyysimenetelmänä on hyödynnetty pääosin teemoittelu, mutta myös luokittelua. Näillä menetelmillä pyritään tunnistamaan aineistosta haastateltavien esille nostamia teemojen keskeisiä piirteitä. Luokittelua on käytetty tutkittujen AMK:jen jakamiseen niiden koon perusteella. Analyysia varten on muodostettu luokat pienille, keskisuurille ja suurille AMK:ille. Teemoittelu rakentuu lähes täysin laskentatoimen teorian ja laaditun haastattelurungon varaan.

5.3. Tutkimuksen luotettavuus

Vaikka tutkimuksessa pyritään välttämään virheitä, on tutkimus altis virheille, jonka takia tutkimuksissa arvioidaan niiden luotettavuutta erilaisten mittaus- ja tutkimustapojen avulla (Hirsjärvi ym. 2009: 231; Kananen 2015: 338). Tavanomaisesti luotettavuutta arvioidaan reliabiliteetin ja validiteetin avulla.

Reliabiliteetti tarkoittaa tutkimuksen mittaustulosten toistettavuutta eli tutkimuksen ja mittauksen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Tuloksia voidaan pitää sellaisina, jos kaksi tutkijaa päätyy samanlaiseen tulokseen eri tutkimuskertoina. Validiteetti eli pätevyys tarkoittaa puolestaan mittareiden tai tutkimusmenetelmien kykyä mitata sitä, mitä

on tutkimuksessa tarkoitus mitata. Tutkimuksessa hyödynnetyt mittarit ja menetelmät eivät aina vastaa sitä, mitä tutkija haluaa. Esimerkiksi kyselylomakkeessa saattaa olla kysymyksiä, jotka vastaajat voivat ymmärtää eri tavalla kuin tutkija on ajatellut. Jos tutkija kuitenkin analysoi saatuja tuloksia yhä oman ajattelumallinsa mukaisesti, ei tuloksia voida pitää pätevinä ja tosina. (Hirsjärvi ym. 2009: 231–232.)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa vältetään käsitteitä reliabiliteetti ja validiteetti, sillä niiden mielletään kuuluvan vain kvantitatiiviseen tutkimukseen. Luotettavuutta ja pätevyyttä pitäisi silti jollain tavalla arvioida, vaikka käsitteitä ei haluttaisikaan käyttää. Laadullisissa tutkimuksissa analysoidaan validiutta sillä, sopiiko selitys kuvaukseen ja onko se luotettava. Mahdollisimman tarkka selostus tutkimuksen toteuttamisesta ja aineistonkeruumenetelmistä auttaa parantamaan kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta. Esimerkiksi haastattelusta pitäisi kertoa olosuhteet, aika, häiriötekijät, virhetulkinnat ja tutkijan itsearviointi tilanteesta. Tulosten tulkinnassa on sama tarkkuuden vaatimus eli tutkijan tulee kertoa, millä perusteilla tulkintoja tehdään ja mihin hän päätelmänsä perustaa. (Hirsjärvi ym. 2009: 231–233.)

Tutkimuksen luotettavuuteen on kiinnitetty paljon huomiota tutkimusprosessin aikana erityisesti sen aihepiirin takia. Aihepiiri käsittelee korkeakoulupolitiikkaa, johon kuuluu automaattisesti subjektiivisia näkemyksiä.

Teoriaosuudessa on esitetty tutkimusaihe lukijalle mahdollisimman kattavasti, jotta se tuottaa lukijalle vähän tunnetusta aihepiiristä uutta tietoa ja auttaa perehtymään lukijaa aiheeseen. Teoriaosuuden luotettavuutta heikentäviä asioita saattaa kuitenkin olla AMK-uudistusta käsittelevissä alaluvuissa. Työssä on hyödynnetty monipuolisesti useita lähteitä. Lähdekriittisyydellä sekä lähteiden julkaisuajankohtien avulla pystyttiin tunnistamaan vanhentunutta ja harhaanjohtavaa tietoa sisältäneet aineistot. Esimerkiksi OKM:n AMK-uudistuksen alussa tekemät laskuvirheet AMK:jen säästötarpeista ovat näkyneet vanhemmissa lähteissä. Teorian luotettavuuden riskejä ilmenee myös hallituksen esityksissä. Esityksistä on tunnistettu asiat, jotka eivät lopulta toteutuneet.

Teemahaastatteluun liittyy luonteensa ja laajan aineistonsa takia luottamusta vaarantavia riskejä. Riskinä on, että tutkija voi tehdä tulkintavirheitä tai mahdollisesti unohtaa esittää jonkun haastattelijoiden merkittäväksi kokeman asian. Tämän riskin vähentämiseen kiinnitettiin erityistä huomiota tutkimusprosessin aikana. Tulkintavirheisiin liittyvää riskiä ei saada kokonaan eliminoitua, koska laadullinen tutkimus perustuu itsessään tutkijan omiin perusteluihin tulkintoihin tutkittavasta asiasta keräämänsä haastatteluaineiston pohjalta (Ojasalo ym. 2014: 105.)

Haastattelijalla on aiempaa tietämystä AMK:jen laskentatoimeen liittyen, niin työelämän kuin aikaisemmin toteutetun tutkimuksen muodossa. Näin ollen haastattelijalla on ollut valmiudet osata tunnistaa tutkimuksen kannalta oleelliset ja merkittävät teemat. Kokemuksen kautta haastattelijalla on ollut kykyä muotoilla aiheen kannalta keskeisiä alateemoja ja kysymyksiä sekä teemahaastattelurungossa että haastattelutilanteessa. Haastattelijan vahva tietämys tutkittavasta asiasta edesauttaa tutkimuksen kannalta olennaisten teemojen tunnistamisen ja oikeiden kysymysten esittämisen. Tämä puolestaan parantaa tutkimuksen luotettavuutta omalta osaltaan.

Tutkimuksen luotettavuutta on pyritty parantamaan nauhoittamalla ja litteroimalla haastattelut sekä käsittelemällä aineisto täysimääräisesti. Litterointi on mahdollistanut aineiston tehokkaan käsittelemisen eri tekstinkäsittelyohjelmilla. Litteroitua aineistoa on ryhmitelty teemoittain ja AMK:ittain. Siitä on ikään kuin tehty dokumentti teemoittain ja kysymyksittäin, johon on kerätty jokaisen AMK:n haastattelussa esille nousseet asiat sanatarkasti. Lisäksi siitä on tehty versio, jossa haastatteluissa esille nousseita asioita on esitetty luettelomerkkien avulla tiivistetysti. Tiivistämisen yhteydessä aineistoa on myös muokattu helpoimmin vertailtavaan muotoon. Haastatteluissa nousi esille monia samoja asioita, mutta ne sanottiin hyvin eri tavalla tai eri kohdassa haastattelua. Tästä syystä tiivistetyssä versiossa kuvaukset voivat olla tismalleen samat.

Lisäksi riskinä on ollut se, että haastateltavat ovat saattaneet tulkita jonkun kysymyksen väärin. Riskiä on pyritty vähentämään toimittamalla teemahaastattelurunko haastateltaville hyvissä ajoissa etukäteen ennen haastattelua. Teemahaastattelurunko oli laadittu kohtalaisen joustavaksi, mikä edesauttoi haastateltavien oman äänen nousemista

enemmän esille. Samalla se mahdollisti sen, että haastattelu eteni kuin itsestään teemasta toiseen. Teemahaastattelut pysyivät siten hyvin puolistrukturoituna. Haastattelutilanteessa teemat kuitenkin käytiin alusta loppuun asti läpi, vaikka haastateltava oli saattanut vastata kysymyksiin teemahaastattelurunkoa nopeammassa tahdissa. Tällöin vastauksiin tuli toistettavuutta, mutta varmistettiin se, että mitään oleellista ei jää kysymättä. Vaikka haastatteluiden muodoissa, toteutustavoissa ja kestoissa oli eroavaisuuksia, litteroitu aineisto osoitti kysymysten samankaltaisuuden ja sen, että alustavasti hahmoteltuja kysymyksiä ei jäänyt esittämättä.

Tutkielman tuloksia arvioitaessa on syytä muistaa, että ne perustuvat yhdeksän henkilön näkemyksiin tutkitusta aiheesta. Tutkituista AMK:ista haastatteluihin osallistuneet henkilöt valittiin kuitenkin huolella heidän roolinsa mukaan. Haastatellut henkilöt osallistuvat AMK:jen laskentatoimen prosesseihin päivittäin ja monet jopa päättävät prosessiin liittyvistä käytännöistä. Se ei kuitenkaan poista mahdollisuutta siitä, että tuloksista voi heijastua haastateltujen subjektiiviset näkemykset oman AMK:nsa johdon laskentatoimen käytäntöjen tilasta. Jos samoja kysymyksiä lähdetäisiin esittämään laskentatoimen organisaation alemmalla tasolla toimiville henkilöille, todellisuus voisi paljastua erilaiseksi. Alemman organisaatiotason vastuulle kuuluvia johdon laskentatoimen käytäntöjä ohjataan ylempään organisaatio tason toimesta esimerkiksi ohjeistuksien, henkilöstökäsikirjojen ja prosessikaavioiden avulla. Tutkimus ei kuitenkaan paljasta, toteutuvatko ne kaikki todellisuudessa.

Tutkimusaineistoa voidaan tutkittujen AMK:jen ja haastateltujen määrän perusteella pitää kohtalaisen vähäisenä. Pieni otoskoko saattaa heikentää normaalisti tutkimuksen luotettavuutta, mutta tosiasiaassa tutkittujen AMK:jen määrä vastaa hieman alle kolmasosaa koko suomalaisen AMK-sektorin määrästä. Tähän osuuteen ja saavutettuun saturaatioon nähden otoskoko ei ainakaan olennaisesti heikennä tutkimuksen luotettavuutta. Tutkittujen AMK:jen ja haastateltujen henkilöiden määrän voidaan todeta soveltuvan laadulliseen tutkimukseen hyvin. Laadullisessa tutkimuksessa on tarkoitus ymmärtää, selvittää ja analysoida tutkittavaa ilmiötä syvällisesti eri näkökulmista, jolloin otoskokoa voi rajoittaa vain muutama harkinnanvaraisesti valittuun kohteeseen. Tutkimuksessa on siis tällöin

tärkeämpää saada tuloksena syvälinen ymmärrys tutkimuskohteesta kuin saada yleistettävissä olevia tutkimustuloksia. (Heikkilä 2010: 16.)

Tutkimustulokset ja johtopäätökset ovat esitetty avoimesti ja rehellisesti. Tutkimuksessa ei ole tehty tulkintoja, joita haastateltavat eivät tuoneet haastatteluissa esille. Esitetyt tulokset ja johtopäätökset perustuvat kerättyyn haastatteluaineistoon ja siitä tehtyihin tulkintoihin. Tulkinnoissa on pysytty tutkimuksen eri vaiheessa objektiivisena ja puolueettomana, eikä omia näkökantoja tai poliittisia mielipiteitä ole tuotu näkyviin tutkimuksessa. Koska laadullisen tutkimuksen tavoitteena ei ole tutkimustulosten yleistettävyys, sitä on vältetty tässä tutkimuksessa.

6. EMPIIRISEN TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tämän luvun keskiössä ovat tutkimuksen varsinaiset tulokset. Tutkimustulokset esitellään luvussa noudattaen teoriaosuuden ja haastattelurungon rakennetta. Ensin tarkastellaan, miten AMK:t ovat organisoineet laskentatoimintojaan. Tämän jälkeen tarkastelu jatkuu johdon laskentatoimen menetelmiin, joille jokaisella on oma alalukunsa. Lopuksi tarkastellaan AMK:jen laskentatoimen haasteita ja kehityskohteita niihin.

6.1. Ammattikorkeakoulujen johdon laskentatoimen organisointi

Tutkittujen AMK:jen johdon laskentatoimen organisoinnissa on luonnollisesti samantyyppisiä piirteitä, mutta toteutuksessa on päädytty erilaisiin ratkaisuihin. Tutkittujen AMK:jen organisaatiomallit ja toimintojen ulkoistamisasteissa oli vaihtelua. Johdon laskentatoimen tehtäviä hoitavien tulosyksiköiden ja tiimien vastualueissa havaittiin eroavuutta. Taulukossa 3 on esitetty pääkohtia tutkittujen AMK:jen taloushallinnon toimintojen organisoinnin pääkohtia.

Taulukko 3. Tutkittujen AMK:jen taloushallinnon toimintojen organisointi.

	AMK1	AMK2	AMK3	AMK4	AMK5	AMK6
Organisaatiomalli	keskitetty	keskitetty	hybridi	keskitetty	keskitetty	hybridi
Ulkoistaminen	ei ulkoistettu	ei ulkoistettu	osittain ulkoistettu	osittain ulkoistettu	osittain ulkoistettu	osittain ulkoistettu
Päävastuu	Hallinto- ja talouspäällikkö	Controller	Talous- ja hallintojohtaja	Talousjohtaja	Talous- ja hallintojohtaja	Talouspäällikkö

Suurin osa tutkituista AMK:ista on keskittänyt johdon laskentatoimen toimintojaan yhteen yksikköön ja sen alla toimivaan tiimiin, jonka jäsenet tekevät töitä eri tulosalueille ja -yksiköille. Toisen tutkimuksen keskisuuren AMK:n, AMK5:n, tulosalueiden

alaisuudessa toimivilla osastoilla oli aiemmin omat talousvastaavansa, mutta tästä tehotomasta mallista oli luovuttu. Isoimmat AMK:t eivät ole kuitenkaan ole keskittäneet taloushallinnon toimintojaan. AMK3:lla esimerkiksi laskutusta toteutetaan usean toimipisteen ja osaamisalueen toimesta. AMK5:ssä taloushallinnon ja -ohjauksen tehtäviä on jaettu talousosaston ja kehittämisosaston kesken. Varsinainen toiminnanohjaus kuuluu kehittämisosaston vastuulle. Talous- ja projektiosasto puolestaan huolehtii AMK:n sisäisestä laskennasta, budjetoinnista, raportoinnista tilinpäätöksestä, projektien taloushallinnosta ja siitä osasta ulkoista laskentaa, jota ei ole ulkoistettu muualle. Tehtäviä hoidetaan jatkuvassa vuorovaikutuksessa osastojen välillä.

Tutkituista AMK:ista AMK3, AMK4, AMK5 ja AMK6 olivat ulkoistaneet osan ulkoisen laskentatoimen tehtävistään. AMK3 on ulkoistanut ainoastaan perintätöiden ja osan laskipalveluistaan. Muut haastatteluissa ulkoistetuista toiminnoistaan kertoneet AMK:t olivat ulkoistaneet kirjanpitoon, osto- ja myyntireskontran hoitamiseen ja palkanlaskentaan liittyvät tehtävät tehtäväksi kuntaomisteisiin henkilöstö- ja taloushallinnon palveluita tarjoaviin yhtiöihin. Nämä AMK:t saavat ulkoistamisen avulla käyttöönsä ulkoisen toimijan kautta tulevat talouden raportointijärjestelmät. Käytännössä tämä koskenee nimenomaisesti ulkoisen laskentatoimen tuottamaa dataa. AMK1 ja AMK2 eivät olleet ulkoistaneet taloushallintoon ja -ohjaukseen sisältyviä toimintojaan. Ne perustelivat valintaansa sillä, että laskelmien mukaan niiden tuottaminen itse on tehokkaampaa. Esimerkiksi AMK2:sta haastatellun henkilön mukaan vain osan pystyisi ulkoistamaan, mutta samoja ihmisiä tarvittaisiin yhä omilla palkkalistoilla ja tämän lisäksi ulkoistamisesta aiheutuisi kustannuksia.

Tutkittujen AMK:jen tiimien koot ja kokoonpanot vaihtelevat. Taloushallinnon yksiköiden tai tiimien kokoeroihin AMK:jen välillä vaikuttaa esimerkiksi toimintojen ulkoistaminen. Lisäksi joissakin AMK:issa taloushallinnon yksikkö tai tiimi voi hoitaa sellaisia tehtäviä, jotka on toisessa AMK:ssa siirretty toisen yksikön tai tiimin hoidettavaksi. Ainakin hanke- ja projektihallinnon sekä palkkahallinnon toimintojen järjestämisessä on tutkittujen välillä ero. Esimerkiksi AMK3:n taloushallinnon tiimi sisältää neljä palkanlaskennan tehtäviä hoitavaa henkilöä. Muilla tutkituilla palkanlaskenta hoidetaan joko ulkopuolisen palveluntuottajan tai toisen yksikön toimesta.

AMK:jen taloushallinnon tiimien henkilöstömäärät on esitetty taulukossa 4. Työntekijöiden tarkkaa lukumäärää ammattinimikkeittäin ei voida tuoda esille haastateltavien suojaamisen takia. Ammattinimikkeet eivät myöskään kerro työnkuvasta sen enempää, vaan niissä on organisaatiokohtaista vaihtelua samojenkin työtehtävien välillä. Tiimin johtaminen kuuluu johto- tai päällikkötasolla olevan henkilön vastuulle. Ainoastaan AMK3:n toimintoja johtaa kaksi eri henkilöä, joista toinen on johtotasolla ja toinen päällikkötasolla.

Taulukko 4. Taloushallinnon tiimien henkilöstömäärät vastualueittain.

	AMK1	AMK2	AMK3	AMK4	AMK5	AMK6
Tiimin henkilöstömäärä	12	10	15	17	7	14
- johto/päällikkö	(1)	(1)	(2)	(1)	(1)	(1)
- taloushallinto	(6)	(5)	(9)	(6)	(6)	(10)
- hanke- ja projektihallinto	(5)	(4)	(4)*	(10)	(1)*	(3)
- palkkahallinto	-	-	(4)	-	-	-
* = henkilöt tekevät sekä taloushallinnon että hanke- ja projektihallinnon tehtäviä.						

Hanke- ja projektihallinnon sekä taloushallinnon työtehtävät ovat eriytetty niin, että ne kuuluvat eri henkilöiden toimenkuvaan. Poikkeuksena on AMK3 ja AMK5, joissa hanke- ja projektihallinnon työtehtäviä tekevät myös taloushallinnon työtehtäviä. Tutkittujen pienien ja keskisuurien AMK:jen taloushallinnon työtehtäviin keskittyneiden henkilöiden määrät ovat kohtalaisen samat ollen 5–6 henkilöä. AMK:jen taloushallinto tarvitsee todennäköisesti tämän verran resursseja koosta riippumatta. Tutkimuksen suurilla AMK:illa vastaava määrä on 9–10 henkilöä. AMK5:n kohdalla huomionarvoista se, että taloushallinto-organisaatio on poikkeuksellisen laaja pitäen sisällään talousasiat, henkilöstöasiat, hankehallinnon sekä kiinteistö- ja turvallisuusasiat. Muilla toimijoilla esimerkiksi henkilöstöhallinto toimii omana tiiminään. Lisäksi mahdolliset kiinteistö- ja

turvallisuusasiat ovat selkeästi haastatteluiden valossa annettu muun yksikön tai osaston tehtäväksi.

Tutkittujen AMK:jen taloushallinnon tiimiin kuuluu hanke- ja projektihallinnon työtehtäviin keskittyviä työntekijöitä. AMK5:n työntekijöistä vain yksi osallistuu hanke- ja projektilaskentaan ja sama henkilö tekee niitä muiden taloushallinnon työtehtävien ohessa. Tämän takia voidaan olettaa AMK5:n siirtäneen hanke- ja projektihallintoon ja -laskentaan liittyviä tehtäviä tulosalueen tai tulosityksiköiden projektityöntekijöille. AMK2:n, AMK3:n ja AMK6:n taloushallinnon tiimien jäsenistä noin 3–4 henkilöä työskentelee hanke- ja projektilaskennan parissa. AMK3:n kohdalla tilanne on sama kuin AMK5:llä, eli nämä henkilöt tekevät hanke- ja projektitoimintaan liittyvää työtä taloushallinnon työtehtäviensä ohessa. AMK1:llä hanke- ja projektitoiminnan taloushallintoon keskittyvien työntekijöiden määrä on suurempi kuin toisella keskisuurista ja molemmilla suurilla. AMK4:n taloushallinnon tiimissä on puolestaan eniten työntekijöitä, joiden vastuualue painottuu hanke- ja projektitoimintaan.

Kolme tutkittua AMK:a hoitavat itse palkkahallinnon tehtävänsä. Nämä toimijat ovat AMK1, AMK2 ja AMK3, eli eri kokoluokan AMK:t. Näistä ainoastaan AMK3:n palkanlaskennan työtehtäviä hoitavat neljä henkilöä kuuluvat osaksi taloushallinnon tiimiä. AMK1:stä puolestaan kerrottiin, että aiemmin taloushallinnon tiimiin kuuluneet henkilöstö- ja palkkahallinnosta vastanneet henkilöt oli eriytetty omaksi HR-tiimiksi, mutta yksi henkilö taloushallinnon tiimistä osallistuu työssään myös palkkahallinnon tehtäviin.

Haastatteluista saatujen vastauksien perusteella AMK1 oli lisännyt taloushallinnon toimintojen resursseja, koska TKI-hankkeiden ja -projektien määrä on kasvanut merkittävästi. Tiimissä hoidetaan hankkeiden taloushallintoa ja maksatushakemuksia. Vastaavasti AMK3:lla ja AMK5:llä resurssit olivat vähentyneet. AMK3:lla se oli osittain seurausta AMK:n taustalla olevasta kahden AMK:n fuusiosta. Lisäksi poistuneiden henkilöiden tilalle ei ole rekrytoitu uusia. AMK5:llä resurssien vähentymisen syynä on ollut rutiiniluonteisten töiden vähentyminen osto- ja matkalaskujen määrän vähentymisen takia, vaikka vastaavasti raportointi, muu taloushallinnon työmäärä ja laskentatunnisteiden tarkkuus lisääntynyt. Resurssit ovat muuttuneet samalla tasolla kuin AMK5:n saama rahoitus.

AMK3 ja AMK5 eivät kommentoineet pitämiensä yhteistoimintaneuvotteluiden vaikutusta taloushallinnon tiimin resursseihin. Muilla resursseissa ei ollut tapahtunut oleellisia muutoksia.

6.2. Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan ja hinnoittelun rooli nykyisessä korkeakoulukentässä on entistä korostetumpi. Esimerkiksi lisääntynyt palveluliike- ja projektitoiminta on nostanut kustannuslaskennan tarvetta niiden hinnoittelupäätösten takia. AMK2:sta haastatellun henkilön mukaan perusrahoituksen alentuminen on johtanut siihen, että kustannuslaskentaan on tullut huomioitavaksi uusia laskentakohteita yhä enemmän. AMK3:sta korostettiin kustannuslaskentaa käytettävän kaikessa suunnittelussa ja toteutuksessa laajasti hyväksi. Esimerkiksi AMK3:n kustannuslaskennan tietoihin sisältyy ja niihin vaikuttavat tiedot kirjanpidoista, toteutuksista, opintopisteistä ja keskeytyksistä.

”Hinnoittelu. Joka ikinen juttu täytyy laskea erikseen. Periaatteessa jos ajatellaan niin ennenhän ei tarvinnut mitään hinnoitellakaan. Sen kun täällä yritti edes suunnilleen tehdä työnsä, sitten tuli vaan julkista rahaa. Nyt tulee enää 70 prosenttia julkista rahaa, tai tätä OKM:n rahaa. Loput pitää sitten kaivaa tuolta jostain, niin kyllähän se kustannuslaskenta ja hinnoittelu on ihan keulilla.” (AMK2/H1)

Haastatteluissa kartoitettiin haastateltujen mielestä kustannuslaskennan pääasiallisia ja tärkeimpiä käyttökohteita. Suurin osa tutkituista AMK:ista nosti kustannuslaskennan tärkeimpiin käyttökohteisiin juuri ulkoisen rahoituksen projektit ja hinnoittelun. Näistä molemmat nostettiin esille AMK1, AMK2 ja AMK6. Näistä toisen tärkeimmäksi käyttökohdeeksi nosti esille AMK3 ja AMK4, joista aiemmin mainittu näki hinnoittelun tärkeimmäksi ja jälkimmäinen puolestaan ulkoisen rahoituksen projektit. Todellisuudessa nämä käyttökohteet liittyvät sinänsä toisiinsa, koska hinnoittelua tarvitaan myös ulkoisen rahoituksen projektitoiminnassa, vaikka maksatushakemusten vaatimat kustannustiedot ovat projektitoiminnassa oleellisempia. Ulkoisen rahoituksen projekteja seurataan kustannuslaskennassa projektikohtaisesti ja hyvin tarkalla tasolla valtion perusrahoituksen

voimakkaan vähentymisen takia. Taustalla on halu varmistaa riittävä rahoitustaso perustoimintojen toteuttamiseen. AMK1 nosti kustannuslaskennan tärkeimpiin käyttökohteisiin myös tavanomaisen talouden seurannan ja raportoinnin. AMK3 ja AMK5 määrittelivät tämän myös kuuluvan tärkeimpiin käyttökohteisiin. AMK6 puolestaan mainitsi sen olevan tärkeä käyttökohde, mutta se ei määritellyt sitä tärkeimmäksi.

”Ulkoisista rahoituksista seurataan lukuja tällä hetkellä hyvinkin tarkasti, että missä mennään, kun valtion perusrahoitus koko ajan vähenee. Eli katsotaan, missä projekteissa mennään ihan projektikohtaisesti.” (AMK6/H3).

”Niin kuin H3 sanoi, että kun valtion osuus koko ajan pienenee kuin pyy maailmanlopun edellä, niin pakko on jostakin sitä rahaa tehdä, että pystytään ylipäättään perustoiminnot tässä pyörittään. Meillä on siis satsattu liiketoimintaan ja projekteihin tosi paljon viime vuosina. Me on laitettu paukkuja sinne ihan hirveästi ja oikein siis painotettu näitä alueita meillä nyt.” (AMK6/H2).

Haastatteluista nousi esille ainoastaan yhden maininnan saaneita käyttökohteita. AMK1:n haastatellun henkilön mukaan kustannuslaskenta on tärkeää edellä mainittujen lisäksi OKM:n taloushallinnon koodiston mukaisessa raportoinnissa eli kokonaiskustannuslaskentamenettelyä koskevan määräyksen mukaisessa jaottelussa. AMK1:ssä koettiin kustannuslaskennan roolin olevan tärkeä myös budjetti- ja kustannusseurannassa. Niiden sijaan AMK2:n mukaan kustannuslaskennan kannalta tärkeimpiin käyttökohteisiin kuuluu ulkoisen rahoituksen projektien ja hinnoittelun lisäksi esimiestyöskentelyn ohjaus ja tukeminen, tehokkuuden arviointi, resurssien kohdentaminen ja omistajaraportointi. AMK3:sta haastateltu henkilö koki vielä omistajaraportoinnin kuuluvan kustannuslaskennan tärkeimpiin käyttökohteisiin. AMK5 puolestaan koki kustannuslaskennan olevan erittäin tärkeää heidän talouden ennustamisensa kannalta. Taulukossa 5 on esitetty vielä yhteenvetona haastateltujen tärkeiksi kokemansa kustannuslaskennan käyttökohteet.

Taulukko 5. Kustannuslaskennan pääasialliset käyttökohteet.

	AMK1	AMK2	AMK3	AMK4	AMK5	AMK6
Ulkoisen rahoituksen projektit	x	x		x		x
Hinnoittelu	x	x	x			x
Talouden seuranta ja raportointi	x		x		x	x
Budjettiseuranta	x					
Kustannuseuranta	x					
Talouden ennustaminen					x	
Tehokkuuden arviointi		x				
Resurssien kohdentaminen		x				
Esimiestyöskentelyn ohjaus ja tukeminen		x				
OKM:n taloushallinnon koodiston mukainen raportointi	x					
Omistajaraportointi			x			

Tutkimustulokset osoittivat AMK:jen harjoittavan kustannuslaskentaansa toiminnoittain. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta toimintolaskentaa vaan kustannuslaskentaa OKM:n määrittelmien perustoimintojen mukaan. Kustannuslaskenta itsessään perustuu lisäyslaskennan mukaiseen menetelmään. AMK:jen kustannuslaskentaa ohjataan OKM:n antaman kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskevan määräyksen avulla. Laskennan tavoitteena on saada kustannustietoja eritellysti perustoiminnoittain. AMK:jen perustoimintoja ovat koulutus, TKI-toiminta ja muu yhteiskunnallinen toiminta (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 2). OKM vaatii AMK:jen raportoivan toimintokohtaiset tuloslaskelmat AMK:jen tilinpäätöksiin liitetiedoissa. Käytännössä laskentamenettely on laadittu pääasiassa hanke- ja projektitoimintaan käytettäväksi, mutta myös kustannustietojen vertailukelpoisuuden parantamiseksi. Määräyksessä on määritelty yleiskustannuskertoimen laskennasta ja käyttämisestä kustannuksien kohdistamisessa. Korkeakoulu voi kuitenkin jakaa yleiskustannuksensa toimintojen kesken itse määrittelemällään periaatteilla tai aiheuttamisperiaatteella.

Tutkimustuloksien mukaan tutkimuksen pienimpien AMK:jen, AMK1:n ja AMK5:n, kustannuslaskentaa toteutetaan koulutuksen perustoiminnon kohdalla lähinnä OKM:n kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskevan määräyksen ja raportointivaatimusten mukaisesti kerran vuodessa tilinpäätösvaiheessa. Yleiskustannukset vyörytetään toiminoille tietyillä jakoperusteilla. Vyörytyksissä hyödynnetään omia määräystä tarkempia vyörytysperusteita, jonka valinta riippuu kohdistettavasta kulusta. Kokonaiskustannusten

laskentamenettelyä koskeva määräys sallii tämän, koska jaon pitää olla minimissään tulosalueen tai perustoiminnon henkilötyövuosien tai palkkojen suhteessa (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 7). AMK1 kohdistaa kustannukset tulosalueittain, jotka ovat muodostettu perustoimintojen mukaan. AMK5:n kohdistukset tehdään puolestaan yksikkökohtaisesti.

Keskisuurista AMK:ista AMK4 toteuttaa kustannuslaskentaansa muuten samalla tavalla kuin tutkimuksen pienet AMK:t, mutta toimintokohtaisella seurannalla osastoittain ja kuukausittain. Toinen keskisuurista toteuttaa kustannuslaskentaansa laajemmin. AMK2:sta haastateltu henkilö kutsuukin OKM:n määräyksen mukaista menettelyä kustannuslaskennan jäävuoren huipuksi, josta poraudutaan organisaation talousohjausta paremmin palvelevalle tasolle. Kustannuslaskennan perusraporttien ja OKM:n määräyksen menettelytavan mukaista jaottelua ei sen sijaan pidetty toiminnanohjauksen kannalta hyödyllisenä. Kustannuksia jaetaan ja ne raportoidaan toiminto-, tulosityksikkö- ja koulutusohjelmakohtaisesti kuukausittain, koska sillä koetaan olevan tehokkuuden kannalta erittäin tärkeä ohjaamisen vaikutus. Talousohjaus saa siis luopumaan esimerkiksi turhista tilaresursseista.

Suuret AMK:t toteuttavat kustannuslaskentaansa myös laajemmalla ja tarkemmalla tasolla kuukausittain, mutta kuitenkin perustoimintojen mukaisesti toiminnoittain. AMK3:n kustannuslaskennan päätasolla olevat mukailevat jaottelultaan AMK:jen perustoimintoja. Kustannuslaskennan toteuttamisessa ja kulujen jaottelussa otetaan huomioon myös strategisia tavoitteita. Muilta osin AMK3:n kustannuslaskenta toteutuu OKM:n kokonaiskustannuksien laskentamenettelyä koskevaa määrittelyä. Sen rinnalla kuitenkin hyödynnetään kahta muuta mallia, joista toista sovelletaan esimerkiksi strategian toteuttamisen seurannassa. Toista hyödynnetään strategisen liittouman toimintaan liittyvissä yhteistyöprojekteissa ja yhteistyössä yleisesti. AMK6:n kustannuslaskentamalli on jaoteltultaan opetusministeriön määräyksen mukaista mallia tarkempi. Toimintoina käsitellään koulutusta, projekteja, liiketoimintaa, hankevalmisteluja ja muuta perustoimintaa. Viimeisimpänä mainittu pitää sisällään tukipalvelutoiminnot. Tukipalvelut lähes täysin keskitettyjä, ja ne vyörytetään muiden välillisten kustannuksien kanssa OKM:n määräyksen kustannuslaskentamallin mukaisesti.

Tutkittujen AMK:jen toimintatapa hanke- ja projektitoiminnan kustannuslaskennassa on ollut sama, mikä johtuu todennäköisesti hankkeiden ja projektien rahoittajien raportointivaatimuksista. Hanketoiminnassa hyödynnetään kokonaiskustannusten laskentamenetelyssä esitettyjä henkilö-, sivukulu- ja yleiskustannuskertoimia. Nämä kertoimet laskeetaan kerran vuodessa. Hanketoiminnan vyörytyksiä tehdään myös kesken tilikauden. Esimerkiksi opetustoiminnon kustannuksia vuositasolla kohdistanut AMK5 koki vyörytyksien tekemisen puolestaan hanke- ja projektitoiminnan osalta kesken tilikauden tuovan hanketoiminnan harjoittamiseen lisäarvoa.

” Hanketoiminnassa täytyy mennä tämmöisellä yleiskuluerrointyyppisellä lähestymisellä. Se on tavallaan et mitä rahoittaja hyväksyy, eli hankkeet joudutaan hoitamaan siltä pohjalta. Meillä on sitten toistaiseksi ollut käytössä, erityyppisiä kohdistamisperiaatteita riippuen vähän mitä asiaa ollaan kohdistamassa, mutta me olemme siirtymässä kohti ministeriön edellyttämää kokonaiskustannusmalli-lähestymistapaa.” (AMK5/H5).

AMK:jen tulosityksiköiden ja laskentakohteissa havaittiin eroa niiden määrässä, tasossa ja järjestyksessä. Sisällöllisesti ne ovat samanlaisia, mutta toteutuksissa ja käytetyissä termeissä oli eri variaatioita. Kustannuslaskennan eri tasot muodostuvat luonnollisesti organisaatorakenteen mukaan. Kolmen AMK:n, AMK1:n, AMK3:n ja AMK6:n, pääkustannustaso on asetettu tulosalueittain AMK:jen perustoimintoja mukaillen. Perustoimintoja ovat koulutus, tutkimus- ja kehittämistoiminta sekä muu yhteiskunnallinen toiminta (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 2). Haastateltavien suojaamisen takia tulosalueiden tai tulosityksiköiden tarkkoja nimiä ei voida esittää, koska ne eivät ole alalla yleisesti käytettäviä nimiä.

AMK1:n kustannuslaskennassa on kolme eri tasoa. Sen pääkustannustasolla on kolme tulosaluetta, joita ovat opetus, TKI ja korkeakoulupalvelut. Tämän jälkeen kustannuksien jaottelu jatkuu tiimitasolle. Kolmannella ja viimeisellä tasolla on koulutusalat sekä TKI-toiminnan puolella projektit. AMK3:lla kustannuslaskenta toteutetaan neljällä tasolla. Päätasoa muodostavat tulosalueet, joita ovat koulutus, elinkeinotoiminta, TKI ja yhteiset

palvelut. Näistä jälkimmäinen on jaettu vielä palveluittain. Tulosalueiden sisällä on tulosyksikköinä toimivia osaamisalueita, jotka muodostavat kustannuslaskennan toisen tason. Kolmannella tasolla kustannuslaskentaa toteutetaan kustannuspaikoittain, joita ovat yksittäiset koulutusohjelmat. Neljänneltä tasolta löytyvät suoritteet. AMK6 käyttää kustannuslaskennassaan AMK3:n tyyliestei nelitasoista jaottelua. Päätasolla olevat tulosalueetkin vastaavat AMK3:n jaottelua, kun ne ovat koulutus, projektit, hankevalmistelu, liiketoiminta ja muu perustoiminta, joista viimeksi mainittu sisältää tukipalvelut. Toisella tasolla ovat päätulosyksiköt. Esimerkiksi koulutuksen tulosalueen päätulosyksikkö on koulutusyksikkö. Kolmannella tasolla ovat koulutusohjelmat, jotka muodostavat kukin oman kustannuspaikkansa. Kustannuslaskennan neljännellä tasolla ovat varsinaiset suoritteet, kuten tutkinnot, opintopisteet tai projektit.

Kolmessa muussa AMK:ssa tulosyksikkö tai osasto muodostaa kustannuslaskennan pää-tason ja toisella tasolla on vasta perustoimintojen mukainen jaottelu. Eli jako menee päin-vastaisesti kuin aiemmin esitetyillä muilla. AMK2:n ja AMK5:n kustannuslaskennasta löytyy neljää eri tasoa. Niiden kustannuslaskennan päätasolta löytyy noin viisi tulosyksikköä. Hallintopalvelut muodostavat oman tulosyksikkönsä, joka on jaoteltu erikseen vielä alatoimintayksiköihin. Tulosyksiköiden kustannukset jaetaan erikseen perustoiminnoittain määritellyille toiminnoille kustannuslaskennan toisella tasolla. Molemmilla nämä kolme toimintoa ovat koulutus, TKI ja palveluliiketoiminta. Kolmannen tason laskentakohteet sisältyvät tulosyksiköihin ja niitä ovat esimerkiksi koulutusala ja koulutusohjelma. Ne ovat myös varsinaisia kustannuspaikkoja laskennassa. Neljännen tason kustannuslaskennassa muodostavat yksittäiset suoritteet. AMK4:n kustannuslaskennan tasot ja laskentakohteiden jaottelu vastaavat muuten AMK2:n ja AMK5:n kustannuslaskentaa, mutta toisella tasolla olevien tulosyksiköiden sijasta puhutaan osastoista ja jo siinä kohtaa eritellään AMK4:n toimintaa tarkemmin, koska osastoja on noin 20 kappaletta.

Kustannuslaskentajärjestelmät mahdollistavat yksittäisten suoritteiden kustannuslaskennan jopa opintopisteittäin kaikissa tutkituissa AMK:issa, mutta seurannan taso tutkittavissa AMK:issa vaihtelee. AMK3:n kustannuslaskennassa kustannuksia seurataan tutkinto- ja opintopistetasolla osaamisalueen itsensä toimesta. Organisaation ylemmät tasot tarkastelevat kustannuksia korkeintaan osaamisalueittain tai koulutusohjelmittain.

AMK2, AMK4 ja AMK5 tarkkailevat säännöllisesti kustannuksia yksittäisten koulutusohjelmien tasolla. Ne tekevät tarvittaessa kustannuseurantaa yksittäisten tutkintojen, tutkintojen suuntautumisvaihtoehtojen, opintokokonaisuuksien ja opintopisteiden kohdalla.

Pienemmät AMK:t eivät tutkimustuloksien mukaan ole erityisen innokkaita seuraamaan kustannuksia suoritekohtaisesti. Esimerkiksi AMK1 seuraa lähinnä rahoituksen kohdentamisen kautta sitä, paljonko rahaa käytetään muun muassa tutkintokoulutukseen tai laboratorioden ylläpitoon taikka avoimeen AMK:un. Sen enempää AMK1 ei tarkastele suoritetasoa. Haastatellun mukaan tämä johtuu siitä, että tutkintojen ja opintopisteiden hinnassa tapahtuu suurta vuosittaista vaihtelua, koska tutkintoja ei suoriteta joka vuosi samalla laajuudella.

AMK5 tekee puolestaan yksittäisiin suoritteisiin asti ulottuvaa kustannuslaskentaa ainoastaan OKM:n seurannan ja sinne tehtävien raporttien takia. Opintokokonaisuuksien tai opintopisteen kustannuksia tarkastellaan kohdistettaessa yleisluontoisia kustannuksia OKM:n seurantaa varten. AMK5:sta haastateltujen henkilöiden mukaan organisaatiolle itselleen riittäisi kustannuslaskenta tulosityksikkötasolla. Jälkilaskennan tuottaman informaation arvo koetaan organisaatiossa vähäiseksi. AMK5 kokee OKM:n AMK:jen taloushallinnon koodistoon määrittelemän raportointivaatimuksen monimutkaistaneen kustannuslaskentaa ja raportointia. Raportoinnin tarve on kuitenkin ymmärrettävä. AMK5 käyttää sisäisessä ohjauksessaan lähinnä, jossa tarkastelu kohdistuu budjetoituihin vastuuyksiköihin, päätoimintoihin ja kustannuslajeihin. Budjettiseurannalla seurataan suunnitellun henkilömitoituksen ja toimintamenojen budjettien toteutumaa. Kustannustasot arvioidaan etukäteen karkeasti jo opetussuunnittelussa, jossa luodaan raamit opintojaksolle ja sen opintopisteille, mitkä ovat osaltaan tuloksellisuuteen ja taloudellisuuteen sidoksissa olevia ratkaisuja.

”Sitten tämä ajatus tuosta opintokokonaisuuden tai opintopisteen kustannuksesta. Sen tyyppistä tarkastelua joudutaan tekemään, kun kohdistetaan yleisluontoisia kustannuksia OKM:n seurantaa varten. Me joudumme raportoimaan kustannuksia ohjauksenaloittain, tutkintokoulutuksille, avoimelle korkeakoululle ja muulle täydennyskoulutukselle erikseen. Tavallaan tämä OKM:n talouskoodisto ja

heidän siinä asettamat raportointivaatimukset virittävät sen, että asia, jonka muuten voisi katsoa yhdellä tai kolmella luvulla pitää katsoa about kahdellatoista luvulla. Tavallaan tämä raportointivaatimus ja sen monimutkaisuus rakentuu OKM:n suunnasta.” (AMK5/H4).

Ainoastaan TKI-toimintojen alaisuuteen kuuluvissa hankkeissa ja projekteissa kustannuslaskennan käytännöt olivat samat jokaisella tutkitulla AMK:lla. Hankkeiden ja projektien kustannuslaskenta toteutettiin hanke- ja projektikohtaisesti niille määritettyjen tunnisteiden avulla. Tämä on luonnollista, koska AMK:jen on raportoitava kustannustiedot hankkeesta tai projektista niiden maksatusta varten niiden rahoittajille. Tarkoituksena on kohdistaa kaikki välittömät menot suoraan hankkeille ja välilliset menot käyttämällä vyörytyksiä sekä henkilösivukulu- ja yleiskustannuskertoimia.

Tutkitut AMK:t käyttävät hallinnosta, tiloista ja korkeakoulunsa tukipalveluista aiheutuvien kustannusten kohdentamisessa samanlaisia kohdistusperiaatteita. Nämä kustannukset kohdistetaan vyörytysmenetelmällä tulosalueille ja tulosyksiköille ja niiden sisällä oleville muille laskentakohteille. Tutkittujen AMK:jen käyttämät vyörytysperusteet olivat samankaltaisia, mutta pieniä näkökulmaeroja löytyi. Kaikki tutkitut käyttivät vyörytysperusteena opiskelijamääriä. Henkilöstö oli huomioitu vyörytysperusteena kahdella eri tavalla. Esimerkiksi AMK2, AMK5 ja AMK6 käyttävät vyörytysperusteena henkilöstömäärää henkilötyövuosina mitattuna, kun AMK1 ja AMK4 hyödyntävät henkilöstökuluja vyörytysperusteena. AMK3 puolestaan käyttää vyörytysperusteena näitä molempia henkilöstöä koskevia määriä. Henkilöstömäärä ja henkilöstökulut ovat OKM:n kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskevan määräyksen mukaisia yleiskustannusten jakoperusteita. Opiskelija- ja henkilöstömääriä sekä henkilöstökuluja käytetään etenkin yhteisten palveluiden kustannusten kohdentamisessa. Kustannuserän kohdalla käytettävä vyörytysperuste valitaan sen mukaan, mikä nähdään kustannuserän kohdalla relevanteimmaksi vyörytysperusteeksi. Tosin AMK2:sta kerrottiin, että yhteisistä palveluista aiheutuneita kustannuksia ei vyörytetä edelleen laskentakohteille. Siitä saatava hyöty on nähty vähäiseksi sen työläyteen nähden.

Tutkittujen AMK:jen toimitiloihin liittyvien kustannusten kohdentamisessa vyörytysperusteena käytetään usein myös yksiköiden ja sen sisältämien laskentakohteiden käyttämien tilojen neliömäärää. Tätä vyörytysperustetta käyttivät kaikki muut tutkitut paitsi AMK4. Tilakustannuksia vyörytetään siis todellisen käytön mukaan. Yhteiskäytössä olevien tilojen kustannukset kohdistetaan puolestaan aiemmin esitettyjen opiskelija- ja henkilöstömäärien sekä henkilöstökulujen mukaan. Muita haastatteluissa esille nousseita vyörytysperusteita olivat opintopisteet. Tätä vyörytysperustetta hyödynnetään AMK5:ssä ja AMK6:ssa. Viimeisimpänä mainittu käyttää tätä vyörytysperustetta lähinnä avoimen AMK:n kohdalla jakamalla kustannukset ohjauksen suoritettujen opintopisteiden mukaisessa suhteessa. AMK2:sta haastateltu henkilö kertoi organisaation ammentaneen vyörytysperusteita rahoitusmallin mittareista, mutta hän ei halunnut tuoda niitä tarkemmin esille. Hyvin todennäköistä kuitenkin on, että esimerkiksi opintopisteiden määrä voisi olla yksi tällainen vyörytysperuste. Yksi mielenkiintoinen vyörytysperuste nousi esille AMK1:n tavasta vyöryttää tukipalveluiden taloushallinnon kustannuksia laskentakohteille. Siihen vyörytysperusteena hyödynnettiin kirjanpidon vientimääriä laskentakohteittain.

”No se millä me jaetaan, niin esimerkiksi kiinteistökulut jaetaan neliöitten perusteella, tukipalvelut henkilömäärien mukaan, sitten meillä on vielä opiskelijat ja opintopisteet. Opintopisteet meillä on lähinnä avoimen AMK:n osalta, että ne jaetaan sitten ohjauksen aloille suoritettujen opintopisteiden mukaan ne kustannukset.” (AMK6/H3).

Tuloksien mukaan AMK:t eivät hyödynnä sisäistä veloitusta hallinnosta, tiloista ja korkeakoulun tukipalveluista aiheutuvien kustannusten kohdentamisessa. AMK1 on hyödyntänyt sisäistä veloitusta aiemmin, mutta siitä on siirrytty pois, koska se oli ylimääräinen rasite kirjanpidossa. AMK6 ei hyödynnä sisäistä veloitusta, mutta se on hyödyntänyt vuodesta 2019 alkaen toimitilakulujen kohdalla sisäisiä vuokria. AMK6 jakoi aiemmin vuokrat ja muut tilakustannukset laskennallisesti yksiköiden kesken. Sisäisen vuokra muodostaa kiinteistökustannuksista sisäisen vuokrahinnan, jonka perusteella kustannukset jaetaan yksiköille. Nämä kohdennetaan jokaiselle tulosityksikölle ja toiminnolle jo kirjanpidossa. Vuokrat on laskettu tarkkojen laskelmien avulla kartoittamalla kaikkien

tilojen osalta yksiköt ja toiminnot, jotka niitä hyödyntävät. Tavoitteena on tehostaa tilojen käyttöä. Vuokrahintaan lasketaan mukaan ylläpito- ja pääomakustannukset. Pääomakustannukset ovat suuremmat uusimmissa tiloissa, mikä tarkoittaa kalliimpia sisäisiä vuokrahintoja ja neliövuokria niissä toimiville yksiköille. Kiinteistökustannukset jäävät AMK6:n kannettavaksi, vaikka tilat olisivat käyttämättömiä. Käyttämättömien tilojen kustannukset kohdistetaan lopulta kiinteistöpalvelujen tulosityksikölle.

Henkilöstökulut muodostavat valtaosan AMK:jen kulurakenteesta, minkä takia ne on tarkoituksenmukaista kohdentaa päätulosityksiköille ja sen sisällä oleville laskentakohteille. Opetustoiminnan kohdalla opetushenkilöiden palkat jaetaan pääosin työaikasunnitelmien perusteella, paitsi yhden tutkitun AMK:n kohdalla. Mahdollisella opetustoiminnan työaikaseurannalla seurataan lähinnä sitä, vastaako työaikasunnitelmissa resursoitu aika todellista työaikatarvetta. Työaikaseurannan perusteella työaikasunnitelmiin voidaan tehdä tarvittavia korjauksia. Opettajien työn luonteeseen kuuluu, että heidän työnsä kohdistuu opetukseen, projekteihin, liiketoimintaan ja muuhun työhön. Tämän takia työaika-seuranta koskee jollakin tasolla myös opettajia jokaisessa AMK:ssa. Projekti- ja palveluliiketoiminnan kohdalla palkkojen jako perustuu työajan seurannasta saatavaan dataan kaikilla tutkituilla toimijoilla. Tätä edellytetään myös hankkeiden rahoittajien toimesta. Palkkojen kohdistamista koskevissa käytännöissä on eroja AMK:jen kesken.

AMK2 ja AMK4 kohdistavat opetustoiminnan henkilöiden palkkoja tulosityksiköille työaikasunnitelmien mukaan. AMK2:n haastateltu henkilö kertoi, että työaikasunnitelman mukaisesta kohdentamisesta poiketaan niissä tapauksissa, jos jokin suunniteltu asia jää tekemättä tai siihen tehdään poikkeuksia vaikka joku työ on tarvinnut varahenkilön. Tällöin kohdennus tapahtuu toteutuneen työajan mukaan. Palkkojen kohdistaminen hankkeille, projekteille ja palveluliiketoimintaan perustuu työajan seurantajärjestelmään kirjattuihin toteutuneisiin tunteihin. Tehtyjen tuntien merkitseminen on tärkeää, koska raportointi tapahtuu seurannan perusteella ja raportoinnin perusteella laskutetaan hankkeiden ja projektien rahoittajia.

AMK1, AMK5 ja AMK6 kohdistavat palkat alustavasti henkilöiden kotikustannuspaikoille, joka on esimerkiksi opettajilla opetustoiminta ja opetustoiminnan sisällä henkilön

oma toimintayksikkö tai kustannuspaikkana toimiva koulutusohjelma. Tarpeen tullen tehdään erikseen menosiirtoja yksiköiden välillä, jos henkilö on tehnyt töitä toisen yksikön hyväksi. Menosiirtoja tehdään myös hankkeille ja projekteille tai palveluliiketoimintaan, mikäli henkilö on osallistunut niihin. Palkkojen kohdistaminen hankkeille, projekteille ja palveluliiketoimintaan perustuu työajanseurantaan. AMK6 varaa opettajille projektityötunteja jo etukäteen työaikasuunnitelmien tekemisen yhteydessä. Suunnitellut tunnit syötetään projektinhallintajärjestelmään, jossa verrataan toteutuneita tunteja suhteessa suunniteltuihin. Menosiirtoja tehdään, kun tunteja toteutuu. Toteutumattomat projektitunnit jäävät henkilön omalle kotikustannuspaikalle. AMK3:lla puolestaan palkat kohdistetaan suoraan käytössä olevan opetuksen suunnittelu ja toteutusjärjestelmän kautta osaamisalueille, tulosityksiköille, koulutusohjelmille, tutkinnoille ja opintopisteille. Palkoista aiheutuvien kustannusten kohdistaminen perustuu työajan toteutumisiin. Työaikaseurantaa toteutetaan kustannuspaikkatasolla

” Kohdistetaan suoraan käytössä olevan opetuksen suunnittelu ja toteutusjärjestelmän kautta osaamisalueille, tutkinnoille, opintopisteille jne. Palkoista aiheutuvien kustannusten kohdistaminen perustuu työajan toteutumisiin. On myös palkanmaksun peruste samalla. Työaikaseurantaa seurantaa toteutetaan kustannuspaikkatasolla. ” (AMK3/H6).

Haastattelusta saatujen vastausten perusteella tutkitut AMK:t ovat epävarmoja hanke-, projekti- ja liiketoimintaan sisältyvien koulutuksen ja TKI-toiminnan perusrahoituksella rahoitettavien piilokustannusten olemassaolosta. Ainoastaan AMK3:sta haastateltu henkilö kokee, että hanke-, projekti- ja liiketoiminnan kustannukset saadaan varmasti katettua täysimääräisesti ulkoisella rahoituksella. AMK1, AMK4 ja AMK5 kokevat saavansa kohdistettua kustannukset täysimääräisesti hankkeiden, projektien ja liiketoiminnan eri laskentakohteille. Näin ollen perusrahoituksella rahoitettavia hankkeiden ja liiketoiminnan piilokustannuksia ei enää pitäisi olla. Nämä kolme AMK:a ovat kuitenkin epävarmoja vyörytysperusteiden oikeellisuudesta, koska osa kustannuksista aiheutuu jo pelkästään korkeakoulutoiminnan harjoittamisesta.

”Viime keväänä alettiin miettimään, että meillä palvelutoimintaan tuli aika runsaasti niitä vyörytyksiä. Alettiin sitten miettimään, onko ne kohdistusperiaatteet oikeasti sitten oikeita, koska meillä on paljon sellaisia asioita jotka jo aiheutuu siitä, että me ollaan korkeakoulu. Voidaanko olettaa, että ne asiat rasittaa sitten sitä palvelutoimintaa?” (AMK1/H7)

AMK6:ssa ei olla täysin varmoja mahdollisten piilokustannusten olemassaolosta, koska myös siellä kustannusten vyörytyksissä käytettävät jako- ja kohdistamisperiaatteet koetaan vaikeiksi. Pyrkimyksenä on, että perusrahoitusta ei käytettäisi hanke-, projekti- ja liiketoiminnan kustannusten kattamiseen. Kokonaiskustannuslaskentamallin myötä AMK6:ssa on alettu kohdistamaan yleiskuluja myös liiketoiminnan tulosalueelle. AMK2:n edustaja kokee, että hanke- ja projektitoiminnassa ei pystytä täysin välttämään niistä syntyvien kustannusten rahoitusta omalla perusrahoituksella. Haastatellun mukaa TKI-projektit eivät tuota taloudellista tulosta vaan edellyttävät aina myös omarahoitusosuutta. AMK2:ssa on myös epäselvyyksiä kustannusten vyöryttämisen kohdalla, kun osa kuluista aiheutuu jo korkeakoulutoiminnan harjoittamisesta.

”Tähänhän pyritään, että ne saadaan kaikki kohdistettua, mutta ja nyt varsinkin, kun me olemme lähteneet tekemään sitä kokonaiskustannuslaskentaa myös tuolla liiketoiminnassa, niin sinne kohdistetaan kyllä niitä yleiskulujakin. Mutta tietysti tämä on tämmöinen veteen piirretty viiva -juttu, että kauhean vaikeaa on kaikkea jakaa ja kohdistaa, että en sano, etteikö niitä piilokustannuksia siellä jossakin voi olla, mutta kyllä me yritetään aina niitä taklata.” (AMK6/H2).

Hanke- ja projektitoiminnan kustannusten seuranta ja raportointi AMK:ille on erityisen tärkeää, jotta kustannukset saadaan rahoitettua täysimääräisesti ulkoisella rahoituksella, eikä AMK:jen saamalla koulutuksen ja TKI-toiminnan perusrahoituksella. Tästä syystä AMK:t hyödyntävät projektien ja hankkeiden hallinnassa ja seuraamisessa projektinhallintajärjestelmiä. Tutkituista AMK:ista vain yksi, AMK5, ei käyttänyt sellaista, mutta järjestelmän hankintamenettely oli aloitettu haastattelujankohdan aikoihin. Projekti- ja työajanseuranta perustui siinä vaiheessa Excel-taulukoihin ja toiminnanohjausjärjestelmää käytettiin tukena siinä. Muut tutkitut AMK:t hyödyntävät projektinhallintajärjestelmää.

Projektien suunnittelun, toteutuksen ja projektin talouden hallinnan vastuu kuuluu projektin projektipäällikölle ja projektisihteerille. Järjestelmää hyödynnetään erilaisin variaatioin. Esimerkiksi AMK2 käyttää sitä lähinnä projektien työajanseurantaan. Sen projektiseuranta ja -hallinta toteutetaan muilta osin kirjanpidon ja raportointijärjestelmän kautta. Projektilaskenta toimii taustalla varmistaen projektin rahoituksen ja ehtojen mukaiset raportoinnit. AMK3, AMK4 ja AMK6 hyödyntävät järjestelmää laajemmin, kun ne käsittelevät siellä myös projektien taloustietoja, jotka on tuotu kirjanpitojärjestelmästä teknisen rajapinnan kautta.

6.3. Budjetointi

Tutkimusten tulosten perusteella voidaan todeta tutkittujen AMK:jen hyödyntävän perinteistä budjetointia samanlaisten metodien mukaisesti. Tutkielman aineistosta tehtyjen havaintojen perusteella AMK:jen budjetit perustuvat budjetointityypiltään kiinteään budjetointiin ja ne laaditaan vuotuisperiaatteen mukaisesti, eli niin sanottuina vuosibudjetteina. Tämä on hyvin tyypillistä organisaatioissa, jotka liittyvät julkiseen sektoriin (ks. Wildavsky 1978: 501–502). AMK:jen yhteys julkiseen sektoriin pakottaakin ne laatimaan vuosittain perinteisen vuosibudjetin.

Haastatteluiden perusteella AMK:ille on annettu vapaat kädet budjetointinsa kanssa. Vaikka AMK:t ovat kuntaomisteisia AMK-osakeyhtiöitä, budjeteista päätetään sisäisesti. Omistajatahoina toimivat kaupungit ja kunnat seuraavat budjetteja ja käyvät vuoropuhelua AMK:jen sisäisten toimijoiden kanssa. Lisäksi omistajatahon vaikutus tulee siitä, kun AMK:jen hallitukseen kuuluu heidän omat edustajansa. Budjetointivalta jakautuu tutkittujen AMK:jen sisällä samalla tavalla. Tulosityksiköt vastaavat tulosityksikön omasta budjetoinnista. Tulosityksiköllä on vapaus määrittää budjetin luvut, mutta esimerkiksi tulojen ja henkilöstökulujen kohdalla luvut määritetään johtoryhmän toimesta. Tulosityksiköt lähettävät osabudjettinsa hyväksyttäväksi joko tulosalueen johtajalle tai suoraan johtoryhmälle. Kun osabudjetit ovat hyväksytyt johtoryhmän toimesta, johtoryhmässä niistä koostetaan yksi kokonaisbudjetti. Tämä budjetti lähetetään hyväksyttäväksi hallitukselle, joka päättää viime kädessä AMK:jen budjetista. Hallitus tarkastelee budjettia lähinnä

pääkohtien osalta. Esimerkiksi AMK3 hallituksen kerrottiin päättävän lähinnä budjetin loppusummista, investoinneista ja poistoista. AMK4:ssä hallitus osallistuu budjetointiin jo sen alkuvaiheessa asettamalla jo valmiiksi tavoitteet ennen budjetin muodostamista. Budjetointivallasta puhuttaessa jokainen haastateltu AMK nosti esille OKM:n välillisenä vaikuttajana. OKM vaikuttaa budjetointiin välillisesti rahoitusmallin avulla, koska myönnetty rahoitus määrittää pääosan tuloista ja ohjaa siten budjetointia.

Haastateltujen AMK:jen edustajien vastausten perusteella budjetointiprosessin lähestymistavassa on eroja tutkittujen välillä. Kaksi AMK:a, AMK1 ja AMK4, kuvasivat budjetointiprosessinsa etenevän alhaalta ylöspäin. Tulosalueet (AMK1) ja osastot (AMK4) muodostavat aluksi budjetointiehdotuksen omasta osabudjetistaan. Niillä on vapaus budjetoida toimintansa ensimmäisenä itse ja lähettää se hyväksyttäväksi eteenpäin joko tulosalueen johtajalle tai suoraan ylemmälle taholle. Se joko hyväksytään tai palautetaan muokattavaksi. AMK:jen suurin yksittäinen kuluerä henkilöstökulut kuitenkin ohjaavat osabudjettien muodostamista syömällä tulosityksiköltä budjetointiin liittyvää liikkumavaraa.

Kaksi AMK:a, AMK2 ja AMK6, hyödyntää budjetoinnissaan ylhäältä alaspäin suuntautuvaa lähestymistapaa. Näissä AMK:issa johto muodostaa raamit osabudjeteille. AMK2:n hallintojohtaja budjetoit valmiiksi perusrahoituksen tulosityksiköittäin sekä henkilöstö-, kiinteistökulut ja hallinnon tukipalvelun arvioidut kustannukset tulosalueittain. Tulosalueen johtaja ohjaa puolestaan kustannusten edelleen budjetointia tulosalueen alaisille tulosityksiköille yhteistyössä tulosityksiköiden esimiesten kanssa. Kun osabudjetit on saatu valmiiksi, koostetaan niistä budjetti koko AMK-tasolle. Toisin sanoen AMK2:n budjetoinnin lähestymistavassa on osittain myös vuorovaikutteisen budjetoinnin elementtejä. AMK6:n lähestymistapa on hieman joustamattomampi kuin AMK2:n, koska AMK6 jakaa henkilöstö- ja kiinteistökulut suoraan tulosityksiköille muodostamiinsa osabudjetin raameihin. Lisäksi perusbudjetoinnissa otetaan vielä huomioon tulosityksikön tulevan vuoden aloituspaikkojen määrä.

Loput kaksi AMK:a, AMK3 ja AMK5, kuvaavat budjetointinsa lähestymistapaa vuorovaikutteiseksi. AMK3:ssa budjetointiprosessi alkaa ylhäältä alas -lähestymistavan

mukaisesti, kun hallitus, toimitusjohtaja ja johtoryhmä raamittavat tulosityksiköiden budjetit valmiiksi. Tulosityksikön esimies muodostaa raamien perusteella tulosityksikön budjetin yhteistyössä siihen kuuluvan henkilöstön kanssa. AMK5:n budjetointia ohjataan strategialähtöisesti antaen tulosityksiköille omia toimintavapauksia. Ylhäältä kohdistetaan tulosityksiköille ainoastaan henkilöstöresurssit ja -kulut. Suurimpana kulueränä se supistaa tulosityksiköiden liikkumatilaa omassa budjetoinnissaan. Muiden erien budjetoinnissa päätöksentekoon osallistuu eri organisaatiotason henkilöitä. Budjetin vahvistaa kuitenkin lopulta rehtori ja hallitus.

Haastatteluista saatiin kaikkien tutkittujen AMK:jen kohdalla samanlaista dataa kysyttäessä osastojen, tulosalueiden ja tulosityksiköiden mahdollisuuksista tehdä valintoja rahoituksen kohdentumisesta niiden sisällä. Kun niiden budjetit ovat päätetty, saavat ne sisäisesti allokoida jo ennalta budjetoitujen kulujen jälkeen jäävän rahoitusosuuden vapaasti laskentakohteensa sisällä niille suodun toimintavapauden rajoissa. Ne saavat tehdä siis omia päätöksiä mahdollisesti annettujen raamien sisällä vastaten omista tuloistaan ja kuluistaan. AMK:jen tulosityksiköille on annettu haastatteluiden mukaan vapaat kädet liike- ja TKI-toiminnan suunnittelussa ja toteutuksessa. Tällä maksullisella palvelutoiminnallaan tulosityksikön on mahdollista saada ulkoista rahoitusta, jolla se pystyy saamaan lisää rahaa käytettäväksi tulosityksikkönsä. Osaston tai tulosalueen ja tulosityksiköiden sisäisestä rahanjaosta päättää ja vastaa viime kädessä sen johtaja. Johtaja rakentaa sen mukaisesti budjetin yhdessä hänen alaisuuteensa kuuluvan henkilöstön kanssa. On kuitenkin syytä muistaa, että merkittävien henkilöstökulujen jälkeen liikkumavara on vähäinen.

Budjetit laaditaan kalenterivuodeksi kerrallaan ja luvut pysyvät samoina koko vuoden. Budjetteihin tehtäviä tarkennuksia ei ole kielletty, mutta niitä ei ole nähty tarpeelliseksi. Tämä koskee tosin kokonaisbudjetin mukaisia lukuja. Esimerkiksi AMK3 kertoi, että organisaation toimitusjohtajalla on mahdollisuus päättää muutoksien tekemisestä tulosalue- ja tulosityksikkökohtaisiin tarkennuksiin, investointeihin ja sisäiseen rahanjakoon. Budjetteihin tehtävien tarkistusten sijasta on erityisen suosittua tehdä budjetin rinnalle loppuvuotta koskevia ennusteita kolme kertaa vuodessa. Tällöin ennusteet päivitetään aina kyseessä olevien vuosien maaliskuu-, kesä- ja syyskuussa.

Budjetin luvut määräytyvät hieman eri tavalla. AMK:jen suurimman tulolajin, OKM:n antaman rahoituksen, budjetoitu summa perustuu ministeriön budjetoitavaa kalenterivuotta edeltävänä syksynä antamaan budjetoitavaa vuotta koskevaan rahoituspäätökseen. Samalla tavalla menetellään suurimman menolajin, henkilöstökulujen, kohdalla. Kustannuseränä ne ovat ylivoimaisesti merkittävin erä verrattuna muihin eriin. Tämän takia ne lasketaan erityisen tarkasti. Henkilöstökulujen budjetoinnin lähtökohtana käytetään nykyisiä palkkoja ja opetussuunnitelmia. Samalla pohditaan esimerkiksi tarvetta paikata poistuvaa henkilöstä. Tutkituista AMK:ista AMK2 kertoi arvioivansa myös toimitilakulut vuosittain uudelleen. AMK1:stä haastateltu henkilö toi esille myös hanketoiminnan budjetoinnin. Kyseinen AMK arvioi hankekohtaisesti budjetin luvut, joihin vaikuttavat etenkin olemassa olevat rahoituspäätökset koskien budjetoitavaa vuotta. Näin voidaan olettaa muidenkin tutkittujen AMK:jen tekevän, vaikka se ei noussut esille muissa haastatteluisissa.

Merkittävimmät tulo- ja menolajit arvioidaan vuosittain uudelleen. Budjetoinnissa on siis nollapohjabudjetoinnin piirteitä. Lukujen arvioinnissa tarkastellaan kuitenkin myös niiden arvoa edeltävänä vuonna, mutta muutoksien budjetointi ei perustu kokonaisuudessaan niihin. Muut tulo- ja menolajin ovat merkitykseltään vähäisempiä. Näiden kohdalla budjetointi perustuu historiatietojen hyödyntämiseen ja tiedossa oleviin muutoksiin. Lukujen budjetointiin käytetään tällöin lisäys- ja vähennysmenetelmää.

”Henkilöstön osalta ne (budjetoidut luvut) perustuvat tarkkaan henkilöstösuunnitelmaan. Muiden lukujen osalta aikaisempi historia ja tiedossa olevat muutokset. Mutta henkilöstömenojen osalta voi sanoa, että henkilötasolle suunniteltu tai vakanssitasolle. Esimerkiksi eläköitymiset niin, että täytetäänkö sama tehtävä vai joku muu tehtävä, niin se arvioidaan tiukasti koko talon johtoryhmässä uusiksi. Sen hetken parhaan käsityksen mukaan sitten, mikä syys-, loka- ja marraskuussa on. Voi sanoa, että meillä budjetoinnin ydin on hemmetin yksityiskohtainen henkilöstövoimavarojen suunnittelu.” (AMK5/H5).

AMK:jen hyödyntämää budjetointitapaa on hankala määritellä. Budjetointiprosessissa ilmenee tulo- ja menolajipohjaista budjetointia sekä tulosbudjetointia ja

ohjelmabudjetointia. Perinteisten tulo- ja menoerien budjetointi perustuu tavanomaiseen tulo- ja menolajibudjetointiin. Toisaalta tuloksellisuustavoitteiden korostumisen myötä budjetoinnissa näkyy tulosbudjetin piirteitä. Esimerkiksi AMK2:sta kerrottiin osan budjetoiduista luvuista perustuvan OKM:n kanssa tehtyihin tulossopimuksiin. Tuloksellisuustavoitteet ovat läsnä muidenkin tutkittujen toimijoiden budjetointiprosesseissa. Niukenevien resurssien sekä tuloksellisuuteen ja strategiaan liittyvien tavoitteiden myötä prosessissa on myös ohjelmabudjetoinnin piirteitä. Se perustuu määriteltyjen tavoitteiden analysoimiseen sekä kustannusten ja hyötyjen vertailuun.

Haastattelut osoittivat budjetin yksityiskohtaisuuteen liittyvän pieniä eroavaisuuksia eli siihen, millä tasolla budjetit laaditaan. Yhteisenä piirteenä esille nousi se, että tutkitut AMK:t laativat budjettinsa toiminnoittain. Kyse ei ole toimintopohjaisesta budjetoinnista vaan budjettien jaosta toiminnoittain (koulutus-, TKI- ja liiketoiminta sekä muu yhteiskunnallinen toiminta). Hanketoiminnassa budjetointi tapahtuu myös samalla tasolla, kun haastattelujen perusteella AMK:t budjetoivat hanketoimintaansa projektikohtaisesti. Erot budjetoinnin tasossa liittyvät tarkempiin laskentakohteisiin.

AMK2 budjetoivat toimintaansa yksityiskohtaisemmalla tasolla kuin muut tutkitut AMK:t budjetoidessaan toimintansa tutkinto-, koulutusohjelma-, tulosalue- ja tulosyksikkötasolla. AMK2 nosti haastattelussa esille palveluliiketoiminnan budjetoinnin olevan suurpiirteisempää sen arvaamattomuuden takia. Muiden tutkittujen AMK:jen budjetit laaditaan yksikkökohtaisesti kustannuspaikoittain tiliryhmätasolla. AMK1:n ja AMK3:n kohdalla kyse on tarkemmin sanottuna tulosyksiköistä ja AMK4:llä osastot. Haastattelussa nousi esille, että AMK4 laati budjetit aiemmin laskentatunnisteittain, jolloin eri koulutusohjelmilla oli omat kustannuspaikkansa. Tästä käytännöstä luovuttiin sen työläyden takia. AMK5 ja AMK6 ovat määritelleet budjetoitavat yksiköt tarkemmin. Esimerkiksi AMK5:n haastattelussa budjetoinnin tasosta puhuttaessa puhuttiin budjetoinnista toimintayksiköittäin. Tukioorganisaatioiden toimintayksikköjen kohdalla budjetoidaan vielä alatoimintayksikkötasolle. AMK6:ssa budjetoinnin yksikkökohtainen taso tarkoittaa tarkemmin määriteltynä budjetointia koulutusyksiköittäin. Koulutuksesta vastaava johtaja jakaa budjetin aina koulutusohjelmille asti myös hallintopalveluiden kustannusten osalta.

Jaosta muodostuu näin ollen koulutusyksikön ja sen koulutusohjelmien budjetit sekä hallinnon budjetti ja materiaalihankintoja varten erillinen labrabudjetti.

Tutkimustulosten perusteella AMK:jen budjetointimenetelmä perustuu nettomenetelmään, joten tulosityksiköiden oletetaan pysyvän annettujen raamien sisällä. Eli menojen budjetoitu määrä saa ylittyä, kunhan se pystytään paikkaamaan budjetin ylittävillä tuloilla. Tarkoituksena ei myöskään ole se, että koko budjetti olisi aivan pakko saada käytettyä. Tulosityksiköiden yli- ja alijäämät tasataan tutkituissa AMK:issa suurimmaksi osaksi koko AMK:n tasolla. Se on tavanomaista, että jotkut yksiköt päätyvät vuoden lopussa voitolle ja toiset tappiolle. Haastatteluista ilmeni pari poikkeusta yli- ja alijäämien käytössä. AMK3 vaatii yli neljän prosentin poikkeavuuksista kirjallisen selvityksen. Tämän jälkeen arvioidaan tilanteen mukaan, että huomioidaanko yli- tai alijäämä seuraavana vuonna vai netotetaanko se koko AMK:n tasolle. AMK6 puolestaan palkitsee alijäämän saavuttaneet liiketoiminnan tulosityksikköään siirtämällä sen seuraavan vuoden budjettiin niin sanotuksi kehittämisrahaksi.

Budjetin toteutumisen seuranta ja raportointia harjoitetaan hieman eri aikaväleihin tutkituissa AMK:issa. AMK1, AMK2, AMK3 ja AMK4 raportoivat toteutuneiden ja budjetoitujen lukujen välisestä vertailusta kuukausittain. Näistä AMK:ista AMK3 raportoi toteutumisesta aina henkilöstölle asti. AMK3:n järjestelmät mahdollistavat toteutumien seurannan myös reaaliajassa. AMK3 tuottaa myös kolmannesvuosittain virallisen budjettiseurannan raportin tarkasteltavaksi sen omistajatahoille. AMK5:ssa ja AMK6:ssa tuotetaan sekä johtoryhmälle että hallitukselle virallinen budjettiseurannan raportti neljännesvuosittain osavuosisikatsauksien ja tilinpäätöksen yhteydessä. AMK5 lähettää budjetti-vertailun myös omistajataholle. Todellisuudessa budjettia seurataan tätä aktiivisemmin. AMK5:ssä johdolle kuitenkin tuotetaan raportit budjettiseuranta varten kuukausittain. Lisäksi he pystyvät seuraamaan järjestelmien ansiosta toteutumia päivätasolla, mutta vain kustannuksien osalta, koska perusrahoitus kirjataan kirjanpitoon kuukausittain. AMK6:n tulosityksiköt seuraavat oman tulosityksikkönsä budjetin toteutumista kuukausittain. Talousosasto tuottaa niille kuukausiraportin, josta tulosityksikkö näkee toteutuneiden ja budjetoitujen lukujen erot toiminnoittain.

Seurannan tasossa on myös eroja, kun puhutaan tarkemmin johdon tekemästä seurannasta. Tuloksien mukaan AMK2:n, AMK3:n, AMK5:n AMK6:n johto seuraa budjetin toteutumista pääosin kokonaistasolla. Seurannan taso on kuitenkin tarkempi organisaatioiden tulosityksiköiden sisällä ulottuen aina tulosityksiköiden, toimintojen (koulutus-, TKI- ja liiketoiminta sekä muu yhteiskunnallinen toiminta), tiimien, koulutusohjelmien ja kustannuspaikkojen tasolle. Vastuu tarkemman tason seurannasta kuuluu siis näissä AMK:issa tulosityksiköille itselleen. Johtoryhmä voi kuitenkin halutessaan rajata omaan tarkasteluunsa tarkemman laskentakohteen, kuten yksittäisen tulosityksikön. Seurannan tasossa löytyy poikkeuksia. Esimerkiksi pienessä AMK:ssa, AMK1:n johto seuraa budjetin toteutumista tulosalueittain, tiimeittäin ja kustannuspaikoittain. AMK4:n johto puolestaan seuraa toteutumia toiminnoittain.

Tutkimustulokset osoittavat, että rahoitusmallin mukaisten mittareiden arvoa ei oteta huomioon suoraan budjetoinnissa ja resurssien allokoinnissa yhtä tutkittua toimijaa, AMK3:ä lukuun ottamatta. Näin ollen budjetointia harjoitetaan tarveperusteisena, jolloin lähtökohdina ovat toiminnan vaatimat tarpeet yleisesti päämääränä koko AMK:n tuloksen parantaminen. Rahanjaossa lähdetään liikkeelle siitä, kuinka paljon kukin tulosityksikkö tarvitsee rahaa pärjätäkseen. Tutkimuksen toiseksi suurimmasta AMK:sta, AMK6:sta, tarkennettiin resurssien allokoinnin perustuvan historiatietoihin, koulutuksien aloituspaikkojen määrään ja koulutusohjelmien ominaispiirteisiin.

AMK:t eivät pääosin siis palkitse tulosityksiköitä sisäisessä rahanjaossaan tulosityksiköiden saavuttamien mittariarvojen mukaan. AMK2:sta kerrottiin tästä asiasta käytävän jatkuvaa keskustelua sisäisesti, kun paljon opintopisteitä ja muuta rahoitukseen vaikuttavaa tekijää tuottavat tulosityksiköt ja -tulosalueet eivät saa rahoituksen kohdistamisessa sitä rahaa, minkä ovat tuottaneet. Tutkitut mainitsivat haastatteluissaan melko samoja perusteluita rahoitusmallin mittareiden mukaisen sisäisen rahanjaon toimimattomuudelle. Haastateltavat näkivät, että budjetointi ja resurssien allokointi ei sovellu heidän toimintaansa koulutusalojen välisten kulumäärien eron takia. Käytäntöä hyödyntämällä kalliit koulutusalat olisivat kannattamattomia, jolloin niihin liittyvää koulutusta ei kannattaisi tuottaa. Tällöin kannattaisi tarjota vain sellaisia koulutuksia, joissa koulutusta on halpaa järjestää ja se on helposti hallinnoitavissa sekä opiskelija- ja hakijamassa on iso. AMK2:n mukaan malliin

liittyy muutakin problematiikkaa. Esimerkiksi tekniikan alalla on haasteita koulutuksen vetovoiman ja koulutuksen läpäisyn kanssa. Lisäksi AMK2:ssa nähtiin, että menestyksestä palkitseminen mekaanisella allokaatiolla on turhaa siitä saatavan rajahyödyn takia.

Rahoitusmallia hyödynnetään enemmän tavoiteasetannassa ja tavoitteiden toteumaa seurataan jatkuvasti ja tarkasti rahoitusmittareilla. Rahoitusmalli on tuonut tuloksellisuustavoitteet näkyvämmiin esille ohjauksessa ja talouden suunnittelussa. Käytännössä kyseessä on oma osansa johtamisjärjestelmää, joka toteutetaan budjetoinnin rinnalla. Esimerkiksi AMK1:n kohdalla tuloksellisuustavoitteet ovat osa toimintasuunnitelmaa, joka laaditaan taloussuunnitelman kanssa yhteisenä kokonaisuutena. Tuloksellisuustavoitteet asetetaan koulutusohjelma- ja tiimitasolle asti ja ne koskevat pääasiassa painoarvoiltaan suurimpia rahoitusmallin mittareita. Toteutumia tarkastellaan suhteessa arvioihin ja ideoidaan keinoja säilyttää sekä parantaa mittareiden arvojen taso. AMK2:n käytännöt tuloksellisuustavoitteiden kanssa ovat poikkeuksellisia. AMK2:ssa tuloksellisuustavoitteet eivät ole erityisen paljon huomion kohteena budjetointiprosessissa. Rahoitusmallin ideologia on jalkautettu organisaation tasolle. Ihmiset siis tietävät rahoitusmallin kannalta kriittiset tekijät, joiden arvojen tulisi olla mahdollisimman korkeat vuoden lopuksi. Toiminnassa painotetaan prosessin mukaista toimintaa ja keskittymistä pääasialliseen tehtävään, jolloin mittareiden arvot asettuvat automaattisesti toiminnan mukaiselle tasolle.

Haastattelusta saatujen vastausten perusteella osa AMK:ista huomioi budjetoinnissaan profiloitumiseensa liittyvät strategiset tavoitteensa ja painoalavalintansa. AMK1, AMK3, AMK4 ja AMK6 toteuttavat tämän varaamalla erikseen rahaa budjetistaan tätä tarkoitusta varten. Strateginen osa rahoituksesta ja investointien rahoitus katsotaan tapauskohtaisesti. Lisäksi ne tukevat tavoitteiden toteuttamista saamallaan strategisella rahoituksella, joka on nimenomaisesti tarkoitettu sitä varten. AMK2 ottaa myös strategiaan, painoaloihin ja profiloitumiseen liittyvät valinnat erikseen huomioon budjetoinnissa. Se toteutetaan kuitenkin eräänlaisena tulosityksiköiden palkitsemiskeinoina. Osa saadusta perusrahoituksesta kohdistetaan tulossopimuksen tavoitteiden täyttymisen sekä painalojen ja strategioiden toteuttamisen perusteella. Tämä osa rahoituksesta siis tuloutetaan yksiköille tavoitteiden toteutumisen suhteessa. AMK5:stä haastatellut henkilöt kertoivat, että budjetoinnissa strategisia tavoitteita ei erityisemmin huomioida vaan strategioiden jalkauttaminen

tapahuu henkilöstösuunnittelun avulla. Resursseja suunnataan strategioita silmällä pitäen. Rekrytointeja ohjataan strategialähtöisesti, kun palkkabudjetista vapautuu tilaa. Näin ollen kyse on vapautuvien henkilöstövoimavarojen uudelleen allokoimisesta.

Yksi tutkittu AMK, AMK2, hyödynsi budjetissaan perinteistä Excel-tilukkolaskentaa ohjelman verkkoversion muodossa. Siellä tulosityksiköt laativat osabudjetit kustannuspai-koittain. Verkkopohjaisuuden avulla useista osabudjeteista jäsenyy lopulta budjetti koko AMK-tasolle. AMK4 ja AMK6 hyödyntävät Excel-tilukkolaskentaa budjetointiproses-sinsa alussa apulaskelmien ja osabudjettien muodostamisessa. Muut tutkitut AMK:t hyö-dyntävät budjetoinnissa ja mahdollisten ennusteiden laadinnassa talouden ohjaus- ja ra-portointijärjestelmiä. Niissä on tekninen rajapinta kirjanpitojärjestelmään, jolloin ohjel-maan pystyy tuomaan toteumalukuihin liittyvän datan kirjanpitojärjestelmästä. Tuloksien mukaan teknologian kehittyminen siis näkyy AMK:jen hyödyntämistä budjetointijärjes-telmistä.

Puolet tutkituista AMK:ista soveltavat perinteisen budjetin rinnalla modernimpaa mene-telmää. AMK3 hyödyntää taloutensa suunnittelussa rullaavaa ennustetta, joka kattaa seu-raavat neljä vuotta. AMK5 ja AMK6 käyttävät kolme kertaa vuodessa osavuosisraporttien yhteydessä päivitettäviä ennusteita, joissa ennustetaan vuoden lopun lukuja budjetoitujen lukujen rinnalla. Tämän lisäksi AMK6 laatii jo karkean tason budjetin seuraavan tilikau-den jälkeiselle kaudelle AMK-sektorille kehitetyn ennakointityökalun avulla. AMK2:lla on omanlaisensa tapa budjetoinnissa, mikä ei sinällään ole moderniksi budjetointimene-telmäksi laskettava tapa toimia. Se laatii vuosittain kaksi vuosibudjetti. Toinen budjetista on OKM:n raportointivaatimusten mukainen. Toinen on laadittu puolestaan AMK:n oman toiminnan suunnittelun ja johtamisen avuksi yksityiskohtaisemmin eriteltyinä. Tut-kimuksen pienimmästä AMK:sta, AMK1, kerrottiin, että heillä olisi kiinnostusta ottaa perinteisen budjetoinnin rinnalle rullaava budjetointi, mutta siihen ei ole riittäviä resurs-seja.

6.4. Suorituskyvyn mittaaminen

AMK-uudistuksen yhteydessä voimaan astuneen tuloksellisuuteen pohjautuvan rahoitusmallin on todettu muodostavan hyvän pohjan Balanced Scorecard lähestymistavan mukaisen suorituskykymittariston rakentamiselle (Kettunen 2015: 108). Tutkimusaineisto kuitenkin osoitti, että tutkituista ainoastaan toinen keskisuurista, AMK2, AMK:ista hyödyntää BSC:n mukaista lähestymistapaa suorituskyvyn mittaamiseen. AMK3 ja AMK6, eivät ole hyödyntänyt missään vaiheessa tasapainotettua tuloskorttia suorituskykynsä mittaamisessa. Loput kolme AMK:a, yksi keskisuuri ja kaksi pientä, ovat hyödyntäneet BSC:a useita vuosia sitten, mutta ovat luopuneet siitä. Kaikki BSC:sta luopuneet kokivat sen soveltumattomaksi AMK-toimintaan. AMK5:ssä sen monimutkaisuuden koettiin tehneen siitä vaikeasti hallittavan ja heikosti ohjaavan kokonaisuuden.

” Meillä oli BSC käytössä joskus vuosia sitten, mutta siitä luovuttiin. Se oli ehkä jotenkin liian semmoinen teennäinen. Minun mielestä ei toiminut tässä korkeakoulusektorilla.”. (AMK1/H7)

Kaikki AMK:t kuitenkin hyödyntävät seurannassaan suorituskykymittareita. Suurimman osan, lukuun ottamatta AMK2:ta, mielestä mittareissa ei ole nähtävissä BSC:n mukaisia näkökulmia. Suorituskyvyn mittaamisen pohjana ovat pääosin nykyisen rahoitusmallin mittarit. Osa mittareista on johdettu suoraan rahoitusmallista, mutta jotkut liittyvät epäsuorasti siihen. Lisäksi suoritusta seurataan perinteisesti talouden ja sen toteutumiseen liittyvillä tunnusluvuilla. Esimerkiksi AMK4 kertoi oman mittaristonsa perustuvan vain näihin mittareihin.

Mittareiden tarkkaa lukumäärää kaikki tutkittavat eivät halunneet kertoa. Haastatteluai-
neiston pohjalta voidaan todeta kuitenkin, että tutkituista AMK:ista isommat toimijat hyödyntävät suorituskykymittaristoa laajemmin. Isoilla AMK:jen mittaristossa mittareita oli niin runsaasti, että niitä ei lähdetty erikseen laskemaan haastattelutilanteessa. BSC:tä hyödyntävän keskisuuren AMK:n, AMK2:n, suorituskykymittariston muodostaa noin 30 mittaria. AMK2:n mittaristosta oli karsittu mittareita viime vuosina, koska mittariston hallintaa haluttiin yksinkertaistaa. BSC:ta luopuneiden toimijoiden, yhden keskisuuren ja

kahden pienen, haastatteluissa kävi ilmi, että mittareita oli vielä BSC:ssa noin 15–20 kappaletta, jonka jälkeen mittaristoa on yksinkertaistettu ja mittareita karsittu. Suorituskyvyn mittaamisen säännöllinen seuranta kuitenkin keskittyy kaikilla tutkituilla pienemmillä toimijoilla jopa alle 10 mittariin, joista kaikki liittyvät suoraan rahoitusmalliin.

Haastateltavat eivät halunneet tuoda tarkemmin esille rahoitusmalliin suoraan yhteydessä olevia suoritusmittareitaan. Ainoastaan AMK5 ja AMK6 kertoivat haastatteluissaan tarkemmin seuraavansa säännöllisesti 55 opintopisteen, suoritettujen AMK- ja YAMK-tutkintojen sekä avoimessa AMK:ssa suoritettujen opintopisteiden kertymistä. Lisäksi AMK6 kertoi seuraavansa säännöllisesti opiskelijapalautetta ja ulkoisen rahoituksen määrää. Tarkempi ulkoisen rahoituksen seuranta johtuu todennäköisesti siitä, että AMK6 toimii sellaisessa toimintaympäristössä, jossa on muita kilpailevia korkeakouluja, jonka kanssa pitää kilpailla ulkoisen rahoituksen saamisessa. Mainitut mittarit muodostavat valtaosan AMK:jen rahoituskriteereistä, joten todennäköisesti muidenkin säännöllinen seuranta keskittyy niihin. Muita mittareita tarkastellaan harvemmin.

Rahoitusmalli pitää sisällään mittareita, joiden arvon saa tietoon vain kerran vuodessa. Tällaisien mittareiden arvot ovat operatiiviselta merkitykseltään vähäisiä ja myös vaikeasti ennakoitavia, jolloin niiden seuraaminen suorituksen mittaamisessa on vähäistä. Esi-merkiksi työllisyystilastot tulevat vasta vuosien päästä. Koska mittareiden määrä ja mittareiden havainnoimat asiat jäisivät suppeaksi, suurin osa korkeakouluista on sisällyttänyt mittaristoonsa myös rahoitusmallin ulkopuolisia mittareita. Mittareista osa liittyy epäsuorasti rahoitusmallin mittareihin, mutta myös sellaisia mittareita löytyy, jotka eivät liity mittaristoon millään tavalla.

Näissä rahoitusmallin ulkopuolisissa mittareissa oli tutkittavien kesken suurta vaihtelua. Ainoa yhteneväinen vastaus koski työtyytyväisyyskyselyitä ja kehityskeskusteluita henkilöstön kanssa. Niitä hyödynsivät haastatteluaineiston perusteella AMK1, AMK4, AMK5 ja AMK6. Isot organisaatiot järjestävät kehityskeskusteluita ja työtyytyväisyyskyselyjä melko tavanomaisesti nykypäivän työelämässä, minkä takia voidaan olettaa kahden muunkin tutkitun AMK:n hyödyntävän niitä.

Muut vastaukset olivat toisistaan poikkeavia, eivätkä ne toistunut haastatteluissa. Monet mittareista voivat liittyä suorasti rahoitusmittareiden mukaisiin toiminta-alueisiin, mutta ne mittaavat eri asiaa kuin rahoitusmallin mittarit samasta alueesta. Esimerkiksi AMK1 hyödynsi TKI-toiminnan osa-alueella suorituskyvyn seurannassa saatuja asiakaspalautteita, TKI-hankkeiden määrää ja investointien määrää. AMK6 mittasi samaisen osa-alueen suorituskykyä suoritettujen TKI-opintopisteiden määrällä. AMK5 nosti esille koulutuksen osa-alueeseen liittyviä mittareitaan, jotka mittaavat perustutkinnoissa ja ylemmässä AMK:issa keskeyttäneiden määrää sekä keskeyttämisastetta. AMK3 puolestaan seuraa ja vertailee suorituskykyään suhteessa koko AMK-sektoriin kehittämänsä ennakoitityökalun avulla. On todennäköistä, että rahoitusmalliin sisällyttämättömistä mittareista ei haluttu kertoa tarkemmin. Täysin poikkeavista mittareista huolimatta, on erittäin todennäköistä, että todellisuudessa AMK:illa on seurannassaan samanlaisia rahoitusmalliin sisällyttämättömiä mittareita. Balanced Scorecardia hyödyntävä AMK2 ei antanut konkreettisia esimerkkejä rahoitusmallin ulkopuolisista mittareista. Haastattelussa ilmeni, että AMK2 mittaa suorituskykyään hyödyntämällä useaa ei-rahoitusmalliin kuuluvaa mittaria, jotka koskevat sen projekteja, kansainvälisyyttä, liikkuvuutta, palveluliiketoimintaa ja koulutusvientä.

AMK-uudistuksessa painotettu profiloituminen sekä siihen liittyvät painoalavalinnat ja strategiset valinnat eivät sen sijaan näy suoritusmittareissa vastausten perusteella. Ainoastaan AMK2 kertoi mittaavansa profiloitumista seuraamalla TKI:n volyymia ja henkilötöymäärää painoaloittain. Tällä hetkellä painoalavalintojen ja strategisten tavoitteiden edistymisen seuranta nojautuu pääosin sanallisiin eksakteihin tavoitteisiin ja toimenpiteisiin sekä niiden sanalliseen raportointiin. AMK5:n haastattelussa ilmeni, että painoalavalinnoista ja strategiasta muodostetut sanalliset tavoitteet ja toimenpiteet muodostavat suoritusmittaristoa laajemman kokonaisuuden, joka on AMK5:n haastateltujen mielestä johtamisjärjestelmän ja muutosjohtamisen kannalta olennaisempi kokonaisuus. AMK5:stä haastateltu henkilö havainnoi prosessia seuraavasti:

”Otetaan esimerkiksi eksakti tavoite. 20 prosenttia koulutuksesta on kansainvälistä, niin siellä saattaa olla toimenpiteenä että, avataan siellä ja siellä toimintayksikössä englanninkielinen koulutusohjelma, tai englanninkielinen

koulutusohjelma alkaa syksyllä 2018. Siellä on tavoite ja sitten se on kyllä/ei -tyyppisesti raportointi.” (AMK5/H4)

Tavoitteen seurannassa tutkitaan määrällisiä lukuja, kuten edellä esitettyssä tapauksessa 20 prosentin osuutta, mutta tällaisen mittarin ei niinkään koeta indikoivan varsinaista suorituskykyä. AMK:jen suorituskykyä mittaavissa mittareissa ei siis näy profiloitumisen tavoitteet tällä hetkellä, mutta se on harkinnassa. Esimerkiksi AMK6 kertoi osa-alueen olevan vahvasti kehittämisen alla, mutta haasteena on saada mittareita todentamaan entistä paremmin AMK:n strategiaa, painoaloja, indikaattoreita ja vaikuttavuutta. Toisaalta profiloitumisen tavoitteet voivat konkretisoitua ainoastaan hankkeissa ja hankevalmisteluissa, kuten AMK3:lla ja AMK4:llä. Painalojen mukaisilla tai niihin kytköksissä olevilla hankkeilla suuremmat painoarvot.

Suorituskyvyn mittaaminen toteutetaan AMK:issa pääosin ns. moniportaisien mittaristojen avulla. Päätasolla organisaatio on määritellyt mittarit, joiden mukaisia lukuja seurataan koko AMK:jen tasolla. Tämän jälkeen seurannan taso kohdistuu toimintoihin. Seuraavilla tasoilla olevat mittaavat spesifimmin tulosityksiköittäin. Tällöin mittausta harjoitetaan osaamisalueittain eli koulutusaloittain. Viimeisillä tasoilla suorituskykyä seurataan osaamisalueihin sisältyvien tiimien tai koulutusohjelmien tasolla. Suorituskykyä mitataan siis laskentakohteittain. Koulutusohjelmissä ja tiimeissä saattaa olla muodostettu omia suorituskyvyn seurantamenetelmiä. Esimerkiksi AMK5:ssa tiedettiin sanoa joidenkin tiimien seuraavan sitä, kuinka paljon tiimeissä tuotetaan keskimäärin opintopisteitä. Myös AMK4:stä kerrottiin osastojen tai tiimien saattavan muodostaneen tarkempia tasoja mittaamisessaan. Esimerkiksi opintojaksotasolla mittaaminen voi olla tarkoituksenmukaista tiimeissä tai yksittäisessä osastossa, mutta johdon tasolla siihen ei kiinnitetä huomiota.

Suurempia eroja tutkittujen välillä ei havaittu. Erot liittyvät pitkälti määritettyihin tulosityksiköiden tasoon. Esimerkiksi AMK1 koulutusala muodostaa oman tiiminsä, kun taas AMK5:ssä koulutusala pitää sisällään koulutusohjelmia, joiden sisällä on erikseen muodostetut tiimit. Erot liittyvät myös seurannassa painotettaviin kriteereihin. Esimerkiksi AMK4:n organisaation alemmilla tasoilla, toiminnoissa ja koulutusyksiköissä, tietyillä rahoituskriteereillä on suurempi painoarvo ja joillakin toisilla vastaavasti pienempi. Yksi

poikkeus suorituskyvyn mittaamisen seurannassa kuitenkin löytyy, sillä AMK6 tarkastelee suorituskyyä ainoastaan organisaatiotasolla. Tulosityksiköille määritellään sisäisessä tavoitesopimusprosessissa yksikkökohtaiset määrälliset tavoitteet. Tavoitteiden toteutumisen seuranta jää tulosityksikön vastuulle, mutta siitä kuitenkin raportoidaan eteenpäin tietyin väliajoin. Tällöin mielenkiinnon kohteena on se, onko määrälliset tavoitteet saavutettavissa tai saavutettuja, eikä suoritustittareiden tarkat luvut.

Suorituskyyä ei mitata yleisesti henkilötasolla. Muutama poikkeus kuitenkin löytyy. AMK3:lla on käytössään tuloksellisuusmittaristo, jota seurataan henkilötasolla ainoastaan johdon tulospalkkauksen takia. AMK2 ja AMK6 mittaavat henkilöstön suorituskyyä palveluliiketoiminta-alueen kohdalla. Tämän lisäksi AMK2 mittaa henkilöstön koulutuspäivien lukumäärää. AMK4 puolestaan hyödyntää suorituskyyyn mittaamista seuratakseen oppimisanalytiikkaa, jolloin seuranta ylettyy yksittäisiin opintojaksoihin henkilötasolla. Lisäksi AMK1:llä, AMK4:llä ja AMK5:llä henkilötason mittaamista ilmenee mittareissa henkilöstön hyvinvoinnin seurannan muodossa.

6.5. Raportointi

Haastattelusta saatujen vastausten perusteella AMK:jen sisäisille sidosryhmille kohdistuvat raportit ovat ydinsisällöiltään samanlaisia. Niissä raportoidaan yhtiön taloudesta tuloslaskelman ja taseen muodossa. Raportit sisältävät toteutuneiden lukujen vertailua budjetoituihin lukuihin. Lisäksi raportoinnissa nostetaan esille TKI-toiminnan lukuja, rahoitusmallin mittareiden arvoja ja niiden kehittymistä sekä strategisten tavoitteiden toteutumista ja edistymistä. Tulosityksiköille asetettujen tuloksellisuustavoitteiden myötä etenkin rahoitusmittareita koskevasta raportoinnista on tehty läpinäkyvää, jolloin tieto on saatavilla säännöllisesti myös henkilöstölle. Raporteilla esitetään tietoa siis tulosityksikötasolle asti.

Erot raportoinnissa sisäisille sidosryhmille liittyvät raportointiaikaväliin ja -tapoihin. Digitalisaation myötä on alettu siirtymään varsinaisesta kuukausiraportoinnista reaaliaikaiseen raportointiin raportointijärjestelmien, kuten Microsoft Power BI:n avulla.

Raportointijärjestelmien myötä vastuu raporttien seurannasta kuuluu informaation käyttäjälle. Monet AMK:t kuitenkin laativat vielä erikseen kuukausiraportoinnin varsinkin AMK:n hallitusta ja johtoryhmää varten.

AMK1 on AMK:ista se, jonka raportointi toimii perinteisellä tavalla. Se julkaisee talouden ja rahoitusmittareiden arvojen raportit kuukausittain hallitukselle, johtoryhmälle ja henkilökunnalle. AMK3 ja AMK4 hyödyntävät vielä kuukausittaista raportointiaan osittain perinteisellä tavalla. AMK3 raportoi kuukausittain talouteen, strategiaan ja rahoitusmittareihin liittyvät raportit yhtiön hallitukselle. AMK4 toimittaa kuukausiraportoinnin perinteisesti hallituksen lisäksi johtoryhmälle ja tulosalueiden koulutus- ja TKI-johtajille. Lisäksi tulosityksiköt saavat kuukausittaisin raportit webraportointiohjelmasta. AMK3 ja AMK4 hyödyntävät toiminnassaan myös reaaliaikaista raportointia, mutta AMK4:ssä reaaliaikainen raportointi on vain nähtävissä johto- ja päällikkötasolle, kun AMK3:ssa se on saatavilla kaikille koko organisaatiotasolla.

AMK5:n ja AMK6:n raportointikäytännöt ovat keskenään samanlaiset. Niillä kummallakaan ei ole erillistä kuukausiraportointia, vaan talouteen ja rahoitusmittareihin liittyvät tiedot päivitetään kuukausittain raportointijärjestelmään, jossa ne ovat johdon ja tulosvastuullisten päälliköiden nähtävillä. Vastuu raporttien seuraamisesta on informaation käyttäjällä itsellään. Lisäksi tuloksellisuustavoitteeseen liittyvien rahoitusmittareiden arvot ovat erikseen koko ajan saatavilla henkilöstön tasolle asti. Mittaritulokset päivittyvät reaaliajassa, mikäli tieto on saatavissa säännöllisesti.

AMK5 ja AMK6 laativat erikseen säännöllisen johtoryhmä- ja hallitusraportin neljännesvuosittain siten, että osavuosisraportti laaditaan kolme kertaa vuodessa ja tilinpäätös kerran vuodessa. Raportit pitävät sisällään tuloslaskelman, taseen, tunnuslukujen, henkilöstöön liittyviä lukuja ja budjettivertailua. AMK5:n johtoryhmä- ja hallitusraportti sisältää myös toimintakertomuksen tyyllisen tiivistelmän neljänneksestä. AMK6 esittää raportin yhteydessä puolestaan maksuvalmiusennusteen. Lisäksi AMK6:n johdon raportointiin kuuluu päättyneen tilikauden tuloksien, vuosikatsauksen sekä strategisten ja toiminnallisten mittareiden arvojen raportointi koko vuodelta kerran vuodessa. Vuosikatsaus toimitetaan kerran vuodessa myös päälliköille ja tulosityksiköille.

AMK2 toimii muihin nähden hyvin eri tavalla painottaen raportoinnissaan raporttien informaation käyttäjien omatoimisuutta raporttien seurannassa. Lukuja ja raportteja julkaistaan online-pohjaisen raportointijärjestelmän kautta. Osa raporttien mukaisesta luvusta päivittyy reaaliaikaisesti esimerkiksi ostolaskukierron kautta tulevat tiedot. Raportit ovat kuitenkin valmiita vasta, kun kirjanpitokuukausi on saatu valmiiksi. Johtoryhmä tarkastelee työssään säännöllisesti raportteja, mutta informaatio on läpinäkyvästi kaikkien saatavilla.

Hallitus- ja johtoryhmä ohjaavat toimintaa asettamalla tulosyksiköille rahoitusmittareiden arvoihin, toimintaan ja strategiaan liittyviä tuloksellisuustavoitteita. Tuloksellisuuden raportoinnissa ilmeneviin poikkeamiin reagoidaan hieman eri tavoin. Jokainen AMK painottaa toiminnassaan yksikön omaa tulosvastuuta, jolloin edellytyksenä on tulosyksiköiden omatoiminen seuranta, toimenpiteiden suunnittelu ja poikkeamiin reagointi. Tästä huolimatta johtoryhmä osallistuu tietyissä tilanteissa poikkeamien syiden selvittämiseen ja parannuskeinojen ideointiin.

Tutkittavien AMK:jen raportoinnilla on keskeinen osa strategisten tavoitteiden ja profiloitumisen painopisteiden suunnittelussa, toteuttamisessa ja seurannassa. Tutkittujen AMK:jen strategiaan tavoitteisiin ja painoaloihin liittyvässä raportoinnissa toistuu samankaltainen prosessi. Määritellyistä visiosta ja strategiasta on johdettu konkreettisia sanallisia tavoitteita ja toimenpiteitä. Raporttiin kirjataan strategiset tavoitteet, mittaritavoitteet ja -tulokset sekä tehtävälista toimenpiteistä. Toimenpiteille määritetään vastuuhenkilö ja aikataulu. Mutta esimerkiksi AMK2:n prosessi on kuitenkin hieman poikkeava. He toteuttavat strategiaansa ja painoalavalintojaan suuntaamalla esimerkiksi hankkeitaan ja TKI-työtään strategisia valintoja ja painoalojaan tukeviin tehtäviin. Raportoinnissa seurataan tiettyjen seurannassa olevien asioiden jakautumista näille strategian mukaisille toimille ja painoaloille.

AMK5:n mukaan profiloitumisen, strategisten tavoitteiden ja painoalavalintojen mukaisen raportoinnin on koettu havainnollistavan hyvin nykytilaa koko AMK:n ja jopa yksittäisten asioiden tasolla. He ovat tehneet strategiaan ja painoalavalintoihin liittyvästä

raportoinnista läpinäkyvää asettamalla sen kaikkien nähtävälle. Tällöin myös henkilökunnan on koettu olevan sitoutuneempia ja motivoituneempia organisaation tavoitteiden saavuttamiseen. Raportoinnissa käytetyissä työkaluissa on eroja. Haastateltujen suojan turvaamiseksi työkaluja ei pystytä yhdistämään AMK:ittain. Raportointia toteutetaan kuitenkin toimenpideseurantajärjestelmillä, yritysarkkitehtuuriohjelmistoilla, online-pohjaisilla lomakkeilla tai vaihtoehtoisesti perinteisellä Excel-raportoinnilla. Seuranta ei ole niin säännöllistä, että sitä tapahtuisi esimerkiksi kuukausittain. Esimerkiksi AMK5 kertoi seuraavansa strategiaan ja painoaloihin liittyviä tavoitteitaan puolivuositain. Haastateltavat eivät laskeneet sen kuuluvan säännöllisen johdon raportoinnin piiriin.

AMK:jen omistajaraportointi määrittynyt kaupunkikonsernien konserniohjeistuksien mukaan. Nämä konserniohjeistukset ovat laajuudeltaan sellaisia, että haastatteluissa ei käsitelty näitä tarkemmin, eivätkä ne olisi tuoneet työn lopputuloksen kannalta sen merkittävimpiä havaintoja esille. Omistajaraportoinnin sisällöstä nousi esille samoja asioita. Omistajaraportointi keskittyy raportoimaan yhtiön talouslukuista ja toiminnassa esille nousseista riskeistä sekä omistajaohjauskeskusteluiden tavoitteenasetantaprosessissa asetettujen taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden etenemisestä ja toteutumisesta. Tavoitteet ovat määrällisiä ja sanallisia. Jotkin tavoitteet liittyvät AMK:jen rahoitusmallin mukaisiin mittareihin. Tutkittujen AMK:jen väliset erot omistajaraportoinnissa koskivat raportointiväliä. AMK1, AMK4 ja AMK6 toteuttavat omistajaraportoinnin kerran vuodessa. AMK2 ja AMK3 raportoivat toiminnastaan omistajatahoilleen kolmannesvuositain. Kaikista tiheinten omistajaraportointia tekee AMK5, joka raportoi toiminnastaan neljännesvuositain.

Tuloksien mukaan AMK-uudistus on näkynyt etenkin kasvavana raportointivastuuna OKM:n suuntaan. Raportointivastuu ministeriölle aiheuttaa AMK:ille poikkeuksellisen raportointitarpeen:

”Taloudellisesta toiminnasta raportoidaan OKM:lle useita eri tapoja pitkin. Esimerkiksi juuri taloudesta, niin heille pitää raportoida ohjauksenaloittain ja koulutusalat muutamassa nipussa tarkkuudella olevaa myös taloustietoa, eli tavallaan se on semmoista, mitä tavallinen yritys ei kohtaa koskaan.” (H5)

Koska kaikki tutkituista AMK:ista kuuluvat OKM:n hallinnon alaan, raportointikäytännössä ei siltä osin ole eroja. Muiden ulkoisten sidosryhmien edellyttämä raportointi on tapauskohtaista. AMK:jen tavanomaisia muita sidosryhmiä ovat pankit, hankkeiden ja projektien rahoittajat, Tilastokeskus, Suomen Akatemia, Verohallinto ja media. Ulkoisille sidosryhmille raportoitavat tiedot ovat esitetty oheisessa taulukossa (Taulukko 6).

Taulukko 6. Ulkoisten sidosryhmien edellyttämät raportit.

Opetus- ja kulttuuriministeriö
Vuosittain opetushallinnon tilastopalvelu Vipunen-tietokantaan.
- Talouden raportointi.
- Tuloslaskelma, toimintokohtainen tuloslaskelma, tase ja tunnusluvut (nettotulos-%, omavaraisuusaste, quick ratio ja henkilöstömäärä).
- Kustannustiedot ja -seurannat.
- Ohjauksen aloittain, koulutusaloittain ja toiminnoittain (koulutus-, TKI- ja muu yhteiskunnallinen toiminta sekä liiketoiminta).
- Opetukseen ja rahoitusmalliin liittyvät mittarit.
- Indikaattorien ja strategisten tavoitteiden toteutumisen raportointi.
- Neljännesvuotisen sopimuskauden puolivälissä ja lopussa.
- Muut OKM:n vaatimat tiedot.
Pankit
- Taloudelliset raportit (tilinpäätös) ja vuosikertomus tarvittaessa.
Hankkeiden ja projektien rahoittajat
- Hankeraportointi maksatuksia varten edellytysten mukaisesti.
- Muut rahoittajien vaatimusten mukaiset tiedot.
Tilastot (Tilastokeskus ja Suomen Akatemia)
- Tilastoihin tarvittavia tietoja (AMK-vertailu).
- Esimerkiksi koulutukseen liittyvät tunnusluvut, tietohallinnon kustannukset tai toiminnallisia vertailutietoja.
Verohallinto
- Veroilmoitukset ja oma-aloitteisten verojen ilmoittaminen.
Media
- Tiettyjä tiedonantoja AMK:n toiminnasta ja taloudesta.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tässä luvussa kerrotaan tutkielman tutkimustuloksista ja aineistoista esille nousseita johtopäätöksiä aiheesta. Tutkimustuloksia tarkastellaan tutkimuksen alussa esitettyihin tutkimuskysymyksiin nähden. Tämän jälkeen kerrotaan tutkielman rajoitteista. Lopuksi annetaan tämän tutkielman tekemisen yhteydessä mieleen nousseita ehdotuksia jatkotutkimuksille.

7.1. Johtopäätökset

Tämän tutkielman tarkoituksena oli selvittää, minkälaisia käytäntöjä harkinnanvaraisesti tutkimukseen valitut kuntaenemmistöisten osakeyhtiöiden ylläpitämät suomalaiset AMK:t hyödyntävät johdon laskentatoimen toiminnoissaan. Tutkielmassa tutkittiin, miten tutkitut AMK:t ovat järjestäneet johdon laskentatoimen menetelmänsä, ja onko AMK:jen koolla tai AMK-uudistuksen mukaan tuomilla muutoksilla ja uudella rahoitusmallilla ollut vaikutusta käytäntöihin sekä sitä, miten profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja painoalavalinnat näkyvät johdon laskentatoimen menetelmissä.

Johdon laskentatoimen toimintojen *organisoinnin* kohdalla tutkimustulokset osoittivat tutkittujen AMK:jen pääsääntöisesti keskittäneen toimintojaan yhteen yksikköön ja sen alaiseen tiimiin. Tutkimuksen suuret AMK:t ovat kuitenkin jakaneet tehtäviä eri yksiköiden tai osastojen kesken. Tämä havainto on ristiriidassa Chenhallin (2003: 148–149) tutkimukseen nähden, minkä mukaan suuret toimijat pystyvät toteuttamaan työnjakonsa pilkkomalla toimintoja pienemmiksi osiksi ja keskittämällä osaamista tiettyihin osiin erikoistuneisiin yksiköihin. Tämä johtuu todennäköisesti siitä, että käsiteltävän datan määrä ja taloudellisen informaation tuottamisen tarve ovat kasvaneet. OKM:n tiukentuneet raportointivaatimukset, valtionrahoituksen vähentyminen, rahoituspohjan monipuolistuminen ja tuloksellisuuteen perustuva rahoitusmalli kuormittavat johdon laskentatoimen toimintoja aiempaa enemmän. Osa AMK:ista on mahdollisesti jakanut työtehtäviä, jotka joku muu kuin taloushallinnon osaajat pystyvät tekemään, muille yksiköille tai tiimeille kuormituksen helpottamiseksi.

Osa tutkituista AMK:ista on ulkoistanut osan laskentatoimen toiminnoistaan. Ulkoistaminen on koskenut lähinnä ulkoisen laskentatoimen tehtäviä, kuten kirjanpitoa, osto- ja myyntireskontrien hoitamista sekä palkanlaskentaa. Toimintojensa ulkoistamista ovat tehneet tutkimuksen molemmat suuret, yksi keskisuurista ja yksi pienistä AMK:ista. Laskentatoimen toimintonsa itse tekevät AMK:t ovat nähneet kustannustehokkaammaksi ratkaisuksi tuottaa palvelut itse. Kokonaisuudessaan laskentatoimen tehtävien ulkoistamisaste on kohtalaisen vähäinen, mikä johtuu todennäköisesti AMK:jen laskentatoimen erityispiirteistä, jotka aiheutuvat esimerkiksi OKM:n raportointivaatimuksista. Toimintojen keskittämistä ja ulkoistamista oli toteutettu jo ennen uudistusta.

Tutkittujen AMK:jen taloushallinnon tiimeissä tavanomaisiin taloushallinnon työtehtäviin keskittyneiden työntekijöiden määrät olivat kohtalaisen samat organisaation koosta ja ulkoistamisasteesta riippumatta. Työtehtävät ovat samanlaisia ja ne vaativat vähimmilläänkin tietyn verran resursseja, vaikka volyymit ovat eri tasolla. Hanke- ja projektitoiminnan taloushallinnon vastuualueelle keskittyvien työntekijöiden määrissä oli puolestaan huomionarvoisia eroja. Tutkimuksen yhdellä pienellä ja yhdellä keskisuurella AMK:lla enemmän tämän vastualueen työntekijöitä kuin muilla. Eroihin AMK:jen välillä voi vaikuttaa sen toimintaympäristö. Toiset joutuvat kilpailemaan TKI-hankkeista ja projekteista enemmän kuin toiset, kun samassa toimintaympäristössä hankkeista on kilpailemassa kilpailevat korkeakoulut ja yksityisyrietykset. Lisäksi taustalla ovat todennäköisesti profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja painoalavalinnat. Joidenkin kohdalla niitä on toteutettu hanke- ja projektitoiminnan kautta. On myös tärkeää huomioida, että kaikissa AMK:issa harjoitetaan varmasti myös työnkiertoa jollain tasolla.

AMK:t harjoittavat aiempaa enemmän hanke- ja projektitoimintaa sekä liiketoimintaa, koska ulkopuolisen rahoituksen tarve on ollut kasvava valtionrahoituksen vähentyessä. AMK:ja on myös ohjattu uudistuksilla ja muutoksilla tähän suuntaan. Kasvava raportointivastuu OKM:lle, lisääntynyt hanke- ja projektitoiminta sekä liiketoiminta vaativat haastatteluiden perusteella aiempaa enemmän AMK:jen johdon laskentatoimen toiminnoilta. Kustannuslaskenta ja hinnoittelu ovat nousseet hyvin keskeiseen rooliin uudistuksien jälkeen. Uudistuksien jälkeen useiden AMK:jen taloustiimeissä on myös eriytetty

taloushallinnon sekä hanke- ja projektitoiminnan taloushallinnon tehtävät eri henkilöiden tehtäväksi. Hanke- ja projektitoiminnalla sekä liiketoiminnalla toimeenpannaan profiloitumiseen liittyviä strategisia tavoitteita ja painoalavalintoja, jolloin niidenkin voidaan nähdä vaikuttaneen johdon laskentatoimen työtehtävien organisointiin.

Kustannuslaskennan osalta tulokset osoittivat, että AMK:jen kustannuslaskennan menetelmänä hyödynnetään lisäyslaskentaa. Laskentaa tehdään toiminnoittain. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta toimintolaskentaa vaan kustannuslaskentaa OKM:n kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskevassa määräyksessä määrittelemien perustoimintojen (koulutus-, tki- ja liiketoiminta sekä muu yhteiskunnallinen toiminta) kaltaisella jaottelulla. AMK:jen kustannuslaskentaa ohjataan tämän laskentamenettelyä koskevan määräyksen avulla. Varsinaista toimintolaskentaa ei harjoiteta. Esteenä toimintolaskennan käyttöönottamiselle ovat ajan ja resurssien puute. Syy on sama kuin se, mihin Cropper ja Cook (2010: 65) päätyivät tutkimuksensa johtopäätöksissään tutkiessaan toimintolaskennan käyttöönottoa isobritannialaisissa yliopistoissa.

Hallinnosta, tiloista ja tukipalveluista aiheutuvien kustannusten kohdentaminen tapahtuu vyörytyksillä. Vyörytyksissä hyödynnetään omia määräystä tarkempia vyörytysperusteita, jonka valinta riippuu kohdistettavasta kulusta. Yleisesti tutkitut AMK:t käyttivät vyörytysperusteina henkilöstökuluja, opiskelija- ja henkilöstömääriä sekä toimitilojen neliömääriä. Laskentamenettelyä koskeva määräys sallii tämän, koska jaon pitää olla minimissään tulosalueen tai perustoiminnon henkilötyövuosien tai palkkojen suhteessa (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016 a: 7). Sisäistä veloitusta ei hyödynnetä, vaikka käytäntöä on esimerkiksi suositeltu toiselle korkeakoulusektorille (ks. Meklin & Kallio 2005: 33).

Henkilöstökulut muodostavat valtaosan AMK:jen kulurakenteesta, minkä takia ne on taroituksenmukaista kohdentaa päätulosyksiköille ja sen sisällä oleville laskentakohteille. Opetustoiminnan kohdalla opetushenkilöiden palkat jaetaan pääosin työaikasunnitelmien perusteella. Yksi tutkimuksen suurista AMK:ista jakaa palkat kuitenkin täysin työajanseurannan mukaan. Hankkeille- ja projekteille kohdistuvan työn palkkojen jaetaan hanke- ja projektiokohtaisesti. Tämän työn osuutta seurataan jokaisessa tutkitussa AMK:ssa työajanseurantajärjestelmän avulla.

Tutkittujen AMK:jen toimintatapa hanke- ja projektitoiminnan kustannuslaskennassa on sama, mikä johtuu ennen kaikkea kokonaiskustannusten laskentamenettelystä, mutta myös hankkeiden ja projektien rahoittajien raportointivaatimuksista. Hanketoiminnassa hyödynnetään kokonaiskustannusten laskentamenettelyssä esitettyjä henkilö-, sivukulu- ja yleiskustannuskertoimia. Nämä kertoimet lasketaan kerran vuodessa. Hanketoiminnan vyörytyksiä tehdään myös kesken tilikauden. Hankkeiden ja projektien kustannuslaskenta toteutetaan hanke- ja projektikohtaisesti niille määritettyjen tunnisteiden avulla. Tämä on luonnollista, koska AMK:jen on raportoitava kustannustiedot hankkeesta tai projektista maksatusta varten niiden rahoittajille. Tarkoituksena on kohdistaa kaikki välittömät menot suoraan hankkeille ja projekteille käyttämällä vyörytyksiä sekä henkilösi- vukulu- ja yleiskustannuskertoimia. AMK:t ovat kuitenkin epävarmoja hanke-, projekti- ja liiketoiminnan kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille käytetyistä vyörytysperiaatteista, kun osa kustannuksista aiheutuu jo AMK-toiminnan harjoittamisesta. Epävarmuudesta huolimatta lähes kaikki tutkitut toimijat uskovat, että koulutuksen ja TKI-toiminnan perusrahoituksella rahoitettavia TKI- ja liiketoiminnan piilokustannuksia ei ole.

Tutkittujen AMK:jen koolla on vaikutusta kustannuslaskennan tasoon ja seurantaan. Suuret ja keskisuuret AMK:t laskevat ja tarkastelevat kustannuksia laskentakohteittain säännöllisesti kuukausittain. Tutkimuksen pienet AMK:t toteutettavat kustannuslaskentaansa kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskevan määräyksen ja raportointivaatimusten mukaisesti vain kerran vuodessa tilinpäätösvaiheessa. Pienemmille AMK:ille itselleen riittää toiminnanohjaukseensa budjettiseuranta, jossa tarkastellaan toteutuneita lukuja suhteessa budjetoituihin. Kustannuslaskentaa tehdään siis ainoastaan OKM:tä varten. OKM:n vaatimus kuitenkin ymmärretään tiedonkeruun kannalta tärkeäksi. Molemmat suurista ja keskisuurista AMK:ista hyödyntävät kustannuslaskentaa laajemmin ohjauksessaan. Kokonaiskustannuslaskentamalli muodostaa vain pohjan kustannuslaskennalle ja siitä on muokattu sellainen malli, josta päästään porautumaan organisaation alemman tason kustannustietoihin.

Kustannuslaskentaa toteutetaan neljälle eri tasolla, joista viimeinen on yksittäisten suoritteiden taso. Tosin tutkimuksen pienimmällä AMK:lla kustannuslaskenta on

kolmiportaista, koska yksittäisten suoritteiden kustannuksia ei lasketa. Kustannusseuran tasot kuitenkin vaihtelevat. Suurimmassa AMK:ssa suoritteiden kustannustietojen seuranta on säännöllistä, mutta sitä tehdään vain alemmilla organisaatiotasolla. Muiden säännöllinen seuranta ylettyy tarkimmillaan koulutusohjelmatasolle. Pienemmät AMK:t eivät tutkimustuloksien mukaan ole erityisen innokkaita seuraamaan kustannuksia suori- tekohtaisesti. Toinen pienistä AMK:ista ei ulottaisi kustannuslaskentaa tuloyksiköistä alemmalle tasolle, ellei OKM:n raportointivaatimukset tätä vaatisi.

Tulokset osoittivat, että kustannuslaskennan roolista on tullut entistä merkittävämpi muuttuvassa korkeakoulukentässä. Rahoituksen vähentyminen on ohjannut AMK:ja tarkastelemaan kustannuksiaan tarkemmin, koska tehokkuus on noussut keskeiseen asemaan ja menosäästöjä on ollut pakko tehdä. Lisäksi kokonaiskustannusten laskentam- nettelyä koskevalla määräyksellä on vaikutusta kustannuslaskennan roolin korostumi- seen. Uudistus ja sen mukanaan tuomat muutokset ovat ohjanneet AMK:ja kehittämään kustannuslaskentaansa.

Kustannuslaskennan tärkeimmäksi käyttökohteeksi yleisen talouden seurannan ja rapor- toinnin ohella koetaan ulkoisen rahoituksen projektit ja hinnoittelu. Tämä on seurasta siitä, kun AMK:t ovat aktivoituneet harjoittamaan hanke- ja projektitoimintaa sekä liike- toimintaa yhä enemmän. Tähän uudistukset tähtäsivätkin. Tällä tavoin ne ovat pystyneet monipuolistamaan rahoituspohjaansa hankkeiden, projektien ja liiketoiminnan kautta saamallaan ulkopuolisella rahoituksella. Lisääntynyt palveluliike- ja projektitoiminta on nostanut kustannuslaskennan tarvetta niiden hinnoittelupäätösten takia. Hanke- ja projek- titoiminnan kustannustietojen koostaminen on erityisen tärkeää hankkeiden ja projektien maksatushakemuksien tekemistä varten, jotta saadaan rahoitusta niiden aiheuttamista ku- luista niin paljon kuin mahdollista. Profiloitumiseen liittyvät strategiset tavoitteet ja pai- noalavalinnat vaikuttavat kustannuslaskennassa vain välillisesti. Osa AMK:ista toteuttaa strategisia linjauksiaan ja painoalojaan hanke- ja projektitoiminnan avulla.

Tutkimustulokset osoittivat tutkittujen AMK:jen *budjetoinnin* perustuvan kiinteisiin vuo- sibudjetteihin. Tämä on Wildavskyn (1978: 501–502) mukaan tyypillistä julkiseen sek- toriin liittyvissä organisaatioissa. Budjetit ovat tärkeitä välineitä AMK:jen talouden

seurantaan ja ohjaamiseen. Budjetoinnilla on siis keskeinen asema korkeakouluympäristössä, kuten Lepori ym. (2012: 59; 75) olivat havainneet. Leporin ym. (2012: 59; 75) resurssiriippuvuuden teoria koskee erityisesti korkeakouluorganisaatioita, koska niiden toimintaa ohjaa niukka määrä resursseja.

Budjetointiprosessissa ei havaittu merkittäviä eroja AMK:jen, mitkä voisivat selittyä tutkittavien kokoeroilla. Budjetointivalta kuuluu AMK:ille itselleen. Tulosityksikkö laatii oman budjettinsa osabudjettina yleensä tulosalueen johtajalle. Sitä ennen tulosityksikölle on saatettu antaa raamit budjetille ja määrittää valmiiksi tulosityksikön osuus palkoista ja toimitiloista. Osastot, tulosalueet ja tulosityksiköt saavat päättää hyvin vapaasti sisäisestä rahoituksen jaostaan niille määriteltyjen budjettiraamien ja toimintavapauden rajoissa. Palkkojen ja toimitilakulujen kohdistamisen jälkeen liikkumavaraa ei kuitenkaan juuri ole. Ne saavat myös hankkia vapaasti ulkoista rahoitusta harjoittamalla maksullista liiketoimintaa ja TKI-toimintaa. Tämän avulla yksiköt pystyvät kerryttämään tuloja ja saamaan lisää rahaa käytettäväksi omaan yksikköön. Lopulta budjetit koostetaan yhdeksi kokonaisuudeksi, jonka hyväksymisestä päättää hallitus. Budjetin toteutumista seurataan kaikissa tutkituissa AMK:issa käytännössä kuukausittain, vaikka muutamat toimijat laativat virallisen raportin neljänneksittäin. Nykyiset järjestelmät ovat mahdollistaneet reaaliaikaisen seurannan. Raporttien lukeminen jätetään siis tietoa tarvitsevien vastuulle. Vastuu budjettiseurannasta tarkemmalla tasolla, kuten tulosityksikkö- tai tiimitasolla on siirretty tulosityksiköiden tai tiimi omille johtajille ja päälliköille. Isoimmilla AMK:illa enemmän delegoitu vastuuta organisaation alemmille tasoille.

Tulokset osoittivat, että rahoitusmallia ei käytetä yleisesti budjetoinnissa ja resurssien allokoinnissa. Toisin sanoen yksiköt eivät saa itselleen rahoitusta omien rahoitusmittarilukujensa perusteella. Rahoitusmallin käyttäminen sisäiseen rahanjakoon koetaan johtavan tilanteeseen, jossa kannattavia aloja ei kannattaisi edes pitää koulutusvalikoimassa. Rahoitus kohdistuisi silloin aloille, jossa opiskelija- ja hakijamassa on suuri sekä koulutus on halpaa ja helposti hallinnoitavaa. Sen sijaan rahoitusmalli on vaikuttanut tuloksellisuustavoitteisiin. Oikeastaan koko tavoitteenasetantaprosessin pohjana on rahoitusmittausten luvut, joille annetaan tavoitearvot. Tuloksellisuutta analysoitaessa saavutettuja arvoja verrataan asetettuihin tavoitearvoihin. Tuloksellisuus ei kuitenkaan näy myöskään

budjetoinnissa tai resurssien allokoinnissa, mutta kuuluu osaksi budjetointiprosessia. Suurin osa AMK:ista huomioi budjetoinnissaan ja resurssien allokoinnissaan profiloitumista varten asettamansa strategiset tavoitteet ja painoalavalinnat. Sisäisessä rahanjaossa huomioidaan asetetut tavoitteet ja painoala, joiden perusteella rahoitusta kohdennetaan niihin liittyviin tulosityksikköihin.

Tutkimustulokset osoittivat, että AMK:t eivät hyödynnä *suorituskyvyn mittaamisessa* Balanced Scorecardia yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. AMK-uudistuksen yhteydessä voidaan astuneen tuloksellisuuden pohjautuvan rahoitusmallin on todettu muodostavan hyvän pohjan Balanced Scorecard lähestymistavan mukaisen suorituskykymittariston rakentamiselle (Kettunen 2015: 108). Käytännössä tällaiseen mallin ei ole siirrytty vaan on tapahtunut päinvastaisesti, kun AMK:t ovat luopuneet Balanced Scorecardista. Siitä luopuneet AMK:t kokivat sen soveltumattomaksi AMK-sektorille ja liian työlääksi sen ylläpitämisen kannalta. Suorituskykyä seurataan kyllä mittareilla. Mittareiden pohjana on rahoitusmallin indikaattorit. Mittaamisen tasoa on kevennetty ja keskitytty rahoitusmallin mittareihin.

Suorituskykyä mitataan moniportaisesti. Päätasolla mitataan koko organisaation tasolla. Alemmilla tasoilla seuranta keskittyy osaamisalueisiin, koulutusaloihin, koulutusohjelmiin ja tiimeihin. Henkilötason suorituskyvyn mittaamista harjoitetaan pääosin palveluliiketoiminnan, tulospalkkausten ja oppimisanalytiikan takia, mutta vain suurissa ja keskisuurissa tutkimuksen AMK:issa. Tutkittavien kohdalla havaittiin, että mitä suurempi AMK on, sen enemmän mittareita sillä on käytössään.

Rahoitusmalli on näin ollen muuttanut suuresti suorituksen mittaamisen käytäntöjä. Rahoitusmalli luonut mahdollisuuden keskittää suorituksen mittaamista rahoitusmallin mukaisiin tekijöihin, jolloin muita mittareita on pystytty karsimaan pois seurannasta. Tämä on helpottanut mittariston hallinnointi, koska mitä enemmän mittareita, sen hajanaisempi ja sekavampi kokonaisuus on ollut hallittavana ja seurattavana. Profiloitumiseen liittyvät painoalavalinnat ja strategiset valinnat eivät näy AMK:jen suorituskykyä mittaavissa mittareissa. Profiloitumiseen liittyviä tavoitteet ovat ennemminkin sanallisia tavoitteita,

joiden etenemistä seurataan raportoinnissa. Mutta tällaiseen strategiseen tavoitteeseen on saatettu lisätä tavoite jonkun suorituskykymittarin arvoon liittyen.

AMK:jen työ suoritusmittareiden kehittämisen kanssa menee valitettavasti jollakin tasolla hukkaan, koska AMK:jen rahoitusmalli uudistuu 1.1.2021 alkaen. Rahoitusmalli on kokenut kohtalaisen paljon muokkauksia, vaikka se on vielä suhteellisen tuore ratkaisu. Kun otetaan huomioon kolmen vuoden keskiarvojen käyttäminen rahoitusperusteissa, tilanne on haastava. AMK:t saivat tietää tulevasta muutoksesta vuoden 2018 syksyllä, mutta rahoitukseen vaikuttaa AMK:jen mittariluvut vuosilta 2017, 2018 ja 2019.

Eräissä haastattelussa rahoitusmallin pysyvyys nousi toivotuksi kehittämiskohteeksi. Jatkuvat muutokset tekevät rahoitusmalliohjauksesta haastavaa ja epävakaa. Toisaalta rahoitusmalli nähtiin muuten hyväksi työkaluksi ohjauksen kannalta. Myös Hicks (2012) totesi samaa tutkiessaan tuloksellisuuteen perustuvaa rahamallia. Tutkimuksessa nähtiin rahoitusmallin tuottavan lisäarvoa johdon ohjaukseen ja mahdollistavan rahoitusmallin luomisen yhteydessä asetettujen tavoitteiden saavuttamisen oikeissa olosuhteissa (Hicks 2012).

Toinen suorituskyvyn mittaamisen kehittämiskohde haastateltavien mielestä olisi laadullisten mittareiden tuominen osaksi suorituksen mittaamista. Mittareiden haluttaisiin olla sellaisia, että ne indikoisivat toiminnan laatua jollakin tavalla, eivätkä olisi suoraan laskettavissa rahoitusmallimittareista. Toinen suurista AMK:ista puolestaan näki kehityskohteeksi saada mittarit todentamaan paremmin AMK:n strategiaa, indikaattoreita ja vaikuttavuutta.

Ter Bogt ja Scapens (2012: 485–486) pelkäävät suorituskyvyn mittaamisella olevan haitallisia vaikutuksia korkeakouluympäristössä. Kallio ym. (2017: 293; 299) näkivät mittareiden käytön riskiksi sen, että opetus- ja tutkimusprosessissa tärkeimmäksi nousee määrällisten tavoitteiden saavuttaminen laadun sijasta, mikä voi johtaa osaltaan opetuksen vaatimustason laskuun. Haastatellut henkilöt toivat samoja pelkoja esille. Eräs haastateltu näkee 55 opintopisteen rahoitusmittarin kohdalla suuren riskin sille, että rahavarojen vähentyessä ja toiminnan jatkuvuuden ollessa vaarannettuna AMK:t asettavat

vaatimustason alemmas. Lisäksi pelkona on, että kilpailu rahoituksesta saa AMK:t leikkaamaan omien toimintojensa kustannuksia niin, että se heijastuu opintoprosessien laatuun

Raportoinnin osalta tulokset osoittivat tutkittujen AMK:jen raportointikäytännöt ovat varsinkin ulkopuolisille sidosryhmille toimitettavan raportoinnin kohdalla yhdenmukaisia. Tämä johtuu suhteesta julkiseen sektoriin. OKM:llä on selkeät ohjeistukset ja vaatimukset raportoinnista. Lisäksi muiden AMK:jen ulkoisten sidosryhmien raportointivaatimukset ovat samankaltaisia, sisältäen tapauskohtaisia eroja. AMK-uudistuksen myötä raportointivastuu OKM:lle on kasvanut.

Raportointi AMK:jen sisäisille sidosryhmille on sisällöltään yhdenmukaisia. Raportoinnissa raportoidaan tuloslaskelma, tase, budjettivertailu, rahoitusmittareiden arvot ja strategisten tavoitteiden toteutuksesta. Raportointiväleissä on satunnaista vaihtelua AMK:jen kesken. Perinteisten kuukausiraporttien lisäksi se tapahtuu reaaliaikaisesti raportointijärjestelmien avulla yhtä poikkeusta lukuun ottamatta. Yksi suurista ja yksi pienistä AMK:ista julkaisee raportit raportointijärjestelmään kuukausittain, mutta raportointi johdolle ja hallitukselle toteutetaan neljännesvuosittain. Raportoinnissa ei nähty merkittäviä eroja, jotka olisivat riippuvaisia AMK:jen koosta.

AMK:jen uusi rahoitusmalli on vaikuttanut sisäisille sidosryhmille tuotettaviin raporteihin. AMK:t tuovat raportoinnissaan läpinäkyvästi esille talouden lukuja ja rahoitusmittareiden arvoja koko organisaatiotasolla. Rahoitusmallin mittareiden todettiin olevan osa omistajaraportointia. Jotkut omistajatahon ja AMK:n väliset tavoitteet ovat nimenomaisesti kohdistettu mittareiden arvoon.

Rahoitusmalli on myös korostanut tulosityksiköille asetettavien tuloksellisuustavoitteiden tarvetta. Tulosityksiköille annettavat tuloksellisuustavoitteet liittyvät rahoitusmittareiden arvoihin, toimintaan ja strategiaan liittyvien tavoitteiden muodossa. Tuloksellisuustavoitteiden seuranta on ollut aiemmin johtoryhmän vastuulla, mutta rahoitusmalli on tehnyt siitä tarkemmin seurattavan moninaisemman kokonaisuuden. Tästä syystä vastuuta tuloksellisuuden seurannasta on siirretty myös yksiköiden johtajien ja päälliköiden vastuulle.

Tuloksellisuuden raportoinnissa ilmentyviin poikkeamiin reagoidaan aktiivisemmin tutkimuksen pienemmissä AMK:issa. Isommissa AMK:issa reagoidaan vasta tietyn suuruisiin poikkeamiin johtoryhmän toimesta, kun taas pienempien poikkeamien kohdalla painotetaan yksikön tulosvastuuta. Tuloksellisuustavoitteet ovat edellyttäneet raportoinnilta entistä enemmän läpinäkyvyyttä koko organisaatiotasolla. Uuden julkisjohtamisen oppi korostaa juuri julkisen sektorin toimijoiden raportoinnin läpinäkyvyyttä (Hood 1991).

AMK-uudistuksen mukana tullut vaatimus profiloitumiseen liittyen on ohjannut raportointia. Strategisiin valintoihin ja painoaloihin liittyvien tavoitteiden suunnittelu ja seuranta on pääasiassa raportoinnin ja dokumentoinnin varassa, koska niihin liittyviä suorituskymittareitakaan ei ole käytössä. Strategisiin valintoihin ja painoaloihin liittyvät päämäärät on jäsennelty järjestelmiin sanallisesti konkreettisten tavoitteiden ja toimenpiteiden muodossa. Raportointi keskittyy osoittamaan tavoitteiden ja toimenpiteiden toteutamisen työnjakoa ja toteutumista.

Uudistukset, valtionrahoituksen vähentyminen ja tuloksellisuuteen perustuva rahoitus ovat lisänneet johdon laskentatoimen tuottaman informaationtarvetta ja moninaistaneet laskentatoimen menetelmiä. AMK:t ovat lisänneet panostusta tästä syystä taloushallinnon toimintoihinsa. Uudistukset ovat ohjanneet AMK:ja monipuolistamaan rahoituspoljaansa, mikä on näkynyt lisääntyvänä hanke- ja projektitoimintana sekä liiketoimintana. Nämä perustoiminnot ovat nostaneet kustannuslaskennan ja hinnoittelun merkittävään rooliin. Pienemmät AMK:t ovat pakotettuja seuraamaan tarkemmin toimintaansa vähenevän rahoituksen ympäristössä, mutta resurssit siihen ovat rajalliset. AMK:t näkevät laskentatoimen osalta kehitettävää järjestelmissä. Järjestelmien toivotaan tuottavan reaaliaikaisempaa ja visuaalisempaa tietoa sekä hyödyntävän robotiikkaa. Myös sektorin toimijoiden väliselle yhteistyölle laskentatoimen osalta nähtiin tarvetta, mutta toisaalta osasuhtautui siihen skeptisemmin, koska toimijat kisaavat samasta rahoituksesta. Sisäisiltä toimijoilta toivotaan enemmän nykyisten työkalujen hyödyntämistä.

7.2. Tutkimuksen rajoitukset

Tutkimuksen otos ei käsitä kaikkia OKM:n hallinnonalaan kuuluvia AMK-sektorin toimijoita, kun tutkimukseen on osallistunut näistä toimijoista kuusi AMK:a 22 mahdollisesta. Otokoko asettaa rajoituksia tutkimukselle, mutta AMK:jen johdon laskentatoimen käytännöissä on tutkimuksen perusteella yhteneväisyyksiä. Eroavaisuudet liittyvät pitkälti organisaatiokohtaisiin ratkaisuihin esimerkiksi hyödynnettävien järjestelmien ja toimintojen organisoinnin kohdalla. Tästä syystä rajoitteet eivät merkittävässä määrin vaikuta tutkimukseen. Otokoon kasvattaminen ei todennäköisesti tuo esille merkittävästi erilaisempia tutkimustuloksia tai johtopäätöksiä.

Toisaalta otokoko edustaa noin 27 prosenttia näistä AMK:ista, eli tutkimuksessa on tutkittu yli neljäsosaa AMK-sektorin toimijoista. Tätä prosenttia tarkastellessa voidaan todeta otokoon olevan riittävä, koska laadullisella tutkimuksella on saatu kerättyä yksityiskohtaisempaa tietoa sisältävää aineistoa. Määrällisellä tutkimuksella vastaavaa otokoko ei välttämättä voisi pitää tarpeeksi laajana. Aineistoa on analysoitu syvällisesti ja sen avulla on saatu esille johtopäätöksiä tutkittavasta kohteesta.

Lisäksi otos edustaa ainoastaan AMK:ja, joiden ylläpitäjäyhteisönä on kuntaenemmistöinen osakeyhtiö. Tosin yhden tutkitun AMK:n omistusrakenteessa tapahtui tutkimuksen tekemisen aikana muutoksia, kun sen omistajat hotoivat vuoden 2018 lopussa omistamansa osakkeet erään korkeakoulusäätiön omistukseen. Aineisto oli kuitenkin kerätty ennen tätä ja AMK:a koskeneessa teemahaastattelussa selvisi, että jo silloin tiedossa olleet lähitulevaisuudessa tapahtuvat muutokset eivät olleet vielä vaikuttaneet johdon laskentatoimen käytäntöihin. Näin ollen yksityisomisteisten yhteisöjen tai säätiöiden omistamien AMK:jen johdon laskentatoimen käytäntöjä ei ole tutkittu. Näiden toimijoiden käytännöissä voi olla merkittäviä eroja, kun kuntien sijasta omistajatahoina toimii esimerkiksi yhdistyksiä, säätiöitä ja yliopistoja.

7.3. Jatkotutkimukset

Muuttuva AMK-kenttä suoritukseen perustuvine rahoitusmalleineen tarjoaa monia mahdollisia mielenkiintoisia jatkotutkimusaiheita. AMK:jen johdon ohjausjärjestelmiä ja johdon laskentatoimena koskevia akateemisia tutkimuksia on toistaiseksi vähän. Tämä tutkimus kuitenkin osoittaa niihin sisältyvän moninaisia mekanismeja, joita tutkimalla voitaisiin saada hyödynnettävissä olevia tutkimustuloksia.

Tämä tutkimus ja sen mukainen teemahaastattelurunko luo pohjan erilaisille jatkotutkimuksille. Tätä tutkimusta voisi esimerkiksi syventää koskemaan koko AMK-sektoria. Se vaatisi tukea yhteistyön merkeissä esimerkiksi OKM:stä. Aihetta voisi lähestyä sekä kvalitatiivisen että kvantitatiivisen tutkimuksen avulla. Tämän tutkimuksen mukaisella laadullisella tutkimusotteella tutkittavasta ilmiöstä voisi saada selville yksityiskohtaisempaa tietoa AMK:jen johdon ohjausjärjestelmistä ja johdon laskentatoimesta. Toisaalta laadullinen tutkimusote on tällaisessa kontekstissa huomattavasti työlämpi.

Koko AMK-sektorin johdon ohjausjärjestelmiin ja johdon laskentatoimeen liittyviä käytäntöjä on puolestaan jo aiemmin tutkittu kvantitatiivisella tutkimusotteella Huhdan (2016) toimesta. Tutkimus on vielä kohtalaisen tuore ja AMK:jen käytännöt ovat jatkuvan kehittämistyön alla. Tästä syystä näkisin parhaaksi odottaa vielä odottaa muutama vuosi uuden kvantitatiiviseen menetelmään nojautuvan tutkimuksen tekemisen kanssa. Kvantitatiivinen tutkimus aiheeseen liittyen vaatisi myös OKM:n tuen yhteistyön muodossa. Tällöin pystyttäisiin varmistamaan riittävän tutkimusaineiston saaminen varsinkin, jos tutkimus toteutetaan kyselylomakkeella tai lomakehaastatteluna. Yhteistyö OKM:n kanssa edesauttaisi korkeamman vastausprosentin saamisen. Tutkimuksessa pitäisi myös tarkoin harkita, mille tahoille kysely lähetettäisiin.

Lisäksi aihetta voitaisiin syventää tutkimalla esimerkiksi sitä, miten johdon ohjausjärjestelmiin ja johdon laskentatoimessa esiintyvät käytänteet ovat vaikuttaneet AMK:jen taloudelliseen ja rahoitukseen menestymiseen. Eli, onko valituilla menetelmillä ollut vaikutusta esimerkiksi AMK:jen tulo-, kulu-, omaisuus- ja rahoitusrakenteisiin tai talouden tunnuslukuihin taikka rahoitusmallin indikaattorien arvoihin. Kun ajatellaan vielä

johdon ohjausjärjestelmistä sellaisia toimintoja, jotka eivät liity laskentatoimeen, jatko-tutkimusaiheena olisi mielenkiintoista tutkia myös AMK:jen työntekijöiden kokemuksia ja näkemyksiä AMK-uudistuksesta ja sen jälkeisestä ajasta. Rahoituksen alentuminen on näkynyt AMK:issa useina yhteistoimintaneuvotteluina. Irtisanomiset ja lomautukset ovat varmasti muuttaneet yksittäisen työntekijän työnkuvaa ja työtehtävien määrää. Ei voida siis puhua mistään erityisen vakaasta työympäristöstä. Haastateltujen johtotason henkilöiden mukaan työntekijät ovat hyvin sitoutuneita AMK:issa tapahtuvaan muutokseen. Mikä on todellinen tilanne henkilöstön mielestä? Aihetta voisi lähestyä kyselylomakkeella, jossa kartoitetaan samalla työtyytyväisyyttä.

Tuloksellisuuteen ja suoritukseen perustuva rahoitusmalli ja sen mukanaan tuomat vaikutukset sekä mittareiden arvojen muodostumiseen vaikuttavat tekijät ovat myös mielenkiintoinen tutkimuskohde. Kuten tässä tutkimuksessa huomattiin, AMK:t olivat uudistaneet suorituksen mittaamistaan perustumaan lähes täysin rahoitusmalliin ja sen mittareihin. Mittareiden arvoja seurataan ja raportoidaan säännöllisesti AMK:issa oman tulevan rahoitustason ennakkointiin. Rahoitusmittarit ovat toiminnan keskiössä, koska tietty rahoitustaso halutaan turvata omaa toimintaa varten. Rahoitusmalli voi olla osana muissakin tutkimuksissa kuin kauppatieteellisen alan tutkimuksissa, kuten pedagogiikan tutkimuksissa tai vaikkapa AMK:jen työympäristöä koskevissa tutkimuksissa.

LÄHDELUETTELO

- Alhola, K. & Lauslahti, S. (2005). *Taloutta johtamista varten esimiehille ja asiantuntijoille*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Ammattikorkeakoululaki. 14.11.2014/932.
- Ammattikorkeakoululaki. 9.5.2003/351.
- Archer, S. & Otley, D. (1991). Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation: Rumenco Ltd. *Management Accounting Research* 2:4, 263-303.
- Arene ry (2015). *Ammattikorkeakoulut* [online] [siteerattu 11.4.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.arene.fi/fi/ammattikorkeakoulut>>.
- Aucoin, P. (1995). *The New Public Management: Canada in Comparative Perspective*. Ottawa: Institute for Research on Public Policy.
- Bergstrand, J. (1997). *Tehokas talouden ohjaus*. 3. painos. Porvoo: WSOY.
- Cagwin, D. & Bouwman, M.J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research* 13:1, 1–39.
- Cave, M., Kogan, M. & Hanney, S. (2009). Performance measurement in higher education. *Public Money & Management* 9:1, 11–16.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28:2–3, 127–168.

- Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review* 66:5, 96–103.
- Cropper, P. & Cook, R. (2010). Developments: Activity-Based Costing in Universities: Five Years On. *Public Money & Management* 20:2, 61–68.
- Davis, S. & Albright, T. (2004). An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research* 15:2, 135–153.
- Dawson, S. & Dargie, C. (2005). New Public Management. A discussion with special reference to UK health. Teoksessa: *New Public Management Current trends and future prospects*, 34–56. Toim. K., McLaughlin, S.P., Osborne & E., Ferlie, Lontoo: Routledge.
- de Boer, H.F., Jongbloed, B.W.A., Benneworth, P.S., Cremonini, L., Kolster, R., Kottmann, A., Lemmens-Krug, K. & Vossensteyn, J.J. (2015). *Performance-based funding and performance agreements in fourteen higher education systems*. Enschede: Center for Higher Education Policy Studies (CHEPS).
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 15:1–2, 3–25.
- Drury, C. (2004). *Management and Cost Accounting*. 6. painos. Lontoo: International Thomson Business Press.
- Ekholm, B-G. & Wallin, J. (2000). ‘Is the Annual Budget Really Dead?’. *European Accounting Review* 9:4, 519–39.
- Ekholm, B-G. & Wallin, J. (2011). The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets. *Journal of Business Finance & Accounting* 38:1–2, 145–164.

- Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino.
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioural Research in Accounting* 10, 47–64.
- Goddard, A. & Ooi, K. (2010). Activity-Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities: A Case Study. *Public Money & Management* 18:3, 31–38.
- Halonen, T. & Palonen, M. (2014). *AMK:jen rahoitusmallin uudistaminen vuodesta 2017 alkaen* [online] [siteerattu 13.6.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Tapahtumakalenteri/2014/09/Liitteet/Tomi_Halonen_ja_Maarit_Palonen_AMK_rahoytusmalliryhmx_2017.pdf>.
- Hansen, S.C. (2010). A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review* 20:2, 289–319.
- Hansen, S.C., Otley, D. & Van der Stede, W.A. (2003) Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research* 15, 95–116.
- Hicks D. (2012) Performance-based university research funding systems. *Research Policy* 41:2, 251–261.
- HE 9/2013 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ammattikorkeakoululain muuttamisesta sekä eräksi siihen liittyviksi laeiksi*.

HE 26/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle ammattikorkeakoululaiksi ja laiksi yliopistolain 49 §:n muuttamisesta.*

HE 258/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.*

Heikkilä, T. (2010). *Tilastollinen tutkimus*. 7. –8. painos. Helsinki: Edita.

Higgins, J.C. (1989). Performance measurement in universities. *European Journal of Operational Research* 38:3, 358–368.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2001). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita*. 15. uud. painos. Helsinki: Tammi.

Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration* 69:1, 3–19.

Hope, J. & Fraser, R. (2003). Who Needs Budgets? *Harvard Business Review* 81:2, 108–115.

Huhta, H. (2016). *Suomen korkeakoulujen kehittyvät johdon laskentatoimen käytännöt*. Pro gradu -tutkielma [online] Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto [siteerattu 13.4.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/51836/URN%3ANBN%3Afi%3Ajyu201611074583.pdf?sequence=1>>.

Innes, J., Mitchell, F. & Sinclair, D. (2000). Activity-Based Costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research* 11:3, 349–362.

- Ismail, N. A. (2010). Activity-Based management system implementation in higher education institution: Benefits and challenges. *Campus-Wide Information Systems* 27:1, 40–52.
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. & Randall, T. (2003). Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms. *Accounting, Organizations and Society* 28:7, 715–741.
- Jongbloed, B. & Vossensteyn, H. (2016). University funding and student funding: international comparisons. *Oxford Review of Economic Policy* 32:4, 576–595.
- Johnson, N. (1987). *The Welfare State in Transition: The Theory and Practice of Welfare Pluralism*. Amherst, MA: The University of Massachusetts Press.
- Jonninen, J. (2015). *Mittarituloset 2014: Analyysi AMK:jen rahoitusmittarien kehityksestä 2014*. Versio 0.9. Helsinki: Metropolia Ammattikorkeakoulu.
- Jyrkkiö, E. & Riistama, V. (2008). *Laskentatoimi päätöksenteon apuna*. 20. uud. painos. Helsinki: WSOY
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen V. & Pellinen, J. (2010). *Talousohjaus ja kustannuslaskenta*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Järvenpää, M., Partanen, V. & Suomela, T-S. (2001). *Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet*. Helsinki: Edita.
- Jääskeläinen, R. (2000). Katsaus Suomen ammattikorkeakoulujärjestelmään. Kuopio: Snellman-instituutti. *Snellman-instituutin B-sarja* 48/2000.

- Kaiser, F., Vossensteyn, J.J., & Koelman, J. (2001). *Public funding of higher education. A comparative study of funding mechanisms in ten countries*. Enschede: Center for Higher Education Policy Studies (CHEPS).
- Kallio, K-M. (2014). ”Ketä kiinnostaa tuottaa tutkintoja ja julkaisuja liukuhihnaperiaatteella...?” - Suoritusmittauksen vaikutukset tulohjattujen yliopistojen tutkimus- ja opetushenkilökunnan työhön [online]. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, A-1:2014. Turku: Turun kauppakorkeakoulu [siteerattu 9.1.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/94109/Ae1_2014.pdf?sequence=2&isAllowed=y>.
- Kallio, K-M. & Kallio, T.J. (2012). Tulohajaus yliopistojen asiantuntijatyössä. Teoksessa: *Innostava yliopisto: Kohti uudistavaa yliopistojohtamista*, 56–77. Toim. Ståhle, P. & Ainamo, A. Helsinki: Gaudeamus.
- Kallio, K-M. & Kallio, T.J. (2014). Management-by-results and performance measurement in universities – implications for work motivation. *Studies in Higher Education* 39:4, 574–589.
- Kallio, K-M., Kallio, T.J. & Grossi, G. (2017). Performance measurement in universities: ambiguities in the use of quality versus quantity in performance indicators, *Public Money & Management* 37:4, 293–300.
- Kallio, K-M., Kallio, T.J., Tienari, J. & Hyvönen, T. (2015). Ethos at stake: Performance Management and academic work in universities. *Human Relations* 69:3 685–709.
- Kananen, J. (2015). *Opinnäytetyön kirjoittajan opas: näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun*. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Jyväskylän AMK:n julkaisuja 202.

- Kaplan, R.S. (1988). One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review* 66:1, 61–66.
- Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998) *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business Review Press
- Kaplan, R.S. & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measure That Drive Performance. *Harvard Business Review* 70:1, 71–79.
- Kaplan, R.S. & Norton, D. (1996a). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business Review Press.
- Kaplan, R.S. & Norton, D. (1996b). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review* 74:1, 75–85.
- Kennerley, M. & Neely, A. (2003). Measuring performance in a changing business environment. *International Journal of Operations & Production Management* 23:2, 213–229.
- Kenno, S. & Sainty, B. (2017). Revising the budgeting model: challenges of implementation at a university. *Journal of Applied Accounting Research* 18:4, 496–510.
- Kettunen, J. (2015). The Performance-Based Funding Scheme of Higher Education Institutions. *International Journal of Learning and Teaching* 1:2, 104–109.
- Kettunen, J. (2016). The Performance-Based Funding Scheme of Universities. *Management Dynamics in the Knowledge Economy* 4:1, 109–124.
- Kirjanpitolaki. 30.12.1997/1336.

Kohtamäki, V. (2011). How do Higher Education Institutions Enhance their Financial Autonomy? Examples from Finnish Polytechnics. *Higher Education Quarterly* 65:2, 164–185.

Kohtamäki, V. (2014). Korkeakoulujen taloushallinto. Teoksessa: *Korkeakouluhallinto. Johtaminen, talous ja politiikka*, 331–361. Toim. E., Pekkola, J., Kivistö & V., Kohtamäki. Helsinki: Gaudeamus.

Kuntalaki. 10.4.2015/410.

Laaksonen, H. (2008). *Luottamukseen perustuvan voimistavan johtamisen prosessimalli ja työyhteisön hyvinvointi*. Mallin testaus sosiaali- ja terveydenhuollon demen-tiayksiköissä. Acta Wasaensia 187. Sosiaali- ja terveyshallintotiede No 3. Vaasan yliopisto.

Laitinen, E.K (2011a). Kustannuslaskenta. Teoksessa: *Laskentatoimi ja rahoitus*, 79–104. Toim. S. Ikäheimo, E.K. Laitinen, T. Laitinen & V. Puttonen. Vaasa: Vaasan Yritysinformaatio Oy.

Laitinen, E.K (2011b). Suunnittelu- ja päätöksentekolaskelmat. Teoksessa: *Laskentatoimi ja rahoitus*, 105–138. Toim. S. Ikäheimo, E.K. Laitinen, T. Laitinen & V. Puttonen. Vaasa: Vaasan Yritysinformaatio Oy.

Laitinen, E.K. & Laitinen, T. (2007). Johdon laskentatoimi. Teoksessa: *Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen*, 79–148. Toim. J. Kinnunen, E. K. Laitinen, T. Laitinen, J. Leppiniemi & V. Puttonen. Helsinki: KY-palvelu.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta. 29.12.2019/1705 muutoksineen.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta. 28.12.2012/995.

- Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: A Critical View. *Accounting, Organizations and Society* 22:2, 207–232.
- Lepori, B. (2007). *Funding models of Universities of Applied Sciences: International experiences and options for the Swiss case* [online] [siteerattu 6.4.2018]. Saata-
vana World Wide Webistä: <URL:https://www.swissuniversities.ch/fileadmin/swissuniversities/Dokumente/Kammern/Kammer_FH/Publikationen/UAS_funding.pdf>.
- Lepori, B., Usher, J. & Montauti, M. (2012). Budgetary allocation and organizational characteristics of higher education institutions: a review of existing studies and a framework for future research. *Higher Education* 65:1, 59–78.
- Lord, B.R. (2007). Strategic Management Accounting. Teoksessa: Issues in Management Accounting Hopper, 135–153. Toim. T., Hopper, D., Northcott & R., Scapens. Harlow: Pearson Education Limited.
- Lähdesmäki, K. (2003). *New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen*. Tutkimus tehokkuusperiaatteista, julkisesta yrittäjyydestä ja tulosvastuusta sekä niiden määrittelemistä valtion keskushallinnon reformeista Suomessa 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun. Acta Wasaensia No 113. Hallintotiede 7. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Länsiluoto, A., Järvenpää, M. & Krumwiede, K. (2013). Conflicting interests but filtered key targets: Stakeholder and resource-dependency analyses at a University of Applied Sciences. *Management Accounting Research* 24:3, 228–245.
- Malmi, T. (1999). Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: an Exploratory Empirical Analysis Of Finnish Firms. *Accounting, Organizations and Society* 24:8, 649–672.

- Malmi, T., Peltola, J. & Toivanen, J. (2006). *Balanced Scorecard: Rakenna ja sovelleta tehokkaasti*. Helsinki: Talentum.
- Malmi, T., Seppälä, T. & Rantanen, M. (2001). The Practice of Management Accounting in Finland - A Change? *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 4, 480–501.
- McChlery, S., McKendrick, J. & Rolfe, T. (2010). Activity-Based Management Systems in Higher Education. *Public Money & Management* 27:5, 315–322.
- Meklin, P. & Kallio, O. (2005). *Yliopistojen kustannuslaskenta johtamisen ja tilivelvollisuuden välillä*. Opetusministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 37:2005. Helsinki: Opetusministeriö.
- Mendoza, C. & Bescos, P.-L. (2001). An Explanatory Model of Managers' Information Needs: Implications for Management Accounting. *The European Accounting Review* 10:2, 257–289.
- Mirza, S.A. (2015). Balanced Scorecard for a Research University. *Journal of Strategy and Performance Management* 3:3, 109–122.
- Mitchell, M. (2009) Activity-based costing in UK universities. *Public Money & Management* 16:1, 51–57.
- Modell, S. (2005). Performance Management in the Public Sector: Past Experiences, Current Practices and Future Challenges. *Australian Accounting Review* 15:3, 56–66.
- Morrow, M. & Connolly, T. (1991). The Emergence of Activity Based Budgeting. *Management Accounting* 2, 38–39

- Mäkelä, H., Hyvönen, T., Pellinen, J. & Fredriksson, A. (2016). *Tilinpäätösraportointi ja johdon laskentatoimi korkeakouluissa*. Korkeakoulujen KOTA-seminaari 30.8.2016.
- Mäntyyvaara, J. (1996). Ammattikorkeakoulut tulevat. Teoksessa: *Mitä missä milloin 1996*, 250–251. Toim. Hämäläinen, I., Iso-Markku, J. & Kempainen, A. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.
- Narikka, J. & Nurmi, E. (2013). *Uudet yliopistot ja uudistuvat ammattikorkeakoulut*. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Neely, A. Bourne, M. & Adams C. (2003). Better Budgeting or Beyond Budgeting? *Measuring Business Excellence* 7:3, 22–28.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2014). *Johdon laskentatoimi*. 12. painos Helsinki: Edita Prima.
- Niven, P. R. (2003). *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons Inc.
- Norreklit, H. (2000). The Balance on the Balanced Scorecard: a Critical Analysis of Some of its Assumptions. *Management Accounting Research* 11:1, 65–88.
- Norreklit, H., Jacobsen, M. & Mitchell, F. (2008). Pitfalls in using the balanced scorecard. *The Journal of Corporate Accounting & Finance* 19:6, 65–68.
- Ojala, I. (2003). *Managerialismi ja oppilaitosjohtaminen*. Acta Wasaensia No 119. Hallintotiede 8. Vaasan yliopisto.
- Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. (2014). *Kehittämistyön menetelmät: uudenlaista osaamista liiketoimintaan*. 3. uud. painos. Helsinki: Sanoma Pro.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2008). *Korkeakoulujen rakenteellisen kehittämisen suuntaviivat vuosille 2008–2011* [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö. Opetus- ja kulttuuriministeriön muistio 7.3.2008 [siteerattu 14.9.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Koulutus/artikkelit/Korkeakoulujen_rakenteellinen_kehittaminen/liitteet/KK_rak._kehitt._suuntaviivat_muistio.pdf>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2011a). *OKM AMK:jen uudistuksen valmistelutyön työryhmän ja hankkeen ohjausryhmän asettaminen* [online]. Opetus- ja kulttuuriministeriön asettamispäätös OKM/62/040/2011 2.9.2011 [siteerattu 12.7.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.metropolia.fi/fileadmin/user_upload/uutiset/OKM_Asettamisp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s.pdf>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2011b). *Hallituksen iltakoulu 16.11.2011: AMK:jen taoudellisen ja hallinnollisen aseman uudistaminen* [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö. Opetus- ja kulttuuriministeriön muistio 11.11.2011 [siteerattu 12.7.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/ammattikorkeakoulu_uudistus/aineistot/liitteet/muistio1611.pdf>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2012). *Ehdotus AMK:jen rahoitusmalliksi vuodesta 2014 alkaen* [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö [siteerattu 16.12.2016]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM-/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/ammattikorkeakoulu_uudistus/aineistot/liitteet/-amk_rahoytusmalli.pdf>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2013a). *Opetus- ja kulttuuriministeriön ohjauskäytänteet sopimuskauden 2013–2016 aikana ja toimintaa koskeva raportointi* [online]. Opetus- ja kulttuuriministeriön kirje 4.2.2013 OKM/12/210/2013 [siteerattu 17.6.2015]. Saatavana World Wide Webistä:

<URL:http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/hallinto_ohjaus_ja_rahoitus/tavoitesopimusneuvotteluja_koskevat_ohjeet/>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2013b). *Ammattikorkeakoulusektoria uudistetaan* [online]. Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedote 14.2.2013 [siteerattu 16.7.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/OPM/Tiedotteet/2013/02/Ammattikorkeakoulusektoria_uudistetaan.html>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2013c). *AMK:jen rahoitusta muutetaan tuloksiin perustuvaksi* [online]. Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedote 21.11.2013 [siteerattu 22.6.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/OPM/Tiedotteet/2013/11/amk_rahoytus.html?lang=fi>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2014a). *Ammattikorkeakouluja uudistetaan* [online] [siteerattu 15.10.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/ammattikorkeakoulu_uudistus/?lang=fi>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2015a). *Uusi ammattikorkeakoululaki voimaan 1.1.2015* [online]. Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedote 13.11.2015 [siteerattu 16.7.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.minedu.fi/OPM/Tiedotteet/2014/11/amk.html?lang=fi>>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2015b). *Ehdotus AMK:jen rahoitusmalliksi 2017 alkaen*. Opetus- ja kulttuuriministeriön työryhmämuistioita ja selvityksiä 2015:18 [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö [siteerattu 1.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75159/tr18.pdf>>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2016a). *Kokonaiskustannusten laskentamenettelyä koskeva määräys*. Opetus- ja kulttuuriministeriön määräys OKM/44/592/2016

27.5.2016 [online] [siteerattu 4.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:http://www.aka.fi/globalassets/10rahoitus/liiteet/kokonaisk_laskentamennettely_okm-27052016.pdf>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2016b). *AMK:jen rahoitusmallin indikaattorien tietosisältö ja määritelmät vuodesta 2017 lähtien* [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö, Korkeakoulu- ja tiedepolitiikan osasto [siteerattu 1.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:https://confluence.csc.fi/download/attachments/65917437/Liite%20%20AMK_perusrahoituksen%20indikaattorit%202017.pdf?version=1&modificationDate=1481542270858&api=v2>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2017a). *Opetus- ja kulttuuriministeriön ohjauskäytänteet sopimuskauden 2017–2020 aikana ja toimintaa koskeva raportointi vuonna 2017* [online]. Opetus- ja kulttuuriministeriön kirje 6.2.2017 OKM/3/210/2017 [siteerattu 22.4.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://minedu.fi/documents/1410845/4169438/OKM+kirje+2017+ohjausk%C3%A4yt%C3%A4nteet+sopimuskauden+2017-2020+aikana+ja+toiminnan+raportointi+vuonna+2017>>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2017b). *Ehdotus laadullisen työllistymisen sisällyttämiseksi korkeakoulujen rahoitusmalleihin 1.1.2019 alkaen*. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 2017:8 [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö [siteerattu 4.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/79311/okm08.pdf?sequence=9&isAllowed=y>>.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2019). *AMK:jen toimiluvat*. [online] [siteerattu 20.4.2020]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<https://minedu.fi/ammattikorkeakoulut-sopimukset>>.

- Opetus- ja kulttuuriministeriö (2020). *AMK:jen sopimukset*. [online] [siteerattu 20.6.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<https://minedu.fi/toimiluvat>>.
- Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus 814/2016 (2016). *Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus AMK:jen perusrahoituksen laskentakriteereistä*. Annettu Helsingissä 15.9.2016.
- Osakeyhtiölaki. 2006. L. 21.7.2006/624 muutoksineen.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5:4, 413–428.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research* 31, 45–62.
- Patomäki, H. (2005). *Yliopisto oyj: Tulosjohtamisen ongelmat – ja vaihtoehto*. Helsinki: Gaudeamus.
- Pellinen, J. (2016). *Korkeakoulujen laskentatoimen tila -tutkimuksen välituloksia* [video]. AMK:jen taloushallinnon seminaari 25.11.2016. [siteerattu 25.4.2018] Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://videonet.fi/web/minedu/20161125/>>.
- Pellinen, J. (2017). *Talousjohtaminen*. 2. uud. painos. Helsinki: Alma Talent.
- Pierce, B. & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review* 35:3, 257–290.
- Pollitt, C. (1990). *Managerialism and the Public Service: The Anglo-American Experience*. Oxford: Basil Blackwell Ltd.

- Ranki, S. (2015). Korkeakoulujen vaikuttavuus strategisen johtamisen näkökulmasta. Teoksessa: *Vastuullinen ja vaikuttava: Tulokulmia korkeakoulujen yhteiskunnalliseen vaikuttavuuteen*, 236-257. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja, 2015:13 [online]. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö [siteerattu 15.8.1996]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://vatt.fi/documents/2956369/3244616/Korkeakoulun+laadun+vaikutus+opiskelijoiden+ty%C3%B6markkinamenestykseen+OKM/762bbee2-8238-4df1-a477-77cdd8839df0>>.
- Rantanen, H., Kulmala, H.I., Lönnqvist, A. & Kujansivu, P. (2007). Performance measurement systems in the Finnish public sector. *International Journal of Public Sector Management* 20:5, 415–433.
- Raudasoja, K. & Johansson, M. (2009). *Esimies talouden johtajana julkishallinnossa*. Helsinki: WSOYpro.
- Roslender, R. & Hart, S.J. (2003). In search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research* 14:3, 255–279.
- Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. (2006). *KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto* [online]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto [siteerattu 28.11.2014]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://www.fsd.tuni.fi/metelmaopetus/kvali/>>.
- Salminen, A. (2011). *Julkisen toiminnan johtaminen: Hallintotieteen perusteet*. Helsinki: Edita.
- Salminen, H. & Ylä-Anttila P. (2010). *AMK:jen taloudellisen ja hallinnollisen aseman uudistaminen: selvityshenkilöiden raportti*. Opetus- ja kulttuuriministeriön julkaisuja 23:2010. Helsinki: Opetus- ja kulttuuriministeriö.

- Simmonds K. (1981), Strategic management accounting. *Management Accounting* 59:4, 26–29.
- Somervuori, E. (2017). *AMK:jen taloushallinnon koodiston kehittäminen* [online]. AMK:jen taloushallinnon seminaari Helsinki 30.8.2017 [siteerattu 6.4.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://minedu.fi/documents/1410845/5308356/Eija+Somervuori+AMK+taloushallinnon+koodiston+kehitt%C3%A4minen.pdf/e855c89d-d0d5-41f0-bb12-25ce17f6a1be>>.
- Tampereen ammattikorkeakoulu (2015). *Palautteen antaminen* [online] [siteerattu 10.10.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<http://opinto-opas.tamk.fi/palautteen-antaminen-opinnoista>>.
- Tatikonda, L.U. & Tatikonda, R.J. (2001). Activity-Based Costing for Higher Education Institutions. *Management Accounting Quarterly* 2:2, 18–27.
- Tayles M. (2011) Strategic Management Accounting. Teoksessa: *Review of Management Accounting Research*, 22–52. Toim. M.G., Abdel-Kader .Lontoo: Palgrave Macmillan.
- Taylor J. (2014). Informing or Distracting? Guiding or Driving? The Use of Performance Indicators in Higher Education. Teoksessa: *Using Data to Improve Higher Education: Global Perspectives on Higher Education*, 7–24. Toim. M.E. Menon, D.G. Terkla & P. Gibbs. Rotterdam: Sense Publishers,
- Ter Bogt, H.J. & Scapens, R.W. (2012). Performance Management in Universities: Effects of the Transition to More Quantitative Measurement Systems. *European Accounting Review*, 21:3, 451–497.
- Tirronen, J. (2006). Suomalaisen korkeakoulujärjestelmän ja duaalimallin uudistamisesta: Erilaistuva ja yhtenäistynvä korkeakoulutus muutosvoimana. *Aikuiskasvatustus* 2, 153–160.

- Turney, P.B.B. (1994). *Toimintolaskenta: toimintolaskennan käänntekevät suoritukset: avain tuottavampaan toimintaan*. Lisäpainos. Helsinki: Tietosanoma.
- Valtioneuvoston asetus 813/2016 (2016). *Valtioneuvoston asetus ammattikorkeakouluista annetun valtioneuvoston asetuksen muuttamisesta*. Annettu Helsingissä 15.9.2016.
- Verbeteen, F. H. M. (2008). Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21:3, 427–454.
- Vipunen (2020). Ammattikorkeakoulutus [online]. *Opetushallinnon tilastopalvelu* [sitteerattu 20.4.2020]. Saatavana World Wide Webistä: <URL:<https://vipunen.fi/fi-fi/ammattikorkeakoulutus>>.
- Virtanen, T. (2014). Johtaminen korkeakouluissa. Teoksessa: *Korkeakouluhallinto. Johtaminen, talous ja politiikka*, 291–330. Toim. E. Pekkola, J. Kivistö & V. Kohtamäki. Helsinki: Gaudeamus.
- Välimaa J. & Neuvonen-Rauhala M.L. (2008) Polytechnics in Finnish Higher Education. Teoksessa: *Non-University Higher Education in Europe*. Higher Education Dynamics 23, 77–98. Toim. J.S. Taylor, J.B. Ferreira, M.L. Machado & R. Santiago. Dordrecht: Springer.
- Wildavsky, A. (1975). *Budgeting: A Comparative Theory of the Budgeting Process*. 2. painos. Boston: Little, Brown & Company Limited.
- Wildavsky, A. (1978). A Budget for All Seasons? Why the Traditional Budget Lasts. *Public Administration Review* 38:6, 501–509.
- Åkerberg, P. (2006). *Budjetoinnin mielettömyys*. Helsinki: Talent.

LIITE 1. Teemahaastattelurunko.

1. Taustatiedot taloushallinnon organisointiin liittyvistä seikoista

- Taloushallinnon organisointi ammattikorkeakoulussa.
 - keskitetty / hajautettu / hybridi.
 - ulkoistettu kokonaan / osittain / ei ollenkaan.
- Taloushallinnon organisaation koko sekä jäsenten roolit ja vastuut.

2. Kustannuslaskenta

- Kustannuslaskennan käyttökohteet ja laskennasta saatavan tiedon hyväksikäyttö.
- Määritetyt tulosityksiköt ja laskentakohteet.
 - Tulosityksiköiden taso laskennassa.
 - Tulosityksiköihin sisältyvät laskentakohteet.
 - Yksittäisten suoritteiden kustannuksien seuranta.
- Opetus- ja kulttuuriministeriön antaman kokonaiskustannusten laskentamenetelmä koskevan määräyksen rinnalla sovellettavat menetelmät.
- Välillisten kustannusten jakaminen.
 - Toiminnoittain vai
 - Henkilösivukulu- ja yleiskustannuskertoimien mukaan.
- Kustannuslaskennassa määritetyt toiminnon sekä resurssi- ja toimintoajurit.
- Hallinnosta, tiloista ja korkeakoulun tukipalveluista aiheutuvien kustannusten kohdentaminen päätulosityksiköille ja niiden sisällä oleville muille laskentakohteille.
 - Vyörytysperusteet.
 - Sisäinen veloitus.
- Opetus- ja tutkimushenkilöiden palkoista aiheutuvien kustannusten kohdentaminen päätulosityksiköille ja niiden sisällä oleville muille laskentakohteille.
 - Työaikasunnitelmien vai työaikaseurannasta saataviin työajan toteutumien mukaan.
 - Työaikaseurannan tarkkuus: ainoastaan hankkeisiin ja projekteihin liittyvä työaika vai laajempi seuranta.

- Hanke- ja liiketoiminnassa aiheutuneiden kustannusten kohdistaminen hankkeiden ja liiketoiminnan eri laskentakohteille.
 - Täysimääräisesti.
 - Koulutuksen ja TKI-toiminnan perusrahoituksella rahoitettavien piilokustannusten olemassaolo.
- Projektien ja hankkeiden taloudellisiin tietoihin ja rahoitukseen liittyvä hallinta ja seuraaminen.
 - Projektien hallintajärjestelmät ja työajanseurantajärjestelmät.

3. Budjetointi

- Budjetoinnissa hyödynnetty järjestelmä
 - Erillinen järjestelmä /osa toiminnanohjausjärjestelmää / Excel tmv.
- Budjetoitivallan jakautuminen AMK:n sisäisten (hallitus ja johtoryhmä) ja ulkoisten sidosryhmien välillä.
- Edellisen vuoden lukujen hyödyntäminen budjetin pohjana.
- Budjettiin tehtävät tarkistukset budjettikauden aikana.
- Perinteisen budjetin rinnalla sovellettavat modernimmat budjetointimenetelmät.
- Budjettien yksityiskohtaisuus.
 - Ainoastaan koko AMK:n tasolla / tulosityksikkötasolla / tarkemmin.
- OKM:n rahoitusmallin sekä profiloitumiseen, strategioihin ja painoaloihin liittyvien valintojen kytkeytyminen budjetointiin ja resurssien allokointiin (koko organisaatiotasolla / tulosityksikön sisällä).
 - Yksiköiden ja laskentakohteiden saaman rahoituksen jaon perustuminen rahoitusmalliin.
 - Tulosityksiköille asetetut tuloksellisuustavoitteet koskien rahoitusmallin mittareita.
 - Rahoituksen kohdentamisessa käytetty painotus: saavutetut rahoitusmalliin liittyvät tulokset vs. strategiset valinnat, profiloituminen ja painoalavalinnat.
- Tulosityksiköiden mahdollisuudet vaikuttaa budjettien muodostumiseen (ylhäältä-alas, alhaalta-ylös, vuorovaikutteinen).

- Tulosityksiköiden mahdollisuudet tehdä valintoja rahoituksen kohdistumisesta yksikön sisällä.
- Tulosityksiköiden mahdollisuudet tehdä valintoja rahoituksen kohdistumisesta yksikön sisällä.
- Budjetin noudattaminen.
 - Tulosityksiköiden yli- ja alijäämien käsittely?.
 - Tasaus korkeakoulun tasolla (netto- vai bruttomenetelmä).
 - Siirto seuraavan vuoden budjettiin.
- Budjetin toteutumisen seurantaan liittyvän raportoinnin ajallinen tiheys ja seurannan taso.

4. Suorituskyvyn mittaaminen

Ammattikorkeakoulu-uudistuksen yhteydessä käyttöönotettu rahoitusmalli luo pohjan suorituskyvyn mittaamiseen BSC:n avulla (Kettunen 2015, 2016).

- BSC:n, eli tasapainotetun mittariston, hyödyntäminen suorituksen mittaamisessa.
- Tulostittareiden määrä sovellettavassa Balanced Scorecardissa.
- Rahoitusmallin kytkeytyminen Balanced Scorecardiin.
- Muut Balanced Scorecardissa mitattavat näkökulmat (ei rahoitusmalliin sisältyvät tekijät).
- Profiloitumiseen liittyvien painoalavalintojen ja strategisten valintojen näkymien suorituksen mittaamisessa.
- Suorituskyvyn mittaamisen pääpaino.
 - Koko organisaation suorituskyky vs. toiminnoittain tai jopa henkilötasolla.
- Toimintojen ja/tai henkilökunnan tuloksellisuuden seurannassa käytettävien muiden mittareiden hyödyntäminen.

5. Raportointi

- Raportteja hyödyntävät sidosryhmät.
 - Kenelle ja mitä?
- Säännöllisen johdon raportoinnin kattavuus.
- Tuloksellisuuden (esim. suoritusmittauksesta saatavien) tuloksien raportointi.
 - Raportoinnista saataviin tuloksiin reagoiminen.
 - Palautteenannon ”luonne”.
 - Poikkeamien syy- ja seuraussuhteiden analysoiminen.
 - Parannuskeinojen ideointi koko organisaatiossa vs. tulosyksiköiden oman tulosvastuun painottaminen .
- Raportoinnin hyödyntäminen strategisten tavoitteiden ja profiloitumisen painopisteiden toteuttamisen valvontaan.

6. Lopuksi

- Tärkeimmät kehityskohteet AMK:n talouden johtamiseen liittyvissä käytännöissä.