

Eija Väisänen

HANKETOIMINNAN VAIKUTUS
TILIKAUDEN AIKAISIIN
KIRJANPIDON JAKSOTUKSIIN JA
TULOKSEN SEURANTAAN
Case Mamk

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma

Joulukuu 2012




MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU

Mikkeli University of Applied Sciences

KUVAILULEHTI

 MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences	Opinnäytetyön päivämäärä 10.12.2012				
Tekijä(t) Eija Väisänen	Koulutusohjelma ja suuntautuminen Liiketalouden koulutusohjelma				
Nimeke Hanketoiminnan vaikutus tilikauden aikaisiin kirjanpidon jaksotuksiin ja tuloksen seurantaan: Case Mamk					
Tiivistelmä <p>Tämä opinnäytetyö käsittelee laajamittaisen hanketoiminnan tuomia haasteita tilikauden aikaiseen tuloksen seurantaan. Case-organisaatio on Mikkelin ammattikorkeakoulu, jonka vuotuisesta liikevaihdosta yli kymmenen prosenttia muodostuu hanketoiminnan tuloista. Erityisen haasteelliseksi koetaan tilikauden aikana tehtävät hanketoiminnan jaksotukset, koska hanketoiminnassa kirjanpidon kustannukset ja rahoitettavat kustannukset ovat harvoin sama asia ja rahoittajalta saatu tulo-rahoitus kertyy vuoden varrella hyvin epätasaisesti.</p> <p>Tutkimusongelma on, kuinka saada tehtyä hanketoiminnan jaksotukset riittävällä tarkkuudella kuukausittaisesta tuloksentseurantaan ajatellen ja mahdollisimman vähällä manuaalisella työllä. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusmenetelmää käyttäen. Tiedonkeruu tapahtui haastatteluilla ja tutkimalla toimintaa muissa kohdeorganisaation kaltaisissa organisaatioissa. Koska aihe oli tutkijalle oman työn kautta läheinen, tuli suurin osa case-organisaatioon liittyvästä materiaalista myös oman havainnoinnin ja tekemisen kautta.</p> <p>Tutkimuksen aikana käytiin monia keskusteluja hanketoiminnan ja erityisesti EU-hankkeiden erikoislaatuudesta taloushallinnon näkökulmasta. Tutkimus oli omiaan herättelemään ajatuksia ja vahvistamaan pyrkimyksiä löytää sujuvampia tapoja arvioida hankkeiden tulo- ja menovirtoja tilikauden aikana. On hyvin perusteltua sanoa, että jatkuva muutos on pysyvä olotila tämän päivän työyhteisöissä. Tämänkin tutkimuksen työstämisen aikana tapahtui tai oli tapahtumassa sekä kohdeorganisaatioissa että vertailuorganisaatioissa muutoksia, jotka jollain tasolla muuttanevat toimintatapoja myös tutkittavan toiminnan osalta.</p> <p>Nykyään erilaiset kirjanpito- ja projektinhallintaohjelmistot mahdollistavat kattavan sisäisen laskennan. Tutkimuksen kohdeorganisaation tulevaisuuden kehittämishaasteena voisikin olla näiden mahdollisuuksien kartoittaminen. Olisiko tätä kautta löydettävissä hyviä ratkaisuja myös hanketoiminnan tuomiin haasteisiin?</p>					
Asiasanat (avainsanat) hanketoiminta, jaksotus, sisäinen laskenta, kustannuslaskenta, EU-hankkeet, tuloksen seuranta					
Sivumäärä 55 s. +liitteet 3 s.	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Kieli</td> <td style="width: 33%;">URN</td> </tr> <tr> <td>Suomi</td> <td></td> </tr> </table>	Kieli	URN	Suomi	
Kieli	URN				
Suomi					
Huomaus (huomautukset liitteistä)					
Ohjaavan opettajan nimi Terttu Liimatainen	Opinnäytetyön toimeksiantaja Mikkelin ammattikorkeakoulu				

DESCRIPTION

 <p>MIKKELIN AMMATTIKORKEAKOULU Mikkeli University of Applied Sciences</p>		Date of the bachelor's thesis 10 December 2012	
Author(s) Eija Väisänen		Degree programme and option Business Management	
Name of the bachelor's thesis The influence of project implementation on accruals and the result follow-up during accounting periods: case MUAS			
Abstract <p>This study deals with the challenges that extensive project implementation cause while trying to find out the financial situation of an organization during the fiscal year. The case organization is Mikkeli University of Applied Sciences in which over 10 percent of its annual turnover was comprised of project funds. Accrual accounting during the financial year was found particularly challenging, as in project implementation the bookkeeping costs and the costs to be financed rarely were the same. Also, the funding from financiers accrued really unevenly during the fiscal year.</p> <p>The research problem was how to carry forward the project income in adequate accuracy to find out the monthly financial result and how to do it by making as few manual entries as possible. The study was carried out by using qualitative analysis. The research material was collected by interviews and by studying these processes in other organizations similar to the case organization. As this subject was very familiar to writer of the thesis, most of the material concerning case organization was based on the writer's own observations and tasks.</p> <p>Many conversations concerning the distinctive nature of the financial administration of EU projects took place during this study. The process evoked a lot of discussion and strengthened the efforts to come up with more effective ways to estimate expense and revenue flows during the accounting period. It is justified to claim that constant change is the reality in most work communities today. Consequently, several changes took place or were about to take place both in the case organization and in the comparison organizations during the research period, which at least to some extent would affect the procedures under study in this bachelor's thesis.</p> <p>Today, a variety of accounting and project management software enable comprehensive cost accounting. The development challenge for the case organization could be to survey the possibilities offered by them. Perhaps such programs could provide the solution for the challenges in project implementation.</p>			
Subject headings, (keywords) project implementation, accruals, management accounting, cost accounting, EU projects, result follow-up			
Pages 55 pages + appendices 3 pages	Language Finnish	URN	
Remarks, notes on appendices			
Tutor Terttu Liimatainen		Bachelor's thesis assigned by Mikkeli University of Applied Sciences	

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	1
2	KESKEISET KÄSITTEET	2
3	YRITYKSEN LASKENTATOIMI	4
3.1	Kirjanpidon tarkoitus	5
3.1.1	Kirjaamisperusteet	6
3.1.2	Tulojen ja menojen jaksottaminen	7
3.2	Johdon laskentatoimi päätöksenteossa	8
3.2.1	Sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi.....	9
3.2.2	Tuotettu informaatio ja sen ongelmat	12
4	EU-HANKETOIMINTA	14
4.1	ESR- ja EAKR-hankkeet	15
4.2	EU:n erillisohjelmat (ns. suorat EU-hankkeet).....	16
5	KUSTANNUKSET JA RAHOITUS EU-HANKKEISSA	16
5.1	Kokonaiskustannusmalli Tekes-hankkeissa	17
5.2	Flat rate -hankkeet	19
5.3	Kustannusten tukikelpoisuus EU-hankkeissa.....	20
6	TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN	21
6.1	Toimeksiantajan esittely	21
6.2	Tutkimusmenetelmistä.....	22
6.3	Aineiston hankinta	24
7	CASE: HANKETOIMINTA TALOUSHALLINNON NÄKÖKULMASTA.....	25
7.1	Laskentatoimi Mikkelin ammattikorkeakoulussa.....	26
7.2	Hanketoiminnan taloushallinto	27
7.3	Jaksotusprosessi.....	29
7.3.1	Maksatushakemukset EU-hankkeissa.....	31
7.3.2	Yhteishankkeet kirjanpidon näkökulmasta	32
7.3.3	Hanketoiminnan palkkojen käsittely kirjanpidossa	33
7.4	E erityishaasteet hankkeiden jaksotuksissa	35
7.4.1	Tekes-hankkeet: kirjanpidon menot vs. haettava rahoitus.....	36
7.4.2	Flat rate: todelliset kustannukset vs. tukikelpoiset kustannukset.....	38
8	BENCHMARKING	40

8.1	Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu	41
8.1.1	Organisaatio ja kirjanpidon raportointitasot	41
8.1.2	Nykyinen jaksotusprosessi.....	42
8.1.3	Prosessin haasteet.....	44
8.2	Etelä-Savon ammattiopisto	45
8.3	Havaintoja muualta: Saimaan ammattikorkeakoulu	48
9	JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITTÄMISTOIMENPITEET	48
10	PÄÄTÄNTÖ	51
	LÄHTEET	53
	LIITTEET	

1 JOHDANTO

Tämä opinnäytetyö käsittelee hanketoiminnan vaikutusta tilikauden aikaiseen tuloksen seurantaan Mikkelin ammattikorkeakoulussa. Jotta ammattikorkeakoulun johdolla olisi käytössään kuukausittain mahdollisimman relevantit tiedot talouden tilasta, on tulot ja menot myös jaksotettava samalla aikajänteellä. Mikkelin ammattikorkeakoulussa vuositason toteutetun EU-hanketoiminnan volyymin taloudellinen merkittävyys ja hanketoiminnan erilaiset rahoitusmallit tuovat omat haasteensa tähän toimintaan kohdistuvien jaksotettavien tulojen ja menojen laskentaan.

Tutkimusongelmana on, mikä merkitys hanketoiminnan tulojen jaksottamisella on tulokseen ja onko organisaatiossa kuukausittain ylipäätään saatavissa sellainen tieto, jonka perusteella jaksotukset voidaan luotettavasti tehdä. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää hanketoiminnan näkökulmasta Mikkelin ammattikorkeakoulun kirjanpidon jaksotusten nykykäytänteet ja niihin liittyvät ongelmakohdat. Ongelmakohtien selvittämisen jälkeen pyritään löytämään toimintatapoja, jotka toisivat tuloksen seurantaan riittävän tarkkuuden mm. vähemmällä manuaalisella työllä.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys muodostuu pääasiassa kolmesta asiakokonaisuudesta: EU-hankkeiden rahoitusmalleista, kirjanpidon jaksotukseen liittyvistä säännöksistä sekä ulkoisen ja sisäisen laskennan eroista. Teoriaosan alussa käsitellään jaksotusten tekemisen ja tuloksen seurannan kannalta merkittäviä kirjanpidon säännöksiä ja lainalaisuuksia. Ulkoisen ja sisäisen laskennan osalta teoriaosuudessa käsitellään näiden kahden välisiä eroja ja eriytetyn sisäisen laskennan mukanaan tuomia etuja/haittoja. Lopuksi perehdytään EU-hankkeiden erilaisiin rahoitusmalleihin ja eri rahoittajien ohjeistukseen hankkeiden rahoituksen maksamisesta.

Tutkimusmenetelmänä opinnäytetyössä käytetään laadullista tutkimusta ja tutkimusotteena on case- eli tapaustutkimus. Tiedonkeruumenetelminä käytetään benchmarkingia ja haastatteluja. Benchmarkingin avulla selvitetään toisten, paljon hanketoimintaa toteuttavien, koulutusorganisaatioiden käytänteitä tilikauden aikaisen tuloksen laskeamisessa. Haastatteluilla kartoitetaan tutkittavan organisaation taloushallinnon ammattilaisten sekä tilintarkastajan näkemyksiä aiheesta. Koska omat työtehtäväni Mikkelin ammattikorkeakoulussa sisältävät juuri hanketoiminnan taloushallinnon töitä, koen

pystyväni luotettavasti esittämään asioita myös kokemukseni kautta. Tutkimuksen perusteella pyritään levittämään jo olemassa olevia hyviä käytänteitä sekä mahdollisuuksien mukaan luomaan uusia.

2 KESKEISET KÄSITTEET

Tässä työssä tullaan myöhemmin käyttämään useita hanketoimintaan liittyviä termejä ja lyhenteitä, jotka eivät välttämättä suoraan avaudu asiaan vähemmän perehtyneelle lukijalle. Termit selityksineen on koottu alla olevaan luetteloon helpottamaan työn sisällön ymmärtämistä.

Jo sekin milloin puhutaan *projektista* ja milloin *hankkeesta*, voi olla tulkinnanvaraista. Projekti määritellään yleensä varsin yksiselitteisesti kokonaisuudeksi, jossa tehdään tiettyjä asioita, jolla on tietty aikataulu, alku ja loppu ja joka sisältää muitakin ennalta määrättyjä rajoitteita (Anttonen 2003, 15). Hankkeen määritelmä ei ole niin yksiselitteinen, mutta usein hankkeen ja projektin nähdään tarkoittavan suunnilleen samaa asiaa. Yksi ero, jos jotain eroa halutaan hakea, voisi olla hankkeen mieltäminen projektia laajemmaksi kokonaisuudeksi. Tässä työssä on käytetty pääsääntöisesti terminä hanketta jo senkin vuoksi, että Mikkelin ammattikorkeakoulussa yleisesti puhutaan hanketoiminnasta.

Luettelo käytetyistä termeistä

EAKR: Euroopan aluekehitysrahasto, yksi EU:n rakennerahastoista, joka myöntää rahoitusta eri alueiden välisten kehityserojen vähentämiseksi. Tähtää alueellisen kilpailukyvyyn ja työllisyyden parantamiseen.

ESR: Euroopan sosiaalirahasto, yksi EU:n rakennerahastoista ja Euroopan unionin tärkein jäsenvaltioiden työllisyyttä sekä taloudellista ja sosiaalista koheesiota edistävä rahoitusväline.

EU:n rakennerahasto: EU-tuen kanava. Suomi saa EU:lta tukea kahdesta rakennerahastosta; Euroopan sosiaalirahastosta ja Euroopan aluekehitysrahastosta.

Flat rate: Kustannusmalli, jossa tuensaajan on esitettävä ja todennettava vain osa kustannuksista, eli ns. välittömät kustannukset todellisiin kustannuksiin perustuen. Ns. välilliset eli flat rate -kustannukset korvataan prosenttimääräisenä osuutena hankkeen palkkakustannuksista eikä niitä tarvitse todentaa kirjanpitositteiden avulla.

Flat rate -osuus: ESR:ssä 17 % ja EAKR:ssä 20 % hankkeen palkkakustannuksista.

Henkilösivukustannuskerroin (HSK): Hankehallinnoijan esittämä sen omista kirjanpidon tiedoista johdettu kustannuskerroin (prosenttiluku), jota käytetään raportoitaessa hankkeen henkilösivukustannuksia rahoittajalle. Laskentakaava yleisesti:

$$\text{hsk-kerroin} = \frac{\text{Henkilösivukustannuksiin luettavat kustannuserät €}}{\text{Koko henkilöstön läsnäoloajan palkkasumma €}}$$

Kokonaiskustannusmalli: Tutkimusprojektin kokonaiskustannuksiin lasketaan projektista aiheutuvien välittömien kustannusten lisäksi projektille kuuluva osuus tutkimustoiminnan välillisistä kustannuksista. Välillisten kustannusten kohdistamista varten on hankkeen hallinnoija laskenut kirjanpilotietoihinsa pohjautuvat henkilösivu- ja yleiskustannuskertoimet. Kokonaiskustannusmallissa kustannuksia esittäessä tehollisen työajan palkkakustannukseen lisätään henkilösivukustannuskerroin (hsk) ja näiden yhteenlaskettuun summaan lisätään yleiskustannuskerroin (yk). Malli on yleisesti käytössä Tekesin rahoittamissa tutkimushankkeissa.

Maksatushakemus: Hankkeen kirjanpitoon perustuva määrämuotoinen laskelma rahoittajalle, jonka perusteella tuensaaja saa rahoituksen hankkeelle. Tehdään maksatuskausittain.

Maksatuskausi: Maksatuskausi on ajanjakso, jolta hankkeen hallinnoija toimittaa maksatushakemuksen rahoittajalle. Maksatuskausi sovitaan yleensä rahoittajan kanssa aloituskokouksessa tai se on hallinnoijan vapaasti valittavissa.

Osatoteuttaja: EU-hankkeessa voi hallinnoijan eli tuensaajan lisäksi olla osatoteuttajana (käytetään myös nimitystä partneri) toinen organisaatio, joka toimittaa omalta osaltaan maksatushakemuksen hallinnoijalle. Tämä puolestaan toimittaa yhteenvedon omasta ja kaikkien osatoteuttajien maksatushakemuksista rahoittajalle.

Rahoittajaviranomainen: EU-tuki rakennerahastohankkeille myönnetään kansallisen viranomaisen kautta. Näitä rahoittajaviranomaisia ovat mm. ELY-keskukset, Maakuntaliitto ja Tekes.

Tehollinen työaika/työssäoloajan palkka: Teholliseen työaikaan lasketaan vain työssäoloaika ja siitä saatu palkka. Kaikki poissaolot kuten lomat ja sairauspoissaolot, vähennetään niin työtuntien kuin palkkakustannustenkin osalta.

Tuensaaja: Hankkeen toteuttaja, jolle rahoittaja maksaa hankkeelle myönnetyn tuen.

Tukikelpoiset kustannukset: Euroopan unionin yleisasetuksen (1086/2006) mukaan tukikelpoisia menoja ovat menot, jotka on tosiasiallisesti maksettu ja jotka ovat aiheutuneet kyseisen toimenpideohjelman hallintoviranomaisen päättämistä toimista seurantakomitean vahvistamien perusteiden mukaisesti. Menojen tukikelpoisuussäännöt säädetään kansallisella tasolla ottaen huomioon kustakin rahastosta annetussa asetuksessa säädetyt poikkeukset.

Yleiskustannuskerroin (YK): Hankehallinnoijan esittämä sen omista kirjanpidon tiedoista johdettu kustannuskerroin (prosenttiluku), jota käytetään raportoitaessa hankkeen yleiskustannuksia rahoittajalle. Laskentakaava yleisesti:

$$\text{yk-kerroin} = \frac{\text{Yleiskustannuksiin luettavat kustannuserät €}}{\text{Läsnäoloajan palkkasumma €}}$$

3 YRITYKSEN LASKENTATOIMI

Yritysten toiminta ja päätöksentekotilanteet ovat hyvin erilaisia ja tarvitaan luotettavaa tietoa, jonka avulla voidaan toimia ja tehdä päätöksiä. Tähän tarkoitukseen laskentatoimi tarjoaa apuvälineitä. Laskentatoimi voidaan nähdä prosessina, jossa kerätään, mitataan ja tallennetaan erilaista informaatiota yrityksen toiminnan tueksi. Sen ydin on kirjanpito, joka on taloudellisten tapahtumien tallennus- ja luokittelujärjestelmä. Laskentatoimi on aina kiinteä osa yrityksen tai organisaation toimintaa. (Ikäheimo ym. 2009, 11–12.) Laskentatoimi on laaja kokonaisuus, joka vaatii alan ammattilaiselta moninaisia taitoja. Ei riitä, että laskentatoimen ammattilainen hallitsee siihen liittyvät

normistot ja päätöksentekojärjestelmät, vaan hänen on kyettävä myös toimimaan organisaation muiden toimijoiden kanssa. Laskentatoimen roolin laajentuminen yrityksissä on tuonut haasteita myös muille toimijoille, koska kaikkien on kyettävä kommunikoimaan laskentainformaatiota hyväksikäyttäen. (Ikäheimo ym. 2009, 22.)

Yrityksen laskentatoimen tehtävä on laskelmien tekeminen ja laskelmien tekemistä varten on kerättävä tietoa yrityksen toiminnasta. Nämä laskentatoimen kaksi perustehtävää ovat siis rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävä. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 23.) Toteuttaakseen rekisteröintitehtävää, laskentatoimi kerää informaatiota mahdollisimman laajasti. Yrityksessä joudutaan miettimään tarkasti mitä tietoa rekisteröidään ja kenen toimesta ja miten järjestelmät saadaan integroitua siten, että kukin tieto syötetään järjestelmään vain kerran. Tämän lisäksi yrityksessä on pohdittava miten hyvin hyväksikäyttötehtävän asettamat vaatimukset on mahdollista huomioida rekisteröintivaiheessa. Hyväksikäyttötehtävään tuottaa tietoa yrityksen sisäiselle päätöksenteolle. (Vilkkumaa 2005, 49.)

Yritysten organisaatioissa pääosa laskentatoimen tiedoista rekisteröidään ja laskelmista laaditaan laskentatoimeen erikoistuneilla osastoilla (Jyrkkiö & Riistama 2008, 27). Toimintana laskentatoimesta vastaa organisaation taloushallinto toisin sanoen talousyksikkö ja vastuu taloushallinnosta on yleensä talousjohtajalla tai talouspäälliköllä. Laskentatoimi on nykyisin, siirryttyään kentälle, entistä kiinteämpi osa varsinaista yrityksen johtamista ulottuen ylimmästä johdosta aina tulosityksiköihin ja tuotantoyksiköihin saakka. (Ikäheimo ym. 2009, 20–21.)

3.1 Kirjanpidon tarkoitus

Lyhyesti sanottuna kirjanpito on yrityksen talousprosessin rahamääräistä kuvausta, jonka avulla tuotetaan tietoa yrityksen sidosryhmille, jotka taas ovat yrityksen toimintaan vaikuttavia sisäisiä tai ulkoisia osapuolia (Ihantola ym. 2008, 11). Tomperin (2011, 11) mukaan kirjanpidon päätarkoitus on tuloksen selvittäminen. Tuloksenlaskentatehtävän mukaisesti yrityksen toiminta jaetaan tilikausiin ja tilinpäätöksessä selvitetään kunkin tilikauden tulos. Kirjanpitolaki sisältää keskeisen tilinpäätöstä koskevan kansainvälisen periaatteen: tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (ns. *true and fair*

view -periaate). Yrityksen tuottama voitto kiinnostaa ennen muuta omistajia, sillä he odottavat yritykseen sijoittamalleen pääomalle tuottoa.

Kirjanpidolla on myös erilläänpitotehtävä, joka tarkoittaa sitä, että kirjanpidon avulla yrityksen ja muiden talousyksiköiden menot, tulot ja rahat pidetään erillään. Kirjanpitoa pitävä talousyksikkö muodostaa erillisen kokonaisuuden eli entiteetin. Ei pidä myöskään unohtaa kirjanpidon tärkeää tehtävää tiedon tuottajana yrityksen toiminnan suunnitteluun eli kirjanpidon hyväksikäyttötehtävää. (Tomperi 2011, 11.) Kirjanpito muodostaa laajan perustietorekisterin, josta on mahdollista saada tietoja hyvin erilaisia hyväksikäyttötilanteita, kuten kustannuslaskentaa, hinnoittelua ja budjetointia varten. Hyväksikäyttöä ei määritä mitkään lait tai asetukset, vaan ainoastaan yrityksen omat tarpeet. (Ihantola ym. 2008, 13.)

Kirjanpitolaki säätelee kirjanpitovelvollisuutta ja siihen vaikuttavat niin toiminnan laatu kuin yrityksen oikeudellinen muotokin (Tomperi 2011, 11). Suomessa kirjanpidon perussäännöt sisältyvät kirjanpitolakiin ja kirjanpitoasetuksiin. Tilinpäätöstä koskevia säännöksiä on kirjanpitolain lisäksi myös eri yritys- tai yhteisömuotoja käsittelevissä erityislaissa. Kirjanpitolaki on yleislaki, joka väistyy, jos jossakin erityislaissa on säädetty toisin. (Leppiniemi & Kykkänen 2001, 50.)

3.1.1 Kirjaamisperusteet

Liiketapahtumien *kirjauskypsyys* tarkoittaa sitä, missä vaiheessa liiketapahtuman katsotaan syntyvän eli olevan kypsä rekisteröitäväksi kirjanpitoon. Kyse on siitä, mille päivälle/kaudelle liiketapahtuma kirjataan. Tähän löytyy vaihtoehtoisia ratkaisuja *kirjaamisperusteista*. Kirjanpitolain sallimat kirjaamisperusteet ovat maksuperuste ja suoriteperuste. (Ihantola ym. 2008, 24.)

Meno syntyy, kun tuotannontekijä vastaanotetaan. Vastaavasti tulo syntyy, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Kun menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen, noudatetaan kirjanpidossa suoriteperustetta. Menot ja tulot on myös mahdollista kirjata vasta silloin, kun maksu on tapahtunut. Tällöin kirjanpito pidetään maksuperusteisena. (Tomperi 2011, 41.) Tilinpäätös on kuitenkin vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta laadittava suoriteperusteella (Tomperi 2011, 78). Vaikka kirjanpitolain mukaan kirja-

ukset voidaan tilikauden aikana tehdä joko maksu- tai suoriteperusteella, on maksuperustetta käytettäessä kuitenkin jatkuvasti voitava selvittää myyntisaamiset ja ostovelat. Maksuperusteisesta suoriteperusteiseen kirjanpitoon siirtyminen tilinpäätöstä laadittaessa tapahtuu siten, että selvitetään tilikaudelle kuuluvat vielä maksamatta olevat tulot ja menot ja kirjataan ne saamisiksi tai veloiksi. (Ihantola ym. 2008, 25.)

Kirjanpidossa on myös *ennakkomaksuja*. Niitä syntyy silloin, kun maksu tapahtuu jo ennen menon tai tulon syntymistä. Annettu tai saatu ennakkomaksu on luonteeltaan rahoitustapahtuma, koska suoriteperusteen mukaan meno tai tulo ei ole vielä syntynyt. Hyvä kirjanpito edellyttää, että ennakkomaksuja varten avataan kirjanpitoon erilliset tilit. Mikäli menot ja tulot kirjataan kirjanpitoon tilikauden aikana maksuperusteisesti, myös ennakkomaksut on luontevaa kirjata jo maksun tapahtuessa meno- ja tulo-tilille. Tarvittaessa ne on kuitenkin tilinpäätösvaiheessa siirrettävä omille tileilleen. (Ihantola ym. 2008, 26.)

3.1.2 Tulojen ja menojen jaksottaminen

Tilinpäätöksessä tulot ja menot jaksotetaan, toisin sanoen kohdistetaan ajallisesti tilikaudelle kuuluviksi tuotoiksi ja kuluiksi. Ne menot, joiden ei odoteta tuottavan tuloa myöhemmin tilikausina, kirjataan tilikauden kuluksi. Myös mahdolliset menetykset kirjataan tilikauden kuluksi. Tuottojen ja kulujen erotus on tilikauden tulos. Menojen ja tulojen jaksottamisen lähtökohdat ovat suoriteperuste, meno tulo kohdalle -periaate, olennaisuuden periaate sekä mahdollisuus vaikuttaa syntyvään tulokseen tilinpäätössuunnittelun avulla. (Ihantola ym. 2008, 112.)

Kirjanpitolaki velvoittaa kirjaamaan tilikauden tulot tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tilikauden tulot ovat suoriteperusteen mukaan tilikaudelle kohdistuvia tuloja. Vaikka tilikauden aikainen juokseva kirjanpito voidaankin hoitaa joko maksuperusteella tai suoriteperusteella, on tilinpäätös kuitenkin tehtävä suoriteperusteisesti. Viimeistään tilinpäätösvaiheessa siis tilikauden aikana maksuperusteisesti hoidetut tilit on muutettava suoritusperusteisiksi. Meno tulo kohdalle -periaatteen tarkoituksena on kohdistaa jaksottamisen avulla menot ja niitä vastaavat tulot saman tilikauden tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei enää kerry niitä vastaavaa tuloa ja aktivoidaan taseeseen ne menot, joihin liittyy vielä tulo-odotuksia seuraavilla tilikausilla. Jaksottamiseen liittyvän varovaisuuden periaatteen mukaan eriä, joiden

tulontuottamiskyky on epävarma, ei pidä aktivoida taseeseen. Tuloksessa on otettava huomioon kaikki sellaiset erät, joilla ei ole myöhemmillä tilikausilla tuloa tuottavaa vaikutusta. Joitakin tulevaisuudessa toteutuvia ns. vastaisia menoja ja menetyksiä voidaan vähentää jopa tilikauden tuotoista. Tulosta ei koskaan pidä esittää liian suurena. (Ihantola ym. 2008, 112–113.)

Olenaisuuden periaate jaksottamisessa tarkoittaa sitä, että tilinpäätöksessä ei tarvitse muuntaa suoriteperusteisiksi niitä tuloja ja menoja, jotka ovat merkitykseltään vähäisiä. Myöskään sellaisia menoja, jotka ovat epäolennaisia kirjanpitovelvollisen kokoon nähden, ei jaksoteta, vaan kirjataan kerralla kuluiksi. Tapahtuman olennaisuus tulee ratkaista tapauskohtaisesti ja on muistettava, että tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Ihantola ym. 2008, 113–114.)

Edellä on viitattu nimenomaan tilinpäätöksessä tehtäviin jaksotuksiin. Yrityksen liiketapahtumat voidaan kuitenkin jaksottaa myös esimerkiksi kuukausittain. Jaksotettavaksi voidaan valita tietyn ajanjakson tapahtumat tai esimerkiksi vain tiettyä euroarvoa suuremmat liiketapahtumat. Vähämerkityksisiä tuottoja ja kuluja ei ole tarpeen jaksottaa. Jaksotuksen vaikutuksia informaation parantumiseen kannattaa verrata jaksottamisen työmäärään, vaikka itse jaksotusten laatimistoiminto olisikin automatisoitu. Yksittäisen kuukauden tuloksen laskenta ei ole useinkaan mielekäästä, sillä mitä lyhyempi tarkastelujakso on, sitä enemmän siihen sisältyy epätarkkuutta. Monesti pikkutarkka jaksottaminen voi pikemminkin hämärtää kuin edesauttaa liiketoiminnan kannattavuuden seurantaa, sillä siirtyvien erien sisältöä ja jaksotusten merkitystä on yleensä vaikea selittää muille kuin laskentatoimen ammattilaisille.

3.2 Johdon laskentatoimi päätöksenteossa

Yritystä ohjataan johtamisen avulla kohti sen asettamia tavoitteita. Johtaminen on perinteisesti jaoteltu suunnitteluun, toteuttamiseen ja valvontaan. Suunnittelu tarkoittaa yrityksen tavoitteiden määrittelyä, toteuttaminen suunnitelmien konkreettista toimeenpanoa ja valvonta toteutuneiden toimien seurantaa ja analysointia sekä niiden vertaamista asetettuihin tavoitteisiin. Lisäksi valvonnassa analysoidaan syntyneiden poikkeamien syitä ja pyritään reagoimaan niihin. Myös yrityksen talousjohtamisen tehtävät voidaan jakaa suunnittelu-, toteuttamis- ja valvontatehtäviin. Suunnitteluteh-

tävä on toiminnan taloudellisten tavoitteiden asettamista eli käytännössä budjettisuunnittelua. Toteuttamistehtävässään talousjohto toteuttaa omalta osaltaan suunnitelmat esimerkiksi kehittämällä raportointijärjestelmiä. Valvontatehtävässään talousjohto seuraa tavoitteiden toteutumista ja raportoi esimerkiksi kuukausittain toteutuneet tapahtumat tuloslaskelman, taseen, kassavirran ja tuotekustannusten osalta sekä analysoi niitä. (Järvenpää ym. 2010, 13–14.)

Johdon laskentatoimi on tiedon kokoamista, hallitsemista ja analysointia. Lisäksi se on saadun tiedon eteenpäin välittämistä organisaation sisällä eri kohderyhmille, mutta erityisesti johdolle. Johdon laskentatoimen tuottaman tiedon tavoitteena on organisaation ohjauksen ja päätöksenteon avustaminen. Käsitteenä johdon laskentatoimi on vallannut alaa sisäisen laskentatoimen sijasta. Vaikka johdon laskentatoimen tuottama informaatiota käytetäänkin organisaatiossa laajasti, korostaa käsite juuri johtoa laskentainformaation käyttäjänä. Organisaation eri tasoilla vastuutehtävissä työskentelevien henkilöiden olisi erittäin tärkeää tietää mitä johdon laskentatoimeen liittyvää tietoa he tuottavat ja mihin tietoa käytetään. Jokaisen olisi myös hyvä osata lukea johdon laskentatoimen raportteja. (Ikäheimo ym. 2009, 130–131.)

3.2.1 Sisäinen ja ulkoinen laskentatoimi

Yrityksen laskentatoimi jaetaan kahteen pääalueeseen: rahoituksen laskentatoimeen (financial accounting) ja johdon laskentatoimeen (management accounting). Rahoituksen laskentatoimessa yritystä tarkastellaan rahoittajien ja muiden ulkopuolisten sijoittajien näkökulmasta ja informaatio suunnataan ensisijaisesti heille. Johdon laskentatoimessa näkökulma on nimensä mukaisesti yrityksen johdon tukeminen. (Järvenpää ym. 2010, 19.)

Rahoituksen laskentatoimea kutsutaan Suomessa myös ulkoiseksi laskentatoimeksi sekä yleiseksi laskentatoimeksi. Siinä on kysymys liikekirjanpidosta tietojärjestelmeen ja sen päädokumentti on kausittain laadittava tilinpäätös. Johdon laskentatoimi on yrityksen laskentatoimen toinen pääalue. Nimensä mukaisesti se avustaa yritystä päätöksenteossa ja johtamisessa. Johdon laskentatointa kutsutaan myös operatiiviseksi laskentatoimeksi tai sisäiseksi laskentatoimeksi. (Järvenpää ym. 2010, 20.)

Johdon laskentatoimen tehtävänä on tuottaa informaatiota päätöksenteon tueksi. Taloushallinnon asiantuntijan pitäisi keskustella informaation käyttäjän eli asiakkaan kanssa siitä, millaista informaatiota tämä tarvitsee päätöksenteossaan. Erilaisten raporttien tuottamista ei ole mielekästä aloittaa ennen kuin päätöksentekijöiden tietotarpeet ymmärretään syvällisesti. Jos informaatiolle ei ole tilaajaa tai käyttäjää, sitä ei kannata tuottaa. Organisaatioissa ongelmana on usein pikemminkin informaation liian suuri määrä kuin sen puute. Keskeisenä haasteena on päätöksenteon kannalta relevantin, luotettavan ja ajantasaisen informaation tuottaminen. Kaikissa päätöksentekotilanteissa ei ole kuitenkaan mahdollista tuottaa luotettavaa informaatiota. (Järvenpää ym. 2010, 35–36.)

Kustannuslaskenta ja sen rooli

Johdon laskentatoimen taustalla keskeisessä asemassa on kustannuslaskenta (cost accounting) sekä sen peruskäsitteistö ja lainalaisuudet. Yrityksen tuottojen ja kustannusten kohdistaminen tuotteille, palveluille ja tulosityksiköille ei aina ole yksiselitteistä. Jotta kannattavuuksia voidaan laskea, tarvitaan sekä tuottoja että kustannuksia. Usein kustannusten kohdistaminen on tuottojen kohdistamista vaikeampaa mm. siksi, että kustannukset voivat syntyä niin ajallisesti kuin maantieteellisestikin kaukana tuotteen myynnistä. Kustannuslaskennassa keskeisessä asemassa onkin pyrkimys kustannusten oikeaan kohdistamiseen sekä toiminnan ohjausta että päätöksentekoa varten. (Ikäheimo ym. 2009, 135.)

Kirjallisuudessa kustannuslaskentaa käsitellään yleensä teollisuuden tarpeita painottaen, mutta sitä voidaan tarkastella myös palvelualan näkökulmasta. Kustannuslaskentaa joudutaan palvelusektorin kehittyessä soveltamaan yhä enemmän myös palveluiden tarpeet huomioiden. Teollisuus ja palveluala eroavat kustannusrakenteeltaan toisistaan. Kun teollisuudessa on suuret kustannuserät raaka-aineiden, kaluston ja poistojen osalta, on palvelualalla suurin osa kustannuksista lähes aina henkilöstökustannuksia. Jotta päästäisiin mahdollisimman tarkkaan lopputulokseen, tulee kustannuslaskennan tällöin ensisijaisesti pyrkiä kohdentamaan juuri henkilöstökustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaan. (Kolehmainen 2007, 52.)

Henkilöstökustannusten kohdistaminen tietylle palvelulle on usein hankalaa ja jopa mahdotonta. Henkilöstön tekemä välillinen työ ei niin ikään ole järkevästi kohdistet-

tavissa yksittäiselle palvelulle. Henkilöstökustannusten kohdistamisongelma voidaan ratkaista työajanseurannalla, joka mahdollistaa hyvän tarkkuuden näiden kustannusten kohdistamisessa. Mikäli työajanseuranta tuntuu liian raskaalta prosessilta toteutettuna organisaation koko henkilöstölle, on mahdollista keventää menetelmää siten, että valitaan organisaatiosta tietty joukko henkilöstöä kuvaamaan koko organisaatiota. Tällöin tämän joukon työaikaa seurataan esimerkiksi yhden kuukauden ajan ja tulokset yleistetään koskemaan koko organisaatiota. (Kolehmainen 2007, 52.)

Palveluyrityksessä kustannukset rekisteröidään kustannuspaikoittain ja kustannuslajeittain. Kustannuspaikka on yrityksen pienin sellainen toimintayksikkö tai vastuualue, jonka aiheuttamia kustannuksia seurataan ja rekisteröidään erikseen. Seurannan avulla saadaan selville ajanjaksoittain vastuualueessa syntyneet kustannukset. Kustannuspaikkalaskenta mahdollistaa kunkin vastuualueen kustannustarkkailun budjettiseurannan avulla. Sen toinen tehtävä on luoda edellytykset suoritekohtaiselle laskennalle yleiskustannuslisien määrittelyn kautta. Yrityksen jakamisessa kustannuspaikkoihin tulisi noudattaa tiettyjä periaatteita. Tärkeää olisi, että kunkin kustannuspaikan toiminnalle olisi nimetty vastuuhenkilö kustannuseurannan tarkkailun tehokkuutta ajatellen. Kustannuspaikan toiminnan olisi oltava myös tarpeeksi yhdenmukaista. Yrityskohtaiset tekijät kuitenkin vaikuttavat ratkaisevasti siihen, millainen kustannuspaikkajako on järkevintä toteuttaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 111–112.)

Kustannuslaskennassa puhutaan myös välittömistä ja välillisistä kustannuksista. Jako näiden välillä perustuu laskentatekniikkaan, jolla kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteelle. Välittömät kustannukset on mahdollista kohdistaa laskentakohteelle suoraan tuotannon tekijän käytön perusteella. Välittömien kustannusten kohdistaminen voidaan tehdä tiliöimällä ostotositteet suoraan laskentakohteelle. Ne voidaan myös kohdistaa ns. suoralla kustannusten jakamisella, jolloin on oltava tiedossa kuinka paljon resursseja suoritteiden tuottamiseen on käytetty. Esimerkkinä tästä voisi mainita opetuksen henkilöstökustannusten jakamisen opetustuntien mukaan suoraan tutkinnoille. (Myllyntaus ym. 2009, 54.)

Välillisiä ovat kustannukset, joita ei voi kohdistaa laskentakohteelle suoraan tuotannon tekijän käytön tai muun aidon jakoperusteen nojalla. Tyypillinen esimerkki välillisistä kustannuksista ovat hallinnon kustannukset. Näiden kustannusten kohdistamisessa sovelletaan ns. epäsuoraa menettelyä, jossa kustannukset kohdistetaan ensin väli-

kustannuspaikoille, joista ne valittua jakoperustetta käyttäen kohdistetaan edelleen lopullisille laskentakohteille. Tarkoituksena on kohdistaa kustannukset valitun jakoperusteen avulla mahdollisimman hyvin aiheuttamiseriaatteen mukaisesti. Usein tämä on erittäin haastavaa ja työlästä ja joskus suorastaan mahdotonta. (Myllyntaus ym. 2009, 55 ja 66.)

3.2.2 Tuotettu informaatio ja sen ongelmat

Kun johdon laskentatoimea tarkastellaan viestinnällisestä näkökulmasta, käytetään *sisäisen talousviestinnän* käsitettä. Partasen (2007, 19) mukaan sisäisen talousviestinnän tarkoituksena on tukea tuloksen tekoa ja kannattavaa kasvua. Hyvin toimiessaan talousviestintä vaikuttaa positiivisesti yrityksen taloudelliseen menestykseen. Partanen (2007,20) näkee, että laskentainformaatio edustaa periaatteessa taloudellisen edun maksimointia eli tukee rationaalista päätöksentekoa. Taloushallinnon viestintä määrittyy säännöllisesti tai tilannekohtaisesti tuotettujen raporttien kautta. Näiden raporttien tulisi olla ytimekkäitä ja pystyä kiinnittämään johdon huomio kriittisiin menestystekijöihin. On tärkeää, että taloushallinnon asiantuntija viestii niin, että viesti ymmärretään oikein. Viestintä on aina haasteellista, mutta erityisesti silloin kun sen tarkoitus on vaikuttaa. (Partanen 2007, 20–21.)

Raportointi tehdään aina käyttäjän tarpeiden mukaisesti ja mm. käyttäjän vastuualue vaikuttaa siihen, mitä raportti sisältää. On selvää, että yrityksen johto ja henkilökunta tarvitsevat erilaisia raportteja asemansa ja tehtäviensä mukaan. Ylimmän johdon on oltava selvillä koko yrityksen tuloksesta ja toiminnasta, kun taas tuotepäällikölle riittävät hänen omaan vastuutuotteeseensa liittyvät yksityiskohtaiset raportit. Numeroiden tarkkuustaso vaihtelee yhteenlasketuista tiedoista tarkkoihin numerotietoihin sen mukaan kenelle raportoidaan. Tasoja, joille raportteja tuotetaan, on kolme:

1. Strateginen taso eli ylin johto
2. Liiketoiminnan taso eli tulosityksiköiden tai toiminnasta vastaava johto
3. Operatiivinen eli suorittava taso: esimiehet ja työntekijät

Ylin johto käsittää yleensä hallituksen, toimitusjohtajan ja johtoryhmän. Heille tuotetuista raporteista voisi mainita esimerkkinä taseen ja tuloslaskelman. Liiketoiminnan tasolle kuuluvat esimerkiksi osastonjohtajat ja -päälliköt ja tämän tason raportteja ovat

mm. tuloslaskelma, kustannuserittelyt, henkilöstöön liittyvät erittelyt sekä toimintoon liittyvät erityisraportit. Operatiivinen taso käsittää esimiehet ja työntekijät. Esimiehille tuotetaan raportteja mm. vastuualueen kustannuksista, tunnusluvuista ja henkilöstöstä ja työntekijöille tuotettavia raportteja ovat kaikki tunnusluvut ja mittarit, joihin he voivat itse vaikuttaa. Kaiken raportoinnin tavoitteena on antaa työn suorittamisen kannalta oleellista informaatiota. (Alhola & Lauslahti 2000, 319–320.)

Taloushallinnon tuottamaan informaatioon liittyy useita ongelmia. Raporttien käyttäjän on tiedostettava nämä ongelmat, sillä niiden ratkaisemiseksi on informaatiota tuottaessa jouduttu tekemään erilaisia kompromisseja. Informaation perusongelmat liittyvät laajuuteen, arvottamiseen, jaksotukseen, kohdistettavuuteen, luotettavuuteen ja olennaisuuteen. Mm. jaksotusongelmiin annetaan ulkoisessa laskentatoimessa tarkkojakin ohjeita esimerkiksi kirjanpitolaissa, mutta tällaista ohjeistoa ei luonnollisesti ole johdon laskentatoimessa. Ohjeistuksen puuttuessa ongelmat ratkaistaan organisaatioitain ja ratkaisut saattavat olla hyvinkin erilaisia eri päätöksentekotilanteissa. (Järvenpää ym. 2010, 44.)

Raporttien luotettavuuteen vaikuttavat tietolähteistä tulevan tiedon oikeellisuus ja tiedon keruussa käytetyt määrätykset. Sisäinen laskenta on nykyaikaisissa järjestelmissä integroitu ulkoiseen laskentaan ja raporttien luotettavuuden ja käyttökelpoisuuden takaamiseksi onkin tärkeää valita huolellisesti kirjanpidossa käytettävät sisäisen laskennan dimensiot, joita ovat mm. toiminto, projekti ja asiakas. Laskentajärjestelmien tulee olla mahdollisimman dynaamisia voidakseen muuttua ympäristön mukana. Vain siten tuotettu tieto on relevanttia. Yksi olennainen raporttien luotettavuuteen vaikuttava asia on tietojen kerääminen ja yhdisteleminen raportteihin. Joskus pienikin virhe tietojen yhdistelemisessä voi aiheuttaa suuren virheen. Luotettavuutta ja tehokkuutta on myös raporttien helppolukuisuus: kielen on oltava sellaista, että vastaanottaja sitä ymmärtää. Tosiasiatiedot ja näkemykset olisi hyvä pitää erillään niin, että raportin hyväksikäyttäjä pystyy tunnistamaan, milloin tieto on varmaa ja milloin se perustuu olettamuksiin. Taloushallinnon ammattilaisen tehtävä on suodattaa olennainen tieto ymmärrettävään muotoon. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 278–279.)

Laskentatoimen ongelmien tunteminen antaa laskentareporttien lukijalle mahdollisuuden tulkita laskentareportteja paremmin ja käyttää niiden tietoja päätöksenteon apuna. Siksi huomion kiinnittäminen laskentatoimen ongelmiin laskentareporttien rakennetta

ja sisältöä suunniteltaessa, raportteja käytettäessä ja niitä kehitettäessä on tärkeää sekä raporttien tuottajille että niiden käyttäjille. (Neilimo & Uusi-Rauva 2001, 39.)

4 EU-HANKETOIMINTA

Erilaista hankerahoitusta kehittämistoimintaan on tarjolla runsaasti. Hankerahoitusta voi periaatteessa saada kahdella eri tavalla: rahoitusesityksen (rahoitushakemus) perusteella tai tarjouskilpailun kautta. EU:n sisällä tehtävä hanketoiminta perustuu rahoitushakemukseen, jolla hanketoteuttaja esittelee itse tai kumppanin kanssa valmisteleman hankkeen. Nämä hankkeet ovat yleensä EU:n osarahoittamia ja tämän rahoituksen lisäksi hanketoteuttaja panostaa hankkeeseen omarahoitusta sekä useimmiten kerää myös yritys/yksityisrahoitusta. (Silfverberg 2007, 109.)

Vaikka potentiaalisista rahoituslähteistä ei olekaan pulaa, ei hankerahoituksen saaminen suinkaan ole itsestäänselvyys. Kaikissa rahoitusohjelmissa rahoittaja on asettanut hankehakijalle ja hankkeelle erityisvaatimuksia, joiden on täytyttävä, jotta rahoitusta hankkeelle on mahdollista saada. Tyypillisiä erityisvaatimuksia ovat mm. hakijan ja partnereiden tausta, hankkeen koko ja kesto sekä hankkeen rahoitusosuudet. Hakijan tausta tulee tärkeäksi silloin, kun rahoitus on tarkoitettu tietyn tyyppiselle organisaatiolle esim. yritykselle, julkishallinnon organisaatiolle tms. Tällöin hakijan on kuuluttava kyseiseen ryhmään. Erittäin usein rahoitusohjelmassa määritellään myös hankkeen rahoituksen minimi- ja maksimimäärät sekä enimmäiskesto. Hankkeilla on oltava lähes aina omarahoitusta. (Silfverberg 2007, 110.)

Tärkeimpiä rahoittajia kehittämishankkeissa ovat EU:n eri ohjelmat ja niiden rahoitusinstrumentit: rakennerahastot ja EU:n erillisohjelmat. Lisäksi rahoitusta on mahdollista saada mm. kansallisilta tutkimus- ja kehitysrahoitusorganisaatioilta, erilaisilta säätiöiltä, ministeriöiltä jne. Rahoituslähteiden runsaudesta huolimatta ei sopivan rahoittajan löytäminen ole helppoa. Sellaista tahoa, joka pystyisi neuvomaan kattavasti eri rahoitusmahdollisuuksista, ei yksinkertaisesti ole olemassa. Rahoitusta koskeva yleis-tieto ei muutenkaan auta pitkälle, koska jokaista rahoitusohjelmaa ja -hakua koskee joukko erityisvaatimuksia. (Silfverberg 2007, 110 - 111.)

4.1 ESR- ja EAKR-hankkeet

Suomi saa EU:lta tukea kahdesta rakennerahastosta: Euroopan aluekehitysrahastosta ja Euroopan sosiaalirahastosta. Näiden kahden rakennerahaston ohjelmien tavoitteet poikkeavat jonkin verran toisistaan, mutta molemmissa ohjelmissa toteutettavilla toimenpiteillä tuetaan työllisyyden lisäämistä. Rakennerahastotoimintaa ohjaa niiden hallintoa ja toteuttamista varten laadittu kansallinen lainsäädäntö ja kunkin hankkeen sisällön mukainen rahoittajaviranomaisen sektorilainsäädäntö. Toimintaa ohjataan myös EU-lainsäädännön avulla. Suomessa työ- ja elinkeinoministeriö antaa hallintoviranomaisena viranomaisohjeistusta rahoittajille. Viranomainen käsittelee hankkeiden toteuttajien asioita tämän ohjeistuksen perusteella. On siis huomattava, että myös rahoittajaviranomaisen (esim. ELY-keskus, Maakuntaliitto) toimintaa valvotaan, eikä ainoastaan hanketoteuttajan toimintaa.

Rahoittajaviranomaisen intressissä on, että hankkeen toteuttaja eli tuensaaja pystyy hoitamaan hankkeen kunnialla loppuun. Jotta yhteiset pelisäännöt tulisivat selviksi, rahoittaja pitää hankkeesta aloituspalaverin, joka kutsutaan koolle rahoituspäätöksen tekemisen yhteydessä. Aloituspalaverin tarkoitus on perehdyttää tuensaaja rakennerahastohanketoimintaan, selvittää hanketoimintaan liittyvät säädökset ja ohjeistus ja käydä läpi hankkeen toteutuksen kannalta keskeiset osa-alueet. (Hallintoviranomaisen ohje 2010.)

Kotimaisiin hankkeisiin soveltuu ennen kaikkea EAKR- ja ESR-rakennerahastojen sekä EU:n maaseuturahaston rahoituksesta koostuva EU-rahoitus. EAKR- ja ESR-rahoitukset on koottu laajan ”Alueellinen kilpailukyky ja työllisyystavoite” -ohjelman alle ja niiden kansallisesta hallinnoinnista vastaa työ- ja elinkeinoministeriö. Alueellisten hankkeiden rahoituksen kanavointi tapahtuu kunkin toimialan aluehallintoviranomaisen kautta. Myös EU:n sisäisiä, alueellisesti rajattuja raja-alueyhteistyön, valtioiden välisen yhteistyön ja alueiden välisen yhteistyön ohjelmia tuetaan EAKR- ja ESR-rahoituksella. Lisäksi naapurisuusohjelmasta on mahdollista saada rahoitusta Venäjäyhteistyöhön. (Silfverberg 2007, 111.)

4.2 EU:n erillisohjelmat (ns. suorat EU-hankkeet)

Rakennerahastojen lisäksi EU:lla on mittava joukko ns. erityisohjelmia, joilla rahoitetaan EU-maista peräisin olevien partnereiden yhteistyöhankkeita. Näissä hankkeissa voi olla osin mukana myös EU:n ulkopuolisia yhteisöjä. Kyseisten ohjelmien rahoitushaut käsitellään pääosin EU:n toimielimissä ja Suomessa koordinoitahona on joko ao. toimialan ministeriö tai koordinoijaksi valittu organisaatio esim. Tekes/VII puiteohjelma. Suomalaisten kehittämishankkeita toteuttavien organisaatioiden kannalta tärkeimpiä EU:n erillisohjelmia ovat Elinikäisen oppimisen ohjelma (Lifelong Learning Programme) sekä VII Puiteohjelma FP7 (eurooppalainen tutkimus- ja kehitystoiminta). (Silfverberg 2007,112.)

Elinikäisen oppimisen ohjelma muodostuu neljästä alaohjelmasta, joista korkeakoulukenttää lähinnä koskettaa Erasmus-ohjelma. Suomessa ohjelmasta ja siihen liittyvistä hankehauista vastaa Kansainvälisen liikkuvuuden ja yhteistyön keskus CIMO. EU:n tutkimus- ja kehitystoiminnan tärkein yhteistyömuoto on tutkimuksen puiteohjelma, joka on suomalaisille merkittävin kansainvälisen tutkimuksen rahoitusjärjestelmä. Tutkimuksen seitsemäs puiteohjelma, joka on käynnissä vuosina 2007 - 2013 rahoittaa 54 miljardilla eurolla kansainvälistä tutkimusyhteistyötä. Se on sovitettu EU:n talouskasvu- ja työllisyystarpeisiin ja jakautuu neljään erityisohjelmaan: Yhteistyö, Ideat, Ihmiset ja Valmiudet.

5 KUSTANNUKSET JA RAHOITUS EU-HANKKEISSA

Julkisesta hankerahoituksesta on suurin osa osittain Euroopan unionin rahoittamaa. EU-tukea voidaan hakea suoraan Euroopan komissiolta tai se voidaan maksaa kansallisen viranomaisen välityksellä. EU:n rakennerahastojen tuki ohjataan Euroopan sosiaalirahaston ja Euroopan aluekehitysrahaston sekä koheesiorahaston osarahoittamien ohjelmien kautta.

Suomessa myönnettävää EU-rahoitusta ohjaa niin Euroopan unionin kuin kansallinenkin lainsäädäntö. Rahoitusta ohjaavaa lainsäädäntöä on paljon: rakennerahastolaki, rakennerahastoasetus, EU:n komission yleisasetus, aluekehitysrahastoasetus, sosiaalirahastoasetus jne. Työ- ja elinkeinovirasto vastaa Suomessa EU:n aluekehitys- ja sosi-

aalirahastojen ohjelmien toteuttamisesta ja ohjaa muita toimijoita niihin liittyvissä asioissa. Se siirtää tarvittaessa hankkeiden toteuttamiseen liittyviä tehtäviä rahoittajina toimiville viranomaisille, joita ovat mm. Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset, maakuntien liitot ja Tekes.

Hankerahoitus ei koostu pelkästään EU-rahoituksesta. Jotta EU-rahoitusta yleensäkin on mahdollista saada, tarvitaan kansallista vastinrahoitusta ja yleensä myös joko julkista rahoitusta (esim. kuntarahoitusta) tai yksityistä rahoitusta (esim. yritykset). EAKR- ja ESR-hankkeiden rahoitus on ohjelmakaudella 2007 - 2013 pääsääntöisesti pohjautunut kustannuksiin, jotka on todennettava kirjanpidon tositteilla ja kirjattava hanketta varten avatulle kustannuspaikalle. Tällöin hankekirjanpito ja rahoittajalta haettavat kustannukset ovat yleensä sama asia ja hankkeen toteuma on suoraan seurattavissa kirjanpidosta. Näin ei kaikissa rahoitusmalleissa ole. Tämän tutkimuksen teoreettisessa viitekehysessä onkin paneuduttu EU:n rakennerahastoista tulevaan rahoitukseen erityisesti flat rate -hankkeiden osalta ja toisaalta Tekesin kokonaiskustannusmallin problematiikkaan, sillä nämä rahoitusmuodot ovat ehkä jaksotusten kannalta juuri ne haasteellisimmat.

5.1 Kokonaiskustannusmalli Tekes-hankkeissa

Julkisen tutkimuksen rahoituksen yleisiä ehtoja sovelletaan rahoitukseen, jota Teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus Tekes myöntää julkisen tutkimuksen projekteille Suomessa. Julkisella tutkimuksella tarkoitetaan sellaista tutkimusorganisaation tutkimus- ja kehitystoimintaa, jolla edistetään osaamisen syntymistä ja kehittymistä ja jonka tulokset julkaistaan laajasti. Näissä ehdoissa tutkimusorganisaatiolla tarkoitetaan mm. korkeakoulua tai tutkimuslaitosta jonka päätavoitteena on harjoittaa perustutkimusta ja levittää tutkimustuloksia koulutuksen ja julkaisujen kautta.

Ammattikorkeakouluissa Tekes rahoittaa erityisesti elinkeinoelämän kanssa verkottunutta tutkimusta, joka palvelee osaamisen siirtoa pk-yrityksiin ja rahoituksen edellytyksenä on elinkeinoelämän osoittama kiinnostus kyseiseen projektiin. Tekesin EAKR-rahoitteisissa tutkimushankkeissa lähtökohtana onkin projektiin yrityksiltä saatu 10 % rahoitus, sillä Tekesin rahoitusprosentti on 90.

Kokonaiskustannusmalli

Kokonaiskustannusmallin periaatteena on, että tutkimusprojektille lasketaan yksi kustannusarvio. Lasketaan paljonko projektin toteuttamisesta tutkimusorganisaatiolle aiheutuu kustannuksia: välittömät ja välilliset kustannukset. Kokonaiskustannusmallissa korostuu se, että rahoittaja todellisuudessa korvaa projektista organisaatiolle syntyneitä kustannuksia, joka ei ole sama asia kuin projektin välittömät kustannukset. Organisaatio saa korvausta mm. infran kulumisesta, tutkimusresurssien saatavuudesta ja hallinnon tutkimukselle tuottamista tukipalveluista.

Kokonaiskustannusmallissa rahoituksen saajalle korvataan välillisiä työvoimakustannuksia ns. henkilösivukustannuskertoimella (HSK) ja tutkimuksesta aiheutuvia välillisiä kustannuksia ns. yleiskustannuskertoimella (YK). Laskenta tapahtuu seuraavasti: tehollisen työajan palkkakustannukset kerrotaan henkilösivukustannuskertoimella ja näiden yhteissumma kerrotaan yleiskustannuskertoimella ja lisätään edelliseen summaan.

Esimerkki:	Palkkasumma	10 000
	HSK 60 %	<u>6 000</u>
	Yhteensä	16 000
	YK 70 %	<u>11 200</u>
	Kokonaiskustannus	27 200

Henkilösivukustannuskerroin ja yleiskustannuskerroin ovat hanketoteuttajan rahoittajalla hyväksyttäviä kirjanpidon laskelmiin perustuvia kertoimia. Rahoittaja ei määrittele mikä on välitön kustannus, yleiskustannus tai henkilösivukustannus. Oleellista on, että yhtä kustannusta ei ole sisällytetty useampaan kustannuserään. On muistettava, että henkilösivukustannuskertoimella ei korvata juuri nimenomaisessa projektissa toteutuvia välillisiä työvoimakustannuksia, vaan organisaatiossa työn tekemisestä aiheutuvia keskimääräisiä kustannuksia. Ei myöskään yleiskustannus ole yksittäisestä projektista aiheutunut yksilöitävissä oleva kustannuserä, vaan organisaatiolle tutkimuksesta keskimäärin aiheutuvat välilliset kustannukset.

5.2 Flat rate -hankkeet

EAKR- ja ESR-hankkeissa on otettu 1.6.2011 käyttöön flat rate -kustannukset, jotka lasketaan hankkeen henkilöstökustannuksista ilman palkkioita. Hankehallinnoija voi hakemusvaiheessa valita ottaako flat raten käyttöön vai ei. Tosiasia kuitenkin on, että rahoittajat nykyisin lähes poikkeuksetta edellyttävät uusissa hankkeissa flat raten käyttöönottoa. Pääsääntöisesti vain runsaasti matkakuluja ja esim. ulkomaan matkoja sisältävät hankkeet voidaan rahoittaa perinteisellä rahoitusmallilla.

Flat ratella tarkoitetaan kiinteää prosenttiosuutta, jolla korvataan välilliset kustannukset tiettyjen määriteltyjen hankkeen todellisten välittömien kustannusten (palkkakustannukset) osuutena. Flat rate yksinkertaistaa EAKR- ja ESR-hankkeiden tukikelpoisten kustannusten määrittelyä sekä maksatusta, varmentamista ja tarkastamista. Tässä rahoitusmallissa vain välittömät kustannukset esitetään ja varmennetaan todellisiin kustannuksiin perustuen laskujen tai kirjanpitositteiden avulla. Välillisiä kustannuksia ei esitetä eikä varmenneta vaan käytetään kiinteää prosenttiosuutta hankkeen palkkakustannuksista. Flat rate on EAKR-hankkeissa 20 % ja ESR-hankkeissa 17 % hankkeen hyväksyttävistä palkkakustannuksista. Kuvan 1 avulla on havainnollistettu flat rate -hankkeen kustannusrakennetta ja välittömien ja välillisten kustannusten eroa.

<u>Palkkakustannukset</u> (Flat raten laskentapohja)
<u>Muut välittömät kustannukset (voidaan hakea rahoittajalta)</u> (joiden perusteella ei lasketa flat rate -kustannuksia) Esim. sisällölliseen toteuttamiseen kuuluvat ostopalvelut
% <u>Flat rate -kustannukset</u> % (17 % / 20 % palkkakustannuksista)

KUVA 1. Flat rate -hankkeen kustannusrakenne

Välillisiä kustannuksia, jotka korvataan flat ratella prosenttimääräisenä, ovat mm. hankehenkilöstön matkakustannukset, toimitilat, laitteet ja toimistokustannukset. Näitä kustannuksia hanketoteuttajan ei tarvitse yksilöidä projektisuunnitelmassa eikä maksatushakemuksessa eikä niitä tarvitse todentaa kirjanpitositteiden avulla. Flat rate -mallin on todettu säästävän aikaa erityisesti rahoittajan toimien osalta ns. kevy-

emmän tarkastuksen kautta. Hankehallinnoijalle flat rate ei välttämättä tuo suoranaista helpotusta hankkeen kustannusten seurantaan. Jos hallinnoija haluaa seurata hankkeen kirjanpidon toteutumassa hankkeen kokonaiskustannuksia, niin välittömiä kuin välilisiäkin, on ne flat rate -menettelystä huolimatta hankkeelle kohdennettava. Tämä taas vaikeuttaa hankkeen raportointia rahoittajalle, koska rahoittaja vaatii kirjanpidon raportin, jossa flat ratella katettavat kustannukset eivät näy.

5.3 Kustannusten tukikelpoisuus EU-hankkeissa

Euroopan unionin yleisasetuksen (1086/2006) mukaan tukikelpoisia menoja ovat tosiasiallisesti maksetut menot, jotka ovat aiheutuneet kyseisen toimenpideohjelman hallintoviranomaisen päättämistä toimista seurantakomitean vahvistamien perusteiden mukaisesti. Kansallisella tasolla rakennerahastohankkeiden tukikelpoisuutta säätelee tukikelpoisuusasetus eli valtioneuvoston asetus rakennerahastoista osarahoitettavien menojen tukikelpoisuudesta (1079/2007 ja 501/2011). Tukikelpoisuusasetuksen mukaan hankkeen toteuttamiseksi tarpeelliset ja määrältään kohtuulliset menot ovat tukikelpoisia, jos ne ovat

1. ohjelman mukaisia
2. hanketta koskevan tukipäätöksen mukaisia
3. aiheutuneet hankkeen hyväksyttynä toteuttamisaikana

Mikäli tuen saaja on oikeutettu saamaan hankkeesta aiheutuneeseen menoon korvausta muualta, meno ei ole tukikelpoinen. Ollakseen tukikelpoisia menojen on oltava tuensaajan tosiasiallisesti maksamia ja osoitettavissa kirjanpitositteilla. Poikkeuksena tähän ovat luontoissuoritukset, poistot ja yleiskustannukset, joista asetuksessa on säädetty erikseen.

Tukikelpoisuuteen sisältyy myös tiettyjä rajoituksia. Tukikelvottomia menoja ovat toteuttajan tavanomaisesta toiminnasta aiheutuvat menot. Jos sama organisaatio rahoittaa hankerahoituksella samaa toimintaa toistuvasti tai pidempiä aikoja, toiminnan katsotaan muuttuneen organisaation tavanomaiseksi toiminnaksi. Tukikelpoisia eivät niin ikään ole mm. virkamiesten ja työsuhteisten työntekijöiden palkkiot, jos tehtävä kuuluu viran tai tehtävän hoitoon eivätkä palkkakustannukset siltä osin kuin ne eivät ole kohtuullisia eli ylittävät vastaavasta työstä yleensä maksettavan palkan. Tukikel-

poisuusasetuksen läpikäynti hanketoimintaa aloitettaessa on ensiarvoisen tärkeää, jotta hankkeen kirjanpito muodostuu oikeanlaiseksi ja välttyään kustannusten hylkäämisiltä ja rahoituksen takaisinperinnältä.

6 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

Tämä tutkimus on toteutettu laadullisen tutkimusmenetelmän keinoja apuna käyttäen ja tutkimuksen lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen. Tutkimusongelma eli tutkimuksen kohde tuli eteeni omassa työssäni jo syksyllä 2011 ja siitä lähdin kypsyttämään aihetta pikku hiljaa. Vaikka toimeksiantaja oli minulle entuudestaan organisaationa hyvinkin tuttu, olivat toimintatavat parin viime vuoden aikana muuttuneet siinä määrin, että jouduin niihin tarkasti perehtymään. Käytyäni keskusteluita organisaation eri hanketoimijoiden (hankecontroller, hankesihteerit) kanssa, sain vahvistuksen ongelman olemassaololle ja ikään kuin raamit tutkimusongelmalle.

Kun tutkimuksen tekijällä on ns. henkilökohtainen suhde tutkimuskohteeseen, on vaarana, että omat kokemukset ohjaavat tulkintoja. Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan on kuitenkin muistettava oma subjektiivisuutensa ja pyrittävä mahdollisimman objektiivisiin tuloksiin. Selvittääkseni tutkimuksen kohteen perusteellisesti tutkimuksen alussa ja hakeakseni objektiivisuutta tutkimukseen, näin tarpeelliseksi tutustua benchmarkingin avulla toimeksiantajan tyyppisiin organisaatioihin ja näiden toimintatapoihin. Benchmarkingin tulokset esitellään osana opinnäytetyötä.

6.1 Toimeksiantajan esittely

Mikkelin ammattikorkeakoulu (MAMK) on Suomen monialaisin ammattikorkeakoulu, jossa on n. 4500 opiskelijaa ja n. 400 työntekijää. Mikkelin ammattikorkeakoulu toimii tällä hetkellä kolmella paikkakunnalla; Mikkelissä, Savonlinnassa ja Pieksämäellä. Vuoden 2013 syksyllä metsäopetus siirtyy Pieksämäeltä Mikkeliin jolloin toimintaa jää kahdelle paikkakunnalle. Mikkelin ammattikorkeakoulun strateginen kumppani on Kymenlaakson ammattikorkeakoulu, jonka kanssa tehtävää yhteistyötä toteutetaan yhteisen toimenpideohjelman mukaisesti.

Ammattikorkeakouluille on laissa määritelty kolme tehtävää; koulutus, tutkimus- ja kehitystyö sekä aluekehitys. Mikkelin ammattikorkeakoulu antaa korkeatasoista koulutusta ja on profiloitunut vahvaksi tutkimus- ja kehitystyökorkeakouluksi. Se harjoittaa soveltavaa alueen kilpailukykyä edistävää tutkimus- ja kehittämistyötä ja on keskeinen toimija Etelä-Savon innovaatioverkostossa. TKI-toiminta on organisoitu neljälle painoalalle, jotka ovat hyvinvointi, materiaalit ja ympäristö, matkailu ja tapahtumatuotanto ja sähköiset palvelut. Vaikka ammattikorkeakoulut saavat rahoituksensa tällä hetkellä pääosin opiskelija-aloituspaiikkojen ja tutkinnon suorittaneiden määrän mukaan, ne on myös velvoitettu keräämään muuta ulkopuolista rahoitusta. Tutkimus- ja kehitystyötä tekevinä laitoksina niiden yksi merkittävä rahoituslähde onkin EU-rakennerahastohankkeet.

6.2 Tutkimusmenetelmistä

Kvalitatiivisen tutkimuksen pyrkimyksenä on ymmärtää tutkittavaa ilmiötä ja siinä käytetään esim. havainnointia, haastatteluja ja tekstianalyyseja. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa käytetään yleisesti valmiita tai avoimia kysymyksiä, mutta myös siinä on mahdollista käyttää vaikkapa haastattelua tiedonkeruumenetelmänä. Kvalitatiivisen tutkimuksen aineisto on laadullista ja perustuu näin ollen puheisiin, teksteihin ja muihin ei-numeraaliseen aineistoon. (Kananen 2008, 11.)

Laadullinen tutkimus

Laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus on lähtökohtaisesti todellisen elämän kuvaamista ja kokonaisvaltaista. Todellisuus nähdään moninaisena kokonaisuutena, jossa tapahtumat muodostavat monenlaisia suhteita toisiinsa nähden ja muokkaavat toinen toisiaan. Tutkimusaineisto kootaan luonnollisissa, todenmukaisissa tilanteissa. Laadullisen tutkimuksen kohdejoukon valinta on myös tarkoituksenmukainen toisin kuin kvantitatiivisessa eli määrällisessä tutkimuksessa. (Hirsjärvi ym. 2009, 161.)

Laadullisen tutkimuksen kohteina ovat yleensä ihminen ja ihmisen maailma. Laadullisessa tutkimuksessa nimensä mukaisesti määrä ei ole tärkeintä, vaan laatu. Toisin kuin määrällisessä tutkimuksessa, laadullisessa tutkimuksessa pyritään yleensä jonkun pienen tutkimusmäärän syvälliseen selvittämiseen. Laadullinen tutkimus ei myöskään ole määrällisen tutkimuksen tavoin sidottu rajattuun aineistoon, vaan tutkimus elää jatku-

vasti sen etenemisen myötä. Laadullisen tutkimuksen prosessiluonteelle kuvaavaa on se, että useasti tutkimussuunnitelma muuttuu tutkimuksen edetessä. (Eskola & Suoranta 2005, 17–19.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkija osallistuu aina itse tutkimukseen. Objektiiivisuus, ainakin sanan perinteisessä merkityksessä, on lähes mahdotonta saavuttaa, sillä tutkijan oma arvomaailma muovaa sitä, mitä ja miten hän pyrkii ymmärtämään tutkimaansa ilmiötä. Tuloksiksi on mahdollista saada vain ehdollisia selityksiä, jotka rajoittuvat paikkaan ja aikaan. (Hirsjärvi ym. 2009, 161.) Kvalen (1996, 64–66) mukaan tiedon objektiivisuuden määritelmää kannattaa tarkastella perinteistä laajemmasta näkökulmasta. Objektiiivisuus voidaan nähdä ennakkoluulottomuutena, jolloin voidaan todeta, että laadullinen tutkimus on objektiiivista, jos siinä ei ole ennakkoluuloja. Objektiivisuuteen liittyy olennaisesti se, että kenen tahansa toistaessa tutkimuksen voidaan saada samat tiedot ja tulokset. Tässä tutkimuksessa juuri objektiivisuuden saavuttaminen oli haasteellista, koska aihepiiri oli minulle työni kautta niin läheinen ja minulle oli muodostunut tietty ennakkonäkemyksiä asiasta jo ennen varsinaista tutkimustyön aloittamista.

Kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä soveltuu tutkimukseen hyvin silloin, kun ollaan kiinnostuneita tapahtumien yksityiskohtaisista rakenteista eikä niinkään niiden yleisluontoisesta jakaantumisesta. Kun halutaan tutkia luonnollisia tilanteita, joita ei ole mahdollista järjestää kokeena ja kun tarkoituksena on saada tietoa syysseuraussuhteista, joita ei myöskään ole mahdollista tutkia kokeen avulla, puoltaa kvalitatiivinen tutkimus paikkaansa. (Metsämuuronen 2008, 14.)

Kvantitatiivinen tutkimus keskittyy yleensä satunnaisotokseen, kun taas kvalitatiivinen tutkimus haastattelee valittuja yksilöitä. Kyseessä on siis valintatavan ja lukumäärän ero. Kvantitatiivisessa ja kvalitatiivisessa tutkimuksessa haastattelut eroavat myös muodoltaan; kvantitatiivisessa se on perusmuodoltaan strukturoitu, kun taas kvalitatiivisessa se on avoin kysymysaihe tai teema. (Metsämuuronen 2002, 177.)

Tämä tutkimus on laadullinen tapaustutkimus. Tapaustutkimuksessa voidaan tutkimuskohteeksi valita niin yksittäinen henkilö kuin kokonainen organisaatiokin. Tapaus voi olla jollain tavalla muista poikkeava ja erityinen, mutta myös aivan jokapäiväinen tapahtuma. Tapaustutkimuksessa pyritään keräämään tutkittavasta kohteesta tietoa

mahdollisimman monipuolisesti ja koetetaan ymmärtää kohdetta tai ilmiötä mahdollisimman syvällisesti. (Syrjälä ym. 1994, 10.) Tässä tutkimuksessa tiedon kerääminen tapahtui lähtökohtaisesti tutkijan oman havainnoinnin ja kokemuksen kautta, mutta mahdollisimman monipuolisen näkemyksen saamiseksi vallitsevia käytänteitä verrattiin myös muiden organisaatioiden käytänteisiin.

Tutkimus kohdistuu prosessiin ja siinä vallitsevaan ympäristöön eikä muuttujia voi eristää ympäristöstä, vaan tapaus liittyy aina kontekstiinsa. Tapaustutkimuksessa pyritään selvittämään mikä on ainutlaatuista ja mikä taas yleistä tutkimuskohteessa. Se on kokonaisvaltaista ilmiön ymmärtämistä, jossa ei niinkään testata vanhoja teorioita vaan pyritään uuden oivaltamiseen. (Stake 2000, 238.)

6.3 Aineiston hankinta

Alkuperäinen ajatus tutkimusaiheesta lähti arkipäivän tilanteesta eli tutkimukselle syntyi sitä kautta tilaus. Taustatietoa ei tarvinnut etsiä kaukaa, sillä tutkimustyön tekijällä oli omakohtaista kokemusta tutkimusaiheesta ja -ongelmasta. Tutkimuksen empiriaosuudessa tutkitaan case-organisaation tilikauden aikaisia jaksotuskäytänteitä ja todennetaan niihin liittyviä haasteita. Empiriaosuuden aineistoa kerättiin käyttäen hyväksi tutkijan omaa havainnointia ja omia kokemuksia. Lisänäkemyksiä ja erilaisia katsontakantoja aiheeseen etsittiin haastatteleamalla toimeksiantajan eli Mikkelin ammattikorkeakoulun talouspalvelujen henkilöstöstä talouspäällikköä. Teoriaosuuden aineistoa hankittiin niin kirjallisuudesta kuin eri organisaatioiden virallisilta verkkosivuiltakin.

Tämän tutkimuksen toiseen vaiheeseen sisältyi benchmarkingselvitys, joka toteutettiin haastatteleamalla vertailuorganisaatioiden avainhenkilöitä. Haastattelun idea on hyvin yksinkertainen: kun haluamme tietoa jostakin asiasta, niin kysymme sitä. Suosituin tapa Suomessa laadullisen aineiston keräämiseen ovatkin erilaiset haastattelut. Ne sopivatkin moniin erilaisiin tutkimustarkoituksiin joustavuutensa ansiosta. Vastaamattomuuskin on harvoin haastattelumenetelmän ongelma, sillä haastatteluun voidaan valita henkilöt, joiden oletetaan tietävän jotain tutkittavasta aiheesta. (Hirsjärvi ym. 2004, 34–36.)

Haastattelutyypit voidaan jakaa usealla eri tavalla. Eskolan ym. (2005) mukaan tiettyjen kriteerien avulla saadaan jako neljään eri haastattelutyypin: strukturoitu haastattelu, puolistrukturoitu haastattelu, teemahaastattelu ja avoin haastattelu. Tämän tutkimuksen haastattelut olivat lähinnä avoimen haastattelun ja teemahaastattelun välimuotoja. Avoimelle haastattelulle ominaista on, että kaikkien haastateltavien kanssa ei käydä läpi samoja teema-alueita, vaikka keskustellaan tietyistä aiheista. Teemahaastattelussa aihepiiri ja teema on määritelty etukäteen, mutta tarkat kysymykset ovat useinkin muotoilematta. (Eskola & Suoranta 2005, 86.)

Hirsjärvi ym. (2004) tähdentää, että vaikka haastattelu ja haastattelemine voidaan käsittää samaksi asiaksi, ne voidaan myös erottaa toisistaan siten, että haastattelu viittaa laajempaan prosessiin ja haastattelemine taas kahdenkeskiseen vuorovaikutustilanteeseen. Jos tällainen jako tehdään, tässä tutkimuksessa kyse oli selkeästi haastattelemisestä. Kaikki haastattelutilanteet olivat kasvotusten käytyjä keskusteluja ja vahvasti vuorovaikutteisia. Mutta kuten Hirsjärvi ym. (2004) huomauttaa, haastattelu eroaa yhdessä olennaisessa suhteessa keskustelusta: haastattelu tähtää informaation keräämiseen ja on päämäärähakuista kun taas keskustelulla voi olla myös pelkkä yhdessäolofunktio.

Vertailukohteiksi valittiin Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu, Etelä-Savon ammattiopisto ja Saimaan ammattikorkeakoulu. Kaikki kohteet valikoituivat mukaan laajamittaisen hanketoimintansa vuoksi, mutta myös sillä oli vaikutusta, että näiden toimijoiden kanssa oli ollut yhteistyötä aiemminkin. Lisäksi kohteet olivat hyvin samantyyppisiä ja -kokoisia organisaatioita kuin tutkimuksen kohdeorganisaatiokin. Haastateltaviksi valittiin Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulusta pääkirjanpitäjä ja Etelä-Savon ammattiopistosta taloussihteri. Saimaan ammattikorkeakoulun käytänteitä valottivat tutkimusjohtaja ja tutkimus- ja kehityshankkeisiin liittyvää neuvontaa antava tutkimusasiamies. Kaikilla haastateltavilla oli pitkä kokemus hanketaloudesta ja hanketoiminnasta yleensä.

7 CASE: HANKETOIMINTA TALOUSHALLINNON NÄKÖKULMASTA

Kustannusten seuranta on tärkeää jokaiselle organisaatiolle. Young (2007, 228) väittää, että taloushallinnon henkilöstö ei yleensä ole kovinkaan kiinnostunut projektitoi-

minnan raportoinnista, vaan he keskittyvät tuottamaan vakioraportit nopeasti kuukausittain. Young painottaa myös sitä, että monissa organisaatioissa ainut tapa saada ajantasaista ja oikeaa tietoa projektin kustannuksista, on pitää itse erillistä kirjanpitoa projektin menoista. Jotta kustannus seuranta olisi tehokasta, on kaikki projektin kustannukset saatava kirjattua projektille.

Jos Mikkelin ammattikorkeakoulun taloushallintoa katsotaan hanketoiminnan näkökulmasta, ei voi yhtyä Youngin ajatuksiin. Mikkelin ammattikorkeakoulussa hanketoimintaa on ollut jo niin kauan ja niin laajamittaisena, että kustannus seuranta on vakiintunutta ja hyvällä tasolla, eikä erillistä ”pöytälaatikkokirjanpitoa” hankkeiden osalta tarvita. Haastetta ei tuo niinkään kustannus seuranta vaan hankkeiden tulo-rahoitus, joka toteutuu joskus hyvinkin pitkällä aikajänteellä ja pääsääntöisesti jälkikäteen.

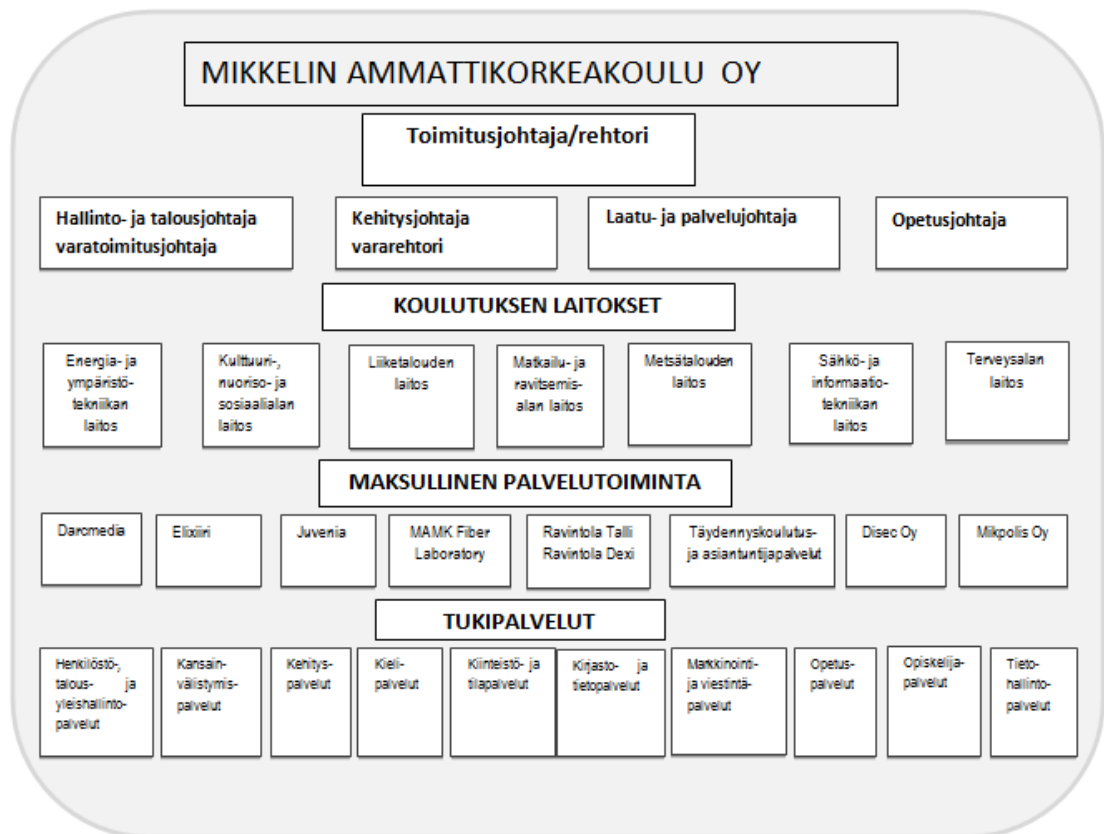
7.1 Laskentatoimi Mikkelin ammattikorkeakoulussa

Organisaation operatiivinen johto tarvitsee monenlaista tietoa tehdessään päätöksiä ja ohjatessaan toimintaa. Strategisessa suunnittelussa johdon on seurattava organisaation omaa toimintaa koskevan tiedon lisäksi myös ympäristössä tapahtuvia muutoksia, yhteiskunnallista kehitystä ja julkisen vallan toimenpiteitä. (Jyrkkiö & Riistama 2008, 267.) Näiden ympäristössä tapahtuvien muutosten seuraaminen on erityisen tärkeää Mikkelin ammattikorkeakoulun kaltaisen koulutusorganisaation kohdalla, koska valtaosa organisaation rahoituksesta tulee julkisista varoista. Vaikka omilla toimilla voi-kin jossain määrin vaikuttaa niin kustannusten kuin rahoituksenkin kehitykseen, on toki paljon asioita, jotka tulevat ns. annettuna jonkun lain tai asetuksen myötä.

Mikkelin ammattikorkeakoulun koulutus-, TKI- ja palvelutoiminta on organisoitu seitsemään laitokseen:

- energia- ja ympäristötekniikan laitos
- kulttuuri-, nuoriso- ja sosiaalialan laitos
- matkailu-, ja ravitsemisalalan laitos
- metsätalouden laitos
- liiketalouden laitos
- sähkö- ja informaatiotekniikan laitos
- terveysalan laitos.

Kuvasta 2 käy ilmi, että koulutuksen laitosten lisäksi organisaatiosta löytyy yhteisiä keskuksia. Nämä yhteiset keskuksat, joita ovat mm. Opetuspalvelut, Opiskelijapalvelut ja Kehityspalvelut, ovat laskentatoimen näkökulmasta koulutuksen laitosten kanssa samantasoisia yksiköitä. Niin koulutuksen laitokset kuin muutkin yksiköt sisältävät useita kustannuspaikkoja. Kustannuspaikkojen sisällä voi olla laskentatoimen pienimpiä yksiköitä, projekteja, joita seurataan aktiivisesti erityisesti laajan EU-hanketoiminnan takia.



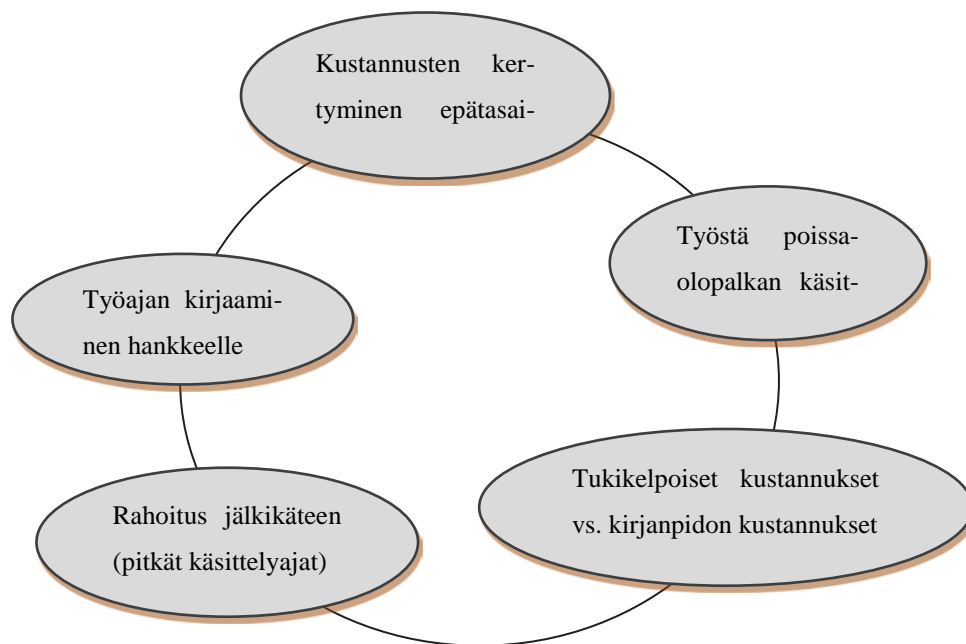
KUVA 2. Mikkelin ammattikorkeakoulun organisaatio (Mamk 2012)

7.2 Hanketoiminnan taloushallinto

Mikkelin ammattikorkeakoulussa tutkimus- ja kehitystyö kanavoituu suurelta osin EU-rahoitteisten hankkeiden kautta, joita on vuosittain toteutusvaiheessa n. 50 kpl ja joiden kokonaisbudjetti on n. 16 milj. euroa (vuositasolla n. 5 milj. euroa). Hanketoimintaa toteutetaan lähes kaikissa ammattikorkeakoulun yksiköissä ja hankkeet ovat osa yksikön toimintaa myös laskentatoimen kannalta ajatellen. Hanketoiminnan tukipalvelut on keskitetty Kehityspalveluyksikköön, jota johtaa kehitysjohtaja. Hänen

alaisuudessaan toimii mm. kaksi hankecontrolleria ja kaikki organisaation hankesih- teerit. Hankkeissa työskentelevät projektipäälliköt ja muu mahdollinen hankehenkilös- tö toimivat kuitenkin hanketta hallinnoivan yksikön johtajan alaisuudessa.

Hankkeiden rahoitus tulee monista eri lähteistä ja rahoittajien rahankäyttöön liittyvä ohjeistus voi vaihdella paljonkin. Yleisesti voi sanoa, että EU-rahoituksella tehtävät hankkeet tuovat organisaation projektien hallintaan monia haasteita. Rahoittaja ohjeistaa hyvin tarkasti mm. rahojen käytön raportoinnin ja rahoittajien ohjeet saatta- vat olla tiukempia kuin ko. asiaa koskevat lait. Tämä näkyy selvästi mm. hankintojen kohdalla. Rahoittajan tiukka ohjeistus saattaa johtaa siihen, että hanketta toteuttava organisaatio joutuu poikkeamaan normaalikäytännöistä tai jos hanketoimintaa on pal- jon laatimaan itselleen rahoittajan ohjeistuksen mukaiset ”normaalikäytännöt”. Mik- kelin ammattikorkeakoulussa mm. työajanseurannan ohjeistus lähtee pitkälti hanke- toiminnan tarpeista ja pyritään laajentamaan koko henkilöstön käyttöön lähitulevai- suudessa.



KUVA 3. Haasteita aiheuttavat tekijät hankekirjanpidossa

Kuvasta 3 voi havaita, että hankekirjanpitoon liittyy monia tekijöitä, jotka on otettava huomioon mm. kirjanpidon jaksotuksia laskettaessa. Kustannukset hankkeissa eivät suinkaan kerry aina budjetoidun mukaisesti, tämä on enemmänkin sääntö kuin poik- keus. Budjetoidut kustannukset vastaavat harvoin toteumaa edes vuositasolla, koska hankerahoittajat ovat pääasiassa kiinnostuneita hankkeiden kokonaiskustannuksista

hankkeen koko keston ajalta, joka yleisesti on kaksi tai kolme vuotta. Lisäksi hankehenkilöstön työajan kirjaaminen kuukausittain jälkikäteen hankkeille vääristää kuukausittaista menojen seurantaan. Rahoittajaviranomaiset käsittelevät hankkeiden maksatushakemuksia joskus erittäin hitaasti. Tällöin saattaa tulla tilanteita, että jonkun hankkeen osalta koko tilivuoden aikana ei todellisuudessa ole realisoitunut yhtään hanketuloa vaan koko tulo on arvioitava. Arviointia taas vaikeuttaa se, että aina ei voi ennustaa hyväksyykö rahoittaja kaikki tilitetyt kustannukset.

7.3 Jaksotusprosessi

Mikkelin ammattikorkeakoulussa pyritään seuraamaan tuloksen kehittymistä kuukausittain. Erityisesti tuloksen seuraaminen on korostunut osakeyhtiömuotoiseen toimintaan siirtymisen eli vuoden 2009 jälkeen. Tulossennusteen laskeminen kuukausittain tarkoittaa sitä, että kaikki tuloksen kannalta oleelliset tulot ja menot on jaksotettava samalla aikajänteellä. Raportoivat kuukaudet (jaksotettavat kuukaudet) Mikkelin ammattikorkeakoulussa v. 2012 ovat helmi-, maaliskuu-, touko-, kesä-, elokuu-, syys-, loka- ja joulukuu.

Hanketoiminta on yksi iso kokonaisuus, jonka osalta jaksotukset tehdään tällä hetkellä hanke hankkeelta. Jaksotettavien menojen ja tulojen selvittäminen hanketoiminnassa on työlästä, jos se yritetään tehdä tarkasti; jokainen hanke on käytävä läpi samalla tavalla kuin tehtäessä maksatushakemusta ko. hankkeesta. Käytännössä hanketoiminnan jaksotukset tehdään kuukausittain kirjanpitoon siten, että jokaisen hankkeen osalta kirjataan hankkeelle odotettavissa oleva tulorahoitus. Kirjaus tehdään omalle tulotilille ja sille kustannuspaikalle, jonka alla hanke on. Jaksotukset puretaan (eli tehdään vastakirjaus) aina muutama päivä ennen seuraavien jaksotusten tekoa. Tämä toistuu kaikkina edellä mainittuina raportointikuukausina.

Mikkelin ammattikorkeakoulun jaksotusprosessiin liittyen haastattelin talouspäällikköä, jonka mukaan kuukausittaisten jaksotusten tekeminen on tärkeä asia ja välttämätön tuloksen seurannan kannalta. Hän toi esille sen, että hanketoiminnan lisäksi myös muita olennaisia tulo- ja menoeriä olisi tarkasteltava kuukausittain kriittisesti tulosseurantaan ajatellen. Esimerkiksi maksullisessa palvelutoiminnassa on toimintasäde viime vuosina selkeästi kasvanut ja palvelutoiminnan sopimukset saattavat olla kahdenkin vuoden mittaisia. Pitkät sopimukset, jotka Mikkelin ammattikorkeakoulussa yleensä

perustuvat palvelujen myyntiin, ovat sinällään talouspäällikön mielestä hyvä asia. Näissä kuitenkin harvoin kustannukset ja laskutus kohtaavat ajallisesti täysin toisensa, joten jaksotusta tarvitaan. Myös Mikkelin ammattikorkeakoulua tarkastavan tilintarkastusyhteisön tilintarkastaja pitää tilikauden aikaisia jaksotuksia aiheellisina, vaikka kirjanpitolaki ei niitä edellytä. Hänen mukaansa kuitenkin jaksotusten tekeminen harvemmin kuin kerran kuukaudessa voisi olla perusteltavissa oleva vaihtoehto.

Koulutusorganisaationa Mikkelin ammattikorkeakoulu saa valtaosan tuloistaan valtion maksamana yksikköhintatulona. Tämä vuositasolle laskettu tulo maksetaan ammattikorkeakoululle tasasummina (1/12) kuukausittain. Ammattikorkeakoulun kustannukset eivät kuitenkaan kerry tasaisesti vuoden aikana, vaan on itsestään selvää, että menot painottuvat keväälle ja syksylle. Yksikköhintatuloa ei jaksoteta, mutta talouspäällikkö huomautti, että kuukausittaisen tuloksen oikeellisuutta ajatellen se pitäisi ehdottomasti kirjata painotettuna.

Muista jaksotettavista merkittävistä menoista talouspäällikkö mainitsi mm. lainojen korkokulut, poistot ja palkkojen sivukulut. Mikkelin ammattikorkeakoulussa nämä menoerät eivät aiheuta ongelmaa tai jaksotustarvetta. Poistot lasketaan kuukausittain ja kirjataan kirjanpitoon, jolloin ne ovat ajan tasalla. Mittavia korkokuluja ei ole ja palkkojen sivukulut, myös lomapalkan jaksotus, tulevat suoraan kirjanpitoon palkkajärjestelmästä. On kuitenkin muistettava, että turhilta jaksotuksilta vältytään, kun ostolaskujen kierto on nopeaa ja menot saadaan alun perin kirjattua oikealle kaudelle. Samoin myyntilaskujen tekeminen jatkuvasti eikä silloin tällöin, kohdistaa tulovirrat tasaisesti koko tilivuodelle.

Pohdimme Mikkelin ammattikorkeakoulun talouspäällikön kanssa myös sitä, miten jaksotukset pitäisi tehdä. Onko järkevää tehdä jaksotusviennit ulkoiseen kirjanpitoon vai olisiko kustannuslaskenta parempi paikka näille kirjauksille? Talouspäällikkö kertoi uransa aikana työskennelleensä yrityksissä, joissa on käytetty kustannuslaskentaohjelmistoja. Hänen näkemyksensä oli, että kustannuslaskenta on ehdottoman tarpeellinen silloin, kun yrityksellä on tuotannollista toimintaa. Jos on kyse palvelualan yrityksestä, ulkoinen kirjanpito yleensä riittää. Hän myös painotti, että mikäli kustannuslaskentaa käytetään, tuo se mukanaan lisätyönä ulkoisen kirjanpidon ja kustannuslaskennan täsmäyttämisen kuukausittain. Toimiakseen informatiivisesti, ulkoiseen kirjanpitoon tehtävien jaksotusten on oltava omilla tileillään. Näin ne ovat helposti ero-

tettavissa muista kirjanpidon vienneistä. Lisäksi on huomattava jaksotusten reaaliaikaisuus; jaksotukset ovat oikein vain raportointihetkellä, tulos on muulloin suuntaantava ja tulosta on tarkasteltava kumulatiivisena.

7.3.1 Maksatushakemukset EU-hankkeissa

EU-hankkeissa kustannukset syntyvät ja kirjataan projektin kustannuksiksi kirjanpitoon reaaliaikaisesti. Rahoitus saadaan muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta jälkikäteen. Poikkeuksen muodostavat lähinnä suorat EU-hankkeet, joissa rahoitusta maksetaan tietty prosenttiosuus ennakkona ja jatkorahoitus hankkeen aikana joko maksatushakemuksen perusteella tai raportoimalla ennakon käytöstä.

EU-rakennerahastohankkeissa, joita Mikkelin ammattikorkeakoulun hankkeistakin suurin osa on, rahoitus maksetaan jälkikäteen hankkeen hallinnoijan tekemän maksatushakemuksen perusteella. Maksatushakemuksen teko ei johda kirjanpidon vienteihin eli Mikkelin ammattikorkeakoulussa ei maksatushakemusvaiheessa kirjata odotettavissa olevaa tuloa kirjanpitoon, vaan vasta konkreettinen pankkitilille tullut rahoittajan maksama tulo kirjataan. Muutama vuosi sitten kokeiluluontoisesti kirjattiin tulot jo maksatushakemukselta, mutta tästä luovuttiin sen työllistävyyden ja todellisten tulojen vaikean seurattavuuden vuoksi. Se, että rahoittaja maksoi hankerahoituksen usein vasta monien kuukausien päästä maksatushakemuksen jättämisen jälkeen ja rahoitus tuskin koskaan täsmäsi maksatushakemuksella haettuun summaan, aiheutti paljon korjauskirjauksia kirjanpitoon.

Maksatusjaksot (aika, jolta maksatus tehdään) voivat vaihdella eri hankkeissa ja rahoittajittain. Yleinen käytäntö ESR-hankkeissa on, että maksatus tehdään vuosikolmannekselta eli neljän kuukauden välein. Joissakin hankkeissa maksatusjakso voi olla puolikin vuotta, mutta ei yleensä sen pitempi aika. Kun maksatushakemuksen teko ei aiheuta kirjanpitoon tulokirjausta, se tarkoittaa sitä, että hyvin pitkältä ajalta, joskus jopa koko tilivuodelta, joudutaan kuukausittain arvioimaan rahoittajalta saatava tulo jaksotuksia varten. Mikkelin ammattikorkeakoulun nykykäytänteen mukaan hanke-toiminnan jaksotukset tehdään hanke hankkeelta, tulot siis arvioidaan jokaisen hankkeen osalta erikseen.

Mikkelin ammattikorkeakoulun hankemassa ja hankkeiden lukumäärä on melko suuri ja maksatusjaksot vaihtelevat paljonkin. Vuoden aikana ei ole olemassa hetkeä, jolloin kaikista hankkeista tehtäisiin yhtä aikaa maksatushakemukset. Tätä kauttakään ei minkään kuukauden päättyessä saada jaksotuksia varten relevanttia tietoa odotettavissa olevasta tulorahoituksesta. Toisaalta jaksotusviennit kirjanpitoon tehdään viimeistään jaksotuksia seuraavan kuukauden 10. päivä, kun taas rahoittaja antaa maksatusten tekoon aikaa kaksikin kuukautta maksatusjakson päättymisestä. Näin ollen aikataulut eivät salli sitä, että jaksotuksiin odotetaan maksatusten tietoja. Tässä opinnäytetyössä käsitellään hieman myöhemmin maksatushakemuksilla haettavien kustannusten ja hankekirjanpitoon kirjattavien kustannusten eroavaisuuksia kahden rahoitusmallin osalta.

7.3.2 Yhteishankkeet kirjanpidon näkökulmasta

Rakennerahastolain mukaan välittävä toimielin voi rahoittaa rakennerahastojen tuella hanketta, jota yksi tai useampi tuensaaja panee täytäntöön. EAKR- ja ESR- osarahoitetuissa hankkeissa puhutaan *yhteishankkeesta* silloin, kun hanketta toteuttaa useampi kuin yksi tuensaaja. Yhteishankkeen tuensaajia nimitetään yleisesti osatoteuttajiksi. Osatoteuttajat valitsevat keskuudestaan yhden päätoteuttajan. Osatoteuttajia koskevat kaikki tuensaajaan sovellettavat oikeudet ja velvollisuudet ja myönteisen rahoituspäätöksen jälkeen hankkeen yhteishakijoista tulee tuensaajia. Hankkeen päätoteuttaja hoitaa projektin hallinnolliset tehtävät, mm. kokoaa maksatushakemuksen rahoittajalle kaikkien osatoteuttajien osalta. Päätoteuttaja yleensä toteuttaa myös osan hankkeeseen kuuluvista toimenpiteistä itse. Osan toimenpiteistä toteuttavat projektisuunnitelman mukaisesti yhteishakijoina toimivat osatoteuttajat. Päätoteuttaja toimii koordinoivana tahona, jolla on tuensaajien keskinäiseen sopimukseen perustuvat oikeudet ja vastuut suhteessa muihin hankkeen tuensaajiin. Päätoteuttajan vastuulla on myös se, että osatoteuttajat ovat tietoisia velvollisuuksistaan, joita ovat mm. hankekirjanpidon eriyttäminen ja viranomaisen tarkastusoikeus.

Tekesin rahoittamia yhteishankkeita voidaan toteuttaa joko rinnakkaishankkeina tai ryhmähankkeina. Rinnakkaishanke on tuensaajalle hallinnollisesti helpompi kuin ryhmähanke ja siksi se on suositeltavampi vaihtoehto. Ryhmähanke voi olla perusteltu silloin, kun yhteishankkeessa on mukana uusia rahoituksen hakijoita, jotka toivovat kokeneemman hakijan hoitavan hankkeen hallinnollisen yhteydenpidon rahoittajaan.

Tekesin myöntämässä rakennerahastorahoituksessa (EAKR) yhteishankkeet on aina toteutettava rinnakkaishankkeina. Ryhmähanke ei ole mahdollinen.

Mikkelin ammattikorkeakoulussa käynnissä olevista hankkeista muutama hanke toteutetaan yhteishankkeena. Osassa hankkeista Mikkelin ammattikorkeakoulu on päätoteuttaja ja osassa osatoteuttajan roolissa. Hankekirjanpidon näkökulmasta toimitaan aivan samalla tavalla, on sitten kyse yhteishankkeesta tai omasta hankkeesta. Kummassakin tapauksessa avataan hankkeen kustannus seurantaan varten projektinumero kirjanpitoon sen kustannuspaikan alle, jossa ko. hanketta toteutetaan. Oman haasteensa kirjanpidon kannalta tuovat yhteishankkeet, joissa Mikkelin ammattikorkeakoulu on päätoteuttaja. Kirjanpidollisesti näissäkin hankkeissa toimitaan tällä hetkellä siten, että ammattikorkeakoulun kirjanpitoon kirjataan vain päätoteuttajan (eli omat) kustannukset. Osatoteuttajien kustannukset eivät näy lainkaan Mikkelin ammattikorkeakoulun kirjanpidossa vaan ne lisätään yhteiselle maksatushakemukselle manuaalisesti. Rahoittajalta maksatushakemuksen perusteella saatava tulo kirjataan selvittelytilille (tasetili) siltä osin kuin se joudutaan edelleen maksamaan osatoteuttajille. Maksu eteenpäin tapahtuu viipymättä.

Kuukausittaisia jaksotuksia tehtäessä yhteishankkeiden odotettavissa olevaa tulokeritymää ei voi ottaa suoraan maksatushakemukselta, vaikka se olisi tehtykin. Maksatushakemuksella näkyy yhteissummina kululajeittain kaikkien hankkeen toteuttajien - niin päätoteuttajan kuin osatoteuttajienkin - kustannukset. Tilintarkastaja on useaan otteeseen esittänyt näkemyksensä, että yhteishankkeissa myös osatoteuttajien kustannukset tulisi kirjata päätoteuttajan kirjanpitoon jo senkin takia, että hankkeen kokonaiskustannukset voitaisiin jotenkin todentaa. Toistaiseksi tätä ei ole toteutettu ammattikorkeakoulun ulkoisessa kirjanpidossa. Projektinhallintaohjelmaan kuitenkin osatoteuttajien kustannukset lisätään manuaalisesti, jolloin sitä kautta nähdään myös yhteishankkeiden osalta kokonaistoteutuma.

7.3.3 Hanketoiminnan palkkojen käsittely kirjanpidossa

Työntekijän palkka kirjataan palkkaohjelmassa tietyille tai tietyille jokaiselle henkilölle erikseen tilivuoden alussa määritellylle peruskustannuspaikalle. Tämä kirjaus säilyy normaalisti palkkakirjauksena niin kauan, kunnes työaikasuunnitelmia muutetaan eli

tilivuoden syksyyn saakka. Silloin tarkistetaan palkkatiliöinnit ja uudet tilitiedot tallennetaan ohjelmaan. Hankehenkilöstön osalta toimitaan toisin.

Mikkelin ammattikorkeakoulussa on käytössä työajan kirjaamiseen ohjelmisto, SoleTM, jolla hankkeille työskentelevä henkilöstö kohdentaa kokonaistyöaikansa. EU-rahoitteisten hankkeiden rahoittajaviranomaiset vaativat, että jokainen hankkeelle kirjattu palkkameno voidaan todentaa työajanseurannasta (hallintoviranomaisen ohje 2010). Hankehenkilöstö kohdentaa työaikansa kuukausittain niiltä kuukausilta, jolloin he tekevät jollekin hankkeelle töitä. Jos jonain kuukautena ei tule ollenkaan hanketyötä, ei myöskään työajanseuranta tarvitse täyttää. Mikkelin ammattikorkeakoulussa on linjattu siten, että myös 100-prosenttisesti yhdessä hankkeessa työskentelevä henkilö täyttää työajanseurannan.

Kun henkilö on kirjannut työaikansa, hän tulostaa työajanseurannasta normaalisti kirjausta seuraavan kuukauden alkupäivinä oman työajanjakautumisraporttinsa, allekirjoittaa sen, ottaa esimiehen hyväksymisen ja lähettää edelleen hankesihterille, joka toimittaa lomakkeen palkanlaskentaan. Palkanlaskennassa työajanseurannan mukainen työajanjakautuma eri hankkeille ja kustannuspaikoille tallennetaan palkkaohjelmaan siten, että kirjaukset pääsääntöisesti näkyvät kirjanpidossa seuraavassa kuussa. Jos siis henkilö tekee esim. elokuussa jollekin hankkeelle töitä, sen kustannusvaikutus näkyy hankkeen kirjanpidossa vasta syyskuussa.

Keväällä 2012 käsitelimme vetämässäni hankesihteritiimissä, työajanseurantaan ja -kirjauksiin liittyviä asioita. Pohdinnan tuloksena ja prosessin jatkotyöstämistä varten hahmottelimme työajan kirjausten nykytilasta hankehenkilöstön osalta prosessikaavioon, jonka eräs hankesihteereistämme ansiokkaasti kuvasi. Kyseinen prosessikaavio on esitetty liitteessä 1. Kun kävimme tätä parhaimmillaan hyvin yksinkertaista prosessia läpi, huomasimme yllättävän paljon kohtia, joihin kätkeytyi mahdollisuus virheisiin. Ja nimenomaan sen tyyppisiin virheisiin, jotka jossain muodossa voisivat vaikuttaa hankekirjanpidon vääristymiseen palkkakustannusten osalta. Palkkoja voi jäädä kirjaamatta kokonaan hankkeelle tai pahimmassa tapauksessa joku palkka voi kirjautua kahteen kertaan. Toki tällaiset virheet huomataan jossain vaiheessa, mutta virheiden korjaaminen jälkikäteen aiheuttaa aina lisäselvityksiä rahoittajan suuntaan ja teettää ylimääräistä työtä.

Työajan seurantojen täyttäminen ja sitä kautta kustannusten kohdistuminen hankkeille ei aina ole aivan yksinkertaista. Oman haastavuutensa asiaan tuo se, että rahoittajat vaativat kokonaistyöajanseurannan. Monesti hankehenkilöstö, erityisesti opetushenkilöstö, olisi kyllä valmis raportoimaan hankkeille tehdyn työajan tarvittavine selitteineen, mutta muun työn raportoimista ei koeta mielekkäänä. Turhan usein myös työajanseurantaohjelmaan liittyvät tekniset ongelmat ja ohjelman käyttämisen vaikeus vievät mielenkiinnon käyttäjä koko ohjelmaa, joskin nämä hankaluudet monesti pohjautuvat negatiiviseen asenteeseen.

Hanketoiminnassa palkkakustannukset muodostavat oleellisen osan hankkeen budjetoiduista kustannuksista, usein jopa 80 %. Tästä syystä on tärkeää, että ensinnäkin kaikki palkkakustannukset tulevat todellisuudessa kirjatuiksi sinne minne ne kuuluvat ja toiseksi, että kirjaus tapahtuisi oikea-aikaisesti. Oikea-aikaisuus tarkoittaa sitä, että työajanseurannan perusteella kirjattavat palkat, kirjataan sille kuukaudelle, jonka työajasta on kysymys. Mikkelin ammattikorkeakoulussa ollaan ottamassa vuoden 2013 alusta käyttöön tietoliikenneliittymä SoleTM-ohjelman ja palkkaohjelmiston välille. Liittymä mahdollistaisi automaattisen tiedonsiirron työajanseurantaohjelmiston ja palkkaohjelmiston välillä ja palkkakirjaukset saataisiin myös kirjanpitoon kohdistuskuukaudelle. Liitteessä 2 on esitetty tulevaisuuden prosessi ideaalitalanteessa. Siitäkin voi todeta, että manuaaliset, virheelliset prosessin osat on pyritty minimoimaan.

7.4 Erityishaasteet hankkeiden jaksotuksissa

Hanketoiminnan osalta jaksotusten tekeminen tarkoittaa nimenomaan tulojen jaksottamista. Erityisesti EU-hankkeissa rahoitus tulee pääsääntöisesti jälkikäteen maksatushakemusten perusteella. Yhden hankkeen osalta rahoittajalla voi olla useita maksatushakemuksia käsittelyssä eikä mistään niistä ole annettu päätöstä eli tuensaaja ei ole saanut rahoitusta. On hyvin mahdollista, että koko tilivuosi menee siten, että tulot joudutaan arvioimaan kuukausittain, mutta ne realisoituvat vasta tilinpäätöksen jälkeen.

Kun kyseessä on hanke, jonka maksatushakemus perustuu täysin kirjanpidon toteuttamiseen, on jaksotusten tekeminen kaikkein yksinkertaisinta ja vuositason ennuste pystytään melko hyvin arvioimaan. Silloin jaksotettavaksi tuloksi lasketaan summa, joka saadaan, kun kerrotaan kirjanpidon kulut rahoittajan ilmoittamalla tukiprosentilla. Kaikkien hankkeiden kohdalla laskenta ei ole näin helppoa. Seuraavassa paneudutaan

tarkemmin kahteen rahoitusmalliin, Tekesin kokonaiskustannusmalli ja flat rate, jotka rahoituksen kertymisen ja kirjaamisen suhteen ovat haasteellisimpia ja aiheuttavat eniten laskentaa jaksotuksia tehtäessä.

7.4.1 Tekes-hankkeet: kirjanpidon menot vs. haettava rahoitus

Mikkelin ammattikorkeakoulu on esittänyt Tekesille (ja Tekes on hyväksynyt) kirjanpitoon perustuvat laskelmat, jotka ovat johtaneet 61 %:n henkilösivukustannuskertoimen ja 74 %:n yleiskustannuskertoimen (ESR 75 %) käyttöön Tekesin rahoittamissa tutkimushankkeissa. Kirjanpidossa näitä Tekesin kokonaiskustannusmallia noudattavia hankkeita seurataan kuitenkin aivan samalla tavalla kuin muitakin hankkeita. Niille kohdennetaan normaalisti erilaiset yleiskulut: mm. posti- ja puhelinkulut sekä sisäisinä kuluina veloittavat talous- ja tietohallinnon kulut. Yleiskustannuskerroinlaskelmassa, jonka perusteella yk-prosentti on saatu, on otettu huomioon koko ammattikorkeakoulun yleiskustannukset suhteessa koko ammattikorkeakoulun palkkakertymään. Hankkeille on lähes mahdotonta tai ainakin hyvin työlästä kohdistaa kuukausittain kaikkia yleiskuluja, joten hankkeen näkökulmasta kokonaiskustannusmallin rahoitus tuo enemmän tuloa kuin hankkeen kirjanpidossa on menoja.

Koko ammattikorkeakoulutasolla edellä mainittu toimintatapa ei ole suinkaan väärin, mutta yksittäisen hankkeen ja laitoksen kannalta tässä törmätään ensimmäiseen jaksotusongelmaan: laitos hyötyy perusteettomasti hankkeesta. Mitä suurempi palkkabudjetti hankkeessa on sitä enemmän yleiskustannuskerroin ”tuottaa”. Kuten sanottua kokonaisuuden kannalta tässä ei ole ongelmaa, mutta jaksotuksia tehtäessä on mietittävä, esitetäänkö koko summa laitoksen tulona vai jaetaanko siitä yleiskustannuskertoimen osuutta koko organisaatiolle.

Tekesin kokonaiskustannusmallissa rahoitus perustuu hankkeessa esitetyn tehollisen työajan palkkakustannuksiin. Tehollisen työajan palkkasumman selvittäminen kuukausittaisia jaksotuksia tehtäessä ei ole mahdollista aikapulan vuoksi. Taulukon 1 avulla pyritään selventämään sitä, miten erilainen hankkeelle laskettu tulos voi olla kirjanpidossa, jaksotuksissa ja varsinaisessa maksatushakemuksessa. Lisäksi laskettaessa kuukausitason jaksotuksia ja sitä kautta senhetkistä tulosta, on pidettävä mielessä, että vuositason tulos voi olla jotain aivan muuta. Palkkakustannukset saattavat jakautua vuoden varrella hyvinkin epätasaisesti. Joskus käy niinkin, että palkkakustannuk-

set eivät edes vuositason ole vuosibudjetin mukaiset. Hanke saattaa käynnistyä hitaasti tai hankerahoja ”tarkoituksella” säästetään tuleville vuosille siinä uskossa, että rahoittaja kyllä myöntää hankkeelle jatkoajan.

TAULUKKO 1. Tekes-hankkeen kustannuskertymä kirjanpidossa ja maksatussissa

<i>Tekes-hanke xxx</i>	Vuosibudjetti 2012	Laskelma kustannuksista jaksotusta varten 30.6.	Todellinen maksatushakemus 1-6/2012
Palkat	90 000	14 000	11 000
hsk	54 900	8 540	6 710
	144 900	22 540	17 710
yk	107 226	16 680	13 105
	252 126	39 220	30 815
Palvelujen ostot	30 000	9 000	9 000
Matkakulut	15 000	4 000	4 000
Aineet ja tarvikkeet	5 000	3 500	3 500
<i>Yhteensä</i>	<i>302 126</i>	<i>55 720</i>	<i>47 315</i>

<i>Tekes-hanke xxx</i>	Kirjanpidon menot 1-6/2012
Palkat	14 000
Lomapalkkavaraukset	2 940
Henkilösivukulut	4 100
Palvelujen ostot	30 000
Matkakulut	15 000
Aineet ja tarvikkeet	5 000
Sisäiset kulut	4 200
<i>Yhteensä</i>	<i>41 740</i>

Taulukon 1 esimerkkihankkeessa ensimmäisen puolen vuoden aikana on kustannuksia kertynyt alle 20 prosenttia vuosibudjettiin nähden. Jos tässä vaiheessa jaksotettava tulo lasketaan suoraan kertyneistä kustannuksista, voi loppuvuodesta tulokertymä olla moninkertainen ja vuositason tuloennuste aivan erilainen. Edellytyksenä tietenkin on, että palkkakustannuksia kertyy loppuvuodesta huomattavasti enemmän. Monissa hankkeissa onkin ongelmana ns. hidas käynnistyminen. Hanke saa rahoituspäätöksen

ja esim. projektipäällikön rekrytointi aloitetaan siinä vaiheessa. Tällöin ensimmäiset palkkakustannukset hankkeelle saatetaan kohdistaa vasta parin kolmen kuukauden kuluttua hankkeen varsinaisesta aloitusajankohdasta. Ja ilman projektipäällikköä hankke harvoin lähtee sisällön tuottamisen kannaltakaan vauhdikkaasti liikkeelle.

Jaksotuksia tehtäessä hankkeiden kustannustiedot otetaan kirjanpidosta. Tekesin kokonaiskustannusmallilla rahoitetuissa hankkeissa ei jaksotuksia voi laskea suoraan kirjanpidon kustannuskertymän perusteella, koska tuloennuste jää silloin selvästi pienemmäksi kuin todellinen rahoittajalta saatu tulo. Tämä käy ilmi taulukosta 1 vertaamalla maksatushakemus- ja kirjanpitosarakkeiden summia. Mikäli palkkakustannuksia olisi syntynyt enemmän eli vaikkapa vuosibudjetin mukaisesti, olisi myös virhe tulojen ennakkoinnissa suurempi.

Kuten on jo todettu, Tekesin kokonaiskustannusmallin perustana ovat tehollisen työajan palkkakustannukset. Jotta nämä kustannukset saataisiin kirjanpidosta kuukausittain erotettua, pitäisi tehollisen työajan ja palkallisten poissaolojen (lomat, sairauspoissaolot) kohdentua kirjanpidossa omille erillisille tileilleen. Mikkelin ammattikorkeakoulun kirjanpidossa kaikki edellä mainitut palkkakustannukset kirjataan samoille palkkatileille, eivätkä sitä kautta ole erotettavissa toisistaan. Maksatushakemusta varten tehollinen työaika selvitetään kunkin hankkeelle töitä tehneen henkilön kohdalta erikseen ja tieto otetaan suoraan palkkaohjelmasta. Taulukon 1 kuvitteellisessa hankkeessa on tilanne, jossa kaikki kirjanpidon palkkakustannukset eivät olekaan tehollisen työajan kustannuksia ja näin ollen maksatushakemuksella haettava palkkasumma on pienempi kuin kirjanpidon palkkasumma. Ja jotta arvioitavaa mm. jaksotuksia ajatellen olisi vielä hiukan enemmän, on muistettava, että jollekin kuukaudelle ei ole välttämättä muistettu tai ehditty kirjata sinne kuuluvia työtunteja lainkaan, eivätkä siis palkkakustannuksetkaan ole realisoituneet.

7.4.2 Flat rate: todelliset kustannukset vs. tukikelpoiset kustannukset

Flat rate -hankkeiden osalta on sanottu, että niiden yhtenä tavoitteena on yksinkertaistaa hankehallinnointia ja nopeuttaa maksatuskäsittelyä. Tämä varmasti pitää paikkansa ainakin rahoittajaviranomaisen näkökulmasta. Hankkeen hallinnoijan ei tarvitse esittää kirjanpidosta kaikkia välillisiä kustannuksia, joten myöskään rahoittajan ei tarvitse tarkastaa ja pyytää maksatushakemusten liitteenä suuria määriä tositekopioita. Hallin-

noijan kannalta etuna tämän rahoitusmallin hankkeissa on se, että välillisten kustannusten kohdentamiseen liittyvä oikeudellinen epävarmuus ja taloudelliset riskit vähenyvät. Aiemmin mm. hankkeelle kirjattujen sisäisten kustannusten hyväksymisessä on ollut rahoittajakohtaisia eroja, eikä tuensaja ole voinut olla varma niiden tukikelpoisuuden hyväksymisestä ennen maksatuspäätöksen saamista. Päätös taas on saattanut tulla niin myöhään, että samantyyppisiä kustannuksia on ehditty kirjata hankkeelle jo useita kuukausia. Flat rate -mallissa tätä ongelmaa ei ole, koska kaikki välilliset kustannukset sisältyvät flat rate -prosentilla korvattavaan summaan.

Täysin ongelmaton ei flat rate -kustannusmallikaan ole hankkeen hallinnoijan kannalta. Mikkelin ammattikorkeakoulussa hankkeen kirjanpitoon halutaan kirjata kaikki hankkeesta aiheutuvat kustannukset riippumatta siitä, mikä rahoitusmuoto on kyseessä tai kenen rahoittama hanke on. Kirjanpidossa käsitellään kaikkia hankkeita samalla tavalla. Flat rate -hankkeiden osalta haastetta tuo se, että samoilla kirjanpidon tileillä voi olla menoeriä, joista toiset korvataan välittöminä kustannuksina ja taas toiset sisältyvät flat rate -prosenttiin. Esimerkiksi tilillä ”Muut aineet ja tarvikkeet” voi olla niin hankkeen kohderyhmälle hankittuja tarvikkeita, jolloin kustannukset voidaan lisätä maksatushakemukseen kuin myös hankehallintoon liittyviä kustannuksia, joihin ei saada suoraa rahoitusta. Kuukausittain jaksotuksia tehtäessä näitä kustannuksia ei sen työllistävyyden takia voida erotella toisistaan.

Toisin kuin Tekes-hankkeissa flat rate -hankkeiden välillisten kustannusten prosentti perustuu palkkasummaan, joka pitää sisällään kaikki maksetut (hankesuunnitelman mukaiset) palkat sivukuluineen ja lomapalkkavarauksineen. Tässä suhteessa Mikkelin ammattikorkeakoulussa kirjanpidosta saatava palkkasumma ja maksatushakemuksella haettava palkkasumma vastaavat täysin toisiaan. Tarkkuutta vaaditaan siltä osin, että flat rate -hankkeissa henkilöstömenot on jo hankkeen suunnitteluvaiheessa kohdistettu suhteellisen tarkasti henkilötasolle asti, eikä merkittäviä muutoksia sallita ilman neuvottelua rahoittajan kanssa.

Taulukon 2 tarkoituksena on osoittaa erot flat rate -hankkeen kirjanpidon kustannusten, jaksotuksiin laskettujen kustannusten ja myöhemmin tehtävän maksatushakemuksen välillä. Tässä mallissa eroa ei synny palkkakustannusten osalta, vaan muiden kustannusten laskennassa. Erityisesti taulukosta kannattaa huomioida matkakustannusten osuus; nehan kuuluvat flat rate -hankkeissa välillisiin kustannuksiin. Mikäli hankkees-

sa tulee paljon matkakustannuksia, ei flat rate -prosentti välttämättä riitä niitä kokonaan kattamaan. Jaksotusten näkökulmasta tämän rahoitusmallin hankkeet, on muita hankkeita tarkemmin käytävä kustannus kustannukselta läpi, jotta arvio projektisaatavista ei virheellisesti sisällä sellaisia menoeriä, jotka katetaan flat rate -prosentilla.

TAULUKKO 2. Flat rate -hankkeen kustannuskertymä kirjanpidossa ja maksatuksissa

<i>Flat rate -hanke yyy</i>	Kirjanpidon menot 1 – 6/2012	Laskelma kustannuk- sista jaksotusta varten 30.6.	Todellinen maksatus- hakemus 1-6/2012
Palkat (sivukuluineen)	30 000	30 000	30 000
Palvelujen osto	15 000	15 000	12 000
Aineet ja tarvikkeet	3 000	3 000	2 000
Matkakulut	2 500		
Sisäiset kulut	3 500		
Välilliset kulut 17 %		5 100	5 100
<i>Yhteensä</i>	<i>54 000</i>	<i>53 100</i>	<i>49 100</i>

8 BENCHMARKING

Benchmarking on erään määritelmän mukaan tuotteiden, palvelujen ja toimintatapojen jatkuvaa mittaamista kovimpia kilpailijoita vastaan. Käsite sisältää toiminnan vertaamisen ja kehittämisen kohti parasta käytäntöä. Vaikka joskus väitetäänkin, että benchmarking on laillistettua teollisuusvakoilua, niin ainakin kahdenkeskinen benchmarking perustuu yhteistyöhön, jossa molemmilla osapuolilla on annettavaa ja saatavaa. (Lecklin 2002, 182).

Benchmarkingia voidaan tehdä tuloksia tai toimintatapoja vertaamalla ja se voidaan jakaa sisäiseen, ulkoiseen tai toiminnalliseen benchmarkingiin. Ulkoisessa benchmarkingissa pyrkimyksenä on löytää omista käytännöistä ne kohdat, joissa toiminta on kilpailijaa heikompaa. (Lecklin 2002, 182–183.)

Leclinin (2002, 188) mukaan on benchmarkingia suunniteltaessa ensin päätettävä mitkä prosessin osat halutaan ottaa vertailtaviksi. Tähän tutkimukseen otettiin vertailuorganisaatioiksi sellaisia koulutusorganisaatioita, jotka toteuttavat hanketoimintaa ja vertailtavaksi prosessiksi oli helppo rajata jaksotusten tekeminen ja todellisen tuloksen seuranta, jota jollain tasolla tehdään useimmissa organisaatioissa myös tilikauden aikana.

8.1 Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu

Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu (PKAMK) toimii Joensuussa kaupungin liikelaitoksena. Vuoden 2013 alusta sen nimi muuttuu Karelia-ammattikorkeakouluksi ja ylläpito siirtyy Karelia Ammattikorkeakoulu Osakeyhtiölle. PKAMK tarjoaa korkeakoulututkintoon johtavaa koulutusta ja osallistuu aluekehitystyöhön sekä tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Ammattikorkeakoulussa on opiskelijoita n. 4000 ja henkilöstöä n. 450. Aluekehitysvaikutukseltaan PKAMK on yksi Suomen parhaista ammattikorkeakouluista.

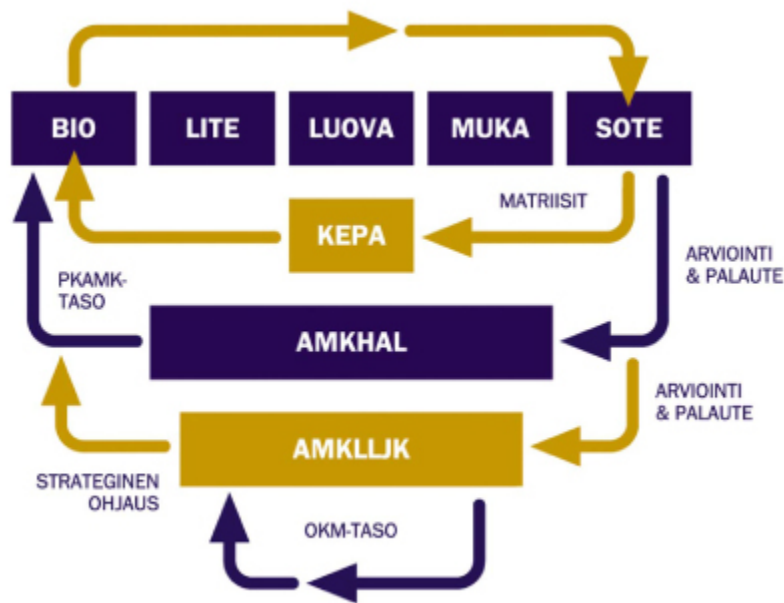
TKI-toimintaa toteutetaan pääasiassa erilaisten projektien avulla yhteistyössä muiden toimijoiden kanssa ja PKAMKilla onkin vankka kokemus niin alueellisten, kansallisten kuin kansainvälistenkin TKI-projektien koordinoinnista ja hallinnoinnista. Projekteja toteutetaan vuositasolla n. 70–80 kpl ja niiden kokonaisvuosibudjetti on n. 5,5 milj. euroa. Tästä näkökulmasta Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu on oivallinen benchmarkingkohde kun halutaan selvittää hanketoiminnan vaikutusta tuloksen seurantaan.

8.1.1 Organisaatio ja kirjanpidon raportointitasot

Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu muodostuu viidestä koulutus- ja tutkimuskeskuksesta:

- biotalouden keskus
- liiketalouden ja tekniikan keskus
- luovien alojen keskus
- muotoilun ja kansainvälisen kaupan keskus
- sosiaali- ja terveysalan keskus.

Yllä mainittujen keskusten palvelutarjontaa täydentää kehittämis- ja palvelukeskus, joka koostuu neljästä kokonaisuudesta: rehtorin toimisto, hallintopalvelut, kehittämis- palvelut ja työelämäpalvelut. Kuvan 4 perusteella voisi sanoa, että Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun organisoituminen on selkeän ja yksinkertaisen oloinen. Toki jos organisaatiota kuvattaisiin tarkemmalla tasolla eli kirjanpidon raportointitasolla, tulisi kuvaan mukaan lisäulottuvuuksia. Näihin laskentatoimen tasoihin joudumme pureutumaan tätä tutkimusta varten.



KUVA 4. Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun organisaatio pääpiirteittäin (PKAMK 2012)

Hanketoiminnan jaksotusprosessia ajatellen Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun kirjanpidon raportointitasot vastaavat melko hyvin Mikkelin ammattikorkeakoulun raportointitasoja. Keskusteluissani Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun pääkirjanpitäjän kanssa selvisi, että myös ongelmat ja haasteet tilikauden aikaisen tuloksen seurannan suhteen ovat yhtenevät. Niin Mikkeliissä kuin Pohjois-Karjalassakin laitokset/koulutuskeskukset on jaettu kirjanpidossa kustannuspaikkoihin, joihin taas on kytetty projektit. Kustannuspaikka ja projekti ovat alimmat kirjaustasot.

8.1.2 Nykyinen jaksotusprosessi

Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulussa käytetään taloushallinnossa Raindance-ohjelmistoa. Erityisiä sisäisen laskennan ohjelmistoja ei ole käytössä, mutta projekti-

hallintaa varten on olemassa ohjelmisto, joskaan sen käyttö ei pääkirjanpitäjän mukaan ole täysin kattavaa ja aukotonta. Tilikauden aikaiset jaksotukset tehdään raportointikuukausina, jotka ovat maaliskuu, heinäkuu ja syyskuu. Jaksotuksia ei kuitenkaan tehdä vienteinä kirjanpitoon, vaan ne esitetään laskennallisina raporteilla. Tämä tarkoittaa siis sitä, että esimerkiksi kirjanpidosta päiväyksellä 31.3. otettu raportti näyttää samaa tulosta ennen ja jälkeen jaksotusten.

Kuten jo aiemmin on todettu, Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulussa on hanketointia lukumääräisesti ja euromääräisesti todella runsaasti. Tästä seurauksena myös paljon henkilöstöä osallistuu projektien toteuttamiseen ja paljon palkkakustannuksia kohdennetaan projekteille. Projektihenkilöstön palkkojen kirjaaminen projekteille tapahtuu Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulussa hiukan eri tavalla kuin Mikkelin ammattikorkeakoulussa. Projekteille työskentelevä henkilöstö ei kohdenna työaikaansa minkään työajanhallintaohjelmiston kautta vaan täyttää kuukausittain Excel-lomakkeelle kokonaistyöaikansa. Jokaisessa viidessä koulutus- ja tutkimuskeskuksessa on projektisihteeri, joka tekee näiden työaikalomakkeiden pohjalta kirjanpidon muistiotositteen, jolla kunkin henkilön palkkakustannus kohdentuu hankkeelle. Muistiotositteet tallennetaan hallintopalveluissa kirjanpitoon.

On huomattava, että tässä Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulunkaan toimintamallissa eivät palkkakustannukset näy hankkeen kustannustoteumassa reaaliaikaisesti eli sen kuukauden kirjanpidossa, jolloin kustannus oikeasti syntyy. Palkkakustannukset näkyvät kuukauden tai joskus useidenkin kuukausien viiveellä, riippuen siitä ”muistaa-ko” henkilö tehdä työajanseurannan. Kun tiedustelin pääkirjanpitäjältä sitä, miten hyvin yleensäkin nimenomaan opetushenkilöstö kirjaa työtuntejaan hankkeille, oli vastaus jotakuinkin odotettu: ”aivan selvää on, että hankkeille ei tule kaikki työaika kirjatuksi...”. Hän kuitenkin painotti, että heillä hallintopalvelujen laskentapalveluyksikössä työskentelevät projektitoimintaan keskittyvät kirjanpitäjät seuraavat jatkuvasti hankkeille syntyvien palkkakustannusten kertymää ja puuttuvat asiaan, mikäli kustannuksia ei tunnu syntyvän budjetin mukaisesti.

Vaikka jaksotuksia ei Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulussa tehdäkään kirjanpitoon asti, ne joudutaan raportointikuukausina jollain menetelmällä laskemaan. Hanke hankkeelta tehtävästä laskennasta on pääkirjanpitäjän mukaan luovuttu sen työllistävyyden takia verrattuna siitä mahdollisesti saatavaan hyötyyn. Pohjois-Karjalan am-

mattikorkeakoulussa jaksotettavat hanketulot arvioidaan jokaisen keskuksen osalta raportointikausittain. Arvion perustana on edellisen vuoden tilinpäätöksen toteumasta laskettu koko hanketoiminnan käsittävä ulkoisten tulojen ja menojen suhde prosentteina. Vuonna 2012 tämä prosenttiluku on n. 94. Toisin sanoen, jos raportointikauden päättyessä tietyn keskuksen hanketoiminnan kustannukset ovat 100 000 euroa, jaksotettavaksi tuloksi merkitään 94 000 euroa.

8.1.3 Prosessin haasteet

Koulutusorganisaatioissa, joissa pääosa vuosituloista tulee säännöllisesti kerran kuukaudessa valtiolta opiskelijahintatulona, ovat juuri hanketoiminnan tulot se erä, joka joudutaan arvioimaan kuukausittain. Toki maksullisessa palvelutoiminnassakin voi olla tulojen ja menojen eriaikaisuutta, mutta sen merkitys ei yleensä ole niin oleellinen tuloksen kannalta.

Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulussa tulos keskuksittain esitetään periaatteessa taulukon 3 mukaisessa muodossa. Kuten havaitsemme, tulos kirjanpidossa ja ns. todellinen tulos jaksotusten jälkeen, voivat olla hyvin erilaiset. Taulukon 3 luvuista voisi päätellä, että keskuksessa 1 on huomattavasti enemmän hanketoimintaa kuin keskuksessa 2. Jos keskuksen 1 johtaja katsoisi tulostaan suoraan kirjanpidosta, jossa ei siis missään vaiheessa näy jaksotukset, hän voisi tehdä aivan väärä johtopäätöksiä tilanteesta. Keskuksen 2 kohdalla kirjanpito ja raportoitu tulos eivät poikkea merkittävästi toisistaan, jolloin kirjanpidosta otettu tieto ei vääristä tulosta oleellisesti.

TAULUKKO 3. Esimerkki talousraportoinnista P-K ammattikorkeakoulun mallin mukaan

<i>Koulutus- ja kehittämiskeskus 1</i>	31.3.2012
Tulot (kirjanpidossa)	250 000
Menot (kirjanpidossa)	460 000
Tulos ennen jaksotuksia (kirjanpidossa)	-210 000
Saatavat (jaksotukset, vain raportilla)	+160 000
TULOS	-50 000

<i>Koulutus- ja kehittämiskeskus 2</i>	31.3.2012
Tulot (kirjanpidossa)	180 000
Menot (kirjanpidossa)	200 000
Tulos ennen jaksotuksia (kirjanpidossa)	-20 000
Saatavat (jaksotukset, vain raportilla)	+15 000
TULOS	-5 000

Pääkirjanpitäjän mukaan myös Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulussa on tullut keskuksilta toivomuksia siitä, että talousraportointia, jossa näkyy jaksotusten vaikutus tulokseen, pitäisi saada vuoden varrella useammin. Myös sitä, että kirjanpidosta ei tulosta näe suoraan, on jonkin verran kritisoitu. Ajatuksena on ollut, että laskennalliset jaksotukset tehtäisiin jatkossa useammin, kenties joka kuukausi, mutta kirjanpitoon asti vietäviin jaksotuksiin ei hänen mukaansa olla ainakaan toistaiseksi siirtymässä. Pääkirjanpitäjä toi esille myös hankkeiden omarahoitusosuuksiin liittyvän problematiikan. Miten osataan arvioida tilikauden aikana hankkeiden tarvitsemia omarahoitusosuuksia vuositasolla ja miten niiden tulisi näkyä hankkeen kirjanpidossa? Tämä ongelma on tunnistettu myös Mikkelin ammattikorkeakoulussa, mutta täydellistä ratkaisua siihen ei ole löydetty.

8.2 Etelä-Savon ammattiopisto

Etelä-Savon Koulutus Oy:n ylläpitämä Etelä-Savon ammattiopisto (Esedu) on monialainen toisen asteen ammatillinen oppilaitos, joka tarjoaa koulutusta usealla paikkakunnalla ja seitsemällä eri alalla sekä nuorille että aikuisille. Opiskelijoita on vuosittain lähes 8000, joista 2700 opiskelijaa on oppilaitosmuotoisessa opetuksessa. Henkilökuntaa on n. 520, joista opetustehtävissä n. 300 henkilöä.

Esedun hanke- ja projektitoiminta on laajamittaista ja laajuudeltaan hyvinkin verrattavissa Mikkelin ammattikorkeakoulun hanketoiminnan volyyymiin. Kumpikin toimija on avainasemassa toteuttamassa aluekehitystyötä mm. EU-hankkeiden kautta. Ehkä olennaisin ero Mikkelin ammattikorkeakoulun ja Esedun välillä on hanketoiminnan organisoitumisessa niin toiminnallisesti kuin kirjanpidolliseltakin kannalta katsottuna. Projektitoimintaa koordinoiva ja hoitava hankepalvelutiimi toimii Esedun hankepalveluissa, jonka asemoituminen organisaatiossa selviää liitteessä 3 esitetystä Esedun or-

ganisaatiokaaviosta. Kirjanpidollisesti siis kaikki hankkeet ovat hankepalvelujen alla, eivätkä laitostasolle vietyjä kuten Mikkelin ammattikorkeakoulussa. Tällä on merkitystä tulosseurannan ja jaksotusten kannalta.

Nykyinen jaksotusprosessi ja sen haasteet

Kuten todettu, Esedun hanketoiminta on keskitetty yhteen paikkaan niin kirjanpidollisesti kuin henkilöstön sijoittumisen kannalta. Kirjanpidossa jokaisella hankkeella on oma tulosityksikkönsä, jonka alla on erilliset projektinumerot (kirjanpitojärjestelmässä sisäinen tilaus) kustannusten kirjaamista varten. Kukin tulosityksikön alla oleva projekti vastaa yhtä ko. hankkeen rahoituksen mukaista kululuokkaa. Näin hankkeiden taloustilannetta on helppo seurata ja raportoida. Kaikkien EU-hankkeiden yksi yhteinen talousarvio tehdään omalle tulosityksikölleen.

Ensimmäisenä Esedun hanketoiminnan tulojen ja menojen kirjanpidollista käsittelyä läpi käydessä huomio kiinnittyi melko runsaaseen muistiotositekirjausten määrään. Niin työajanseurannat kuin lomapalkkojen jaksotuskin kirjataan tällä tavalla. Esedulla osa-aikainen hankehenkilöstö tekee työajanseurannan Excel-lomakkeelle ja se tallennetaan kirjanpitoon muistiotositeella, erillistä työajanseurantaohjelmistoa ei siis ole käytössä. Kokoaikaisesti hankkeelle työskentelevien palkat maksetaan suoraan ko. hankkeelta. Muistioilla kirjattavat palkat pyritään mahdollisuuksien mukaan kirjaamaan sille kuukaudelle, jolle kustannus kuuluu. Tämä on tietysti hyvä asia kuukausittaista tulosta selvitetäessä.

Yksi olennainen ero tulojen kirjauskäytänteissä verrattuna sekä Mikkelin että Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun käytänteisiin, on maksatushakemusvaiheessa tehtävä tulokirjaus hankkeelle. Muistiotositekirjausten suuresta määrästä puhuttaessa, Esedun hankepalveluissa työskentelevä taloussihteri painotti, että erityyppisille muistiotositeille on luotu hyvät pohjat laskentakaavoineen, jolloin tosittien teko ei vaadi kuin muutaman luvun muuttamista kuukausittain.

TAULUKKO 4. Yksinkertaistettu kirjausketju Esedun hanketoiminnan jaksotuksista

Maksatushakemuksen teko		Kuukauden vaihde	Rahoittajalta hanketuki pankkitilille
Maksatushakemukselta kirjataan muistiolla tulo-odotus hankkeen kirjanpitoon	Maksatuskaudelle kuulumattomat tulot kirjataan muistiolla pois hankkeelta (ei tarvitse tehdä usein)	Hankkeiden saatavat/ennakot lasketaan hankkeittain, kokonaisuus summa viedään kirjanpitoon yhdelle tulosyksikölle -> kirjaus puretaan, kun uusi tehdään	Mikäli summa poikkeaa maksatushakemuksesta, kirjataan muistiolla erotus

Taulukossa 4 on hieman yksinkertaistamalla yritetty havainnollistaa Esedussa tehtäviä hankkeiden saataviin ja ennakoihin liittyviä kirjauksia. Maksatushakemuksen teko, kuukauden vaihde ja rahoittajan maksama hanketuki eivät välttämättä toteudu taulukon osoittamassa järjestyksessä eli kirjausten järjestys voi vaihdella.

Haastattelemani taloussihteerin mukaan Esedun hanketoiminnassa haasteita aiheuttavat jatkuvasti aikataulut, mutta erityisesti tilinpäätösvaiheessa. Vaikka hankerahoittajat antaisivat aikaa maksatusten valmisteluun, ei konsernin tilinpäätös sitä salli. Näin jaksotukset on selvitettävä periaatteessa kuitenkin ennen kuin varsinaiset maksatukset on tehty. Hän pitää myös Esedun tapaa kirjata palkkakulut hankkeille erittäin työläänä. Toisaalta kyseisten kirjausten yhteydessä tulee tarkistettua työajanseurannat mm. hyväksyttävyyden kannalta ja näin säästyy työtä maksatushakemusten valmisteluvaiheessa. Kenties tästä kirjaustavasta johtuen myös palkkakustannusten hylkäysten määrä hankkeissa on ainakin toistaiseksi ollut hyvin pieni.

Keskusteluistani taloussihteerin kanssa jäi sellainen kuva, että Esedussa ei koeta hankkeiden palveluihin keskittyneen hanketoiminnan tilikauden aikaista tuloksen seurantaan mitenkään hankalaksi tai erityisen haastavaksi. Tämä voi osaltaan johtua siitä, että organisaatiossa on totuttu tekemään asiat tietyllä tavalla ja täydellisestä hanketoiminnan keskittämisestä johtuen kaikki tarvittava tieto löytyy keskitetysti ”samojen seinien sisältä”. Ulkopuolista tässä toimintatavassa mietityttää ehkä ennen kaikkea käsin kirjattavien tositteiden suuri määrä ja sen työllistävyys sekä näihin manuaalisiin työvaiheisiin liittyvä virhemahdollisuus.

8.3 Havainnot muualta: Saimaan ammattikorkeakoulu

Oman kokemuksen perusteella ja mm. eri ammattikorkeakoulutoimijoiden kanssa keskusteltuani on havaittavissa, että tuloksen seuranta tilikauden aikana askarruttaa monia. Ja selvää on, että mitä enemmän organisaatiossa on hanketoimintaa, sitä haasteellisempaa on tuloksen tarkka arviointi ja ennakointi. Tämä johtaa siihen, että joskus mennään siitä missä aita on matalin eli hanketoiminnan osalta jaksotuksia ei tehdä tilikauden aikana. Vai voiko sanoa, että jaksotusten tekemättä jättäminen olisi aina jotenkin harhaanjohtavaa tuloksen kannalta, välttämättä ei.

Saimaan ammattikorkeakoulussa on toteutusvaiheessa vuositason (v. 2012) n. 20 hanketta, joista suurin osa on ESR- tai EAKR -rahoitteisia. Käynnissä olevien hankkeiden vuosibudjetti on n. 1,5 milj. euroa. Hankkeet on sijoitettu hallinnollisesti toimialoille eli organisoituminen on tältä osin vastaava kuin Mikkelin ammattikorkeakoulussa. Kirjanpidollisestikin hankkeita hallinnoidaan hyvin samalla tavalla, erona kuitenkin se, että hanketoiminnan tuloja ja menoja ei jaksoteta kuukausittain. Haasteena niin Saimaan ammattikorkeakoulussa kuin muuallakin tuntuu olevan erityisesti palkkakustannusten reaaliaikainen kohdentaminen hankkeille sekä flat rate -rahoitteisiin hankkeisiin liittyvät kirjanpidolliset erityisvaatimukset.

Keskusteluissa Saimaan ammattikorkeakoulun tutkimusjohtajan ja tutkimusasiamiehen kanssa selvisi, että Saimaan ammattikorkeakoulussa ei ole katsottu välttämättömäksi tehdä jaksotuksia kirjanpitoon asti kuukausittain mm. hanketoiminnan vähäisen volyymin vuoksi. Tulos on pystytty arvioimaan tarpeeksi tarkalla tasolla ilman jaksotuksiakin. Tutkimusjohtaja kuitenkin uskoi, että Saimaan ammattikorkeakoulussa vahvaan kasvuun lähtenyt hanketoiminta tulee mahdollisesti aiheuttamaan myös heillä muutoksia vallitsevaan käytäntöön ja tarve kehittää hyvä malli tuloksen seurantaan on lähitulevaisuudessa tosiasia.

9 JOHTOPÄÄTÖKSET JA KEHITTÄMISTOIMENPITEET

Tämän tutkimuksen kautta esiin tulleiden faktojen perusteella on selvää, että laajamittainen hanketoiminta asettaa monia haasteita kuukausittain tehtävälle menojen ja tulojen jaksottamiselle, joka taas on perusta todellisen tuloksen selvittämiseksi. Mutta mitä

sitten, jos hanketoiminnan osalta ei tehtäisi jaksotuksia lainkaan? Jos hanketoiminnan tulokseksi koko organisaation tasolla arvioitaisiin kuukausittain nolla? Miten paljon se vääristäisi todellista tulosta vai vääristäisikö lainkaan? Vuoden 2012 osalta (lokakuun lopun tilanne) tekemiäni laskelmien perusteella voi todeta, että vääristymistä kohdeorganisaation osalta ei juurikaan tapahtuisi, jos Tekesin kokonaiskustannusmallilla rahoitettujen hankkeiden vaikutus eliminoitaisiin. Kuukausittain hanke hankkeelta tehdyt jaksotukset muuttavat tulosenustetta muutamista kymmenistä tuhansista sataan-tuhanteen euroon vuoden varrella. Lopputulos tilikauden päättyessä on kokonaisuutena hyvin lähellä nollaa. On kuitenkin huomioitava, että mitä enemmän organisaatiossa toteutetaan kokonaiskustannusmallilla ja flat rate -mallilla rahoitettuja hankkeita, ja mitä enemmän hankkeissa on omarahoitusosuuksia, sitä useamman hankkeen osalta joudutaan arvioimaan saatava rahoitus kuukausittain hankekohtaisesti.

Tämän opinnäytetyön keskeisenä ajatuksena oli selvittää hanketoiminnan tuomia haasteita jaksotusprosessiin. On kuitenkin oleellista, että organisaation muun toiminnan eli opetus- ja palvelutoiminnan tulojen ja menojen jaksottaminen ja tuloksen enustaminen tilivuoden aikana tehdään vähintään yhtä tarkalla tasolla. Tämä on oman kokemukseni mukaan hyvin haasteellista ja puutteellisesti tehtynä johtaa siihen, että täsmällisistä hanketoiminnan jaksotuksista huolimatta kuukausittain tehtävä tulosenuste ei ole paikkansapitävä.

Miksi siis tehdään ”turhaa työtä”? Suurin syy lienee se, että tuloksen seuraaminen organisaatiotasolla ei riitä, vaan tulosta halutaan seurata laitostasolla. Hanketoiminta on kirjanpidollisesti asemoitunut laitosten ja yksiköiden alle ja laitoksen/yksikön johtaja on vastuussa oman yksikkönsä tuloksesta. Koko organisaation kannalta katsoen on sama asia, tuottaako laitoksen 1 hanketoiminta plussaa ja laitoksen 2 hanketoiminta saman verran miinusta, lopputulos on nolla. Laitosten tulosta tarkasteltaessa sillä on kuitenkin suuri merkitys. Koska TKI-toiminta on tärkeä osa ammattikorkeakoulun toimintaa ja Mikkelin ammattikorkeakoulussa TKI-toimintaa toteutetaan juuri laajamittaisen hanketoiminnan kautta, on selvää, että laitokset haluavat siihen panostaa ja haluavat myös sen näkyvän laitoksen volyymissa.

Tutkimuksen työstämisen aikana kävin keskusteluja niin vertailuorganisaatioissa työskentelevien henkilöiden kuin muissa ammattikorkeakouluissakin hankeasioiden parissa toimivien henkilöiden kanssa. Näissä keskusteluissa kävi selväksi se tosiseik-

ka, että hanketoiminnan kirjauskäytännöt ja hanketoiminnan organisoituminen vaihtelevat hyvin paljon eri toimijoiden välillä. Yhteistä kaikille on kuitenkin tarve olla selvillä taloustilanteesta ja tuloksesta myös tilikauden aikana eikä vain tilinpäätöksessä. Tämä tarve on korostunut koulutusorganisaatioissa niiden yhtiömuotoiseen toimintaan siirtymisen myötä, jolloin entisestä määrärahojen käyttöön perustuvasta toimintatavasta on siirrytty yritystoiminnan tyyppiseen tulorientoituneeseen toimintamalliin.

Kvantitatiivisessa tutkimuksessa tulee aina arvioida työn luotettavuutta eli validiteettia ja reliabiliteettia. Validiteetti tarkoittaa sitä, että tutkitaan tutkimusongelman kannalta oikeita asioita, reliabiliteetti taas sitä, ovatko tutkimustulokset pysyviä. Vaikka tämä tutkimus olikin tapaustutkimus, joka toteutettiin kvalitatiivisella menetelmällä, on paikallaan pohtia tutkimuksen luotettavuutta. Validiteetti lienee saavutettu sillä, että tutkimus keskittyi selkeästi yhteen prosessiin, hanketoiminnan jaksotuksiin, ja sitä myös tutkittiin. Tutkimustulosten stabiliteettia onkin vaikeampi mitata. Taloushallinto on alana hyvin nopeasti muuttuva ja siihen vaikuttavat monet tekijät, uudet järjestelmät, toimintojen ulkoistaminen ja organisaatiomuutokset. Myös hankehallinnointi muuttaa muotoaan mm. uusien rahoitusmallien myötä. Tämänkin tutkimuksen tulokset olisivat kenties olleet hyvin erilaiset muutama vuosi sitten tai tulisivat olemaan muutamana vuoden päästä. Hanketoiminnasta ja EU-hankkeiden hallinnoinnista on tehty useampia opinnäytetöitä ja osaltaan ne kaikki sivuavat tämänkin tutkimuksen aihealuetta. En kuitenkaan löytänyt yhtään juuri jaksotusongelmaan porautuvaa työtä, joten suoranaista vertailukohtaa tälle tutkimukselle ei ole.

Yhtenä kehittämistoimenpiteenä heittäisin ajatuksen siitä, että hanketoiminta kokonaisuutena keskitettäisiin kohdeorganisaatioissa yhden yksikön alle, niin kuin joissakin samantyyppisissä organisaatioissa on tehty. Tällöin hanketoiminnan tulosta voitaisiin seurata erillisenä, irrallaan laitosten tuloksesta. Jaksotukset pitäisi silloinkin tehdä, mutta ei välttämättä hanke hankkeelta laskien. Kehittyneillä ohjelmilla sisäisen laskennan keinoin olisi mahdollista saada raportoitua hankkeita esimerkiksi painoalotain, vaikka ne eivät konkreettisesti olisikaan jakautuneina laitostasolle. Toki tähänkin vaihtoehtoon sisältyy tiettyjä ongelmia ja riskejä. Kenties laitoksilla ei panostettaisi niin paljon hankkeiden valmisteluun ja hankehakuihin, jos hankevolyymi ei toteutessaan näkyisi laitoksen kirjanpidossa. Mahdollisesti myös opettajien ja opiskelijoiden työpanosta hankkeille olisi vaikeampi saada eikä opetuksen ja hanketoiminnan integrointi onnistuisi niin hyvin kuin tällä hetkellä.

Toimivan kustannuslaskennan mahdollisuutta yhtenä vaihtoehtona ei myöskään kannattaisi unohtaa. Mielenkiintoinen tutkimus saataisiin varmasti selvittämällä esimerkiksi koko ammattikorkeakoulukentällä tällä hetkellä käytössä olevien taloushallinto- ja projektinhallintaohjelmistojen kirjo sekä niiden käytettävyys hanketoiminnan näkökulmasta. On kuitenkin tosiasia, että toisaalta EU-hanketoiminnassa ohjelmakauden vaihdos ja toisaalta ammattikorkeakoulujen koulutustoiminnan rahoitusjärjestelmään liittyvät muutokset, tulevat luomaan uusia tarpeita kustannusseurantaan. Nykyisellään ammattikorkeakouluissa hanketoiminta on organisoitunut monella eri tavalla, eikä yksiselitteisesti voi sanoa mikä muoto on paras, jokaisessa on omat haasteensa ja myös etunsa.

10 PÄÄTÄNTÖ

Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli havainnollistaa hanketoiminnan tuomia haasteita tilikauden aikaiseen tuloksen seurantaan. Ajatuksena tai ainakin toiveena oli myös löytää hyviä käytänteitä, joita tutkimuksen kohdeorganisaatiossa voitaisiin ottaa käyttöön hanketoiminnan jaksotusprosessiin eli varsinaiseen tutkimusongelmaan liittyen. Aina toiveet eivät toteudu, eikä tutkimus tuonut valmiita ratkaisuja vaan pikemminkin lisää kysymyksiä ja pohdittavaa. Silti mielestäni ei voi sanoa, että tutkimus millään muotoa oli turha.

Opinnäytetyön aihe oli hyvin konkreettinen ja liittyi kiinteästi omaan työhöni. Välillä tuntuikin, että aihe oli liian läheinen, mutta toisaalta minulla myös oli kokemuksen kautta aiheesta vahvaa tietoa. Hankkeiden kuukausittaiset jaksotukset kuuluvat kohdeorganisaatiossa minun vastuualueeseeni ja sitä kautta suuri osa jaksotusprosessiin liittyvistä asioista, pulmista ja ihmettelynaiheista, lähtivät minusta itsestäni ja omasta työstäni.

Tämä tutkimus on laadullinen tapaustutkimus. Standardinäkemys eri tutkimusmenetelmien hyvistä ja huonoista puolista on, että kvantitatiivisten menetelmien avulla saadaan pinnallista mutta luotettavaa ja kvalitatiivisten menetelmien avulla taas syvällistä mutta huonosti yleistettävää tietoa. Tämä opinnäytetyö pureutui yhteen prosessiin ja siihen liittyviin ongelmiin ja haasteisiin. Jouduin työn edetessä useaan otteeseen poh-

timaan tutkimuksen luotettavuutta erityisesti puolueettomuusnäkökulmasta. Keskusteluissa vertailuorganisaatioiden henkilöstön kanssa oli pyrittävä siihen, ettei suodata saamaansa tietoa oman kehyksensä läpi vaan pyrki olemaan mahdollisimman objektiivinen ja avoin.

Vaikka opinnäytetyön aihe vahvistui jo syksyllä 2011, varsinainen opinnäytetyön kirjoittaminen ja haastattelut ajoittuivat vuoden 2012 kesälle ja syksylle. Alun alkaen aihe tuntui ehkä liiankin rajatulta ja eräs kollegani sanoikin minulle: ”miten kuvittelet tuollaisesta aiheesta kirjoittavasi kymmeniä sivuja?”. Kun opinnäytetyö pikku hiljaa alkoi valmistua, huomasin, että minulla olisi vielä vaikka miten paljon kirjoitettavaa. Onneksi aika loppui, etten ehtinyt poiketa varsinaisesta aiheesta aivan kokonaan sivupuolelle.

Tutkimuksen aikana kohdeorganisaatiossa ja ympäristössä tapahtui tai oli tapahtumassa monenlaisia muutoksia, jotka saattavat muuttaa toimintatapoja myös tutkitun jaksoitusprosessin osalta. Yhtiöittämiset, taloushallinnon ulkoistamiset ja muut organisaatiomuutokset tuovat parhaimmillaan mukanaan prosessien päivittämistä ja toimintojen virtaviivaistamista. Tähän opinnäytetyöhön liittyvien keskustelujen perusteella kävi selväksi, että laajamittaisen hanketoiminnan hallinnointi kirjanpidon ja tuloksen seurannan kannalta on haasteellista ja hyvin moniulotteista. Valmiita aukottomia malleja ei välttämättä ole, mutta tutkittavaa sitäkin enemmän niin kustannuslaskennan hyödyntämisen näkökulmasta kuin hanketoiminnan organisoitumisen osalta.

LÄHTEET

- Alhola, Kari & Lauslahti, Sanna 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Helsinki: WSOY.
- Anttonen, Kyösti 2003. Tehosta projektityötä, johda hanketta 80/20 periaatteella. Tekniikka & Talous-kirjasarja. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Eskola, Jari & Suoranta, Juha 2005. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Hallintoviranomaisen ohje 2/2010. PDF-dokumentti. <http://www.rakennerahastot.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 4.9.2012.
- Hirsjärvi, Sirkka & Hurme, Helena 2004. Tutkimushaastattelu - teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, Sirkka, Remes, Pirkko & Sajavaara, Paula 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Ihantola, Eeva-Mari, Leppänen, Pasi, Kuhanen, Hanna & Sivonen, Irene 2008. Yrityksen kirjanpito – perusteet ja sovellusharjoitukset. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Ikäheimo, Seppo, Lounasmeri, Sari & Walden, Risto 2009. Yrityksen laskentatoimi. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Jyrkkiö, Esa & Riistama, Veijo 2008. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Helsinki: WSOY.
- Järvenpää, Marko, Länsiluoto, Aapo, Partanen, Vesa & Pellinen, Jukka 2010. Talous-ohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kananen, Jorma 2008. Kvantti, kvantitatiivinen tutkimus alusta loppuun. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

- Kolehmainen, Sanna 2007. Tuotteistus ja kustannuslaskenta tilaaja-tuottajamallissa. Acta nro 190. Helsinki: Suomen kuntaliitto.
- Kvale, Steinar 1996. Interviews. An introduction to qualitative research interviewing. Thousand oaks. California: SAGE publications, inc.
- Lecklin, Olli 2002. Laatu yrityksen menestystekijänä. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Leppiniemi, Jarmo & Leppiniemi, Raili 2005. Oikeat ja riittävät kirjaukset. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Metsämuuronen, Jari 2002. Laadullisen tutkimuksen perusteet. Metodologia –sarja 4. Helsinki: International Methelp.
- Metsämuuronen, Jari 2008. Laadullisen tutkimuksen perusteet. Metodologia –sarja 4. Helsinki: International Methelp.
- Myllyntaus, Oiva, Tyni, Tero, Rajala, Päivi & Suorto, Annika 2009. Kustannuslaskenta-
taopas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Neilimo, Kari & Uusi-Rauva, Erkki 2001. Johdon laskentatoimi. 3., uudistettu painos. Helsinki: Edita Oyj.
- Partanen, Vesa 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Economica-kirjasarjan julkaisu nro 40. Jyväskylä: Talentum Media Oy.
- Räsänen, Pekka, Anttila Anu-Hanna & Melin Harri 2005 (toim.). Tutkimus menetelmien pyörteissä. Jyväskylä: PS-kustannus.
- Silfverberg, Paul 2007. Ideasta projektiksi. Projektinvetäjän käsikirja. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Stake, Robert E. 2000. Case Studies. Teoksessa: Norman K. Denzin & Yvonna S. Lincoln (toim.) Handbook of qualitative research. Thousand Oaks: Sage.

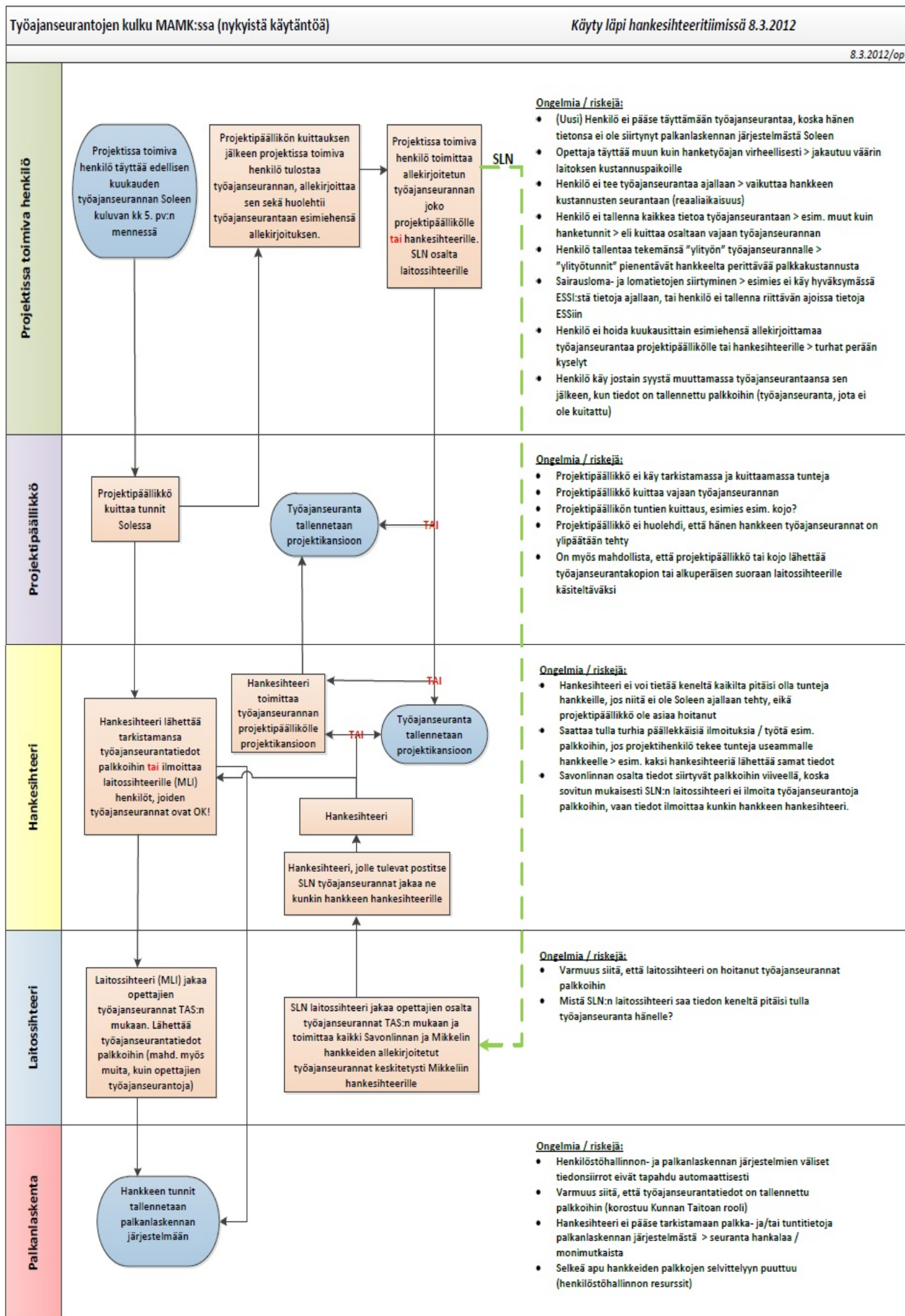
Tomperi, Soile 2011. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita Prima Oy.

Valtioneuvoston asetus rakennerahastoista osarahoitettavien menojen tukikelpoisuudesta 501/2011.WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 3.10.2012.

Valtioneuvoston asetus rakennerahastoista osarahoitettavien menojen tukikelpoisuudesta 1079/2011.WWW-dokumentti. <http://www.finlex.fi>. Ei päivitystietoa. Luettu 3.10.2012.

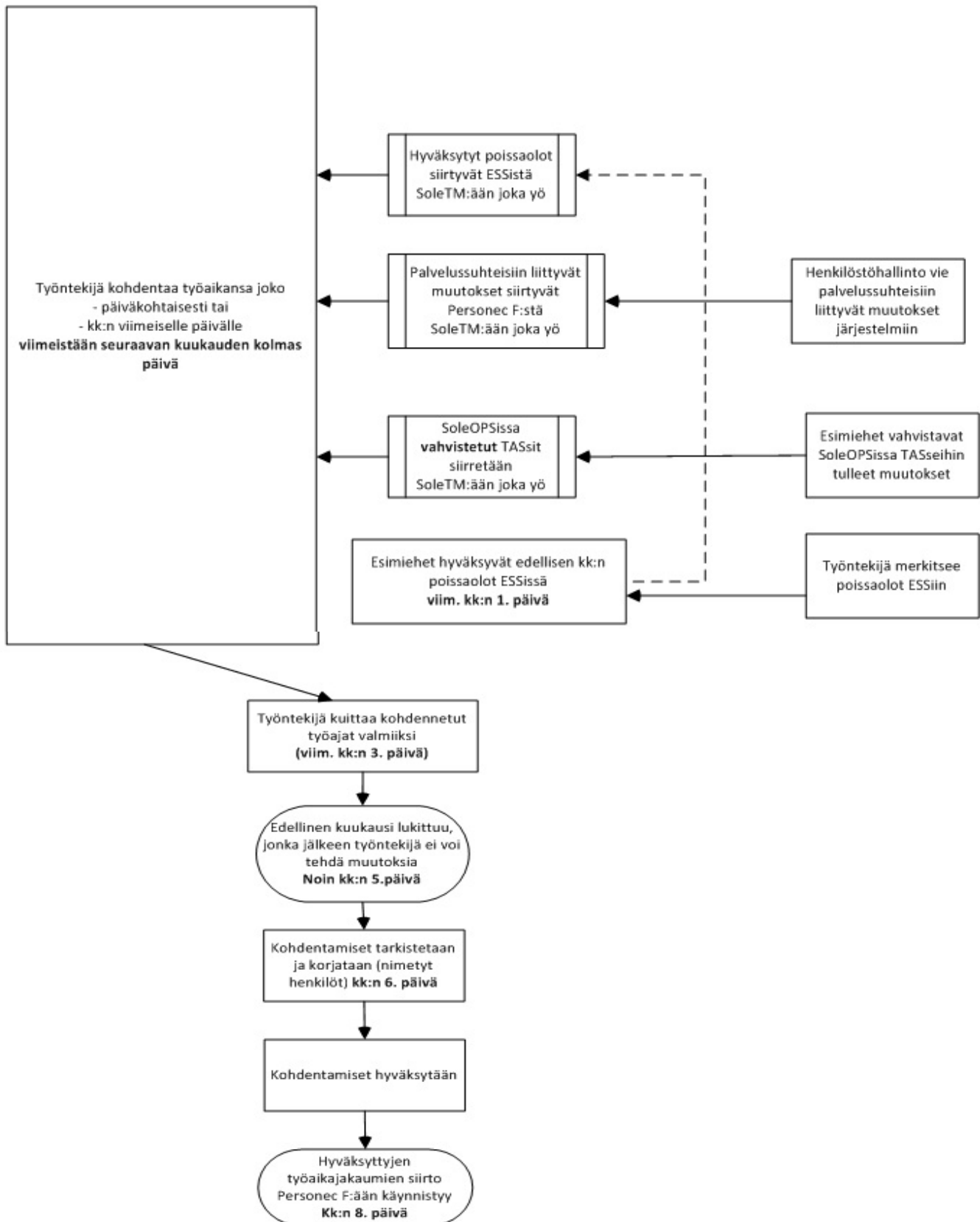
Vilkkumaa, Matti 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Helsinki: Yrityskirjat Oy.

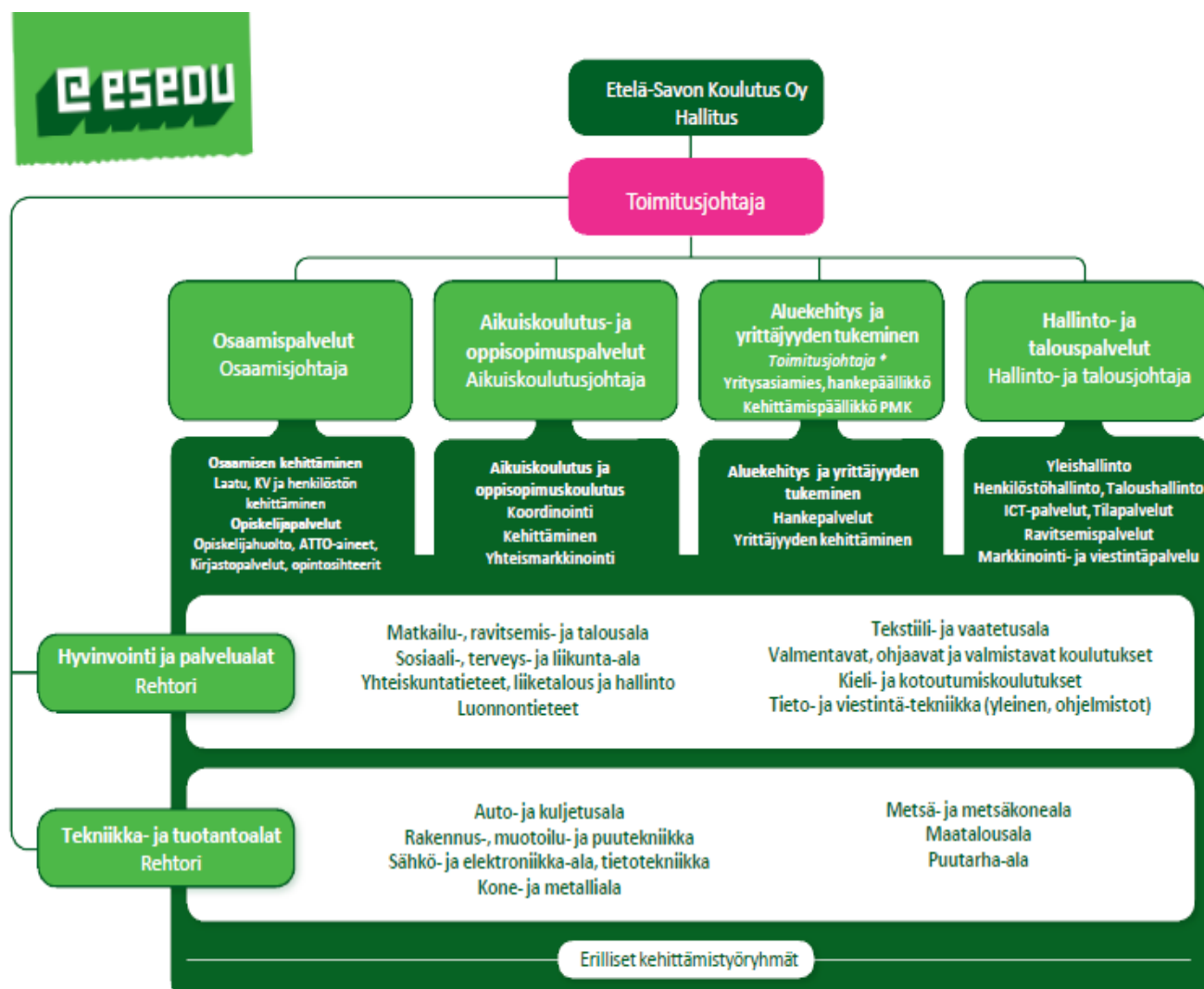
Young, Trevor L 2007. The Handbook of Project Management. A practical guide to effective policies, techniques and processes. London and Philadelphia: Kogan Page.



Kju/21.8.2012

SoleTM - työajankohdentamisprosessi (luonnos)





* Johtoryhmässä toimitusjohtajan nimeämä edustaja