

## **YLIOPISTO TULOSOHJAUKSESSA**

Esseitä yliopiston tulosoajauksesta, taloushallinnosta ja tilivelvollisuudesta

Jaana Latvanen KTM, yliassistentti

Jyväskylän yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta

jaana.latvanen@econ.jyu.fi

Johdanto – tulosoajausuudistuksen tausta

Yliopistojen tulosoajaus ja niille vaadittu entistä suurempi itsenäinen taloudellinen asema ovat tänä päivänä sekä valtionhallinnon että medioiden kiinnostuksen kohde. Aihe ei kuitenkaan ole uusi, sillä yliopistojen tulosoajaus on puhuttanut Suomea jo ainakin 1980-luvun puolivälistä alkaen. Tuolloin koettiin, että 1960- ja 1970-luvuilla tapahtunut yliopistoverkon ja opiskelijamäärien tietoinen kasvattaminen oli tullut tiensä päähän ja että yliopistojen kokoa ja rahoitusta säätelevä korkeakoululaki tuli korvata uudella laisäädännöllä. Vielä tuolloin ei puhuttu tulosoajauksesta, mutta yliopistojen rahoituksen yhteys tuloksiin mainitaan kuitenkin – ei ehkä kuitenkaan ensimmäistä kertaa – vuonna 1986 säädetyssä lain perusteluissa.

Tulosoajaukselle oli valtionhallinnon organisaatioissa syntynyt otollinen tilaus, jonka siemenen voi nähdä syntyneen Suomessa jo 1970-luvulla ja myöhemmin 1980-luvulla ja varsinkin sen loppupuolella esitetyissä, hyvinvointiyhteiskunnan ongelmia tarkastelevissa kritiikeissä. Koko Suomen valtio ja sen eri hallinnonalat olivat 1960- ja 1970-luvuilla kokeneet suuren yhteiskunnallisten palveluiden, hyvinvointiyhteiskunnan laajenemisen: valtio oli ottanut uusia tehtäviä hoitaakseen ja kehittänyt samalla jo aiemmin vastuulla olleitaan. Vielä 1960-luvulla ei epäilty valtion kykyä johtaa yhteiskunnallista kehitystä. Tehtävien määrän kasvun myötä julkinen sektori paisui, organisaatioiden hallinta monimutkaistui ja kansalaisten yhteiskuntaa ja julkista sektoria kohtaan esittämä kritiikki syveni. (esim. Virkkunen, Voutilainen, Laosmaa, Salmimies 1987.) Julkisen sektorin menojen kasvattamista ei enää pidetty realistisena vaihtoehtona ja kun taloudellinen lama toi mukanaan työttömyyden ja valtion verotulojen alenemisen, oli yleinen käsitys se, että menoja on karsittava tai ainakin niiden kasvu pysäytettävä.

Toinen ajattelumuutosta edistävä asia oli Suomessa 1960-luvulla alkanut valtionhallinnon tehtävien kasvun ja luonteen muuttumisen vaatima virkamieskunnan määrän lisääminen, uusien virkojen perustaminen. Kasvun myötä ylempien tason virkamieskunnan laatu myös muuttui, kun aiemman

pääasiassa juristikoulutuksen saaneiden rinnalle johtotehtäviin tuli kaupallisen-, yhteiskunta- ja käyttäytymistieteiden koulutuksen saaneita henkilöitä. (Temmes 1990, 23-24.) Uudenlainen koulutustausta toi väistämättä mukanaan uudenlaisia ajattelu- ja ongelmanratkaisutapoja organisaatioiden johtoon.

Kolmas tulosohjaukselle otollista maaperää luonut asia olivat jo 1970-luvulla vallalla olleet valtionhallinnon johdonmukaiset uudistuspyrkimykset. Kyse on tavoitteellisen johtamisen mallista, joka oli valtionvarainministeriön suunnittelusihteeristön aktiivisesti konsultoima ohjausmalli. Valtionhallintoon vuonna 1969 perustettuun suunnittelusihteeristöön siirrettiin tehtäviä ja henkilöstöä lakkautetusta valtiontalouden laskentatoimen suunnitteluelimestä, Valtion tietokonekeskuksesta, jonka tehtävänä oli ollut työstää ja koordinoida valtionhallinnon laskentatoimen taloussuunnittelua ja budjetoinnin kehittämistä ja eräänä kehityskohteena nimenomaan tavoitejohtamisajattelun edistäminen. (Temmes 1990, 20). Suunnittelusihteeristö ajoi tavoitejohtamisen periaatteita valtion organisaatioiden johtotehtäviin, mutta aika ei vielä tuolloin ollut kypsä uudistuksille.

Kun suunnittelusihteeristön toimintaa supistettiin vuonna 1980 toteutetun valtiovarainministeriön organisaatiouudistuksen yhteydessä ja johtamisen kehittämistehtävä siirrettiin vuonna 1982 valtiovarainministeriön järjestelyosastolle, merkitsi se käytännössä tavoitteellisen johtamisen kehittämistyön loppumista. (Temmes 1990, 22.) Tavoiteohjaus ei onnistunut saamaan jalansijaa, mutta loi epäilemättä pohjaa 1990-luvulla vauhtiin päässeelle tulosohjaushankkeelle, tulosohjausjunalle.

Suomen valtionhallinnossa tulosohjaushankkeen käynnistymiseen vaikutti merkittävästi vilkas virkamiesyhteistyö OECD:n kanssa. Uudistusten aloittajana ja aktiivisena toimijoina pidetään ennen kaikkea valtiovarainministeriötä ja sen uudistusmielisiä virastojen johtajia (esim. Latvanen 2000, 23). Temmes ja Kiviniemi korostavat sitä, että uudistukset aloitettiin ilman erillistä komiteavalmistelua, vuonna 1988 alkaneena kokeiluhankkeena (Temmes ja Kiviniemi 1997, 38). Vuosina 1990–1994 toteutettu kaikkien hallinnonalojen tulosbudjetointi oli uudistus, jonka myötä tulosohjauksesta tuli varsinainen valtion hallinnon kehittämisprojekti (Temmes 1994, 45).

Tulosohjaus oli hallituspoliittisesti tuettu hanke (Treuthardt 2004, 15). Vuoden 1988 tulo- ja menoarvioesityksessä oli liite ”Hallinnon kehittämisen tarve”, jossa kiinnitettiin huomio siihen, että julkisen hallinnon toiminta ja kansalaisten tarpeiden vastaavuussuhde vaatii parantamista, hallinto

tulos- ja asiakasvastuuta, laatua ja tuottavuutta, koko hallintokulttuuri muutosta (Virkkunen, Voutilainen, Laosmaa, Salmimies 1987,15). Keskeisenä tavoitteena 1980-luvun puolivälissä sanottiin olevan palvelujen kehittäminen, palveluajattelun nostaminen (Temmes ja Kiviniemi 1997,100).

Toisaalta painotettiin myös johtamista, kustannusajattelua ja tuloshakuisuutta. Temmes näkee tulosbudjetoinnin laadinnan ja siitä saatujen ensimmäisten kokemusten olleen merkittävä askel tulosajattelun ja tulosjohtamisen edistämässä (Temmes 1990, 7). Pöllä ja Etelälahti korostavat laskentatoimen tärkeää roolia tulosoajauksen kehittämisessä ja sanovat, että koko valtion laskentatoimen voi väittää syntyneen ja kehittyneen tulosoajauksen aikana (Pöllä ja Etelälahti 2002, 88).

Valtiovarainministeriön kokeiluhankkeet käynnistyivät siis vuonna 1988 ja tulosbudjetointiin siirtyminen aloitettiin vuonna 1990, mutta yliopistojen siirtymistä tulosoajaukseen ennakoitiin jo korkeakoulujen kehittämislaissa vuonna 1986 ja etenkin lakiin liittyvässä valtioneuvoston päätöksessä. Uudessa kehittämislaissa nimittäin todettiin, että korkeakoulujen määrärahoja korotetaan, mutta että tavoitteena on tehokkaan ja tuloksellisen toiminnan varmistaminen ja että määrärahojen lisäystä kohdennettaessa tulee tutkimuksen ja tutkijakoulutuksen tarpeiden lisäksi tarkastella saavutettuja tuloksia. (OPM 1996:36, 1.) Opetusministeriö käytti kuitenkin oman hallinnonalansa yleissuunnitelmassa vielä tuolloin – ja pari vuotta myöhemminkin – johtamisesta termiä tavoitteellinen johtaminen (emt, 65). Vaikka kehittämislain säätämistä edelsi yhteiskunnallinen keskustelu, jossa käsiteltiin julkiselle sektorille tänä päivänä niin tuttuja termejä kuten tehokkuus, tuottavuus, tuloksellisuus ja vaikuttavuus (esim. Heikkonen 1985, 1 ja 145), on korkeakouluja koskevaa lakia vuodelta 1986 pidetty suomalaisten yliopistojen tulosoajaukseen siirtymisen ensimmäisenä konkreettisena vaiheena. Yliopistot olivat siis tulosoajausjunassa ainakin alkumatkalla heti veturin jälkeen seuraavassa vaunussa.

### Tulosoajaus – osa uutta julkisjohtamista

Tulosoajaus yliopistoissa on osa Suomessa toteutetuista julkisen hallinnon muutoksista ja osa kansainvälistä New Public Financial Management (NPFM) -termillä viitattua uudistusliikettä, josta Suomessa on käytetty termiä Uusi julkisjohtaminen (UJJ). Termi ei kuitenkaan viittaa mihinkään tiettyyn, uusien ohjaus- ja laskentajärjestelmien yhdistelmien käyttöönottoon, vaan yleisesti sillä tarkoitetaan useissa maissa lähinnä 1980-luvulla aloitettuja julkisen sektorin taloushallinnon

uudistuksia, joiden toteuttamisessa on käytetty samankaltaisia perusteluja. Uudistuksien avulla on haluttu muun muassa lisätä kilpailua, korostaa johtajuutta ja ylimmän johdon valtaa, asettaa tulostavoitteet ja valvoa niiden saavuttamista (esim. Laughlin ja Pallot 1998, 377-379). Tulosohjaus ja -johtaminen korostavat tuloksia ja tuloksiin perustuvaa tilivelvollisuutta.

Suomessa yliopistojen tulosohjaus on merkinnyt panosohjauksen vaihtumista tulosohjaukseen ja muutosta, jossa valtion määrärahojen jakaminen perustuu panoksien sijasta aikaansaannoksiin, tuloksiin. Tulosohjaukseen liittyvinä laskenta- ja ohjausjärjestelmien uudistuksina yliopistoissa voidaan pitää ainakin useita kustannuslaskennan kehittämisprojekteja, toimintamenobudjetointiin siirtymistä, KOTA -tietokannan luontia, rahoituksen laskennallisen mallin käyttöönottoa ja kirjanpidon uudistusta sekä uutta palkkausjärjestelmää ja yliopistoille annettavia rahastointioikeuksia. Kaikkien laskenta- ja ohjausjärjestelmien eteneminen ei ole ollut samanlaista. Erilaista on myös se, mitkä ja kuinka paljon yliopiston ulkopuoliset tahot ovat mihinkin uudistukseen osallistuneet. Lisäksi kehitykseen ovat vaikuttaneet sekä kansainväliset esimerkit että kokemukset samoin kuin kotoiset taloussuhdanteet.

Tulosohjaus ja yliopistot ovat olleet myös Suomessa tutkimuksen kohteena. Hölttä tarkasteli tuloksellisuutta ja sen parantamiseksi tähtääviä toimenpiteitä kysyen, voidaanko yliopistoa johtaa ja ohjata ja onko tulosvastuullisuudessa vain kysymys valtion interventtiosta, akateemisen autonomian kaventamisesta (Hölttä 1991, 26).

Kirsi Lähdesmäen (2003) väitöskirjassa ”New Public Management ja julkisen sektorin uudistaminen” tutkitaan valtion keskushallinnon uudistuksia 1980-luvun lopulta 2000-luvun alkuun ja arvioidaan suomalaisia julkisen sektorin uudistuksia kolmen ulottuvuuden tehokkuusperiaatteiden, julkisen yrittäjyyden ja tulosvastuun ja niiden määrittämisen näkökulmasta. Leena Treuthardt in yhteiskuntatieteen alueelle sijoittuva väitöskirjassa (2004) käsitellään tulosohjauksen yhteiskunnallisuutta tarkastelunäkökulmana muoti ja seurustelu. Treuthardt in mukaan tulosohjaus on muoti, joka pitää tiettyjä asioita ongelmallisina ja tulosohjausprosessi on joukko rituaaleja, jossa läsnä on eri tieteenalojen ja tiedekulttuureita edustavia akateemisia yhteisöjä.

Eila Rekilän väitöskirja ”Kenen yliopisto?” käsittelee yliopistojen erilaisia ohjaustapoja: valtionohjausta, markkinaohjautuvuutta ja itseohjautuvuutta. Rekilän mukaan mikään ohjaus ei kuitenkaan näy selkeästi, talous ja valtionohjaus liittyvät muuhun valtionhallintoon, markkinaohjaus

suhdanteisiin eikä itseohjautuvuutta ole paljon näkyvissä lainkaan. Lisäksi markkinaohjaus ja etenkin sen avulla luotu kilpailu ja tuotoksiin perustuvien tavoitteiden saavuttamisen edistäminen on parhaimmillaan valtiolle hyötyä tuova etu ja pahimmillaan niukkuutta luova prosessi. (Rekilä 2006, 232-233.)

Kansainvälistä kosketusta aiheeseen löytyy esimerkiksi Lapsleyn ja Millerin vuonna 2004 julkaistusta artikkelista, jossa kirjoittajat tarkastelevat brittiläisten yliopistojen muutosta ja siirtymistä kohti suorituksen mittausta ja laskennallisten mallien käyttöä, jotka kumpikin ovat muuttaneet yliopiston johdon arkipäivää. Yliopistoista on tullut yritysmaailman kaltaisia organisaatioita. Yliopistojen odotetaan soveltavan resurssijaossaan laskennallisia rahoitusmalleja, mutta yliopiston tehtävien jako tutkimukseen ja opetukseen ja omien erillisten suoritusmittareiden käyttö niissä rajoittaa mahdollisuuksia, kun molempia tehtäviä tulee arvioida erikseen. (Lapsley ja Miller, 2004.)

Rosemary Deemin mukaan Britanniassa jo 1970-luvulla aloitetut tulosohjausmuutokset ovat muuttaneet näkemystä siitä, millaista yliopiston johtaminen on: yliopistojen johtaminen on tänä päivänä enemmän liikeyrityksen johtamisen kaltaista kuin tiedontuottamistehtävää hoitavan asiantuntijaorganisaation johtamisen kaltaista työtä. Tiedekuntatasolla johtamistehtävää suorittavat jopa näkevät taloushallinnon akateemista tehtävää merkittävämpänä. Yliopiston hallinto ja ylimpiä johtotehtäviä suorittavat ovat myös ottaneet käyttöön yritysmaailmasta tutun retoriikan, kokevat olevansa toimitusjohtaja-asemassa ja näkevät tärkeimpänä tehtävänä taloudenhoidon ja rahoituksen hankinnan. (Deem 2004.)

## Tutkimuksen rakenne

Tämän tutkimuksen kohteena on yliopistojen tulosohjaus. Vastauksia haetaan muun muassa kysymyksiin siitä, miten tulosohjaus on tullut Suomen yliopistoihin? Mitkä kaikki asiat ovat vaikuttaneet siihen miten tulosohjaus on kehittynyt? Ketkä ovat ohjanneet kehitystä, voiko prosessia pitää määrätietoisena ja hallittuna kokonaisuutena? Erityisen kiinnostuksen kohteina ovat tulosohjaukseen liittyvien laskenta- ja ohjausjärjestelmien uudistaminen ja niiden myötä yliopiston taloushallinnon roolin, tehtävien, merkityksen ja taloushallinnolle asetettujen vaatimusten muuttuminen. Aiheen käsittely on jaettu kolmeen osioon, joissa samaa asiaa lähestytään eri näkökulmista.

Ensimmäisenä tarkastellaan sitä, miten tulosohjaus on tuotu tai tullut yliopistoihin. Tarkastelun yhtenä ulottuvuutena on kysymys siitä, millainen osuus eri valtionhallinnon tahoilla kuten opetusministeriöllä, valtiovarainministeriöllä, valtiokonttorilla, valtiontalouden tarkastusvirastolla ja valtion tilintarkastajilla on ollut tulosohjauksen etenemisessä? Tutkimusaineisto koostuu työryhmä- ja selvitysmiesraporteista, muistioista, tilintarkastus- ja muista kertomuksista. Tutkimuksen kohteena ovat raporteissa esitetyt uudistusehdotukset ja suositukset. Miten eri viranomaiset ovat vaikuttaneet laskenta- ja ohjausjärjestelmien kehittämiseen ja käyttöönottoon?

Tämä tutkimusosio pyrkii kuvaamaan sitä prosessia, jonka yliopistot ovat käyneet läpi siirtyessään panosohjauksesta tulosohjaukseen ja ottaessa käyttöön tulosohjaukseen liittyviä uusia laskenta- ja ohjausjärjestelmiä. Järjestelmien lisäksi tutkimuksen kohteena on se, miten lainsäädäntö on kehittynyt, miten yliopistojen valvonta ja ohjaus on muuttunut? Ketkä ovat osallistuneet prosessin kehitykseen ja voiko sitä pitää suunnitelmallisena ja ohjattuna? Millaista on ollut ohjeistus, suositukset ja määräykset?

Osion otsikoksi on annettu: ”Valtionhallinnon organisaatioiden rooli ja merkitys tulosohjauksen etenemiseen – Paremmasta palvelusta tiukempaan tilivelvollisuuteen”. Tämä otsikko viittaa siihen, että tulosohjauksen alkuvaiheessa keskityttiin valtionhallinnon tulosvastuun lisäksi palvelujen parantamiseen, kun taas nykyhetkeä lähestyttäessä huomataan, että kasvavassa määrin kiinnitetään huomio tilivelvollisuustehtävän suorittamiseen. Tulosohjaus ja sen eteneminen yliopistoissa on toki paljon muutakin.

Opetusministeriö on osallistunut yliopistojen tulosohjauksen edistämiseen perustamalla erilaisia työryhmiä ja ohjeistamalla yliopistojen taloushallintoa. Annettujen suositusten taustalla ovat monien työryhmien ja selvitysmiesten julkaisemat raportit ja selvitykset. Työryhmä- ja muiden julkaisujen määrän perusteella arvioiden opetusministeriön vaikutusvaltaa tulosohjausprosessin etenemisessä voi pitää merkittävänä. Vuoden 1983 jälkeen opetusministeriön perustamien työryhmien julkaisuissa on tulosohjausta tai siihen liittyviä käytäntöjä käsitelty ainakin seuraavissa:

julkaisun nimi	julkaisu- vuosi	aiheet tulosohjauksessa
Korkeakoululaitoksen kehittämislakityöryhmän mietintö	1983	- suunnittelu- ja seurantajärjestelmien lakimääräisyys
Korkeakoulujen toiminnan arviointimenetelmien	1985	- toiminnan ja tuloksellisuuden arviointimenetelmien kehittäminen

kehittämistyöryhmän muistio		- KOTA -tietokannan luonti ja kehittäminen
Korkeakoulujen sisäisen hallinnon kehittäminen	1993	- hallinnon kustannuslaskennan kehittäminen
Koulutussetelit korkeakouluissa	1994	- panoksiin perustuvasta rahoituksesta tuloksiin perustuvaan - yliopiston rahoituksen kehittäminen koulutussetelityyppisen järjestelmän avulla
Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisprojektin loppuraportti	1994	- tulosalueet ja tulosyksiköt - tulosyksikön välittömät ja välilliset kustannukset, päätulosyksikön kustannukset
Korkeakoulujen kustannuslaskennan kehittämisen jatko projekti	1995	- kustannuslaskenta yliopiston johtamisessa - tulosalue laskenta - kustannuslaskennan toteuttamisvaihtoehdot yliopiston eri tasoilla
Yliopistojen kokonaisrahoitus ja perusrahoituksen laskennallinen malli	1995	- kokonaisrahoituksen muotoutuminen - laskennalliselle perusrahoitusbudjetille asetettavia vaatimuksia - joustava tulosalue mallin esittely
Indikaattorijaoston raportti	1995	- tuloksellisuuden huomioon ottaminen korkeakoulujen sisäisessä rahanjaossa
Yliopistojen tulohajauksen kehittäminen	1996	- tulohajaus, tulohajausprosessi, tavoitteiden asettaminen, arviointi ja raportointi, voimavarat ja tuloksellisuus
Korkeakoulujen kustannuslaskentakokeilu – tulosalue laskentaan liittyviä kokemuksia, tuloksia ja suosituksia	1996	- kustannuslaskennan kehittäminen osana tulohajauksen ja laskentatoimen uudistamista - kustannuslaskennan ongelmakohdat erityisesti tulosalue laskennan näkökulmasta
Tutkimuksen perusrahoituksen muistio	1996	- yliopistojen rahoitusmallin kehittäminen
Yliopistojen kustannuslaskennan kehittäminen ja sen yhteys tulohajaukseen ja yliopistojen rahoitukseen	1997	- tulohajaus ja yliopistojen laskentatoimi - tulosalue laskenta - rahoitus- ja kustannustietojen tilastointi ja hyväksikäyttö tulohajauksessa
Yliopistojen toimintamenojen rahoitusjärjestelmän kehittäminen	1998	- perusrahoituksen laskennallisen mallin kehittäminen
Yliopistojen perusrahoituksen turvaaminen lainsäädännöllä vuoden 2000 jälkeen	1999	- perusrahoituksen turvaamisen vaihtoehtojen kartoittaminen
Yliopistojen sisäisen rahanjaon kartoitus	2001	- yliopiston sisäisen rahanjaon periaatteet ja laskentakaavat ja prosessikuvaus
Yliopistojen ulkopuolisen rahoituksen valvonta ja hallinnointi	2001	- valtion talousarvion ulkopuolisen rahoituksen käsittely, hallinnointi ja valvonta
Suomen koulutusjärjestelmän hallinnon arviointi	2002	- koulutusjärjestelmän talouden ja hallinnon kansainvälinen vertailu - ministeriön tulohajauksen vaikuttavuus

Yliopistojen tulosohjauksen kehittämistyöryhmä II	2002	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ohjausjärjestelmän kehittäminen</li> <li>- toimintamenojen rahoitusjärjestelmän kehittäminen</li> </ul>
Yliopistojen kustannuslaskenta johtamisen ja tilivelvollisuuden välineenä	2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>- kustannuslaskenta</li> <li>- ulkopuolisen rahoituksen seuranta</li> <li>- budjetoinnin ja raportoinnin kehittäminen</li> </ul>
Yliopistojen tulosohjauksen kehittämistyöryhmä III	2005	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tulossopimusmenettely</li> <li>- seuranta ja raportointi</li> <li>- toimintamenojen rahoitusjärjestelmä ja sen kehittäminen</li> </ul>
Yliopistojen taloudellisen ja hallinnollisen aseman uudistaminen	2006	<ul style="list-style-type: none"> <li>- yliopistojen taloudellinen autonomia ja sen kehittäminen</li> </ul>

Tässä tutkimuksen osiossa tutkija on erityisen kiinnostunut siitä, mitä tulosohtaus ja siihen liittyvät ohjaus- ja laskentajärjestelmät ovat, miten ne ovat tulleet yliopistoihin ja millaisena tässä prosessissa näyttäytyy valtionhallinnon eri organisaatioiden rooli. Minkälaisia tekijöitä uudistusten taustalla voi nähdä? Missä ja kuka on tehnyt päätökset uusien järjestelmien käyttöönnotosta?

Tutkimuksessa ovat mukana opetusministeriön julkaisujen lisäksi sekä valtiontalouden tarkastusviraston vuosittaiset yliopistoja koskevat tilintarkastuskertomukset, joissa on useana vuonna annettu ehdotuksia esimerkiksi yliopistojen tulosohtaukseen liittyvän kustannuslaskennan kehittämistarpeesta ja kehittämiskohteista että ne valtion tilintarkastajien julkaisemat kertomukset, joissa käsitellään yliopistojen toimintaa. Näitä kertomuksia verrataan yliopistojen omiin vuosikertomuksiin ja etsitään yhtymäkohtia. Onko viranomaisten antamaan kritiikkiin, ohjeistukseen ja kehittämisehdotuksiin vastattu? Millaisia ovat ne toimenpiteet, joita yliopistot ovat tehneet? Miten tulosohtaus on näiden kertomusten perusteella edistynyt? Kustannuslaskennan kehittämistä ovat vaatineet eri viranomaiset kuin mitä kirjanpidon ja raportoinnin uudistuksia, joissa vahvin vaikuttaja on ollut Valtiokonttori.

Toisen osion teema on ”Yliopiston taloushallinto, tulosohtaus ja taloudellinen itsenäisyys keskustelun kohteena – Muutosvastarintaa ja sopeutumista” ja näkökulmana yliopistoalan ammattilaisten osallistuminen ja näkemys tulosohtauksen ja siihen liittyvien taloushallinnon uudistusten kulkuun. Asiaa tutkitaan seuraamalla ammattilehdistössä asiasta käytyä keskustelua. Millaisen keskustelun ja tutkimuksen kohteena yliopistojen taloushallinto, tulosohtaus, rahoitus ja taloudellinen asema ovat kahden viime vuosikymmenen aikana olleet? Voiko käydystä keskustelusta erottaa erilaisia kehityslinjoja ja onko keskustelulla ollut vaikutusta tulosohtauksen etenemiseen?

Tässä tutkimuksen osiossa tutkijan mielenkiinto on erityisesti siinä, missä määrin valtionhallinnosta erillään oleva – siis ei valtion viranomaisten käymä – keskustelu ja siinä esiin tuodut asiat ovat ohjanneet valtionhallinnon projekteja. Onko keskustelu nostanut esiin sellaisia asioita, joita sitten on myöhemmin pohdittu virallisissa työryhmissä? Toinen kiinnostuksen kohde on se, ovatko keskustelun sävy ja äänenpainot muuttuneet, hyväksytäänkö tulosohjaukseen liittyvät järjestelmät tänään paremmin kuin kymmenen vuotta sitten. Entä ketä ovat keskustelijat?

Kolmannessa osiossa keskeisellä sijalla ovat tulosohjauksen ja taloushallinnon ohjausjärjestelmien uudistusten vaikutukset yliopiston taloushallintoon. Esseen otsikko on: ”Akateeminen johtajuus vai toimitusjohtajuus – tulosohjaus uudistuksen haasteet yliopiston taloushallinnolle”. Tutkimuksen kohteena ovat yliopiston taloushallinnon toimijoiden ja tulosohjauksen soveltajien kokemukset ja käsitykset yliopiston talousjohtamisesta ja sen muuttuneesta roolista ja merkityksestä. Tavoitteena on löytää vastaus kysymykseen, millaista on tulosohjatun yliopiston talousjohtaminen. Miten yliopistojen taloudellisen johtaminen on muuttunut julkisen sektorin uudistusten myötä ja millaista johtaminen on tänään?

Tässä tutkimusosiossa tutkijalla on mielessään tulosohjauksen myötä uudistetut yliopiston laskenta- ja ohjausjärjestelmät ja niiden vaikutus siihen, miten taloushallinnon asema, vaatimukset, tehtävä ja merkitys ovat muuttuneet. Tulosohjaus on tuonut oppinsa mukaan taloudellista vastuuta yksiköille, se vastuu on varmasti muuttanut talousjohtamista yliopistossa. Mutta voidaanko tänään käyttää tai verrata suomalaisen yliopiston rehtorin tehtävää liikeyrityksen toimitusjohtajan tehtävään kuten brittitutkija tekee? Mitä mieltä on yliopiston johto itse?

Kaiken kaikkiaan tulosohjaus ja siihen liittyvät laskenta- ja ohjausjärjestelmien muutokset sekä myös sellaiset tekijät kuten tilivelvollisuutta korostavat valtion hankkeet, yliopistojen saama ulkopuolisen rahoituksen so. valtion talousarviorahoituksesta ulkopuolisen rahoituksen kasvu ja kansainvälistyminen ovat muuttaneet yliopistojen taloudellista johtamista. Esimerkiksi uudella tavoin talousjohtetun yliopiston taloudesta, toiminnasta, toiminnan tuloksista ja tavoitteiden saavuttamisesta odotetaan raportoitavan siten, että kaikkien eri sidosryhmien tiedontarpeet tyydyttyvät.

Suomessa opetusministeriön asettaman, yliopistojen taloudellisen ja hallinnollisen aseman uudistamista tarkastelevan työryhmän väliraportissa vuonna 2006 tuotiin esiin yliopistojen johdon

näkemyksiä taloushallinnon haasteista. Haasteina koettiin muun muassa tilivirastoasema ja siihen liittyvä itsenäisen kirjanpidollisen entiteettiaseman, taloudellisen autonomian ja työnantajaneuvotteluoikeuksien puuttuminen.

Suomalaisiin yliopistoihin on jo reilun kahden vuosikymmenen ajan tuotu uusia tulosohjaukseen liittyviä laskenta- ja ohjausjärjestelmiä. Muutosten soveltamisessa on erotettavissa kolme erilaista kehityspiirrettä tai -jaksoa. Vuosia 1986–1996 voi pitää alkuvuosina, jolloin siirryttiin panosohjauksesta tulosohjaukseen ja keskityttiin oikean poliittisen tahtotilan luomiseen. Muutosten alkuunpanossa merkittävässä asemassa olivat valtionhallinnon eri organisaatiot. Opetusministeriön aktiivinen rooli ensimmäisinä vuosina on nähtävissä monissa perustetuissa työryhmissä ja niiden suosituksissa ja muutaman vuoden tauon jälkeen opetusministeriö otti – ainakin työryhmien määrästä päätellen – uudelleen aktiivisen roolin itselleen.

Vuodet 1996–2006 voi puolestaan nähdä kypsymisen aikana, ajanjaksona, jolloin järjestelmiä aktiivisesti sovellettiin, ajattelutapoja omaksuttiin ja uusia tulosohjaukseen liittyviä hankkeita aloitettiin. Kolmas laskentajärjestelmiin liittyvä tyypillinen piirre, joka on nähtävissä erityisesti yliopiston ulkopuolisten tahojen esittämänä, on aina uudelleen esitetty vaatimus kustannuslaskennan kehittamisestä ja kehittämistarpeesta.

Tutkimus laadullinen ja pyrkii kuvaamaan sitä kehityskaarta, jossa suomalaiset yliopistot ovat siirtyneet tulosohjaukseen. Tutkimuksessa haetaan vastausta kysymyksiin siitä, millaisia vaikutuksia yliopistojen talousjohtamiselle tulosohjaus ja sen soveltaminen on tuonut, miten laskenta- ja ohjausjärjestelmien uudistukset näkyvät taloushallinnossa ja mikä on talousjohtamisen merkitys ja tehtävä sekä talousjohdolle asetetut vaatimukset tulosjohdetussa yliopistoissa. Lisäksi etsitään vastauksia siihen, kuka tulosohjauskehitystä on ohjannut, onko kyseessä hallittu, johdonmukainen kokonaisuus, miten prosessi on edennyt ja millaisia historiallisia jaksoja kehityksestä voi erottaa.

Yliopiston tehtävät eivät ehkä tulosohjauksessa ole muuttuneet, tulosohjaus on kuitenkin varmasti muuttanut yliopistoa.

## Lähteet:

Deem, Rosemary (2004) The Knowledge Worker, the Manager-Academic and the Contemporary UK University: New and Old Forms of Public Management? *Financial Accountability & Management* 20(2), May 2004. pp. 107-128.

Heikkonen, Iris (1985). Korkeakoulujen toiminnan tehostaminen. Korkeakoulu- ja tiedepoliittinen tutkimussäätiö. KTTS:n julkaisusarja 34. Helsinki: Mäntän kirjapaino.

Hölttä, Seppo (1991). Tulosvastuullinen korkeakoulu – teoriaa ja konkretiaa. Teoksessa: Yliopiston tuloksellisuus. Näkökohtia, ehdotuksia. Joensuun yliopisto. Hallintoviraston raportteja ja selvityksiä N:o 8. Hallintovirasto. Joensuu: Joensuun yliopisto.

Lapsley, Irvine & Miller, Peter (2004) Foreword: Transforming Universities: The Uncertain, Erratic Path. . *Financial Accountability & Management* 20(2), May 2004. pp. 103-106.

Latvanen, Jaana (2000). Teoksessa: Näsi, Salme & Latvanen, Jaana (toim.) Arkiajatuksia yliopistojen tulohajauksesta ja ulkopuolisesta rahoituksesta. Jyväskylän yliopisto. Taloustieteiden tiedekunta: Julkaisuja 120/2000. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Laughlin, Richard & Pallot, June (1998). Trends, Patterns and Influencing Factors: Some Reflections. Teoksessa: Olson, O. – Guthrie, J. – Humphrey, C. (toim.) *Global Warning: Debating International Development in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag as.

Opetusministeriö (1996). Yliopistojen tulohajauksen kehittäminen. Yliopistolaitoksen tulohajauksen kehittämistyöryhmän loppuraportti. Opetusministeriön työryhmien muistioita 1996:36. Helsinki: Opetusministeriö.

Pöllä, Kaisa & Etelälahti, Pekka (2002). Valtion uudistunut taloushallinto – budjetointi – laskentatoimi – tarkastus. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Rekilä, Eila (2006). Kenen yliopisto? Tutkimus yliopistojen valtionohjauksesta, markkinaohjautuvuudesta ja itseohjautuvuudesta suomalaisessa yliopistojärjestelmässä. *Acta Wasaensia* 159. Hallintotiede II. Vaasa: Vaasan yliopisto.

Temmes, Anneli (1990). Tavoitejohtamisesta tulosajatteluun, byrokratiasta tuloskulttuuriin. Valtionhallinnon kehittämiskeskus. Helsinki: Valtion painatuskeskus.

Temmes, Markku & Kiviniemi, Markku (1997). Suomen hallinnon muuttuminen 1987-1995. Valtiovarainministeriö: Hallinnon kehittämisosasto. Helsingin yliopisto: Yleisen valtio-opin laitos. Helsinki: Oy Edita Ab.

Treuthardt, Leena (2004). Tulohajauksen yhteiskunnallisuus Jyväskylän yliopistossa. Tarkastelunäkökulmina muoti ja seurustelu. *Jyväskylä studies in education, psychology and social research* 245. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.

Virkkunen, Paavo & Voutilainen, Eero & Laosmaa, Martti & Salmimies, Pekka (1987). Tulohajotaminen julkishallinnossa. Espoo: Weilin + Göös.