

OPINNÄYTETYÖ

TIINA KORTENIEMI 2012

**TALOUDEN RAPORTOINNIN KEHITTÄMINEN
MATKAILUALAN TUTKIMUS- JA
KOULUTUSINSTITUUTILLE**



Rovaniemen
ammattikorkeakoulu
University of Applied Sciences
LUC

LIIKETALouden KOULUTUSOHJELMA

ROVANIEMEN AMMATTIKORKEAKOULU
YHTEISKUNTATIETEIDEN, LIIKETALouden JA HALLINNON ALA
Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

**TALouden RAPORTOINNIN KEHITTÄMINEN
MATKAILUALAN TUTKIMUS- JA KOULUTUS-
INSTITUUTILLE**

Tiina Korteniemi

2012

Toimeksiantaja Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti

Ohjaaja Pirjo Lammi

Hyväksytty _____ 2012 _____

Tekijä	Tiina Korteniemi	Vuosi	2012
Toimeksiantaja Työn nimi	Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti Raportoinnin kehittäminen Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutille		
Sivu- ja liitemäärä	49 + 7		

Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti (MTI) aloitti toimintansa vuoden 2010 alussa. Sen muodostavat Lapin matkailuopisto, Lapin yliopiston matkailututkimus sekä Rovaniemen ammattikorkeakoulun matkailu-, ravitsemis- ja talousala. Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin taustaorganisaatiot edustavat kolmea eri koulutusastetta, ja se on siinä mielessä ainutlaatuinen osaamisyhteisö Suomessa.

Kullakin organisaatiolla on oma talous, taloushallinto sekä talouden suunnittelu ja seuranta. Talouden raportointijärjestelmät ja raportointi ovat myös erilaiset. MTI:n talouteen vaikuttaa taustaorganisaatioiden kanssa vuosittain tehtävä tulossopimus. Talouden seurannasta ja raportoinnista MTI vastaa itse.

Opinnäytetyöni on kauppatieteellinen kehittämistyö. Työn tavoitteena on kehittää taustaorganisaatioiden tuloksen raporteista MTI:lle oma raportoinnin perusraporttimalli, josta saa taustaorganisaatioiden erillisraportteja tehokkaammin esille MTI:n talouden tilanteen. Lisäksi tavoitteena on auttaa raportin lukijaa ymmärtämään, mistä MTI:n tulos muodostuu. Opinnäytetyöni on tarkoitettu ensisijassa MTI:n taloutta seuraaville ja siitä päättävälle henkilölle päätöksenteon tueksi sekä muillekin MTI:n talouden parissa työskenteleville henkilöille.

Kehittämistyön tutkimusmenetelmä on kvalitatiivinen tapaustutkimus. Tutkimuksen empiirinen osuus koostui taustaorganisaatioiden talouden raporteihin, rahoitukseen ja päätöksentekoon tutustumisesta sekä haastatteluista ja perusraporttimallin suunnittelusta. Kehittämistyön aikana olen ollut aktiivisesti yhteydessä taustaorganisaatioiden taloudessa työskentelevien henkilöiden kanssa. Tutkimuksen tuloksena kehitin MTI:lle oman perusraporttimallin, jota MTI:n johto ja taustaorganisaatiot voivat käyttää hyväkseen päätöksenteossaan.

Avainsanat johdon laskentatoimi, perusrahoitus, raportointi, toimintakulut, toimintatuotot

Author	Tiina Korteniemi	Year	2012
Commissioned by	The Lapland Institute for Tourism Research and Education		
Subject of thesis	Development of reporting in the Tourism and Education Institute		
Number of pages	49 + 7		

The Lapland Institute for Tourism Research and Education - The Multidimensional Tourism Institute (MTI) was founded at the beginning of 2010. The institute consists of the Lapland Tourism College, the University of Lapland department of tourism research and the field of tourism and hospitality management at the Rovaniemi University of Applied Sciences. The background organizations at the Multidimensional Tourism Institute (MTI) represent three different levels of education, and in that regard it is unique in the educational community in Finland.

Each organization has its own economy and financial administration as well as budgetary planning and follow-up. The financial reporting systems and reporting are also different. The economy of MTI is governed by the yearly agreement on profits made between the background organizations. The responsibility for the financial follow-up and reporting is on MTI itself.

The research methodology was a case study using qualitative methods. The empirical part of the study consisted of the reading of economic reports and information on the financing and decision making of the background organizations, as well as the interviews and planning the basic report model. During this development I have been in active communication with the people working for in finance in the background organizations.

As a result of the study, a template basic report model was developed. This basic report model for MTI could be utilized by the MTI management as well as the background organizations in their decision making.

Keywords: management accounting, basic funding, reporting, operating expenses, operating income

SISÄLTÖ

TIIVISTELMÄ

ABSTRACT

TAULUKKO- JA KUVIOLUETTELO

1 JOHDANTO	2
2 TUTKIMUSMENETELMÄN VALINTA	4
2.1 LAADULLINEN ELI KVALITATIIVINEN TUTKIMUS	4
2.2 TAPAUSTUTKIMUS (CASE STUDY)	5
2.3 TUTKIMUSPROSESSI	6
3 MATKAILUALAN TUTKIMUS- JA KOULUTUSINSTITUUTTI (MTI)	8
3.1 MTI:N ORGANISOITUMINEN	8
3.2 MTI:N PÄÄTÖKSENTEKO	9
3.3 MTI:N RAHOITUS	10
4 SISÄINEN LASKENTA JA RAPORTOINTI	12
4.1 SISÄINEN LASKENTATOIMI ELI JOHDON LASKENTATOIMI	12
4.2 SISÄISEN LASKENTATOIMEN ERILAISET LASKELMAT	14
4.3 TALOUDEN RAPORTOINTI	16
5 MTI:N TAUSTAORGANISAATIO	18
5.1 LAPIN YLIOPISTO	18
5.1.1 Päätöksenteko ja rahoitus	18
5.1.2 Talouden raportointi	19
5.2 ROVANIEMEN KOULUTUSKUNTAYHTYMÄ	23
5.2.1 Päätöksenteko ja rahoitus	23
5.2.2 Talouden raportointi	26
6 PERUSRAPORTTIMALLIN KEHITTÄMINEN	31
6.1 MTI:N RAPORTOINTITARPEET	31
6.2 MTI:N PERUSRAPORTTIMALLIN KEHITTÄMISPROSESSI	32
6.3 MTI:N PERUSRAPORTTIMALLI	37
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	41
LÄHTEET	44
LIITTEET	49

TAULUKOT JA KUVIOT

TAULUKKO 1. SISÄISEN LASKENTATOIMEN LASKELMAT	14
TAULUKKO 2. AATTEELLISEN YHTEISÖN JA SÄÄTIÖN TUOSLASKELMA.....	20
TAULUKKO 3. KULULAJIKOHTAINEN TUOSLASKELMA.....	26
TAULUKKO 4. YDINTAULUKOT	36
TAULUKKO 5. MTI:N PERUSRAPORTTIMALLI	38
KUVIO1. MTI:N RAKENNE	8
KUVIO2. MTI:N ORGANISAATIO	9
KUVIO 3. TALOUDEN RAPORTOINNIN TEHTÄVÄT	16
KUVIO 4. LAPIN YLIOPISTON ORGANISAATIO	18
KUVIO 5. MTI:N RAPORTOINTI LAPIN YLIOPISTOSSA	21
KUVIO 6. RKK:N ORGANISAATIO	23
KUVIO 7. LAPIN MATKAILUOPISTON TALOUDEN RAPORTOINTI.....	28
KUVIO 8. RAMK:N MATKAILU-, RAVITSEMIS- JA TALOUSALAN TALOUDEN RAPORTOINTI.....	29

1 JOHDANTO

Opinnäytetyöni toimeksiantaja Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti (MTI) aloitti toimintansa vuoden 2010 alussa. Sen taustalla vaikuttaa kaksi suurta toimijaa, Lapin yliopisto ja Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. MTI:n muodostavat Lapin yliopiston matkailututkimus sekä Rovaniemen koulutuskuntayhtymän alaiset Rovaniemen ammattikorkeakoulun matkailu-, ravitsemis- ja talousala ja toisen asteen ammatillinen oppilaitos Lapin matkailuopisto. Näistä käytän myöhemmin ilmaisua taustaorganisaatiot. Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin taustaorganisaatiot edustavat kolmea eri koulutusastetta ja se on siinä mielessä ainutlaatuinen oppilaitos Suomessa. Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutissa matkailua opiskeli vuonna 2010 yhteensä 1300 opiskelijaa, joista 703 Lapin matkailuopistossa, 175 Lapin yliopistossa ja 462 Rovaniemen ammattikorkeakoulussa. Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin talousarvio sisältää taustaorganisaatioista tulevan rahoituksen. (MTI 2011a, 2011b.)

Taustaorganisaatioiden tuloslaskelmat poikkeavat toisistaan. Niiden talouden raportit on laadittu eri lainsäädännön vaatimusten mukaisesti niiden omista lähtökohdista, joten ne eivät tarjoa Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutille nopeasti ajankohtaista ja sen raportointitarpeita huomioonottavia raportteja. Opinnäytetyöni tehtävänä on kehittää taustaorganisaatioiden tuloslaskelmien ja sisäisten raporttien pohjalta Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutille yhdistetty raportoinnin perusraporttimalli, jonka avulla toimijat ja päätöksentekijät saavat yhtenäisistä raporteista talouden seurannassa ja päätöksenteossa tarvitsemaansa informaatiota. Opinnäytetyöni on tarkoitettu Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutille talouden parissa työskenteleville henkilöille. Tutkimusteemani on hyvin ajankohtainen, koska Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutille tarvitaan yhteiset käytänteet talouden raportointiin, erityisesti seurannan kannalta.

Tämän opinnäytetyön keskeisenä tavoitteena on antaa myös kokonaiskuva siitä, mistä taustaorganisaatioiden rahoitus muodostuu ja mihin rahoitusta käytetään. Rahoitus vaikuttaa talouden raportointiin. Opinnäytetyössä kuvataan myös taustaorganisaatioiden päätöksentekoprosesseja siltä osin kuin ne liittyvät Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin päätöksentekoon. Voi-

dakseni kehittää MTI:lle omaa perusraporttimallia, tuli ensin selvittää millaisia taustaorganisaatioiden talouden raportointimallit ovat nyt, poikkeavatko ne toisistaan ja jos poikkeavat, niin miten sekä mitä yhtäläisyyksiä niissä on.

Työstäni olen rajannut pois Lapin yliopiston varainhankinnan sekä sijoitus- ja rahoitustoiminnan. En käsittele myöskään tarkemmin budjetointia ja kustannuslaskentaa, vaikka niitä joudun joissakin kohdissa sivuamaan. Talouden osalta en käsittele tasetta ja enkä varsinaista kirjanpitoa.

Työni on kauppatieteellinen opinnäytetyö, jonka toteutan kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Työn alussa esittelen ja perustelen käyttämäni tutkimusmenetelmät. Sen jälkeen esittelen Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin organisaation, päätöksenteon ja rahoituksen. Teoriaosuudessa käyn läpi johdon laskentatointia ja päätöksentekoa tukevaa raportointia. Teoriaosuuden jälkeen käyn läpi taustaorganisaatioiden päätöksentekoa ja rahoitusta. Työssäni käytän lähdeaineistona kirjallisuutta, tutkimuksia, lainsäädäntöä, ohjesääntöjä, taustaorganisaatioiden talouden raportteja ja haastatteluja sekä Internet-lähteitä. Luvussa 6 käsittelen Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin perusraporttimallin kehittämistä. Luvussa vertailen taustaorganisaatioiden tuloslaskelmia ja suunnittelen perusraporttimallin ja samalla perustelen tekemiäni ratkaisuja. Lopuksi kerron johtopäätökset.

2 TUTKIMUSMENETELMÄN VALINTA

2.1 Laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus

Laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen ja siinä pyritään tutkimaan kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivisessa tutkimusmenetelmässä tutkittavia kohteita on huomattavasti vähemmän kuin määrällisessä tutkimuksessa mutta analysoitavaa aineistoa syntyy usein runsaasti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tarkoituksena on hankkia suppeasta kohteesta paljon tietoa, jolloin ilmiötä kykenee ymmärtämään paremmin ja kokonaisvaltaisemmin. (Ojasalo ym. 2009, 93–94.)

Kvantitatiivisessa eli määrällisessä tutkimuksessa korostetaan yleispäteviä syyn ja seurauksen lakeja. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa keskeisinä tekijöinä ovat muun muassa aikaisempien tutkimusten johtopäätökset ja aikaisemmat teoriat. Havaintoaineiston on myös sovelluttava määrälliseen ja numeeriseen mittaamiseen. (Hirsijärvi–Remes–Sajavaara 2007, 135–136.) Kvantitatiivisessa tutkimuksessa tutkimusaineistoa voidaan kerätä kyselylomakkeilla, systemaattisella havainnoinnilla tai valmiista rekistereistä ja tilastoista. Tiedonkeruumenetelmä riippuu tutkittavasta kohteesta. (Vilka 2007, 73.)

Laadullisten eli kvalitatiivisten ja määrällisten eli kvantitatiivisten menetelmien peruserot on tärkeä tunnistaa, jotta niitä osataan käyttää ja jotta ymmärretään erilaisten menetelmien erilaiset lähtökohdat. Tutkimusotteen valintaan vaikuttaa muun muassa se, millainen tutkimuskohteena oleva ilmiö on. (Uusitalo 1991, 79.) Opinnäytetyöni olen toteuttanut kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Työssäni en pyri määrällisen tutkimuksen mukaisiin yleistyksiin, koska tarkoitukseni on ilmiön kuvaaminen ja ymmärtäminen. Määrälliset menetelmät sopivat hyvin tilanteeseen, jossa halutaan testata, pitääkö jokin teoria paikkaansa. Työssäni ei ole tarkoitus testata teoriaa tai hypoteesia, vaan tarkastella aineistoa monitahoisesti ja yksityiskohtaisesti. (Hirsijärvi ym. 2007, 160; Ojasalo ym. 2009, 93–94.)

Opinnäytetyöni on kehittämistyö, johon kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä sopii hyvin. Kehittämistyössä on oleellista tuntea ja osata käyttää erilaisia

menetelmiä. Varsinaisessa kehittämisprosessissa tarvitaan erilaisia tiedonhankintataitoja ja hankitun tiedon arviointia. Hankitusta tiedosta on pystyttävä erottamaan oleellinen epäoleellisesta sekä omattava käyttökelpoisten ratkaisujen rakentamistaitoja. Kehittämistyössä opitaan mm. suunnitelmallisuutta, kriittisyyttä ja saavilla olevan tiedon hyödyntämistä sekä saadaan valmiuksia hankitun tiedon arviointiin. (Ojasalo ym. 2009,14.)

2.2 Tapaustutkimus (Case study)

Laadullisen tutkimuksen lähestymistavan valintaan vaikuttaa opinnäytetyön luonne. Opinnäytetyötä voi viedä eteenpäin esimerkiksi tapaustutkimuksena, toimintatutkimuksena tai konstruktivisena tutkimuksena. (Ojasalo ym. 2009, 36.) Tapaustutkimus sopii tässä työssä hyvin lähestymistavaksi, koska kyseessä on yksittäinen tapaus ja tavoitteena on päästä syvälle yhden tapauksen ymmärtämisessä. (Kananen 2008, 85; Yin 2012, 7.)

Tapaustutkimuksessa pyritään tutkimaan, kuvaamaan ja selittämään tapauksia pääasiassa miten - ja miksi -kysymysten avulla. (Yin 2009, 2.) Tapaustutkimuksessa painottuvat tavanmukaisen tutkimuksen tavoitteet eli tutkitun tiedon tuottaminen kohteesta. Se soveltuu lähestymistavaksi myös kehittämistyöhön silloin kun tehtävänä on tuottaa kehittämisehdotuksia ja – ideoita, joita toteutan omassa opinnäytetyössäni. Tapaustutkimuksessa yksittäistapauksia pyritään tutkimaan niiden luonnollisessa ympäristössään ja kuvailemaan tutkittavaa ilmiötä yksityiskohtaisesti, kuten tässä tutkimuksessa tehdään. Tämä tuo kehittämistyöhön syvällisyyttä ja moninaisuuden ymmärrystä. Tapaustutkimuksessa on siis tärkeämpää saada selville suppeasta kohteesta paljon kuin laajasta joukosta vähän. (Hirsjärvi ym. 2004, 125–126; Ojasalo ym. 2009, 38, 52–53.)

Tapaustutkimuksen tyypillisin piirre on se, että aineistoa hankintaan usealla eri menetelmällä. Aineiston hankintamenetelmiin vaikuttaa myös se, miten aineistoa hyödynnetään tutkimuksessa. Tietynlaiset aineistot sopivat tietynlaisiin ongelmanasetteluihin ja vaihtoehtoja on useita: haastattelu, kysely, havainnointi ja erilaiset kirjalliset aineistot. (Uusitalo 2001, 89–96; Yin 2012, 10.) Varsinkin julkishallinnon organisaatioiden toiminnasta on saatavilla run-

saasti tietoa erilaisista dokumenteista. (Atkinson–Coffey 2011, 79.) Useimpien eri menetelmät tukevat hyvin toisiaan. (Ojasalo ym. 2009, 95.)

2.3 Tutkimusprosessi

Tutkimusprosessin eri vaiheet, kuten ongelman asettelu, aineiston keruu, analysointi ja raportointi, vaikuttavat tutkimuksen luotettavuuteen. (Alasuutari 2001, 252.) Luotettavuutta voidaan lisätä käyttämällä triangulaatiota eli tutkitaan ilmiöitä useista eri näkökulmista esimerkiksi käyttämällä erilaisia tiedonkeruumenetelmiä ja erilaisia aineistoja. Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan reliabiliteetin eli mittauksen luotettavuudella ja validiteetin eli mittarin tarkkuudella. (Ojasalo 94; Yin 2009, 41–45.)

Tutkimukseni eteni siten, että aluksi tutustuin taustaorganisaatioihin niiden Internet-sivuilla olevien tietojen avulla. Niiden avulla selvitin taustaorganisaatioiden taloutta koskevat päätöksentekomekanismit. Rahoitukseen ja päätöksentekoon liittyvää tietoa selvitin opetus- ja kulttuuriministeriön (OKM) Internet-sivuilta ja lainsäädännöstä. Päätöksentekoa ja rahoitusta käsittelen luvussa 5 MTI:n taustaorganisaatiot. Taustaorganisaatioiden tuloslaskelmiin liittyvään tietoon perehdyin lainsäädännön, yliopistojen taloushallinnon koodiston ja kunnan ja kuntayhtymän yleisohjeiden avulla sekä taustaorganisaatioiden talousraporttien avulla. Työn loppuvaiheessa täydensin tietoja lisäksi keskusteluilla taustaorganisaatioissa talouden parissa työskentelevien henkilöiden kanssa. Vertailin tuloslaskelmia keskenään. Käsittelen eroja ja yhtäläisyyksiä luvussa 6.2 Raporttimallin kehittämisprosessi.

Tutustuin myös taustaorganisaatioiden sisäisiin kausiraportteihin. Niiden selvittämiseksi koin parhaaksi menetelmäksi henkilökohtaisen haastattelun. Haastattelumuotoina käytin sekä puolistrukturoitua eli teemahaastattelua että avointa haastattelua. Teemahaastattelun kysymykset laadin etukäteen, mutta kysymysten esitysjärjestys muuttui haastattelutilanteiden mukaan. Kysymykset ovat liitteessä 2. Teemahaastattelussa tein lisäksi havainnointia, jota Hirsijärven ym. (2007) mukaan voidaan käyttää haastattelujen lisänä ja tukena. Yhden haastattelun tein avoimena haastatteluna, jossa minulla oli kuitenkin valmiina haastattelurunko (liite 2), mutta keskustelu oli vapaamuotoisempaa

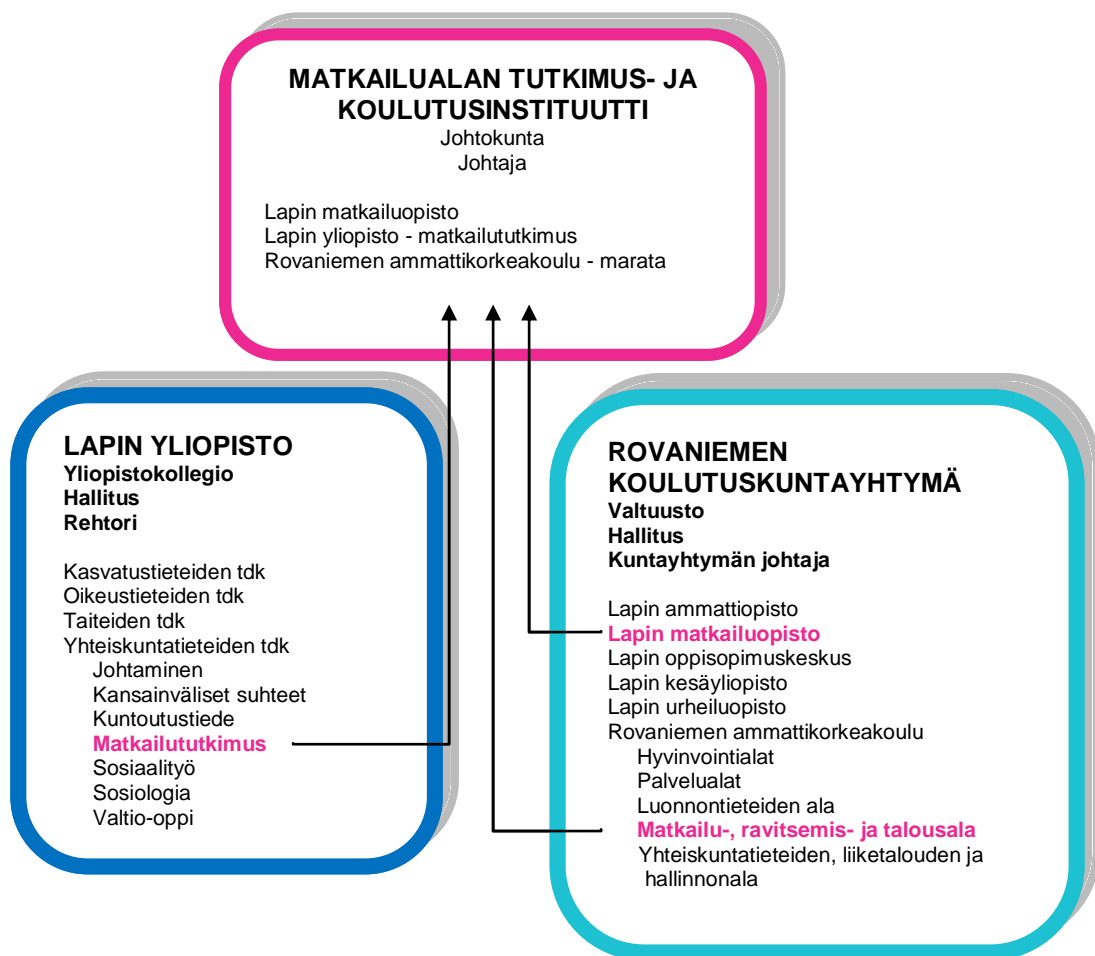
kuin teemahaastattelussa haastatteluaiheesta johtuen. (Hirsjärvi ym. 2009, 203–209.)

Teemahaastattelussa haastattelin kolmea eri henkilöä. Lapin yliopistolla haastattelin henkilöä A, joka on pitkään vastannut yliopiston talouden raportoinnista. Lapin matkailuopistossa haastateltava oli talousosastolta henkilöä B, jolla on kokonaisvaltainen käsitys Lapin matkailuopiston talouden raporttien sisällöstä. Rovaniemen ammattikorkeakoululla haastattelin taloushallinnossa työskentelevää henkilöä C, jolla on pitkä työkokemus RAMK:n talouden hoidosta ja raportoinnista. Lapin yliopistossa tehdyn haastattelun tulokset selostan luvussa 5.1.2 Lapin yliopiston talouden raportointi. LAMO:ssa ja RAMK:ssa tekemäni haastattelut selostan luvussa 5.2.2 LAMO:n ja RAMK:n talouden raportointi. MTI:n päätöksentekoon, rahoitukseen ja talouden raportointiin liittyvistä asioista haastattelin MTI:n johtaja Johan Edelheimia. Haastattelumuotona käytin avointa haastattelua, joka sopi haastattelutilanteeseen hyvin. Haastattelukysymykset ovat liitteessä 2. Raporttimallin suunnitteluprosessin selostan kokonaisuudessaan luvussa 6 MTI:n perusraporttimallin kehittäminen.

3 MATKAILUALAN TUTKIMUS- JA KOULUTUSINSTITUUTTI (MTI)

3.1 MTI:n organisoituminen

Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin (MTI) toiminta on alkanut jo vuonna 2009 elokuussa, mutta vuoden 2010 alusta se on toiminut itsenäisenä tulosityksikkönä. Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin muodostavat kuvion 1 mukaisesti Lapin yliopiston matkailututkimus sekä Rovaniemen koulutuskuntayhtymään (RKK) kuuluvat Rovaniemen ammattikorkeakoulun matkailu-, ravitsemis- ja talousala ja Lapin matkailuopisto. (MTI 2011a.)



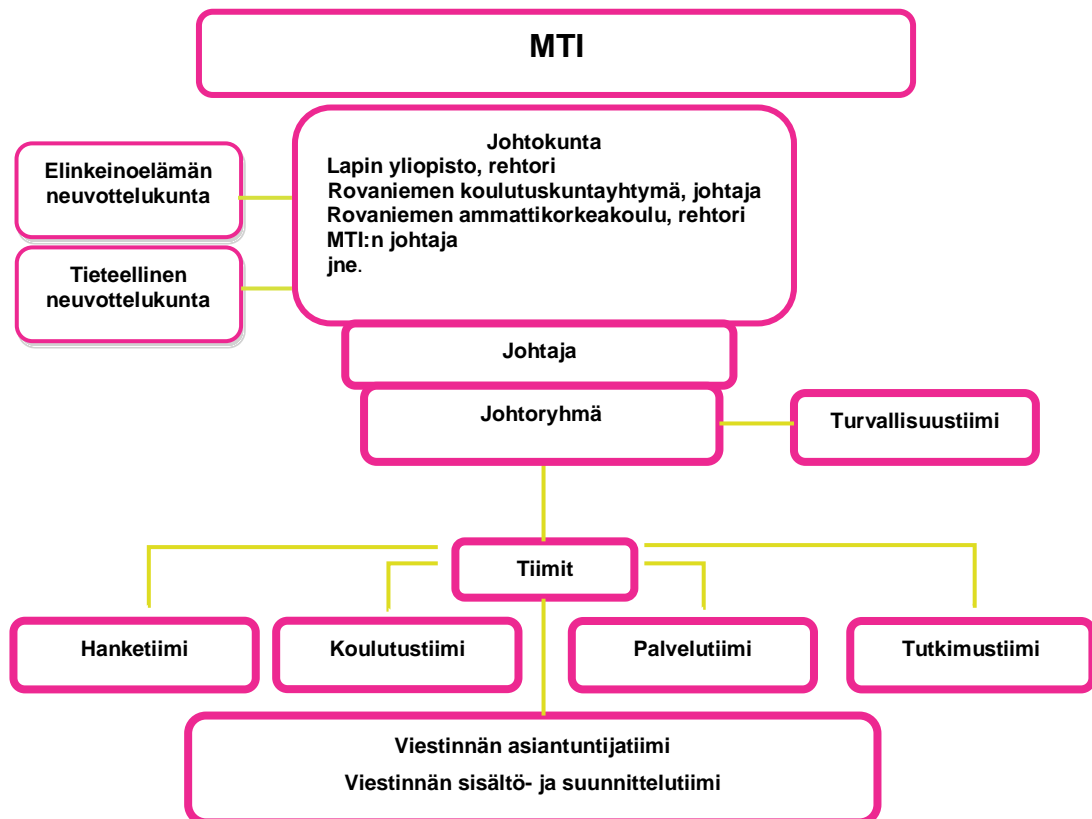
Kuvio 1. MTI:n rakenne

MTI:n taustaorganisaatiot edustavat kolmea eri koulutusastetta ja siinä mielessä se on ainutlaatuinen oppilaitos Suomessa. Kuvion 1 mukaisesti Lapin yliopistossa matkailututkimus on yliopiston yksi oppiaine yhteiskuntatieteiden tiedekunnassa. Rovaniemen ammattikorkeakoulussa matkailu- ravintola- ja

talousala on yksi koulutusala muiden rinnalla. Lapin matkailuopisto on Rovaniemen koulutuskuntayhtymän matkailu-, ravitsemis- ja talousalan toisen asteen ammatillinen oppilaitos, joka on aloittanut toimintansa vuoden 2011 alusta, aikaisemmin alan koulutus tapahtui Lapin ammattiopistossa. (MTI 2011c.)

3.2 MTI:n päätöksenteko

MTI:n johtosäännön mukaisesti johtokunta ja johtaja vastaavat toiminnasta ja hallinnosta. Yhteys taustaorganisaatioiden päätöksentekoon on järjestetty siten, että johtokuntaan kuuluvat mm. Lapin yliopiston rehtori, Rovaniemen ammattikorkeakoulun rehtori, Rovaniemen koulutuskuntayhtymän johtaja ja MTI:n johtaja, joka edustaa samalla Lapin matkailuopistoa. MTI:ssa johtajan tukena päätöksenteossa ja sidosryhmäyhteistyön tukena toimii johtoryhmä, johon kuuluvat johtajan lisäksi tulosalueiden tiimien puheenjohtajat. Kuvion 2 olen muodostanut MTI:n organisaatiosta MTI:n johtosäännön ja organisaatiokuvauksen perusteella. Kuvio selkeyttää MTI:n sisäistä organisaatiota. (MTI 2011d.)



Kuvio 2. MTI:n organisaatio

MTI:n sisäisiä tulosalueita ovat tutkimus, koulutus ja palvelut, joiden toimintojen koordinaatiota ja kehittämistä varten on perustettu tiimit: tutkimustiimi, koulutustiimi ja palvelujen osalta hanketiimi ja palvelutiimi (kuvio 2). MTI:n tiimien tehtävänä on koordinoida sen strategian ja toimintasuunnitelman mukaisten sekä toiminnallisten että taloudellisten tavoitteiden saavuttamista, arvioimista ja kehittämistä. (MTI 2011f.) MTI:n johtaja Johan Edelheim totesi haastattelussa (liite 2), että tiimien perustaminen ja niiden työskentelytapa ovat sopineet MTI:n toimintaympäristöön todella hyvin. Tiimien kokoonpanoissa on huomioitu kaikki koulutustasot. Tällä hetkellä ei ole tarvetta seurata erikseen niiden työskentelyä tiimikohtaisin mittarein. (Edelheim 2011.)

MTI:n johtajalla on MTI:n rakenteesta johtuva erikoinen asema taustaorganisaatioihin nähden. Hän toimii Lapin yliopiston matkailututkimuksen koulutusalan johtajana, Rovaniemen ammattikorkeakoulun matkailu-, ravitsemis- ja talousalan toimialajohtajana sekä Lapin matkailuopiston tulosalueen johtajana. Hänellä on myös toisen asteen oppilaitoksen rehtorin pätevyys, joten hän toimii Lapin matkailuopiston rehtorina. (MTI 2011e.)

Asemansa vuoksi MTI:n johtaja oli tärkeä haastateltava. Kysyin haastattelussa (liite 2) MTI:n johtajalta Johan Edelheimilta miten päätöksentekoon vaikuttaa se, että taustalla on kolme erilaista organisaatiota ja mikä tilanne on Lapin matkailuopiston rehtorin viran hoidon osalta. Päätöksenteosta hän totesi, että näin monen taustaorganisaation aikataulujen yhteensovittaminen hidastaa päätöksentekoa ja tiedonkulkua. Lapin matkailuopiston osalta hän totesi, että ei ole järkevää eikä käytännössä mahdollista hoitaa Lapin matkailuopiston rehtorin tehtäviä täysipainoisesti. Hänellä on johtosäännön mukaisesti mahdollisuus delegoida nämä tehtävät. (Edelheim 2011.)

3.3 MTI:n rahoitus

MTI:n perustamissopimuksen mukaan taustaorganisaatioiden johto käy vuosittain MTI:n johdon kanssa tulosneuvottelun, jonka tuloksena tehdään taustaorganisaatioiden ja MTI:n väliset tulossopimukset. Tulosneuvotteluissa sovitaan instituutin tuottamista palveluista, niiden rahoituksesta ja tavoitteista. MTI käy neuvottelut Lapin yliopiston ja Rovaniemen ammattikorkeakoulun johdon kanssa. Lapin matkailuopistoa koskevat neuvottelut MTI käy Rova-

niemen koulutuskuntayhtymän johdon kanssa. MTI:n kokonaisrahoitus muodostuu taustaorganisaatioilta tulevasta rahoituksesta ja MTI:n omasta täydentävästä rahoituksesta, jonka se hankkii itse. MTI raportoi rahoituksen käytöstä taustaorganisaatioille. (MTI 2011a.) Taustaorganisaatioiden rahoitusta käyn läpi tarkemmin luvussa 5 MTI:n taustaorganisaatiot.

4 SISÄINEN LASKENTA JA RAPORTOINTI

4.1 Sisäinen laskentatoimi eli johdon laskentatoimi

Julkishallinnossa laskentatoimi jaetaan rahoituksen laskentatoimeen ja johdon laskentatoimeen. (Pöllä–Etelälähti 2002, 134.) Näsi ym. (2001) väitöskirjassa todetaan, että rahoituksen laskentatoimeen sisältyvät liikekirjanpito, talousarviokirjanpito sekä maksuvalmius- ja vakavaraisuuslaskelmat. (Näsi ym. 2001, 15.) Ulkoisen laskentatoimen tuottama informaatio kuten tilinpäätös, kuuluu lakisääteiseen raportointivelvollisuuteen. Ulkoisen laskentatoimen tuottamasta informaatiosta ovat kiinnostuneita yhteisöjen ja yritysten johto, yrityksissä omistajat, yhteiskunta ja muut sidosryhmät. (Drury 2009, 4–5; Suomala ym. 2011, 9.)

Näsi ym. (2001) toteaa väitöskirjassaan, että liiketaloustieteitä voidaan soveltaa myös julkishallinnossa johdon laskentatoimeen. Johdon laskentatoimen tehtäväkenttään kuuluvat budjetoinnin ja kustannuslaskennan lisäksi muu johdon päätöksentekoa avustavan informaation keruu ja rekisteröinti. Tehtäviin kuuluu myös erilasten laskelmien laatiminen ja hyväksikäyttö. (Näsi ym. 2001, 15.) Johdon laskentatointa (management accounting) kutsutaan myös sisäiseksi laskentatoimeksi tai hyvin kuvaavasti operatiiviseksi laskentatoimeksi, jonka päätehtävä on tukea organisaation toimintaa ja siihen liittyviä valintoja ja päätöksentekoa. (Drury 2009, 5–6; Neilimo–Uusi-Rauva 2005, 14.)

Johdon laskentatoimen tietojärjestelmän avulla pyritään tuottamaan tietoa ja informaatiota organisaation taloudesta ja toiminnasta johdon päätöksenteon tueksi ja se käsittelee myös ei-rahapohjaista tietoa. (Drury 2003, 14.) Hyvä seurantajärjestelmä syntyy useiden, joskus laajojenkin eri tietojärjestelmien yhteensovittamisesta. Ihannetilanteessa eri tietojärjestelmät on sovitettu yhteen siten, että merkittävä ja seurannassa tarvittava tieto syötetään tietojärjestelmään vain kerran. Tämän jälkeen eri tietojärjestelmät pitävät huolta siitä, että tieto siirtyy kaikkiin sellaisiin kohtiin, joissa tätä tietoa tarvitaan hyvän seurannan ja tiedon johtamisen aikaan saamiseksi. (Vilkkumaa 2005, 424.) Merkittävä osa johdon tarvitsemasta laskentatoimen informaatiosta saadaan joko suoraan kirjanpidosta tai kirjanpidon raporteista edelleen jalostettuina. Johdon laskentatoimesta ja kustannuslaskennasta joudutaan toteamaan, että

julkisen hallinnon laskentajärjestelmät ovat kehittyneet hitaasti ja tämän vuoksi johdon laskentatoimi on useimmissa julkisen hallinnon organisaatioissa vielä "lapsenkengissä". Julkishallinnon yksiköissä johdon laskentatoimen tarpeet on puntaroitava ja laskentajärjestelmät räätälöitävä kulloisenkin yksikön luonne ja tarpeet huomioon ottaen, eikä valmista kaikille sopivaa standardiratkaisua ole olemassakaan. (Näsi 2001, 11,15, 21, 127.)

Johdon laskentatoimelle tuotettava tieto ei ole sidottu määrämuotoisuuteen kuten ulkoisen laskentatoimen laskelmat. (Drury 2010, 6.) Sisäinen tuloslaskelma rakentuukin tarpeiden mukaisesti. Yleensä johdon laskentatoimen tietojärjestelmän tulosraportointimallit pyritään kuitenkin rakentamaan siten, että ne noudattavat varsin pitkälle yleisen laskentatoimen mallia. (Alhola–Lauslahti 2005, 196; Neilimo–Uusi-Rauva 2005, 273.) Johdon laskentatoimeen liittyvässä tiedon jalostuksen ketjussa on vielä paljon kehitettävää, koska manuaalista käsittelyä joudutaan tekemään vielä hyvin paljon. (Vilkkaa 2005, 424). Johdon laskentatoimen toteutustapaan pätee hyvin kontingenssiteoria eli ei ole sellaista toteutustapaa, joka sopisi kaikissa olosuhteissa kaikkiin tilanteisiin. (Suomala ym. 2011, 28.)

Tammen (2006) väitöskirjassa todetaan, että julkishallinnon johdon laskentatoimeen kohdistuu uudenlaisia odotuksia hankkeiden ja palvelutoiminnan mukaantulon myötä. Entisestään korostuu se, että tuotettavan tiedon pitäisi olla hyödynnettävissä. Tuotettavan tiedon hyödyllisyyden ratkaisee tiedon kysynnän ja tarjonnan yhteensopivuus. (Tammi 2006, 60, 76.) Johdon laskentatoimen näkökulmasta maksullinen toiminta merkitsee sitä, että osataan laskea suoritekohtaiset kustannukset ja hinnoitella suoritteet siten, että toiminta kannattaa (Näsi 2001, 128). Jääsmaan (2006) pro gradu -tutkielmassa käsitellään ammattikorkeakoulun maksullista palvelutoimintaa ja siinä suositellaan jonkin asteista benchmarkingia raportoinnin suunnitteluun ja kehittämiseen. Sillä saataisiin selville hyvät menetelmät ja käytännöt. Benchmarkausta kannattaisi tehdä eri ammattikorkeakoulujen kesken ja lisäksi vielä yrity maailmaan. (Jääsmaa 2006, 97.)

Kohdeorganisaation eli MTI:n talouteen liittyvät raportit saadaan taustaorganisaatioiden erillisistä tietojärjestelmistä. Tietoteknisesti ei ole siis mahdollisuutta käyttää minkään kolmen eri taustaorganisaation johdon laskentatoi-

melle tarkoitettua informaatiojärjestelmää. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että raportit tulevat kolmesta eri paikasta kolmen eri ihmisen tuottamana ja johdon tarvitsemat laskelmat ja niihin liittyvät raportit joudutaan muokkaamaan MTI:ssa itse.

4.2 Sisäisen laskentatoimen erilaiset laskelmat

Talousjohtamisen, kuten muunkin johtamisen, keskeisiksi tehtäviksi on määriteltä suunnittelu, tekeminen ja toiminta, seuranta sekä analysointi ja opiksi ottaminen. (Jones–Pendlebury 2000, 22–23.) Johdon laskentatoimen pitäisi pystyä käyttämään keskeisissä tehtävissään laskelmista saatua informaatiota päätöksenteon tukena ja apuna. Taulukko 1 havainnollistaa, mitä laskelmia johtamisen eri vaiheissa tarvitaan ja minkälaisissa tilanteissa niitä voidaan hyödyntää. (Vilkkumaa 2005, 47–48, 54.)

Taulukko 1. Sisäisen laskentatoimen laskelmat (Vilkkumaa 2005, 55)

Laskelman tyyppi	Laskelma	Laskelman tarkoitus
strategian kehittäminen	strategialaskelmat	strategian kehittämistä
suunnittelu	vaihtoehtolaskelma	valintaa
	ennakointilaskelma tavoitelaskelma	toiminnan ohjaamista
valvonta	tarkkailulaskelma	
tiedottaminen	tiedonjakamislaskelma	ympäristöön vaikuttamista tilastointia
tuloksen jakaminen	tuloksenjakolaskelma	tuloksen jakaminen

Strategialaskelmat auttavat yhteisön strategian kehittämistä ja rakentamista. Ne luovat perustan muiden laskelmien käytölle. (Vilkkumaa 2005, 54.) Talouden suunnitteluun liittyy hyvinkin erilaisia laskelmia. Vaihtoehtolaskelmien avulla yritysten ja yhteisöjen johto pystyy vertailemaan erilaisia vaihtoehtoja. Vaihtoehtolaskelmat liittyvät lyhyen ja pitkän ajanjakson suunnitelmiin. Lyhyen ajanjakson tyyppisiin laskelmiin kuuluvat esimerkiksi kustannuslaskelmat, pitkän ajanjakson laskelmia ovat esimerkiksi investointilaskelmat (taulukko1). (Neilimo–Uusi-Rauva 2005, 36.)

Ennakointilaskelmat ovat joko vaihtoehto- tai tavoitelaskelmia. Nämä laskelmat tehdään strategisen ja operatiivisen tavoiteasetannan yhteydessä (taulukko1). Ennakointilaskelmat toimivat ikään kuin hälytysmerkkeinä siinä vai-

heessa, jos vaihtoehto- tai tavoitelaskelmat poikkeavat voimakkaasti ennakoitilaskelmista. (Vilkkumaa 2005, 55.)

Tavoite- ja tarkkailulaskelmat liittyvät tiiviisti toisiinsa ja johdon laskentatoimen näkökulmasta ne muodostavat yhdessä tärkeän apuvälineen toiminnan ohjaamiselle (taulukko 1). Tavoitelaskelmien päätyypin muodostavat budjetit, joita laaditaan sekä koko organisaation tasolla tai tulosityksikkötasolla. Tavoitelaskelmat toimivat tarkkailulaskelmien perustana. (Neilimo–Uusi-Rauva 2005, 37.) Budjetissa konkretisoituu strategisen tason suunnitelmat, koska ne sisältävät sen, mitä organisaatioissa halutaan saavuttaa ja tehdä seuraavana vuonna. Budjettitarkkailu tukee myös organisaation ohjausta ja seuranta. (Alhola–Lauslahti 2005, 96,100.)

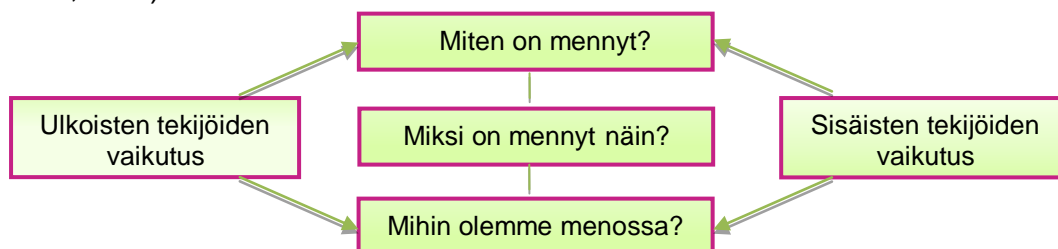
Tarkkailulaskelmien tuloksia verrataan tavoitelaskelmissa asetettuihin tavoitteisiin. Tarkkailulaskelmilla tuodaan esille, miten laskentakohteilla on mennyt. (Jyrkkiö–Riistama 2008, 217–218.) Jotta johdon laskentatoimi pystyisi käyttämään tarkkailulaskelmia päätöksentekonsa tukena ja apuna, tarkkailulaskelmista saatuja lukuja pitäisi pystyä tulkitsemaan ja analysoimaan. Tunnuslukujen antamaa tietoa kannattaa tarkastella useammalta kannalta. Mittaamista ja tunnuslukuja tarvitaan organisaation ja sen yksiköiden suorituskyvyn johtamisessa. Suorituskyvyllä tarkoitetaan sitä, miten mitattava kohde kykenee saavuttamaan sille asetettuja tavoitteita. (Raudasoja–Johansson 2009, 123, 138; Vilkkumaa 2005, 101.) Talouden raportoinnissa tulisi ottaa huomioon mahdollisuus porautua yleiseltä tasolta yksityiskohtaisemmalle tasolle. Raporttien tulisi olla selkeitä ja tunnuslukujen ymmärrettäviä ja joissakin raporttiversioissa tulisi olla lisäksi kirjoitettu auki tunnuslukujen merkitys. (Oja 2010, 98, 100–101.)

Lähtökohtana laskelmien tulkinnessa ovat absoluuttiset luvut eli eurot, joiden perusteella voidaan rakentaa prosenttimuotoisia analyysyjä. Prosenttimuotoisia analyysyjä voi soveltaa useallakin tavalla. Helppo ja yksinkertainen tapa analysoida laskelmaa on käyttää vertikaalista tai horisontaalista analyysiä. Vertikaalista ”pystysuoraa” analyysiä käytetään siten, että toiminnan kannalta otetaan yksi luku, kuten toiminnan tuotot, pohja-arvoksi ja verrataan muita lukuja siihen. Vertikaalista analyysiä voidaan käyttää silloin kun halutaan selvittää, kuinka suuri osuus jokin luku on kaikista kuluista tai tuloista. Tällä ta-

valla voidaan helposti seurata kustannuserien kehittymistä suhteessa tuottoihin. Horisontaalisessa ”vaakasuorassa” trendianalyysissä suhteutetaan laskelman eriä valitun lähtövuoden arvoon. Prosenttimuotoon laaditun trendianalyysin avulla on helppo seurata tuloslaskelmaerien, tuottojen tai kulujen, ajallista kehitystä. Horisontaalisessa analyysissä käytetään yhtä aikaa sekä absoluuttisia että suhteellisia arvoja. Nämä kaksi analyysiä täydentävät hyvin toisiaan ja ovatkin parhaimmillaan silloin kun analysointiin voidaan yhdistää tietoa lukujen taustoista esimerkiksi katetuottolaskennasta. (Eskola–Mäntysaari 200, 135–136; Niskanen–Niskanen 2004, 87,89.)

4.3 Talouden raportointi

Talouden raportoinnin tärkein tehtävä on antaa kokonaiskuva talouden ja toiminnan tilasta. Raporttien tehtävä on antaa tietoa siitä, miten on mennyt, miksi on mennyt näin ja lisäksi vielä, mihin suuntaan ollaan menossa (kuvio 3). Näiden lisäksi raporteista olisi selvittävä, miten eri sisäiset ja ulkoiset tekijät ovat vaikuttaneet tähän tilanteeseen ja arvioitava miten ne tulevat vaikuttamaan tulevaisuuteen. Raportointi kohdistuu ajallisesti sekä menneeseen, nykyhetkeen ja yhä enenevässä määrin tulevaisuuteen. (Alhola–Lauslahti 2005, 173.)



Kuvio 3. Talouden raportoinnin tehtävät (Alhola–Lauslahti 2005, 173)

Raporteilta vaaditaan paljon, liittyvätpä vaatimukset sitten niiden sisältöön tai ulkonäköön. Raportoinnin peruseriaatteisiin kuuluvat mm. tiedon oikeellisuus, oleellisuus ja oikea-aikaisuus. Organisaatioiden eri tasoilla tarvitaan erisisältöisiä raporteja. Tiedon on oltava sisällöllisesti riittävän oikeaa ja sen on myös vastattava sitä mitä halutaan seurata. Väärien tietojen perusteella tehdään virheellisiä tulkintoja ja toimenpiteitä. Laskelman käyttäjän on saatava juuri sitä tietoa, mitä hän tarvitsee ja tietoa tulisi olla oikea määrä. Raporttien on oltava luotettavia. Luotettavuuteen vaikuttavat useatkin eri tekijät kuten se, miten tiedot kerätään raporteihin ja miten niitä yhdistetään. Myös eri

tietolähteistä saatavan tiedon sisällön oikeellisuuden pitäisi olla tarkistettavissa. Raportoinnissa tulisi keskittyä oleellisiin asioihin, koska kaikkea ei tarvitse raportoida. (Alhola–Lauslahti 2003, 327; Raudasoja–Johansson 2009, 23.)

Oikea-aikaisuus on ratkaiseva tekijä talouden raportoinnissa. Käyttäjän on saatava tietoa hyvissä ajoin, jotta sitä voidaan hyödyntää päätöksenteossa. Raporttien ajoitus riippuu niiden käyttötarkoituksesta ja raportointijakso vaihtelee raporttityypin mukaan. Periodiraportteja eli rutiiniraportteja ajetaan säännöllisin väliajoin esimerkiksi neljännesvuosittain. Niiden tulisi olla valmiina nopeasti raporttikauden päätyttyä. Adhoc-raportteja eli tilannekohtaisia raportteja laaditaan tarpeen mukaan, näitä ovat esimerkiksi vaihtoehtolaskelmat. (Jyrkkiö–Riistama 2008, 279–280; Vilkkumaa 2005, 426.)

Raporttien on oltava selkeitä ja helppolukuisia. Raportin vastaanottajan on ymmärrettävä raporttien sisältö, koska hänen on osattava toimia ja kehittää toimintaansa niiden avulla. Raporttien ulkonäkö vaikuttaa luettavuuteen, sen vuoksi niiden esittämistapaan on kiinnitettävä huomioita. Esitykset voivat olla esimerkiksi tekstiä, joihin liitetään graafisia esityksiä ja yksityiskohtia täydennetään taulukoilla. Raporteissa ei saa kuitenkaan olla liikaa seurantatietoa. (Alhola–Lauslahti 2003, 324–325.)

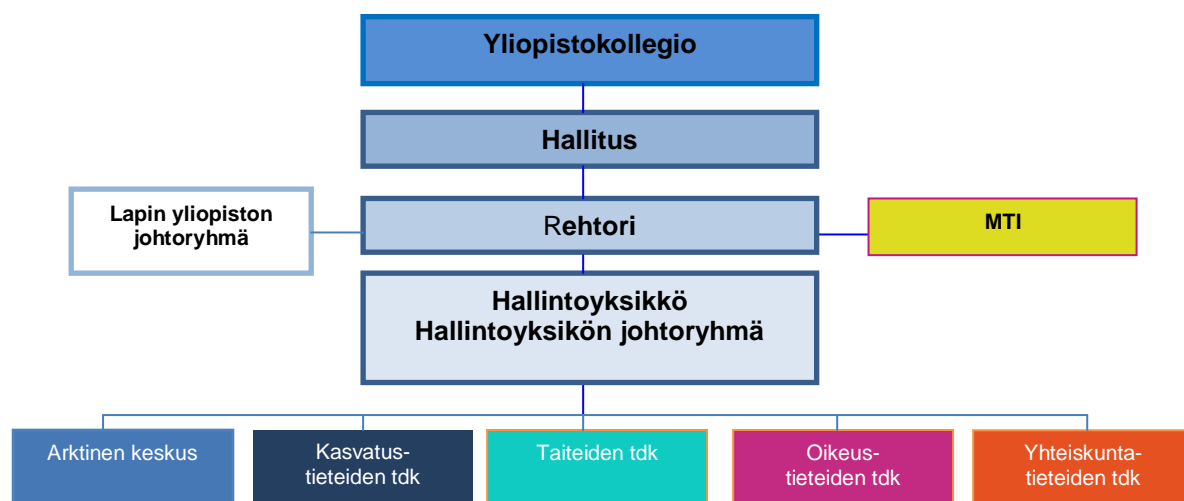
MTI:n talouden raporteissa on kiinnitettävä erityisesti huomiota siihen, että taustaorganisaatioista tulevat tiedot pysyvät koko raportoinnin ajan juuri sellaisina kuin ne ovat alun perin olleetkin. Tämä korostuu erityisesti silloin, kun alkuperäisistä laskelmista siirretään tietoja manuaalisesti taustaorganisaatioista MTI:lle räätälöitäviin raporteihin. Oikeellisuuden tarkistaminen on kuitenkin helposti toteutettavissa erilaisten ristiinlaskentakaavojen avulla ja tulenkin kiinnittämään siihen huomioita laatiessani perusraporttimallia.

5 MTI:N TAUSTAORGANISAATIOT

5.1 Lapin yliopisto

5.1.1 Päätöksenteko ja rahoitus

Julkisoikeudellisen yliopiston toimielimiä ovat hallitus, rehtori ja yliopistokollegio (kuvio 4). Hallitus käyttää yliopistossa ylintä päätösvaltaa ja yksi sen tärkeimmistä tehtävistä on päättää yliopiston toiminta- ja taloussuunnitelmasta ja talousarviosta sekä laatia tilinpäätös. Yliopistokollegio vahvistaa yliopiston tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. (Yliopistolaki 558/2009 13–14.2 §, 22.6 §.)



Kuvio 4. Lapin yliopiston organisaatio (vrt. Lapin yliopisto 2011a)

Yliopiston rehtori vastaa mm. yliopiston tehtävien taloudellisesta, tehokkaasta ja tuloksellisesta hoitamisesta. (Yliopistolaki 558/2009 17 §.) Lapin yliopiston rehtori raportoi talouden tilasta neljännesvuosittain yliopiston hallitukselle. (Lapin yliopisto 2011b.) Lapin yliopiston rehtori kuuluu MTI:n johtokuntaan. MTI:n perustamissopimuksen mukaan yliopiston rehtori, kuten muidenkin taustaorganisaatioiden johto, käy vuosittain MTI:n johdon kanssa tulosneuvottelut.

Rehtori johtaa hallintoyksikköä (kuviot 4), jonka tehtävänä on mm. valmistella yliopiston talousarvio ja tilinpäätös. Näiden lisäksi hallintoyksikkö vastaa mm. kirjanpidosta, täydentävän rahoituksen taloushallinnosta, talousarvion ja tilinpäätöksen valmistelusta sekä hallituksen edellyttämän talousraportoinnin valmistelusta. (Lapin yliopisto 2011b.) Lapin yliopiston yhteiskuntatieteiden tiedekuntaan kuuluva matkailututkimus on pieni osa Lapin yliopiston talouden raportointia ja siinä roolissa se on osa suurempaa raportointiprosessia. MTI:ssa Lapin yliopiston matkailututkimuksen talouden raportoinnin osuus on yksi kolmesta, ja sen osuus MTI:n raportoinnissa on merkittävä.

Yliopistot ovat taloudellisesti ja hallinnollisesti autonomisia. Valtio kuitenkin takaa yliopistojen riittävän perusrahoituksen. Yliopiston kokonaisrahoituksen muodostavat valtion talousarviosta eli budjetista saatava perusrahoitus ja sitä täydentävä rahoitus. Perusrahoituksen osuus kokonaisrahoituksesta on noin 64 %. Yliopistoilla on mahdollisuus hankkia lisärahoitusta myös liiketoiminnalla ja lahjoituksin. (OKM 2011a.) Liiketoimintaa ja lahjoituksia en käsittele työssäni. Yliopiston rahoituksen määräytymisperusteista säädetään yliopistolaisissa (558/2009). Perusrahoitus kohdennetaan yliopistoille laskennallisen mallin avulla, johon sisältyy opetuksen ja tutkimuksen rahoituksen lisäksi vielä strategiarahoitus. Yliopistoilla on lisäksi mahdollisuus saada rahoitusta kaikkien yliopistojen yhteisiä toimintoja varten määrärahojen rajoissa ja tuloksellisuusrahoitusta tuloksellisen toiminnan perusteella opetusministeriön päättämällä tavalla. (Yliopistolaki 558/2009 6:49–50 §.)

Yliopistojen täydentävä rahoitus on budjettirahoituksen ulkopuolista rahoitusta. Se koostuu maksullisesta toiminnasta ja hankkeista sekä lahjoituksista ja sponsorirahoituksesta. Rahoituksen kohdentamisesta yliopistot päättävät itse. Täydentävän rahoituksen hankkimisesta yliopistot vastaavat itse. (OKM 2011b; Yliopistolaki 558/2009 6:48.1 §.) Lapin yliopistossa matkailututkimukseen liittyvät hankkeet toteutetaan joko itsenäisenä toimijana tai yhteistyössä MTI:n muiden osapuolten kanssa. (MTI 2011h.)

5.1.2 Talouden raportointi

Lapin yliopisto on itsenäinen julkisoikeudellinen yliopisto, jonka kirjanpitoon ja tilinpäätöksen raportointiin sovelletaan kirjanpitolakia (KPL 336/1997). Lapin

yliopisto noudattaa kirjanpitoasetuksessa (KPA 1339/1997 1:3 §) esitettyä aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelman kaavaa eli ns. järjestökaavaa. Taulukossa 2 esitän Lapin yliopiston tuloslaskelman lyhennetyn version. Tuloslaskelma on kokonaisuudessaan liitteessä 1.

Taulukko 2. Aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelma
(vrt. KPA 1339/1997 1:3 §)

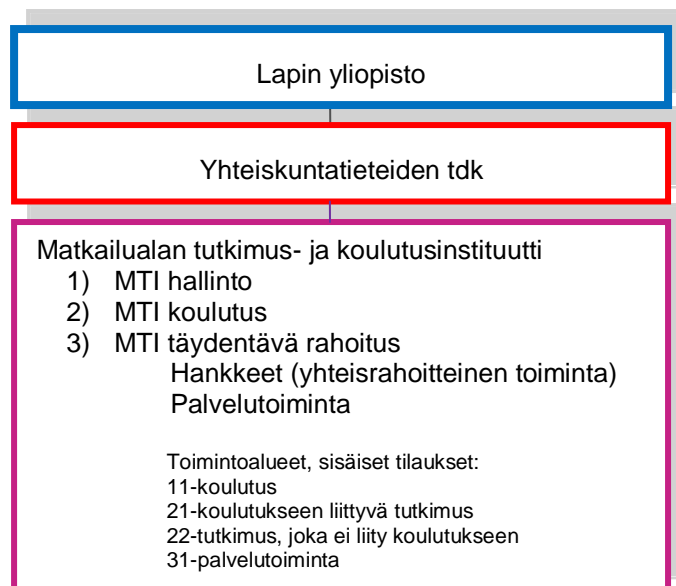
Lapin yliopisto	
Varsinainen toiminta	
Tuotot	X
Kulut	X
Henkilöstökulut	
Poistot	
Muut kulut	
Tuotto-/Kulujäämä	<u>X</u>
Varainhankinta	X
Tuotot	
Kulut	
Tuotto-/Kulujäämä	<u>X</u>
Sijoitus- ja rahoitustoiminta	X
Tuotot	
Kulut	
Tuotto-/Kulujäämä	<u>X</u>
Satunnaiset erät	X
Yleisavustukset	X
Tilikauden tulos	X
Tilinpäätössiirrot	<u>X</u>
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	<u><u>X</u></u>
Lähde: KPA 1339/1997 1:3 §	

Lapin yliopiston tuloslaskelmassa yliopiston toiminta raportoidaan kolmessa pääryhmässä: varsinainen toiminta, varainhankinta ja sijoitus- ja rahoitustoiminta. Kaikista toiminnoista esitetään erikseen tuotto-/kulujäämä. Näiden jälkeen ovat satunnaiset erät ja yleisavustukset, johon on kirjattu yliopistolain mukainen valtionrahoitus. Tämän jälkeen esitetään tilikauden tulos, tilinpäätössiirrot ja lopuksi tilikauden yli- tai alijäämä. Varsinaisella toiminnalla tarkoitetaan koulutukseen liittyvää toimintaa. Varainhankinnalla tarkoitetaan sellaista toimintaa, jolla hankintaan varoja yliopiston varsinaisen toiminnan kulu-

jen kattamiseksi. Varainhankinnan tuotot ja kulut eritellään tulo- ja menolajeittain. Sijoitus- ja rahoitustoiminnan tuotoissa esitetään osinko- ja korkotuotot, sijoitustoimintaan liittyvät vuokratuotot ja sijoitusomaisuudesta kirjatut arvonalennusten palautukset sekä muut tuotot. Vastaavasti kuluina esitetään sellaiset erilliskulut, jotka ovat aiheutuneet sijoitus- ja rahoitusomaisuuden hankkimisesta ja hoitamisesta. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)

Lapin yliopiston talouden raportoinnin selvittäminen perustuu henkilön A teemahaastatteluun (liite 2), lainsäädäntöön ja Lapin yliopiston tuloslaskelmasta tekemääni selvitykseen. Yliopiston tuloslaskelman esittäminen on välttämätöntä tutkimusongelmani kannalta kehittäessäni MTI:lle omaa perusraporttimallia taustaorganisaatioiden talouden raporttien perusteella.

Lapin yliopistossa yhteiskuntatieteiden tiedekunnassa matkailututkimus käyttää nimeä Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti (MTI). MTI:n toiminnan raportoinnissa käytetään kolmea kustannuspaikkaa: 1) MTI hallinto, 2) MTI koulutus ja 3) MTI:n täydentävä rahoitus, johon kuuluvat hankkeet ja yhteisrahoitteinen toiminta ja palvelutoiminta (kuvio 5). Käytännössä hankkeet ja palvelutoiminta raportoidaan kuitenkin erikseen. (Henkilö A.)



Kuvio 5. MTI:n raportointi Lapin yliopistossa

Lapin yliopistossa MTI:n toimintatuottoihin kirjataan kaikki ne tuotot, joilla rahoitetaan MTI:n toimintaa (taulukko 2, sivu 19). Tuottoihin sisältyvät hallintoon ja koulutukseen liittyvä yliopistolain mukainen valtionrahoitus eli perusrahoitus. Täydentävän rahoituksen tuottoihin sisältyvät hankkeiden valtionavustukset ja muu rahoitus sekä yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyvät tuotot ja lisäksi vielä palvelutoiminnan tuotot. (Henkilö A.)

Kuluryhmiä on kolme eli henkilöstökulut, poistot ja muut kulut (taulukko 2, sivu 19). Koulutuksen ja hallinnon toimintaan liittyvät kulut kohdennetaan kustannuspaikkojen sisällä tarvittaessa eri toimintoalueille sisäisillä tilauksilla esimerkiksi joko koulutukseen tai tutkimukseen. Palkkakulut, jotka ovat suurin kustannuserä, kohdentuvat kustannuspaikoille sen mukaan, mitä palkkatietoihin on määritelty työsopimusta tehtäessä. Muutokset korjataan tilinpäätöksessä. Kuukauden päätteeksi yliopistolla ajetaan tulosarvioajo, jolloin järjestelmä kirjaa automaattisesti kuluja vastaavan osuuden jaksotetut tulot -tilille. Valtion rahoituksen maksatus tapahtuu kerran kuukaudessa ja siinä vaiheessa jaksotetut tulot muuttuvat toiminnan tuotoiksi. Sisäisen laskennan tileillä seurataan esimerkiksi laskennallisia vuokria. Sisäisille tuotoille ja kuluille on omat tilit, jotka näkyvät myös sisäisissä kausiraporteissa raporttien lopussa, ei siis varsinaisten kulu- ja tuottotilien yhteydessä. (Henkilö A.)

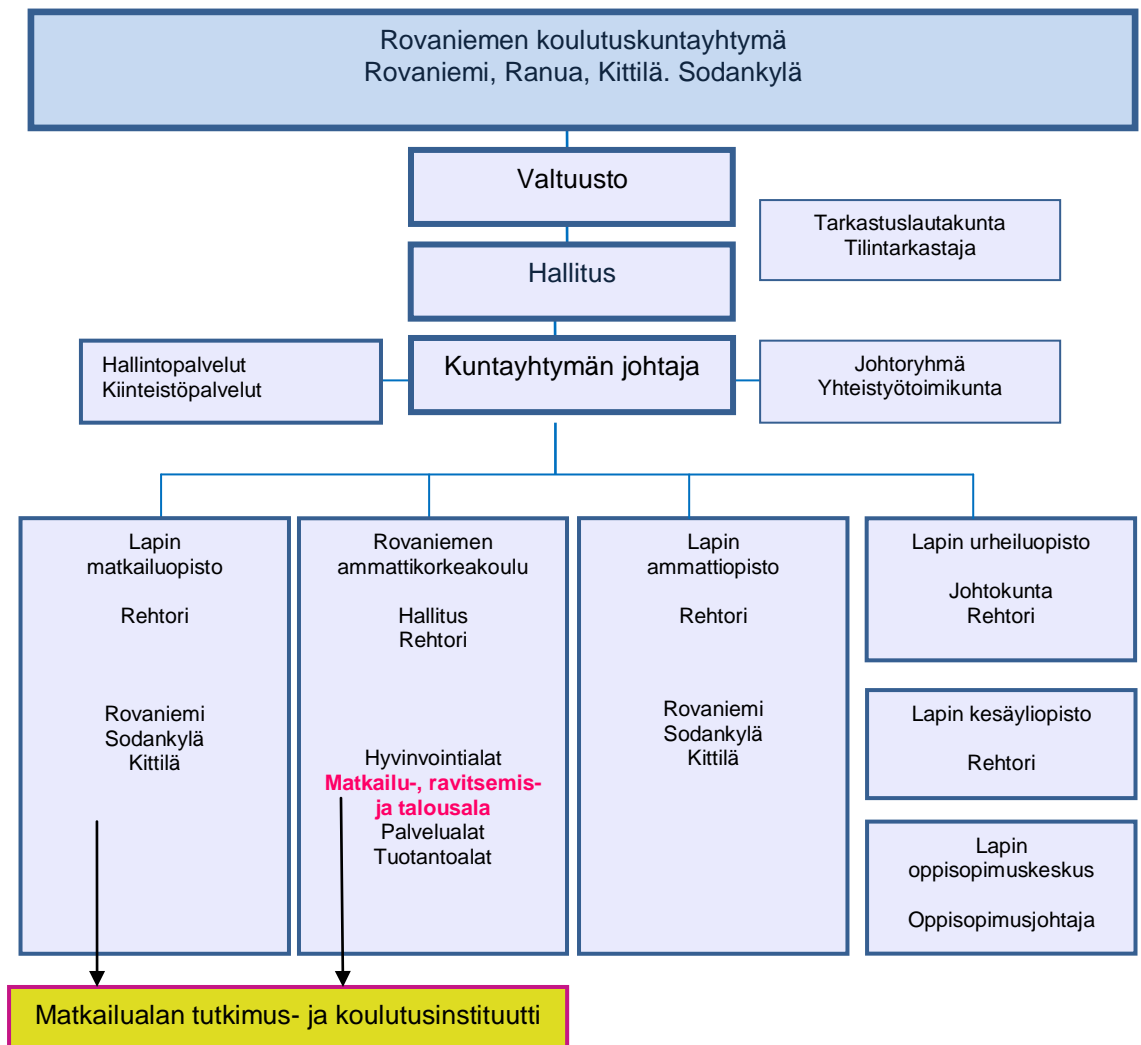
Hakkeisiin kuuluvat kululaskut kirjataan suoraan hankkeille hanketunnisteita käyttäen ja tarvittaessa kuluja kohdistetaan eri toimintoalueille sisäisillä tilauksilla aiheuttamisperiaatteen mukaisesti (kuvio 5). Hankkeiden palkkakulut kohdennetaan hankkeille siten, että kaikki ne henkilöt, jotka työskentelevät hankkeissa kirjaavat työaikansa työajanseurantaohjelmaan tuntitasolla. Tätä kautta esim. kahdelle hankkeelle jakautuvista palkoista saadaan prosenttikauma hankkeiden kesken. Lapin yliopistossa hankkeiden talouden seuranta on samassa tietojärjestelmässä kuin muukin kirjanpito. Hankkeet laskutetaan maksatushakemuksilla. Vaikka hankkeille kirjataan kuluja koko toiminnan ajan, eivät ne kuitenkaan näytä tappiota kesken hankekautta. Tämä johtuu siitä, että hankkeiden tulojen jaksotus tapahtuu samalla periaatteella kuin perusrahoituksessa. Hankkeiden rahoituksen omavastuuosuus vaihtelee rahoittajasta ja hankkeesta riippuen. Palveluiden osalta Lapin yliopistossa toi-

minta on vasta käynnistymässä, mutta tulot ja menot kirjataan vastaavalla tavalla kuin hankkeissa. (Henkilö A.)

5.2 Rovaniemen koulutuskuntayhtymä

5.2.1 Päätöksenteko ja rahoitus

Rovaniemen koulutuskuntayhtymän tulosalueisiin (kuvio 6.) kuuluvat Lapin ammattioppilaitos, Lapin kesäyliopisto, Lapin oppisopimuskeskus, Lapin urheilupuisto, Lapin matkailuopisto ja Rovaniemen ammattikorkeakoulu sekä hallinto- ja kiinteistöpalvelut. (RKK 2011a.) Työssäni käsittelen Lapin matkailuopiston ja Rovaniemen ammattikorkeakoulun matkailu-, ravitsemis- ja talousalan rahoitusta, päätöksentekoa ja talouden raportointia, koska nämä oppilaitokset ovat osa Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituuttia.



Kuvio 6. RKK:n organisaatio (vrt. RKK 2011a)

Kuntayhtymän hallintoa säätelee Kuntalain (365/1995) mukaisesti jäsenkuntien laatima perussopimus. (KuntaL 10:78 §.) RKK:n toimintaa ohjataan lisäksi RKK:n tarkastussäännöllä, valtuuston työjärjestyksellä ja hallintosäännöllä. (RKK 2011b.)

Ylintä päätösvaltaa RKK:ssä käyttää kuntayhtymän yhtymävaltuusto. Sen tehtäviin kuuluu mm. hyväksyä taloussuunnitelma ja talousarvio yhtymähallituksen esityksestä. Talousarvio sisältää tulosalueiden eli oppilaitosten ja hallinto- ja kiinteistöpalveluiden toiminnalliset tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat sekä tuloarviot. Kuntayhtymän hallituksen tehtäviin kuuluu mm. hyväksyä talousarvioon perustuvat käyttösuunnitelmat (kuvio 6). Käyttösuunnitelmassa tulosalueet päättävät omalta osaltaan valtuuston päättämien tehtävien toteuttamisesta ja jakavat tavoitteet ja määrärahat sekä tuloarviot edelleen pienimmiksi kokonaisuuksiksi toiminnoille osasto- tai kustannuspaikkatasoille. (RKK 2011c.) RKK:n johtaja vastaa kuntayhtymän johtamisesta. Hän vastaa myös strategisen kehittämisen toimeenpanosta ja kokonaisuuden kehittämisestä sekä tulostavoitteiden toteuttamisesta. (RKK 2011d.) RKK:n johtaja kuuluu myös MTI:n johtokuntaan.

Rovaniemen ammattikorkeakoulu on yksi RKK:n tulosalueista. Rovaniemen ammattikorkeakoulun sisäistä hallintoa hoitavat hallitus ja rehtori. (kuvio 6). Hallituksen tehtäviin kuuluu mm. tehdä ammattikorkeakoulun ylläpitäjälle ehdotus ammattikorkeakoulun toiminta- ja taloussuunnitelmaksi sekä talousarvioksi ja päättää ammattikorkeakoululle myönnettyjen määrärahojen jakamisen perusteista. Rehtorin tukena päätöksenteossa toimii johtotiimi, jonka tehtäviin kuuluu mm. talouden suunnittelu. Matkailu-, ravitsemis- ja talousala on Rovaniemen ammattikorkeakoulun yksi osasto. (Ammattikorkeakoululaki 4:10 §, 11.1 §, 12.1–2 §.) Rovaniemen ammattikorkeakoulun rehtori kuuluu MTI:n johtokuntaan ja tätä kautta hänellä on yhteys MTI:n toimintaan ja vastaavasti myös toisinpäin.

Lapin matkailuopisto on yksi RKK:ään tulosalueista ja organisaatiossa suoraan RKK:n alaisuudessa. MTI:n johtaja toimii Lapin matkailuopiston rehtorina

ja näin ollen Lapin matkailuopistoa koskevat päätökset tehdään MTI:ssa, mutta ylin päätösvalta on RKK:ssä (kuvio 6).

Sekä Lapin matkailuopiston että Rovaniemen ammattikorkeakoulun kokonaisrahoitus muodostuu ammatillisen koulutuksen perusrahoituksesta, ammatillisen lisäkoulutuksen rahoituksesta, valtion kautta saatavasta erillisrahoituksesta eli hankerahoituksesta ja maksullisesta palvelutoiminnasta. (Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1705/2009, 2:5.1 §, 6:44.1 §.)

RKK:n alaisten oppilaitosten koulutuksen perusrahoitus kuuluu valtiosuusjärjestelmään. Valtiosuusjärjestelmä tarkoittaa sitä, että valtio ja kunta rahoittavat ammatillisen peruskoulutuksen yhdessä. Perusrahoituksensa oppilaitokset saavat opetus- ja kulttuuriministeriöltä laskennallisin perustein. Toisen asteen oppilaitoksissa perusrahoitukseen vaikuttaa tuloksellisuus esimerkiksi työllistyminen ja siirtyminen korkea-asteen jatko-opintoihin. OKM myöntää ammattikorkeakouluille tuloksellisuusrahoitusta, mutta se ei kuulu perusrahoituksen piiriin, vaan rahoitetaan erillisrahoituksen kautta. Ammatilliseen lisä- ja täydennyskoulutuksen rahoitukseen kunnat eivät osallistu. Koulutuksen järjestäjät päättävät itse koulutukseen myönnetyn rahoituksen käytämisestä ja kohdentamisesta. Rahoituspäätös tulee kuntayhtymälle seuraavaa talousarviovuotta varten kuluvan vuoden lopussa ja tilitykset maksetaan kuukausierinä. Tilitysvirastona toimii opetushallitus. (Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 2:5.1–2 §; 25–26 §.)

Täydentävään rahoitukseen kuuluvat hankerahoitus ja maksullinen palvelutoiminta. Oppilaitokset voivat hakea hankkeisiinsa opetushallituksen kautta valtion erillisrahoitusta. Hankerahoitusta saadaan useista eri lähteistä, erityisesti EU:n kautta. Näistä käytetyimmät ovat Euroopan sosiaalirahasto ja Euroopan aluekehitysrahasto. (Opetushallitus 2011a, 2011b.) Lapin matkailuopiston ja Rovaniemen ammattikorkeakoulun matkailu-, ravitsemis- ja talousalan hankkeita toteutetaan joko itsenäisinä toimijoina tai yhteistyössä MTI:n muiden osapuolten kanssa. (MTI 2011h.)

Maksullinen palvelutoiminta on budjetti- ja erillisrahoituksen ulkopuolista rahoitusta. Koulutuksen järjestäjä laskuttaa järjestämästään koulutuksesta ja muista palveluista ulkopuolisia palvelujen ostajia. Lapin matkailuopiston

maksulliseen palvelutoimintaan kuuluvat mm. Rovaniemellä Oppipoika-ravintola ja Kittilässä Ravintola Oppikuppi. (Lapin matkailuopisto 2011.) Rovaniemen ammattikorkeakoulun maksulliseen palvelutoimintaan kuuluu esimerkiksi erilaiset koulutuspalvelut. (MTI 2011g.)

5.2.2 Talouden raportointi

Rovaniemen koulutuskuntayhtymän kirjanpitoon ja tilinpäätöksen raportointiin sovelletaan kirjanpitolakia (KPL 1336/1997). Kirjanpitoasetuksen (KPA 1339/1997 1:3 §) mukaisesti tuloslaskelmakaavan pohjana käytetään kululajikohtaista tuloslaskelmaa. Kirjanpitolautakunnan (KILA) kuntajaoston ohjeissa tarkennetaan kuntayhtymissä käytettävän tuloslaskelman sisältöä. Taulukossa 3 esitän RKK:ssä käytettävän tuloslaskelman lyhennetyn version. Tuloslaskelma on kokonaisuudessaan liitteessä 1.

Taulukko 3. Kululajikohtainen tuloslaskelma (vrt. KPA 1339/1997 1:1 §)

Rovaniemen koulutuskuntayhtymä	
Toimintatuotot	x
Valmistus omaan käyttöön	x
Toimintakulut	x
Henkilöstökulut	
Palvelujen ostot	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Avustukset	
Muut toimintakulut	

Toimintakate	x
Verotulot	x
Valtionosuudet	x
Rahoitustuotot/kulut	x

Vuosikate	x
Poistot ja arvonalentumiset	x
Satunnaiset erät	x

TILIKAUDEN TULOS	x
Poistoeron lisäys(-) tai vähennys(+)	x
Varausten lisäys(-) tai vähennys(+)	x
Rahastojen lisäys(-) tai vähennys(+)	x

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	x
	=====

Lähde: KPA 1339/1997 1:1 §

RKK:n tuloslaskelmassa toimintatuottoihin sisältyvät kaikki toimintaan liittyvät tulot (taulukko 3). RKK:ssä ei ole valmistusta omaan käyttöön. Toimintakulut on luokiteltu ryhmiin, joihin kuuluvat henkilöstökulut, palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, avustukset ja muut toimintakulut. Palvelujen ostoihin sisältyvät asiakaspalvelujen ostot ja muiden palvelujen ostot kuten esim. toimisto- ja pankkipalvelut. Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimisto- ja koulutarvikkeet. Avustuksiin sisältyvät mm. apurahat opiskelijoille, opettajille ja asiantuntijoille. Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokratulot. RKK:ssä ei ole verotuloja, valtionosuudet sisältyvät toimintatuottoihin. Seuraavaksi tuloslaskelmassa esitetään rahoitustuotot ja -kulut. Tässä ryhmässä ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot sekä korkokulut ja muut rahoituskulut. Poistot ja arvonalentumiset -ryhmässä suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset esitetään erikseen. Satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin kuuluvat sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Viimeiseksi esitetään poistoeron, varausten ja rahastojen lisäykset tai vähennykset. Tuloslaskelma päättyy tilikauden ylijäämään tai alijäämään. Välituloksina esitetään toiminta- ja vuosikate sekä tilikauden tulos. Tilikauden aikana kulu- ja tuottotileille kirjatut sisäiset liiketapahtumat eliminoidaan tilinpäätöksessä. (Kunnat.net.)

Lapin matkailuopistossa talouden raportit tulostetaan tietojärjestelmistä käyttäen kolmea raportointitasoa. 1) Valtionosuusjärjestelmän piiriin kuuluva koulutus (VOS1-koulutus) ja kansainvälinen toiminta sekä hallinto. Maksullisen palvelutoiminnan osalta voidaan erikseen raportoida 2) maksullisen palvelutoiminnan koulutus (mapa-koulutus) ja muu maksullinen palvelutoiminta sekä 3) hankkeet (kuvio 7). Raportteja voidaan ottaa osastoittain, kustannuspaikoittain, tiliryhmittäin ja tileittäin. Kustannuspaikan ja tilin lisäksi kirjauksissa on mahdollista käyttää vielä kolmea erilaista tunnistetta tarkempaa sisäistä seuranta varten. (Henkilö B.)



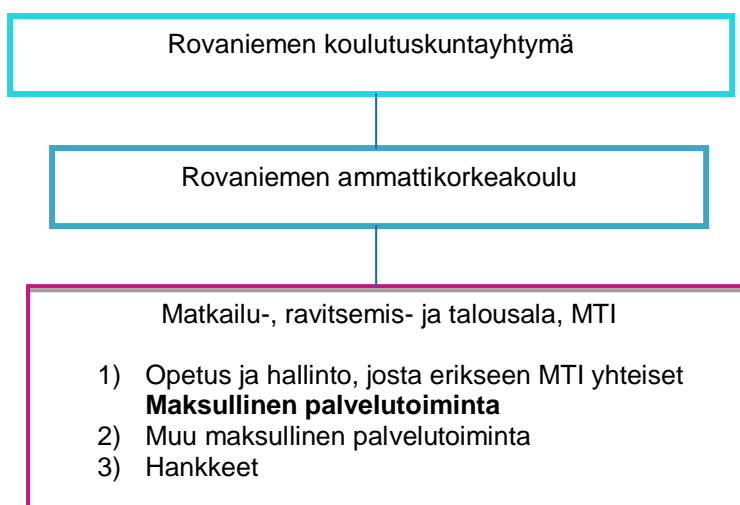
Kuvio 7. Lapin matkailuopiston talouden raportointi

Lapin matkailuopiston toimintatuottoihin sisältyvät myyntituotot, maksutuotot, tuet ja avustukset sekä muut toimintatuotot (taulukko 3, sivu 25). Opetuksen, kansainvälisen toiminnan ja hallinnon rahoittamiseen tarkoitettu valtion rahoitus eli perusrahoitus sisältyy myyntituottoihin (kuvio 7). Kaikki kulut kirjataan toimintakuluihin, jonka pääryhmiä ovat henkilöstökulut, palvelujen ostot, aiheet, tarvikkeet ja tavarat, avustukset, muut toimintakulut. Palkkakulut jakautuvat palkkatietoihin määriteltujen kustannuspaikkojen mukaisesti. Muut opetukseen, kansainväliseen toimintaan ja hallintoon kohdistuvat kulut kirjataan osaston kustannuspaikkojen mukaan. (Henkilö B.)

Maksulliseen palvelutoimintaan kuuluvat Mapa-koulutus ja muu maksullinen palvelutoiminta raportoidaan yhdessä ja hankkeet raportoidaan erikseen (kuvio 7). Mapa-koulutuksen tulot kirjataan tuet ja avustukset -tilille ja muun maksullisen palvelutoiminnan tulot kirjataan muihin myyntituottoihin. Hanke-rahoitus kirjataan tuet ja avustukset -tilille. Hankerahoituksesta osa katetaan omarahoitusosuudella, joka vaihtelee. Maksullisen palvelutoiminnan toimintakulut kohdistetaan kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kulujen seurannassa käytetään lisäksi tunnistetta, jolla kulut saadaan erilliseen hankeseurantaan. Maksulliseen palvelutoimintaan ja hanketoimintaan kohdistuvat palkkakulut saadaan työajanseurantaohjelman kautta. Kaikki ne henkilöt, jotka työskentelevät maksullisessa palvelutoiminnassa tai hanketoiminnassa kirjaavat työaikansa työajanseurantaohjelmaan tuntitasolla. Tätä kautta palkoista saadaan prosenttijakauma eri kustannuspaikkojen kesken. (Henkilö B.)

Maksullinen palvelutoiminta on mielenkiintoinen seurantakohde, koska sen tulos muodostuu eri tavalla kuin opetustoiminnassa ja hankkeissa. Opetustoimintaan ja hankkeisiin saatavat varat käytetään kokonaan näihin toimintoihin. Maksullisen palvelutoiminnan on tarkoitus tuottaa myös tulosta, koska hankkeiden omarahoitusosuudet rahoitetaan pääsääntöisesti muun maksullisen palvelutoiminnan tuloilla. (RKK 2011 e.)

Rovaniemen ammattikorkeakoulu käyttää kirjanpidon raporteissa selvyuden vuoksi matkailu-, ravitsemis- ja talousalasta nimeä MTI. Kuvion 8 mukaisesti toiminnan raportoinnissa käytetään kolmea tasoa. 1) Opetus ja hallinto, maksullisesta palvelutoiminnasta raportoidaan yleensä erikseen 2) maksullinen palvelutoiminta ja 3) hankkeet (kuvio 8). Kustannuspaikan ja tilin lisäksi kirjauksissa on mahdollista käyttää vielä kolmea erilaista tunnistetta tarkempaa sisäistä seurantaa varten. (Henkilö B.)



Kuvio 8. RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja talousalan talouden raportointi

Toimintatuottoja voidaan ajatella kokonaisuutena, johon kirjataan kaikki tulot omille tileilleen. Toimintatuottoihin sisältyvät myyntituotot, maksutuotot, tuet ja avustukset sekä muut toimintatuotot (taulukko 3, sivu 25). Merkittävimmät tulot sisältyvät myyntituloihin, joihin kirjataan opetukseen ja hallintoon liittyvä perusrahoitus. Toinen merkittävä tulo on tuet ja avustukset, johon kirjataan

hanketoimintaan liittyvä rahoitus. Opetuksen ja hallinnon kustannuspaikoille kirjataan ne MTI:n yhteiset kulut, jotka katetaan taustaorganisaatioiden tulonsiirroilla sopimuksen mukaan. Yhteisiä kuluja halutaan kuitenkin seurata erikseen. Palkkakulujen jakautuminen kustannuspaikoille saadaan palkkatiedoista, jonne on määritetty henkilön kustannuspaikka. (Henkilö C.)

Maksulliseen palvelutoimintaan kuuluvat muu maksullinen palvelutoiminta ja hankkeet, jotka raportoidaan erikseen (kuvio 8). Kirjauksissa on mahdollista antaa lisäksi kolme erilaista tunnistetta tarkempaa seurantaa varten. Hanketoimintaan kuuluu mm. EU-rahalla tuetut projektit ja muut julkisella rahalla tuetut hankkeet. Maksulliseen palvelutoimintaan ja hanketoimintaan kohdistuvat palkkakulut saadaan työajanseurantaohjelman kautta. Kaikki ne henkilöt, jotka työskentelevät maksullisessa palvelutoiminnassa kirjaavat työaikaansa työajanseurantaohjelmaan tuntitasolla. Tätä kautta palkoista saadaan prosenttijakauma hankkeiden kesken. Hankkeiden maksatushakemukset tehdään jälkikäteen. (Henkilö C.)

6 PERUSRAPORTTIMALLIN KEHITTÄMINEN

6.1 MTI:n raportointitarpeet

Tähän asti MTI:lla on ollut mahdollisuus kerätä talouttaan koskevat tiedot eri taustaorganisaatioiden kirjanpitoraporteista. Käytössä ei ole ollut yhtenäistä raporttimallia, joten ei ole ollut tietoa vastaavatko kirjanpidon raporttien sisällöt toisiaan. Laskentatoimen systematiikkaa tarkoittaa sitä, että laskentatoimen tuottama tieto yhdistetään johtamisen perustehtäviin. Tähän tarvitaan erilaisia laskelmia. (Neilimo–Uusi-Rauva 2005, 36.) MTI:ssa laskentatoimen systematiikka tarkoittaa käytännössä sitä, että laskentatoimen tuottama tieto tulee kolmesta eri paikasta eikä valmiita laskelmia taustaorganisaatioista MTI:n omaan käyttöön ole mahdollista saada. MTI:n laskentatoimen raportit on siis rakennettava taustaorganisaatioiden erillisistä laskentajärjestelmistä. Jatkokäsittely tapahtuu toistaiseksi manuaalisesti.

MTI:n johtajan Johan Edelheim vastaa mm. tulossopimuksen ja vuosittaisen toimintasuunnitelman valmistelusta ja toteuttamisesta. (MTI 2011d.) Nämä tehtävät vaativat ajan tasalla olevaa tietoa talouden tilasta. Haastattellessani Edelheimia syksyllä 2011 kysyin, miten talouden raportointi vastaa sen hetken tiedon tarpeisiin (liite 2). Raportointi oli hänen mielestään sillä hetkellä vaikeasti tulkittavissa sen vuoksi, että taustaorganisaatioiden talouden raportit tulevat hänelle kolmesta eri paikasta. Raporttien sisällöstä hän sanoi, että raporteista tulisi saada vertailukelpoista tietoa taustaorganisaatioiden matkailualan liittyvästä taloudesta ja erilaisista toiminnoista, joita MTI:lla on. Hän toivoi, että raportoinnissa otettaisiin huomioon erityisesti maksullinen palvelutoiminta, koska sen toimintaa voidaan mitata liiketaloudellisin perustein. Raportointiaikatauluista hän totesi, että neljännesvuosittainen raportointiväli on sopiva päätöksenteon kannalta. Raportointiaikataulut tulisi sovittaa yhteen taustaorganisaatioiden raportointiaikataulujen kanssa. Kysyin häneltä, pitäisikö MTI:n raportointi keskittää MTI:iin yhdelle henkilölle. Hän ei pitänyt sitä tarpeellisena, koska taustaorganisaatioiden raportoinnista vastaavat henkilöt edustavat oman organisaationsa erityistietämystä, jonka hän kokee erittäin suurena vahvuutena. (Edelheim 2011.)

6.2 MTI:n perusraporttimallin kehittämispöessi

Opinnäytetyöni tavoitteena oli kehittää MTI:lle perusraporttimalli, jonka tehtävänä on kuvata MTI:n talouden tilaa. Työni olen toteuttanut vaiheittain. Taustaorganisaatioiden virallisiin tuloslaskelmiin ja kausiraportteihin tutustuminen ennen haastatteluja antoi hyvän lähtökohdan perusraporttimallin suunnitteluun.

Kehittämispöessin aluksi tutustuin Lapin yliopiston ja Rovaniemen koulutuskuntayhtymän tuloslaskelmiin ja kausiraportteihin sekä tili- että tiliryhmätasoilla. Työni kannalta oli myös järkevää joiltakin osin laajentaa tiliryhmien sisällön esittämistä vertailun helpottamiseksi. Tiliryhmien laajentamisessa ja erojen selvittelyssä käytin apuna yliopistojen taloushallinnon koodistoa vuodelta 2010 ja kirjanpitolautakunnan (KILA 784/1973) kuntien ja kuntayhtymien tuloslaskelmien laatimiseen tarkoitettuja ohjeita. Vertailussa kävin läpi raporttien oleelliset erot ja yhteneväisyydet sillä tarkkuudella kuin se on tarpeellisia raporttimallin kehittämisessä. RKK:n ja Lapin yliopiston tuloslaskelmista tekemäni vertailua käytin apuna laatiessani haastattelukysymyksiä (Liite 2). Lapin yliopiston ja RKK:n lainsäädännön mukaiset tuloslaskelmallit ovat liitteessä 1. Seuraavassa esittelen organisaatioiden lakisääteisten tuloslaskelmien yhteneväisyydet ja eroavuudet.

1. RKK:n toimintatuottoihin sisältyvät myyntituotot, maksutuotot, tuet ja avustukset sekä muut toimintatuotot. Myynti- ja maksutuottoihin kirjataan mm. valtion yksikköhintarahoitus eli koulutukseen liittyvä perusrahoitus sekä tavaroiden ja palveluiden myynnistä saadut tulot. Tukiin ja avustuksiin sisältyvät mm. muut tuet ja avustukset valtiolta sekä esim. Euroopan Unionilta. Muihin toimintatuottoihin sisältyvät mm. vuokratuotot, jotka voidaan esittää myös erikseen. (Kunnat.net.)

Lapin yliopistossa varsinaisen toiminnan tuotoissa esitetään avustustuotot, liiketoiminnan tuotot ja muut tuotot. Avustustuotot sisältävät mm. avustukset Suomen Akatemialta. Lapin yliopiston perusrahoitus esitetään yleisavustuksissa. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)

2. RKK:n toimintakuluissa esitetään erikseen henkilöstökulut, palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat sekä avustukset ja muut toimintakulut.

(Kunnat. net.) Lapin yliopistossa vastaavasti kuluissa esitetään henkilöstökulut, poistot ja muut kulut. Muiden kulujen sisällön esitystapaa olen laajentanut vertailun helpottamiseksi. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)

3. RKK:n henkilöstökulut on esitetty jonkin verran laajemmin kuin Lapin yliopistossa. RKK:n henkilöstökuluissa esitetään palkat ja palkkiot, henkilösivukulut, eläkekulut ja muut henkilösivukulut.(Kunnat.net.) Lapin yliopistossa vastaavasti henkilöstökuluissa esitetään palkat ja palkkiot sekä henkilösivukulut. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)
4. RKK:n toimintakuluissa ovat omana ryhmänä palvelujen ostot. Palvelujen ostoihin sisältyy asiakaspalvelujen ostot, sisäiset asiakaspalvelujen ostot, muiden palvelujen ostot sekä sisäiset palvelujen ostot. (Kunnat.net.) Lapin yliopiston tuloslaskelmassa palvelujen ostot sisältyvät muihin kuluihin. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)
5. Seuraavaksi RKK:n toimintakuluissa ovat aineet, tarvikkeet ja tavarat. Tähän sisältyvät ostot tilikauden aikana ja sisäiset ostot tilikauden aikana. (Kunnat.net.) Lapin yliopistossa aineet, tarvikkeet ja tavarat esitetään Muissa kuluissa, sisäisiä ostoja ei esitetä erikseen. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)
6. RKK:ssä avustukset sisältyvät toimintakuluihin.(Kunnat.net.) Lapin yliopistossa apurahat raportoidaan muissa kuluissa. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)
7. RKK:n Toimintakuluissa ovat seuraavaksi Muut toimintakulut, joihin sisältyvät mm. vuokrat ja sisäiset vuokrat. (Kunnat.net.) Lapin yliopistossa vuokrat kuuluvat Muihin kuluihin ja sisäisiä vuokria ei esitetä erikseen. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)
8. RKK:n tuloslaskelmassa poistot esitetään vuosikatteen alapuolella. (Kunnat.net.) Lapin yliopistossa ne kuuluvat varsinaisen toiminnan kuluihin. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)

9. RKK:n ja Lapin yliopiston välituloksilla ja yhteenlaskuriveillä käytetään eri nimityksiä. RKK:n ensimmäisenä välituloksena esitetään toimintakate, seuraavaksi esitetään vuosikate ja lopputuloksena esitetään tilikauden tulos. (Kunnat.net.)

Lapin yliopiston varsinaisen toiminnan, varainhankinnan ja sijoitus- ja rahoitustoiminnan jälkeen esitetään tuotto-/kuluja jäämä. Seuraavana välituloksena on tilikauden tulos ja lopputuloksena esitetään tilikauden yli- tai alijäämä. (Yliopistojen taloushallinnon koodisto 2010.)

Oleellisin ero tuloslaskelmissa oli se, että Lapin yliopiston toiminta raportoidaan kolmessa pääryhmässä: varsinainen toiminta, varainhankinta ja sijoitus- ja rahoitustoiminta. RKK:n toiminta raportoidaan vastaavasti varsinaisen toiminnan osalta. RKK:llä ei ole varainhankintaa tai sijoitus- ja rahoitustoimintaa. Lapin yliopistossa varsinaiseen toimintaan liittyvä yliopistolain mukainen valtionrahoitus raportoidaan tuloslaskelmassa yleisavustuksissa, sisäisissä raporteissa valtionrahoitus raportoidaan varsinaisen toiminnan tuotoissa. Sisällöllisesti Lapin yliopiston varsinaisen toiminnan tuotot vastaavat RKK:n toimintatuottoja. Lapin yliopiston varsinaisen toiminnan kulujen raportointiryhmissä on jonkin verran eroja verrattuna RKK:n toimintakuluihin, mutta sisällöllisesti ne kuitenkin vastaavat toisiaan. RKK:ssä sisäisten tilien käyttö esitetään siinä kuluryhmässä, johon ne kohdistuvat, kuten palvelujen ostot. Lapin yliopistossa sisäisten tilien käyttö raportoidaan aina viimeisenä ennen tulosta.

Seuraavaksi tein teemahaastattelut, jonka jälkeen aloin suunnitella perusraporttimallia excel -taulukkoon. Perusraporttimallin suunnittelun lähtökohtana oli se, että perusraporttimallin tulisi noudattaa mahdollisimman pitkälle taustaorganisaatioiden tuloslaskelmien rakennetta. Taustaorganisaatioiden tuloslaskelmamallit ovat liitteessä 1. Lisäksi raportista olisi selvästi erotuttava taustaorganisaatioiden erityyppiset toiminnot. Lapin yliopistossa talouden raporteissa näitä toimintoja ovat hallinto, koulutus ja täydentävä rahoitus. Täydentävä rahoitus on jaettu palvelutoimintaan ja hankkeisiin. Lapin matkailuopistossa erityyppisiä toimintoja ovat opetus ja hallinto sekä maksullinen palvelutoiminta. Maksullinen palvelutoiminta on jaettu mapa-koulutukseen ja muuhun maksulliseen palvelutoimintaan. RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja

talousalalla erityyppisiä toimintoja ovat opetus ja hallinto sekä maksullinen palvelutoiminta. Maksullinen palvelutoiminta on jaettu muuhun maksulliseen toimintaan ja hankkeisiin. Taulukoissa käytän lyhenteitä Lamo, Ramk ja Lay. Käyttämäni luvut eivät vastaa todellisuutta.

Perusraporttimallin rakentamiseksi suunnittelin ydintaulukot, joihin kerätään luvut taustaorganisaatioiden kirjanpitoraporteista. Taulukko 4 havainnollistaa perustaulukoiden rakenteen. Ydintaulukoissa ovat taustaorganisaatioiden tilikarttojen mukaiset tuotto- ja kulutilit. (Lapin yliopisto 2011c, RKK 2011f.) Ydintaulukoissa esitetään taustaorganisaatioiden erityyppiset toiminnot ryhmiteltyinä hallintoon ja koulutukseen, hankkeisiin sekä palvelutoimintaan siten, että jokaisen ryhmän jälkeen saadaan laskettua tulos. Lopuksi lasketaan vielä kaikkien ryhmien tulos yhteensä.

Kaikille kolmelle taustaorganisaatiolle on rakennettu oma ydintaulukkonsa (taulukko 4). Taustaorganisaatioiden sisäisistä talouden raporteista siirretään luvut ydintaulukkoon manuaalisesti, koska siirtoja ei voida tehdä automaattisesti taustaorganisaatioiden tietojärjestelmistä. Lapin yliopiston matkailututkimuksen hallinto ja koulutus raportoidaan yhdessä, jolloin se vastaa sisällöllisesti Lapin matkailuopiston ja RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja talousalan opetuksen ja hallinnon raporteja. Esimerkiksi Lapin yliopiston ydintaulukossa toimintatuotoissa hallintoon ja koulutukseen liittyvä rahoitus esitetään tilillä perusrahoitus, jonka numero on 301000. Sen jälkeen esitetään perusrahoituksella rahoitettavat menot. Ensimmäisenä ovat henkilöstökulut tilillä 400300 Tuntiopetus ja tuntipalkat. Seuraavaksi esitetään poistot, kuten koneiden ja kaluston poistot, jotka ovat tilillä 420090. Poistojen jälkeen esitetään muut kulut, joista esimerkkinä 431100 Muut pienhankinnat. Lopuksi lasketaan kunkin osa-alueen tulos, jota eri organisaatioiden raporteissa nimitetään eri tavoin. Tulos voi olla tuotto-/kulujäämä, tilikauden tulos, tilikauden yli- tai alijäämä, toimintakate tai vuosikate. Samalla periaatteella laaditaan Lapin matkailuopiston ja RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja talousalan opetuksen ja hallinnon raportit.

Taulukko 4. Ydintaulukot

Ydintaulukko	Ydintaulukko	Ydintaulukko
Lay/MTI	Ramk/MTI	Lapin matkailuopisto
Koulutus ja hallinto	Opetus ja hallinto	Opetus ja hallinto
Tuotot 301000 Perusrahoitus	Toimintatuotot 3100 Yksikköhintarah. valtiolta	Toimintatuotot 3100 Yksikköhintarah. valtiolta
Kulut	Toimintakulut	Toimintakulut
Henkilöstökulut 400300 Tuntiopetus ja tuntipalkat jne.	Henkilöstökulut 5001 Vakinaiset viranhaltijat	Henkilöstökulut 5001 Vakinaiset viranhaltijat
Poistot 420090 Poisto koneet ja laitteet	Palvelujen ostot 5416 Telepalvelut jne.	Palvelujen ostot 5416 Telepalvelut jne.
Muut kulut	Aineet ja tarvikkeet 5500 Toimisto- ja koulutarvikkeet	Aineet ja tarvikkeet 5500 Toimisto- ja koulutarvikkeet
Aineet, tarvikkeet, tavarat 431100 Muut pienhankinnat	Toimintakate	Toimintakate
Palvelujen ostot 433000 Painatuspalvelut jne.	Poistot ja arvonalentumiset 6510 Poistot käyttöomaisuudesta	Poistot ja arvonalentumiset 6510 Poistot käyttöomaisuudesta
Tuotto-/kulujaämä	Vuosikate	Vuosikate
Hankkeet	Tilikauden tulos	Tilikauden tulos
Tuotot 501500 Valtionavustukset	Hankkeet	Hankkeet
Kulut	Toimintatuotot 3301 Tuet ja avustukset valtiolta	Toimintatuotot 3301 Tuet ja avustukset valtiolta
Henkilöstökulut 400100 Kk-palkat, määräaikaiset	Toimintakulut	Toimintakulut
Muut kulut	Henkilöstökulut 5002 Työsuhteiset	Henkilöstökulut 5002 Työsuhteiset
Aineet, tarvikkeet, tavarat 434300 Atk-asiantuntijapalvelut	Palvelujen ostot 5402 Asiantuntijapalvelujen ostot jne.	Palvelujen ostot 5402 Asiantuntijapalvelujen ostot jne.
Palvelujen ostot 433000 Painatuspalvelut jne.	Aineet ja tarvikkeet 5500 Toimisto- ja koulutarvikkeet jne.	Aineet ja tarvikkeet 5500 Toimisto- ja koulutarvikkeet jne.
Tuotto-/kulujaämä	Toimintakate	Toimintakate
Palvelutoiminta	Palvelutoiminta	Palvelutoiminta
Toimintatuotot 301400 Muut myyntituotot	Toimintatuotot 3110 Asiakastyötulot	Toimintatuotot 3110 Asiakastyötulot
Kulut	Toimintakulut	Toimintakulut
Henkilöstökulut 400100 Kk-palkat, määräaikaiset	Henkilöstökulut 5006 Sivutoiminen tuntiopettaja	Henkilöstökulut 5006 Sivutoiminen tuntiopettaja
Muut kulut	Palvelujen ostot 5416 Telepalvelut jne.	Palvelujen ostot 5416 Telepalvelut jne.
Aineet, tarvikkeet, tavarat 431000 Matkapuhelimet	Aineet ja tarvikkeet 5500 Toimisto- ja koulutarvikkeet jne.	Aineet ja tarvikkeet 5500 Toimisto- ja koulutarvikkeet jne.
Palvelujen ostot 433000 Painatuspalvelut jne.	Toimintakate	Toimintakate
Tuotto-/kulujaämä	Lähde: RKK 2011e	Lähde: RKK 2011e
Lähde: Lapin yliopisto 2011c		

Lapin yliopiston matkailututkimuksen täydentävän rahoituksen muodostavat palvelutoiminta ja hankkeet, jotka kuitenkin raportoidaan erikseen. Palvelutoiminnan ja hankkeiden ydinraportti laaditaan samalla periaatteella kuin hallinnon ja koulutuksen raportti. Lapin matkailuopiston ja RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja talousalan maksullisesta palvelutoiminnasta muodostetaan toimintojen mukaan kaksi erillistä raporttia eli palvelutoiminta ja hankkeet. Yhteenlaskurivit ja välitulokset rakennetaan tuloslaskelmien mukaisesti (liite 1). Tässä vaiheessa ydinraporteista voidaan jättää pois eri toiminnoilta sellaiset tilit, joita ei käytetä ollenkaan.

Jatkossa MTI:n perusraporttimallin luvut saadaan taustaorganisaatioiden ydintaulukoista linkittämällä laskentakaavojen avulla. Perusraporttimallista voi muokata erilaisia raportteja kaikille toiminnoille erikseen ja soveltaa kullekin toiminnalle sopivaa analysointimallia. Se, että rakennetaanko kaikki raportit samaan excel-tilukoon vai rakennetaanko kaikille oma excel-tilukko, on valintakysymys. Tässä vaiheessa kun siirrytään tietojärjestelmien tuottamasta tiedosta manuaaliseen käsittelyyn, tehdään numerotarkastus alkuperäisiin lähteisiin. Näin varmistetaan perustaulukoiden lukujen oikeellisuus

6.3 MTI:n perusraporttimalli

Perusraporttimalli noudattaa pääosin RKK:ssä käytettävää tuloslaskelmamallia, joka on liitteessä 1. Taulukko 5 havainnollistaa pelkistetyksi taustaorganisaatioiden raporteista kehittämäni perusraporttimallin. Lapin yliopisto, RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja talousala ja Lapin matkailuopiston esitetään perusraporttimallissa rinnakkain. Taustaorganisaatioiden tuotot ja kulut sekä toimintakatteet ja tilikauden tulokset esitetään sekä erikseen että yhteenlaskettuina. Perusraporttimalli on kokonaisuudessaan liitteessä 3. Perusraporttimallin luvut eivät vastaa todellisuutta. Tulot ja menot esitetään pääosin tili-ryhmittäin, tilinumeroita ei tässä vaiheessa enää käytetä. Yhteenlaskurivien ja välitulosten sekä tuottojen ja kulujen nimitykset on yhtenäistetty.

Taulukko 5. MTI:n perusraporttimalli

Koulutus ja hallinto	Lay/MTI	Ramk/MTI	Lamo	Yht.
Toimintatuotot				
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
*koulutus				
*hallinto				
jne.				
Toimintakulut yhteensä				
Toimintakate				
Poistot				
Laskennalliset erät				
Tilikauden yli/alijäämä				
Hankkeet	Lay/MTI	Ramk/MTI	Lamo	Yht.
Toimintatuotot				
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palvelujen ostot				
jne.				
Toimintakulut yhteensä				
Toimintakate				
Palvelutoiminta	Lay/MTI	Ramk/MTI	Lamo	Yht.
Toimintatuotot				
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Aineet ja tarvikkeet				
jne.				
Toimintakulut yhteensä				
Toimintakate				
MTI yhteiset	Lay/MTI	Ramk/MTI	Lamo	Yht.
Johtaminen ja hallinto				
Muut toimintakulut				
jne.				
Kulut yhteensä				
Tilikauden tulos				

* luku/luvut sisältyvät yllä olevaan lukuun

MTI:n hallinnon ja opetuksen perusraporttimallin toimintatuotot saadaan linkittämällä ja kaavoilla taustaorganisaatioiden ydintaulukoista hallinnon ja koulutuksen toimintatuottojen yhteenlaskuna. Esimerkiksi Lapin yliopiston tili 301000 Perusrahoitus, RAMK:n matkailu-, ravitsemis- ja talousalan tili 3100 Yksikköhintarahoitus valtiolta ja Lapin matkailuopiston tili 3100 Yksikköhintarahoitus valtiolta lasketaan yhteen. Seuraavaksi raportissa ovat toimintakulut. Ensimmäisenä esitetään kaikki henkilöstökulut sivukuluineen. *-merkinnät

tarkoittavat sitä, että luku sisältyy **-merkittyyn lukuun, joten rivit voidaan myös tarpeen tullen piilottaa. Palvelujen ostot esitetään yhdellä rivillä, sisäisiä tapahtumia ei esitetä erikseen. Aineet, tarvikkeet ja tavarat esitetään seuraavaksi, sisäisiä tapahtumia ei esitetä erikseen. Lapin yliopiston perustaulukossa palvelujen ostot sekä aineet, tarvikkeet ja tavarat sisältyvä muihin kuluihin, joten ne on huomioitava muiden kulujen yhteenlaskurivillä. Avustukset esitetään muissa toimintakuluissa. LAMO:ssa ja RAMK:ssa avustukset lisätään kaavalla muihin toimintakuluihin. Seuraavaksi raportissa ovat vuokratulot, jotka voidaan esittää omalla rivillä. LAMO:n ja RAMK:n raporteissa vuokrat esitetään muissa toimintakuluissa, mistä ne on muistettava siirtää. Lapin yliopistossa vuokrat sisältyvät muihin kuluihin, joten ne on huomioitava muiden kulujen yhteenlaskurivillä vähentävästi. Sisäiset vuokrat voi esittää niiden merkittävyyden ja toisaalta myös seurattavuuden vuoksi *-merkillä. Seuraavaksi raportoidaan muut toimintakulut. Tämän jälkeen on yhteenlaskurivi toimintakuluille. Toimintakate saadaan kun toimintatuotoista vähennetään toimintakulut. Tämän jälkeen vähennetään poistot ja muut laskennalliset erät. Lopuksi lasketaan Tilikauden yli- tai alijäämä (liite 3).

MTI:n hankkeiden ja palvelutoiminnan perusraporttimalli laaditaan samalla periaatteella kuin hallinnon ja koulutuksen perusraporttimalli. Luvut saadaan linkittämällä ja kaavoilla taustaorganisaatioiden ydintaulukoista. Toimintatuottojen jälkeen esitetään toimintakulut ja toimintakate. Poistoja ja laskennallisia eriä ei kohdisteta hankkeille ja palvelutoiminnalle. Poikkeuksena perustaulukoihin, esitetään perusraporttimallissa MTI yhteiset kulut erikseen. MTI:n yhteiset kulut ovat sellaisia MTI:n kuluja, jotka katetaan taustaorganisaatioiden tulonsiirroilla sopimuksen mukaan. MTI:n yhteiset kulut saadaan taustaorganisaatioiden perusraporteista. MTI:n yhteisiin kuluihin kuuluvat luvut on huomioita muissa laskentakaavoissa (liite 3).

Perusraporttimallia voidaan soveltaa eri toimintojen raportointiin. Hallinnon ja opetuksen erillisraportissa esitän seurattavaksi toteutuneista luvuista myös horisontaalista trendianalyysia perusvuoteen 2010 ja vertikaalista prosenttialyysia vuositasolla (liite 4). Trendianalyysin avulla on helppo seurata tulojen ja menojen ajallista kehitystä eri vuosina. Prosenttialyysissa verrataan vuositasolla kulujen suhdetta tuottoihin ja näin voidaan vertailla eri kuluraken-

teen muutoksia ja siten vaikuttaa MTI:n talouteen. Analyysit on tässä raportissa tehty MTI:sta yhteensä, mutta ne voidaan tarvittaessa toteuttaa myös taustaorganisaatioittain. Taulukoissa olen käyttänyt lisäksi vuosia 2011 ja 2012. Analyysien luvut eivät vastaa todellisuutta.

Hankkeiden seurannan esitän toteutettavaksi liitteen 5 mukaisesti. Toteutuneita tuottoja ja kuluja verrataan budjettiin. Perusraporttimallista linkitetään toteutuneet luvut hankkeiden erillisraporttiin, jonka jälkeen lasketaan erotus. Esimerkkinä esitän hankkeista periodiraportin. Vertailun voi tehdä taustaorganisaatioittain tai MTI:sta yhteensä. Kuten haastatteluissa kävi ilmi, hankkeiden omarahoitusosuus olisi pystyttävä kattamaan maksullisella palvelutoiminnalla. Omarahoitusosuudet ovat mukana palvelutoiminnan erillisraportissa. Palvelutoiminnan seuranta varten olen laatinut katelaskelman (liite 6). Taulukossa esitän sekä absoluuttiset luvut että vertikaalisen prosenttijauman. Hankkeiden omarahoitusosuudet esitetään palvelutoiminnan erillisraportissa. Palvelutoiminnan erillisraportissa esitän myös taustaorganisaatioiden budjetit. Johan Edelheim viittasi palvelutoiminnan tuloksen seurantaan myös omassa haastattelussaan. Taulukoiden täydentäjinä ja havainnollistamisessa on hyvä käyttää graafisia esityksiä. Olen laatinut yhteenvetoreportista graafisen esityksen (liite 7).

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti aloitti itsenäisenä tulosityksikkönä vuoden 2010 alussa. Itsenäisenä tulosityksikkönä se vastaa oman taloutensa raportoinnista. MTI:n toimintaan vaikuttavat kuitenkin taustaorganisaatioiden päätöksenteko ja rahoitus, koska niissä tehdään toimintaan vaikuttavia päätöksiä ja saadaan rahoitusta toiminnalle.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli kehittää MTI:lle oma perusraporttimalli, jossa esitetään ja lasketaan taustaorganisaatioiden erillisistä talouden raporteista koottu yhtenäinen tulos. Koska johdolle tarkoitettua informaatiojärjestelmää ei taustaorganisaatioissa ole ollut, oli päätöksentekoa tukevaa raportointia lähdeittävä kehittämään taustaorganisaatioiden kirjanpidon raporteista käsin. Ainoaksi vaihtoehdoksi jäi kehittää taulukkolaskentaa hyväksikäyttävä, räätälöity perusraporttimalli. Raportin kehittäminen vaatii aikaa ja tarkkaa perehtymistä sekä taustaorganisaatioiden rahoitukseen, päätöksentekoon että talouden raporteihin. Raportin tarkoituksena on, että siitä voi seurata MTI:n toiminnan osalta taustaorganisaatioiden talouden lukujen yhteissummia ja niiden kehitystä, samoin kuin taustaorganisaatioiden talouden lukuja erikseen. Raporteissa on otettu huomioon MTI:n toiminnan jakautuminen kolmeen erityyppiseen toimintaan: hallintoon ja opetukseen, palvelutoimintaan ja hankkeisiin. Yksi opinnäytetyöni keskeisimmistä tavoitteista oli myös antaa kokonaiskuva taustaorganisaatioiden rahoituksen muodostumisesta ja päätöksenteosta. Niistä saadaan tärkeää tietoa ja eväitä päätöksentekoon.

Suunnittelemani raporttimalli antaa mahdollisuuden sisäiseen tuloksenseurantaan ja analysointiin, koska nyt yhteen raporttiin on koottu tulokseen vaikuttavat tiedot kaikista MTI:n taustaorganisaatioista. Johdolle laadittuja laskentatoimen raporteja ei ole sidottu normeihin, vaan ne palvelevat talouden sisäistä seurantaa. MTI:n toiminnan raportointi perustuu taustaorganisaatioiden kirjanpidosta ja budjeteista saatujen tietojen perusteella rakennettuihin talouden sisäisiin raporteihin.

Pitkällä aikavälillä on tärkeää ja mielenkiintoista seurata perusrahoituksen tuottojen ja kulujen osuutta rahankäytössä ja yksittäisen kuluerän kehitystä vuosien saatossa. Hankkeiden raportit osoittavat, että rahankäytön liikkuma-

vara tulevan ja menevän rahan osalta on olematon. On tärkeää aika ajoin tarkistaa miten on mennyt ja minkä verran rahaa on vielä jäljellä. Palvelutoiminnan tulos on organisaatioille tärkeää. Yksinkertaisella katelaskelmalla selviää hetkessä onko kulurakenne kohdallaan. Raporteissani teen vertailun vuositasolla, käytännössä on kuitenkin tarpeen raportoida ja analysoida tuloista kuukausitasolla. Palvelutoiminnan merkittävyyttä korostaa vielä se, että sen tuotoilla pitäisi pystyä kattamaan hanketoimintaan liittyvä omarahoitusosuus, joten sen kulurakenteen tunteminen ja siihen vaikuttaminen on tärkeää.

Tutkimusmenetelmänä käytetty kvalitatiivinen tapaustutkimus sopi hyvin käytettäväksi tähän kehitystyöhön. Raportin rakentaminen alkoi tutustumalla taustaorganisaation kirjanpitoasetuksen mukaisiin tuloslaskelmiin. Niiden sisällön hahmottamiseksi kävin läpi yliopistojen taloushallinnon koodiston ja kirjanpitolautakunnan (KILA) kuntajaoston tarkempia ohjeita. Tuloslaskelmien antama tieto täydentyi teemahaastatteluilla ja antoi pohjaa varsinaiselle kehittämistyölle. Teemahaastattelut ja havainnointi avasivat oivallisen näkökulman opinnäytetyöni tavoitteeseen pääsemisessä. Haastatteluista ja eri organisaatioiden talouden raporteista, rahoituksesta ja päätöksenteosta saatu tieto on luotettavaa ja ajankohtaista. Lisämateriaalina käytin taustaorganisaatioiden sisäisiä talouden raportteja ja internetsivuja. Tutkimuksen kohteena oleva organisaatio on ainutlaatuinen yksittäistapaus, joten johtopäätökset eivät ole yleistettävissä.

Raporttimallin rakentamisessa olen ottanut huomioon vaatimukset raporttien antamasta tiedosta päätöksenteon tukemiseen. Raporttimallin perusteella sen käyttäjän tulisi pystyä arvioimaan MTI:n toimintaa sekä itsenäisenä organisaationa että sen taustaorganisaatioiden näkökulmasta. Kehitettävän raporttimallin käytettävyyden takia oli selvää, että MTI:n oma perusraporttimalli tulisi olemaan rakenteeltaan samankaltainen kuin taustaorganisaatioiden tuloslaskelmat.

Erittäin mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe nousee suunnitelmista muuttaa ammattikorkeakoulujen toiminta yhtiömuotoiseksi. Miten Rovaniemen ammattikorkeakoulun tuleva yhtiöittäminen vaikuttaa Rovaniemen ammattikorkeakoulun raportointiin ja miten muutos vaikuttaa MTI:n raportointiin? Miten

Rovaniemen ammattikorkeakoulun yhtiöittäminen vaikuttaa MTI:n päätöksentekoon ja rahoitukseen? Toinen mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe liittyy taustaorganisaatioiden tietojärjestelmiin. Onko tulevaisuudessa mahdollista saada MTI:n talouden raporteja yhteisen tietojärjestelmän kautta? Aihe vaatii tekijältä sekä talouden että tietojärjestelmien osaamista.

LÄHTEET

- Alasuutari, P. 2001. Laadullinen tutkimus. Jyväskylä: Vastapaino.
- Alhola, K. – Lauslahti, S. 2003. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1. – 4. painos. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Alhola, K. – Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten. Esimiehille ja asi-
antuntijoille. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Ammattikorkeakoululaki 9.5.2003/351.
- Atkinson, P. – Coffey, A. 2011. Analysing documentary realities. – Teoksessa
Qualitative research. Issues of theory, method and practice. Third
edition (toim. D. Silverman), 78. Thousand Oaks: SAGE Publica-
tions Ltd.
- Drury, C. 2003. Cost and management accounting. An introduction. Fifth edi-
tion. Andover: Cengage Learning Emea.
- Drury, C. 2009. Management accounting for business. Fourth edition. Lon-
don: Thomson Learning.
- Edelheim, J. 2011. Teemahaastattelu 22.11.2011. Avoin
- Eskola, A. – Mäntysaari, A. 2007. Talousosaamisen perusteet. Helsinki:
WSOY Oppimateriaalit Oy.
- Henkilö A. Teemahaastattelu 27.1.2011.
- Henkilö B. Teemahaastattelu 2.2.2011.
- Henkilö C Teemahaastattelu 4.2.2011.
- Hirsjärvi, S. – Remes, P. – Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13., osin uu-
distettu painos. Helsinki: Tammi.
- Jones, R – Pendlebury, M. 2000. Public sector accounting. Fifth edition. Har-
low: Pearson Education Limited.
- Jyrkkiö, E. – Riistama, V. 2008. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsin-
ki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Jääsmaa, A. 2006. Taloushallinnon laskentajärjestelmien tuottaman tiedon
kehitystarpeet, case: ammattikorkeakoulun maksullinen palvelu-
toiminta. Pro gradu-tutkielma. Lappeenranta: Lappeenrannan
teknillinen yliopisto, kauppatieteiden osasto.
- Kananen, J. 2008. Kvali. Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jy-
väskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja–sarja. Jyväskylä: Jy-
väskylän ammattikorkeakoulu.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.

Kirjanpitolautakunta 19.10.1973/784.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kuntalaki 17.3.1995/365.

Kunnat.net. Asiantuntijapalvelut. Kuntatalous. Talouden ohjaus, laskentatoimi ja tarkastus. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Osoitteessa http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/talouden_ohjaus/kirjanpito/kirjanpitolautakunnan-kuntajaosto/kunnanyleisohjeet/Documents/a1_Yleisohje_Tuloslaskelma.pdf. 13.3.2011.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 29.12.2009/1705.

Lapin Matkailuopisto 2011. Palvelut. Osoitteessa <http://www.lapinmatkailuopisto.fi/Suomeksi/Palvelut.iw3.6.5.2011>.

Lapin yliopisto 2011a. Organisaatio ja hallinto. Osoitteessa http://www.ulapland.fi/Suomeksi/Tietoa_yliopistosta/Organisaatio_ja_hallinto.iw3.19.9.2011

Lapin yliopisto 2011b. Tietoa yliopistosta. Suunnittelu ja ohjaus. Johtosääntö. Lapin yliopiston hallintojohtosääntö 19.9.2011. Osoitteessa <http://www.ulapland.fi/loa-der.aspx?id=8a98b092-9d3e-4c09-b4a-96e54065cb24.19.9.2011>.

Lapin yliopisto 2011c. Lapin yliopisto. Tilikartta 2011.

MTI 2011a = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Instituutti. MTI sopimus 2011. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/loader.aspx?id=497815fb-f072-4c31-96e4-5f56932bf9a2.15.3.2011>.

MTI 2011b = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Esitys suomeksi. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/Suomeksi/Instituutti.iw3.15.3.2011>

MTI 2011c = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Instituutti. MTI Yleisesite. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/loader.aspx?id=6f1e6333-5679-494d-a8c4-7b86c3245d0b.15.3.2011>.

MTI 2011d = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Instituutti. Johtosääntö 2011. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/loader.aspx?id=315a2a7b-a0d1-432d-9148-363ab49b30a6.15.3.2011>.

MTI 2011e = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti.. Ajankohtaista. PhD Johan Edelheim valittiin Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutin (MTI) johtajaksi 10.8.2011. Osoitteessa <http://>

matkailu.luc.fi/Suomeksi/Ajankohtaista.iw3?showmodul= 49&interface=off&newsID=1f57d03-c6a9-4927-bbb5-82471cebaee5. 10.8.2011.

MTI 2011f = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Instituutti. Organisaatio. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/Suomeksi/Instituutti/Organisaatio.iw3>. 15.3.2011.

MTI 2011g = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Palvelut. Koulutuspalvelut. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/Suomeksi/Palvelut/Koulutuspalvelut.iw3>. 6.5.2011.

MTI 2011h = Matkailualan tutkimus- ja koulutusinstituutti. Hankkeet. Osoitteessa <http://matkailu.luc.fi/Suomeksi/Hankkeet.iw3>. 6.5.2011.

Neilimo, K. – Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.

Niskanen, J. – Niskanen, M. 2004. Tilinpäätösanalyysi. 2., tarkistettu painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Näsi, S. – Hokkanen, A. – Latvanen, J. 2001. Johdon laskentatoimen hyväksikäyttö ja kehittämistarpeet erilaisissa kunnallisissa toimintayksiköissä. Väitöskirja. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto, Taloustieteiden tiedekunta.

Oja, V. 2010. Informaation ja palvelun laatu tietojärjestelmän menestystekijöinä pienten ja keskisuurten asiantuntijaorganisaatioiden johdon raportoinnissa. Pro-gradu-tutkielma. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto, Tietojenkäsittelytieteiden laitos.

Ojasalo, K. – Moilanen, T. – Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. Helsinki: WSOYpro Oy.

OKM 2011a = Opetus- ja kulttuuriministeriö. Koulutus. Yliopistokoulutus. Yliopistolaitoksen uudistamine. Osoitteessa http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/koulutuspolitiikka/Hankkeet/Yliopistolaitoksen_uudistaminen/index.html. 25.3.2011.

OKM 2011b = Opetus- ja kulttuuriministeriö. Koulutus. Yliopistokoulutus. Hallinto, ohjaus, rahoitus. Osoitteessa http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/yliopistokoulutus/hallinto_ohjaus_ja_rahoytus/?lang=fi. 25.3.2011.

Opetushallitus 2011a. Rahoitus. Valtionavustukset. Osoitteessa <http://www.oph.fi/rahoitus/valtionavustukset>. 5.5.2011.

Opetushallitus 2011b Rahoitus. ESR-rahoitus. Osoitteessa <http://www.oph.fi/rahoitus/esr-rahoitus>. 5.5.2011.

- Pöllä, K. – Etelälahti, P. 2002. Valtion uudistunut taloushallinto. Budjetointilaskentatoimi-tarkastus. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Raudasoja, K. – Johansson, M-L. 2009. Esimies talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki. WSOYpro Oy.
- RKK 2011a = Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Esittely. Organisaatio. Osoitteessa <http://www.redu.fi/Suomeksi/Esittely/Organisaatio.iw3>. 7.4.2011.
- RKK 2011b = Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Päätöksenteko. Säännöt ja ohjeet. Osoitteessa http://www.redu.fi/Suomeksi/Paatoksenteko/Saannot_ja_ohjeet.iw3. 7.4.2011.
- RKK 2011c = Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Päätöksenteko. Säännöt ja ohjeet. Perussopimus. Osoitteessa <http://www.roiakk.fi/?deptid=1655>. 7.4.2011.
- RKK 2011d = Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Päätöksenteko. Säännöt ja ohjeet. Hallintosääntö. Osoitteessa. <http://www.roiakk.fi/?deptid=1272>. 7.4.2011.
- RKK 2011e = Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Päätöksenteko. Yhtymähallitus. Kokoukset 2011. 23.08.2011. Kokouksen liitteet. Liite 1. 3.1.7. Maksullinen palvelutoiminta. Osoitteessa <http://www.redu.fi/loader.aspx?id=a1bad7f4-dcca-428a-bb9d-b0d44bb3acf0>. 30.10.2011.
- RKK 2011f = Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Rovaniemen koulutuskuntayhtymä. Tilikartta 2011.
- Suomala, P. – Manninen, O. – Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Tammi, J. 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamis- työssä. Akateeminen väitöskirja. Tampereen yliopisto: Taloustieteiden laitos.
- Uusitalo, H. 1991. Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan. 1. – 3. painos. Juva: WSOY Oy.
- Vilka, H. 2007. Tutki ja kehitä. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy.
- Yin, Robert K. 2009. Case study. Design and methods. Fourth edition. Thousand Oaks: SAGE Publications Ltd.
- Yin, Robert K. 2012. Applications of case study research. Third edition. Thousand Oaks: SAGE Publications Ltd.

Yliopistojen taloushallinnon koodisto. Opetus- ja kulttuuriministeriö
6/500/2010. 14.12.2010.

Yliopistolaki 558/2009.

LIITTEET

Tuloslaskelmamallit KPA 1:1§, 3 §	Liite 1
Haastattelukysymykset	Liite 2
MTI:n perusraporttimalli	Liite 3
MTI:n hallinnon ja opetuksen erillisraporttimalli	Liite 4
MTI:n hankkeiden erillisraporttimalli	Liite 5
MTI:n palvelutoiminnan erillisraporttimalli	Liite 6
Esimerkki graafisesta esityksestä	Liite 7

HAASTATTELUKYSYMYKSET

Liite 2

Talouden raportoinnista vastaavien henkilöiden A, B ja C haastattelut

1. Miten MTI:n raportoidaan sisäisissä raporteissa?
2. Mistä MTI:n toimintatuotot muodostuvat ja miten ne raportoidaan?
3. Miten toimintatuottoja vastaavat kulut kirjataan?
4. Miten sisäiset tulot ja menot näkyvät?

MTI:n Johtaja Johan Edelheimin haastattelu 22.11.2011

1. Minkälainen käsitys teille on tullut talouden raportoinnista MTI:ssa?
2. Miten odotatte raportoinnin kehittyvän jatkossa?
3. Kuinka tarkasti talouden raporttien tulisi kuvata Mti:n taloutta?
4. Raportit tulevat kolmesta eri paikasta, pitäisikö käytäntöä muuttaa?
5. Miten taustaorganisaatiot vaikuttavat MTI:n päätöksentekoon?
6. Pitäisikö tiimit ottaa huomioon raportoinnissa?

MTI:N PERUSRAPORTTIMALLI

Liite 3

MTI sisäinen tuloslaskelma 1.1. 2011 - 31.12.2011				
Hallinto ja opetus	Lamo	Lay/MTI	Ramk/MTI	MTI yht.
Toimintatuotot	3 000	1 000	2 000	6 000
Toimintakulut				
Henkilöstökulut**	1 548	500	1 000	3 048
*hallinto				
*opetus				
Palvelujen ostot	360	120	230	710
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	105	40	70	215
Vuokrat	84	35	62	181
Sisäiset vuokrat	630	220	456	1 306
Muut toimintakulut	51	20	32	103
Toimintakulut yhteensä	2 778	935	1 850	5 563
Toimintakate	222	65	150	437
Poistot	48	20	40	108
Laskennalliset erät	174	45	110	329
Tulos	0	0	0	0
Hankkeet	Lamo	Lay/MTI	Ramk/MTI	MTI yht.
Toimintatuotot	1 410	570	740	2 720
Toimintakulut				
Henkilöstökulut	1 099	450	570	2 119
Palvelujen ostot	206	80	107	393
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	23	9	21	53
Vuokrat	54	22	29	105
Sisäiset vuokrat	20	10	11	
Muut toimintakulut**	28	9	13	50
*sisäiset muut toimintakulut	0	0	12	12
Toimintakulut yhteensä	1 430	580	751	2 761
Tulos	0	0	0	0
Palvelutoiminta	Lamo	Lay/MTI	Ramk/MTI	MTI yht.
Toimintatuotot	241	108	262	611
Toimintakulut				
Henkilöstökulut	48	21	58	127
Palvelujen ostot	28	10	54	92
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	21	7	53	81
Avustukset			0	0
Vuokrat	18	5	24	47
*Sisäiset vuokrat	10	2	14	26
Muut toimintakulut**	4	3	5	12
*sisäiset muut toimintakulut				0
Hankkeiden omavastuu	25	13	12	50
Toimintakulut yhteensä	154	61	220	435
Tulos	97	49	56	202
MTI yhteiset	Lamo	Lay/MTI	Ramk/MTI	MTI yht.
Toimintatuotot	60	71	71	202
Johtaminen ja hallinto	43	50	50	143
Palvelujen ostot	7	9	8	24
Muut toimintakulut	10	12	13	35
Kulut yhteensä	60	71	71	202
Tulos	0	0	0	0
Tilikauden tulos yhteensä	97	49	56	202

*luku sisältyy ** lukuun

MTI:N HALLINNON JA OPETUKSEN ERILLISRAPORTTI Liite 4

MTI:n hallinnon ja opetuksen sisäinen tuloslaskelma tilikausittain, prosenttimuotoinen tulos ja trendianalyysi									
MTI yht.	Absoluuttinen tulos			Prosenttimuotoinen tulos			Trendianalyysi vertailu vuoteen 2010		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012	2010	2011	2012
Hallinto ja opetus									
Toimintatuotot	5 400	5 590	6 000	100 %	100 %	100 %	100 %	104 %	111 %
Toimintakulut									
Henkilöstökulut**	2 750	2 838	3 048	50,93 %	50,77 %	50,80 %	100 %	103,20 %	110,84 %
* hallinto	670	692	739	24,36 %	24,38 %	24,25 %	100 %	103,28 %	110,30 %
*opetus	2 000	2 146	2 309	72,73 %	75,62 %	75,75 %	100 %	107,30 %	115,45 %
Palvelujen ostot	620	661	710	11,48 %	11,82 %	11,83 %	100 %	106,61 %	114,52 %
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	190	200	215	3,52 %	3,58 %	3,58 %	100 %	105,26 %	113,16 %
Vuokrat	160	169	181	2,96 %	3,02 %	3,02 %	100 %	105,63 %	113,13 %
Sisäiset vuokrat	1 192	1 218	1 306	22,07 %	21,79 %	21,77 %	100 %	102,18 %	109,56 %
Muut toimintakulut	87	97	103	1,61 %	1,74 %	1,72 %	100 %	111,49 %	118,39 %
Toimintakulut yht.	4 999	5 183	5 563	92,57 %	92,72 %	92,72 %	100 %	103,68 %	111,28 %
Toimintakate	401	407	437	7,43 %	7,28 %	7,28 %	100 %	101,50 %	108,98 %
Poistot	99	101	105	1,83 %	1,81 %	1,75 %	100 %	102,02 %	106,06 %
Laskennalliset erät	302	306	332	5,59 %	5,47 %	5,53 %	100 %	101,32 %	109,93 %
Tilikauden yli/alijäämä	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %

*luku sisältyy ** lukuun

MTI:N PALVELUTOIMINNAN ERILLISRAPORTTI

Liite 6

Palvelutoiminnan katelaskelma 2011, absoluuttiset luvut ja vertikaalinen prosenttiansalyysi

Palvelutoiminta	Lamo		Lay/MTI		Ramk/MTI		MTI yht.	
	toteuma	kate	toteuma	kate	toteuma	kate	toteuma	kate
Toimintatuotot	241	100 %	108	100 %	262	100 %	611	100 %
Toimintakulut								
Henkilöstökulut	48	19,92 %	21	19,4 %	58	22,1 %	127	20,8 %
Palvelujen ostot	28	11,62 %	10	9,3 %	54	20,6 %	92	15,1 %
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	21	8,71 %	7	6,5 %	53	20,2 %	81	13,3 %
Vuokrat**	18	7,47 %	5	4,6 %	24	9,2 %	47	7,7 %
*Sisäiset vuokrat	10	4,15 %	2	1,9 %	14	5,3 %	26	4,3 %
Muut toimintakulut	4	1,66 %	3	2,8 %	5	1,9 %	12	2,0 %
Hankkeiden omavastuu	25	10,37 %	13	12,0 %	12	4,6 %	50	8,2 %
Toimintakulut yhteensä	154	63,90 %	61	56,5 %	220	84,0 %	435	71,2 %
Toimintakate	97	40,25 %	49	45,4 %	56	21,4 %	202	33,1 %
*luku sisältyy ** lukuun								

