

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO
Taloustieteen osasto

**PK-palveluverkon
toiminnan ja talouden mittaus- ja
raportointijärjestelmän kehittäminen**

**Yrityksen taloustieteen tutkimus-
seminaari II:n Pro Gradu -työ**

**Seminaarin johtaja:
Professori Petri Vehmanen**

**Laatija:
kauppatiet. yo Lauri Sipponen**

TIIVISTELMÄ

PK-palveluverkon toiminnan ja talouden mittaus- ja raportointijärjestelmän kehittäminen

Laatija: Lauri Ilmari Sipponen

Tieteenala: Yrityksen taloustiede

Julkaisuaika: Tammikuu 1998

Julkaisupaikka: Jyväskylän yliopisto

87 sivua

Tutkimuksen kohteena on ammattikorkeakoulu- ja oppilaitosympäristössä toimivien yritys- ja teknologiapalveluosastojen yhteenliittymä, PK-palveluverkko. Tutkimuksen tavoitteena on kehittää PK-palveluverkolle sen oppilaitosyksiköiden talouden ja toiminnan mittaus- ja raportointijärjestelmä. Kehitettävän järjestelmän on tuotettava PK-palveluverkon johdolle ja rahoittajille tietoa yksiköiden taloudellisesta ja toiminnallisesta kehittämisestä.

Tutkimuksen tutkimusote vastaa Tammissen jaon mukaan kehittämistutkimusta. Tammissen mainitsemat kehittämistutkimuksen vaiheet "oppiminen, oivaltaminen, ongelmanratkaisu, teoretisointi ja soveltaminen" kuvastavat hyvin tämän työn vaiheita.

Tutkimuksen tuloksena saadaan PK-palveluverkon johdon käyttöön palveluyksiköiden toiminnasta tarkoituksenmukaisella tavalla tietoa tuottavia mittareita. Raportoitavien tietojen tulee kertoa riittäväällä laajuudella yksikön toiminnasta niin rahamääräisillä kuin ei-rahamääräisilläkin mittareilla.

Avainsanat:

Palveluyksikkö: Sellainen organisaation osa, joka on riittävän erillään muusta organisaatiosta mahdollistaen vain tätä yksikköä koskevan raportoinnin ja seurannan.

Mittaaminen: Tiedon hankintaa palvelemaan eri PK-palveluverkon yksiköiden vertailua keskenään sekä yksiköiden toiminnan kehittymisen seuraamista eri aikaväleillä

Julkistalous-liiketalous: Julkistaloudellisella toiminnalla tai julkistaloudellisilla palveluyksiköillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa sellaista toimintaa, joka on joko suoraan tai epäsuorasti kuntien, kaupunkien tai valtion hoidossa. Liiketaloudella tarkoitetaan toimintaa, josta päättävät yksityiset ihmiset eli yritysten omistajat.

SISÄLLYSLUETTELO

1. Jobdanto	3
1.1 Tutkimuksen taustaa	3
1.2 Tutkimuksen kohde	4
1.3 Aikaisemmat tutkimukset aiheesta	7
1.4 Tutkimuksen tavoitteet	9
1.5 Tutkimusote	11
1.6 Tutkimuksen rajaukset ja yleisimpien termien määrittely	11
1.7 Tutkimuksen rakenne	12
2. Julkistaloudellisen palveluyksikön laskenta ja raportointi	14
2.1 Julkisen sektorin laskentaan vaikuttavia tekijöitä ja julkishallinnon päätökset	15
2.2 Julkisen sektorin tuottaman hyödykkeen ero yrityksen tuottamiin hyödykkeisiin	17
2.3 Julkistaloudellisten yksiköiden toiminnan arviointiongelmat	18
2.3.1 Suoritteiden mitattavuusongelmat	18
2.3.2 Tuloksellisuusmittarin puute	20
2.4 Julkistalouden laskentatoimen tehtävät	22
2.5 Yritysten tuloslaskelma ja tase julkistaloudellisissa yksiköissä	23
3. Liiketaloudellisen palveluyksikön laskenta ja raportointi	24
3.1 Liiketaloudellisen yksikön toimintaan ja laskentaan vaikuttavia tekijöitä	24
3.2 Yritysten laskentatoimen tehtävät sekä tilinpäätöksen ja raportoinnin vaatimukset ja tavoitteet	26
3.3 Tilintarkastus	30
3.4 Liiketaloudellisen ja julkistaloudellisen talousprosessin erot	32
3.5 Liiketaloudellisen ja julkistaloudellisen toimintaprosessin erot	34
3.6 Tulosityksikköorganisaation tuloksen mittaus	36
4. Palveluyksikön suoritusten ja toiminnan laadun mittaaminen	38
4.1 Tunnusluville asetettavat vaatimukset	40
4.2 Kvantitatiiviset mittarit	43
4.2.1 Taloudellisuus- ja tuottavuusmittarit	43
4.2.2 Kannattavuuden mittarit	44
4.2.3 Muut mittarit	44
4.2.4 Kvantitatiivisten mittareiden arviointi	45
4.3 Kvalitatiiviset mittarit	46
4.3.1 Palvelun laadun ulottuvuuksien muodostuminen	46
4.3.2 Palvelun laadun kriteerit	47
4.3.3 Palvelun laatu ja asiakastyytyväisyys	49
4.3.4 SERVQUAL-mittari	50
4.3.5 Gap-analyysi	50
4.3.6 Responsiivisuuden mittaaminen	51
4.3.7 PDS-mittaus	52
4.3.8 Kvalitatiivisten mittareiden arviointi	53
4.4 Tuloksellisuusmittarit ja toiminnan vaikuttavuus	53
4.5 Mittareiden välinen tasapaino	55
4.6 Palveluyksikön suoritusmittarit	56

5. Lähtökohdat uuden järjestelmän kehittämiseksi	59
5.1 PK-palveluverkon toiminnan laajuus ja luonne	59
5.2 PK-palveluverkon toiminnan rahoituksen ja avustusten muoto	61
5.3 Maksullisen palvelutoiminnan järjestämisen ongelmat oppilaitoksissa	61
5.4 Taloudellinen ja toiminnallinen raportointi oppilaitoksissa	63
5.5 Raportoitavan tiedon kerääminen mahdollisimman kattavasti	64
5.6 Toiminnan jakaminen osa-alueisiin ja yrityspalvelutoiminnan kehittämisen painopisteet	64
5.7 Johdon asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet	65
5.8 Vanha rahoitus- ja seurantajärjestelmä	66
5.8.1 Käynnistysavustus	67
5.8.2 Jatkuvan toiminnan avustus	67
6. Toimenpiteet järjestelmien kehittämiseksi	70
6.1 Avustusten muodot	71
6.1.1 Käynnistysavustus	71
6.1.2 Toiminta-avustus	71
6.1.3 Hankeavustus	72
6.2 Taloudellinen ja toiminnallinen raportointi	74
6.2.1 Toiminta-avustus -hakemuksessa raportoitavat tiedot	74
6.2.2 Raportoitavien tietojen sisältö	75
7. Yhteenveto ja päätelmät	80
8. Lähdeluettelo	82

1. Johdanto

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tutkimus on tilaustutkimus, jonka tutkija on tehnyt päätyönsä ohella työnantajalleen, PKT-säätiölle. Tarve tutkimuksen tekemiselle on syntynyt PKT-säätiön koordinoiman yritys- ja teknologiapalveluorganisaation, PK-palveluverkon, toiminnan kasvettua laajuuteen, joka vaatii aikaisempaa tehokkaampaa talouden ja toiminnan seuranta. PK-palveluverkon johtaminen ja kehittäminen tapahtuu tavoite- ja tulosjohtamisen välinein, mikä myös aiheuttaa paineita tehokkaan seurantajärjestelmän käyttöönottamiselle.

Ohjauksen tunnusluvut ovat yhteisön informaatiojärjestelmään kuuluvia välineitä, joiden avulla mitattu tieto kertoo siitä, miten hyvin asetetut suoritustavoitteet on organisaatiossa saavutettu. Tänä päivänä puhutaan tulosjohtamisesta, verkottumisesta, team-työskentelystä, itseohjautuvista ryhmistä ja yhtiöittämisestä. Tavoite- tai tulosjohtamisen yleistymisen vaatii hyviä suoritusmittoja. Tähän liittyen johdon tulisi tällöin myös konkreettisesti palkita henkilöstöä arvostamiensa tavoitteiden ja tulosten saavuttamisesta. Tavoiteohjaukseen ja palkitsemiseen tarvitaan hyviä mittareita ja tunnuslukuja. Juuri tulosjohtamisen tarpeet ja kannustava palkitseminen ovat siten osaltaan tuoneet haasteita kehittää tietojärjestelmiä.¹

Tutkimuksen tarkoituksena on kerätä tietoa julkistaloudellisten ja liiketaloudellisten organisaatioiden toimintaympäristöistä mitattaessa ja raportoidessa toiminnan tuloksia ja suorituksia. Samalla tarkastellaan seuranta- ja suoritusmittareiden soveltuvuutta erilaisiin toimintaympäristöihin. Kerätyn tiedon ja kokemusten pohjalta rakennetaan PK-palveluverkolle talouden ja toiminnan mittaus- ja raportointijärjestelmä.

Kuntien, kaupunkien ja valtion organisaatioissa toimii useita sisäkkäisiä ja rinnakkaisia organisaatioita, jotka yhtäältä ovat julkistalouden vaikutuspiirissä ja toisaalta niiltä saatetaan esimerkiksi yhtiömuotonsa vuoksi vaatia liiketalouteen ja liikekirjanpitoon soveltuvia toiminnallisia ratkaisuja ja mittareita. PK-palveluverkko on organisaatio, joka hyvin kiinteästi kuuluu julkistalouden vaikutuspiiriin, mutta jonka toimintaa sen johto haluaa arvioida myös liiketaloudellisin perustein. Vaatimuksen toiminnan seurannan ja raportoinnin kehittämiseksi ja tehostamiseksi asettavat myös julkiset rahoittajat. PK-palveluverkolle on asetet-

tu tavoitteeksi kehittää toimintaa niin, että organisaatio kykenisi myöhemmin rahoittamaan toimintansa pelkällä tulorahoituksella ilman erillistä julkista rahoitusta.

Koska PK-palveluverkko myöhemmin joutunee järjestämään toimintansa ja taloutensa pelkän tulorahoituksen pohjalle, on luonnollista kehittää nykyiset toimintamallit liiketaloustieteen pohjalta vastaamaan yksityisen sektorin ja liiketalouden vaatimuksia. PK-palveluverkon raportoinnin tarve sijoittuu sisäisen eli johdon laskentatoimen puolelle ja tarkennettuna vielä

- ohjauksen tunnuslukujen
- tulostittareiden ja
- suorituksen mittauksen alueelle.²

PK-palveluverkossa tiedon hyväksikäyttäjät ovat PKT-säätiössä toimiva operatiivinen johto sekä ministeriöitä ja opetushallintoa edustavat PK-palveluverkon kehitystyön rahoittajat.

1.2 Tutkimuksen kohde

Tutkimuksen kohteena on ammattikorkeakoulu- ja oppilaitosympäristössä toimivien yritysten ja teknologiapalveluosastojen muodostama yhteenliittymä, PK-palveluverkko. PK-palveluverkko on mm. Opetusministeriön (OPM), Opetushallituksen (OPH) sekä Kauppa- ja teollisuusministeriön (KTM) rahoittama ja Pienen ja keskisuuren teollisuuden edistämissäätiön (PKT-säätiö) koordinoima hanke oppilaitosympäristössä tapahtuvan yrityspalvelutoiminnan edistämiseksi.

Jatkossa em. organisaatioista tullaan käyttämään virallisia nimityksiä ja lyhenteitä eli PK-palveluverkko, PKT-säätiö, OPM, OPH ja KTM.

PK-palveluverkko syntyi osana OPH:n, KTM:n sekä OPM:n käynnistämää Uusteollistamisohjelmaa ja koulutus-kehittämishanketta (UTOK) vuosina 1994-1996, joka korosti pienen ja keskisuuren teollisuuden merkitystä teollisuustuotantomme ja vientimme kasvatta-

¹ Uusi-Rauva, 1994, 3-4

² Uusi-Rauva, 1994, 3

jana ja koulutusta yhtenä hyvinvoinnin tekijänä ja kehityksen varmistajana. UTOK-hankkeen osaohjelmat olivat

1. Laatu & rahoitus
2. PK - palveluverkko (alussa Teknologiapalveluverkko)
3. Kansainvälistyminen
4. Opetuksen vuorovaikutus ja avoimuus

PK -palveluverkko rakennettiin vuosina 1994-1996 paikallisten, alueensa elinkeinoelämää lähellä olevien teknillisten, kaupallisten ja käsi- ja taideteollisten oppilaitosten ympärille. Tavoitteena oli muodostaa pk-yrityksiä palveleva verkko, jonka palvelut kattavat perinteisen oppilaitoksen omaan osaamiseen liittyvän osaamisen lisäksi verkon muiden oppilaitosten osaamisresurssit.

Päävastuu verkon rakentamisesta annettiin PKT-säätiön tehtäväksi. Projektissa rakennetun verkon päätavoitteeksi asetettiin pk-yritysten kilpailukyvyn parantaminen soveltamalla entistä tehokkaammin oppilaitoksiin kasvanutta osaamispotentialia ja teknologiaa yrityksissä. Valtakunnallisen verkottumisen kautta pyrittiin luomaan edellytyksiä verkkoon kuuluvien oppilaitosten yritys- ja teknologiapalvelun volyymin ja uskottavuuden kehittymiselle.

Muutamissa vanhan opetusrakenteen mukaisissa ns. keski- tai opistoasteen oppilaitoksissa on harjoitettu yrityksille ja muille oppilaitoksen ulkopuolisille tahoille suunnattua maksullista palvelutoimintaa eri puolilla Suomea jo vuosia. Tämä ei kuitenkaan ole ollut yleistä, yritys- ja teknologiapalvelutoimintaa harjoittaneet ovat olleet lähinnä poikkeustapauksia. Suurelle yleisölle ja monille yrittäjille varsin tuntemattomien palvelujen tarjoajia ovat olleet lähinnä teknilliset oppilaitokset teknologiapalvelun muodossa. Kauppaoppilaitokset, käsi- ja taideteolliset ym. eri alojen oppilaitokset ovat yrityspalvelutoimintansa osalta pääsääntöisesti vielä alkutekijöissään.

Syitä oppilaitosympäristössä tapahtuvan yrityspalvelutoiminnan sekä teknologiapalvelutoiminnan edistämiseen ja kehittämiseen on useita. Ammattikorkeakouluille tiivis ja aktiivinen kanssakäyminen sekä vuorovaikutus elinkeinoelämän kanssa on yksi tärkeimpiä tarkasteltavia asioita ammattikorkeakoulujen vakinaistamisprojekteissa. Opetuksen ja opetus-

henkilökunnan pysyminen kehityksessä ajantasalla ja opetuksen kyky vastata elinkeino- ja työelämän odotuksiin vaatii oppilaitokselta aktiivista vuorovaikutusta ympäröiviin yrityksiin ja muihin sidosryhmiin.

Opiskelijoiden työllistymiseen vaikuttaa oleellisesti opetuksen tason lisäksi opiskelijoiden mahdollisuus jo opiskeluaikana luoda suhteita yrityksiin ja potentiaalsiin työnantajiin esimerkiksi erilaisten kehitysprojektien puitteissa. Kokemusten mukaan myös työnantajat pitävät mahdollisuutta projektien yhteydessä kartoittaa mahdollisten uusien työntekijöiden kykyjä erinomaisena rekrytointitapana. Kehitysprojektit ja (ainakin osittain) opiskelijoiden toimesta tapahtuva työ ei velvoita yritystä mihinkään projektin päättymisen jälkeen. Kuitenkin mahdollisuus tutustua ihmisiin ja arviointi heidän kyvyistään pärjätä yrityksen palveluksessa paranee huomattavasti aktiivisen yhteistyön ja yritysten kehittämisprojektien kautta.

Suomalaisissa oppilaitoksissa oleva laitekanta (työkalut, tietokoneet, ohjelmistot ym.) sekä opetushenkilökunnan ammattitaitona ilmenevät osaamisresurssit ovat merkittävät, kansantaloudellisesti jopa huomattavan isot. Opetusta varten hankittu moderni laitekanta on usein turhan kevyesti kuormitettu. Ylimääräistä kapasiteettia on hyvin varaa myydä yrityspalvelun muodossa tehtäviin kehitysprojekteihin.

Kaiken yrityspalvelutoiminnan tulisi olla myös niin laadukasta ja houkuttelevaa, että siitä myös voidaan laskuttaa. Laskutuksen myötä oppilaitos saa ulkopuolista tulorahoitusta, mikä oppilaitosten ilmeisesti jatkossakin supistuvan julkisen rahoitusosuuden myötä on jokaiselle oppilaitokselle houkuttelevaa.

Uudelle rakenteilla olevalle ammattikorkeakoulujärjestelmälle on yhdeksi oleellisimmaksi tavoitteeksi asetettu kiinteät, aktiiviset ja molempiin suuntiin vuorovaikutteiset suhteet elinkeino- ja työelämään. Varsin merkittävän osan oppilaitoksen työelämäsuhteista muodostaa oppilaitoksen harjoittama (maksullinen) yrityspalvelutoiminta. Ammattikorkeakouluille tullaan entistä voimakkaammin opetus- ja muiden viranomaisten taholta säilyttämään myös soveltavan tutkimuksen tehtävä. Tämä on varsin perusteltua tiedekorkeakoulujen painopisteen ollessa perustutkimuksen ja huippututkimuksen puolella.

Tekniikan Tohtori Keijo Nivala pitää luonnollisena ja itsestäänselvänä oppilaitoksissa ja ammattikorkeakouluissa tehtävän yrityspalvelutyön kehittymistä ja laajentumista.

Lähinnä teknilliset oppilaitokset tiedekorkeakoulujen ohella ovat harjoittaneet sellaista yritys yhteistyötä, joka tähtää yritysten kehittämiseen ja uusiin innovaatioihin. On kuitenkin syytä korostaa, että pkt-yritysten innovaatiotoiminnassa on sijaa ja tarvetta eri tyyppisten oppilaitosten palveluille. Erityisesti on syytä painottaa perustamis- ja kehittämistyön alla olevien ammattikorkeakoulujen asemaa. Ammattikorkeakoulujen lisäksi pkt-yrityksiä ammatillisesti lähellä olevia oppilaitoksia ovat teknillisten oppilaitosten ohella kauppaoppilaitokset, käsi- ja taideteolliset oppilaitokset, aikuiskoulutuskeskukset sekä ammattioppilaitokset. Osa näistä oppilaitoksista kuuluu luonnollisesti ammattikorkeakoulujärjestelmän piiriin.³

1.3 Aikaisemmat tutkimukset aiheesta

Suoritusten mittauksesta on tehty lukuisia eri tasoisia tutkimuksia ja kirjoitettu huomattava määrä erilaisia julkaisuja ja kirjoja. Suorituksen mittaamisen laajat yhtymäkohdat markkinointiin, erilaisiin laatujärjestelmiin, henkilöstöpolitiikkaan ja muihin liiketoiminnan kannalta oleellisiin alueisiin laskentatoimen ja kirjanpidon rinnalla luonnollisesti kasvattaa tutkijoiden ja käytännön toimijoiden kiinnostusta aiheeseen ja laajentaa kirjallisen pohja- ja taustamateriaalin tarjontaa.

Suomalaisittain tunnetuimpia asiantuntijoita ja tutkijoita liiketoimintayksikköjen suorituksen mittauksessa ovat ehkä Erkki Uusi-Rauva sekä Hans Andersin, jotka myös ovat julkaisseet kirjoja ja kirjoituksia aiheesta ja joiden julkaisuja on käytetty tämän tutkimuksen lähde teoksina.

HKKK:n Juhani Vaivion tutkimukset⁴ ei-numeraalisen raportoinnin käytöstä perinteisen numeraalisen johdon laskentatoimen ja raportoinnin rinnalla tukevat myös tämän tutkimuksen tarvetta keskittyä tilinpäätös- ja muun laskentatoimen tiedon ohella myös kvalitatiivisiin mittareihin ja ei-numeraaliseen toiminnan raportointiin.

³ Nivala, 1995, 30

⁴ kts. Vaivio 1992, 1994 ja 1995

Robert Kaplanin ja David Nortonin *The Balanced Scorecard* kuvaa myös hyvin tämän tutkimuksen tarvetta. PK-palveluverkon toiminnan johtamiseen, ohjaamiseen ja kehittämiseen tarvitaan välineitä. Kaplan ja Norton kuvaavat teoksessaan tapaa johtaa organisaation strategiat ja visiot toiminnaksi ja seurata onnistumista tässä kehityksessä.⁵ Samasta asiasta kysymys on PK-palveluverkolla eli strategioiden ja tavoitteiden toteutumisesta maantieteellisesti laajalla alueella ja itsenäisesti toimivissa palveluyksiköissä.

Maria Holmlundin tutkimus *A theoretical framework of perceived quality*⁶ on tuonut tälle tutkimukselle myös uusia näkökulmia ja tausta-aineistoa. Holmlundin tutkimuksessa laajennetaan perinteistä laatuajattelua liikesuhteen laadun puolelle. PK-palveluverkon ja sen yksiköiden toimintaa kehitettäessä ihmis-, yritys- ja liikesuhteen laatuksityksen huomioiminen on erityisen tärkeää. Myöhemmin tutkimuksessa käsiteltävät maksullisen palvelutoiminnan ongelmat oppilaitoksissa kuuluvat PK-palveluverkon johdon erityisiin huolen aiheisiin ja ovat siten yksiköiden toiminnan seurannassa ja raportoinnissa tärkeässä roolissa. Samaten ongelmana on havaittu oppilaitosten tarjoamien yrityspalvelujen huono tunnettavuus elinkeinoelämän puolella. Molempien ongelmien ratkaisemisessa liike- ja asiakassuhteen laadun korostaminen on avainasemassa.⁷

Tutkimuksen tavoitteena oleva kehitettävä mittaus- ja raportointijärjestelmä ei tule nojautumaan yksittäisiin teorioihin tai yksittäisiin aikaisempiin tutkimuksiin. Kehitettävän järjestelmän ominaispiirteet muokataan PK-palveluverkon toiminnan luonteen ja kehitysvaiheen vaatimalla tavalla. Aikaisemmat tutkimukset aiheesta sekä muu lähdemateriaali tukevat PK-palveluverkon johdon asettamaa tavoitetta päästä seuraamaan palveluyksiköiden toimintaa ja kehitystä mahdollisimman kattavalla ja kuvaavalla tavalla. Oikean kuvan saamiseksi PK-palveluverkon toiminnasta palveluyksiköiden suoritusmittareita tarkastellaan perinteisiä rahamääräisiä mittareita laajemmin ottaen erityisesti huomioon myös kvalitatiivinen toiminnan ja talouden seuranta.

Kvalitatiivisten ja ei-rahamääräisten mittareiden avulla saadaan PK-palveluverkon johdolle tietoa, mm. asiakastyytyvyydestä, organisaation sisäisestä kehittymisestä ja innovatiivi-

⁵ Kaplan & Norton, 1996, 10-12

⁶ Holmlund, 1996

⁷ Holmlund, 1996, 90-94

suudesta sekä sisäisestä kehitystyöstä. Tämä taas on kaikki tietoa, joka vaikuttaa vastaisuuden taloudelliseen tulokseen.⁸

1.4 Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimuksen tavoitteena on kehittää PK-palveluverkolle sen oppilaitosyksiköiden talouden ja toiminnan mittaus- ja raportointijärjestelmä.

Kehitettävän järjestelmän on tuotettava PK-palveluverkon johdolle ja rahoittajille tietoa yksiköiden toiminnasta. PK-palveluverkon johtoa ja rahoittajia kiinnostaa tieto yksiköiden taloudellisesta sekä toiminnallisesta kehitymisestä. Toiminnallisen kehittymisen kulmakiviä ovat yritys- ja teknologiapalveluprojekteihin osallistuvan oppilaitoksen henkilökunnan ja opiskelijoiden määrä, yritys- ja teknologiapalvelutoiminnan sisäisen toimintailmapiirin kehittyminen oppilaitoksessa sekä yritysasiakkaiden lukumäärä ja tyytyväisyys palveluun ja yhteistöhön. Taloudellisen kehittymisen seurannassa oleellista on volyyymien (lähinnä liikevaihdon) tasainen kasvu ja toiminnan kehittyminen liiketaloudellisesti kannattavaan suuntaan.

Mittareiden pitäisi siis kuvata tasapainoisesti yrityksen (PK-palveluverkon tapauksessa organisaation) kilpailuasemaan ja menestymiseen vaikuttavia tekijöitä sekä tuotettava tietoa yksikön kustannustehokkuudesta, toiminnan laadusta ja toimituskyvystä.⁹

Järjestelmän on myös oltava mahdollinen ylläpitää ja toteuttaa PK-palveluverkon yksiköiden varsinaisen kirjanpidon rinnalla ja mittausjärjestelmän tulisi mahdollisuuksien mukaan kyetä käyttämään hyväksi varsinaisesta kirjanpidosta ja muusta rutiininomaisesta raportoinnista ja dokumentoinnista saatavia tietoja.

Tutkimuksen tavoitteena ei ole kehittää aukotonta ja ehdotonta, kaikki tieteelliset kriteerit täyttävää seuranta- ja raportointimallia. PK-palveluverkon yksiköiden itsenäisyys ja koko verkon toimintaperiaate huomioonottaen tämä ei olisi mahdollista. Tarkoituksena on kehittää apuväline verkon johdolle verkon kehittämiseen ja ohjenuora avuksi verkon yksiköille niiden kehittäessä omaa toimintaansa. Oleellista on, että kehitettävä toimintamalli

⁸ Vaivio, 1995, 13

kykenee mukautumaan hyvin monisäikeiseen ja jatkuvasti muuttuvaan uuteen toimintaympäristöön sekä huomioimaan PK-palveluverkon kehitystyössä oleelliset taustatekijät ja niiden luonteen.

PK-palveluverkon yksiköille on jaettu vuosittain PKT-säätiön kautta ja koordinoimana taloudellista avustusta. Avustuksia jaetaan uusille yksiköille ns. käynnistämisrahan nimikkeellä ja jo toiminnassa mukana oleville yksiköille vuosittain ns. toimintarahana. Vuosittainen avustussumma määräytyy pääsääntöisesti toiminnan laajuuden ja menestymisen mukaan tarkoituksena kannustaa yksiköitä kehittämään toimintaansa. Avustusten jakaminen tulee jatkossakin säilymään palveluyksiköiden kiinnekohtana raportointiaessa toiminnasta ja taloudesta.

Tähän asti pääasiallisena palvelutoiminnan kehitystä kuvaavana mittarina on käytetty lähinnä palveluyksikön vuotuista liikevaihtoa. Liikevaihto on kuitenkin PK-palveluverkon yksiköiden tyyppisissä perusteiltaan julkisissa organisaatioissa varsin epämääräinen käsite. Paljon keskustelua herättää mm. kysymykset siitä, mitä kaikkea tällaisen yksikön liikevaihtona ilmoitettavaan lukuun tulisi sisällyttää. Kehitettävän entistä laajemman raportointi- ja seurantamallin yhteydessä tullaan PK-palveluverkon yksiköille myös määrittelemään selkeästi palveluyksikön raportoitavaan liikevaihtoon sisällytettävät erät.

Verkon jäsenyyden ja myönnettävien toiminta-avustusten vuoksi yksiköiltä voidaan edellyttää PK-palveluverkon toiminnalle asetettujen yleisten ohjeiden ja suositusten noudattamista. PK-palveluverkon yksiköiden riippuvuussuhde oppilaitoksiinsa ja omistajiinsa sekä yksiköille luvattu autonominen toiminta eivät ainakaan toistaiseksi mahdollista yksiköiden liittämistä esimerkiksi erilliseen yhtenäiseen kirjanpitojärjestelmään. Tähän tuskin myöskään olisi tarvetta. Luotettavilla ja yhtenäisillä toimintamalleilla raportoinnin tavoitteet kyettäneen saavuttamaan, avustusten oikeudenmukainen jakautuminen varmistamaan ja toimintaa ja kehitystä ohjaamaan haluttuun suuntaan.

⁹ Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 11

1.5 Tutkimusote

Tutkimuksen tutkimusote vastaa Tammisen¹⁰ jaon mukaan lähinnä kehittämistutkimusta. Tammisen mainitsemat kehittämistutkimuksen vaiheet "oppiminen, oivaltaminen, ongelmanratkaisu, teoretisointi ja soveltaminen" kuvastavat hyvin tämän työn vaiheita.

Myös kahden eri todellisuuden, tutkijan ajattelu- ja tutkimistodellisuuden sekä käytännön kokemis- ja toimintatodellisuuden, vuorovaikutus eli ns. todellisuuskuilun¹¹ ylittäminen on tutkimuksen tarkoituksena. PK-palveluverkon johdolle ja tämän tutkimuksen tekijälle on yksi haastavimpia asioita ollut palveluyksiköiden toimintaympäristön ymmärtäminen ja sen vaikutusten huomioiminen päätöksenteossa samaten kuin tämän tutkimuksen päätelmissä.

1.6 Tutkimuksen rajaukset ja yleisimpien termien määrittely

Tutkimuksen rajaus

Tutkimuksen teoriaosa rajataan julkistalouden ja liiketalouden toimintaympäristön, taloudenhoidon ja suoritusmittauksen eroavaisuuksien selvittämiseen. Tämän rajauksen tarkoituksena on myöhemmin empiirisessä osassa kyetä ymmärtämään PK-palveluverkon yksiköiden toimintaympäristöä ja mahdollisuuksia soveltaa erilaisia käytäntöjä sekä johtaa valitsevista käytännöistä malli yhtenäiselle tulospöytäselitykselle ja suoritusten mittaukselle.

Tutkimus ei syvenny julkistalouden eikä liiketalouden pieniin yksityiskohtiin tai suppeisiin aihekokonaisuuksiin. Tutkimus rajataan ratkaisemaan annettu tehtävä PK-palveluverkon yksiköiden erilaiset käytännöt ja toimintatavat mahdollisimman hyvin huomioon ottavalla tavalla.

Tärkeimpien termien määrittely

Palveluyksikkö

Tässä tutkimuksessa palveluyksiköllä tarkoitetaan sellaista jonkin organisaation osaa, joka on riittävän erillään muusta organisaatiosta mahdollistaen vain tätä yksikköä koskevan ra-

¹⁰ Tamminen, 1993, 155

¹¹ Tamminen, 1993, 152

portoinnin ja seurannan. Kun oppilaitosten yhteydessä puhutaan yritys- ja teknologiapalveluyksiköstä tarkoitetaan sellaista palveluyksikköä, jonka toiminta on oppilaitoksen muusta toiminnasta, esimerkiksi opetustyöstä, riittävän erillään ja siten toiminnan seuranta mahdollista.

Mittaaminen

Toinen tässä tutkimuksessa usein toistuva termi on mittaaminen. Tutkimuksen teoriaosassa mittaaminen jaetaan kvalitatiiviseen ja kvantitatiiviseen mittaamiseen. Mittaamisella tarkoitetaan sellaisen tiedon hankintaa, joka palvelisi eri PK-palveluverkon yksiköiden vertailua keskenään sekä yksiköiden toiminnan kehittymisen seuraamista eri aikaväleillä. Tämä tieto voi yhtä hyvin olla numeraalista ja tarkoin strukturoitua kuin myös vapaammin muotoiltua ja verbaalista.

Julkistalous, liiketalous

Kolmas yleisesti käytetty termipari on julkistalous ja liiketalous. Julkistaloudellisella toiminnalla tai julkistaloudellisilla palveluyksiköillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa sellaista toimintaa, joka on joko suoraan tai epäsuorasti kuntien, kaupunkien tai valtion hoidossa. Liiketaloudella tarkoitetaan toimintaa, jonka toiminnasta päättävät yksityiset ihmiset eli yhtiöiden, yritysten ja organisaatioiden yksityiset omistajat. Myöhemmin mainittavat uudet ammattikorkeakoulut ovat usein kaupunkien ja kuntien omistamien osakeyhtiöiden omistuksessa. Tällainen nykyisin hyvin yleinen raja- ja ristiriitatapaus luokitellaan yhtiömuodosta huolimatta tässä tutkimuksessa toiminnallisesti julkistalouden puolelle. Opetustoiminta on uusista hallintomalleista huolimatta kuitenkin yhteiskunnan eli julkistalouden valvonnassa ja hoidossa.

1.7 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus on sisällysluettelon mukaisesti jaettu seitsemään kappaleeseen sekä liitteet ja lähdemateriaalin esitteleviin kappaleisiin. Johdanto-osassa käydään läpi tutkimuksen perusteita ja motiiveja. Tässä osassa myös selvitetään tutkimuksen tieteellisiä rajauksia.

Toisessa kappaleessa on tarkoitus tarjota lukijalle perustietoa julkistaloudelliselle toiminnalle ja kolmannessa kappaleessa liiketaloudelliselle toiminnalle tyypillisiä ominaisuuksia mi-

tattaessa toiminnan onnistumista. Neljännessä kappaleessa tarkastellaan palveluyksiköiden suoritusmittausta ja siihen liittyviä eri vaihtoehtoja. Toisen, kolmannen ja neljännen kappaleen on tarkoitus antaa teoreettista taustatietoa PK-palveluverkon toiminnan ja talouden raportointi- ja seuranta järjestelmän kehittämiseen.

Viides kappale tarkastelee PK-palveluverkon toimintaympäristöä, johdon asettamia päämääriä ja vallitsevia käytäntöjä toiminnan ohauksessa. Tarkoituksena on analysoida toimintaa ja tarpeita, jotta teoretieto osataan yhdistää oikein empiriaan ja jotta saadaan taustatietoa kuudennessa kappaleessa annettavien toimenpide-ehdotuksien varten.

Seitsemäs kappale kerää tutkimuksen johtopäätökset yhteenvedoksi.

2. Julkistaloudellisen palveluyksikön laskenta ja raportointi

Tässä luvussa analysoidaan julkistaloudellisia palveluyksiköitä, niihin liittyviä erityispiirteitä sekä ongelmia lähinnä laskentatoimen ja talouden sekä toiminnan mittaamisen näkökulmasta.

Tarkoitus on myös etsiä taustatekijöitä ja syitä helpottamaan julkistataloudellisten toimintayksiköiden toimintamallien ymmärtämistä, nykyisiin malleihin johtaneita vaiheita sekä yleensä päätöksentekoon ja hallintoon liittyviä erityispiirteitä. Oppilaitosten toiminta kuuluu julkistalouden puolelle johtuen toiminnan pääasiallisesta julkisesta rahoituksesta sekä toiminnan seurannan ja johtamisen yhteiskunnallisesta luonteesta. Yritys- ja teknologiapalvelutoiminta on oppilaitoksissa usein kuitenkin jo rajatapaus julkis- ja liiketaloudellisen toiminnan välillä. Vaikka se pääsääntöisesti katsotaan osaksi oppilaitoksen yleistä toimintaa ja siten kuuluvaksi julkistalouden puolelle, sitä halutaan arvioida myös liiketaloudellisin perustein. PK-palveluverkon toimintaympäristön ja johtamismenetelmien ymmärtäminen vaatii ehdottomasti myös julkistaloudellisen toiminnan ymmärtämistä.

PK-palveluverkon yksiköiden toiminta ja yritys- ja teknologiapalvelutoiminta yleensä oppilaitoksissa on sidottu oppilaitosten omaan sisäiseen työnjakoon ja budjetointiin. Yleensä tälle toiminnalle on asetettu jokin tulostavoite. Lähtökohtaisesti toiminta ei saa aiheuttaa kustannuksia oppilaitokselle. Joissakin oppilaitoksissa yritys- ja teknologiapalvelutoiminnan tulee kyetä tulouttamaan taloudellista ylijäämäänsä oppilaitokselle. Tällaisissa tapauksissa oppilaitoksen johto katsoo yritys- ja teknologiapalvelutoiminnan yhdeksi oppilaitoksen toiminnan rahoituslähteeksi julkisen rahoituksen rinnalla. Monissa korkeakouluissa ja nykyisin myös ammattikorkeakouluissa tätä tulorahoituksen osuutta nimitetään aktiivirahaksi.

Tulosohjaus ja tulosjohtaminen sekä organisaatioiden eri yksiköiden autonomisuus julkishallinnossa lisää omalta osaltaan myös painetta entistä tehokkaampaan ja objektiivisempaan talouden ja toiminnan seurantaan. Johdon tukena ja yksiköiden toimintaa ohjaamassa eivät yksinään riitä perinteiset kvantitatiiviset mittarit budjetin ja toteutuneiden lukujen

pohjalta. Julkishallinnon toimintaperiaatteiden ymmärtäminen on oleellista kehitettäessä sen toimintaa ja taloutta seuraavia mittareita ja järjestelmiä.

2.1 Julkisen sektorin laskentaan vaikuttavia tekijöitä ja julkishallinnon päätökset

Valtiovarainministeriö käynnisti vuonna 1989 Suomessa laajan uudistustyön, jonka tavoitteena on luoda koko julkiselle sektorille entistä paremmat edellytykset parantaa palvelujaan ja toimintansa tuottavuutta. Siihen liittyen asetettiin virastojen ja laitosten tulosoikeushajauttamishanke. Toimenpiteet hallinnon uudistamiseksi perustuivat valtioneuvoston päätökseen. Myöhemmin tehtiin valtioneuvostotasolla edelleen ohjelmapäätös julkisen sektorin uudistamiseksi (VM, 1992) sekä periaatepäätös toimenpiteistä keskushallinnon ja aluehallinnon uudistamiseksi (VM 1993b).¹²

Tulosjohtamisen käyttöönottoa on tuettu uudistamalla budjetointia. Tulosbudjetoinnin eräänä tavoitteena on tulosityksiköiden toimintavapauden lisääminen muun muassa talousarvion momenttisisidonnaisuutta vähentämällä. Yksiköiden tulosbudjeteissa määritetään yksiköille mahdollisimman selkeitä ja yksinkertaisesti mitattavissa olevia tulostavoitteita. Lisäksi tulosbudjetointiin liittyen on pyritty keskipitkän tähtäyksen suunnittelun kehittämiseen. Budjetointiuudistus aloitettiin vuoden 1990 tulo- ja menoarvion valmistelun yhteydessä patentti- ja rekisterihallituksessa, tielaitoksessa ja tullilaitoksessa. Järjestelmän käyttöönottoa on lisätty asteittain. Ylimmän johdon tuen sekä johtamis- ja hallintokulttuurin uudistamisen myötä hanke on edennyt siten, että järjestelmä on vuoden 1995 alusta alkaen käytössä koko valtionhallinnossa.

Valtioneuvoston päätöksissä on huomioitu laajasti tulosjohtamisen periaatteet. Niistä ilmenee pyrkimys tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden parantamiseen. Viimeksi mainitun kohdalla huomioidaan myös laatuksymykset ja palvelukyky. Toiseksi päätöksissä korostetaan virastojen ja laitosten vastuuta tuloksistaan sekä niiden itsenäisyyttä päättää taloudenhoidostaan ja toimintansa järjestämisestä. Kolmantena tulee esiin henkilöstön huomioiminen. Näiden kaikkien kohdalla on esitetty sekä selkeitä tavoitteita että konkreettisia toimia näiden saavuttamiseksi. (VM, 1992) Keskus- ja aluehallinnossa on perusperi-

¹² Rahko, 1994, 78-79

aatteena pyrkimys toiminnan joustavuuteen ja resurssien tehokkaaseen käyttöön (VM, 1993b).¹³

Ammattikorkeakouluissa ja muissa oppilaitoksissa suunta on ollut sama. Valtio on luopunut monista aikaisemmin omistamistaan oppilaitoksista ja niiden omistus on siirtynyt kunnille ja kaupungeille. OPM jakaa ammattikorkeakouluille vuotuiset toimintavarat ns. tulosneuvottelujen yhteydessä, joissa määrätään ammattikorkeakoululle tavoitteet ja niiden saavuttamiseen taloudelliset resurssit. OPM ei ole halukas puuttumaan oppilaitoksen toimintaan ja tapoihin saavuttaa asetetut tavoitteet.

Oppilaitostasolla tämä tarkoittaa sitä, että oppilaitoksen johto jakaa tavoitteet edelleen omille osastoilleen ja laitoksilleen ja jakaa taloudelliset resurssit vastaavasti eteenpäin. Yritys- ja teknologiapalvelutoiminta on niin uutta suomalaisessa ammatillisessa koulutusjärjestelmässä ja uudessa ammattikorkeakoulujärjestelmässä, että se ei kuulu OPM virallisiin tulosneuvotteluihin. Tämä siirtää vastuun toiminnan ylläpitämisestä ja kehittämisestä paikallisesti oppilaitostasolle ja valtakunnallisesti PK-palveluverkolle. Näin myös PK-palveluverkon johdon tarve seurata yritys- ja teknologiapalvelutoiminnan kehittymistä oppilaitosyksiköissä ja niiden toimintaympäristössä on suuri.

Formaali rationaalisuus - tässä tapauksessa julkista sektoria ja sen toimintayksiköitä koskevan julkisjohtamisen, ”public managementin” talous - on aina alisteista ainakin jollekin substanttiiviselle rationaalisuudelle, siis aina joillekin sisällöllisille arvoille. Ei pelkkä tehokkuus eikä pelkkä sen suuntainen laskelmien laadinta voi koskaan itse sellaisenaan riittää sisällölliseksi arvoksi, jonka merkeissä niitä ajettaisiin tai toteutettaisiin.¹⁴

Finanss hallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen suhde muistuttaa - omissa rajoissaan - niitä suhteita, joita vallitsee yhtäältä perinteisen julkishallinto -tiedonalan ja toisaalta yhteiskuntatieteellisemmin suuntautuneen osan julkisoikeus -tiedonalasta välillä. Myös julkishallinto on edustanut substanssia julkisoikeuteen nähden. Julkisoikeus on puolestaan painunut moniin niistä tärkeistä muodollisista kysymyksistä, joita hallinnon ja politiikan normiperusteinen toteuttaminen on edellyttänyt. Taloustieteiden piirissä puolestaan yhtäältä kansantaloustieteen institutionaalisimpien osien ja toisaalta yrityksen laskentatoimen vä-

¹³ Rahko, 1994, 79

¹⁴ Ahonen & Meklin, 1994, 3-4

lillä vallitsee analoginen suhde kuin yhtäältä finanssivaltion ja toisaalta julkisyhteisöjen laskentatoimen kesken.¹⁵

2.2 Julkisen sektorin tuottaman hyödykkeen ero yrityksen tuottamiin hyödykkeisiin

Julkinen hyödyke eroaa liiketaloudellisesti toimivan yrityksen hyödykkeistä monella tavalla. Julkisen hyödykkeen yhtenä ominaisuutena on se, että ketään yhteiskunnan jäsentä ei voida estää käyttämästä tuotettua palvelua (esim. majakka, armeija). Syynä tähän on se, että käyttämisen estäminen on teknisesti mahdotonta tai hyvin kallista.¹⁶

Julkinen tuotteen ominaispiirteisiin kuuluu myös se, että lisättäessä tuotetun hyödykkeen käyttöä se ei estä muiden käyttäjien saman hyödykkeen käyttöä. Tätä kutsutaan jaottomuudeksi. Toisin sanoen lisäkäytön aiheuttama rajakustannus on nolla. Tämä pätee kuitenkin vain siihen asti, kun kapasiteettia on käyttämättä. Esimerkki tällaisesta hyödykkeestä on lähes tyhjä silta. Sillan lisäkäyttäjä ei mitenkään estä muita käyttäjiä nauttimasta sillan hyödystä.¹⁷

Julkinen hyödykkeen ominaispiirteet aiheuttavat sen, että ne on tuotettava julkisin varoin. Tämä erottaa sen myös yrityksen tuottamista hyödykkeistä. Ne tuotetaan saatavilla myyntituloilla. Se, että hyödykettä ei voida jakaa ja sitä voidaan käyttää ilmaiseksi, tekee siitä liiketaloudellisesti toimivan yrityksen mielestä kannattamattoman.¹⁸

Tuotetta ei voida myydä, koska sen käyttöä ei voida kontrolloida siten, että ainoastaan siitä maksava saa hyödyn itselleen. Tästä syystä tällaisten hyödykkeiden tuottamisesta vastaavat julkiset laitokset. PK-palveluverkko on tässä jälleen rajatapaus. Sen tehtävä ei ole yksinomaan tuottaa maksullisilla yrityspalveluilla tuloja oppilaitokselle, vaan sen tehtävänä on samalla kehittää oppilaitoksen valmiuksia tuottaa ajanmukaisia koulutuspalveluja ja tuottaa pätevää henkilöstöä sekä modernia tietoa ja osaamista elinkeinoelämän käyttöön.

Hyöty oppilaitoksen tuottaman yritys- ja teknologiapalvelun käytöstä ei jää yksin palvelusta maksaneelle asiakasyritykselle. Toiminnasta hyötyy siis välillisesti myös julkistaloudellisesti

¹⁵ Ahonen & Meklin, 1994, 4

¹⁶ Brown & Jackson, 1978, 27

¹⁷ Rosen, 1985, 99

sesti rahoitettu oppilaitoksen muu toiminta, henkilökunnan ammattitaito sekä opiskelijoiden työllistyminen.

2.3 Julkistaloudellisten yksiköiden toiminnan arviointiongelmat

Niin operatiivisella kuin johdon laskentatoimellakin on vakiintunut asema ja sisältö erityisesti yrityksissä. Yleinen pyrkimys tehokkuuteen, jota Suomen julkishallinnossa on ryhtynyt tulosjohtamisen myötä kutsumaan toiminnan tuloksellisuudeksi, on aiheuttanut tarvetta operationalisoida yhä uusia asioita toiminnan ja ihmisten johtamisen tueksi. Näin on syntynyt tarve tarkastella perinteisen johdon laskentatoimen sisällön riittävyttä julkishallinnon yksiköiden johtamisen tukemisessa.¹⁹

Johdon laskentatoimella on perinteisesti ollut johtamiseen liittyvää suunnittelua ja valvontaa sekä informointia tukevat roolinsa lähinnä talouteen liittyvissä asioissa. Tulostittauksen avulla pyritään lisäksi saamaan selville tietoja mm. organisaation tehokkuudesta ja suorituskyvystä sekä toiminnan taloudellisuudesta ja vaikutuksista. Myös menestystekijöitä koskevilla analyyseilla saattaa olla merkitystä johtamisen kannalta.²⁰

2.3.1 Suoritteiden mitattavuusongelmat

Kun nyt puhutaan suoritteesta, sillä tarkoitetaan sellaista lopputulosta, jonka julkisen laitoksen palveluyksikkö tuottaa hyödyntämällä ja yhdistelemällä tuotannontekijöitään. Se on palveluiden tuottamisprosessin tulos.

Toiminnan arvioinnin kannalta suoritteen mitattavuusongelma on merkittävä. Suoritteet ovat se, mitä laitos tai virasto tuottaa. Tuotannolla taas toteutetaan tavoitteita. Palvelutoiminta oppilaitoksessa tuottaa palvelusuoritteita mm. erilaisten yrityskehitysprojektien muodossa elinkeinoelämälle. Samalla kun toiminta tuottaa uutta osaamista oppilaitokselle, oppilaitos siirtää tätä osaamista yritykselle (mm. teknologiansiirto). Ilman, että suoritteita määritellään ja että niiden määrää ja laatua mitataan, niille ei voida asettaa tavoitteita. Kus-

¹⁸ Pitkänen, 1969, 55

¹⁹ Rahko, 1994, 108

tannusten laskenta ei myöskään onnistu, jos ei tiedetä mille toiminnoille ja suoritteille kustannukset kohdistetaan.

Mitattavuusongelma perinteisissä julkistaloudellisissa yksiköissä aiheutuu pohjimmiltaan siitä, että suoritteita ei kyetä mittaamaan niiden hintojen kautta rahamuodossa, kuten liiketaloudellisesti toimivissa yrityksissä. Yleensä tämä ongelma johtuu siitä, että kyseisillä suoritteilla tai palveluilla ei ole sellaisia markkinoita, joissa todelliset kysyntää ja tarjontaa vastaavat hinnat määräytyisivät. Yrityksissä erilaiset suoritteet yhteismitallistuvat hinta- ja rahajärjestelmän kautta markkinoilla, jolloin yrityksen rahamääräisten tavoitteiden määrittämisen ja saavuttamisen arviointi on helpompaa. Suoritteiden keskinäinen vertailu vaatii yhteismitallistamista.

Suoritteiden mitattavuuden edellytyksiä ovat mm.²¹

1. Suorite on selkeästi määriteltävissä ja erotettavissa ympäristöstään. Suorite on kyettävä erottamaan ympäristöstään ja siihen vaikuttavat tekijät on kyettävä kuvaamaan.
2. Syntyvien suoritteiden määrä on kyettävä rekisteröimään luotettavasti.
3. Yksilöllisten (uniikkien) suoritteiden sisällyttäminen tuotannon seurantaan vaatii aina yhteismitallistamista.
4. Keskenään vertailtavien suoritelajien yksittäisten suoritteiden on oltava keskenään samanlaisia.
5. Keskenäisten suoritteiden valmiusaste on kyettävä määrittelemään.

PK-palveluverkon yksiköissä ja verkon toiminnassa kokonaisuutena yksi toiminnan kehittämisen painopisteitä on ollut palveluiden tuotteistaminen ja sitä kautta hinnoittelun ja kustannusseurannan (taloudenhoidon) yhteismitallistaminen. Kehitettävän seuranta- ja raportointijärjestelmän onkin tuettava yksiköitä tässä kehittämistyössä ja kannustettava syntyvien ongelmien ratkaisemisessa.

²⁰ Rahko, 1994, 109

²¹ Kyttänen & Näivö, 1991, 31

2.3.2 Tuloksellisuusmittarin puute

Yksiselitteisen toiminnan tuloksellisuutta mittaavan mittarin puuttuminen on etenkin julkishallinnon yksiköiden toimintaa mitattaessa ongelma. Tutkimusten ja mittausten luotettavuus ja validiteetti kyseenalaistuu usein. Usein myös eri julkistaloudellisten yksiköiden, jopa samalla alalla olevien, vertailu keskenään on vaikeaa.

Liiketaloudellisesti toimivien yritysten voiton ja tuloksellisuuden mittaaminen on hyvin olennainen osa toiminnan ohjausta. Ns. voittomittarin tai tuloksellisuusmittarin merkitys liiketaloudellisesti toimivalle yksikölle on suuri sen toiminnan onnistumista arvioitaessa. Yritykselle voiton tavoittelemisen ja tuloksellisuusmittarin (voittomittarin) käyttäminen mahdollistaa toiminnan ja päätöksenteon onnistumisen arvioimisen. Samaten vertaileminen eri yritysten ja yrityksen eri osastojen ja yksiköiden välillä mahdollistuu yhteismitallisuuden ja samojen päämäärien vuoksi.

Yrityksen tavoite on maksimoida tuotettava voitto. Tämä muodostaa yritykselle selkeän kriteerin, johon voi perustaa päätöksentekoa erilaisissa vertailu- ja valintatilanteissa. Ansainta- eli liiketaloudellisesti toimivien yritysten käsitteistössä voitto merkitsee tavoitellun hyödyn tai edun saavuttamista. Toiminnan mittaaminen ja arvioiminen esimerkiksi erilaisissa päätöksentekotilanteissa voidaan voitto- ja tuloksellisuusmittareiden avulla saada kvantitatiiviseen muotoon.²²

Julkistaloudellisten yksiköiden ja organisaatioiden tavoitteiden mittaaminen on huomattavasti vaikeampaa. Niiden tavoitteet ovat usein huomattavan monimuotoisia ja tuloksellisuutta arvioivien kriteerien löytäminen on vaikeaa, koska asetettujen tavoitteiden toteutumista ei aina voida mitata yhteismitallisesti, esimerkiksi rahamääräisesti. Tuloksellisuusmittarin puute aiheuttaa kuitenkin seuraavanlaisia ongelmia ja seurauksia:²³

1. Tavoitteiden monimuotoisuus aiheuttaa sen, että päätöksenteossa ei voida vedota yhteen ainoaan kriteeriin tai tavoitteeseen, kuten voittoon tai kannattavuuteen. Lisäksi on hyvin vaikea arvioida ja osoittaa, kuinka paljon päätös tulisi vaikuttamaan

²² Anthony&Young, 1984, 39

²³ Anthony&Young, 1984, 42-43

julkistaloudellisen yksikön kokonaistulokseen, koska kokonaistuloksen mittaaminen yksiselitteisesti on mahdotonta.

2. Julkistaloudellisessa yksikössä ei tuloksellisuusmittarin puutteen vuoksi kyetä luotettavasti mittaamaan ja vertaamaan päätöksenteosta aiheutuneita kustannuksia ja hyötyjä. Kustannukset voidaan ainakin suuntaa antavalla tarkkuudella määrittää rahamääräisesti, mutta hyötyjen vaikea todennettavuus johtuu hyvin pitkälle julkistaloudellisille yksiköille asetettujen tavoitteiden monimuotoisuudesta.
3. Tarjottavien palvelujen määrän ja laadun mittaaminen ja näiden suhteuttaminen mahdollisesti vielä tyydyttämättömään kysyntään on vaikeaa tuloksellisuusmittareiden puutteen ja tuloksellisuuden käsitteen hämäryyden vuoksi. Näin myös toiminnan vaikuttavuus ja hyöty asiakkaille, mm. (veron-)maksajille on hyvin vaikeaa todeta.
4. Myös toiminnan hajauttaminen vaikeutuu vertailtavuuden ja suoritusmittareiden yhteismitallisuuden vuoksi. Päätösvallan delegoiminen vaatisi ehdottomasti sen, että toiminnan onnistumista kyettäisiin mittaamaan ja seuraamaan luotettavasti ja oikeudenmukaisesti. Tämä puute lisää päätösvallan keskittämistä julkistaloudellisessa toiminnassa.
5. Keskenään samanlaisten julkistaloudellisten yksiköiden työtä voidaan useimmiten mitata ja vertailla lähinnä vain niille käyttöön osoitettujen resurssien (varojen) määrällä ja suhteuttaa tätä määrää esim. asiakaskäynteihin tai asukasmääriin ym. selkeisiin lukuihin. Tällainen vertailu ja alkeellinen suhteuttaminen ei kuitenkaan tuota vertailukelpoista aineistoa toimintojen tehokkuutta ja vaikuttavuutta mitattaessa.

Suuri osa edellä mainituista ongelmista on havaittavissa myös PK-palveluverkon yksiköiden toimintaa mitattaessa ja vertailtaessa. Luotettavan ja yhteismitallisen kvantitatiivisen aineiston puuttuessa arvioija joutuu hyvin pitkälle turvautumaan saamaansa subjektiiviseen käsitykseen toiminnan vaikuttavuudesta, tehokkuudesta ja laadusta. Kunnollisen tuloksellisuusmittarin olemassaolo helpottaisi tulosohjausta, toiminnan suunnittelua ja valvontaa.

Näin olisi varmasti myös suurimmassa osassa muutakin julkistaloudellista toimintaa valtion, kuntien ja kaupunkien virastoissa ja laitoksissa sekä näiden omistamissa yhtiöissä.

2.4 Julkistalouden laskentatoimen tehtävät

Julkista taloutta ei perinteisesti ole pidetty varsinaisena liiketoimintana. Sitä pidetään yleishyödyllisenä ja voittoa tavoittelemattomana toimintana. Julkisella taloudella on myös perinteisesti ollut hyvin pitkälle oma lainsäädäntönsä ja toimintatapansa. Julkisen sektorin taloutta ei myöskään ole verrattu liikelouteen, sen vaatimuksiin ja aikaansaannoksiin.

Nykyisin julkistalous halutaan kuitenkin rinnastaa liikelouteen. Myös julkistaloudella on omat tulolähteensä, joilla sen tulee rahoittaa menonsa. Menojen kasvaessa etsitään lisätuloja ja vastaavasti tulojen pienentyessä edessä on menojen karsiminen. Samalla tavalla yksityisenkin talous joutuu pitämään tulonsa ja menonsa tasapainossa. Käytännössä ja useimmiten suurin ero julkisella ja yksityisellä taloudella on päämäärässä. Liikeloudessa tavoitellaan mahdollisimman suurta tulojen ja menojen positiivista erotusta eli voittoa. Julkiselle taloudelle riittää yleensä tasapaino eli rahan (tulojen) riittävyys menojen kattamiseen.

Ei tarvitse kuin perehtyä kahden keskeisen yleistieteenalan, politiikan tutkimuksen ja kansantaloustieteen, johtaviin kansainvälisiin aikakausjulkaisuihin havaitakseen, että finanssihallinnon kentällä on käynnissä kiivas pyrky ja että kentälle kuuluu merkittävä viipale parhainta tulevaisuutta. Risteävähän tällä kentällä peräti niin keskeiset asiakokonaisuudet kuin valtio, politiikka, talous, markkinat, laskentatoimi, johtaminen ja hallinto.²⁴

Julkisyhteisöjen laskentatoimi merkitsee puolestaan huomion kiinnittämistä samoihin kysymyksiin kuin finanssihallinnossa, mutta siinä käsitellään asioita laskennan näkökulmasta. Laskettavuus ja laskenta, ”kalkylointi”, ei ole vähempää kuin nimenomainen muodollinen ydin niille käytännöille, joita finanssihallinto lähialoineen jäsentää. Vastaavasti finanssihallinto ja sen lähialat muodostavat sisällöllisen perustan, syyn sekä käyttötarkoitusten lähteen erilaisille laskentaa sisältäville toiminnoille ja niiden tuloksille.²⁵

²⁴ Ahonen & Meklin 1994, 3

²⁵ Ahonen & Meklin 1994, 3

2.5 Yritysten tuloslaskelma ja tase julkistaloudellisissa yksiköissä

Julkisyhteisöjen toiminta on tehtävien lisääntymisen myötä laajentunut merkittävästi viime vuosiin saakka. Julkisten menojen liiallisen kasvun ehkäisemiseksi on etsitty erilaisia keinoja. Eräänä tällaisena on tutkittu mahdollisuuksia tehokkuuden, tuottavuuden ja taloudellisuuden parantamiseen.

Yrityksissä on tunnettu samaa huolta tuottavuuden (productivity) ja suorituskyvyn (performance) kasvun hidastumisesta. Julkisyhteisöjen tutkimukseen onkin lisääntyvässä määrin sovellettu yrityksen talouden tutkimusmenetelmiä.²⁶

Valtion laitosten ja organisaatioiden tilinpäätökset eivät ainakaan tätä nykyä ole vertailukelpoisia yrityselämän tilinpäätösten kanssa. Tarvetta näiden sisältöjen yhdistämiseen kuitenkin olisi. Julkistalouden siirtyessä yhä enenevässä määrin tulohajaukseen voidaan jopa edellyttää, että julkisestikin rahoitetut ja ohjatut organisaatiot pystyvät näyttämään sidosryhmilleen toimintansa onnistumisen. Oppilaitoksissa tilanne on mielenkiintoinen. PK-palveluverkon haasteena onkin entistä terävämmän toiminnan ja talouden seurannan ja raportoinnin kautta kehittää luotettavan ja yhteismitallisen raportoinnin kulttuuria. Ottaen huomioon oppilaitosten historia ja julkistalouden voimakas asema ja luonne niiden toiminnassa tehtävä ei ole helppo.

²⁶ Rahko, 1994, 8

3. Liiketaloudellisen palveluyksikön laskenta ja raportointi

Kuten edellisessä kappaleessa kävi ilmi, PK-palveluverkon yksiköiden toiminta julkistaloudellisessa ympäristössä osana oppilaitosten muuta toimintaa vaikeuttaa huomattavasti toiminnan arvioimista liiketaloudellisin kriteerein. Koska liiketaloudellinen ajattelu on laajenemassa niin PK-palveluverkon oppilaitosyksiköissä kuin koko julkishallinnossakin, otetaan tässä kappaleessa huomioon liiketaloudelliset vaatimukset tuloksen ja toiminnan seurannassa ja mahdollisuuksien mukaan sovelletaan niitä kehitettävään seuranta- ja raportointijärjestelmään. Luvussa käsitellään myös liiketaloudellisten ja julkistaloudellisten toiminta- ja talousprosessien eroja sekä tulosityksikköorganisaation tuloksen mittaamista.

3.1 Liiketaloudellisen yksikön toimintaan ja laskentaan vaikuttavia tekijöitä

Laskentatoimi on Suomessa määritelty perinteisesti informaation tuottamisen termein eli sen tarkoituksena on katsottu olevan informaation tuottaminen yrityksen sidosryhmien päätöksentekoa ja tuloksen jakamista varten (Virkkunen 1954, Riistama 1971, Kettunen 1974). Myös ulkomaisessa kirjallisuudessa laskentatoimen osa-alueiden (financial accounting ja management accounting) määrittelyssä tämä informaation tuottamistehtävä korostuu. Tällöin ei välttämättä mainita sidosryhmiä informaation kohteina, vaan pikemminkin informaation käyttöalueet (financial reporting, planning, decision making, control; Estes 1985).²⁷

Organisatoris-sosiaalisesti suuntautunut tutkimus on tuonut laskentatoimeen uusia painoituksia, jotka ovat vaikuttaneet myös informaation problematiikkaan; joskin laskentatoimen perustehtävät ovatkin pysyneet paljolti muuttumattomina. Erään tavan ilmaista joitakin aspekteja näistä muutostendensseistä tarjoaa Lehtovuoren (1972) esittämän kirjanpidon määritelmän liittäminen uusiin yhteyksiin. Hänen mukaansa kirjanpito on yrityksen rahaprosessin kuvausta. Tämän määritelmän riittävyys voidaan asettaa kyseenalaiseksi viittaamalla sosiaaliseen konstruktionismiin (esim. Hines 1988 ja Pihlanto 1988). Näin saadaan erityisesti sosiaalinen ulottuvuus mukaan tarkasteluun: kirjanpito tai laskentatoimi yleensä ei ole

²⁷ Pihlanto, 1995, 63

pelkästään rahaprosessin ja siten todellisuuden kuvausta, vaan sen avulla myös luodaan tätä todellisuutta. Laskentatointa voidaan siis käyttää informaation tuottamistehtävässä monella tilanteesta riippuvalla tavalla, kuten esimerkiksi Hopwoodin kehittänyt laskentatoimen roolimalli havainnollisesti kuvaa (Hopwood 1974). Laskentainformaatiolla voidaan siis pyrkiä mm. vaikuttamaan päätöksiin enemmän tai vähemmän tarkoitushakuisella tavalla. Tällöin laskentatointa saatetaan käyttää vallankäytön välineenä. Tämä näkökulma vie tarkastelun jo suhteellisen kauas laskentatoimen alkuperäisestä neutraalista ja matemaattisen tarkasta informaation tuottamistehtävästä.²⁸

Laskentatoimi ja yrityksen taloushallinto on yksi keskeinen vallanpidon elementti. Laskennan ja erilaisten taloudellisten mittareiden avulla siis johdetaan ja hallitaan.

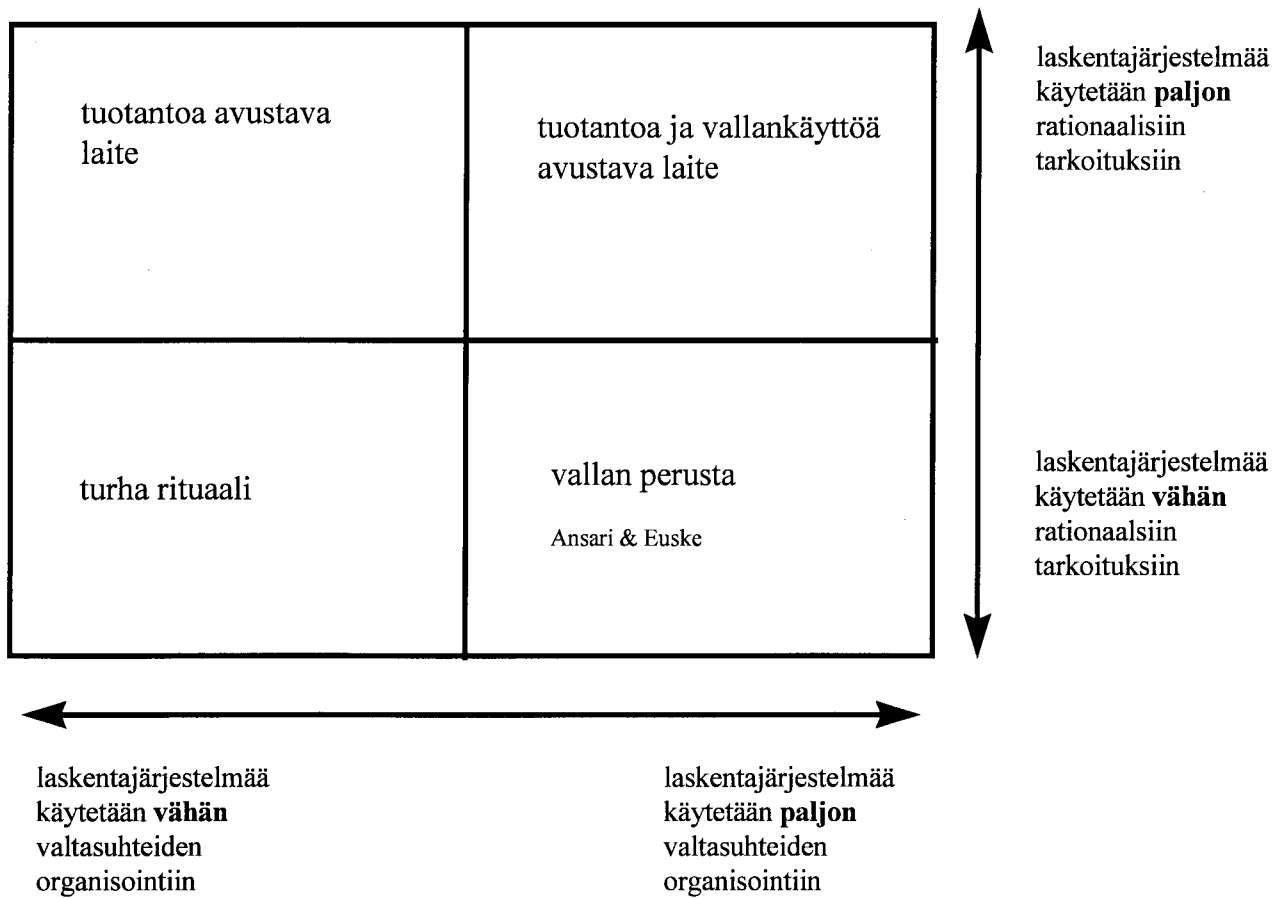
Bacharach ja Lawler (1980, s. 34) ovat määritelleet Etzionin sekä Frenchin ja Ravenin määritelmiin perustuen neljä vallan perustaa (power bases). Niillä tarkoitetaan keinoja, jotka tekevät toisiin osapuoliin vaikuttamisen mahdolliseksi. Vallankäytön keinoja ovat:²⁹

1. Mahdollisuus rangaistusten jakamiseen
2. Mahdollisuus taloudellisten palkkioiden jakamiseen
3. Mahdollisuus toimijoiden kannustamiseen tunnustusten, kiitosten tai muiden symbolisten palkkioiden avulla
4. Mahdollisuus informaation hallintaan

Ansarin ja Eusken (1987) esittämässä laskentatoimen käytön tulkinnassa on eräs merkittävä ero muihin tutkimuksiin verrattuna. Heidän tulkintansa mukaan laskentajärjestelmää ei käytetty ollenkaan tavanomaisiin teknis-rationaalsiin tarkoituksiin, kuten päätöksenteon avustamiseen ja toiminnan tehostamiseen. Tapaus ei liene täysin poikkeuksellinen, vaan voi olla mahdollinen myös muissa organisaatioissa. Koska laskentatointa käytetään teknis-rationaalsiin tarkoituksiin ja luultavasti useimmiten vähemmän myös valtasuhteiden organisointiin kuin Ansarin ja Eusken tutkimassa tapauksessa, on mahdollista luoda uusi laskentatoimen käyttöä kuvaava nelikenttä.

²⁸ Pihlanto, 63-64

²⁹ Pellinen, 1993, 3-4



Kuva 1: Laskentatoimen mahdolliset käyttötarkoitukset - tuotannon avustaminen ja valtasuhteiden organisointi (Pellinen, 1993, 16)

3.2 Yritysten laskentatoimen tehtävät sekä tilinpäätöksen ja raportoinnin vaatimukset ja tavoitteet

Laskentatoimen tehtävät ovat johdettavissa liikkeenjohdon tehtävistä. Nämä ovat suunnittelu-, valvonta- ja informointitehtävä. Perinteisesti laskentatoimessa on käsitelty organisaation rahavirtoihin tai varallisuuteen liittyviä asioita rahaa mittayksikkönä käyttäen. Yleensä jos laskennassa on käytetty ei-rahamääräisiä mittayksiköjä (non-financial measures), on tällöinkin ollut pyrkimyksenä päätyä tarkastelun avulla sanomaan jotakin rahamääräisistä asi-

oista. Julkisen laitoksen sisäisellä laskentatoimella taas on perinteisesti tarkoitettu laajassa merkityksessä yksikön toiminnan ja talouden suunnittelu- ja seurantajärjestelmää.³⁰

Yksi laskentatoimen luokittelun lähtökohta on laskennan tarkoitus. Yksi varhaisimmista on varallisuuden selvittäminen. Sen jälkeen tuli ajankohtaiseksi voitonjako. Nämä molemmat tehtävät hallitsevat edelleen ajattelua. Laskentatoimella on myös muita tehtäviä. Eräs keskeinen on tehokkuuden seuranta. Laskentatoimi voi myös avustaa hinnoittelussa ja antaa tietoa tuotevalintaa varten. Se voi avustaa motivoinnissa sekä huomion suuntaamisessa asioihin, jotka edellyttävät korjaavia toimenpiteitä tai mahdollisuuksien hyväksikäyttöä. Nämä kaikki laskentatoimen tarkoitukset ovat luonteeltaan rationaalisia eli sellaisia, että ne voidaan johtaa taloudellisista tavoitteista. Laskentatoimen avulla voidaan myös yrittää vaikuttaa vallanjakoon ja todellisuuden hahmottamiseen. Tähän päästään sopivalla laskentatoimen sisällön ja käsitteiden valinnalla.³¹

Jokaisen liike- tai ammattitoimintaa harjoittavan täytyy pitää toiminnastaan kirjanpitoa. Osakeyhtiö, osuuskunta, kommandiittiyhtiö, avoin yhtiö, yhdistys, säätiö, asumisoikeusyhdistys sekä muu vastaava yhteisö ovat aina kirjanpitovelvollisia. Laskentatoimen eri osat alueet menevät osittain päällekkäin.³²

Virallinen tilinpäätös on usein ainoa laskelma, josta ulkopuoliset tahot voivat saada tietoa yrityksen toiminnasta. Siitä löytyy informaatiota verottajalle, rahoittajille, toimittajille, kaupparekisteriin, tutkimustarkoituksiin, vakuutusyhtiöille, asiakkaille, työntekijöille sekä muille yrityksen asioista kiinnostuneille tahoille.³³

Virallisen tilinpäätöksen tietojen perusteella ulkopuoliset tahot arvioivat yrityksen menestymistä. Se pitää laatia tiettyjen sääntöjen mukaan, jotka ainakin jossakin määrin poistavat yrityskohtaisia käsittelyeroja.³⁴

Eroja tilinpäätösten tekemisessä ja lakien tulkinnassa kuitenkin on. Tilinpäätöksissä annettavat tiedot eivät näin kuitenkaan ole aina täysin vertailukelpoisia.

³⁰ Rahko, 1994, 26

³¹ Tamminen, 1990, 14-18

³² Roininen, 1997

³³ Roininen, 1997

³⁴ Roininen, 1997

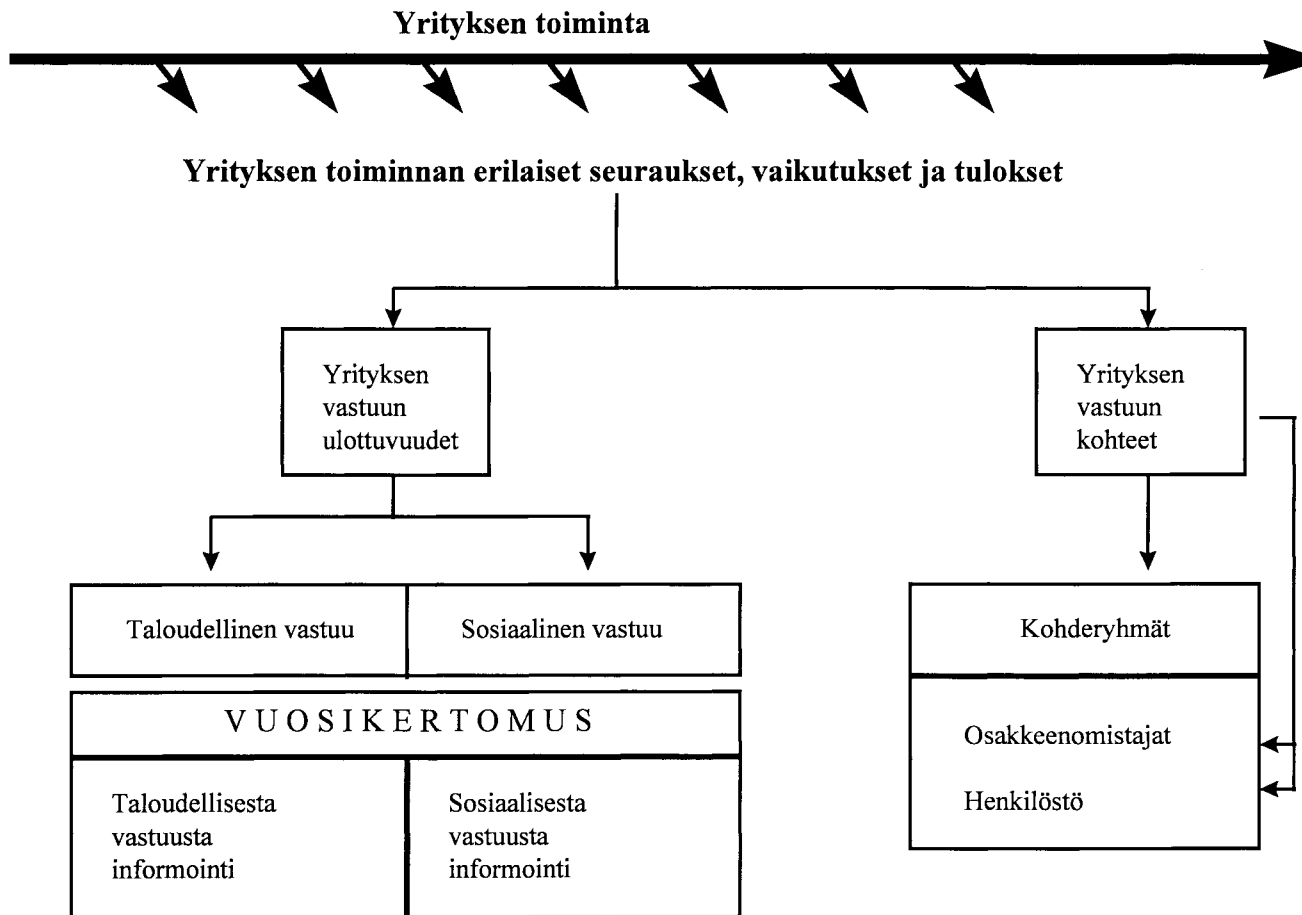
Kirjanpitolaki ja tilinpäätöskäytäntömme on sen verran väljä, että erilaiset tulkinnat ovat mahdollisia. Tavallisimmin eroavuudet kohdistuvat satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin. Kauppalehden analyysissa esim. käyttöomaisuuden myyntivoitot käsitellään pääsääntöisesti satunnaisina erinä. Tilinpäätösten oikaisun jälkeen lasketaan eri osa-alueita mittaavat tunnusluvut. Tunnusluvut lasketaan yhtenäisin perustein, jotta eri tilikaudet ja yritykset olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia. Myös tunnusluvuissa saattaa olla eroja yrityksen esittämiin. Tämä voi johtua tehtyjen oikaisujen lisäksi eri sisältöisistä laskentasäännöistä.³⁵

Tilinpäätösanalyysin tuloksia tarkasteltaessa on syytä muistaa tilinpäätöksen rajoitteet. Tilinpäätösanalyysi kuvaa yrityksen mennyttä kehitystä ottamatta kantaa tuleviin tapahtumiin.³⁶

Laskentatoimen ja kirjanpidon lainsäädännön vaatimusten lisäksi laskentatoimella on voimakas rooli myös laskentayksikön ohjaamisessa, koska käsite *talous* pitää sisällään tuotot, kustannukset ja varat. Hyvä taloudenhoito tarkoittaa jatkuvaa varmistumista siitä, että tuotanto- ja kulutusresurssien välillä vallitsee tasapainoinen suhde. Toinen näkökulma taloudenhoitoon on varmistuminen siitä, että kustannusten, laadun ja ajan välillä vallitsee tasapaino. Hyvä taloudenhoito sekä seuranta vaativat mitattavissa olevien valvontakriteerien oikean valinnan.

³⁵ Rajala, 1997

³⁶ Rajala, 1997



Kuva 2: Yrityksen toiminnasta aiheutuvien seurausten, vaikutusten ja tulosten liittyminen yrityksen vastuun ulottuvuuksiin ja kohteisiin (Tuominen, 1985, 2)

Organisaatioviestinnällä tarkoitetaan sellaista sanomien välitystä, joka liittää organisaation osatekijät toimintaan organisaation ja sen jäsenten tavoitteiden saavuttamiseksi sekä kytkee organisaation sen toimintaympäristöönsä. Organisaatioviestintä voidaan jakaa esimerkiksi tilanne-, työ- ja yhteisöviestintään. Vuosikertomukset liittyvät yritysten yhteisöviestintään, jolla tarkoitetaan sitä yleisten, organisaatiota käsittelevien sanomien välitystä, joka luo yhteistä viitekehitystä organisaation jäsenille ja integroi organisaation kokonaisuutena sen toimintaympäristöönsä.³⁷

³⁷ Tuominen, 1985, 5

3.3 Tilintarkastus

Hyvin oleellinen osa yrityksen tai laskentayksikön toiminnan seuranta ja raportointia on sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien työ.

Raportoinnilla ja seurannalla on ratkaiseva vaikutus sisäisen tarkastuksen vaikuttamisessa ympäristöönsä. Sama koskee tilintarkastajia. Siksi näiden vaiheiden kehittämiseen sisältönsä ja rakenteensa puolesta on kiinnitettävä merkittävästi huomiota.³⁸

Tilintarkastajan vaikuttamismuotoina ovat lähinnä

- a) suullinen vaikuttaminen
- b) kirjallinen vaikuttaminen
- c) tarkastuksen/tarkastusyksikön ulkoinen kuva (imago)

Lisäksi tarkastajan toiminnan vaikutusta tehostaa riittävän riippumaton, ”oikeaoppinen” organisatorinen asema ylimmän johdon välittömässä alaisuudessa.³⁹

Tilintarkastuksen kulmakivinä voidaan mainita tilintarkastajan riippumattomuus, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja ammattietiikka. Näiden perusominaisuuksien kautta tilintarkastaja pyrkii luomaan toiminnalleen uskottavuutta ulkopuolisten silmissä.⁴⁰

Raporttikohtaisia seurantakäyntejä ja -tarkastuksia voidaan tehdä tilannekohtaisten tarpeiden mukaisesti resurssien sallimissa rajoissa. Toisaalta panostus seurantaan riippuu siitä, kuinka tärkeistä kehittämiskohteista on kysymys.⁴¹

Nämä yksittäiset seurantatarkastukset voitaneen raportoida yleensä samalla tavoin kuin peruseräraportitkin, mutta olennaisesti lyhyemmässä muodossa. Vuotuisia seurantaraportteja laaditaan seurantakoosteiden pohjalta. Kukin raportteja laatinut tarkastaja käy läpi liukuvasti kahden edellisen vuoden aikana tekemänsä kehittämis ehdotukset ja laatii seurantakoosteen. Näistä laaditaan yhteenveto sopivaan muotoon siten, että kehittämis ehdotusten toteutuma-asteesta voidaan tehdä johtopäätöksiä. Kehittämis ehdotukset voivat olla koko-

³⁸ Alho, 1995, 215

³⁹ Alho, 1995, 209

⁴⁰ Koskela, 1995, 115

⁴¹ Alho, 1995, 214

naan toteutettuja, osittain toteutettuja/muuntuneessa muodossa toteutettuja tai vielä kokonaan toteuttamatta.⁴²

Tarkastuskertomukset ovat tärkeä ja hyvä väline vaikutusten aikaansaamisessa, mutta seuranta ei saa lyödä laimin. Tarkastuskertomukset eivät ole sisäisen tarkastuksen perimmäinen tarkoitus, vaan tavoitteena on kehittämisajatusten esittäminen ja yhteisön kehittämistyön tukeminen. Seurannalla varmistetaan toteutumista, joka merkitsee todellisten vaikutusten syntymistä.⁴³

Management auditing tai operational auditing, joskus myös performance auditing, suomeksi ehkä toimintatilintarkastus, voisi olla eräs vastaus tilintarkastusinstituutiota koskevaan kritiikkiin. Tällaisella tarkastuksella sidosryhmät hakisivat tilintarkastuksen kautta eräänlaista ulkoisen tarkastajan toteuttamaa sisäistä tarkastusta, joka erityisesti keskittyisi yritysjohdon toiminnan tehokkuuden ja tarkoituksenmukaisuuden tarkastamiseen.⁴⁴

Toimintatilintarkastus

Luonteeltaan toimintatilintarkastus on lähellä sisäistä tarkastusta. Sisäisen tarkastuksen eräs keskeisiä tavoitteita on ohjata yrityksen organisaatiota toimimaan mahdollisimman tehokkaasti asetettujen tavoitteiden mukaisesti. Sisäisen tarkastajan näkökulma on kuitenkin lähellä yritysjohdon näkökulmaa ja sisäinen tarkastaja on ainakin organisatorisesti alistettu yritysjohdolle.⁴⁵

Julkisen talouden tilintarkastuksessa toimintatilintarkastuksen kaltainen toiminta on pitkään ollut luonnollinen osa tilintarkastusprosessia. Julkisyhteisössä ei johdon suorituksille ole ollut löydettävissä sellaisia selkeitä mittareita, kuin mitä yritysjohtoa arvostelevilla on käytössään ja ehkä siksi julkisyhteisöjen tilintarkastukseen on kuulunut myös tällaista toiminnan onnistumiseen ja tarkoituksenmukaisuuteen liittyvää tarkastusta. Toimintatilintarkastus käsittää julkisten organisaatioiden toiminnan tehokkuuden ja vaikuttavuuden tarkastamista. Tilintarkastuskertomusten kautta julkisyhteisöjen tarkastajat pyrkivät tuomaan

⁴² Alho, 1995, 214

⁴³ Alho, 1995, 215

⁴⁴ Koskela, 1995, 118

⁴⁵ Koskela, 1995, 118-119

hyvinkin laajasti vastuuhenkilöiden toimia tai toimien tuloksellisuutta koskevaa informaatiota.⁴⁶

3.4 Liiketaloudellisen ja julkistaloudellisen talousprosessin erot

Minkä tahansa organisaation olemassaolo perustuu yhteiskunnassa esiintyvien tarpeiden tyydyttämiseen. Tällaisen yhteiskunnallisen tehtävän täyttämiseksi tarvitaan eri tasoisten päämäärien ja tavoitteiden määrittelyä. Tämän jälkeen on pohdittava sellaisia toimintastrategioita, joilla päämääriin voitaisiin päästä.

Yritysten strategioiden voidaan tulkita olevan sellaisia toimintatapoja, joiden avulla ne pyrkivät saavuttamaan kilpailuetua. Julkisyhteisöt etsivät vastaavan analogian mukaan toimintatapoja, joiden avulla yksiköt pyrkivät parantamaan toimintaedellytyksiään. Strategiat voivat olla alemman asteisia ja sisäisiä tai varsinaisiin toimintatarpeen mukaisesti päämääriin pyrkimistä palvelevia.

Kun yrityksessä, yhteisössä tai missä tahansa yksikössä ratkaistaan strategioita, joudutaan näissä päätöksissä huomioimaan kaikki sellaiset tekijät, joilla katsotaan olevan vaikutusta päämäärien saavuttamisen kannalta. Nämä voivat olla organisaation sisäisiä tai ulkoisia. Toisaalta ne voivat olla organisaation johdon tai jäsenten vaikutettavissa tai heidän vaikutusmahdollisuuksiensa ulkopuolella. Joka tapauksessa ne kaikki vaikuttavat siihen, miten yksikön toiminnassa voidaan onnistua. Strategiavalinnoissa on siis tunnettava yksikön menestymiseen vaikuttavat tekijät.⁴⁷

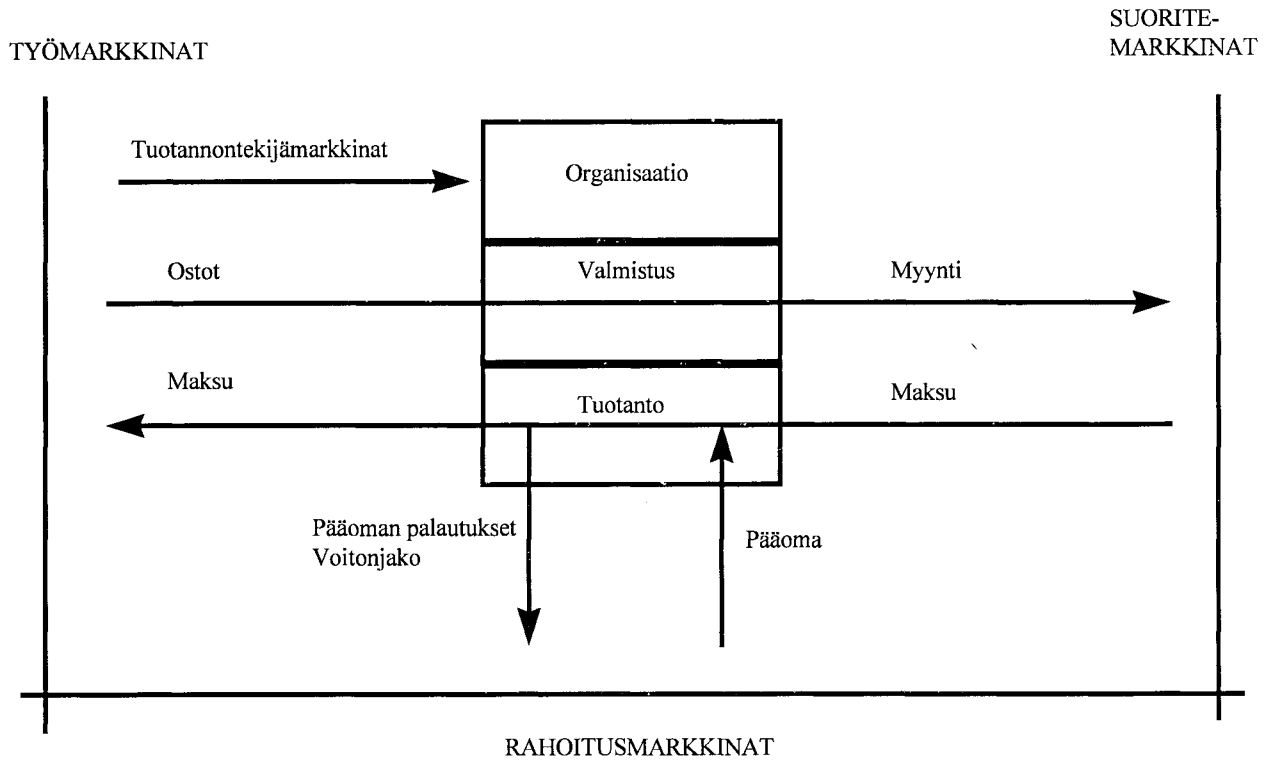
Liiketaloudellisen yrityksen taloudenhoidon perusta on se, että laskentayksikön tulojen täytyy olla suuremmat kuin menot. Kuten yritystoiminnalta edellytetään, etenkin toimiakseen pitkällä tähtäimellä kannattavuusperiaate on yritykselle perusedellytys. Menoja aiheutuu tuotannontekijöiden hankinnasta, niiden jalostamisesta ja jakelusta. Tämän reaaliprosessin tulee vastata myymisestä saatavaa tulovirtaa eli yrityksen ns. rahaprosessia.

Yritystoiminnan rahaprosessiin sisältyy aina myös riski. Se voi toteutua suurempana tai pienempänä kuin toimintaa suunniteltaessa arvioitiin. Eroavaisuuksien ja yllätystilanteiden

⁴⁶ Koskela, 1995, 119

hallintaa varten yritys voi käyttää rahoitusinstrumenttejä. Rahoituksen osalta mahdollisuudet ovat hyvin monipuoliset.

Toimintaansa yritys voi rahoittaa reaali-prosessista synnyttämillään myyntituloilla, omalla pääomalla tai vieraalla pääomalla. Oman ja vieraan pääoman kuluja ovat korot ja osingot. Yritystoiminnasta jäävä voitto on vapaasti käytettävissä esimerkiksi investointeihin ja muihin panostuksiin.



Kuva 3: Kiertokulkukaavio yritystoiminnan havainnollistuksena (Kettunen, 1989, 18)

Julkistaloudelliset yksiköt saavat pääasiallisesti varansa valtion, kuntien ja kaupunkien budjeteista. Budjetin kautta jaettavat varat on hankittu yhteiskunnan jäseniltä, yksityisiltä ihmisiltä sekä erilaisilta yhteisöiltä veroina ja erilaisina veroluonteisina maksuina. Nykyisin monilla julkistaloudellisilla yksiköillä on myös budjetin ulkopuolisia tuloja. Tuloja voi syntyä palvelu- tai muiden suoritteiden myynnistä. Esimerkkinä mainittakoon Patentti- ja rekisterihallitus, joka saa tuloja myös asiakkailtaan erilaisten palvelumaksujen ja veroluonteisten maksujen keräämisen yhteydessä.

⁴⁷ Rahko, 1994, 9-10

Budjettivarat säätelevät pitkälti julkisten talousyksiköiden toimintaa. Toiminta on sopeutettava olemassa oleviin resursseihin. Esimerkiksi menojen ylittäessä budjetoidut menot, julkisyhteisöjen on anottava itselleen lisärahoitusta tai hankittava erillisiä lisätuloja palveluym. maksuilla.

Nykyisessä tulosbudjetointijärjestelmässä julkishallinnon yksiköt voivat siirtää toimintavuoden käyttämättömiä varoja seuraavalle vuodelle. Tämä mahdollistaa rahoituksen osalta pientä joustoa ja palvelutoiminnan sopeuttamista muutoksiin. Tuottavuuden ja taloudellisuuden parantumisesta seuraa yleensä säästöjä, joista osa mm. henkilökunnan motivoinnin vuoksi tulisi maksaa tulospalkkioina. Ilman tällaista joustavaa mekanismia on mahdollista, että julkistaloudelliset yksiköt pyrkivät maksimaaliseen myönnettyjen varojen käyttöön taloudellisuuden ja tehokkuuden kustannuksella.

Julkistaloudellisen yksikön toiminta ei ole riippuvaista toiminnan liiketaloudellisesta kannattavuudesta sen toiminnan lakisääteisyiden vuoksi. Tämä on tilanne mm. opetusmaailmassa ja oppilaitosten olemassaolon oikeutusta mietittäessä. Tällaisen yksikön rahoitus on periaatteessa ainakin jossakin muodossa ja suuruudessa turvattu niin kauan kuin sen omistajan, valtion, kunnan tai kaupungin talous on turvattu.

Taloudellisen tilanteen lisäksi tällaiset lailla turvatut julkistaloudelliset yhteisöt ovat suoraan poliittisen päätöksenteon vaikutuksen alla. Poliittinen ja taloudellinen tilanne ja suhdanteet ovat lakisääteisten julkistaloudellisten yhteisöjen toiminnan ja rahoituksen konkreettisin riski.

Kuitenkin näiden yhteisöjen toiminnan kannattavuutta ja talouden kehittymistä tulisi pystyä arvioimaan jollakin tavalla.

3.5 Liiketaloudellisen ja julkistaloudellisen toimintaprosessin erot

Sekä yritykset että laitokset hankkivat tuotannossa tarvitsemiaan panoksia tuotannon tekijämarkkinoilta. Molemmille tarpeet ovat jokseenkin samanlaisia. Molemmat tarvitsevat työvoimaa, pitkä- ja lyhytvaikutteisia tuotannon tekijöitä, ulkopuolisia palveluita sekä tietoa ja erikoisosaamista. Yritysten ja julkistaloudellisten yksiköiden erilaisesta luonteesta johtu-

en sinänsä samoilla tuotannontekijöillä on hyvinkin erilainen merkitys. Esimerkiksi yritys hankkii pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä, jotta se myös tulevaisuudessa olisi ansaintakykyinen. Valtion laitoksilla on sellaisia pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä, kuten toimilat, jotka mahdollistavat palveluiden tuottamisen pitkällä tähtäimellä. Toisaalta taas laitoksilla on sellaisia pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä, jotka eivät vaikuta laitoksen palvelukykyyn pitkällä aikavälillä. Ne tuottavat pitkällä aikavälillä kuitenkin sellaisia palveluita, joilla on muita arvoja, kuteen esteettisiä nautintoja (patsaat) ja virkistyspalveluita (luonnonpuistot).⁴⁸

Rahan merkitys yrityksen tuotannontekijänä sen toimintaprosessissa on välineellinen. Rahan ansiosta yritys pystyy hankkimaan muita tarvitsemiaan tuotannontekijöitä. Käytetty rahamäärä sitoutuu lopulliseen tuotteeseen hankittujen tuotannontekijöiden kustannusvaikutusten kautta. Näin ollen raha ei ehkä ole yrityksen kannalta varsinainen tuotannontekijä. Toisin on julkisissa laitoksissa. Joidenkin valtion virastojen ja laitosten palvelut ovat suoria rahansiirtoja kuluttajille.⁴⁹

Yhteistä sekä yrityksille että laitoksille on myös se, että molemmat toimivat useimpien tuotannontekijöiden suhteen samoilla markkinoilla ja joutuvat maksamaan tuotannontekijöistään markkinahinnan ja vielä kilpailemaan useissa tapauksissa keskenään. Tiedon suhteen markkinat eivät ole samat. Valtion virastoissa ja laitoksissa sekä yrityksissä molemmissa työskentelee ihmisiä, jotka hankkivat tietoa laitoksen tai yrityksen käyttöön. Tuotettujen palveluiden tai hyödykkeiden erilaisuudesta johtuen ne hankkivat usein tietoa eri paikoista.

Yritys pyrkii toiminnassaan myymään mahdollisimman paljon tuotantoaan. Asiakkaat ostavat vapaaehtoisesti ja maksavat ns. markkinahinnan. Kysynnän kasvu merkitsee yritykselle mahdollisuutta yhä paremmin kannattavaan toimintaan. Yrityksen toiminta on yleensä luonteeltaan kasvuhakuista ja myynnin kasvattamiseen pyritään vapaaehtoisesti. Tämän lisäksi yritys toimii yleensä kilpailutilanteessa ja tällöin yrityksen pyytämät hinnat laadun ohella ratkaisevat menestyksen. Menestykseen vaikuttaa voimakkaasti myös markkinoinnin onnistuminen.

⁴⁸ Pitkänen, 1986, 50

⁴⁹ Pitkänen, 1986, 50

Julkistaloudellisten palveluyksiköiden motiivi jakaa palveluitaan on usein säädetty laissa eli motiivi vaihtuu velvollisuudeksi. Ne ovat toteuttamassa yhteiskunnallisia tavoitteita usein vielä monopolitilanteessa. Asiakkaat eivät yleensä maksa saamastaan palvelusta ainakaan kaikki palvelun tuottamisesta syntyneet kustannukset kattavaa hintaa. Tarvittavat varat kerätään kollektiivisesti veroina ja muina vastaavina maksuina ja jaetaan julkisille palveluntuottajille valtion, kaupungin tai kunnan budjetin kautta. Riippuen talouden tilasta syntyviin kustannuksiin myönnetään lisää varoja tai esimerkiksi lainsäädännöllisillä muutoksilla kavennetaan palvelujen tasoa tai laajuutta. Yrityksissä vastaavia päätöksiä ohjaavat markkinat eli asiakkaat ja kilpailijat ja päätöksenteko on helpompaa kuin julkistalouden puolella.

3.6 Tulosityksikköorganisaation tuloksen mittaus

Tulosityksikköorganisaatiosta on kehittynyt viimeisten parinkymmenen vuoden aikana valitseva suurten yritysten organisaatiomuoto. Organisaation päätöksenteon hajauttaminen johtaa yrityksessä kuitenkin lisääntyneeseen ohjaustarpeeseen. Yrityksen kannalta on olennaista kehittää ohjausjärjestelmiä, jotka ohjaavat tulosityksikön johtoa siten, että se toimii yhdenmukaisesti ja koko yrityksen strategisten tavoitteiden osoittamaan suuntaan.

Tulosityksikköorganisaatiolla pyritään saavuttamaan toiminnallisia etuja verrattuna funktionaaliseen organisaatioon. Näitä etuja ovat:⁵⁰

- toiminnan ohjauksen yksinkertaistuminen
- mahdollisuus keskittyä tiettyyn liiketoiminta-alueeseen
- yksikköjen johtajien motivaation paraneminen
- päätöksenteon nopeutuminen
- keskusjohdon ajan säästyminen
- johdon tulostietoisuuden lisääntyminen

⁵⁰ Drury, 1988, 715-716

Tulosityksikköorganisaatiolla saavutetut edut ovat johdettavissa paljolti siitä mahdollisuudesta, että tulosityksikön taloudellista tulosta voidaan mitata. Tällöin tulosityksikön suorituksen arvioinnissa voidaan usein soveltaa samantyyppisiä tulosmittareita kuin koko yrityksenkin suoritusta arvioitaessa.

Tulosityksikköorganisaatioon liittyvät ongelmat ovat kuitenkin myös suorituksen arvioimiseen liittyviä. Virtanen mainitsee tutkimuksessaan tulosityksikköorganisaation ongelmiksi:⁵¹

- Oikeudenmukaisen tavoitteiden asettaminen ja vertailun suorittaminen
- Yrityskokonaisuuden edun sivuuttaminen tulosityksikköjen päätöksenteossa
- Lyhyen tähtäyksen näkökohtien ylikorostuminen tulosityksikköjen toiminnassa
- Tulosityksikköjen välisen sisäisen kaupankäynnin pelisääntöjen ja siirtohintojen määrittämisongelmat
- Pääomien allokoiminen tulosityksikköjen investointeihin
- Yrityskokonaisuuden ja tulosityksikköjen tavoitteiden yhtensovittaminen
- Keskushallinnon palveluyksikköjen ja tulosityksikköjen välinen yhteistyö

Keskeisimmät ongelmat liittyvät tulosityksikön tavoiteasetteluun ja tavoiteristiriitoihin yrityksen ja tulosityksikön välillä. Nämä ongelmat ovat korjattavissa suurelta osin oikeilla tulosmittareilla, jotka mitatessaan johdon toiminnan tuloksellisuutta ohjaavat johtoa myös koko yrityksen tavoitteiden mukaisesti.

⁵¹ Virtanen 1984, 23

4. Palveluyksikön suoritusten ja toiminnan laadun mittaaminen

Suoritusten mittaus on 80-luvun lopulla esille noussut käsite, josta käytetään englannin kielisessä kirjallisuudessa nimitystä Performance Measurement. Esimerkiksi Johnsonin ja Kaplanin (1987) mukaan liikkeenjohto on perinteisesti keskittynyt johtamaan yritystä liiaksi lyhytkautisen tuloslaskennan antaman informaation avulla. Suoritusten mittaus antaa kokonaisvaltaisemman kuvan yrityksen menestymisestä ja siihen vaikuttavista syytekijöistä. Tämän ansiosta päätöksentekijät eivät yhtä helposti optimoi kuluvan kauden tulosta yrityksen tulevaisuuden kustannuksella. Suoritusten mittauksen on lisäksi todettu olevan tehokas itseohjauksen väline hajautetussa toiminnassa.⁵²

Samankaltaisia asioita kuin suoritusten mittaus on esimerkiksi 70- ja 80-luvuilla käsitelty mm. tulos- ja tavoitejohtamisen yhteydessä. Monet hyvän mittausjärjestelmän periaatteet löytyvät vanhoistakin kirjoista, mutta käytännön järjestelmät eivät monestikaan ole kyenneet mukautumaan nykyaikaisen, nopeasti muuttuvan toimintaympäristön vaatimuksiin. Toisinaan myös suoritusten mittauksen sovellusalue on tulkittu liian suppeasti käsittämään esimerkiksi vain taloudellisia tunnuslukuja.⁵³

Verovaroin eli julkisesti rahoitetut organisaatiot ovat olemassa yhteiskunnan kannalta oleellisten tarpeiden tyydyttämiseksi. Tarpeista johdetaan eri asteisia päämääriä ja tavoitteita sekä edelleen tehtäviä, joiden täyttämiseksi ylläpidetään toimintaan sopivia organisaatioita. Päätöksenteon vaiheisiin sisältyy monia poliittisia ja muita laajoja yhteiskunnallisia päätöksiä. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan vaihetta, jossa yhteiskunnalliset päätökset on tehty ja päästään tarkastelemaan laskentayksiköiden eli PK-palveluverkon yksiköiden suorituskykyä, toiminnan laatua ja laajuutta sekä muita mm. jäsenyys- ja rahoituskriteerien täyttämiseksi vaadittavia tekijöitä.

Yksikön toimintaan liittyvät tekijät on teoreettisen tarkastelun perusteella jaettu karkeasti kolmeen ryhmään, jotka ovat menestystekijät, talousprosessi ja tulokset. Ensimmäiseen kuuluvat kaikki sellaiset, yksikön kannalta ulkoiset tai sisäiset tekijät, jotka vaikuttavat sen toiminnan onnistumiseen. Sisäisten menestystekijöiden luokittelussa on lähdetty liikkeelle

⁵² Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 5

⁵³ Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 5

toiminnan ja ihmisten johtamisen mukaisesta jaosta. Toisaalta tuotannontekijät ja niiden ominaisuudet vaikuttavat myös toiminnan onnistumiseen.⁵⁴

Toinen yksikön toimintaan liittyvä kokonaisuus on talousprosessi, joka jakautuu toiminta- ja rahaprosesseihin. Siinä tuotannontekijät yhdistyvät tuotoksiksi menestystekijöiden vaikutuksen alaisina. Toisaalta talousprosessi on myös yksikön tulosten kannalta menestystekijä. Yksikön menestystekijät voidaan ryhmitellä oheisen taulukon mukaisesti.

Ulkoiset menestystekijät	- teknologia - sidosryhmät	
Sisäiset menestystekijät	Toiminnan johtaminen (management)	- suunnittelu - organisointi - valvonta
	Ihmisten johtaminen (leadership)	- johtamistoiminta - työelämän suhteet
	Tuotannontekijät	- henkilöstö - aineelliset voimavarat
	Talousprosessi	- toimintaprosessi - rahaprosessi

Kuva 4: Yksikön menestystekijäryhmät (Rahko, 1994, 58)

Suoritusten mittaamista ja menestystä tulee seurata myös kvalitatiivisilla mittareilla. Yksiköiden suorituksia ja menestystä mitattaessa ja raportoidessa käytetään turhan paljon rahamääräisiä kirjanpidosta johdettuja tunnuslukuja. Esimerkiksi Lever Industrial - U.K:n ”Company Results” -raportti sai uuden nimen ”The Performance Review” ja sen sisältö muutettiin toimintaa entistä paremmin ja kattavammin kuvaavaksi sekä selkeämmäksi. Vähemmän oleellisen numeraalisen tiedon määrää vähennettiin, luettavuutta parannettiin ja ei-numeraalisen informaation osuutta kasvatettiin. Seuraavassa on luettelo ei-rahamääräisistä mittareista, jotka koko yhtiön suoritusraporttiin lisättiin.⁵⁵

⁵⁴ Rahko, 1994, 57

⁵⁵ Vaivio, 1995, 86-87

Asiakkaat

- tilausten lukumäärä
- reklamaatioiden lukumäärä
- peruutettujen tilausten lukumäärä

Jakelu

- sovitun mukaisten toimitusten lukumäärä
- pakettien osuus (%) lähetyksistä
- keskimääräinen toimituskoko

Toimituskyky

- varastosta toimitettujen erien määrä
- minimitason ylittäneiden/alittaneiden erien määrä

Huoltotoiminta

- toimintahäiriöiden lukumäärä %
- annostelulaitteiden asennusten määrä
- korjattujen/huollettujen koneiden määrä

Maksuseuranta

- lähetettyjen laskujen määrä
- maksumuistutusten osuus laskutuksesta %
- luottotappioiden osuus laskutuksesta %

Koulutus

- koulutettujen asiakkaiden lukumäärä

Tuotevalvonta

- tuotevalvontatestien lukumäärä

Jokainen yritys ja organisaatio laatii itselleen omien tavoitteidensa mukaisen listan seurattavista asioista. Asiakaspalvelun seuraaminen on kuitenkin se pitkän tähtäimen mittari, joka kertoo kuinka yritystä tulisi johtaa.⁵⁶

4.1 Tunnusluville asetettavat vaatimukset

Hyvä mittausjärjestelmä sisältää sekä räätälöityjä että standardimittareita. Mittaristo sisältää rahamääräisiä ja ei-rahamääräisiä mittareita. Rahamääräiset mittarit ovat yleensä standardimittareita, esimerkiksi tilinpäätökseen perustuvia lukuja. Ei-rahamääräiset mittarit on yleensä kehitetty tapauskohtaisesti. PK-palveluverkon monimuotoisessa ja hankalasti hallit-

⁵⁶ Vaivio, 1995, 88

tavassa toimintaympäristössä hyvän mittausjärjestelmän tulisi täyttää seuraavia perinteisen luettelon listaamia kriteerejä (*PK-palveluverkkoa varten tarkennettu lista*):⁵⁷

1. Sopuoinnussa organisaation tavoitteiden, toiminnan, kulttuurin ja menestystekijöiden kanssa
2. Strategisesti relevantti ja strategiaa tukeva
3. Helppo panna täytäntöön
4. Yksinkertainen
5. Integroitu läpi organisaation
6. Tarkoituksenmukainen erilaisissa toimintaympyröissä. Tyypillisesti ei-rahamääräisten mittareiden tarve kasvaa toimintaympäristön monimutkaistuessa.
7. Eri yksiköiden välistä yhteistyötä sekä vertikaalisesti että horisontaalisesti edistävä
8. Suunniteltu niin, että organisaation alempien tasojen tavoitteet on johdettu ylempien tasojen tavoitteista
9. Ymmärrettävä
10. Hyväksytty
11. Realistinen
12. Keskittynyt huomionarvoisiin asioihin
13. Syy-seuraus-suhteet tunnistava
14. Kohdistunut resurssien ja panostusten hallintaan - ei ainoastaan kustannusten seurantaan
15. Omistautunut tuottamaan sellaista palautetta, joka auttaa ohjaamaan itse toimintaa eikä ainoastaan tyydy mittaamaan toiminnan seurauksia
16. Yksilön ja koko organisaation oppimista tukeva
17. Jatkuvaan kehitykseen kannustava
18. Vallitsevaa järjestelmää ja mittaristoa jatkuvasti kehittävä (tarvittaessa mittareiden sisältöä muutetaan ja vanhoja mittareita korvataan uusilla)

Mittaamalla suorituksia halutaan vaikuttaa ihmisten toimintaan. Lisäksi halutaan, että vaikutus on yrityksen strategian ja tavoitteiden suuntainen. Oikeiden käyttäytymisvaikutusten varmistamiseksi on syytä käydä läpi alla olevia tarkistuksia. Yhteensopivuustarkastelulla voidaan tarkastella, ohjaavatko mittarit kokonaisuuden kannalta järkevään suuntaan. Täl-

⁵⁷ McMann & Nanni 1994, 56

lainen tarkastelu on paikallaan varsinkin silloin, jos jokin ryhmä kehittää itselleen mittareita paikallisten ongelmien ohjaamana.

Tarkistuskysymyksiä ovat:

1. Ovatko mittarit ymmärrettäviä, yksinkertaisia ja konkreettisia?
2. Tietääkö mittarin käyttäjä, miten hän pystyy vaikuttamaan mittarin arvoon?
3. Onko mittari kannustava ja motivoiva?
4. Onko mittareita liian paljon?
5. Voiko mittarin tehoa lisätä muuntelemalla sitä?
6. Ovatko eri mittarit synkronoitu keskenään?

Yhteensopivuustarkastelu on mahdollista tehdä, jos mittarit muodostavat jäsentyneen kokonaisuuden. Mikäli yrityksen sisällä käytetään samoista asioista erilaisia nimityksiä, ei tällainen mittarien ja tavoitteiden analysointi ole mielekästä.⁵⁸

Koska käytössä olevien suoritusmittareiden lukumäärä on rajoitettu ja suhteessa organisaation kokoon ja kykyyn tuottaa tietoa, täytyy valittavien mittareiden suhteen tehdä rajauksia. Mittareita valittaessa joudutaan tekemään ratkaisuja painopisteen siirtämisessä kvantitatiivisten ja kvalitatiivisten mittareiden välillä. Tässä tutkimuksessa jako tehdään kvantitatiivisten ja kvalitatiivisten mittareiden välillä, koska tässä tutkimuksessa tarkoitettavien kvantitatiivisten mittareiden tieto saadaan pääasiassa kerättyä organisaation kirjanpidosta ja kvalitatiivisten mittareiden organisoimiseksi joudutaan useimmiten tekemään erillisiä järjestelyjä. PK-palveluverkon palveluyksiköiden suorituksia ja kehitystä mitattaessa jako kvantitatiivisiin ja kvalitatiivisiin mittareihin on toimiva, sillä kvantitatiivisista mittareista verkon johtoa kiinnostavin tieto on lähinnä täsmennetyn liikevaihdon suuruus sekä toiminnan liiketaloudellinen kannattavuus. Loput johtoa kiinnostavat mittarit ovat kvalitatiivisia, lähinnä toiminnan ammattimaisuutta, luotettavuutta, tunnettavuutta ja asiakastyytyväisyyttä mittaavia.

⁵⁸ Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 91-93

4.2 Kvantitatiiviset mittarit

4.2.1 Taloudellisuus- ja tuottavuusmittarit

Organisaatioiden toiminnan tehokkuutta koskevassa tieteellisessä keskustelussa käytettävä terminologia ei ole aivan yhtenäistä. Anglosaksissa kielissä käytetään termejä *efficiency* ja *effectiveness*, jotka voidaan suomentaa sisäiseksi ja ulkoiseksi tehokkuudeksi. Yleisesti puhutaan myös tuottavuudesta (*productivity*). Muita käytettyjä termejä ovat muun muassa *economy* ja *performance*. Näiden termien suhde toisiinsa on vaihteleva.⁵⁹

Performance voidaan suomentaa yksikön suorituskyvyksi. Sen tarkastelussa kiinnitetään huomio organisaation tuotokseen määrättyä ajankohtana huomioiden tuotantoon osallistuvat tuotannontekijät (Smith, 1983, 67-69). Suorituskykyyn liitetään yleensä myös organisaation ulkoiset vaikutukset tai vähintään suunniteltujen tavoitteiden saavuttamisen aste. Nämä korostavat käsitteen merkitystä kokonaistehokkuuskäsitteenä. Kiviniemi (1985, 16) on käyttänyt julkisten palveluorganisaatioiden kohdalla vastaavasti palvelukykyisyyden termiä.⁶⁰

Productivity voidaan suomentaa kokonaistehokkuutta ajatellen tuloksellisuudeksi. Suppeammassa merkityksessä sillä tarkoitetaan tuottavuutta. Esimerkiksi Mali (1978) on käyttänyt *productivity* -termiä kuvaamaan kokonaistehokkuutta. Hänen määritelmiensä mukaan taloudellista resurssien käyttöä taas kutsutaan tehokkuudeksi (*efficiency*) ja vaikuttavuudella (*effectiveness*) tarkoitetaan päämäärän saavuttamisastetta.⁶¹

Tuottavuuden käsite on kehitetty taloustieteellistä analyysiä varten. Se on sittemmin otettu käyttöön keskustelussa organisaation suorituskyvystä. Taloustieteen kannalta tuottavuus on tuotos (*output*) jaettuna panoksella (*input*) sen arvon lisäyksen kuvaamiseksi, joka on saatu aikaan organisaatiossa tai sen välityksellä. Tuottavuutta voidaan tarkastella kansalliselta, teollisuudenalan, yrityksen tai organisaation taikka yksittäisen työntekijän kannalta.⁶²

⁵⁹ Meklin, 1989, 214

⁶⁰ Rahko, 1994, 51

⁶¹ Rahko, 1994, 51

⁶² Rahko, 1994, 54

4.2.2 Kannattavuuden mittarit

Tuottavuus liittyy läheisesti mm. kannattavuuteen ja tehokkuuteen. Tuottavuus yritystasolla mittaa yrityksen kykyä yhdistää eri panostekijöitä toisiinsa mahdollisimman hyvän tuottotuloksen aikaansaamiseksi. Tuottavuutta ei kuitenkaan pidä tarkastella kapea-alaisesti yksinomaan valmistusosastoilla, vaan laajasti kaikki toiminnot käsittäen. Yrityksen tuottavuuden lähtökohtia ovat mm. sen henkilöstön työpanos (toimihenkilöt mukaanlukien) ja viihtyvyys, taidot ja osaaminen, käytössä oleva teknologia ja laitteisto sekä yritysjohdon kyvykyys johtaa tehokkaasti näistä muodostuvaa kokonaisuutta.⁶³

Tuottavuudesta on merkityksestään huolimatta huomattava, että se on kuitenkin vain kannattavuuden osatekijä. Vaikka tuottavuus on kiistatta merkittävä tavoitetekijä, voidaan senkin suhteen harrastaa osaoptimointia tai positiivisen tuottavuuskehityksen kumoaa jokin kannattavuuteen samanaikaisesti negatiivisesti vaikuttava muu tekijä.⁶⁴

4.2.3 Muut mittarit

Kvantitatiivisten ja kvalitatiivisten mittareiden välimaastossa sijaitsee laskentayksikön toiminnan vaikuttavuuden arviointi. Vaikuttavuutta syntyy kun molempien arviointiryhmien asetettuja tavoitteita saavutetaan ja toisaalta voidaan sanoa, että vaikuttavuuden asettaminen yhdeksi mitattavaksi suoritusarvoksi edistää muiden osa-alueiden tavoitteiden saavuttamista.

Resurssien tehokas ja taloudellinen käyttö eivät riitä takaamaan yrityksen menestymistä tai julkisyhteisön toiminnan hyviä tuloksia. Tuotosten ja suoritteiden laatu on yleensä niiden aikaansaaman vaikuttavuuden edellytys. Esimerkiksi Yhdysvaltain julkisen sektorin suunnittelu-ohjelmointi-budjetointijärjestelmässä on otettu kantaa laatukysymyksiin kustannusvaikuttavuus-analyysien ja laatuanalyysien avulla. Tuotteiden ja palvelujen laadulla on mer-

⁶³ Uusi-Rauva, 1994, 38

⁶⁴ Uusi-Rauva, 1994, 39

kitystä myös ohjelmien kustannuksia tai panoksia määritettäessä. Aina jos laadulla on merkitystä tuotoksen vaikuttavuuden kannalta ja resurssien muutokset saattavat johtaa merkittävään laadun muutokseen, kustannus-vaikuttavuus-analyysien tulisi huomioida myös laatu tekijät. Laatu voi sisältää aineellisia tai aineettomia ominaisuuksia. Monia fyysisiä tekijöitä voidaan arvioida määräluvuin. Sen sijaan laadun kvantifiointi on vaikeampaa tapauksissa, joissa se on riippuvainen yksilöiden mieltymyksistä (Fazar, 1970,43).⁶⁵

4.2.4 Kvantitatiivisten mittareiden arviointi

Yleisellä tasolla laskentainformaation hyödyllisyyden kriteereitä on tutkittu paljon. Rahoituksen laskentatoimen puolella on kehitelty jopa virallisuonteisia kriteeristöjä. Yhdysvalloissa FASB on julkaissut lausuman Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 eli *Qualitative Characteristics of Accounting Information* juuri tähän tarkoitukseen. Kriteeristön tehtävänä on ohjata laskentamenetelmien valintaa siten, että moninaiset informaation käyttötarpeet tulevat neutraalisti huomioon otetuiksi. Osa kriteereistä liittyy informaation käyttäjiin, esimerkiksi ymmärrettävyys (understandability). Osa on luonteeltaan rajoitteita, esimerkiksi kannattavuus (costbenefit) ja olennaisuus (materiality). Osa taas on sekundaarisia, esimerkiksi vertailtavuus (comparability) ja johdonmukaisuus (consistency). Näiden lisäksi on tietenkin myös varsinainen ydinjoukko hyödyllisen informaation kriteerejä. Ne FASB jakaa kahteen pääryhmään (Belkaoui 1992, 201-205): Relevanssin (relevance) kriteerit ja luotettavuuden (reliability) kriteerit.⁶⁶

Relevanssi on yhteydessä päätöksentekoon. FASB erottelee siinä kolme osa-alueetta: Kyvyn ennustaa (predictive value), kyvyn arvioida toteutunutta toimintaa (feedback value) ja oikea-aikaisuuden (timeliness).⁶⁷

Informaation luotettavuus on vaatimus, jonka dimensiot aiheuttavat ongelmia. Edellä mainittu lähde erottelee luotettavuudessa kolme osa-alueetta: Todennettavuuden (verifiability), vastaavuuden empiiristen havaintojen kanssa (representational faithfulness) ja neutraalisuuden (neutrality). Todennettavuus liittyy menetelmien oikeaan soveltamiseen. Se ei aiheuta

⁶⁵ Rahko, 1994, 56

⁶⁶ Vehmanen, 1995, 16

⁶⁷ Vehmanen, 1995, 16

poistojen suhteen pulmia. Sitä vastoin vaatimus vastaavuudesta empiirisiin havaintoihin voi tulla tyydytetyksi vain osittaisena. Sama koskee myös neutraalisuutta. Asian ydin onkin nyt siinä, että kaksi viimeksi mainittua vaatimusta eivät ole tarpeellisia johdon laskentatoimessa edellä esitetyn sisältöisinä. Ne voidaan korvata johtoa palvelevilla tilannekohtaisilla vaatimuksilla.⁶⁸

4.3 Kvalitatiiviset mittarit

Laadun merkitys kilpailutekijänä yrityksen tuotteissa ja toiminnassa on jatkuvasti kasvanut. Tätä kautta myös tehokkaan laadunohjauksen merkitys on tullut entistä keskeisemmäksi. Yksi käytännön ongelmista laadun kehittämisessä ja ohjaamisessa voi kuitenkin olla puute havainnollisista mittareista ja tunnusluvuista, joilla laatua ja sille asetettujen tavoitteiden toteutumista voitaisiin mitata ja seurata.⁶⁹

Ostaessaan palveluita ja hyödykkeitä asiakas odottaa laatua. PIMS-tukimukset (Profit Impact Marketing Strategy) osoittavat, että laatuun kannattaa panostaa. Palvelut, joiden laatua asiakkaat pitävät hyvänä, ovat tutkimusten mukaan kannattavampia kuin huonomman laadun omaavat palvelut ja hyödykkeet. Laatu tuo mukanaan ostouskollisuutta, korkeampia hintoja ilman markkinaosuuksien menettämistä ja jopa markkinaosuuksien kasvua sekä pienempiä markkinointikustannuksia.⁷⁰

Kvalitatiiviset mittarit mittaavat toiminnan laadun muodostavia tekijöitä. Niiden käyttötarkoitus eroaa siis huomattavasti yleensä rahamääräisiä tekijöitä mittaavista kvantitatiivisista mittareista.

4.3.1 Palvelun laadun ulottuvuuksien muodostuminen

Eri tuotteissa ja palveluissa laatumuuttujat ovat luonnollisesti erilaisia ja painottuvat eri tavoin. Eräät laatumuuttujat, esim. tilantarve ja normaali suorituskyky, ovat kenties helposti

⁶⁸ Vehmanen, 1995, 16

⁶⁹ Uusi-Rauva, 1994, 51

⁷⁰ Paltschik, 1990, 12

mitattavissa, jotkut toiset kuten ulkonäkö ehkä varsin hankalasti. Mitä useammat keskeiset muuttujat ovat konkreettisesti mitattavissa, sitä selkeämpi koko laatukäsite on.

Lehtinen erottaa palvelun laadusta kolme eri ulottuvuutta, joista laatu muodostuu. Ulottuvuuksia ovat vuorovaikutuslaatu, fyysinen laatu ja institutionaalinen laatu.⁷¹

Vuorovaikutuslaatu syntyy asiakkaan ja kontaktihenkilöstön tai palvelua tarjoavan yrityksen muiden resurssien välisessä vuorovaikutuksessa. Vuorovaikutuslaatua ovat esimerkiksi asiakkaan kanssa käytävät neuvottelut.

Fyysinen laatu on niiden aineellisten resurssien laatu, joiden kanssa asiakas on tekemisissä palveluprosessin aikana tai sen jälkeen. Nämä resurssit voidaan jakaa neljään osaan:

1. Ympäristön laatu
2. Työvälineiden ja laitteiden laatu
3. Muiden palveluiden aikana (tai niiden jälkeen) kulutettavien tavaroiden laatu
4. Lopputuloksen laatu

Institutionaalinen laatu on ulottuvuus, jonka asiakas voi kokea ennen palvelun tuottamista sekä sen aikana. Institutionaalinen laatu on asiakkaan käsitys yrityksestä ja tämän palvelusta. Tämä laadun ulottuvuus on ainoa, josta asiakas voi muodostaa käsityksensä, vaikka ei palvelua vielä olisi ostanutkaan. Tästä syystä institutionaalinen laatu vaikuttaa myös kahteen muuhun laadun ulottuvuuteen. Institutionaaliseen laatuun sisältyvät yrityskuvan muodostavat tekijät, koska myös potentiaaliset asiakkaat voivat kokea sen.

4.3.2 Palvelun laadun kriteerit

Palvelun laadun ulottuvuudet voidaan määritellä vielä tarkemmin. Parasurman mukaan palvelun laadun ulottuvuudet voidaan konkretisoida kymmenellä dominoivalla tekijällä.⁷²

⁷¹ Lehtinen, 1986, 56

⁷² Parasuraman et al, 1985

Aineelliset ominaisuudet

Aineelliset ominaisuudet sisältävät edellä mainitut fyysisen laadun muodostavat tekijät. Lisäksi niihin voidaan katsoa kuuluvan henkilökunnan ulkoinen olemus ja palvelupaikassa olevat muut asiakkaat.

Luotettavuus

Luotettavuus merkitsee sitä, että palvelun toimittaja tekee asiat oikein ensimmäisellä kerralla. Lisäksi luotettavuus voi ilmetä esimerkiksi siinä, että toimittaja pysyy sovitussa aikataulussa ja laskutus vastaa sovittua.

Palveluhalukkuus

Palveluhalukkuus sisältää henkilökunnan valmiuden ja halun palvella asiakasta hyvin. Tämä ilmenee mm. nopeana palveluna ja välittömänä tiedusteluihin ja yhteydenottoihin vastaamisena.

Uskottavuus

Uskottavuudella tarkoitetaan sitä, että organisaatioon voi luottaa ja että sen toiminta on uskottavaa. Siihen sisältyy myös asiakkaan varmuus siitä, että palvelun tuottaja huomioi hänen etunsa. Uskottavuuteen vaikuttavat mm. yrityksen nimi, maine ja työntekijöiden henkilökohtaiset ominaisuudet. Uskottavuus on osa institutionaalista laatua.

Saavutettavuus

Saavutettavuuteen liittyvät palvelupaikan sijainti, yhteydenoton vaivattomuus, tavoittamisen helppous, lyhyet odotusajat ja aukioloaikojen sopivuus.

Ystävällisyys

Ystävällisyyteen kuuluvat henkilökunnan kohteliaisuus, kunnioitus asiakasta kohtaan ja asiakkaan huomioiminen.

Viestintäkyky

Viestintäkyky tarkoittaa palvelun tuottajan kykyä kommunikoida asiakkaan kanssa siten, että osapuolet ymmärtävät toisiaan. Viestintäkykyyn kuuluvat palvelun sisällön ja hinnan selvittäminen asiakkaalle ja asiakkaan neuvominen palvelun hyväksikäytössä.

Pätevyys

Pätevyyteen liittyvät henkilöstön tiedot , kyvyt ja asiantuntemus.

Turvallisuus

Turvallisuuteen kuuluu, ettei palvelun käyttämiseen liity mitään fyysistä tai taloudellista riskiä. Lisäksi asiakkaan turvallisuuteen kuuluu, että asiakkaan ja toimittajan väliset sopimukset pysyvät niin haluttaessa luottamuksellisina.

Ymmärtämys

Ymmärtämys asiakasta kohtaan tarkoittaa asiakkaan erityistarpeiden selvittämistä ja tuntemista sekä yksilöllisen palvelun tarjoamista asiakkaalle. Asiakaskohtaisissa palveluissa asiakkaan tarpeet on huomioitu automaattisesti, mutta yksilöllisen palvelun tarjoamisen voi estää esimerkiksi liiallinen sitoutuminen johonkin tiettyyn menetelmään.

4.3.3 Palvelun laatu ja asiakastyytyväisyys

Jotta laatua voitaisiin mitata, on ensin määriteltävä laadun käsite. Palvelun laadusta puhuttaessa on oikea lähtökohta puhua asiakkaan kokemasta laadusta. Laatu muodostuu asiakkaan odotusten ja kokemusten välisenä erotuksena asiakkaan arvioidessa koko palvelutahtumaa.⁷³

Palvelun laatu, jota asiakas odottaa ja jonka hän on valmis hyväksymään, ei ole absoluuttinen mitta vaan ennemminkin epämääräisesti rajoittunut odotusten joukko. Asiakas on tyytyväinen saamaansa palveluun, jos palvelusta saadut kokemukset kuuluvat tähän odotusten joukkoon. Tätä tilannetta, jossa asiakas on tyytyväinen kokemaansa palveluun voitaisiin kuvailla paremmin termillä asiakastyytyväisyys kuin hyvä palvelun laatu. Palvelu, joka on laadultaan keskitasoa saattaa täyttää asiakastyytyväisyyden tunnusmerkit. Palvelun tuottajalle on tärkeämpää tietää kuinka hyvin palvelu saavuttaa asiakastyytyväisyyden kuin tietää kuinka laadukasta palvelu on. Mikäli palvelu on laadullisesti ylitse asiakkaan odotusten, resursseja tuhlataan. Asiakas saattaa jopa tuntea, että hän maksaa turhasta. Tällöin voidaan puhua palvelun ylilaadusta.

⁷³ Parasuraman et al, 1988, 13

4.3.4 SERVQUAL-mittari

SERVQUAL-mittari lähestyy laadun mittaamista viidellä eri laadun ulottuvuudella. Ulottuvuuksia ovat aineelliset tekijät, luotettavuus, palveluhalukkuus, varmuus ja empatia. Nämä laatukriteerit on muodostettu laadun kymmenestä määräävästä tekijästä faktorianalyysin avulla. Uskottavuus, ystävällisyys, viestintäkyky, pätevyys, turvallisuus ja saavutettavuus ovat sulautuneet muihin kriteereihin. Mittarissa on kaksi uutta ulottuvuutta aikaisempien lisäksi:

- Varmuus eli henkilöstön osaaminen ja kohteliaisuus asiakasta kohtaan sekä
- Kyky herättää asiakkaassa luottamusta. Empatia eli huolenpito ja asiakaslähtöinen palvelutarjonta ja ongelmienratkaisukyky.⁷⁴

SERVQUAL-mittarilla mitataan asiakkaan kokemusten ja odotusten erotusta viiden eri palvelun laatutekijän ja 22:n eri muuttujan avulla. Mittarin etu on sen yksinkertaisuus ja monipuoliset sovellusmahdollisuudet. Mittaria voidaan säännöllisesti käytettynä hyödyntää laadun kehityksen seuraamisessa. Toiseksi sillä voidaan samanaikaisesti mitata laatua eri osatekijöiden kannalta erikseen tai laatua kokonaisuutena. Kolmas mahdollisuus on määrittää eri laatukriteerien suhteellinen merkitys asiakasryhmittäin. Lisäksi asiakkaat voidaan jakaa eri segmentteihin niiden laadun arvostusperiaatteiden mukaan.⁷⁵

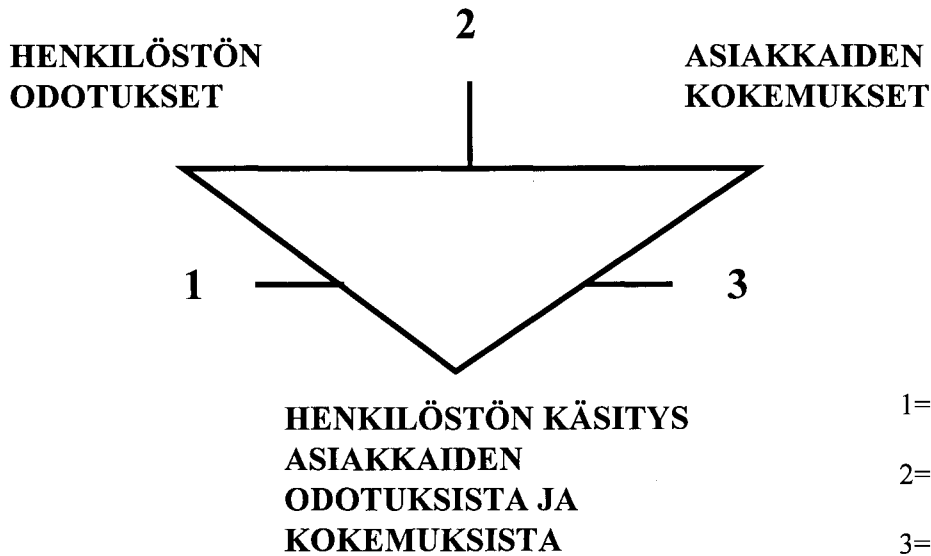
4.3.5 Gap-analyysi

Gap-analyysi lähestyy laadun mittaamista sekä asiakkaan että palvelun toimittajan näkökulmasta. Analyysissä on olennaista mitattujen tekijöiden välisten erojen analysoiminen.

Kuvasta 5 löytyy gap-analyysissä mitattavat tekijät.

⁷⁴ Parasuraman et al, 1988, 17-23

⁷⁵ Parasuraman et al, 1988, 30



- 1= Asiakkaiden ja henkilöstön odotusten erotus
- 2= Asiakkaiden kokemusten ja odotusten erotus
- 3= Asiakkaiden kokemusten ja henkilöstön olettamien asiakaskokemusten erotus

Kuva 5: Gap-analyysissä mitattavat tekijät (Brown et al, 1989, 93)

Palveluiden tarjonta lähtee asiakkaan tarpeista. Asiakkaan tarpeet tyydytetään, jos aikaansaatu palvelu vastaa asiakkaan odotuksia. Tällöin palvelun laatu on riittävä. Ongelma on kuitenkin toiminnan onnistumisen kannalta pitkällä tähtäimellä palvelun tuottajan käsitysten vastaavuus palvelun sisällöstä. Palveluyksikön tulisi tutkia asiakkaiden mielipiteiden lisäksi myös oman organisaation käsityksiä palvelusta ja asiakkaan arvioidusta tarpeista.

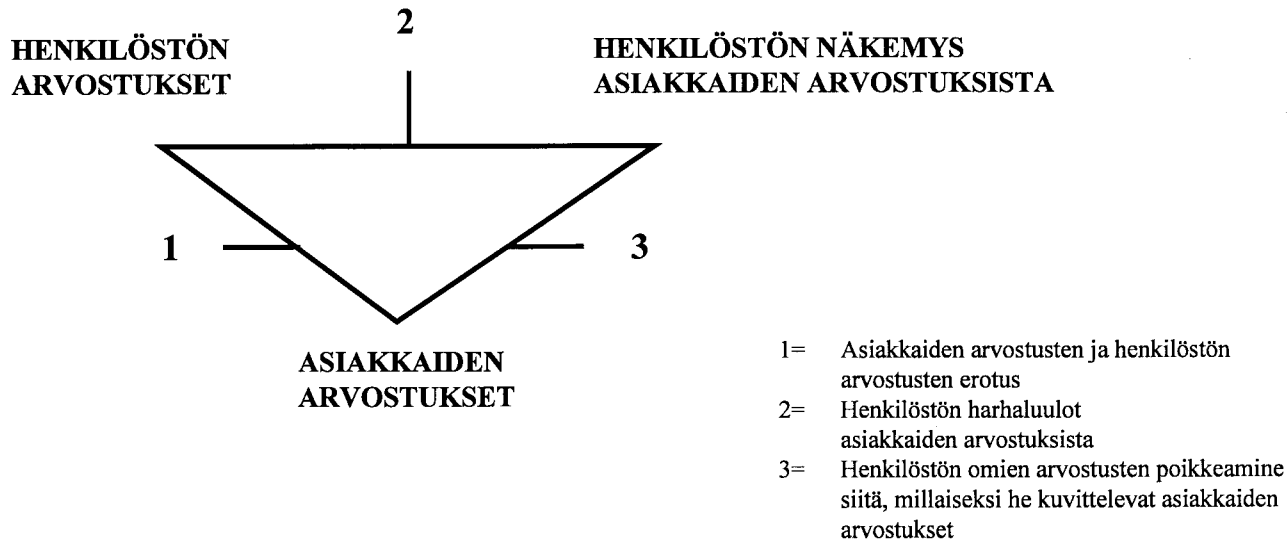
Gap-analyysiä voidaan soveltaa myös responsiivisuuden mittaamiseen. Responsiivisuudella tarkoitetaan järjestelmän kykyä reagoida sille esitettyihin vaatimuksiin. Se voidaan määrittellä myös organisaation herkkyydeksi ja kyvyksi ottaa huomioon asiakkaiden tarpeita ja vaatimuksia. Responsiivisuutta voidaan pitää organisaation palvelukyvyyn yhtenä tekijänä, jolloin sen mittaaminen liittyy kokonaistuloksellisuuden arviointiin.⁷⁶

4.3.6 Responsiivisuuden mittaaminen

Kuvassa 6 esitetään asiakkaiden ja henkilökunnan arvostukset. Näiden arvostusten väliset kokonaiserot kuvaavat palveluyksikön responsiivisuutta. Organisaation herkkyyden ja ky-

⁷⁶ Aarrevaara et al, 1991, 7

vyn huomioida asiakkaiden tarpeita voidaan sanoa olevan hyvä, mikäli henkilöstö tietää asiakkaiden odotukset ja henkilöstön sekä asiakkaiden käsitykset palvelun sisällöstä ovat lähellä toisiaan.⁷⁷



Kuva 6: Asiakkaiden ja henkilöstön arvostuksen mittaaminen (Aarrevaara, 1991, 15)

4.3.7 PDS-miitaus

PDS-mittaustavassa (Problem Detection Study) lähestytään laadun mittaamista ongelmakeskeisesti. Asiakkaat reagoivat usein enemmän pettymyksistä palvelun laadun suhteen kuin päinvastaisesta tilanteesta. PDS-mittauksessa mitataan, miten asiakas kokee palvelun eri osatekijöiden ongelmallisuuden. Toisena kriteerinä mitataan, kuinka tärkeää asiakkaalle on, ettei osatekijässä ole ongelmia.⁷⁸

Nämä kaksi mittaria yhdistämällä saadaan indikaattori ongelmien suuruudesta. Mitä vähemmän ongelmia eri osatekijöissä todetaan, sitä parempilaatuinen palvelu on. Ongelmana tässä lähestymistavassa on se, ettei mittareista selviä, mitä tapahtuu palvelun ollessa parempaa kuin se laatutaso, mitä asiakas pitää referenssitasonaan.⁷⁹

⁷⁷ Aarrevaara et al, 1991, 8

⁷⁸ Paltschik, 1990, 14

⁷⁹ Paltschik, 1990, 14

4.3.8 Kvalitatiivisten mittareiden arviointi

Odotetun ja koetun palvelun laadun eroavaisuuden mittaamisessa on joitakin ongelmia joi-
tuen juuri asiakastyytyväisyyden ja laadun käsitteiden välisestä erosta:

Asiakas, joka käyttää usein palveluja ja tietää, mitä hän tulee saamaan, on yleensä tyytyväi-
nen palveluun. Kuitenkin verrattaessa odotettua ja koettua palvelua, koettu palvelu ei mit-
tareilla mitattuna ylitä odotettua, eikä yksikön palvelun laatua siten pidetä koskaan erin-
omaisena. Asiakkaan mielestä palvelu saattaa olla kuitenkin erittäin hyvää.

Toinen ongelma on siinä, että asiakkaat oppivat tuntemaan palvelujen normaalin laatutason
ostaessaan palveluja useammin. Ensimmäisillä kerroilla palvelu ylittää odotukset, mutta
seuraavilla kerroilla palvelu ei enää ylitä odotuksia. Myöhemmässä vaiheessa asiakas saattaa
suhtautua kriittisemmin vähäisempiinkin palvelutason muutoksiin. Palvelu ei ole huonon-
nut, mutta asiakastyytyväisyyden alue on kaventunut.

Kolmas ongelma liittyy asiakkaiden erilaisuuteen. Laatumittarit eivät välttämättä huomioi
sitä, että asiakkaat haluavat erilaista palvelua. Odotukset ja kokemukset eivät välttämättä
ole subjektiivisina mielipiteinä samalla perusulottuvuudella mitattavissa.⁸⁰

4.4 Tuloksellisuusmittarit ja toiminnan vaikuttavuus

Toiminnan onnistumista voidaan kuvata myös käsitteillä toiminnan tuloksellisuus ja vai-
kuttavuus. Erityisesti julkistalouden puolella operoivissa yksiköissä ja organisaatioissa näi-
den käsitteiden huomioiminen ja sisällön ymmärtäminen on oleellista.

Jo taloustieteen perusteissa opetetaan toiminnan tuloksellisuuden osalta, että tavoitteeksi
voidaan asettaa *tietyllä panoksella mahdollisimman suuren tuotoksen aikaansaaminen* tai *tie-
tyn tuotoksen aikaansaaminen mahdollisimman pienellä panoksella*. Vaikuttavuudessa on ky-
se lähinnä suoritteiden ja käyttäjien tarpeiden suhteesta eli siitä, kuinka hyvin suoritteilla
on kyetty tyydyttämään asiakkaiden ja käyttäjien tarpeet. Julkistaloudellisissa yksiköissä
vaikuttavuus saa vielä laajemman yhteyden eli puhutaan siitä, kuinka hyvin tämä julkisesti
rahoitettu toiminta on tyydyttänyt kansalaisten omia tai peräti yhteiskunnallisia tarpeita.

Toiminnan onnistumista kuvaavat mittareita voidaan pitää kaksijakoisina siksi, että ns. tuottavuus- ja taloudellisuusmittarit kuvaavat yksikön resurssien käytön tehokkuutta - siis panosten ja tuotosten välistä suhdetta. Vaikuttavuusmittarit ovat taas hieman vaikeammin laadittavissa, koska niiden tulisi kuvata yksikön tuottamien suoritteiden hyötyä käyttäjilleen ja kykyä vastata käyttäjien (esim. kansalaisten) piilossakin oleviin tarpeisiin.

Asiakasvaikuttavuus eli palvelukyky on suoriteläheinen käsite. Asiakasvaikuttavuuden komponentit muodostuvat niistä asiakkaiden tarpeista, jotka kohdistuvat suoritteiden riittävyteen, suoritevalikoimaan, suoritteiden tekniseen laatuun (suoritteiden konkreettiset ominaisuudet) ja niitä tuottavan viraston toiminnalliseen laatuun (esim. suoritteiden saataavuus, toiminnan joustavuus ja luotettavuus).⁸¹

Yhteiskunnan kollektiiviset tarpeet liittyvät kansalaisten fyysisen, henkisen ja sosiaalisen hyvinvoinnin edellytyksiin eli elinkeinon harjoittamisen mahdollisuuksiin, turvallisuuteen, terveyteen, oikeudenmukaisuuteen jne. Tätä vaikuttavuuden komponenttia kutsutaan yhteiskunnalliseksi vaikuttavuudeksi.⁸²

Kaikesta mittaamisen vaikeudesta huolimatta tulisi pyrkiä ainakin muutaman vuoden väliajoin kvalitatiivisten ja jos mahdollista, kvantitatiivisten erillisselvitysten avulla viraston yhteiskunnallisten vaikutusten kehitystä. Arviointia tukevien tietojen keruussa voidaan käyttää mm. seuraavia tapoja:⁸³

- kyselyt
- haastattelut
- havainnointi, ml. Osallistuva havainnointi
- asiantuntija-arviot
- testit (erityisesti, jos kohderyhmä on suhteellisen pieni kuten opetustoimessa)
- virastojen ja laitosten keräämät tiedot
- julkiset tilastot
- fyysinen mittaus (esim. liikenne- ja terveystieteellisissä toiminnoissa)

⁸⁰ Paltschik, 1990, 13

⁸¹ Wallin, 1989, 9

⁸² Valtiovarainministeriö, 1991, 10

⁸³ Ahonen, 1985, 58

Julkistaloudellisten yksiköiden yksi tärkeimpiä ellei tärkein olemassaolon peruste on tällaisen yksikön tai organisaation yhteiskunnallinen tarve ja vaikuttavuus. Tämä olemassaolon tarve ja tärkeys eli vaikuttavuus antaa yksikölle olemassaolon oikeutuksen. Tästä syystä vaikuttavuutta tulisi mitata säännöllisesti ja vertailukelpoisesti.

PK-palveluverkon yksiköissä juuri toiminnan vaikuttavuuden sekä tärkeyden mittaaminen ja näyttäminen on koettu ongelmallisimmaksi. Tämä olisi tärkeää niin toiminnan kehitystä rahoittavien tahojen informoimiseksi sekä mm. oppilaitosten johdon ja omistajien vakuuttamiseksi toiminnan tarpeellisuudesta osana oppilaitoksen organisaatiota. Myös yleistä yrityksille suuntautuvaa markkinointia ja erilaista PR-työtä varten toiminnan vaikuttavuuden, merkityksen ja hyödyn mittaamisesta saatava tieto olisi tarpeellista.

4.5 Mittareiden välinen tasapaino

Tässä tutkimuksen teoreettisessa osassa on kvalitatiivisia ja kvantitatiivisia suoritusmittareita erillisinä kokonaisuuksina. Palveluyksikön todellista toimintaa ei kuitenkaan kyetä mitaamaan sellaisenaan näillä mittareilla - ainakaan erillisinä kokonaisuuksina. Käytännössä on mittaustulosten luotettavuuden vuoksi on luotava sovelluksia ja tasapaino siten, että kokonaisuutta ja tarpeita parhaiten palveleva yhdistelmä kyetään löytämään.

Esimerkiksi toiminnan kehittyessä ja laajentuessa palvelun laadulliset ulottuvuudet lisääntyvät. Laajoissa palvelukokonaisuuksissa, joita esimerkiksi PK-palveluverkon yksiköiden toiminta yleensä on, asiakas kiinnittää huomiota siihen, saako hän haluamaansa ja odottaamaansa palvelua. Tällaisissa tilanteissa mm. asiakkaiden sitoutuneisuutta mitattaessa kvalitatiivisten mittareiden painoarvo kasvaa suhteessa kvantitatiivisiin mittareihin. Toiminnan menestyksellisyyttä ei siis voida aina mitata esimerkiksi katemarkoilla tai muilla taloudellista hyötyä tai kehittymistä mittaavilla mittareilla.

Rutiininomaisissa ja yksinkertaisissa palvelutapahtumissa voidaan toisaalta ajatella, että laadulliset ulottuvuudet ovat niin vähäiset tai merkityksettömät, että kvantitatiiviset mittarit kuvaavat paremmin toiminnan onnistumista. Yksinkertaisissa palvelutapahtumissa voittomarginaalit ovat usein myös niin pienet, että esimerkiksi kustannustehokkuuden merkitys kasvaa.

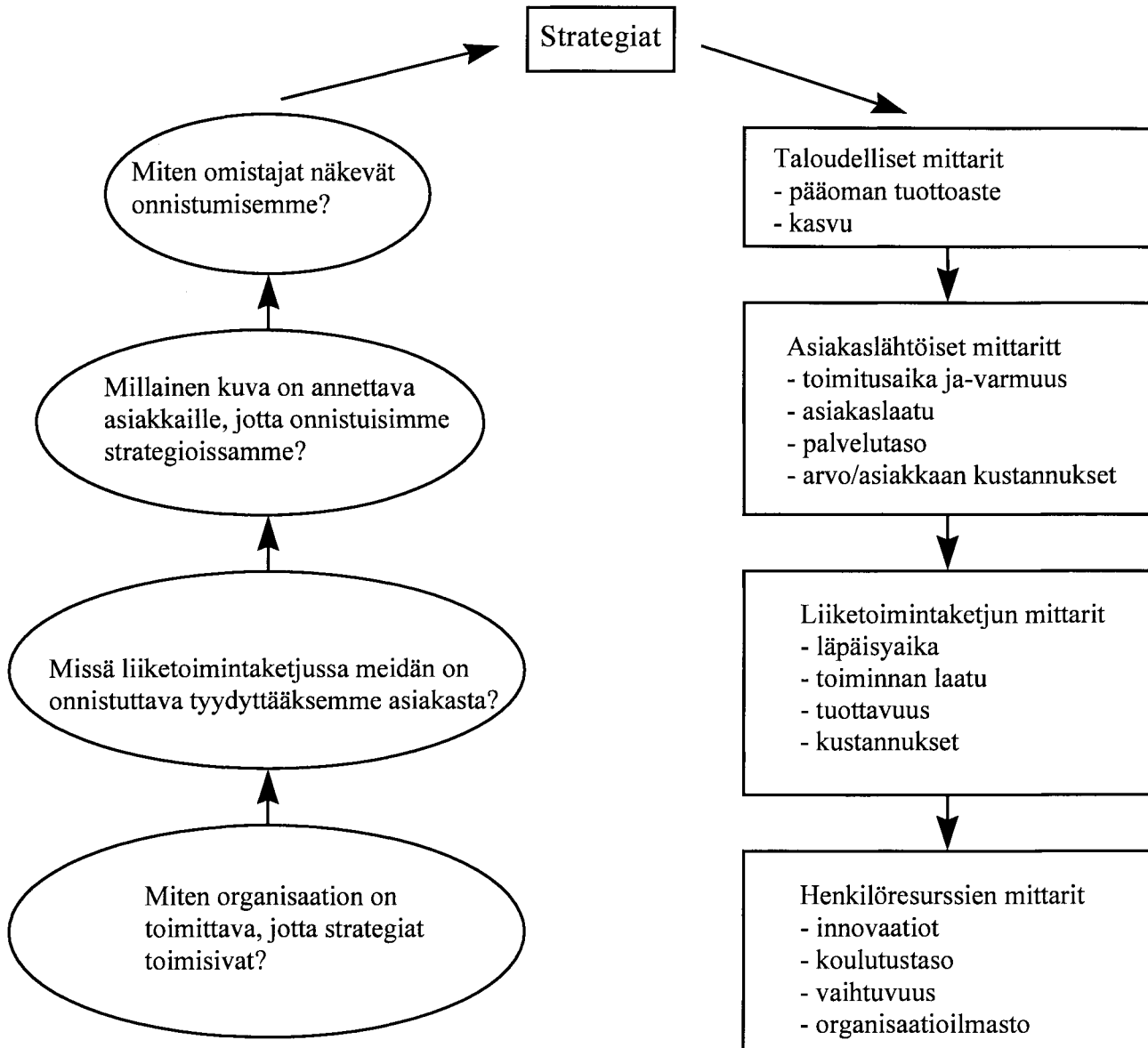
PK-palveluverkko on vielä varsin uusi ja hyvin erilaisista yksiköistä koostuva organisaatio. PK-palveluverkon yksiköt sijaitsevat hyvin erilaisissa toimintakulttuureissa eri puolilla Suomea ja ovat hallinnollisesti yleensä hyvin tiukasti sidoksissa oppilaitosten hallintoon. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kaikkien jäsenyksiköiden laskentaa ja taloudenhoitoa ei voida täysin yhtenäistää, täysin vertailukelpoisen kvantitatiivisen tiedon keräämiseksi. Myös tämän tutkimuksen kohteena olevan organisaation kohdalla on hyväksyttävä vallitseva tilanne ja sovellettava tilannekohtaisesti, mutta päämäärätietoisesti ja johdonmukaisesti erilaisia toimintaa seuraavia ja arvostelevia mittareita.

4.6 Palveluyksikön suoritusmittarit

Palveluyksikössä käytettävät suoritusmittarit tulisi siis rakentaa sekä kvalitatiivisten että kvantitatiivisten mittareiden varaan. Tunnuslukujärjestelmän tulee huomioida myös palvelujen usein erilainen sisältö.

Mittareiden pitäisi kuvata tasapainoisesti yrityksen kilpailuasemaan ja menestymiseen vaikuttavia tekijöitä (kuva 7). Mukana on oltava sekä markkinalähtöisiä että taloudellisia tavoitteita. Edelleen on valittava mittareita, jotka liittyvät sekä kustannustehokkuuteen, laatuun että toimituskykyyn. Myös muunlaisia luokituksia esiintyy. Tärkeintä ei ole luokitella asioita jollakin tietyllä tavalla, vaan ymmärtää tarve monipuoliseen mittaukseen. Kustannustehokkuuteen voidaan sisällyttää sellaisia asioita kuin pääoman käytön tehokkuus ja tuottavuus. Toisissa kirjoituksissa asiakastyytyväisyyttä korostetaan erillisenä tekijänä, mutta se voidaan nähdä myös yhtenä laadun osa-alueena. Muita laatuun liittyviä asioita ovat mm. prosessien toiminnan laatu ja kaikenlaisen tuhlauksen eliminointi. Toimituskykyä voidaan konkretisoida sellaisilla tekijöillä kuin toimitusaika, toimitusvarmuus, läpäisy-aika tai tuotannon joustavuus. Myöskään yrityksen inhimillisiä resursseja kuvaavia mittareita ei saa unohtaa. Yrityksen kilpailuasema ja strategia voivat nostaa jonkin edellä luetelluista tavoitteista etusijalle, mutta muita tavoitteita ei voi silloinkaan täysin sivuuttaa.⁸⁴

⁸⁴ Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 11



Kuva 7: Tasapainotettu mittaristo auttaa ymmärtämään menestyksen syitä (Maisel 1992)

Tavoitearvoja asetettaessa on syytä muistaa verrata tavoitetasoa niin kilpailijoihin kuin myös maailman parhaisiin suorituksiin. Tavoitearvoja voidaan asettaa eri aikaväleille. Todellisen muutoksen aikaansaamiseksi on usein tarpeen asettaa kovia tavoitteita, kuten nol-lavirhe tai 100-prosenttinen toimitusvarmuus. Näin ihmiset saadaan etsimään kokonaan uusia toimintatapoja eikä vain tehostamaan vanhaa tapaa. Toisaalta on asetettava ihmisten

osaamiseen ja kuormitukseen nähden realistisia välitavoitteita, jotta motivaatio pysyisi yllä. Johto ei myöskään yksin saisi sanella tavoitteita.⁸⁵

Tavoitearvojen lisäksi tarvitaan monesti hälytysrajoja tai kontrollipisteitä, jotka merkitsevät, että tarvitaan ylimääräisiä toimenpiteitä tilanteen korjaamiseksi. Toiset hälytysrajat ovat luonteeltaan sellaisia, että työntekijä voi itse käynnistää tietyn toimenpidesarjan havaittuaan poikkeaman. Edellytyksenä on luonnollisesti, että mittariin vaikuttamisen keinot ja mittaustuloksen vaihtelun syyt on huolellisesti analysoitu ja dokumentoitu. Suuret poikkeamat tavoitteesta voivat merkitä taas esimerkiksi erillisen ongelmanratkaisuryhmän perustamista. Kaikkia syytekijöitä ei aina osata määritellä etukäteen, joten ryhmän on käytävä mahdollisesti läpi alkuperäistä mittaussaineistoa, josta löytyvät tarvittavat lisätiedot poikkeaman analysoimiseksi. Toisinaan tavoitearvojen tai hälytysrajojen asettaminen vaatii koemittausta, joka on tehtävä ennen mittarin varsinaista käyttöönottoa.⁸⁶

Palveluyksikön toiminnan kannalta on tietysti oleellista, että toiminta on tärkeimmiltä arvoiltaan kannattavaa. Useimmiten ensimmäinen ja ehkäpä helpoin asia, jota tarkastellaan on toiminnan liiketaloudellinen kannattavuus. Tämä tarkastelu tapahtuu pääasiassa kvantitatiivisten, rahamääräisten mittareiden avulla lähinnä kirjanpidon ja tuloslaskelmien avulla. Kvantitatiivisille mittareille on niiden yhteismitallisuuden ja säännöllisyyden vuoksi helpompaa luoda kontrollipisteitä ja hälytysrajoja kuin kvalitatiivisille mittareille.

Palvelujen erilaisesta sisällöstä johtuen palveluyksikön suorituksen ja toiminnan kokonaisarvo ja -arvio tulisi määrittää yhdistelemällä erilaisia, eri palveluille ja toiminnoille soveltuvia mittareita ja laskemalla näiden eri mittareiden mittaustuloksia yhteen. Yksittäisiä palveluita voidaan verrata keskenään vain, jos ne ovat sisällöltään ja rakenteeltaan samanlaisia ja vertailukelpoisia. Sisällöltään samanlaisia palveluita on voidaan kerätä ryhmiksi ja muodostaa niistä palveluryhmien sisäisiä arvoja. Ryhmäarvoja voidaan vertailla esimerkiksi palvelun laadun suhteen aikaisemmin saavutettuihin arvoihin, kilpailijoiden arvoihin tai muihin soveltuviin vertailuarvoihin.

⁸⁵ Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 94

⁸⁶ Andersin, Karjalainen, Laakso, 1994, 94

5. Lähtökohdat uuden järjestelmän kehittämiseksi

PK-palveluverkon yksiköiden talouden ja toiminnan mittaamisessa ja raportoinnissa on otettava huomioon monia toiminnassa vallitsevia perinteisestä puhtaasta liiketaloudellisesta toimintaympäristöstä poikkeavia yksityiskohtia. Seuraavissa kappaleissa on tarkoitus analysoida PK-palveluverkon johdon asettamia tavoitteita sekä toimintaympäristöä, jossa PK-palveluverkko toimii ja valita hankitun tiedon pohjalta sopivia työkaluja ja toimintatapoja PK-palveluverkon toiminnallisten ja taloudellisten suoritusten mittaamiseen.

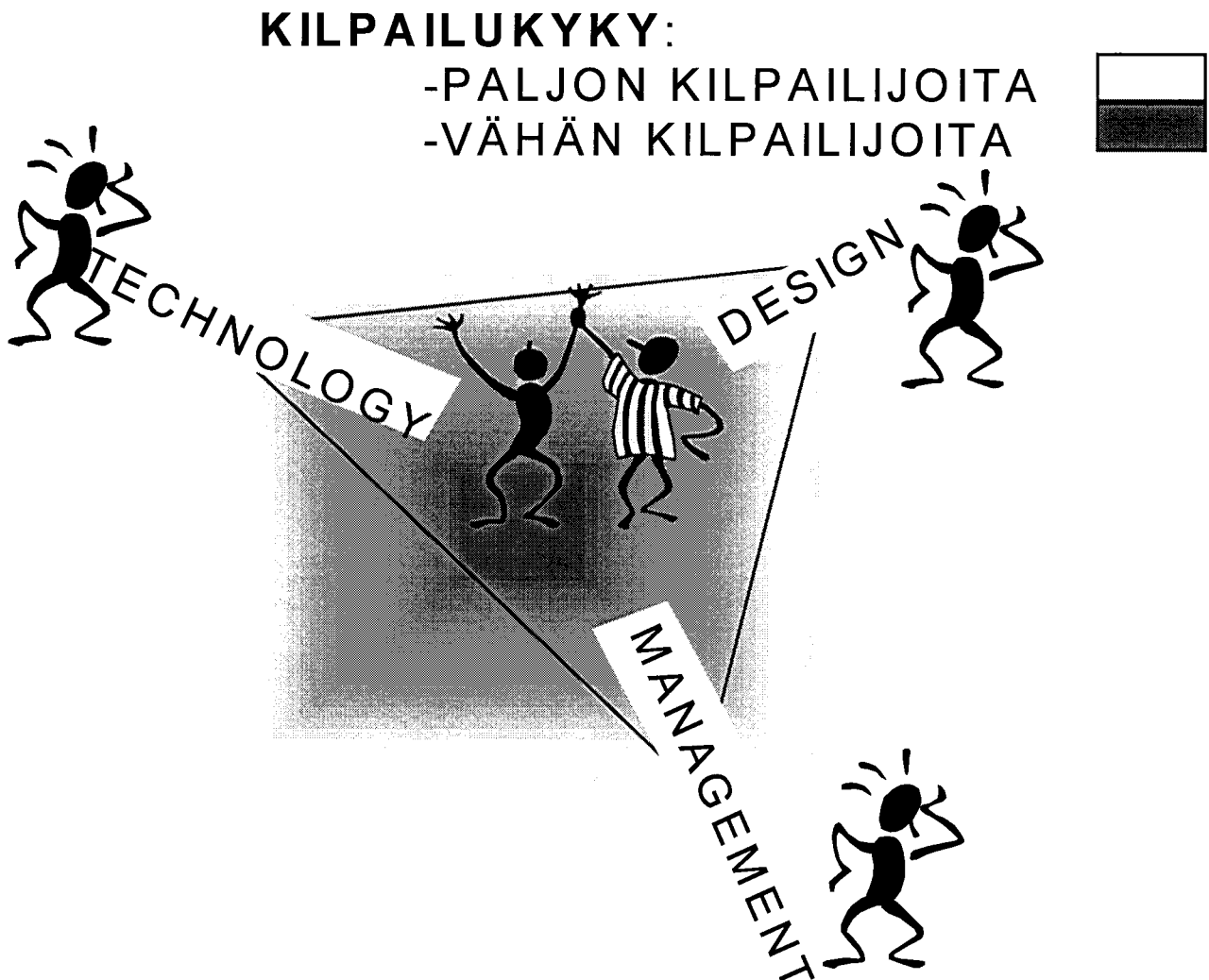
5.1 PK-palveluverkon toiminnan laajuus ja luonne

PK-palveluverkko on vuoteen 1997 mennessä saavuttanut muodon, joka pitää sisällään 30 hyvin itsenäisesti ammattikorkeakouluissa ja muissa oppilaitoksissa toimivaa palveluyksikköä. PK-palveluverkon toiminnallinen runkoverkko on näin saatu valmiiksi, toimintaa testattu ja on löydetty lisäarvoja, joita oppilaitokset voivat tarjota alueensa elinkeinoelämälle. Koska valtakunnallinen Uusteollistamisohjelma ja koulutus -kehittämishanke, jonka siipien alla PK-palveluverkko on saanut kehittyä, on päättynyt ja PK-palveluverkon itsenäinen elämä on alkanut, on tarpeellista tarkistaa toimintamallit vastaamaan uutta tilannetta.

Oleellinen osa PK-palveluverkon johdon toimintaa on yksiköiden taloudellinen avustaminen toiminnan alkuvaiheissa sekä tarvittaessa myöhemminkin yksikön toimintaa kehitettäessä. Tähän liittyen verkon yksiköiden talouden ja toiminnan kehityksen seuraaminen on johdon yksi tärkeimmistä johtamisvälineistä ja siten johtamisen kehityskohteista.

Yksi keskeisiä PK-palveluverkon toimintaa ohjaavia periaatteita on toiminnan monipuolisuus ja poikkitieteellisyys. Toimiva verkko voi yhtenäisillä toimintamalleilla hyödyntää sekä teknologiaan, liiketoimintaprosessiin ja muotoiluun erikoistuneita yksiköitä (kuva 8). Nopealla ja yhdenmukaisella sisäisellä tiedonvälitys- ja työnjakoprotokollalla voidaan luoda tiimejä, joissa on kussakin projektissa tarvittava asiantuntemus riippumatta siitä, kuka vastaanotti asiakkaan ensikontaktin. Periaatteen toimivuuden kehittäminen vaatii vielä laaja-

mittaista osaamisen ja asenteiden kehittämistä koulutuksen ja sisäisten kehittämishankkeiden kautta.



Kuva 8: PK-palveluverkon kilpailutekijä

Toiminnan ja talouden seurantaan tämä monialaisuus aiheuttaa monia ongelmia. Täysin kattavan seurannan piiriin olisi saatava kaikki, usein hyvin itsenäisesti toimivat, ammattikorkeakoulujen laitokset ja osastot. Kirjanpidosta johdettavissa tunnusluvuissa ongelmaksi muodostuu käytännössä oppilaitosten oma tulosityksikköjako. Eri tulosityksiköiden palvelutoiminnan tietojen kerääminen oppilaitoksen kirjanpidosta on toistaiseksi osoittautunut käytännössä mahdottomaksi. Samanaikaisesti PK-palveluverkon tavoitteena on kuitenkin kannustaa oppilaitoksia harjoittamaan yrityspalvelutoimintaa mahdollisuuksien mukaan koko oppilaitoksen, sen kaikkien osaamisalueiden ja resurssien laajuudella.

Niissä ammattikorkeakouluissa ja oppilaitoksissa, joissa yritys- ja teknologiapalvelutoiminta on organisoitu tapahtuvaksi erillisen, yhteisen yritys- tai teknologiapalveluosaston kautta tätä ongelmaa ei ole. Valitettavasti tällainen ammattimaisesti järjestetty palvelutoiminta ei uudessa ammattikorkeakoulujärjestelmässämme vielä ole kovin yleistä.

5.2 PK-palveluverkon toiminnan rahoituksen ja avustusten muoto

PK-palveluverkon toiminnan kehittämistä rahoittaa lähinnä Opetusministeriö ja Opetushallitus. Kauppa- ja teollisuusministeriö osallistuu toiminnan hallinnollisiin kustannuksiin PKT-säätiön rahoituksen kautta. OPM:n ja OPH:n vuosittain myöntämien varojen määrä ratkaisee suoraan PK-palveluverkon yksiköiden toiminnan kehittämiseen käytettävissä olevat resurssit sekä hankeavustusten osalta käynnistettävien kehityshankkeiden, -projektien, teknologiaohjelmien ja muiden erillisten toimintojen määrän ja laajuuden.

Toiminnalle haitallinen vuosittain toistuva taloudellinen epävarmuus ja pitkäjänteisyyden puute käyttöön osoitettavien kehitysresurssien osalta johtuu lähinnä PK-palveluverkon rahoituksen sidonnaisuudesta valtion budjettiin ja ministeriöiden ja eri hallinnonalojen painopisteiden vaihteluun. Taloudellisesti itsenäisempää toimintamallia on PK-palveluverkolle suunniteltu, mutta asia ei ole edennyt ja siirtynee myöhemmäksi.

Luonnollisesti PK-palveluverkon yksiköiden toiminnan kehittyessä ja toiminnan muotoutuessa asetettujen tavoitteiden mukaisesti itsensä taloudellisesti kannattavaksi tilanne yksinkertaistuu. Hankeavustusten tarvetta tämä kehitys ei kuitenkaan tule poistamaan. Päinvastoin kasvava ja kehittyvä toiminta tulee vaatimaan entistä enemmän resursseja suurien yrityskehityshankkeiden ja teknologiaohjelmien käynnistysvaiheisiin.

5.3 Maksullisen palvelutoiminnan järjestämisen ongelmat oppilaitoksissa

Maksullinen palvelutoiminta on laajamittaisesti toteutettuna varsin uutta suomalaisissa oppilaitoksissa. Oppilaitoksissa yrityksille tarjottava palvelutoiminta jaetaan yleensä hieman oppilaitoksen alasta riippuen ns. yrityspalveluun ja teknologiapalveluun.

PK-palveluverkon idea on Saksasta, mutta hankkeesta tuskin olisi tullut valmista ilman juuriltaan ylivieskalaista tekniikan tohtori Keijo Nivalaa. Ylivieskan teknillisen oppilaitoksen silloisena rehtorina hän päätti, että kyseisen teknillisen oppilaitoksen perustrategiana olisi avoimuus. Nivala halusi avata ikkunoita yrityksiin ja etsiä aktiivisesti yhteistyötä.

”Se oli silloin uutta ja melkein kiellettyä”, Nivala sanoo. Innostusta riitti. ”Mutta oppilaitos ei kuitenkaan käytännössä kyennyt palvelemaan yrityksiä.” Asia jäi kiusaamaan niin pahasti, että kun Nivala vuosikymmen myöhemmin aloitteli jatko-opintojaan Oulun yliopistossa, yritysnekökulma alkoi kummitella myös väitöskirjan aiheessa. Nivala alkoi pohtia, miten korkeatasoisten oppilaitosten pitäisi kehittää palvelutoimintaansa, jotta tämä vastaisi yritysmaailman tarpeita.⁸⁷

Muutamissa vanhan mallin mukaisissa keskiasteen oppilaitoksissa, lähinnä teknillisissä oppilaitoksissa, palvelutoimintaa yrityksille teknologiapalvelun muodossa on tehty jo vuosia. Esimerkiksi Keski-Pohjanmaan teknologiapalvelukeskus KETEK, on veteraani läänin osaamiskeskusten joukossa. Se on toiminut jo yli kymmenen vuotta. Alkuperäisestä 350.000 markan pääomalla toteutetusta yrityksestä on tullut tulosvastuullinen enimmäkseen oman tulorahoituksen varassa pyörivä kehittämiskeskus. KETEKin budjetoitu liikevaihto on nykyään noin 3,5 miljoonaa markkaa vuodessa. Budjetin rahoituksesta kymmenen prosenttia tulee alueen yhdeksältä kunnalta, noin puolet on suoraa laskutusta ja loput tulevat projektirahoituksina. KETEK on juridisesti osa Kokkolan teknillistä oppilaitosta (*nykyisin Keski-Pohjanmaan ammattikorkeakoulu*) ja toimii oppilaitoksen yhteydessä Teknologikeskuksen tiloissa.⁸⁸

Toisaalta on olemassa suuri joukko oppilaitoksia, joissa yritys- ja teknologiapalvelutoiminta on aloitettu vasta UTOK-hankkeen aikana ja liittymällä PK-palveluverkkoon. Luonnollisesti näiden oppilaitosten osalta toiminta on vasta muotoutumassa ja lukuisat toiminnan esteet ja ongelmat on ensin raivattava pois tieltä. Suuri ongelma ammattikorkeakouluissa ja oppilaitoksissa on niiden kirjanpitojärjestelmien ja taloudellisen seurannan ja tilinpäätöskäytännön keskinäinen erilaisuus. PK-palveluverkon jäsenyksiköt ovat hyvin heterogeeninen joukko niin toimintatavoiltaan, organisaatioltaan, toimintaresursseiltaan, toimintaympäristöltään, kokemukseltaan ja osaamistasoltaan. Tämä heterogeenisyys asettaa myös toi-

⁸⁷ Pelttari, 1997, 26

⁸⁸ Mäki, 1992, 12

minnan raportoinnille ja seurannalle ja mittareiden yhteismitallisuudelle suuria haasteita ja vaikeuksia.

5.4 Taloudellinen ja toiminnallinen raportointi oppilaitoksissa

Oppilaitosten kyky raportoida erillisistä osatoiminnoistaan on usein hyvin rajoitettua. Jokaisessa oppilaitoksessa ja jokaisella paikkakunnalla on osittain omat ongelmansa ja rajoitteensa tiedon tuottamisessa. Syitä on lukuisia, mutta on havaittavissa myös useita oppilaitoksille yhteisiä sijainnista, omistajasta tms. riippumattomia tekijöitä.

Suomalaiset vanhat ns. keskiasteen oppilaitokset ovat perinteisesti hyvin suuria yksiköitä, joissa erilaisilla koulutusohjelmilla, opetusaineiden mukaisilla ryhmillä ja muilla osastoilla on ollut varsin suuri autonomia. Vanhojen keskiasteen oppilaitosten liittyessä ammattikorkeakoulujen osiksi valtaa ja päätöksentekoa on jouduttu jakamaan ja laajentamaan vielä enemmän. Tämä on luonnollisesti ollut välttämätöntä, sillä ammattikorkeakoulut koostuvat pääosin noin 5:stä -10:stä, joskus jopa yli kymmenestä ns. vanhasta oppilaitoksesta. Ammattikorkeakoulun eri yksiköiden (siis vanhojen oppilaitosten) fyysinen etäisyys saattaa olla kymmeniä ja ääritapauksissa jopa satoja kilometrejä (esim. Hämeen amk:ssa).

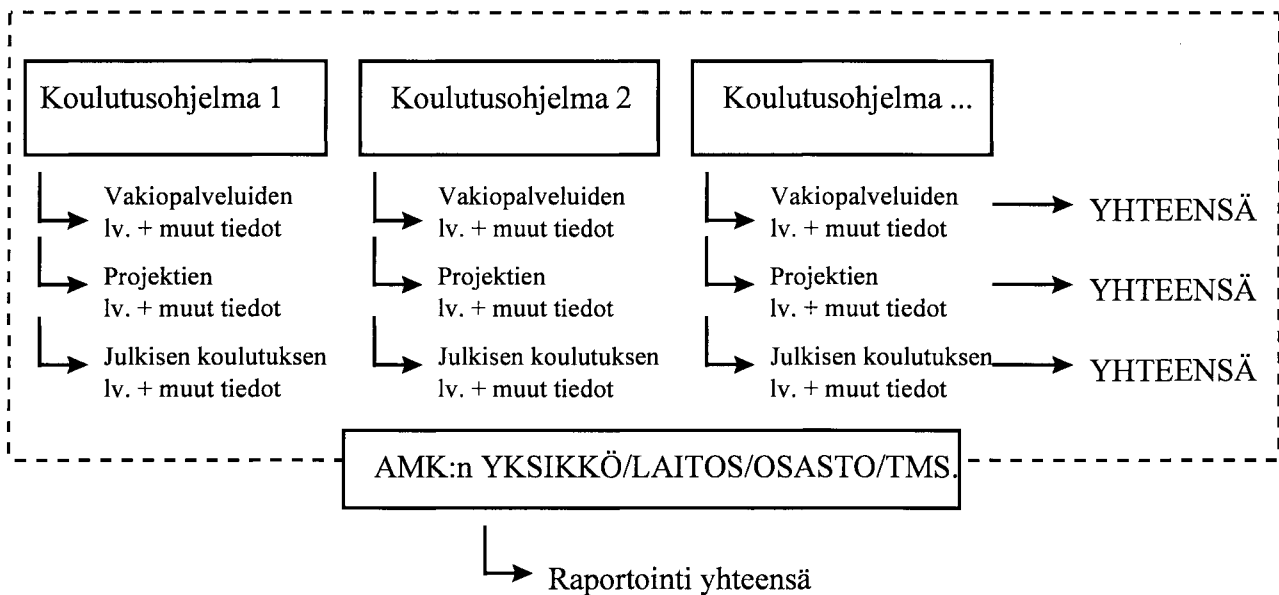
Ammattikorkeakoulujen eri yksiköt (siis vanhat oppilaitokset) saavat pääsääntöisesti menojensa kattamiseen oman ammattikorkeakoulun sisäisesti sovitun periaatteen mukaisen osuutensa ja käyttävät tämän summan laatimansa ja hyväksytyt budjetin mukaisesti. Vastaavainen rahan ja toimintaresurssien jako tapahtuu yksiköiden (siis vanhojen oppilaitosten) sisällä eri koulutusohjelmien, osastojen tai vastaavien ryhmien kesken. Ammattikorkeakoulujen ja niiden eri yksiköiden yritys- ja teknologiapalveluosastot raportoivat pääsääntöisesti vain yksiköidensä sisäisesti, jonka seurauksena yleensä koko ammattikorkeakoulun kattava luotettavaa tietoa toiminnasta ei ole olemassa. Yritys- ja teknologiapalvelujen tuottamaa tuloa ei aikaisemmin ole aina edes erikseen kirjattu. Saati että tätä tuloa olisi sen tarkemmin edes eritelty.

OPM:n ammattikorkeakoulujen kanssa vuosittain käymien tulosneuvottelujen sisältö ei myöskään pura osatoimintojen tietoja PK-palveluverkolle sopivalla tavalla. OPM:n tulosneuvotteluissa käydään lähinnä ammattikorkeakoulun (oppilaitoksen perinteiseen) opetus-

toimintaan liittyviä asioita. Yritys- ja teknologiapalvelutoiminta ei valitettavasti edelleenkään lukeudu ammattikorkeakoulujen kehittämisessä OPM:n painopisteisiin.

5.5 Raportoitavan tiedon kerääminen mahdollisimman kattavasti

Yritys- ja teknologiapalvelutoiminta tulisivat viedä kaikissa ammattikorkeakouluissa ja niiden eri yksiköissä aina koulutusohjelmiin ja vastaaviin pienimpiin yksiköihin saakka yhdeksi budjetoitavaksi ja siten raportoitavaksi osaksi toimintaa. Tutkimuksen aikana PK-palveluverkon yksiköissä ja oppilaitoksissa käydyistä keskusteluista on tutkimuksen tekijä laatinut yhteenvedona ja tiivistyksenä seuraavanlaisen mallin, joka on toimii lähtökohtana raportoinnin kehittämiseksi (kuva 11).



Kuva 9: Raportoinnin organisatorinen jako ammattikorkeakoulujen sisällä (kuva: L. Sipponen)

5.6 Toiminnan jakaminen osa-alueisiin ja yrityspalvelutoiminnan kehittämisen painopisteet

Yksi monesti esille noussut ongelma on myös edellisessä kuvassakin mainittu tulojen ja toiminnan jakaminen ns. vakiopalveluihin, projekteihin ja koulutukseen. Jakaminen on kuitenkin välttämätöntä PK-palveluverkon yksikön ja koko ammattikorkeakoulun yritys-

palvelutoiminnan luonteen ja sisällön havainnollistamiseksi. Yritys- ja teknologiapalveluhenkilökunnan sekä PK-palveluverkon johdon ja sitä valvovien viranomaisten kanssa käydyissä keskusteluissa on tullut mm. selväksi, että koulutusta sellaisenaan ei voida pitää esimerkiksi Keijo Nivalan (esim. Nivala, 1995, 30-31) luokituksen mukaisena yrityspalveluna. Ammattikorkeakouluissa tuotetaan karkeasti jaettuna kahta koulutuspalvelua. Toinen on luonnollisesti tutkintoihin johtava koulutus ja toinen on aikuis- ja täydennyskoulutus. Aikuis- ja täydennyskoulutus on pääsääntöisesti julkisesti rahoitettua toimintaa, vaikka koulutukseen osallistuisivatkin erilaisten yritysten työntekijät. Yleisiä rahoittajia ovat työministeriö ja kunnat sekä kaupungit.

Koska PK-palveluverkon pääasiallinen tavoite on kehittää suomalaisiin ammattikorkeakouluihin ja oppilaitoksiin resurssit, mahdollisuudet ja toimintatavat toteuttaa innovatiivisia tuotekehitys-, tuotannonkehitys- ja yrityskehityshankkeita, ei olisi mielekästä panostaa ja resurssoida perinteiseen ja jo valmiiksi julkisesti tuettuun opetustyöhön.

Perinteisesti oppilaitokset ovat olleet kuntien, kaupunkien, niiden yhteenliittymien tai valtion omistuksessa. Tämä on asettanut myös omat rajoituksensa toiminnan seurannalle ja taloudenhoidolle. Useiden uusien ammattikorkeakoulujen omistajina on osakeyhtiö, jonka yleensä omistavat toiminta-alueen kunnat ja kaupungit. Osakeyhtiön puitteissa liiketaloudellisin perustein toteutuva toiminnan seuranta ja raportointi on huomattavasti selkeämpää, kuin vanhan julkistaloudellisen mallin puitteissa oli mahdollista. Oppilaitosten hallinnoiminen osakeyhtiöiden kautta on linjassa ja luontevaa jatkoa valtion ja kuntien kirjanpidon ja taloudenhoidon liiketaloudellisiin perusteisiin siirtämisen kanssa.

5.7 Johdon asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet

Tehtyjen toimintalinjausten mukaan PK-palveluverkon toimintaa tullaan kehittämään entistä itsenäisempään ja omatoimisempaan asemaan. Pitkällä, vielä määrittelemättömällä aikavälillä, toiminnan tulisi olla itsensä kannattavaa jokaisessa mukana olevassa palveluyksikössä valtakunnan laajuisesti. Näin toiminnan on oltava liiketaloudellisesti määriteltävissä.

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että PK-palveluverkon nimissä oppilaitosympäristössä tapahtuva toiminta kyettäisiin rahoittamaan tulorahoituksella ja PK-palveluverkon yksikkö

korvaisi liiketaloudellisin perustein toiminnasta aiheutuvat kulut koneiden, laitteiden ja tilojen omistajalle, yleensä siis oppilaitoksen omistajalle. Toiminnan vakiinnuttamisen, kasvattamisen ja päämäärätietoisin kehittämisen kannalta on oleellista saada toiminnasta oikeaa tietoa ja kyetä tämän tiedon pohjalta tekemään erilaisia päätöksiä ja ratkaisuja, esimerkiksi eri toimintojen ja projektien sekä yleensä yksiköiden rahoituksen osalta.

Toinen päälinja, jonka PK-palveluverkon johto on tehnyt, pitää sisällään yksiköiden pääasiallisten tukirahoitusmuotojen siirtämisen vähitellen vuosittaisista toiminta-avustuksista projektikohtaisiin avustuksiin, lähinnä yrityskehitysprojektien käynnistämisavustuksiin. Käynnistämisavustukset tulisivat olemaan riskirahoituksen tyyppistä toiminnan tai hankkeen aloittamisen ja käynnistämisen mahdollistavaa tukea. Myös tällaisen rahoituksen riskienhallinnan vuoksi on oleellista saada yksiköiden toiminnasta luotettavaa ja säännöllistä tietoa. Tällä hetkellä tehtyjen suunnitelmien mukaan uudelle verkon jäseneksi hyväksytyille yksikölle voitaisiin antaa palvelutoiminnan käynnistämistä ja voimakasta kehittämistä varten käynnistämisavustusta ja jatkossa seuraavien vuosien aikana vuosittain pienenevän määrän avustuksia toiminnan järjestelyjä varten. Avustusten pienenemisen olisi tarkoitus voimakkaasti ohjata toimintaa taloudellisesti omavaraiseen ja kannattavaan suuntaan.

PK-palveluverkon ja sen jäsenyksiköiden toiminnan ohjaaminen verkon johdon ja hallinnon tavoitteiden mukaiseen suuntaan asettaa jo nykyhetkestä alkaen erityisiä vaatimuksia mm. taloudelliseen raportointiin sekä toimintaraportteihin. Oikean kehityssuunnan varmistaminen vaatii tarkistuksia toiminnan ja talouden seurantaan.

5.8 Vanha rahoitus- ja seurantajärjestelmä

UTOK-hankkeen aikana PK-palveluverkon uusille yksiköille jaettiin käynnistysavustusta yritys- ja teknologiapalvelutoiminnan järjestämiseksi sekä ns. jatkuvan toiminnan tukea verkkoon liittymistä seuranneina vuosina. Tuen jakamisen pääasiallisena ja kriteereinä oli palveluyksikön liikevaihto sekä PK-palveluverkon johdon arvioima yksikön halu ja kyky kehittää omaa toimintaansa.

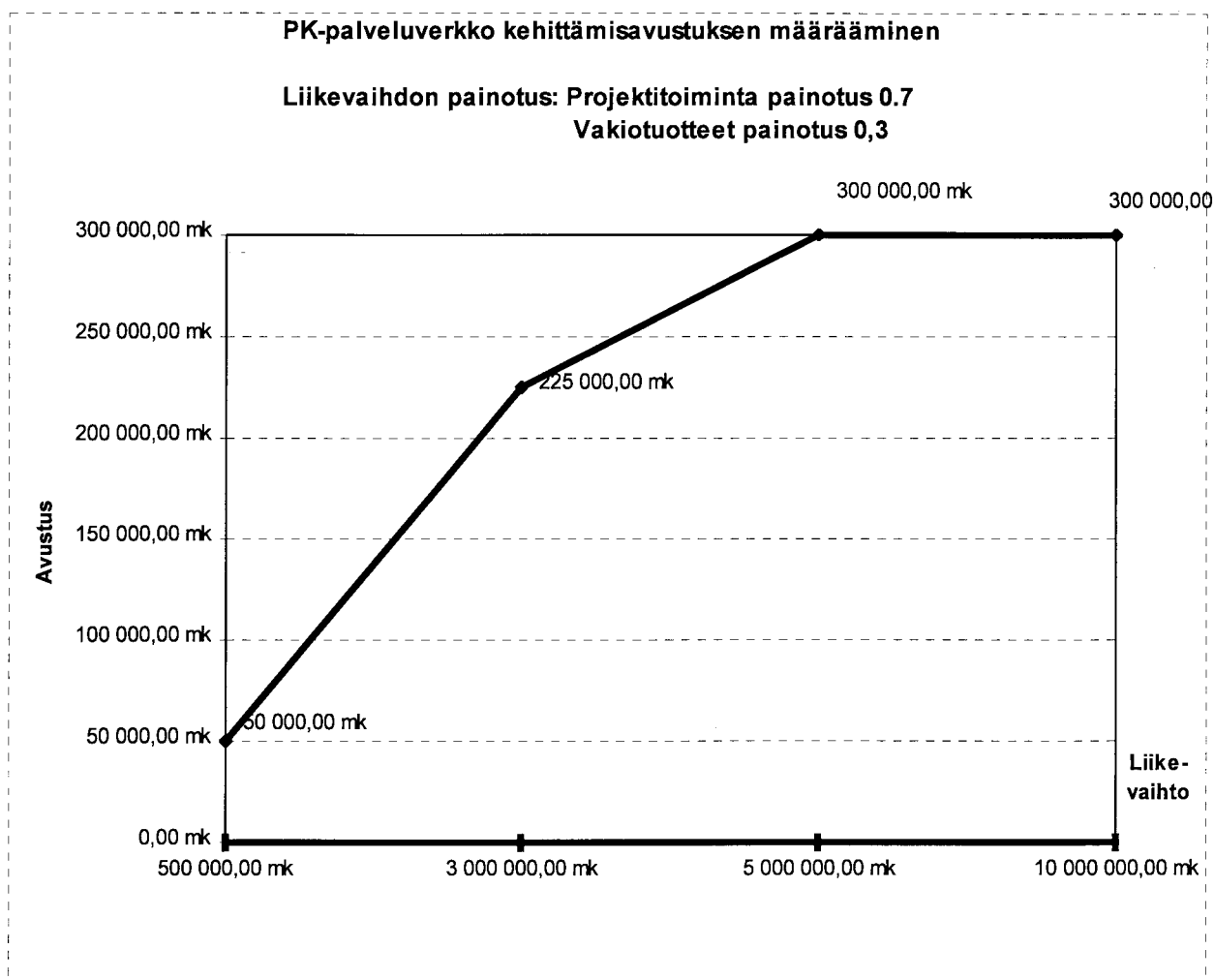
5.8.1 Käynnistysavustus

Käynnistysavustus myönnettiin PK-palveluverkkoon jäseneksi hyväksytylle oppilaitokselle. Myönnetyn summan oli tarkoitus mahdollistaa yhden henkilön palkkaamisen kehittämään, suunnittelemaan ja hoitamaan oppilaitoksen yrityspalvelua. Rahan suuntaaminen tällä tavalla johtuu siitä, yksi suurimpia esteitä oppilaitosympäristössä tapahtuvalle yrityspalvelutyölle on henkilöresurssien puute.

5.8.2 Jatkuvan toiminnan avustus

Toiminnan vakiintuessa oppilaitoksessa ja organisaation panostettua palvelutoiminnan kehittämiseen PK-palveluverkon yksiköillä oli mahdollisuus vuosittain hakea ns. jatkuvan toiminnan avustusta. Tämä vuosittainen avustus maksettiin yksiköille toiminnan budjetin sallimissa raameissa. PK-palveluverkon (UTOK:n ohjelma 2:n) projektiryhmä päätti vuosittain jaettavan rahan suuruuteen vaikuttavat tekijät käytettävissä olevien varojen mukaan. Riippuvaisuus valtion tulo- ja menoarviosta aiheutti luonnollisesti heilahteluja vuosittain niin uusille kuin vanhoillekin yksiköille jaettavissa olevaan avustusten määrään.

Seuraavassa kuvassa (kuva 9) on malli vuosittain käytettävissä olleiden varojen mukaan projektiryhmän päättämästä jatkuvan toiminnan avustussummasta PK-palveluverkon yksiköille.



Kuva 10: Esimerkki jatkuvan toiminnan avustuksen määräytymisestä

Seuraava yhteenveto (kuva 10) näyttää, kuinka paljon PK-palveluverkon yksiköille on jaettu ensimmäisen vuoden käynnistämistä avustuksia sekä sitä seuranneina vuosina jatkuvan toiminnan avustuksia. Maksetut summat eivät ole täydellisiä, sillä osa jäsenyksiköistä ei ole kirjoittamishetkeen mennessä ehtinyt hakemaan avustusta. Joidenkin yksiköiden kohdalla jäseneksi liittyminen tai toiminta-avustuksen hakeminen on tapahtunut niin loppuvuodesta, että annetun käynnistämistä avustuksen sekä jatkuvan toiminnan avustuksen on ilmoitettu pitävän sisällään myös myöntämistä vuotta seuraavan vuoden avustuksen.

Yhteenvetotaulukossa jäsenyksiköiden nimet ovat siinä muodossa, kuin ne olivat jäseneksi liittymishetkellä. Nykyisin valtaosa oppilaitoksista on osia suuremmista ammattikorkeakouluista.

PK-PALVELUVERKKOON LIITTYNEET

	1994	1995	1996
<u>13.9.1994</u>			
1.Kouvolan käsi- ja taideteollisuusoppilaitos	200 000	150 000	
2.Lahden teknillinen oppilaitos	150 000	150 000	
3.Oulun teknillinen oppilaitos	250 000	250 000	274 500
4.Porin teknillinen oppilaitos	250 000	250 000	238 000
5.Ylivieskan teknillinen oppilaitos	300 000	250 000	206 685
6.Keuruun ammatillinen aikuiskoulutuskeskus	180 000	100 000	
<u>16.12.1994</u>			
7.Kokkolan teknillinen oppilaitos	270 000		242 000
8.Teuvan ammatillinen aikuiskoulutuskeskus	280 000		81 228
<u>16.2.1995</u>			
9.Espoon-Vantaan teknillinen oppilaitos		300 000	177 120
10.Rovaniemen teknillinen oppilaitos		300 000	58 430
11.Seinäjoen teknillinen oppilaitos		250 000	65 000
12.Mikkelin teknillinen oppilaitos		190 000	230 325
<u>8.6.1995</u>			
13.Jyväskylän teknillinen oppilaitos		150 000	
14.Koillis-Lapin ammattioppilaitos		300 000	236 700
15.Lahden muotoiluinstituutti		120 000	68 900
<u>30.8.1995</u>			
16.Kuopion teknillinen oppilaitos		300 000	
<u>20.10.1995</u>			
17.Kuopion kauppaoppilaitos		225 000	
18.Hämeen ammattikorkeakoulu		250 000	
<u>12.12.1995</u>			
19.Satakunnan maa- ja metsäinstituutti		300 000	
20.Helsingin teknillinen oppilaitos		150 000	
<u>15.2.1996</u>			
21.Etelä-Karjalan AMK			250 000
22.Turun teknillinen oppilaitos			250 000
23.Heinolan kauppaoppilaitos			150 000
<u>23.4 1996</u>			
24.Salon Kauppaoppilaitos			150 000
<u>6.6 1996</u>			
25.Oulun Kauppaoppilaitos			150 000
<u>3.9.1996</u>			
26.Suomen Yrittäjäopisto, Kauhava			100 000
27.Pohjois-Karjalan AMK/Wärtsilän tekn. oppil.			100 000
28.Tampereen AMK			100 000
<u>16.12.1996</u>			
29.Yrkeshögskolan Arcada			214 000
	1880000	3985000	3342888

Kuva 11: Taulukko PK-palveluverkon yksiköille maksetuista avustuksista

6. Toimenpiteet järjestelmien kehittämiseksi

PK-palveluverkon yksiköiden talouden ja toiminnan mittaus- ja raportointijärjestelmä täytyy kytkeä suoraan julkisten avustusten jakamiseen. Avustusten jakamisen kautta voidaan toiminnallisesti lähes autonomisille yksiköille antaa toiminnan raportointivelvollisuus, joka näin löyhässä yhteistyöverkossa ei muutoin olisi mahdollista. Samalla yksiköt voidaan myös motivoida kehittämään toimintaansa ja tavoittelemaan PK-palveluverkon asettamia tavoitteita. Tätä kautta PK-palveluverkon johto kykenee myös seuraamaan yksiköiden kehittymistä ja asetettujen tavoitteiden saavuttamista.

Yhtenäinen raportointijärjestelmä ja ns. selkeät pelisäännöt edistävät myös avustusten jakautumista oikeudenmukaisesti ja PK-palveluverkkotoiminnan kokonaisuutta kehittävästi. Myös julkisten rahoittajien edun mukaista on kyetä luotettavalla tavalla seuraamaan myönnettyjen taloudellisten resurssien kohdentumista ja niiden aikaansaamaa kehitystä.

Vuosittain verkon jäsenten haettavissa olevien avustusten jakamista tulee yksinkertaistaa ja selkeyttää monella tavalla. Niin verkon uuden jäsenen toimintojen käynnistämiseen tarkoitettut kuin vuosittain toiminnan tukemiseen tarkoitettut varat tulee kohdentaa käyttötarkoitukseltaan huolellisesti ja seurannalla varmistaa rahojen käytön tukevan PK-palveluverkolle kokonaisuutena sekä sen yksiköille erikseen asetettujen tavoitteiden saavuttamista. Vastavasti yksiköiden toiminnasta raportoivien mittareiden tulee myös mitata toiminnan kehittymistä ja asetettujen tavoitteiden saavuttamista.

Seuraavassa käydään läpi PK-palveluverkon yksiköiden jatkossa mahdollisesti haettavissa olevat avustukset ja sen jälkeen käydään läpi haettavia avustuksia vastaavat raportointivelvollisuudet.

6.1 Avustusten muodot

6.1.1 Käynnistysavustus

Käynnistysavustuksen tulee nimensä mukaisesti antaa uudelle jäsenelle taloudelliset mahdollisuudet oppilaitoksessa tapahtuvan palvelutoiminnan järjestämiseksi. Verkon jäseneksi hyväksytyn oppilaitoksen johdon sekä omistajatahojen tulee hyväksyä elinkeinoelämälle suoritettava palvelutoiminta luontevaksi osaksi oppilaitoksen päivittäistä toimintaa. Käynnistämisyavustuksen tulee näin ollen raivata tieltä seuraava palvelutoiminnan rajoite eli talouden järjestäminen.

On havaittu, että onnistuakseen palvelutoiminta vaatii alkuvaiheessa ainakin yhden henkilön täyden työpanoksen koordinoimaan toimintaa niin oppilaitoksen organisaation sisällä kuin markkinoimaan tarjottavia palveluita elinkeinoelämälle.

Käytännössä avustuksen tulee mahdollistaa taloudellisesti riippumattoman toiminnan vähintään yhdelle kokoaikaiselle henkilölle yrityspalvelu-/teknologiapalveluosastolla. Jotta yrityspalveluosaston toiminta saisi mahdollisuudet kehittyä, se tarvitsee henkilön järjestelmään toimintaa paikallisiin olosuhteisiin sopivaksi, markkinoimaan toimintaa niin ulkoisesti yrityksiin ja muihin tutkimuslaitoksiin päin kuin myös oman oppilaitosorganisaation sisällä sekä tuotteistamaan palvelumuotoja myyntikelpoisiksi.

Avustuksen suuruus määräytyy käytännössä kulloinkin PK-palveluverkon käytössä olevien ja rahoittajien käyttöön myöntämien varojen määrän mukaan. Myönnettävän avustuksen tulee kuitenkin olla sopusoinnussa yksikön tavoitteiden ja omien sisäisten toimintaresurssien kanssa. Hakemusvaiheessa uuden yksikön tilanne ja toimintaedellytykset tuleekin selvittää tarkasti.

6.1.2 Toiminta-avustus

PK-palveluverkon käyttöön osoitetun valtion tulo- ja menoarvion sallimissa rajoissa vuosittain jaettavalla avustuksella on ollut useita nimityksiä. Sitä on kutsuttu mm. toiminta-avustukseksi sekä ”jatkuvan toiminnan avustukseksi”. Jatkossa tästä rahasta tullaan käyttämään nimitystä toiminta-avustus.

Tämän yksiköiden haettavissa olevan avustuksen tarkoituksena on antaa PK-palveluverkon yksikölle mahdollisuus kehittää ja kasvattaa yritys- ja teknologiapalvelutoimintaansa. Käytännössä avustussumman tulisi, kuten käynnistysavustuksenkin, mahdollistaa muista oppilaitoksen toiminnallisista velvoitteista vapaan henkilön palkkaamisen hoitamaan yrityspalvelutoimintaa. PK-palveluverkon yksiköiden edustajat ovat todenneet yritysasiakkaiden kanssa neuvottelemisen ja yrityskehityshankkeiden ja yritysprojektien kokoonjuoksemisen olevan niin aikaa vievää ja työlästä, että tämän avustuksen tulee mahdollistaa tämä toiminta ja toiminnan kehittäminen. Yrityskehityshankkeista syntyvät tulot ovat myös varsin jälkipainotteisia, joten toimintaan motivoiva rahoitus on tarpeellista.

6.1.3 Hankeavustus

Koska Pk-palveluverkon yksiköiden toiminnan tulee pyrkiä taloudelliseen omavaraisuuteen ja taloudellisesti itsensä kannattavaksi, ei vuosittain haettavissa oleva toiminta-avustus saa olla itseistarkoitus. Yrityspalveluyksiköiden toiminnan edistämiseksi ja yrityskehityshankkeiden liikkeelle saamiseksi tulee kehittää verkon sisäinen projektikohtainen rahoitusmalli.

PK-palveluverkon yksiköissä toteutettavien yrityskehityshankkeiden tulee sisällöllisesti olla ehdottoman edistyksellisiä ja innovatiivisia ja muodollisesti mm. kansallisten ja alueellisten kehityshankkeiden rahoittajien, kuten Tekesin ja maakuntien liittojen, kriteerit täyttäviä. Tämä mahdollistaa hankkeiden (osa)rahoituksen hakemisen ao. tahoilta ja helpottaa niin oppilaitoksen kuin yrityksen mahdollisuuksia ja innostusta käynnistää hanke. Pääsääntöisesti yritysten elinkelpoisuutta, kehittymistä ja mahdollisesti työpaikkoja lisäävillä kehityshankkeilla on mahdollisuus saada eri muotoisia ja taseisia julkisia rahoituksia hyväkseen. Myös yritysten täysin omarahoitteisten kehityshankkeiden kokoamisessa tulee yhtä lailla pitää kriteerit ja laadullinen vaatimustaso korkealla.

Kehitysprojektien ja -hankkeiden kokoaminen, suunnittelu ja rahoituksen järjestäminen on huomattavan paljon aikaa ja resursseja vaativa tehtävä. Yleensä tämä tehtävä jää palveluntarjoajan eli tutkimuslaitoksen, oppilaitoksen tms. tehtäväksi. PK-palveluverkon tulee kyetä tarjoamaan yksiköille projektien ”kokoonjuoksuun” tarkoitettua taloudellista apua. Projek-

tirahan myöntämiseen tulee myös vakiinnuttaa riittävän selkeät, mutta samalla erilaiset tilanteet huomioonottavat ja joustavat kriteerit.

Projektirahan myöntämiskriteerien kehittämiseksi soveltuvat mainiosti tämän tutkimuksen muissakin osissa mainitun Keijo Nivalan julkaisujen näkemykset ja teoriat. Hän määrittelee innovatiivisen yrityskehitystyön hyvin tarkasti.

Innovaatioyhteistyö on uutta ja sen perusta on siinä, että oppilaitokset kiinteyttävät suhteitaan yrityksiin tavoitteinaan osallistua yrityksen sisäisiin kehittämisprosesseihin suoraan. Tällöin oppilaitosten on operoitava yrityksen herkimmällä osa-alueella eli yrityksen asiakas- ja sakselilla. Tämä edellyttää yrityksiltä syvällistä tuntemusta ja luottamusta oppilaitoksiin ja oppilaitoksen avain- ja kontaktihenkilöihin. Kun oppilaitokset pääsevät näin suoraan tekemisiin yritysten strategisten kehittämishankkeiden kanssa, oppilaitokset varmistuvat ope- tuksensa ja asiantuntemuksensa oikeasta suunnasta ja tasosta.⁸⁹

Teknologiapalvelua ja yritys- yhteistyötä voidaan tarkastella uutena innovaationa niin oppi- laitoksille itselleen kuin yrityksillekin.⁹⁰ Keijo Nivala jakaa oppilaitosten tarjoaman inno- vaatioyhteistyön (esim. teknologiapalvelu) seuraavasti:⁹¹

- 1) Opiskeluun ja opiskelijoihin liittyvät operaatiot, kuten harjoitustyöt, harjoittelu ja päättötyöt
- 2) Yrityksen rutiineihin, kuten koestuksiin, mittauksiin ja testauksiin liittyvä yhteis- työ
- 3) Kurssitoiminta
- 4) Yhteiset kehittämishankkeet

Yhteiset kehittämishankkeet ovat selkeintä oppilaitosten innovaatioyhteistyötä ja teknolo- giapalvelutoimintaa. Aihe on kuitenkin useimmille pkt-yrityksille uusi ja tuntematon. Oppi- laitokset eivät ole perinteisesti olleet luonnollinen ja käytetty yhteistyökumppani yritys- ten kehittämishankkeissa (vrt. toimintakeskeinen ja investointikeskeinen kehittäminen). Niinpä oppilaitosten onkin tehtävä paljon työtä päästäkseen mukaan tällaisiin hankkeisiin.

⁸⁹ Nivala, 1995, 30

⁹⁰ Nivala, 1995, 31

Oppilaitosten mahdollisuudet yhteistyöhön perustuvat ennen kaikkea oppilaitosten omaan aktiivisuuteen ja henkilökohtaiseen luottamukseen, jossa kohdeyrityksen syvällinen tunteminen (mukaan luettuna yrityksen asiakkaat) on välttämätöntä. Hyvin valmistelluissa yhteisissä kehittämishankkeissa voidaan hyödyntää myös muita edellä mainittuja yhteistyömuotoja.⁹²

Kuten on ymmärrettävissä, myös hankkeiden rahoitus ja mahdollisen ulkopuolisen tai julkisen rahoituksen järjestäminen on yksi oleellisimpia yhteistyön alkamisen ja onnistumisen ehtoja.

Myönnettäessä rahoitusta projektien käynnistämiseen esimerkiksi toimiala- ja yritysryhmäkohtaisiin kehityshankkeisiin voidaan luonnollisesti hyödyntää samaa teoriaa toiminnan syvällisyydestä ja perusasetelmista.

6.2 Taloudellinen ja toiminnallinen raportointi

6.2.1 Toiminta-avustus -hakemuksessa raportoitavat tiedot

Toiminta-avustuksen hakemisessa raportoitavien tietojen tulee täyttää kappaleessa 4.1 esitettyjä vaatimuksia. PK-palveluverkolle kehitettävissä mittareissa tärkeimpiä ominaisuuksia ovat se, että mittarit tukevat PK-palveluverkon johdon toiminnalle asettamia tavoitteita ja ohjaavat yksiköiden toimintaa toivottuun suuntaan sekä kannustavat toiminnan kehittämiseen ja ovat helppoja ottaa käyttöön.

Raportoitavien tietojen tulee kertoa riittävällä laajuudella yksikön toiminnasta niin kvantitatiivisilla (rahamääräisillä) kuin kvalitatiivisillakin (ei-rahamääräisillä) mittareilla. PK-palveluverkolle asetettujen tavoitteiden kannalta sekä PK-palveluverkon johdon asettamien tavoitteiden pohjalta tärkeimpiä mittareita ovat yksiköiden toiminnan

1. liiketaloudellinen kannattavuus ja laajuus

2. palvelun laatu

2.1 palvelujen saavutettavuus

⁹¹ Nivala, 1995, 44-45

⁹² Nivala, 1995, 45

2.2 henkilöstön pätevyys ja viestintäkyky asiakkaiden kanssa

2.3 asiakastyytyväisyys

3. palvelutoiminnan vaikuttavuus omalla alueellaan

3.1 asiakasyritysten lukumäärä

3.2 palvelutoimintaan osallistuvien henkilöiden lukumäärä

Edellisen pohjalta raportointivelvollisuuden täyttämiseksi vuosittain toiminta-avustuksia haettaessa tulee yksikön ilmoittaa

1. edellisenä vuonna syntynyt liikevaihto ja tulos (tuloslaskelma) yhteensä

1.1 vakio(palvelu)tuotteiden myynnistä

1.2 projektitoiminnasta

Lisäksi tulee raportoida toiminnan kehittymisestä seuraavilla mittareilla

2. saavutettu palvelun laatu

2.1 palvelujen saavutettavuus eli yksikön sijainti, koko ja toiminnallinen kyky palvella asiakasyrityksiä

2.2 henkilöstön pätevyys ja viestintäkyky asiakkaiden kanssa eli henkilöstön koulutustaso ja kokemus ja henkilöstölle järjestetty koulutus

2.3 asiakastyytyväisyys eli jokaiselta asiakkaalta tulee kerätä joko kehitysprojektin päättyessä tai toimintavuoden päättyessä lyhyt palaute asiakkaan kokemuksista

3. palvelutoiminnan vaikuttavuus omalla alueellaan

3.1 asiakasyritysten lukumäärä ja referenssiluettelo projekteista

3.2 palvelutoimintaan osallistuvien henkilöiden lukumäärä

6.2.2 Raportoitavien tietojen sisältö

Oppilaitoksen toiminnalle ja kehittymiselle arvokkaimmaksi yrityspalvelutoiminnaksi on arvostettu yritysten kanssa ja niille tehtävät kehityshankkeet ja projektit. Tämän vaikean ja

kivikkoisen työn tukeminen on katsottu tärkeimmäksi. Sekä suoraan yrityksille tehtävän että muiden julkisten tahojen (työvoimahallinto yms.) ostaman koulutuksen katsottiin olevan oppilaitoksen tai sen aikuis- ja täydennyskoulutusosaston normaalia toimintaa. Yleisesti se koetaan olevan myös huomattavasti helpommin ”rakennettavaa” ja paremman katteen omaavaa toimintaa kuin perinteisten yritysten kehityshankkeiden läpiviemisen. Koulutukseen kyetään lisäksi hyvin harvoin yhdistämään esim. päättötöitä ja oppilaitoksen muita (osaamis)resursseja.

Liikevaihto ja tulos

Liikevaihdolla tarkoitetaan yrityksiltä tai laajemmin elinkeinoelämältä saatua maksutuloa palvelutuotteiden eli esimerkiksi joidenkin testauspalvelujen suorittamisesta tai yritys- ja tuotekehityshankkeiden ja projektien läpiviemisestä. Tästä syystä esimerkiksi oppilaitoksia paljon työllistäviä työvoimahallinnon tilaamia ja julkisin varoin maksamia koulutuspalveluja ei tule laskea mukaan liikevaihtoon.

1. Vakio(palvelu)tuotteiden myynnin liikevaihto

Ns. vakiopalvelujen määrittelemine on vaikeaa. Vakiopalvelut ovat varsin pitkälle tuotestettuja toimintoja, joita voidaan kehittyneiden rutiinien tai olemassa olevan laite-/konekannan avulla suorittaa hyvin tarkoin ennalta määritellyllä tavalla. Karrikoidusti vakiopalveluiksi voisi määritellä asiakastyöt, jotka voidaan tilata ”pelkällä puhelinsoitolla”. Vakiopalvelujen ja projektien välinen ero on monissa tapauksissa häilyvä.

Selkeitä esimerkkejä vakiopalveluista ovat akreditoitujen mittaus-, testaus- ja kalibrointilaboratorioiden tai -laitteiden avulla suoritettavat kertaluonteiset palvelut. Toki kyseisiä välineitä ja fasiliteetteja voidaan käyttää myös osana projektitoimintaa. Tällöin niiden käyttö on vain osa suurempaa tai pitkäkestoisempaa kokonaisuutta. Kaupallisella puolella vakiopalveluksi voisi luokitella esimerkiksi maksuvalmiussuunnitelman tai tilinpäätöksen laatimisen. Myös esimerkiksi markkinatutkimuksen suorittaminen ilman siitä johdettavaa analysointia tai kehittämistoimintaa olisi vakiopalvelua.

Asiakassuhteen kesto tai lukumäärä ei sinänsä määritä vakio- ja projektipalvelun eroa. Luonnollisesti esimerkiksi pitkä asiakassuhde voi koostua useista vakiopalveluun luokiteltavista toimeksiannoista tai yhdestä pitkästä projektiluonteisesta kehityshankkeesta.

2. Projektitoiminnan liikevaihto

Projektitoimintaa on yhdelle yksittäiselle yritykselle, yritysten yhteenliittymälle, kokonaisuudelle toimialalle tai muulle vastaavalle taholle tehtävä kehityshanke. Kehityshankkeen koko, laajuus ja kesto voi vaihdella suurestikin.

Projektit ovat aina asiakaslähtöisesti suunniteltuja ja asiakkaan tarkoin spesifioimia kehitystöitä. Voidaan sanoa, että jokainen aloitettu projekti on erilainen ja muotoutuu tilaajan tarpeiden mukaan.

Kehityshankkeisiin ja projekteihin kuuluva koulutus lasketaan luonnollisesti mukaan tämän kohdan liikevaihdossa, vaikka koulutus omana osionaan ei vaikutakaan hyväksyttävään liikevaihtoon.

Pääsääntöisesti projektit ovat suurimman työmäärän ja oppilaitoksen koko toiminnan tehokkaimmin mukaan sitova yrityspalvelutoiminnan muoto. PK-palveluverkko haluaa edistää oppilaitoksessa yrityspalvelutoiminnan kautta johdetun toiminnan vaikuttavuuden leviämistä mahdollisimman laajalle oppilaitoksen organisaatioon. Tarkoitus on tiiviiden elinkeinoelämän suhteiden myötä kehittää henkilökunnan ammattitaitoa, opetusvalmiuksia ja motivaatiota ajan tasalla pysymiseen sekä edistää opiskelijoiden työllistymistä opiskeluaikana tehtävien yritysprojektien kautta. Vastuu yritysprojektien onnistumisesta ja laadusta on kuitenkin aina yrityspalveluosastolla ja ammattitaitoisella ja kokeneella henkilökunnalla.

Saavutettu palvelun laatu

Pelkkiin toteutuneisiin liikevaihtoihin tuijottaminen ei anna oikeata kuvaa yksikön kehityshalusta. Tarkoitus on kerätä tietoa yksiköiden toiminnallisesta onnistumisesta sekä mahdollisesti myös vireillä olevista tai vasta neuvottelujen alla olevista kehitys- ja yhteistyöhankkeista, joista ei kuitenkaan vielä ole toteutunut liikevaihtoa.

Järjestelyt palvelujen saavutettavuuden eteen eli yksikön sijainti, koko ja toiminnallinen kyky palvella asiakasyrityksiä on oleellinen mittari oppilaitoksen halusta kehittää yritys- ja teknologiapalvelutoimintaansa.

Henkilöstön pätevyys ja viestintäkyky asiakkaiden kanssa kertovat varsin oleellisesti yksikön kyvystä suoriutua asiakaspalvelutehtävistään. Tähän vaikuttavia tekijöitä ovat henki-

löstön koulutustaso ja kokemus sekä yksikön henkilöstölleen järjestämät koulutus- ja kehittymismahdollisuudet.

Asiakastyytyväisyys on oleellinen osa saavutetun palvelun laadun mittaamista. Jokaiselta asiakasyritykseltä tulee kerätä joko kehitysprojektin päättyessä tai pitkäaikaisten, esim. vaikiopalvelujen asiakkaiden ollessa kyseessä toimintavuoden päättyessä lyhyt palaute asiakkaan kokemasta palvelusta.

Palvelutoiminnan vaikuttavuus

Palvelutoiminnan vaikuttavuus on mittarina edellisiä huomattavasti hankalampi. Tätä kuvaamaan voidaan absoluuttisina mittareina käyttää kuitenkin **asiakasyritysten lukumäärää** sekä **palvelutoimintaan osallistuneiden henkilöiden lukumäärää**. Etenkin oppilaitosten sisäisesti PK-palveluverkon tarkoitus on lisätä palvelutoimintaan osallistuvien henkilöiden, niin henkilökunnan jäsenten kuin opiskelijoidenkin, määrää.

Edellisen vuoden **asiakasreferenssiluettelo** otsikkotasolla (projektin ja yrityksen nimi, kesto-aika, mahdollisesti lyhyt luonnehdinta hankkeesta) antaa myös objektiivisen kuvan toiminnan laajuudesta ja merkittävydestä ilman, että on tarvetta paljastaa luottamuksellisia asiakastietoja.

Lisäksi yksiköllä on mahdollisuus myös raportoida odotettavista uusista asiakassuhteista ja kehityshankkeista, jotka vielä toistaiseksi ovat neuvottelujen alla, mutta joiden toteutuminen on varmaa.

Raportointi tukee siis toteutuneen talouden ja toiminnan seuraamista sekä samalla tulevaisuudenodotuksien ja kehittymisen arviointia. Tällä monipuolisella ja entistä laajalaisemmalla arvioinnilla pyritään myös pienet ja kehittyvät yksiköt huomioimaan oikeudenmukaisuuteen sekä kohdistamaan avustuksen käyttö oikein ja tarkoituksenmukaisesti

Allekirjoitukset

Henkilöiden, jotka toimenkuvansa johdosta ovat vastuussa annettujen tietojen oikeellisuudesta tulee allekirjoittaa raportit.

Taloudellisesta informaatiosta vastaa pääsääntöisesti oppilaitoksissa tai niiden omistajaorganisaatioissa talousjohtaja tms. henkilö. Jos yritys- ja teknologiapalveluosastolla on muusta oppilaitoksesta eriytetty oma kirjanpito, sopii allekirjoittajaksi tietysti kyseisestä kirjanpidosta vastaava henkilö. Erityisen sopiva allekirjoittaja on myös tilintarkastaja.

Toiminnallisen informaation oikeellisuudesta vastaa aina palveluyksikön johtaja, joka virkanimikkeeltään on yleensä yritys/teknologiapalvelupäällikkö, yritys/teknologiapalvelujohtaja, aikuiskoulutusjohtaja tai vastaava. Toiminnallisella informaatiolla tarkoitetaan lähinnä kaikkea muuta kuin laskentatoimen ja kirjanpidon tuottamaa informaatiota.

7. Yhteenveto ja päätelmät

Tarve PK-palveluverkon yksiköiden selkeään ja säännölliseen raportointiin on suuri. Toiminnan kehittämisen, rahoitusjärjestelyjen ja markkinoinnin kannalta on saavutusten ja tulosten raportointi merkityksellistä. Niin julkisuutta varten kuin viranomaisia ja rahoittajia-kin varten on ehdottoman tärkeää kyetä tarjoamaan luotettavaa tietoa toiminnan kehitymisestä. Oppilaitoksissa tapahtuva yritys- ja teknologiapalvelutoiminta eli PK-palveluverkon toiminta on Suomessa sen verran nuorta, että kiinnostus sitä kohtaan on hyvin laajaa. Näin ollen myös toiminnan ja kehitystyön raportointivastuu ja -velvollisuus on otettava vakavasti.

Toiminta-avustusten ja kehittämistukien tarkoituksenmukaisen myöntämismenettelyn ja myöntämistavan turvaamiseksi PK-palveluverkon yksiköiden selkeä taloudellinen ja toiminnallinen raportointi on suorastaan välttämätöntä. On myös valtion taloudenhoidon periaatteiden kannalta oleellista, että PK-palveluverkon johto kykenee pyydettyä esittämään tarkat periaatteet ja selvitykset yksiköille ja toiminnalle myönnettyjen avustusten myöntämisperusteista ja sisällöstä.

Koska PK-palveluverkon toimintaa oppilaitoksissa pyritään pyörittämään mahdollisimman kevyellä organisaatiolla ja kevein kiintein kustannuksin, on kiinnitettävä huomiota raportointimallien keveyteen ja raportoinnista syntyvien kustannusten ja vaivannäön pienuuteen. PK-palveluverkossa kaikki mahdolliset voimat ja resurssit on suunnattava toiminnan kehittämiseen ja vakiinnuttamiseen. On siis muistettava, että raportointi on vain osa tätä kehittämistä eikä se saa olla muuta toimintaa häiritsevää tai siltä resursseja kuluttavaa. Näin ollen tutkimus ei missään vaiheessa pyrkinyt etsimään raskaita toimintamalleja lanseerattavaksi verkon jäsenten omiin kirjanpito- ja laskentajärjestelmiin. Nyt saavutettu lopputulos on helppo panna täytäntöön, siitä saatava tieto on monipuolisesti käyttökelpoista ja päätöksentekoa tukevaa ja sitä on yksinkertaista kehittää entistä kattavammaksi ja laajemmaksi toiminnan kehityksen mahdollisesti joskus myöhemmin niin vaatiessa.

Suoritusten mittaamisen ja raportoinnin on, kuten edellä teoriaosassa on todettu, palveltava organisaatiolle asetettuja päämääriä ja tavoitteita. Jokainen organisaatio asettaa itse omat tavoitteensa, kuten myös raportoinnin tavoitteensa.

PK-palveluverkon raportoinnin on siis

- tuotettava luotettavaa infomaatiota toiminta-avustusten jakamista varten
- tuettava verkon sisäistä ja ulkoista tiedottamista sekä sidosryhmien tiedonhalua
- oltava kustannuksiltaan ja ajankäytöltään kevyttä
- kehitettävä PK-palveluverkon päätöksentekoa ja toiminnan suunnittelua

Tässä tutkimuksessa ja kehitystyössä näitä asetettuja lähtökohtia ja tavoitteita on pyritty seuraamaan järjestelmällisesti. Edellytys raportoinnin onnistumisen kannalta luonnollisesti on, että PK-palveluverkon yksiköillä on omat asiakas- ym. tiedostot, kirjanpito sekä muut tärkeät ja osittain jopa lain mukaan pakolliset seuranta- ja tiedonkeruujärjestelmät ajanmukaisessa kunnossa. Kun aikaisemmin julkisen talouden varsin sekavan laskentajärjestelmän piiriin kuuluneet oppilaitokset lähiaikoina siirtyvät liikekirjanpitoon, näiden perusedellytysten tulisi täytyä.

PK-palveluverkon yksiköiltä edellytettävä palvelutoiminnan ammattimaisuus pitää luonnollisesti sisällään myös asianmukaisen toiminnan dokumentoinnin sekä riittävän laajuisen ja muusta oppilaitoksen toiminnasta eriytetyn laskentatoimen.

Lähtökohtana on ollut ja lopputuloksena on kehitetty kevyt PK-palveluverkon toiminnan raportointijärjestelmä, joka tukee sisällöltään yksiköiden omaa vapaaehtoista ja lainmukaista taloudellista raportointia sekä ammattimaisesti toimivan palveluyksikön normaalia toiminnan dokumentointia.

Tutkimuksen aikana on myös tullut paljon esille erilaisia näkemyksiä siitä, kuinka pitkälle liiketaloudelliset perusteet toiminnan ja talouden järjestämiseksi tulee PK-palveluverkon yksiköissä viedä. Tutkijalle syntyneen alustavan käsityksen mukaan täysin liiketaloudellinen tai voittoa tavoitteleva toiminta ei välttämättä ole mahdollista tai edes tavoittelemisen arvoista toimittaessa pääosiltaan julkisesti rahoitetussa ja yhteiskunnallisesti ohjatussa oppilaitosympäristössä. Tämän asian tarkempi tutkiminen ei tämän tutkimuksen puitteissa ollut mahdollista ja aiheesta saattaisikin olla mielenkiintoista synnyttää oma jatkotutkimuksensa PK-palveluverkon toiminnan kehityttyä, kasvettua ja vakiinnutettua paikkansa suomalaisessa ammattikorkeakoulu- ja oppilaitosympäristössä.

8. Lähdeluettelo

Aarrevaara, Timo & Paavola, Vesa

Herkkyys asiakkaiden odotuksille; Helsingin kaupungin tietokeskus, 1991

Ahonen, Pertti

Hallinnon arvioinnin lähestymistapoja; Valtiovarainministeriön julkaisu, Helsinki, 1985

Ahonen, Pertti & Meklin, Pentti

Finanssihallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen opinnäytetyöskentely; Tampereen yliopisto, Hallintotieteiden laitos 1994

Alho, Markku

Raportointi ja seuranta - sisäinen tarkastaja vuorovaikuttajana; Tilintarkastus-Revision, 3/95, s.209-215

Andersin, Hans & Karjalainen, Jouko & Laakso, Terho

Suoritusten mittaus ohjausvälineenä; MET 1994

Ansari, Shahid & Euske, K.J

Rationalizing and Refying uses of Accounting Data in Organizations; Accounting, Organizations and Society, No. 6, s. 549-570, 1987

Anthony, Robert & Young, David

Management Control in Nonprofit Organizations; Homewood, Illinois, 1984

Bacharach, Samuel & Lawler, Edward

Power and Politics in Organization; Jossey-Bass, London 1980

Belkaoui, A.

Accounting Theory; Academic Press, Harcourt Brace Jovanovich, London, 1992

Bergstrand, Jan

Tuloksekas talouden ohjaus, W&G, Espoo, 1994

Brown, C.V. & Jackson, P.M.

Public Sector Economics; Oxford 1978

Brown, Stephen & Swartz, Teresa

A gap analysis of professional service quality; Journal of Marketing, vol 53, s. 92-98, 1989

Drury, Colin

Management and cost accountng; Bungay 1988

Estes, R.

Dictionary of Accounting; The MIT Press, Cambridge/Mass., 1985

Fazar, W.

Program Planning and Budgeting Theory; Defence Management Journal, Volume VI, Issue No. 2, 1970

Hakkala, Risto
Kirjanpitolaki käytännössä; Tietosanoma Oy, 1993

Hines, R.D.
Financial Accounting: In Communicating Reality; Accounting, Organizations and Society, s. 251-261, 1988

Holmlund, Maria
A theoretical framework of perceived quality in business relationships; Forskningsrapporter från Svenska Handelshögskolan (36), Helsinki 1996

Hopwood, A.G.
Accounting and Human Behaviour; Haymarket Publishing, London 1974

Johnson Thomas & Kaplan Robert
Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting; Boston 1987

Järvinen, R. & Prepula, E. & Riistama, V. & Tuokko, Y.
Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö; Weilin & Göös, 1994

Kaplan, Robert & Atkinson, Anthony
Advanced Management Accounting; Prentice Hall, 1989

Kaplan, Robert & Norton, David
The Balanced Scorecard: Translating strategy into action; Harvard business school press, Boston, 1996

Kettunen, Pertti
Yritysten tutkimisesta; Jyväskylän yliopiston taloustieteen laitoksen julkaisuja 13., Gummerus 1974

Kettunen, Pertti
Yritys ja yhteiskunta, Atena-kustannus; Jyväskylä, 1989

Kiviniemi, Markku
Julkisen hallinnon ja toiminnan palvelukykyisyys; Valtiovarainministeriön järjestelyosasto 2/1985, Helsinki, 1985

Koskela, Markku
Tilintarkastuksen muutospainet ja toimintatilintarkastuksen rooli; kirjasta Kettunen, Pertti 60 v.: Suomalainen liiketaloustiede 1990-luvulla - näkökulmia laskentatoimen tutkimiseen; Jyväskylän yliopisto täydennyskoulutuskeskus, s. 114-127, 1995

Kyttänen Jarkko & Näivö Harri
Tulosraportointi ja tuloksellisuus valtionhallinnossa; HKKK, 1991

Laaksonen, Mikko
Uusi talousoppi, 1994

Lehtinen, Jarmo
Quality oriented services marketing, Tampereen yliopisto, studies & reports 1986

Lehtovuori, J.
Kirjanpidon perusteet yrityksen tiedotuspolitiikan kannalta; Acta Academiae Oeconomicae Helsingiensis, Series A:9, Helsinki 1972

Maisel, Lawrence
Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach; Journal of Cost Management, s. 47-52, 1992

Mali, P.
Improving Productivity; Wiley & Sons, New York, 1978

Maljojoki, Pentti
Ammattikorkeakoulu rajojen murtajana; Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu, Joensuu, 1996

Meklin, Pentti
Tuloksellisuus julkisessa palvelu- ja liiketoiminnassa, perusteluja ja kritiikkiä; Hallinnon tutkimus 3/1989

Mäki, Erkki
KETEK: Tuotekehitystyötä ja palveluja; Botnia Provence, s. 12-13, 10/1992

Nivala, Keijo
Oppilaitosten ja pkt-yritysten innovaatioyhteistyö; Teknillistieteelliset akatemit/Opetushallitus, Helsinki 1995

Nivala, Keijo
Pkt-yritysten tietokanavat; YTOL-Instituutti, Ylivieska, 1993

Ould, John
Tytäryhtiöiden valvonta: tytäryhtiöiden johtaminen ja taloudellinen ohjaus, Rastor-julkaisut, Helsinki 1988

Paltschik, Mikael
Palvelun laatu - mistä puhutaan ja mitä mitataan; HKKK 1990

Parasuraman, A. & Zeithaml, V. & Berry, L.
A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research; Journal of Marketing, vol. 49, s. 41-50, 1985

Pellinen, Jukka

Laskentatoimi valtasuhteiden organisoijana organisaatiossa ja yhteiskunnassa; Jyväskylän yliopisto, 1993

Pelttari, Satu

Pk-verkko yhdistää koulun ja firman, Talouselämä 15/97, s. 26-27, 1997

Pihlanto, Pekka

Onko informaatiokäsityksemme liian rajoittunut? Formaali ja epäformaali informaatio organisaatiossa; Tiedepolitiikka, s. 25-34, 1988

Pihlanto, Pekka

Tieto laskentatoimessa informaation tuottajan ja hyväksikäyttäjän tajuntaan liittyvänä ilmiönä; kirjasta Kettunen, Pertti 60 v.: Suomalainen liiketaloustiede 1990-luvulla - näkökulmia laskentatoimen tutkimiseen; Jyväskylän yliopisto täydennyskoulutuskeskus, s. 63-87, 1995

Pitkänen, Eero

Tulostavoitteiden operationaalisuus julkisessa hallinnossa; Helsinki 1969

Pitkänen, Eero

Julkisten palvelulaitosten toiminta ja talous; Valtion painatuskeskus, Helsinki 1986

Rahko, Tapani

Johdon laskentatoimi ja tulosjohtaminen; Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja, 1994

Rajala, Ari

Näin luet tilinpäätösanalyysiä; Kauppalehti 20.2.1997, s. 9

Riistama, Veijo

Laskentatoimen hyväksikäytöstä; Liiketaloudellinen Aikakauskirja, s. 209-223, 1971

Roininen, Anne

Hyvässä yrityksessä ei pelkkä liikekirjanpito riitä; Finanssi 1/97, s.22-23

Rosen, Harvey S.

Public Finance; Homewood.Illinois 1985

Smith, R.L.

A Study of factors affecting white-collar productivity improvement in selected government agencies; Washington D.C., 1983

Tamminen, Rauno

Laskentatoimi ja strategia; Jyväskylän yliopisto, tal.tiet. laitoksen julkaisuja nro 80/90, 1990

Tamminen, Rauno

Tiedettä tekemään; Jyväskylä 1993

Tuominen, Pekka

Vuosikertomusten informaatioarvo yritysten informaatiostrategian ilmentäjänä; Turun kauppakorkeakoulu 7/1985

Uusi-Rauva, Erkki

Ohjauksen tunnusluvut ja suoritusten mittaus, TTKK, teollisuustalous/opetusmonisteita 2/94, 1994

Vaivio, Juhani

The emergence of non-financial management accounting measures: a case study; HKKK:n julkaisuja, B-158, 1995

Vaivio, Juhani

Non-financial management accounting measures: a field study; HKKK working papers, 1994

Vaivio, Juhani

Strategic control: a management accounting perspective; HKKK working papers, 1992

Vehmanen, Petri

Tilintarkastuksen muutospainet ja toimintatilintarkastuksen rooli; kirjasta Kettunen, Pertti 60 v.: Suomalainen liiketaloustiede 1990-luvulla - näkökulmia laskentatoimen tutkimiseen; Jyväskylän yliopisto täydennyskoulutuskeskus, s. 7-22, 1995

Virtanen, Kalervo

Tulosityksikköorganisaation ohjaus; Helsinki 1984

Virkkunen, H.

Laskentatoimi johdon apuna; Liiketaloustieteellisen Tutkimuslaitoksen julkaisuja 18., Helsinki 1954

Wallin, Jukka

Tulosjohtamista ja tulosbudjetointia tukeva laskentatoimi; Valtion painatuskeskus, Helsinki, 1989

Raportit

Investoinnit ja tulosohtaus

VAPK-Kustannus, Helsinki, 1991

Laskentatoimi ja tulosjohtaminen

Valtiovarainministeriö, Helsinki, 1990

Tuottavuusprojektin loppuraportti

Valtiovarainministeriö, Valtion painatuskeskus, Helsinki, 1991

Uusteollistamisohjelma ja koulutus -kehittämishanke

Loppuraportti 21.1.1997, Opetushallitus, Helsinki

Uusteollistamisohjelma ja koulutus -kehittämishanke
Johdon itsearviointiraportti 30.5.1997, Opetushallitus, Helsinki

Haastattelut ja keskustelut

mm.

Yli-insinööri Teuvo Ellonen, Opetushallitus, Helsinki

Projektipäällikkö Pekka Reiman, PKT-säätiö, Helsinki

Tekniikan tohtori Keijo Nivala, Tampereen amk, (1.8.97 siirtyi YTOL-Instituuttiin), Tampere

Yrityspalvelupäällikkö Tytty Thurén, Tampereen amk, Tampere

Yritys- ja teknologiapalvelujohtaja Unto Rautiainen, Pohjois- Karjalan amk, Joensuu

Kehityspäällikkö Mikko Larvus, Lahden amk, Lahti

Aikuiskoulutusjohtaja Eeva Akkanen, Salon kauppakorkeakoulu, Salo

Projektinjohtaja Tarja Hellström, Heinolan seudun kauppakorkeakoulu, Heinola

Yrityspalvelupäällikkö Juhani Keskitalo, Hämeen amk, Hämeenlinna

Projektipäällikkö Lasse Takalo, Ylivieskan teknillinen oppilaitos, Ylivieska

sekä muiden työtehtävien yhteydessä suuri määrä PK-palveluverkon yksiköiden ja oppilaitosten henkilökuntaa.