



TEADUS- JA  
INNOVATSIOONI-  
POLIITIKA  
SEIRE PROGRAMM



## **Eesti teadus- ja arendusasutuste kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise praktikad (avalik-õiguslike ülikoolide näitel)**

Uuringu 3.2 raport

Autorid: Kertu Lääts, Kristi Ploom, Epp Tohver, Anneli Lorenz,  
Tarmo Kadak, Karina Kenk, Toomas Haldma

Töögrupi juht: Toomas Haldma

Tartu 2015

## Sisukord

Executive Summary.....	3
Lühikokkuvõte.....	7
Soovituste lühikokkuvõte.....	10
1. Sissejuhatus.....	11
1.1. Uuringu eesmärk.....	11
1.2. Uuringu ajaline taust.....	12
1.3. Uuringu seotus TIPSi teiste uuringutega.....	13
1.4. Uuringu metoodika.....	15
2. Uuringu regulatiivne raamistik.....	16
3. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise raamistik.....	19
3.1. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise teoreetiline raamistik.....	19
3.2. Kuluarvestuse roll ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel ja juhtimisel.....	23
3.3. Ülikoolide strateegiadokumentide areng tulemuslikkuse juhtimise raamistikus.....	24
3.4. Ülikoolide tegevusaruannete struktuur.....	26
4. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise näitajate arendamine.....	28
4.1. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise näitajate kujundamise teoreetilised lähtekohad.....	28
4.2. Kuluarvestuse roll ülikoolide tulemuslikkuse hindamise kujundamisel.....	30
4.3. Ülikoolide finantsilise tulemuslikkuse hindamine.....	32
4.3.1. Tulemuslikkuse rahalised näitajad ülikoolide tegevusaruannetes.....	32
4.3.2. Kuluarvestuse metoodilised alused ülikoolide finantsilise tulemuslikkuse kujunemisel.....	34
4.3.3. Kuluinfo kajastamine ülikoolide tegevusaruannetes.....	37
4.3.4. Ülikoolide kuluarvestuse praktikad.....	40
4.3.5. Täiskuluarvestuse arendamine ülikoolides.....	41
4.4. Ülikoolide õppetegevuse tulemuslikkuse hindamine.....	43
4.5. Ülikoolide teadus- ja arendustegevuse tulemuslikkuse hindamine.....	46
4.6. Ühiskonna teenimise tulemuslikkuse hindamine ülikoolides.....	49
5. Tulemuslikkuse näitajate kujundamine tegevusaruannetes.....	50
6. Tagasiside kujundamine tulemuslikkuse näitajate kohta.....	54
7. Kokkuvõte ja poliitikasoovitused.....	56
Kasutatud kirjandus.....	61
Lisad.....	67
Lisa 1. TIPSi uuringu 3.2 intervjuueeritavad.....	67
Lisa 2. TIPSi uuringu 3.2 kuluarvestuse osa intervjuu küsimused.....	68
Lisa 3. Kõrgkoolide tulemuslikkuse hindamise uuringu intervjuude küsimused.....	71
Lisa 4. Ülikoolide finantsilise tulemuslikkuse hindamise mõõdikud 2013. a.....	74

## **Executive Summary**

The last decade has significantly increased the discussion on universities' autonomy, performance, accountability, financial sustainability and on the developments of their relationships within the European research community. Particular emphasis is put on performance measurement, performance management and full costing issues. Internationally and also in Estonia the role of a university is generally concentrated around three clusters of activities – teaching, research and service to the society. However, a university is expected to perform in each of these areas using financial as well as non-financial indicators.

The objective of the current study is to analyze the practices of cost accounting, performance measurement and performance management at Estonian public universities and internationally, and on that basis to work out recommendations and methodological guidelines to improve the methods of cost accounting, performance measurement and performance management for Estonian universities.

The first stage of the study involved the analysis of the structures of strategic documents and annual reports as well as the analysis of dynamics of performance measurement and performance management of financial and non-financial aspects (e.g. indicators) reflected in these documents and reports of the Estonian six public universities. The analysis also involved the performance indicators presented in the annual reports of four foreign universities - Manchester (UK), Ulm (Germany), Helsinki and Tampere (both Finland). The second stage of the study carried out a qualitative analysis of methodological elements of performance measurement and management practice of Estonian universities, including the analysis of financial and non-financial performance indicators of each of the main activity areas (teaching, research, service to society) and the analysis of structured interviews on the development patterns of performance measurement and management systems conducted with 26 experts of Estonian universities and Tampere university.

Comparison of the annual reports of Estonian and foreign universities revealed that the annual reports of the foreign universities seem to be more oriented to the external users, not only for internal users. This stream of improvement can be also recognized among the Estonian universities during recent years. These improvements are supported by the Act on Accounting, which stipulates that a management report of an annual report of an organization should provide an overview of the activities of the accounting entity, circumstances which are material to the assessment of the financial position and business activities of the accounting entity, and significant events which have occurred during the financial year and the likely future developments in the following financial year. Consequently, the management report should disclose the dynamics of the operations and performance of the universities. Therefore, it would be reasonable for the universities to cooperate to define generally accepted items of structure of management reports of the Estonian universities.

Several authors in international research literature have pointed out that the financial indicators of performance measurement have an important role in university performance management systems. The role of financial ratios among performance measurement issues of the universities has been estimated to be more important than compared to other performance characteristics. Our analysis indicated that the absolute value indicators are used more intensively than ratio indicators at the universities. Still, 11 different financial ratios were also used. Our analysis revealed that the presentation of financial ratios has expanded during the last decade at Estonian universities and it would be reasonable to define a list of ratios which could be disclosed by all Estonian universities.

The choice of non-financial performance indicators of teaching and research activities and service to community presented in the management reports is very different from university to university. Still, there are very few common indicators used by all or majority of the universities. Among the performance indicators of teaching activities, the universities are most intensively focused on student numbers and internationalization indicators. Performance indicators of research activities are mainly focused on the number of research publications and on the dynamics of the number of defenses of PhD theses in recent years. Universities have not typically covered alumni employment-related indicators. Probably the reason for this is the non-availability of data and that such data is not feasible to collect on annual basis. Service to society area is mostly unevenly reflected in the management reports of the universities. Partly, the service to society area is a little uncertain due to the different areas of responsibility of the universities. Majority of universities specify retraining as an area of service to the society and present corresponding indicators as number of participants and number or volume (hours) of retraining courses etc. in the management reports. Hence there is a need for more substantial definition of the area and for design of corresponding performance indicators.

The document analysis and interviews revealed that there an appropriate list of cost objects at the universities is missing. It also does not specify which costs should be considered in the guidelines as direct costs or indirect costs. Similarly, the interviews revealed that a detailed accounting object (e.g. study program) is not covered by costing methods e.g. the costs of different study programs are not usually calculated. In some cases the cost accounting practices at the universities depend on the requirements of a financing institution. However, the development of cost accounting methods could contribute to the better linkages between the university resources and operating expenses and the objectives of the universities.

So far, the development of cost accounting methods, including full-costing approach, has not been among the first priorities of management improvements at the universities. There has also been a variable understanding about the term of full costing and benefits of its implementation. There is a lack of knowledge and motivation for the development of cost accounting (including full costing) methods in the Estonian universities. Implementation of full costing method allows to turn the university operations and processes more transparent and effective.

Better cooperation between university central (financial) management and structural units (faculties, institutes etc.) would substantially contribute to the financial management practices (including cost accounting and cost management issues) of the university structural units. Closer cooperation of the universities sharing their experiences and best practices can also contribute to the development of cost accounting methods.

Our analysis revealed that the internal selection of performance indicators at Estonian universities is generally based on top-down approach, e.g. the selection of indicators is confirmed by a higher level of management. Estonian universities use large numbers of performance indicators of teaching, research and financial activities, also for service to society operations. However, the choice of indicators is based primarily on strategic documents (development plan etc.). In most cases, universities are not using any theoretical concept or framework to classify and conceptualize the performance measurement indicators and corresponding system.

According to international studies, the development and use of performance indicators (measures) is depending on the issue of who assesses the information and what the purpose for which the information is used is. The analysis showed that the delivery of performance indicators and performance management is based on horizontal communication and cooperation between the compilers of development (operational) plans and the annual report of the university, as well as between the university top management and directors of academic departments and between the universities through discussions.

Vertical communication and collaboration also needs more attention to deliver the performance results to academic community members and other stakeholders. Therefore, universities should develop the horizontal and vertical communication principles (good practice) of performance of the university core areas of activity (teaching, research and service to society) for internal as well as for external stakeholders.

The development of cost accounting and performance measurement and performance management systems should gain a more systematic role and importance as part of management of teaching and research activities as well as part of design of monitoring systems at the ministries. Therefore, the development of cost accounting, performance measurement and performance management systems of the universities would be reasonable to arrange a basing on holistic approach and in collaboration with universities, Ministry of Education and Research, and the Estonian Council of Rectors.

On the other hand, in collaboration with universities, Ministry of Education and Research, and the Estonian Council of Rectors, it would be reasonable to develop a certain list of most important performance measures of teaching, research and financial - economic activities (e.g. from five to seven indicators in each area, in particular as ratio indicators), which will be published annually.

To improve the transparency of university activities, it would be reasonable to develop the horizontal and vertical communication principles (good practice) of performance for internal as well as for external stakeholders. There is a need for complex communication system involving all stakeholder groups and management levels of the university to contribute to the operation and development of the performance management system of the university.

## Lühikokkuvõte

Viimasel kümnendil on Euroopa teadusruumis oluliselt kasvanud diskussioon ülikoolide autonoomia, tulemuslikkuse (*performance*), tulemusvastutuse (*accountability*) ja finantsjätkusuutlikkuse seoste arengutest. Selle raames on rõhutatud tulemuslikkuse hindamise (*performance measurement*), tulemuslikkuse juhtimise (*performance management*) ja täiskuluarvestuse arendamise vajalikkust. Nii rahvusvaheliselt kui ka Eestis on ülikoolide põhitegevus keskendunud kolmele suunale – õppetöö, teadustegevus ja ühiskonna teenimine. Ülikoolilt eeldatakse tegevuse tulemuslikkust kõigil kolmel nimetatud suunal lähtudes nii rahalistest kui ka mitterahalistest tulemuslikkuse näitajatest.

Käesoleva uuringu eesmärk oli analüüsida ülikoolide kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise praktikaid nii rahvusvaheliselt kui ka Eestis ning sellest lähtuvalt välja töötada ettepanekud ja meetodilised suunised vastavate kuluarvestuse ja tulemuslikkuse hindamise meetodikate arendamiseks.

Uuringu esimeses etapis analüüsiti Eesti kuue avalik-õigusliku ülikooli strateegia-dokumentides ja majandusaasta aruannete tegevusaruannetes kajastuvate kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise rahaliste ja mitterahaliste aspektide ning näitajate esinemissagedusi ja nende dünaamikat. Lisaks analüüsiti nelja välisülikooli (Manchester, Ulmi, Helsingi ja Tampere ülikoolide) majandusaasta aruannetes kajastuvaid tulemuslikkuse näitajaid. Uuringu teises etapis analüüsiti Eesti ülikoolide praktikaid kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise meetodikate kujunemisel ja arendamisel tuginedes struktureeritud intervjuudele 26 eksperdiga kuuest Eesti ülikoolist ja Tampere Ülikoolist.

Võrreldes Eesti ülikoolide majandusaasta aruannetega olid analüüsitud välisülikoolide majandusaasta aruanded märksa enam avalikkusele suunatud. Samas suunas on arenemas ka mitme Eesti ülikooli aruanded ning märgata on sarnaste põhimõtete levikut aruannete koostamisel. Selleks annab hea struktuuri ette EV Raamatupidamis-seadus, mis jätab siiski piisavalt tõlgendusruumi. Seega tuleks kasuks ülikoolide koostöö ja omavahelised kokkulepped nii rahvusvahelise kui Eesti praktikate koondamisel raamatupidamise tegevusaruande sisu ja struktuuri „hea tava“ määratlemiseks. Rahvusvahelises teaduskirjanduses on märgitud, et tulemuslikkuse hindamise rahalistel näitajatel on oluline roll ka ülikoolide tulemuslikkuse juhtimise süsteemides. Eriti on rõhutatud finantssuhtarvude rolli ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel. Käesolev analüüs näitas, et tulemuslikkuse rahaliste näitajate puhul kasutatakse Eesti ülikoolides absoluutnäitajaid mõnevõrra enam kui suhtarve. Samas kasutatakse ülikoolides ka 11 erinevat finantssuhtarvu kuid suhtarvude kasutamine on ülikoolide lõikes variatiivne. Analüüs näitas, et finantssuhtarvude kajastamine ja kasutamine on viimasel kümnendil ülikoolides laienenud kuid mõttekas oleks kujundada välja ülikoolide finantstulemuslikkuse näitajate hulgas kajastatavate finantssuhtarvude soovitatavad liigid ja nende arvutusmeetodika.

Õppetegevuse, teadustegevuse ja ühiskonna teenimise mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate spekter on ülikoolide majandusaasta tegevusaruannetes väga lai. Samas

majandusaasta aruande tegevusaruandes vaid üksikute näitajate arengut kajastavad kõik ülikoolid. Õppetegevuse valdkonnas pööratakse enim tähelepanu õppurite arvu ja õppetegevuse rahvusvahelistumisega seotud näitajatele, teadus- ja arendustegevuse vallas publikatsioonide arvule ja kaitstud doktorikraadide arvule. Üldjuhul ei käsitleta näiteks vilistlaste tööhõivega seotud näitajaid. Tõenäoliselt on põhjus selles, et taolisi andmeid ei ole otstarbekas iga-aastaselt koguda. Samuti tuleb näitajate valikul muude kriteeriumide kõrval tihti lähtuda andmete kättesaadavusest. Kõige ebahühtlasemalt on ülikoolide tegevusaruannetes käsitletud ühiskonna teenimise valdkond, mistõttu vajab tegevussuund ülikoolide sees ja omavahelises koostöös selgemat määratlust. Üldjuhul käsitletakse ühiskonna teenimise all täienduskoolituste läbiviimist.

Ülikoolide õppe- ja teadustegevuse tulemuslikkuse hindamisel ei ole välja kujunenud selgeid põhimõtteid või meetodikaid, mille alusel hinnata ja kujundada nende tegevuste, õppekavade jt objektide maksumusi ja tasuvust. Ülikoolide kuluarvestuse senised praktikad varieeruvad nii otse- ja kaudkulude määratluse kui ka nende jaotuspõhimõtete osas. Sageli sõltub kulude liigitamine ka rahastaja kehtestatud nõuetest. Ülikoolide kulude arvestamise ja hindamise meetodika arendamine aitaks paremini seostada ressursid ja tegevuskulud põhitegevuse eesmärkidega.

Senini on ülikoolides kuluarvestuse meetodika arendamine ja ka täiskuluarvestuse rakendamine olnud tagaplaanil. Samuti on arusaam täiskuluarvestusest ja sellest saadavatest kasudest eri struktuuriüksustes erinev. Ülikoolides jääb vajaka nii teadmistest kui motivatsioonist kuluarvestuse meetodikate arendamiseks ja täiskuluarvestuse laiemaks kasutamiseks. Täiskuluarvestuse meetodika juurutamine võimaldab ülikooli tegevust muuta läbipaistvamaks ja tulemuslikumaks. Täiskulupõhised õppe- ja teadustegevuse kulud on üheks põhjendatud aluseks eesmärkide ja tegevuste planeerimisele, tulemuslikkuse hindamisele ja juhtimisele ning erinevatele juhtimis- ja rahastamisotsustele.

Ülikoolid saaksid kuluarvestuse ja tulemuslikkuse hindamise meetodika arendamisel tuge eelkõige oma finantsvaldkonna töötajatelt. Parem koostöö ülikooli allüksuste ja ülikooli finantsjuhtimist keskselt teostava osakonna (nt rahandusosakonna) vahel arendaks tunduvalt finantsjuhtimise praktikaid (sh kulude hindamisest ja arvestusest) ülikooli allüksustes. See omakorda parandaks tulemuslikkuse ja jätkusuutlikkuse hindamist, juhtimist ja tagamist kogu ülikoolis.

Ülikoolide kuluarvestuse arendamist (sealhulgas täiskuluarvestuse meetodika arendamist ja rakendamist) toetaks tihedam ülikoolidevaheline koostöö teadmiste ja parimate praktikate jagamisel. Kuluarvestuse arendamine hõlmab lisaks meetodilistele muudatustele ühtlasi ka ülikoolisisest kulude põhjalikku analüüsi ja kulude süsteemset juhtimist. Samas määratakse muutuste vajadus ennekõike ülikoolisisese kokkuleppena.

Käesolev analüüs näitas et tulemuslikkuse näitajate sisemine valikuprotsess toimub Eesti ülikoolides üldjuhul ülalt alla, st näitajate valik kinnitatakse kõrgemal juhtumistasandil. Eesti ülikoolid toovad üsna rohkearvuliselt välja tulemuslikkuse erinevaid näitajaid õppe-, teadus-, finantsmajandustegevuse ja ühiskonna teenimise valdkondades. Seejuures näitajate valikul lähtutakse peamiselt strateegiadokumentides



(arengukava jt) olevatest näitajatest. Enamikul puhkudel ei ole ülikoolides kasutatud mingit kindlat näitajate ja nende vahelisi seoseid kajastavat teoreetilist kontseptsiooni või raamistikku.

Rahvusvahelistes käsitlustes on märgitud, et tulemuslikkuse mõõdikute arendamisel ülikoolides on oluline määratleda, kes avaldatud infot hindab ja mis eesmärgil seda kasutatakse. Ülikoolides läbiviidud intervjuudest järeldus, et tulemuslikkuse näitajate edastamisel ja tulemuslikkuse juhtimisel osaliselt toimib ning areneb horisontaalne kommunikatsioon ja koostöö arengukava (rakenduskava) ja majandusaasta aruande koostajate vahel, samuti ülikooli juhtkonna ja akadeemiliste allüksuste juhtide vahel ning ülikoolide vahel tulemusnäitajate valikute arutelude kaudu.

Vertikaalne kommunikatsioon ja koostöö vajab enam tähelepanu tulemuste edastamisel ülikooli liikmetele ja teistele huvipooltele. Ülikoolidel tuleks välja töötada põhitegevusvaldkondade tegevuse tulemuslikkuse horisontaalse ja vertikaalse kommunikatsiooni põhimõtted (hea tava) nii ülikoolisestele kui ka -välistele huvipooltele. Seepärast on vajalik kõiki huvipooli ja juhtimistasandeid hõlmava tervikliku tulemuslikkuse kommunikatsioonisüsteemi arendamine ülikoolides.

Ülikoolide kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide arendamist on oluline tähtsustada senisest süsteemsemalt nii ülikoolide õppe- ja teadustegevuse juhtimisel, kui ka ministriumite seireprotsesside ülesehitamisel. Seepärast on Eesti ülikoolides kuluarvestuse ja tulemuslikkuse hindamise süsteemide arendamisel kohane lähenemine, kus vastavad meetodilised alused arendatakse välja eelkõige koostöös ülikoolide, HTMi ja Rektorate Nõukoguga kõrgharidussektorile tervikuna.

Teiselt poolt oleks ülikoolide, HTMi ja RNi koostöös mõttekas välja töötada teatud valim olulisematest ülikoolide õppe- ja teadustööd ning finants-majanduslikku tegevust kajastavatest tulemuslikkuse näitajatest (nt igast nimetatud valdkonnast viis kuni seitse eelkõige suhtarvulist näitajat), mis avaldatakse ülikoolide kohta iga-aastaselt.

Ülikoolide tegevuse läbipaistvuse suurendamiseks tuleks välja töötada põhitegevusvaldkondade tulemuslikkuse horisontaalse ja vertikaalse kommunikatsiooni põhimõtted (hea tava) nii ülikooli-sisestele kui ka -välistele huvipooltele. Vajalik on kõiki huvipooli ja juhtimistasandeid hõlmava tervikliku kommunikatsioonisüsteemi kujundamine, mis aitaks kaasa tulemuslikkuse juhtimise süsteemi toimimisele ja arendamisele ülikoolides.

## **Soovituste lühikokkuvõte**

### **I Soovitused ülikoolidele**

- Piiritleda koostöös HTMi ja Rektorate Nõukoguga ülikoolide tegevusaruannetes sisalduvate põhiteemade loetelu.
- Kujundada välja ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise „hea tava“ alused.
- Selgemalt seostada rahalist tulemuslikkust ressursi- ja tegevuskuludega ning selle mõjudega haldus- ja tulemuslepingutes määratletud mitterahalistele eesmärkidele.
- Ühtlustada rahalise tulemuslikkuse näitajate metoodikat.
- Arendada ja ühtlustada tegevuskulude arvestuse metoodikat.
- Arendada täiskuluarvestuse metoodikat ülikoolides.
- Arendada õppetegevuse kulude arvestuse metoodikat ülikoolides.
- Teostada ülikoolisiseselt õppekavade maksumuse regulaarset arvestust.
- Pöörata enam tähelepanu ülikoolides teadustegevuse kulude arvestuse ja projektide maksumuse metoodika arendamisele.
- Selgitada riiklikele institutsioonidele ja teistele rahastajatele kaudkulude katmise vajadust ülikoolide jätkusuutlikkuse tagamiseks.
- Töötada välja teatud valim olulisematest õppe- ja teadustööd ning finantsmajanduslikku tegevust kajastavatest iga-aastastest suhtarvudest.
- Töötada välja ülikooli põhitegevusvaldkondade tegevuse tulemuslikkuse horisontaalse ja vertikaalse kommunikatsiooni põhimõtted kõikidele huvipooltele.

### **II Soovitused ministriumitele (HTM, Rahandusministeerium)**

- Toetada ülikoolide koostööd rahaliste ja mitterahaliste tulemuslikkuse hindamise aluste kujundamisel.
- Toetada koostööd ülikoolide tegevusaruannete põhiteemade loetelu kui tegevusaruannete koostamise põhimõtete määratlemist.
- Toetada ülikoolide õppe- ja teadustegevuse kulude arvestuse metoodika ühtlustamist hindamaks ülikoolide otse- ja kaudkulude maksumust.
- Analüüsida ülikoolides toimuvate juhtimisreformide mõju tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemidele.

### **III Soovitused teistele huvipooltele (RN)**

- Toetada ja võimalusel koordineerida ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise „hea tava“ aluste väljatöötamist.
- Toetada koostöös ülikoolide ja HTMiga ülikoolide finantssuhtarvude liikide ja näitajate väljatöötamist.
- Toetada koostöös HTMiga ülikoolide tegevust tegevusaruannete koostamise põhimõtete määratlemisel.
- Teha tihedamat koostööd ülikoolide, riiklike institutsioonide ja muude rahastajate vahel.

# 1. Sissejuhatus

## 1.1. Uuringu eesmärk

Viimasel kümnendil on Euroopa teadusruumis oluliselt kasvanud diskussioon ülikoolide autonoomia, tulemuslikkuse (*performance*), tulemusvastutuse (*accountability*) ja finantsjätkusuutlikkuse seoste arengutest. Selle raames on rõhutatud tulemuslikkuse hindamise (*performance measurement*), tulemuslikkuse juhtimise (*performance management*) ja täiskuluarvestuse arendamise vajalikkust. Seejuures on suuremat tähelepanu pööratud tulemuslikkuse hindamisele ja tulemuslikkuse juhtimisele. Ülikoolide finantsjätkusuutlikkuse hindamiseks on samuti oluline määrata juhtimisotsuste mõju kuludele, mis eeldab täiskuluarvestuse kasutamist.

Kuluarvestuse arendamise ning tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise probleemidele on Euroopa eri riikides ja ülikoolides lähenetud erineval viisil. Euroopa Ülikoolide Assotsiatsiooni hinnangul (Estermann, 2009) on Eesti ülikoolid täiskuluarvestuse rakendamisel mahajääjate hulgas. Eeltoodust lähtuvalt on äärmiselt vajalik analüüsida kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise praktikaid ülikoolides, seda nii rahvusvaheliselt kui ka Eestis, et sellest lähtuvalt välja töötada ettepanekud ja meetodilised alused tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise ning kuluarvestuse arendamiseks Eesti ülikoolides. Seega kujunes Eesti Teadus- ja innovatsioonipoliitika seire (TIPS) programmi uuringu 3.2 eesmärgiks: analüüsida kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise praktikaid nii rahvusvaheliselt kui ka Eestis ning sellest lähtuvalt välja töötada ettepanekud ja meetodilised suunised vastavate meetodikate arendamiseks.

Vastavalt Eesti Teadusinfo Süsteemi (ETIS) andmetele hõlmab Eesti teadus- ja arendusasutuste nimekiri ülikoole ja 12 erinevat teadusasutust (nt Eesti Biokeskus, Eesti Keele Instituut, Eesti Kirjandusmuuseum, Eesti Rahva Muuseum, Tartu Observatoorium jt). Analüüsi esimesel etapil (vt täpsemalt alapunkt 1.4) käsitleti ka mitmeid ETISes äratoodud teadusasutusi. Kuid analüüsi tulemusena selgus, et teadusasutuste tegevusprofiil on oluliselt kitsam ülikoolide tegevusvaldkondadest (kuna teadusasutustes üldjuhul puudub näiteks õppetegevus) ja nende majandusaasta aruannetes välja toodud tulemuslikkuse näitajad (mida on oluliselt vähem kui ülikoolides) on valdavalt mitterahalised. Seetõttu keskenduti uuringus avalik-õiguslike ülikoolide kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemide analüüsile.

Uuringu autorid tänavad eksperte ja kolleege Tallinna Tehnikaülikoolist, Tallinna Ülikoolist, Eesti Maaülikoolist, Eesti Muusika- ja Teatriakadeemiast, Eesti Kunstiakadeemiast ja Tartu Ülikoolist koostöö eest ning Tampere Ülikooli prof *emeritus* Salme Näsit ja Tampere Ülikooli planeerimise talituse juhatajat pr Pirjo Rauhalat kollegiaalsete nõuannete eest, mis aitasid raporti valmimisele kaasa.

Uurimuse raames teostatud intervjuude käigus kogutud andmed asuvad TÜ majandusteaduskonnas ja neid haldab Kertu.Lääts (kertu.laats@ut.ee).

## 1.2. Uuringu ajaline taust

Käesolev uuring viidi läbi aastate 2012–2015 andmetel. See periood oli ülikoolide jaoks äärmiselt huvitav ja arengusuundi määrav, mis eelkõige väljendub järgmistes asjaoludes.

**Esiteks, ülikooli uue arengukava koostamine.** Neljal ülikoolil lõpeb toimiva arengukava periood 2015. a, Tallinna Ülikool (TLÜ) ja Tartu Ülikool (TÜ) aga alustasid aastal 2015 juba uue arengukava perioodi. Üliõpilaste arvu vähenemise tingimustes nõuab arengukava koostamine ülikoolidelt strateegiliste eesmärkide paremat seadmist ja täitmist, samuti ressursside kasutamise tõhususe ja tegevuste mõjususe tagamiseks eelarvete kujundamise ja kasutamise head ühildatust. Käesoleva uuringu kontekstis seostuvad arengukavas kajastuvad ülikooli tegevussuundade muutused ka ülikoolide strateegiliste ja operatiivsete (aastaste) ning finantsiliste ja mittefinantsiliste tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise aspektide arengutega. Samuti ülikoolide kuluarvestusest tulevate hinnangutega nii ülikooli kui terviku, aga ka nende õppe- ja teadustöö kuluefektiivsuse ja tegevusprotsesside tulemuslikkuse kohta.

**Teiseks, ülikooli finantseerimispõhimõtete muutus.** Ülikooli õppetegevuse finantseerimine põhineb alates aastast 2013 kolmeaastasel halduslepingul, mis jaotub üheaastasteks tulemuslepinguteks. Esimese halduslepingu periood oli 2013–2015. a. Halduslepingu alapunktid on olulisel määral suunatud õppekvaliteedi tõstmisele. Täpsemalt vaadeldakse halduslepingutes kajastuvat ja selle seoseid käesoleva projektiga teises peatükis. Tulemusleping paneb ülikoolile kohustuse objektiivselt hinnata õppetegevust eri õppekavade lõikes tagamaks õppekavade jätkusuutlikkuse ning tegevuste tulemuslikkuse. Viimase hindamisel on oluline roll täita kõrgkoolide tulemuslikkuse hindamise süsteemidel ning erinevate õppetegevuste läbiviimiste kulude objektiivsel arvestamisel ja vastava metoodika adekvaatsusel. Teadusvaldkonnas toimuvad muutused baasfinantseerimise korras ning institutsionaalsete uurimistoetuste (IUT) ja personaalsete uurimistoetuste (PUT) süsteemis. Kõigi nende edukas rakendamine eeldab ka teadustegevuse ja -projektide tulemuslikkuse mitterahaliste (eelkõige teaduslike) ja rahaliste (finantsiliste) eesmärkide kavandamise ja täitmise ühildatavuse ja läbipaistvuse tagamist. Seetõttu tulebki ülikoolides arendada kuluarvestust ja teadustegevuse tulemuslikkuse hindamise metoodikat.

**Kolmandaks, institutsionaalne akrediteerimine.** Aastatel 2012–2015 toimuvad kõigis ülikoolides institutsionaalsed akrediteerimised, mille käigus hinnatakse ülikoolide juhtimise, töökorralduse, õppe- ja teadustegevuse vastavust õigusaktidele, ülikooli eesmärkidele ning arengukavale. Akrediteerimine võimaldab ülikoolil vaadata süsteemselt üle oma sisemine töökorraldus ja tegutsemispõhimõtted, seega ka võtmenäitajad finantsressursside ja infrastruktuuri kasutamise ning teadus-, arendus-, ja loometegevuse tulemuslikkuse hindamiseks.

**Neljandaks, ülikooli juhtimisstruktuuri muudatused.** Mitmetes ülikoolides on viimastel aastatel toimunud või toimumas muudatused organisatsiooni struktuuris. Näiteks Tallinna Ülikoolis koonduvad struktuuriüksused viie interdistsiplinaarse teaduspõhise fookusvaldkonna alla ja Tartu Ülikoolis moodustatakse alates 2016. aastast neli valdkonda (*realia, humaniora, medicina ja socialia*). Kõrgeima juhtorganina tegutseb Tartu Ülikoolis 2012. aastast nõukogu ja Tallinna Tehnikaülikoolis 2015. aastast kuratoorium. Mõlema juhtorgani liikmeteks on ühiskonnaga parema sidustamise eesmärgil nimetatud ka isikuid väljastpoolt ülikoole. Nendes tingimustes eeldatakse jätkuvaid arenguid ülikoolide struktuuriüksuste tulemuslikkuse hindamise metoodikas selle parimaks ühildamiseks ülikooli kui terviku eesmärkidega.

**Viidendaks, õppekavagruppide kvaliteedi hindamine.** Ülikoolide halduslepingute üheks keskseks eesmärgiks on tegevuse fokuseerimine õppetegevuse kvaliteedi tõstmisele. Selle tagamiseks keskendutakse õppekavade jätkusuutlikkuse ehk kestlikkuse arendamisele, mille tulemusena õppekavade arv Eesti ülikoolides väheneb. Nimetatud protsessid eeldavad lisaks õppetegevuse tulemuslikkuse (õppekavade akadeemiliste väljundite) hindamisele ka tulemuslikkuse finantsilist hindamist. Viimase eelduseks on õppekava tasuvuse analüüsi ja kuluarvestuse metoodikate olemasolu ning nende pidev kohandamine muutuvate keskkonnatingimustega.

### **1.3. Uuringu seotus TIPSi teiste uuringutega**

Käesolev uuring keskendub Eesti ülikoolide kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise praktikate analüüsimisele. Nimetatud uurimisvaldkonna eri aspekte on käsitletud ka mitmetes teistes TIPSi uuringutes. Ühelt poolt saab teiste uuringute tulemusi vaadelda käesoleva uuringu oluliste sisenditena, teisalt käsitleb käesolev uuring süvitsi mitmeid kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise aspekte ülikoolides ja täiendab eelnevate uuringute tulemusi.

**Uuringu 2.2 "Detsentraliseeritud konkurentsipõhise teadusrahastuse mõju finantsjuhtimisele Eesti ülikoolides. TIPSi poliitikaanalüüs"** raportis märgitakse, et rahastusallikate kõikumine teeb keerukaks pikaajalisema ressurside planeerimise ning ka teadustegevuse kavandamise. Käesolevas uuringus vaadeldakse ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise ning kuluarvestuse süsteeme oluliste instrumentidena ülikoolide strateegiliste eesmärkide kujundamisel ja nende täitmise hindamisel. Seega on nii õppe- kui teadustegevuse tulemuslikkuse hindamise süsteemis oluline arendada strateegiliste eesmärkide seadmist ja nende saavutamist hindavaid näitajaid. Seejuures peaks teadustegevuse tulemuslikkuse hindamisel olema tagatud rahaliste ja mitterahaliste aspektide tasakaalustatus. See võimaldaks kaasa aidata lahenduse leidmisele uuringus 2.2 toodud probleemile, kuidas ühildada instituutide autonoomia teaduse eelarveressursside planeerimisel ja kasutamisel vastutusega teadusprojektide teadusliku ehk mitterahalise ja rahalise tulemuslikkuse (tõhususe) tagamisel.

Samuti tõstatatakse uuringus 2.2 olulise küsimusena kaudkulude katmine detsentraliseeritud projektipõhise teaduse rahastamise korral. Uuringu raportis märgitakse, et tõukefondidest saadud rahastuse puhul (v.a teadusaparatuur, masinad, seadmed) on kaudkulude katmine osutunud üheks peamiseks probleemiks, sest tõukefondidega seotud meetmete puhul pole üldkulude katmine enamasti abikõlblik. Seetõttu ei kata projektidest saadud teadusrahastus kõiki tegelikke teadustegevusega kaasnevaid kulusid. Selle probleemi lahendamine eeldab täiskuluarvestuse meetodikate arendamist ja rakendamist, mida käsitletakse käesoleva uuringu raames. Samuti märgitakse uuringu 2.2 raportis, et üldkulude kujunemist ja nende katmiseks vajalike ressursside kasutamist tuleks ülikoolide juhtorganitel teadusgruppidele ka paremini selgitada ja demonstreerida, suurendamaks teadlikkust nendest kuludest ja üldkulude katmise ressursside kasutamise läbipaistvust. Käesolev uuring on suunatud ka selle probleemi lahendamisele kaasaitamisele.

**Uuringu 3.1 „Eesti teadus- ja arendusasutuste juhtimismustrid”** lõpparuandes märgitakse, et ülikoolide strateegilise juhtimise alus on põhitegevuse eesmärkide määratlemine. Sellest tulenevalt tõdeti, et ülikooli ja allüksuste arengukavades tuleb selgelt määratleda strateegia tegevussuunad ülikooli kolme põhitegevusvaldkonna – õppe, teaduse ja ühiskondliku rolli – osas. Käesolevas uuringus keskendutaksegi ülikoolide tulemuslikkuse rahaliste ja mitterahaliste aspektide käsitlemisele nii õppetegevuse, teadustegevuse kui ka ühiskonna teenimise valdkondades. Samuti toodi uuringu 3.1 tulemusena välja, et tulemuste hindamine peaks ülikoolides toimuma tegevuse kõigil tasanditel, nii organisatsiooni kui terviku, kui ka allüksuste (töö- või uurimisgrupi) ja indiviidi tasandil. Lisaks märgitakse olulisena parimate praktikate jagamise vajadust ja kogemust. Käesolevas uuringus vaadeldakse ülikoolide tulemuslikkuse kujunemist ja sellega seotud aspekte eelkõige organisatsiooni kui terviku ja ka allüksuste (töö- või uurimisgrupi) tasandil.

Olulise momendina tõdeti uuringu 3.1 tulemustes allüksuste kaasamise vajadust süsteemide arendamisse. Käesolevas uuringus käsitletaksegi erinevate juhtimistasandite kaasatust ülikoolide kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemide arendamisse ja ka erinevate juhtimistasandite vaheliste kommunikatsiooniprotsesside olulisust nimetatud süsteemide arendamisel.

**Uuring 3.3 „Sotsiaaltulemuslikkuse arvestuse rakendamine ülikoolides“** keskendub ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel sotsiaalse mõju hindamisele kui uuele aktuaalsele suunale. Uuringus tõdetakse, et sotsiaaltulemuse arvestamine on hädavajalik olukorras, kus kuluefektiivsus on pälvimas aina suuremat tähelepanu. Ka käesolev olev uuring vaatleb lisaks ülikoolide rahalise tulemuslikkuse aspektidele just mitterahalise tulemuslikkuse olulisi momente õppetegevuse, teadustegevuse ja ühiskonna teenimise valdkondades. Nende kahe alamuringu tulevases koostöös oleks võimalus kujundada Eesti ülikoolidele kestlusaruandluse ja kestlusjuhtimise (*sustainability reporting and management*) raamistik, mis on viimastel aastatel esilekerkinud arengusuunaks Euroopa, Austraalia ja USA ülikoolides, näiteks Birminghami, Göteborgi, Michigani jt ülikoolides, *Australian National University*'s (Lonzano, 2011).

**Uuringu 5.1 „Eesti teadusfinantseerimise instrumentide mõju ja teaduse rakendatavus majanduses”** tulemustes tõdeti, et teaduse sotsiaal-majanduslike mõjude suurendamisel on peamiseks strateegiliseks küsimuseks kuidas ühendada õppetöö ja teadustegevuse toetamise strateegiad (sh teaduse rahastamise sidumine õpetamisega). Selle lahendused eeldaksid õppe- ja teadustöö ühtsemat ja terviklikumat käsitlust, mille aluseks on teadmine, kui suured on ülikoolides jooksvad kulud õppe- ja teadustegevusele. Õppe- ja teadustegevuse kuluarvestuse ja tulemuslikkuse hindamise meetodikad on käesoleva uuringu fookusteemadeks.

**Uuringu 7.1 „Teaduse-arendustegevuse ja innovatsiooni indikaatorid Eesti innovatsiooni- ja teaduspoliitikas: senine praktika ja poliitikasoovitused“** tulemusena toodi välja, et õppetegevuse ning teadus- ja arendustegevuse tulemuslikkuse hindamiseks tuleb perspektiivis rohkem kasutusele võtta suhtarvulisi ja dünaamilisi indikaatoreid ehk mõõdikuid, mis võimaldaksid paremini hinnata tulemuslikkust mingis taustsüsteemis. Käesolevas uuringus vaadeldakse ülikoolide tulemuslikkuse rahaliste ja mitterahaliste aspektide käsitlemist ning vastavaid mõõdikuid nii õppe- kui ka teadustegevuse valdkondades.

Ülaltoodu näitab, et käesoleva uuringu 3.2 temaatika haakub hästi mitmete TIPSi programmi uuringutega ja võimaldab süvendatud käsitlust probleemidele, millele eelnevates uuringutes on tähelepanu juhitud.

#### **1.4. Uuringu meetodika**

Käesoleva uuringu empiirilises osas kasutati uurimismeetodina nn ühendmeetodit (ka segameetod, *mixed method*), mis hõlmab nii kvantitatiivseid kui kvalitatiivseid uurimismeetodeid (Teddlie and Tashakkori, 2003). Halcomb and Andrew (2009) märgivad, et ühendmeetodit kasutavad uuringud ei ole lihtne kombinatsioon kvantitatiivsetest ja kvalitatiivsetest uurimismeetoditest, vaid kogutud kvantitatiivsed ja kvalitatiivsed andmed peavad uurimisprotsessi teatud etapil olema integreeritud ühtsesse uuringusse.

Käesoleva empiirilise uuringu võib tinglikult jagada kaheks etapiks. **Esimene etapp** hõlmas Eesti kuue avalik-õigusliku ülikooli – Tallinna Tehnikaülikooli (TTÜ), Tallinna Ülikooli (TLÜ), Eesti Maaülikooli (EMÜ), Eesti Muusika- ja Teatriakadeemia (EMTA), Eesti Kunstiakadeemia (EKA), Tartu Ülikooli (TÜ) – strateegiadokumentide ja majandusaasta aruannete struktuuride ja neis kajastuvate kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise rahaliste ja mitterahaliste aspektide ja näitajate esinemissageduste ja nende dünaamikate kvantitatiivset analüüsi.

Algselt analüüsiti ka Estonian Business Schooli (EBS) strateegiadokumente ja majandusaasta aruandeid, kuid eraülikoolina olid tema majandusaasta aruanded avalik-õiguslike ülikoolidega võrreldes koostatud oluliselt erinevatest eesmärkidest lähtuvalt ja neis kajastati tunduvalt vähem tulemuslikkuse näitajaid. Seetõttu jäi EBS põhjalikumast analüüsist välja (küll aga kasutatakse mõningaid EBS aruande olulisi aspekte järgneva analüüsi tulemuste kommenteerimisel).

**Uuringu teise etapi** käigus läbi viidud kvalitatiivne analüüs hõlmas eelkõige uuringu teoreetilistest alustest lähtuvalt kuluarvestuse ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise meetodiliste elementide analüüsi, kirjeldamaks Eesti ülikoolide praktikaid nende meetodikate kujunemisel ja arendamisel. Kvalitatiivse analüüsi võib omakorda jagada kaheks alametapiks.

Esimeses alametapis uuriti iga ülikooli kui eraldi kaasust ja vaadeldi ülikoolide põhitegevuse valdkondades tulemuslikkuse hindamiseks kasutatavaid rahalisi ja mitterahalisi näitajaid. Seega on uuringu näol tegemist mitme juhtumi põhise (*multi-case study*) lähenemisega. Stewart (2012) märgib, et mitme kaasuse põhine uuring on eriti mõttekas ja väärtust lisav kui sellesse on võimalik ühendada organisatsiooni struktuuriüksused, juhtimisprotsessid ning üksuste tegevuse väljundid. Ülikooli kui terviku või struktuuriüksuste tegevuste väljundeid saab vaadelda kui ülikoolide tulemuslikkuse hindamise peamisi objekte.

Kvalitatiivse uuringu teises alametapis analüüsiti ülikoolide kuluarvestuse ja tulemuslikkuse hindamise valdkonna juhtivisikutega läbiviidud struktureeritud intervjuude tulemusi.

Kogu uuringu käigus teostati järgmised analüüsid:

- 1) kuue Eesti avalik-õigusliku ülikooli 2008–2013. a majandusaastate aruannete alusel:
  - tegevusaruannetes kajastatud tulemuslikkuse näitajate ja nende esinemissageduste analüüs,
  - tegevuskulude struktuuri ja nende dünaamika analüüs;
- 2) kuue avalik-õigusliku ülikooli strategiadokumentides (arengukava, rahvusvahelistumise tegevuskava, teadus- ja arendustegevuse strateegia, eelarvestrateegia jt) kajastuvate tulemuslikkuse näitajate analüüs;
- 3) Rektorete Nõukogu 2005/2006–2012/2013 aastaraamatutes kajastuvate ülikoolide tulemuslikkuse näitajate analüüs;
- 4) nelja välisülikooli (Manchester, Ulmi, Helsingi ja Tampere ülikoolide) 2013. a majandusaasta aruannetes kajastuvate tulemuslikkuse näitajate analüüs;
- 5) Eesti avalik-õiguslikes ülikoolides kasutatavate kuluarvestuse meetodikate analüüs;
- 6) ülikoolide tulemuslikkuse hindamise regulatiivsete raamistike (raamatupidamise seadus, Haridus- ja Teadusministeeriumi (HTM) ja ülikoolide vahelised halduslepingud) analüüs;
- 7) intervjuud 26 eksperdiga kuuest Eesti ülikoolist ja Tampere ülikoolist kogumahu 23,5 tundi (intervjuueeritavate nimekiri on toodud lisa 1). Intervjuude läbiviimiseks kasutati:
  - kuluarvestuse struktureeritud küsimustikku (28 küsimust, lisa 2) ning
  - tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise struktureeritud küsimustikku (34 küsimust, lisa 3).

## **2. Uuringu regulatiivne raamistik**



Seadusandlikul regulatsioonil on Palloti (2001) arvates oluline roll muudatuste sisseviimisel avaliku sektori organisatsioonides. Seda momenti on mõttekas arvestada ka ülikoolide kuluarvestuse ja tulemuslikkuse hindamise põhimõtete ja meetodikate kujundamisel, hindamisel ja arendamisel. Nimetatud põhimõtete ja meetodikate arengule ülikoolides avaldavad käesoleva uuringu töörühma arvates kõige enam mõju järgmised õiguslikud regulatsioonid:

- Eesti Vabariigi Raamatupidamise seadus (RPS),
- HTMi ja kõrgkoolide vahelised haldus- ja tulemuslepingud,
- Eesti ülikoolide kvaliteedi hea tava lepe.

**Raamatupidamise seaduse § 14 lg 1** kohaselt on ülikoolid kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. Tegevusaruandes (RPS § 24 lg 1) antakse ülevaade organisatsiooni tegevusest ja asjaoludest, millel on määrav tähtsus tema finantsseisundi ja majandustegevuse hindamisel, olulistest sündmustest majandusaastal ning eeldatavatest arengusuundadest järgmisel majandusaastal. Sama paragrahvi järgmine lõige (RPS § 24 lg 2) täpsustab, et tegevusaruandes kirjeldatakse:

- peamisi tegevusvaldkondi, toote- ja teenusegruppe;
- olulisemaid aruandeaasta jooksul toimunud ning lähitulevikus planeeritavaid investeeringuid;
- olulisi uurimis- ja arendustegevuse projekte ning nendega seotud väljaminekuid aruandeaastal ja järgmistel aastatel;
- raamatupidamise aastaaruande koostamise perioodil toimunud olulisi sündmusi, mis ei kajastu raamatupidamise aastaaruandes, kuid mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi.

Ülikoolid, keda kõiki auditeeritakse, peaksid tegevusaruandes kirjeldama ka tegevuskeskkonna üldist (makromajanduslikku) arengut ja selle mõju tema majandustulemustele; põhitegevuse hooajalisust või tsüklilisust; olulisi keskkondlikke ja sotsiaalseid mõjusid, mis kaasnevad tegevusega; valuutakursside ja intressimäärade muutumisega seonduvaid riske; peamisi finantssuhtarve vaatluse all oleva ja sellele eelnenud majandusaasta kohta ning nende arvutamise meetodikat.

Tulenevalt Raamatupidamise seadusest ja ülikoolide tegevuse põhisuundadest võiks töörühma arvates ülikoolide tegevusaruanded käsitleda järgmisi olulisi teemasid:

1. Ülikooli kui **organisatsiooni** ülevaade (sh konsolideerimisgrupp ja selle struktuur, organisatsiooni struktuur; toimunud ja planeeritavad muudatused organisatsioonis ja grupis).
2. **Tegevusvaldkonna ja -keskkonna** ülevaade (Eesti ja/või rahvusvahelise haridus- ja teadusvaldkonna pikaajalised eesmärgid, arengusuunad, spetsiifika ja tegevuse võimalik tsüklilisus).
3. **Põhitegevusalade** (õppetegevus, teadustegevus, ühiskonna teenimine) ülevaade, sh iga põhitegevusala spetsiifilised asjaolud või arengusuunad, mis mõjutavad ülikooli finantsseisu või majandustulemit.
4. **Investeeringute** ülevaade (sh investeerimis- ja finantsstrateegia, riskide maandamine).

5. **Olulised sündmused** aruandeaastal ja aruande koostamise perioodil, mis oluliselt mõjutavad või võivad mõjutada järgmiste majandusaastate tulemusi.
6. **Olulised uurimis- ja arendustegevuse projektid** ning nendega seotud väljaminekud aruandeaastal ja järgmistel aastatel.
7. **Peamised finantssuhtarvud** vaatluse all oleva ja sellele eelnenud majandusaasta kohta ning nende arvutamise meetodika.

Kokkuvõttes on seadusandja eeldanud, et tegevusaruanne sisaldab sisukat analüüsi organisatsiooni hetkeolukorrast, tegevuskeskkonnast ning arenguplaanidest. Samuti rõhutab seadus eri aspektide seostamist organisatsiooni majandustulemuste ja riskide maandamisega. Seega eeldatakse, et tegevusaruandes eri tegevuste kirjeldamisel seostatakse seda ka organisatsiooni üldise finantsperspektiiviga ning et kirjeldatavad tegevused seostatakse selleks tehtud või planeeritavate kulutustega (või/ja tuludega).

Käesoleva uuringu seisukohast on ülikoolide põhitegevusvaldkondade (õppe-, teadus- ja arendustegevuse ning ühiskonna teenimise ja loometegevuse) tulemuslikkuse kajastamine näiteks ülikoolide tegevusaruannetes ning tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise meetodiliste aspektide arendamine tugevalt seotud aspektidega, mis on välja toodud ülaloleva loetelu punktides 3, 4, 6 ja 7.

**Ülikoolide haldus- ja tulemuslepingud** määratlevad ülikoolide finantseerimise kolmeaastaste tsüklitena (esimene 2013–2015), mis jaotuvad üheaastaste tulemuslepingute lõikes. Halduslepingutes on HTMiga kokku lepitud tegevused aastateks 2013–2015. Halduslepingute, mis on eelkõige suunatud kvaliteetse õppe kättesaadavuse tagamisele, raamistik paneb ülikoolidele kohustuse võtta ette õppetegevuse parendused, et erinevate õppekavade lõikes tagada nende jätkusuutlikkus, tegevuste tulemuslikkus ja tõhusus.

Tabelis 1 on kajastatud tegevused, mille osas on ülikoolid teinud kokkuleppe HTMiga oma tulemuste parendamiseks. Vastavalt halduslepingule esitab iga ülikool majandusaasta aruande tegevusaruandes ülevaate halduslepingus ülikoolile püstitatud eesmärkidest, nende saavutamiseks vajalikest tegevustest ning eesmärkide täitmise tasemest aruandlusaastal.

**Tabel 1.** Halduslepingutes kokkulepitud tegevused 2013–2015

Tegevused õppevaliteedi tõstmiseks*	EKA	EMTA	EMÜ	TÜ	TLÜ	TTÜ
Õppekavade arvu vähendamine						
Ettevõtlikkusainetele ligipääs, vastavate pädevuste suurendamine						
Tööandjate ootustele vastamine (parem kaasamine)						
Doktoriõppe terviklik tegevusplaan (kvaliteedi tõstmine)						
Rahvusvahelistumise määra tõstmine						
Lõpetamise määra suurendamine (esmakursuslaste väljalangevuse vähendamine)						
Õppejõudude juhendamise- ja õpetamisoskuste parendamine						
Õppekavade populaarsuse suurendamine						

Legend:  on kajastatud halduslepingus  
 ei ole halduslepingus kajastatud

\* Halduslepingutes kokkulepitud näitajad on ühelt poolt seotud ülikooli enda tegevustega, mida soovitakse parendada, ja teisalt riigi tasemel kokku lepitud tegevustega kogu Eesti kõrgharidussüsteemi korrastamiseks.

Neli tabelis 1 toodud tegevust – õppekavade arvu vähendamine, ettevõtlikkusainetele ligipääsu tagamine, doktoriõppe kvaliteedi tõstmine ning rahvusvahelistumine – on lülitatud kõigi ülikoolide halduslepingutesse (v.a rahvusvahelistumise osas EMTA, kelle puhul ei peetud vajalikuks seda eraldi välja tuua). Teised tabelis 1 toodud tegevused on ülikooli-põhised. Haldusleping on seotud iga-aastase tulemuslepinguga, kus õppeaasta jaoks on lisaks kokku lepitud tegevused, mida ülikool aasta jooksul ellu viib. Haldus- ja tulemuslepingute eesmärkide kujundamisele ja nende täitmise hindamisele aitavad kaasa ka kõnealuseid eesmärke ja vastavaid näitajaid kaasavad ülikoolide tulemuslikkuse hindamise süsteemid ning erinevate õppetegevuste kuluarvestuse meetodid.

Lisaks on tulemuslikkuse hindamise süsteemi kujundamisel ja arendamisel vajalik halduslepingutes kajastatud näitajaid võrrelda näitajatega ülikoolide arengukavade tegevuskavadest ja analüüsida, kas ka seal kasutatakse samasuguseid näitajaid õppekvaliteedi parendamisele hinnangu andmiseks. Selle kaudu saab hinnata tulemuslikkuse juhtimise võimalikkust, mis eeldab nii eesmärkide (ja vastavate näitajate) määratlemist kui ka eesmärkide saavutamise hindamist. Nimetatud aspekte analüüsitakse 4. peatükis. Samuti oleks vajalik hinnata ülikoolide ja riikliku haridusstrateegia dokumentides toodud näitajate vahelist seost.

**Eesti ülikoolide kvaliteedi hea tava lepe** sõlmiti septembris 2011. Lepe kohaselt väärtustavad ülikoolid avatust ning tagavad oma tegevuse ja selle tulemuste nähtavuse nii teistele ülikoolidele kui huvipooltele. Uuringu tööühma arvates on seda otstarbekas teha majandusaasta aruannete tegevusaruannete kaudu, aga ka muid kanaleid kasutades. Majandusaasta aruanded on eelistatavad, kuivõrd nende struktuur ja sisu on seaduse tasandil ühtlustatud ning tagab seega osaliselt võrreldavad andmed, mis on vajalik võrdlevateks hinnanguteks nii ülikoolide kui erinevate huvigruppide jaoks. Samuti haakub tegevusaruande struktuur hästi kvaliteedi hea tava leppe eesmärgiga. Nagu käesoleva uuringu peatükist 4 selgub, mitmed ülikoolid ka selles suunas liiguvad.

Vastavalt kvaliteedi hea tava leppele, ja arvestades ülikoolide tegevuste sisemist mitmekesisust, on ülikoolid kokku leppinud näitajad (vt näiteks Rektorite Nõukogu aastaraamat), mida saab võrreldavalt kasutada ülikoolide või nende akadeemiliste üksuste tegevuse mahu ja tulemuslikkuse hindamisel. Nende kujundamist saab toetada ka käeoleva uuringu tulemustega.

Täiendavalt eelnimetatud regulatsioonidele tuleks tulemuslikkuse hindamise süsteemide arendamisel võtta arvesse:

- riiklike strateegiate (näiteks elukestva õppe strateegia, teadus- ja arendustegevuse ning innovatsiooni strateegia jt) poolt esitatavaid suundi ja nõudeid;
- rahastajate poolt esitatavaid nõuded (nt struktuuritoetuste eraldamise põhimõtted);
- ülikoolide siseregulatsioonide nõudeid.

### 3. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise raamistik

#### 3.1. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise teoreetiline raamistik

Tulemuslikkuse hindamine on ülikoolides jätkuvalt kasvav trend, mis ter Bogt'i ja Scapens'i (2012) hinnangul on ilmselt mõjutatud „uue haldusjuhtimise“ (*new public management* – NPM) arengust avalikus sektoris. NPM rakendamine eeldab tulemuslikkuse juhtimise ja tulemusvastutuse põhimõtete kasutamist. Bititci *et al.* (1997) määratlevad tulemuslikkuse juhtimist (*performance management*) kui protsessi, mille abil organisatsioon integreerib oma tulemuslikkuse näitajad organisatsiooni strateegiate ja eesmärkidega, et nende abil süstemaatiliselt liikuda seatud eesmärkide poole.

Tulemusvastutus (*accountability*) eeldab vastutust nii rahastajate kui ka teenuste tarbijate (näiteks üliõpilaste) ees. Guthrie *et al.* (1999) ja Lapsley (2008) arvates loetakse just tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise arendamist NPMi ja tulemusvastutuse rakendamise keskseks elemendiks.

Käesoleva uuringu teoreetilise raamistiku üheks aluseks ongi tulemuslikkuse juhtimises ja kvaliteedijuhtimises laialdast rakendust leidnud Demingi pideva parendamise mudel, mis on tuntud ka PDCA (*plan, do, check, act*) tsükliks (Deming 2000). Seda võib käsitleda kui arenguprotsessi juhtimise üldist meetodit, mida saab rakendada väga erinevates valdkondades.

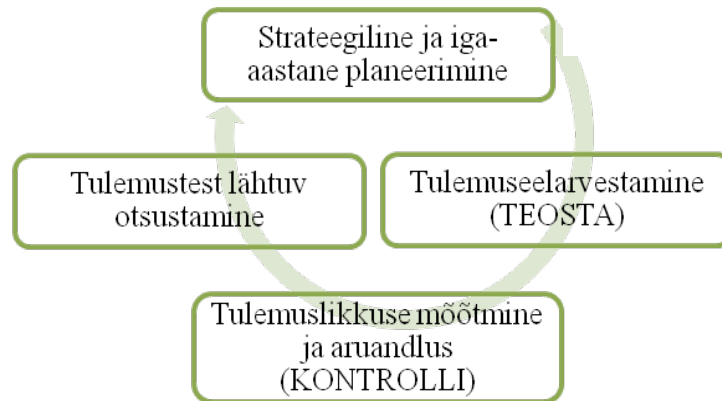
Demingi mudel käsitleb tulemuste parendamist pideva suletud tsükliks, mis on aluseks tulemuslikkuse juhtimise rakendamisele. Demingi tsükli on kasutatud kohalike omavalitsuste tulemuslikkuse juhtimise süsteemi juurutamisel (Epstein, Campbell 2002), samuti on tehtud ettepanekuid selle rakendamiseks riigi tasandil (Grossi, 2011). Joonisel 1 esitatud tulemuslikkuse juhtimise tsükkel koosneb neljast osast (*ibid*):

- strateegiline ja iga-aastane planeerimine (planeeri),
- tulemuseelarve koostamine ja selle täitmine ehk tulemuseelarvestamine (*performance budgeting*) (teosta),
- tulemuslikkuse mõõtmine, hindamine ja aruandlus (kontrolli),
- tulemustest lähtuv otsustamine (mõjuta).

Võib täheldada, et kõik tsükli etapid hõlmavad tulemuslikkuse juhtimise erinevaid elemente. Guthrie ja Neumann (2007) märgivad, et ülikoolide tegevused teostuvad läbi rahastamise, eelarvestamise, tulemuslikkuse hindamise ning aruandluse, mis on omavahel seotud. Neid seoseid saab vaadelda just PDCA tsükli raamistikus. Ühelt poolt peavad ülikoolid planeerima tegevusi, mis sõltuvad ressursside olemasolust ja eelarvetest ning need on mõjutatud valitsuse hariduspoliitikast (*ibid*). Teisalt oodatakse ülikoolidelt vastutust ressursside heaperemeheliku kasutamise ja tulemuslikkuse üldise tagamise eest.

Bogt (2001) märgib, et planeeritud ja tegelikku tulemuslikkust kajastava informatsiooni integreeritud kasutamine aitab luua tõhusat kontrollimehhanismi. Vernau (2014)

arvates tähtsustub konkurentsi tihenedes ülikoolides strateegilise juhtimise roll. Strateegilise juhtimise arendamist ülikoolides peaks toetama strateegiline *controlling* (*strategic management control*). Samas tõdeb autor, et strateegiline *controlling* on ülikoolides alles varajases arengustaadiumis (*ibid*).



**Joonis 1.** Demingi tsükliil põhinev tulemuslikkuse juhtimise süsteem (Epstein, Campbell 2002).

Ka OECD (2005) määratleb tulemuslikkuse juhtimist kui juhtimise tsükli, kajastades sellega PDCA tsükli mõtet. Ülikoolides võib PDCA tsükli vaadelda süsteemina, mis hõlmab strateegilist planeerimist ülikooli arengukavade kaudu, operatiivset planeerimist ja eelarvestamist ülikooli rakendus- või tegevuskavade ja vastavate eelarvete kaudu, tulemuslikkuse hindamist välis- ja sisehindamise kaudu ning tulemuspõhist otsustamist nii ülikoolide, ministriumide kui ka teiste rahastajate tasandil. Otsustusprotsess eeldab aga ka koostööd ja koordineerimist nimetatud otsustustasandite vahel. PDCA tsüklist lähtudes analüüsitakse järgnevatel alapunktides tsükli erinevate osade omavahelist vastavust ülikoolides.

Avaliku sektori institutsioonide tulemuslikkuse hindamine ja tulemuslikkuse juhtimine on mitmemõõtmeline ja interdistsiplinaarne uurimisvaldkond, mis põhineb mitmel erinevatel teoreetilistel kontseptsioonidel ja lähenemistel (Greiling 2006). Juba 1980ndate algusest on avalikus sektoris otsitud võimalusi efektiivsuse (*efficiency*) ehk tõhususe ja mõjususe (*effectiveness*) parandamiseks, et säilitada usaldust avaliku sektori organisatsioonide suhtes. Mussari (2001) on rõhutanud, et juhtimise detsentraliseerimine avalikus sektoris ning „tulemuskultuuri” või „tulemustele orienteerituse” arendamine on kaasa toonud laiema tulemuslikkuse juhtimise (*performance management*) instrumentide kasutamise. Eelduse ja sisendina organisatsiooni tulemuslikkuse juhtimise süsteemile tuleb vaadelda tulemuslikkuse hindamise (mõõtmise) süsteemi (*performance measurement system*). See on süsteem, mis tegeleb tulemuslikkuse näitajate ehk mõõdikute (indikaatorite) valiku, arendamise ja pideva kasutamisega (vaadeldav nii protsessi kui süsteemina) otsustusprotsessi tarvis, hindamaks arengut püstitatud eesmärkide täitmise suunas (Kloot, Martin 2000).

De Waal (2003) ja Fryer *et al.* (2009) on toonud välja tunnused, mis mõjutavad tulemuslikkuse juhtimise süsteemi (TJS) edukust:

- TJSi ühildamine organisatsiooni strateegia ja sisemiste süsteemidega;
- TJSi arendamise eestvedamisega toetamine;
- Organisatsioonikultuuri suunatus tulemuslikkuse arendamisele ja motiveerimisele;
- huvipoolte kaasatus TJSi arendamisse;
- pidev tulemuste seire, tagasiside, kommunikatsioon ja nende alusel õppimine.

Nagu näeme, haakuvad ülaltoodud loetelu esimene ja viimane punkt PDCA tsükli põhimõtetega.

Samas on välja toodud, et TJS peaks olema:

- dünaamiline (vt Bitici *et al.* 2000; Neely *et al.* 2000; Garengo *et al.* 2005; Stringer 2007) ja
- tasakaalustatud (vt Kaplan, Norton, 1992; Garengo *et al.* 2005; Stringer 2007).

Bitici jt (2000) käsitlevad dünaamilist TJSi kui süsteemi, mis jälgib arenguid ja muutusi organisatsioonivälistes (ülikoolide puhul nt demograafiline situatsioon, rahastamistingimused) ja -sisestes (nt õppejõudude kvalifikatsioon, õppetöö kvaliteet, üliõpilaste õpitulemused jms) tegevuskeskkondades. Järelikult tuleb välise tegevuskeskkonna ja organisatsiooni-sisese keskkonna muutumisel arendada ka TJSi, et viimane toetaks organisatsiooni juhtimist muutunud keskkonna tingimustes. Nagu märgivad Ferreira ja Otley (2009), rakendub TJSide muutus eelkõige tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise meetoditele ja tulemuslikkuse võtmenäitajatele (-mõõdikutele), aga ka info kasutamisele tulemuslikkuse juhtimisel.

Tasakaalustatud TJSi (nimetatakse ka mitmemõõtmelisteks TJSideks) on määratletud kui süsteemi, mis rakendab tulemuslikkuse erinevaid aspekte (perspektiive) ning analüüsib ja juhib neid koordineeritult (Garengo *et al.* 2005). Kaplan ja Norton (1992) tegid ettepaneku tasakaalustada neli erinevat aspekti (perspektiivi), mis hõlmasid nii tulemuslikkuse näitajate sisu (rahalised ja mitterahalised) kui ka nende poolt kajastatavat objekti (sisemine ja väline) – see lähenemine on tuntud tasakaalus tulemuskaardina (TTK). Horvath jt (2006) väidavad, et tulemuslikkuse juhtimisel on mõttekas kaasata lai näitajate ring, mis hõlmab nii rahalisi näitajaid kui ka kliendi rahulolu ja personali arengut jms iseloomustavaid mitterahalisi näitajaid.

Rahaliste ja mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate integreeritud kogum on tulemuslikkuse juhtimise süsteemi (TJS) oluline osa, mis annab hea ülevaate organisatsiooni tulemuslikkuse juhtimise strateegiast ja võimaldab kajastada avaliku sektori organisatsioonide erinevate huvipoolte ootusi ja nõudeid. Kaplan ja Norton (2001) väidavad tulemuslikkuse näitajate hindamise kohta, et „... kui neid ei saa mõõta, siis ei saa ka juhtida (*If you can't measure it, you can't manage it*).“ Palju oleneb aga sellest, mida mõõdetakse ning missugust metoodikat selleks rakendatakse.

Brudani (2010) arvates on vaja eristada organisatsiooni tulemuslikkuse juhtimist kolmel tasandil: strateegilisel (organisatsiooni kui terviku), protsesside (operatsioonide ehk grupiviisilisel) ja individuaalsel tasandil. Üheks oluliseks suunaks on viimastel aastatel olnud tulemuslikkuse juhtimise integratsioon strateegilisel ja individuaalsel tasandil. Organisatsiooni kui terviku eesmärkide saavutamine on tihedalt seotud

organisatsiooni liikmete (töötajate) individuaalsete eesmärkide saavutamise ja mõõdetav organisatsiooni tulemuslikkuse näitajatega (mõõdikutega). Oluline on suurendada kõigi töötajate tulemusvastutust organisatsiooni eesmärkide saavutamisel ning strateegia elluviimisel

Tulemuslikkuse juhtimine protsesside tasandil on seotud tegevuste operatiivse ja taktikalise juhtimisega, kuna selle keskmeks on valdkonna, teaduskonna, osakonna või töörühma eesmärkide saavutamine. Kuigi tulemuslikkuse juhtimine protsesside tasandil on vastavuses organisatsiooni strateegiaga, on fookus siiski pigem funktsionaalne.

Strateegilisel tasandil on tulemuslikkuse juhtimine suunatud organisatsiooni kui terviku eesmärkide saavutamisele. Organisatsiooni tulemuslikkuse juhtimisega seotud võtmeprotsessideks on strateegia kujundamine ja selle elluviimine, tuginedes seejuures tulemuslikkuse näitajate abil saadavale informatsioonile.

Majandussurutise tingimustes kasvas oluliselt nõudlus organisatsioonide tegevuse avalikustamisele (Van der Stede, 2011). Sageli kardeti, et organisatsioonid ei avalda tulemusi nii nagu nad peaksid ja neid ei saa usaldada. Nende kartuste vähendamiseks hakati enam reguleerima info avalikustamise nõudeid. Van der Stede (*ibid*, p. 607) väitel on organisatsioonid oluliselt suurendanud oma infovoogusid väljapoole, eelkõige seadusandlusest tulenevaid nõudeid täites, aga ka vabatahtliku avalikustamise kaudu. Ka Eesti ülikoolide haldus- ja tulemuslepingute nõuet, avalikustada ülikoolide majandusaasta aruannetes info halduslepingute oluliste tulemusnäitajate täitmise kohta, võib vaadelda püüdena suurendada majandusaasta aruannetes avalikult esitatava info hulka.

Tulemuslikkuse kajastamine ülikoolide aastaaruannetes on olnud uurimisobjektiks juba alates 1990ndatest (Guthrie, Neumann, 2007, p. 240, Coy, Dixon, 2004). Käesolevas uuringus keskendutakse samuti tulemuslikkuse näitajate kajastamisele Eesti ülikoolide aastaaruannetes.

Tulemuslikkuse juhtimisel muutub üha olulisemaks majandusarvestuse, eelkõige kulu- ja juhtimisarvestuse informatsioon. Majandusarvestust ja eelarvestamist on käsitletud avaliku sektori juhtimises kui planeerimise ja aruandluse vahendeid (Nyland, Pettersen 2004) ning samuti kui juhtimisinstrumenti (Olson *et al.* 1998).

### **3.2. Kuluarvestuse roll ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel ja juhtimisel**

Ülikoolide autonoomia ja tulemusvastutuse põhimõtete rakendamisel on finantseerimissüsteemil keskne roll (Demirag ja Khadaroo, 2008; Davies, 2009). Rahaliste ressursside kasutuse alusel saab kujundada esmase hinnangu kuludele ja tegevuse tõhususele (efektiivsusele). Ressursside kasutuse ehk kulude efektiivsuse seostamine organisatsioonis püstitatud eesmärkidega võimaldab esile tuua kulude ja tulemuste vahelised seosed. Kulude määratlemise ja mõõtmisega tegelev kuluarvestus aitab hinnata tegevuseks kasutatavaid ressursse ja nende vajadust ning on tulemuslikkuse hindamise üheks osaks. Samas ei tohiks kuluefektiivsus kujuneda ülikoolides omaette

eesmärgiks, sest see tõstab eelkõige esile tulemuslikkuse lühiajalise iseloomuga kulupõhise vaate.

Viimaste aastakümnete ülikoolide tegevuskeskkonda iseloomustab riikliku finantseerimise vähenemine ja ülikoolidevahelise konkurentsi kasv, üliõpilaste vajaduste mitmekesisemaks muutumine ning pakutavate teenuste mitmekesisus (RCUK/UUK, 2009, Financially sustainable ..., 2008, Guthrie, Neumann, 2007). See tingib ülikoolide õppe- ja teadustöö läbiviimisele esitatavate nõuete kasvu, seostudes omakorda vajalike ressursside maksumuse suurenemisega.

Seetõttu on kuluarvestus ja ressursside kasutamise seostamine tegevuse tulemustega vajalik eelkõige ülikooli tulemuslikkuse hindamiseks ja finantsiliselt jätkusuutliku juhtimise tagamiseks. Kuluarvestuse sisuna eelkõige juhtimise vaatevinklist mõistetakse järgnevaid tegevusi (Horngren *et al.*, 2008):

- ressursside kasutamise rahalise maksumuse määratlemine,
- tegevuste maksumuse planeerimine,
- tegevustulemuste kontroll,
- tulemuslikkuse hindamine.

Loetletud tegevused seostuvad selgelt PDCA tsükli etappidega. Seega on kuluarvestusel oluline roll finantsilise tulemuslikkuse hindamisel ja kogu PDCA tsükli terviklikul läbimisel. Tegevuste planeerimisel ja kontrollil ning tulemuslikkuse mõõtmisel ja hindamisel saab ressursside kasutamise tõhususe määratlemisel tugineda organisatsioonile sobivale kuluarvestussüsteemile, mis vastaks mitte ainult kohustuslikele finantsarvestuse nõuetele, vaid pakuks vajalikku infot ka ülikooli juhtimiseks. Kuluarvestussüsteemi arendamisel on mõttekas lähtuda pikaajalistest eesmärkidest (arengukavast) ja tegevuskavast tulenevatest ülesannetest (Financially Sustainable..., 2008). Tulevaste tegevuste maksumuse määratlemine ja teadvustamine aitab tagada ülikoolide finantsilise jätkusuutlikkuse, mis haakub nii ülikooli tegevuste jätkusuutlikkuse kui vajaliku personali tagamisega (Yarime *et al.*, 2012; Ratnatunga ja Waldmann, 2010; Smith, 2009). Seega on kuluarvestus oluliseks elemendiks ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel ja juhtimisel.

### **3.3. Ülikoolide strategiadokumentide areng tulemuslikkuse juhtimise raamistikus**

Ülikoolide strategiadokumentidel (arengukava, eelarve, majandusaasta aruanne jt) on oluline roll tulemuslikkuse juhtimise arendamisel PDCA tsükli raamistikus. Ülikoolide kodulehtedel esitatud strategiadokumentide analüüs näitas, et kokku on kuuel avalikõiguslikul ülikoolil 12 erinevat dokumenti, mis fikseerivad ülikoolide pika- ja lühiajalised eesmärgid ja tegevused ning nende saavutamise hindamise (ehk tulemuslikkuse hindamise) kriteeriumid (vt tabel 2). Strateegiliste dokumentide arv erinevate ülikoolide puhul jääb vahemikku viis kuni üheksa dokumenti. Sellise strateegiliste kavade paljususe juures on oluline tagada dokumentide koosõla ja sünergia, mis võib osutada keeruliseks, kuivõrd erinevate dokumentide koostamise eest vastutavad erinevad struktuuriüksused.





**Tabel 2.** Ülikoolide kodulehtedel esitatud strateegiadokumendid ja periood, mida esitatud dokumendid hõlmavad (alates 2008. aastast)

Strateegiadokument	EKA	EMTA	EMÜ	TLÜ	TTÜ	TÜ
Majandusaasta aruanne	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013
sh tegevusaruanne	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013
sh raamatupidamise aruanne	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013	2008–2013
Arengukava	2011–2015	2010–2015	2010–2015	2010–2014 2015–2020	2011–2015	2009–2015 2015–2020
Aastaraamatud	–	2008–2013	–	–	–	2008–2013
Eelarve	2013–2015	2008–2015	2008–2014	–	2009–2015	2011–2015
Õpetegevuse aruanne	–	–	–	–	2009–2013	–
Teadustegevuse aruanne	–	–	–	–	2009–2013	–
Rahvusvahelistumise (ja innovatsiooni) strateegia	2011–2015	–	–	2008–2015	2012–2015	–
T ja A strateegia	2011–2015	–	2011–2015	2012–2016	2005–2015	–
Õpetegevuse strateegia	–	–	–	–	2012–2015	–
Personalistrateegia	–	–	–	–	2012–2015	–
Eelarvestrateegia	2013–2018	–	–	–	–	–
Infotehnoloogia strateegia	–	–	–	–	2012–2015	–

Ülikoolides läbiviidud intervjuudest selgus, et seosed erinevate strateegiliste dokumentide vahel on aasta-aastalt tihenened või tihenemas. Näiteks majandusaasta aruande tegevusaruandes kajastatud mitterahalised tulemuslikkuse näitajad on üldjuhul samad või moodustavad mingi valiku arengukavas kajastuvatest tulemusnäitajatest. Ühe ülikooli tegevusaruandes käsitletakse enam näitajaid kui arengukavas. Samas tõdetakse, et „*andmeid kogutakse, kuid andmete kogumine ei ole olnud süsteemne ning analüüsi tulemusi ei ole alati kasutatud parendustegevuste planeerimiseks*“.

Finantsiliste tulemuslikkusnäitajate seosed erinevates strateegilistes dokumentides on nõrgemad. Mitmes ülikoolis tõdetakse, et erinevatel põhjustel seos puudub – näiteks ei ole arengukavas rahalisi näitajaid üldse ära toodud või on väga üksikud või puudub arengukaval tegevuskava, mis seoks eesmärgid ja nende saavutamiseks vajalikud ressursid omavahel, või siis on selleks seostamiseks mingi täiendav strateegia või kava. See tulemus ühtib Vernau (2014) tähelepanekuga Saksamaa ülikoolidest, kus on küll määratletud eesmärgid teadus- ja õpetegevuses, kuid sageli puuduvad finants-eesmärgid. Siit tekib põhjendatud küsimus, milleks üldse eesmäärke seada, kui pole kavandatud nende saavutamiseks vajalike ressursside mahtu ja allikaid. Samuti on ülikoolide strateegiline juhtimine killustunud eri dokumentide vahel, mille omavaheline kooskõla on ebaselge või on arusaadav vaid isikutele, kes on need dokumendid kas koostanud või puutuvad nendega oma igapäevatoos tihedalt kokku, kuid mitte avalikkusele ega organisatsiooni teistele liikmetele.

Kuna uuringu intervjuude tegemise ajal olid ülikoolid koostamas uusi arengukavasid, siis väideti üldjuhul, et uue arengukava lahutamatuks osaks saab olema rakenduskava või tegevuskava, mis seob eesmärgid nende saavutamiseks vajalike ressurssidega. Samuti tõdeti mitmes ülikoolis, et kavas on vähendada strateegiliste dokumentide arvu, suurendades seejuures majandusaasta tegevusaruande olulisust ja seost arengukavaga.

### 3.4. Ülikoolide tegevusaruannete struktuur

Ülikoolide tegevusaruanded on viimastel aastatel oluliselt sisutihedamaks muutunud ja välja on kujunenud teatav järjepidevus. Seda võib hinnata kui head baasi ülikoolide tulemuslikkuse hindamiseks ning strateegilise juhtimise toetamiseks.

Meie poolt läbiviidud analüüs näitas, et enamasti on Raamatupidamisseadusest tulenevad teemad ülikoolide tegevusaruannetes esindatud. Neli ülikooli ei ole siiski käsitletud tegevuskeskkonnaga seotud tegureid. Kõige vähem informatsiooni sisaldas EKA tegevusaruanne (vt

tabel ). Kuni 2012. aastani eristusid tegevusaruande mahu alusel selgesti kaks ülikoolide gruppi:

1. ülikoolid, mille aruande maht on ca 40 lehekülge (TTÜ, TÜ ja TLÜ), nendes aruannetes on toodud põhjalik ülevaade põhitegevustest, mida on illustreeritud rohketes joonistega, diagrammide, tabelitega;
2. ülikoolid, mille aruande maht jääb kümne lehekülje piiresse – EKA ja EMÜ.

Viimasesse rühma kuulusid kuni 2012. aastani ka EMTA aruanded, kuid 2013. aasta tegevusaruanne oli neil lausa 97 lk pikk, kuna seni kasutatud tegevusaruande lühiversioon asendati varasemalt majandusaasta aruandest eraldi koostatud aastaraamatu tekstiga.

Aruande maht ca 40 lk tundub olevat optimaalne, mida ületades on oht aruande fookuse hajumiseks. Viimast on märgata 2013. aasta aruannetes, kus kahe ülikooli (EMTA ja TLÜ) aruanded on teistest oluliselt mahukamad. Ka TTÜ ja TÜ aruannete maht, mis varasematel aastatel oli stabiilselt ca 40 lehekülge, on 2013. a teataval määral kasvanud. Ülikoolide tegevusaruannete sisust ja mahust 2013. aastal annab ülevaade tabel 3.

**Tabel 3.** Ülikoolide 2013. aasta tegevusaruande struktuur põhiteemade lõikes

Tegevusaruandes käsitletav põhiteema	EKA	EMTA	EMÜ	TLÜ	TTÜ	TÜ
Organisatsioon	+	+	+	+	+	+
Tegevusvaldkond ja eesmärgid	+	+	+	+	+	+
Tegevuskeskkond	-	-	-	-	+	+
Teadustöö	-	+	+	+	+	+
Õppetöö	-	+	+	+	+	+
Ühiskonna teenimine, sh täienduskoolitus	-	-	+	+	+	+
Olulised investeeringud	+	+	+	+	+	+
Olulised sündmused	-	+	+	+	+	+
Finantsuhtarvud	-	+	+	+	-	+
Tegevusaruande maht (lk)	3	97	12	73	47	47

- Legend: + - sisaldub aruandes; - - ei sisaldu aruandes

Meie analüüs näitas, et vaadeldavate põhiteemade lõikes ei ole tegevusaruanded viimastel aastatel oluliselt sisukamaks muutunud. Lisandunud on vaid üksikud põhiteemad (nt EMÜ on käsitletud täienduskoolitust põhitegevusena; EKA tegevusvaldkondade eesmärgid ja jätkusuutlikkuse teemat). Jätkusuutlikkus kui oluline

teema on selgesti eristatud just EKA aruandes, teistel seda välja toodud ei ole. Ühiskonna teenimise teema puhul keskendutakse üldiselt vaid täienduskoolitusega seotud küsimustele; kõnealust teemat kui põhitegevusala on põhjalikumalt käsitletud TÜ aruandes – eraldi peatükina – ning TTÜ aruandes õppe- ja teadustegevuse kontekstis.

Positiivse tendentsina on Eesti ülikoolide tegevusaruannetes märgata, et alates 2012. ja 2013. aastast on laienenud üksteise heade praktikate järgimine ning sellel on märkimisväärne potentsiaal edasiseks arenguks. Tegevusaruannetes käsitletud teemasid ja tulemuslikkuse näitajaid võib vaadelda kui ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemi elemente.

Käesoleva projekti käigus analüüsisime ka nelja välisülikooli – Ulmi, Helsingi, Tampere ja Manchesteri ülikooli – tegevusaruandeid. Ulmi, Helsingi ja Manchesteri ülikooli tegevusaruannetes keskendutakse aasta jooksul põhitegevusaladel toimunud olulistele tegevustele ja tähtsündmustele. Muuhulgas on välja toodud olulisemad uurimis- ja arendustegevuse projektid. Aruandeid ilmestab rikkalik pildimaterjal. Seejuures on Ulmi ülikooli tegevusaruanne kakskeelne (saksa ja inglise), Helsingi ülikooli aruanne kättesaadav inglisekeelse veebiversioonina. Aruandeid lugedes on tunda, et nende koostamisel on silmas peetud ka ülikoolivälist sihtgrupp – partnereid ja ühiskonda tervikuna. Olulise teemana on välja toodud ülikoolide sotsiaalne vastutus ühiskonna ees. Tampere ülikooli tegevusaruanne on üksnes soomekeelne, ilma illustreeriva materjalita.

Välisülikoolide tegevusaruannetes on kajastatud ka tulemuslikkuse mõõdikuid. Kõik ülikoolid toovad välja üliõpilaste koguarvu, sisseastujate, rahvusvaheliste üliõpilaste ja lõpetajate (sh doktorandid) arvu, teaduspublikatsioonide arvu ja personali hulga, samuti ülikooli tulud ja kulud. Samas ei seostata tulemuslikkuse näitajaid aruannetes üldjuhul ülikooli eesmärkidega. Erandiks on Tampere Ülikool, kelle aastaaruandes on välja toodud püstitatud eesmärkide võrdlus nende täitmisega. Välisülikoolide 2013. aasta tegevusaruannete sisu ja maht on kokku võetud tabelis 4.

**Tabel 4.** Välisülikoolide 2013. aasta tegevusaruande struktuur põhiteemade lõikes

Tegevusaruandes käsitletav põhiteema	Ulm	Manchester	Helsingi	Tampere
Organisatsioon	+	–	+	+
Tegevusvaldkond ja eesmärgid	+	+	+	+
Tegevuskeskkond	–	–	–	–
Teadustöö	+	+	+	+
Õppetöö	+	+	+	+
Ühiskonna teenimine, sh täienduskoolitus	+	+	+	+
Olulised investeeringud	+	+	–	+
Olulised sündmused	+	+	+	+
Finantssuhtarvud	–	–	–	+
Tegevusaruande maht (lk)	84	20	veebipõhine	37

- Legend: + - sisaldub aruandes; – - ei sisaldu aruandes

Kokkuvõtlikult võib öelda, et Eesti ülikoolide tegevusaruannetega võrreldes on vaadeldud välisülikoolide (v.a Tampere) tegevusaruanded tunduvalt rohkem

avalikkusele suunatud. Ilmselt nähakse tegevusaruandes head võimalust oma ülikooli atraktiivsuse ja usaldusvääruse tõstmiseks üldsuse silmis. Niisugusest lähenemisest võiksid Eesti ülikoolid eeskju võtta.

**SOOVITUS:** Ülikoolid koostöös HTMi ja Rektorate Nõukoguga peaksid kokku leppima ülikoolide tegevusaruannete põhiteemade loetelu „hea tava“, mida ülikoolide tegevusaruanded võiksid sisaldada. Seejuures tuleks lähtuda tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise rahvusvaheliselt tunnustatud süsteemi elementidest ja Eesti parimatest praktikatest. Samuti peaksid ülikoolid tegevusaruandeid koostades senisest enam silmas pidama adressaatidena ülikooliväliseid sihtgrupe – partnereid ja ühiskonda tervikuna.

## **4. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise näitajate arendamine**

### **4.1. Ülikoolide tulemuslikkuse hindamise näitajate kujundamise teoreetilised lähtekohad**

Alapunktist 3.3 selgus, et kõikidel Eesti avalik-õiguslikel ülikoolidel on koostatud arengukavad. See eeldab, et arengukava koostamisele järgnevalt tuleb ülikoolil selle järgi tegutseda, oma püstitatud eesmärkide saavutamist juhtida ning saavutatud tulemusi ühtlasi ka hinnata. Mis omakorda eeldab ülikoolide tulemuste ja tulemuslikkuse hindamis- ja juhtimissüsteemide olemasolu. Nimetatud süsteemid ehitatakse üles strateegilistest eesmärkidest kantuna.

Bogt ja Scapens (2012, p. 452) kurdavad, et ülikoolide tulemuslikkuse hindamise aspekte on siiani vähe uuritud. Nende väitel on selles vallas rohkem keskendutud makrotaseme aspektidele, nagu tulemuslikkuse mõju ülikoolide juhtimiskorraldusele (*governance*) ja ressursside jaotamisele.

Siiski on ülikoolide tulemuslikkuse hindamis- ja juhtimissüsteemide arendamisega tegeletud Rootsis (Modell, 2003), Austraalias (Worthington, Lee, 2008; Guthrie ja Neumann, 2007), USA-s (Coy. *et al*, 2001), Saksamaal (Warning, 2004), Hiinas (Kuah ja Wong, 2011) jm. Mitmetes riikides, näiteks Suurbritannias (Taylor, Baines, 2012), Uus-Meremaal (Lawrence, Sharma, 2002), Saksamaal (Greiling, 2011), Hong-Kongis (Chen *et al.*, 2006) jm, on kasutatud nimetatud süsteemide arendamiseks ja rakendamiseks tasakaalustatud tulemuskaardi (TTK, *balanced scorecard*) kontseptsiooni.

Vernau (2014) hinnangul mõjutavad ülikoolide (finants)juhtimist alljärgnevad asjaolud:

- kasutatakse mitmeid erinevaid finantseerimisallikaid, millel on erinevad nõuded tagasiside infole;
- kasutatav riigiasutuste kontoplaan ei pruugi olla sobiv ülikoolisisese juhtimisinfo kujundamiseks;
- paralleelselt esinevad erinevad juhtimisperspektiivid (näiteks, ministeeriumi *versus* ülikooli vaade; ülikoolisisene *versus* -väline vaade; erinevad arvestusloogikad (tekkepõhine *versus* kassapõhine arvestus)).

Eeltoodust lähtudes tuleb ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel vaadata kahte tasandit:

- kuidas otsused kõrghariduse vallas (HTMis) mõjutavad ülikoolide tegevust;
- kuidas otsused ülikooli tasandil mõjutavad struktuuriüksuste ja nende liikmete tegevust ning tulemuslikkuse hindamist.

Tulemuslikkuse näitajate arendamisel tuleb arvestada nii poliitiliste kui ka meetodiliste aspektidega. Guthrie ja Neumann (2007, p. 244) toovad välja järgmised peamised fookused:

- Kes tegeleb näitajate arendamisega?
- Kuidas need kajastuvad aruandluses?
- Kes hindab avaldatud infot?
- Mis eesmärgil infot kasutatakse?

Nimetatud fookused on ka käesolevas uuringus keskselt uurimisküsimusteks, millele keskendutakse ülikoolide tegevusaruannete ja ülikoolide erinevate spetsialistide intervjuude kokkuvõtete analüüsil.

Alapunktis 3.1 märkisime, et tulemuslikkuse näitajad on vajalikud nii organisatsiooni (ülikooli) välistele kui ka sisestele kasutajatele. Nende abil saab Melkersi ja Willoughby (2005) arvates ülikoolide tulemuslikkuse hinnangu anda nii väljapoole (vastava kompetentse hindaja poolt) kui ka ülikooli sisse (nt enesehindamise kaudu).

Kaplani ja Nortoni (1992) ning Horvathi jt (2006) arvates on tulemuslikkuse näitajate ringi vaja kaasata nii rahalisi kui ka mitterahalisi näitajaid. Coy *et al.* (2001) ja Vernau (2014) märgivad, et nii rahalistel kui ka mitterahalistel näitajatel on oluline roll ülikoolide tulemuslikkuse juhtimise süsteemides. Austraalia ülikoolides on laialt rakendatud ülikoolide tulemuslikkuse näitajaid, mis on jaotatud nelja peamisse gruppi (Guthrie, Neumann, 2007, p. 240):

- institutsionaalne (sh finantsiline) keskkond;
- õppe- ja õpetamistegevused;
- teadus- ja muud professionaalsed tegevused (konsultatsioonid, ravitegevus jms);
- osalused ja sotsiaalsed tegevused (sarnane meie ühiskonna teenimisega).

Käesolevas uuringus keskendutakse nii rahalistele kui ka mitterahalistele näitajatele, vaadeldes neid ülikoolide õppe-, teadus- ja finantsmajanduslike tegevuste ning ühiskonna teenimise raamides.

Ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel rõhutatakse nii eesmärkide kui ka näitajate vahelisi sisend-väljund seoseid (Guthrie, Neumann, 2007, p. 240; Bogt, Scapens, 2012). Lisaks traditsioonilistele väljunditele (*output*) ja mõjususele (*outcome*) on Guthrie ja Neumanni (2007) arvates järjest enam hakatud ülikoolides keskenduma ka „loodud väärtustele“ (*value-added*) ja tegevuste hariduslikule mõjule (*impact*).

Tulemuslikkuse hindamise süsteemi arendamisel ülikoolides on oluline õppida erinevate arendajate kogemustest ja neid jagada. Näiteks Austraalias on tulemuslikkuse hindamise valdkonnas koostatud parimate praktikate (*benchmarking*) juhend. See

hõlmab 67 näitajat, mis on jaotatud kümnesse valdkonda (Guthrie, Neumann, 2007, p. 242):

- juhtimiskorraldus (*governance*; eesti keele valitsemine);
- planeerimine ja juhtimine;
- väliskeskkonna mõju;
- finantsid ja taristu;
- õppimine ja õpetamine;
- tugiteenused üliõpilastele;
- teadustegevus;
- raamatukogu ja infoteenused;
- rahvusvahelistumine;
- personal.

USAs läbiviidud uuring (vt Coy *et al.*, 2001, p. 16) näitas, et ülikoolide huvipoolte ootused info avalikustamise osas keskenduvad viiele peamisele valdkonnale: õppetegevus, teadustegevus, erinevad üldised tulemuslikkuse näitajad (tõhusus- ja mõjusnäitajad, eelkõige õppetegevusega seotult nagu lõpetanute arv jms), ressursside jaotus, üldkulude jaotus ja selle meetodilised alused. Need valdkonnad puudutavad finantsilist tulemuslikkust vaid kulude aspektist. Nimetatud uuringus ei toodud välja ülikoolide finantsseisundiga (nt maksevõimega) või finantstulemiga (nt kulude-tulude suhe) seotud tulemuslikkuse näitajaid. Küll olid nimetatud aspektid hõlmatud Austraalia parimate praktikate näitajate hulgas.

Suurt osa eelpoolnimetatud valdkondadest võime leida ka Eesti ülikoolide tegevusaruannetes. Kuid vaatamata sellele on ülikoolidel veel arenguruumi oma tegevusaruannete koostamisel ja tulemuslikkuse aspektide kajastamisel. Neid momente käsitleme käesoleva aruande järgnevatel osades.

#### **4.2. Kuluarvestuse roll ülikoolide tulemuslikkuse hindamise kujundamisel.**

Terviklik vaade tulemuslikkuse juhtimisele hõlmab ühe olulise aspektina vastutust tulemuste saavutamise eest (Pollitt and Bouckaert 2011). Tulemusvastutus hõlmab lisaks rahalise tulemuslikkuse raporteerimisele ka mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate detailiseerimist organisatsiooni madalamatel tasanditel (Kennerly and Neely 2002). Kulupõhise tulemusvastutuse põhimõtete väljatöötamisel on oluline määratleda vastutuse hierarhiline jagunemine juhtimistasandite vahel (Romzek, 1998) nii rahalisest kui mitterahalisest vaatest lähtuvalt, kuna eelkõige madalamatel juhtimistasanditel muutuvad seosed allüksuste käitumise ja organisatsioonile seatud eesmärkide saavutamise vahel hõlpsamaks (DeNisi, 2000). Täiendavalt on avaliku sektori tulemusvastutuse fookus viimasel kümnendil liikunud üha enam sisestelt sidusrühmadelt väliste sidusrühmade (nt rahastajate) huvidele keskendumisele (Kloot 2009). Seetõttu on ka Eesti kõrgkoolides oluline rahalise tulemuslikkuse (sealhulgas kulude) seosed mitterahalise tulemuslikkusega võimalikult selgelt välja tuua. Rahalise ja mitterahalise tulemuslikkuse ühendamine eeldab nii kulude kui teiste tulemusi peegeldavate näitajate planeerimist, arvestamist ja jälgimist sarnastel juhtimistasanditel

ja samade eesmärkide lõikes. Kulude sihipärasel hindamisel ja arvestusel on seejuures organisatsiooni rahalise tulemuslikkuse kujunemisel keskne roll.

Teooria kohaselt annab tulemuslikkuse erinevate dimensioonide (rahalise ja mitterahalise tulemuslikkuse) eraldi analüüsimine mittetäieliku, fragmenteeritud ja moonutatud pildi organisatsiooni tegelikust tulemuslikkusest (Talbot 2010). Tulemuslikkuse hindamise tasakaalustatud süsteemi rakendamine eeldab, et tulemuslikkuse erinevad aspektid tuleb omavahel ühendada. Nii luuakse tulemuslikkusest terviklikum nägemus, võimaldades seeläbi ka terviklikku tulemusvastutust. Ka Heckman ja Smith (1995) leiavad, et vaid omavahel seostatud tegevus- ja finantstulemuslikkuse (sealhulgas kulude) näitajad võimaldavad rakendada tulemusvastutust. Gordon ja Fisher (2014) toovad välja, et ülikoolide tulemusnäitajad peaksid kindlasti sisaldama ka kuluefektiivsuse näitajaid, mis kombineerivad omavahel eesmärgid ja nende eesmärkide saavutamiseks kulutatud/rakendatud sisendid. Adcroft ja Willis (2005) rõhutavad, et sisendite ja väljundite omavaheliste seoste mõistmine on tulemuslikkuse hindamise keskne teema. Sama oluliseks võib pidada rahaliste ja mitterahaliste eesmärkide/tulemuslikkuse näitajate omavahelist seostamist. Kui eraettevõtetes on tavaliselt esmased rahalised eesmärgid, millele on allutatud ettevõtte kõik teised eesmärgid, siis ülikoolide puhul (nagu ka ülejäänud avaliku sektori puhul) on esmane eesmärk avalikkusele pakutava teenuse kvaliteet, millele peaksid olema allutatud finantseesmärgid. Rahalised tulemuslikkuse näitajad koos kuluefektiivsuse näitajatega tähistavad eelkõige ülikooli jätkusuutlikkust ning samaaegselt ka võimekust tegevuseesmärgi saavutada. Seega on rahalised tulemuslikkuse näitajad olulised tulemuslikkuse mitterahaliste eesmärkide saavutamise võimekuse hindamisel.

Uuringu käigus analüüsiti rahaliste ja mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate seostamist ülikoolide haldus- ja tulemuslepingutes ning ülikoolide majandusaasta tegevusaruannetes. Haldus- ja tulemuslepingutes on määratletud strateegilised eesmärgid mitterahaliste eesmärkidena. Strateegiliste eesmärkide ja eelarve (tegevuskulude) vaheline seos on jäetud ülikoolide juhtkondade piiritleda. Ülikoolide rahalised tulemuslikkuseesmärgid määratletakse detailsemalt rakenduskavades, mis toetavad haldus- ja tulemuslepingutes toodud strateegiliste mitterahaliste tulemuslikkuseesmärkide täitmist (näiteks on need olemas TÜs). Samas pole ülikoolidel endil sageli välja toodud ühtseid rahalisi tulemuslikkuseesmärgi, mis selgelt toetaksid lepingutes olevate mitterahaliste tulemuslikkuseesmärkide saavutamist.

**SOOVITUS:** Ülikoolid peavad selgemalt seostama rahalist tulemuslikkust ressursi- ja tegevuskuludega ning selle mõjudega haldus- ja tulemuslepingutes määratletud mitterahalistele eesmärkidele. Ülikoolide tulemuslikkuse mitterahalised näitajad tuleb (plaanide ja aruannete kaudu) seostada nende tulemuslikkuse rahaliste näitajatega, mis toetavad eesmärkidena määratletud mitterahaliste tulemuste saavutamist.



### 4.3. Ülikoolide finantsilise tulemuslikkuse hindamine

#### 4.3.1. Tulemuslikkuse rahalised näitajad ülikoolide tegevusaruannetes

Mitmed autorid (vt Coy *et al.*, (2001), Vernau (2014) jt) on märkinud, et tulemuslikkuse hindamise rahalistel näitajatel on oluline roll ka ülikoolide tulemuslikkuse juhtimise süsteemides. Finantssuhtarvude rolli ülikoolide tulemuslikkuse hindamisel on Coy ja Dixoni (2004) arvates peetud teiste tulemuslikkusnäitajatega võrreldes olulisemaks. Kuid Vernau (2014) tõdeb, et enam keskendutakse tulemuslikkuse hindamisel ülikoolides õppe- ja teadustegevuse mitterahalistele näitajatele. Käesolevas alapunktis analüüsime Eesti ülikoolides kasutatavaid tulemuslikkuse hindamise rahalisi näitajaid. Seejuures on lisaks kuuele avalik-õiguslikule ülikoolile kaasatud ka *Estonian Business Schooli* (EBS) kui eraülikooli aruandes kasutatavad näitajad. Detailsemad andmed selle kohta, milliseid tulemuslikkuse rahalisi näitajaid erinevad ülikoolid tegevusaruannetes kajastavad, on toodud lisas 4. Tabelis 5 on antud ülevaade peamistest tulemuslikkuse rahalistest näitajate gruppidest, mille raames ülikoolid finantsilist tulemuslikkust kajastavad.

**Tabel 5.** Tulemuslikkuse rahalised näitajad ülikoolide tegevusaruannetes 2013. aastal

Näitajate grupp	Absoluutnäitajate arv	Suhtarvuliste näitajate arv
Üldnäitajad	12	2
Finantssuhtarvud	-	11
Tulude üldnäitajad	3	6
Õppetulude näitajad	6	8
TjaA tulude näitajad	19	12
Kulude näitajad	6	5
<b>Kokku</b>	<b>46</b>	<b>42</b>

Tabelist 5 näeme, et absoluutnäitajaid kasutatakse mõnevõrra enam kui suhtarve. Kõige enam kajastatakse ülikoolides teadus- ja arendustegevuse tuludega seotud aspekte – kokku 31 näitaja abil. Õppetulude aspekte kajastatakse 14 erineva näitaja abil. Ülikoolides kasutatakse ka 11 erinevat finantssuhtarvu.

Traditsiooniliselt jaotatakse finantssuhtarvud nelja rühma (Drury, 2014; Haldma jt 2003):

- lühiajalise maksevõime suhtarvud;
- pikaajalise maksevõime suhtarvud;
- tegevusefektiivsuse ehk käibivuse suhtarvud;
- kasumlikkuse ehk rentaabluse suhtarvud.

Tabelis 6 on toodud ülevaade ülikoolide tegevusaruannetes kasutatavatest finantssuhtarvudest erinevate näitajate gruppide lõikes.

**Tabel 6.** Finantssuhtarvude kajastamine ülikoolide 2013. a tegevusaruannetes

Näitajate grupid	Näitajate arv ülikoolide tegevusaruannetes	Näitajate arv Rektorate Nõukogu aastaraamatus
Lühiajaline maksevõime	2	1
Pikaajaline maksevõime	4	3
Tegevusefektiivsus	1	1
Kasumlikkus	2	-
Üldnäitajad	2	2
<b>Kokku</b>	<b>11</b>	<b>7</b>

Tabelist 6 järeldub, et kõige enam kajastatakse nii ülikoolide tegevusaruannetes kui ka Rektorate Nõukogu (RN) aastaraamatus pikaajalise maksevõime ehk kapitali struktuuri suhtarve. Need näitajad on võlakordaja (kohustuste ja koguvara suhe), laenude ja tegevustulude suhe, netovara ja koguvara suhe, laenude ja koguvara suhe. Neist kolme viimase näitaja väärtused on toodud ülikoolide lõikes ära ka RN aastaraamatus. Lühiajalise maksevõime kajastamiseks kasutavad ülikoolid maksevõime taseme (käibevara – varud – ettemaksud / lühiajalised kohustused) näitajat ning käibevara ja lühiajaliste kohustuste suhet. Viimast näitajat kasutatakse ka RN aastaraamatus. Tegevusefektiivsuse näitajatest kasutatakse tegevuskulude ja tegevuskulude suhet. Kasumlikkuse ehk rentaabluse näitajaid avalik-õiguslikud ülikoolid ei kajasta. Siiski märgime siin, et kasumlikkuse näitajaid on oma tegevusaruandes kajastanud ainult EBS. Samas tuleb märkida, et 2012. aasta lõpetasid viis avalik-õiguslikku ülikooli positiivse aastatulemiga.

Aastatel 2011–2013 on ülikoolid oma tegevusaruannetes kajastatavate finantssuhtarvude hulka mõnevõrra täiendanud. Kõige enam on 2013. a tegevusaruannetes suhtarve välja toodud kolmel ülikoolil – Tallinna Ülikoolil, Eesti Muusika- ja Teatriakadeemial ja Tartu Ülikoolil. Need ülikoolid kajastavad seitset erinevat suhtarvu, mis ühtivad RN aastaraamatus toodud suhtarvudega. Kolm suhtarvu on ära toodud Eesti Maaülikooli aruandes. Kahe ülikooli tegevusaruannetes finantssuhtarvud puuduvad.

Samas on huvitav märkida, et RN aastaraamatus toodud seitse suhtarvu on samas koosluses ülikoolide lõikes ära toodud juba alates 2005/2006. a aastaraamatust. Siiski ei ole see kogum, nagu eespool märkisime, olnud eeskujuks nendele ülikoolidele, kes ei ole oma tegevusaruannetes finantssuhtarve kajastanud. Samas saab RN aastaraamatus toodud suhtarve vaadelda kui võimalikku Eesti parimat praktikat, mida oleks mõttekas laiemalt kasutada. See võimaldaks nii ülikoolidel kui ka poliitikakujundajatel (eelkõige HTMil ja Rahandusministeeriumil) jälgida nimetatud näitajate dünaamikat juba 2005. aastast alates.

Mitme ülikooli finantsspetsialistid märkisid intervjuude käigus, et raamatupidamise seaduse nõue finantssuhtarvude esitamise osas on positiivselt mõjutanud nii suhtarvude kajastamist aruannetes kui ka suhtarvude ning finantsseisundi ja finantsmajandusliku tegevuse tulemuste analüüsimist ja regulaarset jälgimist ülikoolides.

Uuringu käigus analüüsitud nelja välisülikooli tegevusaruannetest oli vaid Tampere Ülikooli 2013. a aruandes kajastatud maksevõime suhtarv (lühiajaline maksevõime näitaja) ning netovara (omakapitali) ja koguvara suhe (pikaajaline maksevõime näitaja). Saksa, Soome ja Suurbritannia raamatupidamise regulatsioonid ei nõua organisatsioonidelt finantssuhtarvude avaldamist. Nagu eespool mainisime, nägid meie ülikoolide finantspõhised selles nõudes mitmeid positiivseid momente.

Kokkuvõttes võib märkida, et finantssuhtarvude kajastamine ja kasutamine on viimasel kümnendil ülikoolides laienenud ning RN aastaraamatus toodud suhtarvude näol on välja kujunenud näitajate baas, mille kasutamine võiks laieneda kõikidesse ülikoolidesse ja kõrgkoolidesse. Eeltoodust lähtuvalt saame teha järgmise soovitus.

**SOOVITUS:** Ülikoolidel koostöös HTMiga ja RNiga kujundada välja ülikoolide finantstulemuslikkuse näitajate hulgas kajastatavate finantssuhtarvude soovitatavad liigid ja arvutusmetoodika.

#### **4.3.2. Kuluarvestuse metoodilised alused ülikoolide finantsilise tulemuslikkuse kujunemisel**

Ülikooli tegevuskulud saab liigitada põhitegevusega seotuks kas otseselt või kaudselt. Ülikoolide põhitegevus jaotub põhimõtteliselt kolmeks: õppetegevus, teadustegevus ning ühiskonna teenimine ja muud sellega seotud tegevused. Ülikoolide kuluarvestuse metoodikas keskendutakse käesolevas aruandes vaid kahele peamisele põhitegevusele – õppe- ja teadustegevusele. Ühiskonna teenimise kulude hindamiseks on vajalik laiem käsitlus, mis peaks lisaks finantsvaatele hõlmama ka sotsiaalseid aspekte (lõpetanute tööhõive, teadusuuringute mõju ühiskonnale jne). Viimased jäävad käesoleva uuringu raamidest välja.

Kuluarvestuse teoreetilisest seisukohast lähtuvalt liigituvad organisatsiooni kulud sõltuvalt arvestusobjektist otse- ja kaudkuludeks. Seega on nende kulude eristamiseks ülikoolides vajalik selge arvestusobjekti määratlus. Arvestusobjekte võib ülikoolides vaadelda kahel tasandil:

1. põhitegevuste tasandil, eristades õppe- ja teadustegevust (või ka ühiskonna teenimise alamvaldkondi);
2. struktuuriüksuste tasandil, eristades teaduskondi, keskusi, instituute, asutusi ja tugiyüksusi.

Lisaks on detailsemate arvestusobjektidena võimalik eristada õppekavasid, õppeaineid, õppetöö tunde, erinevaid teaduse, koolituse jm projekte. Arvestusobjekti detailsus ja valik sõltub ühelt poolt sellest, millist infot juhtimisotsustel vajatakse, ja teiselt poolt vastava kuluinfo määratlemise võimalustest kuluarvestuse süsteemis. Tavapärastel on kõrgematel üldjuhtimise tasanditel vajadus eristada arvestusobjekte ja nende kulud üldistatult ning madalamatel tasanditel (nt instituut, õppetool) detailsemalt. Efektives kuluarvestussüsteemis on organisatsiooni iga tasandi juhtidele tagatud sobiva ja vajaliku kuluinfo kättesaadavus.

Ülikoolide kulud jaguneksid sõltuvalt üldisest põhitegevuse tasandist järgnevalt (Financially Sustainable..., 2008):

- otsekulud, mis on õppe- ja teadustegevusega otseselt seotud (nt õppetegevusel – õppetööks kasutatavad materjalid, lektorite tööjõukulud, teadustegevusel – teadurite tööjõukulud, teadustööks kasutatavad materjalid);
- kaudkulud, mis on põhitegevusega seotud kaudselt ja mis jagunevad omakorda kaheks suuremaks grupiks (Kaudkulude määramise põhimõtted ..., 2014): 1) akadeemiliste üksuste põhitegevust toetavad kaudkulud (nimetatud ka struktuuriüksuste üldkuludeks, nt mitteakadeemiliste töötajate töötasukulud ja struktuuriüksustega seotud kommunaalkulu) ja 2) ülikooli üldhaldamisega seotud organisatsioonikesksed kaudkulud (nimetatud ka ülikooli üldkuludeks nt rektoraadi tegevuse kulud, IT kulud).

Otsekulud peegeldavad otseselt teatud tegevuses (või valitud arvestusobjekti poolt) kasutatavate ressursside maksumust ja on suhteliselt lihtsalt arvestusobjektidele jagatavad. Kaudsete kulude määramisel seevastu tuleks kasutada kulude jaotuspõhimõtteid (sh lihtsustusi), et hinnata vastava ressursi kasutamise seost tegevusega (või valitud arvestusobjektiga). Seeläbi saadakse ressursikasutuse maksumuse hinnang vastava tegevuse (arvestusobjekti) kohta, mis võetakse arvesse tegevuste kogumaksumuse kindlaksmääramisel.

Sõltuvalt organisatsioonist võivad põhitegevuse kaudkulud moodustada märkimisväärse osa kogukuludest. 2012. a moodustasid Eesti ülikoolides kaudkulud kogukuludest 33–66%, millest ülikooli üldhaldamisega seotud kesksed kaudkulud (mitteakadeemiliste struktuuriüksuste kulud koos ülikooli põhivarade kulumi ja väärtuse vähenemisega) olid vahemikus 20–51% (Kaudkulude määramise põhimõtted ..., 2014). Seega on kaudkulude jagamine ja põhitegevuse maksumuse määramine ülikoolidele oluline juhtimisküsimus. Keskne probleem kaudkulude jagamisel on, kuidas tagada võimalikult objektiivne ülevaade ressursside tegelikust kasutamisest (meetodi ja jaotusbaaside valik) ning kui suurt kasu nähakse täpse kuluinfo olemasolust. Tuleb teadvustada, kas olulisem kaotus on meetoodika lihtsustamisest tingitud ebatäpne arvestus või täiskuluarvestuse rakendamiseks tehtavad kulutused. On selge, et mida enam on süsteemis lihtsustusi, seda lihtsam ja odavam on seda hallata. Lihtsustuste tegemisel tuleb aga arvestada, millises ulatuses ollakse valmis leppima infokao ja kõrvalekalletega. Mitmetes riikides rakendatakse ülikoolides ühtset üldkulumäära, mis määratletakse tavaliselt teatud proportsioonina otsekuludest. Kanadas on see näiteks 25%, Saksamaal ja Jaapanis 30% ja Singapuris 20% (RCUK/UUK Review ..., 2009).

Viimase aja positiivse arenguna on Eestis kuluarvestuse meetoodikaga tegeletud mitte ainult ühe ülikooli piires, vaid ülikoolide koostööprojekti „Kaudkulude määramise põhimõtted Eesti avalik-õiguslikes ülikoolides“ (2014) raames. Projekti eesmärk oli määratleda ülikoolide kaudkulud ning töötada välja ja kooskõlastada kaudkulude määramise ja tegevustele jaotamise meetodilised alused. Samas on selles projektis jäänud täpsustamata arvestusobjektide loetelu, see, milliste objektide ja tegevuste otse- ja kaudkulud tuleb ülikoolides eristada. Selgem arvestusobjektide (nt õppetegevuse, õppekavade, teadus- ja arendustegevuste või teadusprojektide) piiritlemine võimaldaks

paremini määratleda nendega seotud kulusid. Samuti ei ole juhendmaterjalis täpsustatud, kuidas jaotada erinevate arvestusobjektidega seotud kulud otsesteks ja kaudseteks. Juhendis on piiratud vaid otsekulude üldise kirjeldusega. Samas oli projekt suunatud eelkõige kaudkulude määramisele ja nende tegevustele jaotamise põhimõtete kujundamisele. Kaudkulude eristamine eeldaks ka arvestusobjektide detailset määratlust ja kulude vastavat grupeerimist.

Organisatsiooni jätkusuutlikku arengut iseloomustavate tulemuste hindamisel soovitatakse kasutada täiskuluarvestust. Täiskuluarvestus on kuluarvestuse meetodika, mis lähtub toote või teenuse maksumuse määramisel täiskuludest. Täiskulu väljendub ressursina, mis katab organisatsiooni tegevustega seotud kulu (sh otse-, kaud- ja üldkulu) ja adekvaatsed investeeringud infrastruktuuri (Financially Sustainable..., 2008). Täiskuluarvestuse meetodika lähtub kuluinfo olulisusest, kulude õiglusest ja põhjendatusest, kulude jaotusbaasi valikust ja paindlikkusest, järjepidevusest ning auditeeritavusest (JCPSG). Täiskuluarvestuse meetodilise alusena nähakse tegevuspõhist kuluarvestust, mis tavapäraselt tugineb akadeemilise personali töötaja kasutuse arvestusele, võimaldades leida tegevuste kuludele vajaliku detailsusega sobivad jaotusbaasid.

Täiskuluarvestuse teema esmane arutelu leidis aset USA valitsuses juba 1958. a, kus toodi esile kaudsete kulude katmise vajalikkust teadusgrantide poolt (Ratnatunga ja Waldmann, 2010). Järgnesid täiskuluarvestuse meetodika arendused ning rakendused nii Euroopas (Suurbritannias, Iirimaa, Hollandis, Rootsis) kui ka mujal arenenud riikides (Uus-Meremaal, Kanadas).

Üldiselt võimaldab täiskuluarvestus piiritleda rahas väljendatud kulutusi ja kombineerida neid jätkusuutlikkuse hindamisel teiste, mitterahaliste aspektidega, aidates seeläbi iseloomustada organisatsiooni jätkusuutlikkust (Bebbington, 2007). Üksnes mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate abil on keeruline hinnata välis- ja sisekeskkonnast tulenevaid mõjusid organisatsiooni jätkusuutlikule arengule. Seega on mitterahalisi näitajaid otstarbekas siduda ka rahade kasutuse ehk kuludega.

Eesti ülikoole on koos mõnede Ida-Euroopa riikide ülikoolidega (Poola, Horvaatia ja Sloveeniaga) täiskuluarvestuse arendamisel peetud mahajääjate hulka kuuluvateks (Estermann, 2009; Dražić ja Dragija, 2012). Samas tuleb märkida, et TÜ-s, alustati täiskuluarvestuse meetodika väljatöötamist juba aastal 2003, kuid paraku selle rakendamiseni ülikooli juhtimispraktikas ei ole erinevatel põhjustel jõutud.

Täiskuluarvestuse meetodika rakendamist praktikasse võib takistada tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtete senine tagasihoidlik kasutamine ülikoolides. Täiskuluarvestuse eestvedajate ja toetajate seisukohalt on riikide praktikaid jaotada järgnevalt:

- riigid, kus ülemineku algatajaks ja toetajaks on valitsus (nt Suurbritannia);
- riigid, kus ilma riigipoolse toeta on eestvedajaks ülikool või ülikoolide grupp (nt Holland, Austria);
- riigid, kus eestvedajaks on kõrgharidussektor tervikuna koostöös ülikoolidega ja/või rektorite nõukoguga, üleminekut teostatakse kas ilma riigipoolse osaluseta (nt Rootsi, Belgia) või koostöös riigiga (nt Iirimaa, Hispaania, Saksamaa).

Eestis on täiskuluarvestuse arendamise ja tulemuslikkuse hindamise süsteemide kujundamisel tervikuna kohane just viimane lähenemine, kus vastavad meetodilised alused arendatakse välja koostöös ülikoolide, Rektorite Nõukogu ja HTMiga kõrgharidussektorile tervikuna. Eelnimetatud institutsioonid võivad oluliselt mõjutada nii täiskuluarvestuse kujundamist, arendamist kui ka rakendamist ülikoolides.

#### 4.3.3. Kuluinfo kajastamine ülikoolide tegevusaruannetes

Finantsilise tulemuslikkuse hindamise meetodiliste aluste analüüsimiseks koostati loetelu kuludega seotud aspektidest, mis võiksid ülikoolide tegevusaruannetes olla käsitletud, tuginedes raamatupidamisest tulenevatele nõuetele tegevusaruande kohta ning erinevatele teoreetilistele põhimõtetele. Tegevusaruannetes kajastatud kuludega seotud aspektidest annab ülevaate tabel 7. Tabelist nähtub, et tegevusaruannete sisu on kuludega seotud näitajate osas pigem pealiskaudne, keskendudes enam kulude dünaamikate kajastamisele kuid samas ei ole kulusid seostatud ülikoolide põhitegevustega ja nende eesmärkidega. Kuludega seotud aspekte on aruannetes kajastatud üsna pealiskaudselt (EKA, EMTA, TÜ) või see on kirjeldav, lakooniline, valikuline, ilma selgitusi, analüüsi, põhjuslikke seoseid esitamata (EMÜ, TLÜ, TTÜ).

**Tabel 7.** Kuludega seotud aspektid tegevusaruannetes aastatel 2008-2013

Tegevusaruande teema	EKA	EMTA	EMÜ	TLÜ	TTÜ	TÜ
Kulude seostamine põhitegevuse ja eesmärkidega						
Kuludega seotud finantsuhtarvud						
Tulude muutuse, arengutrendide kajastamine						
Kulude muutuse, arengutrendide kajastamine						
Kulude muutuste selgitamine						
Õppe- ja teadustegevuse kulude eristamine						
Õppetegevusega seotud investeeringute kajastamine						
Teadustegevusega seotud investeeringute kajastamine						
Investeeringute objektid						
Investeeringute maksumus						
Täiskuluarvestusega seotud aspektide kajastamine						
Kuluinfo põhjalikkus, objektiivsus						
Aruande täienemine perioodil 2008-2012						

Legend:  EI SISALDU (teema puudub või käsitletud väga vähesel määral)  
 SISALDUB OSALISELT (info teema kohta esitatud osaliselt ning üldistatult)  
 SISALDUB (info teema kohta põhjalikult esitatud ja hästi arusaadav)

Kui vaadelda ülikoole eraldi, siis nähtub, et EKA pigem ei ole kuluinfot kajastanud, teistel ülikoolidel on esitatud peamised kuludega seotud finantsnäitajad, ilma neile hinnangu andmiseta. Seega on kuluinfo esitatud viisil, mis on arusaadav vaid finantsala asjatundjale. Ülikooli eesmärkide ja tegevustega seotud kuluinfot on vähesel määral kajastatud vaid TLÜ, TTÜ ja TÜ tegevusaruannetes. Nii näiteks on teadus ja arendustegevuse rahastamise näitajad, sh ettevõtetega seotud lepingute maht, ära toodud vaid TTÜ ja TÜ aruannetes. TLÜ ja TTÜ puhul on seos kaudne – tegevusi seostatakse tuludega (nt teaduse ja hariduse rahastamine riigieelarvest). TÜ puhul on selgelt välja toodud küll hulk põhitegevusega seotud eesmärke, kuid ei ole kirjeldatud

nende saavutamiseks tehtavaid tegevusi ja kulutusi, pigem keskendutakse positiivsete tulemuste kajastamisele, riske ja probleeme on vähe käsitletud.

Kulude suurenemisi ja vähenemisi aruannetes üldjuhul põhjendatud ei ole, EMTA ja TTÜ aruandes põhjendatakse kulude muutusi kaudselt, läbi tulude ja saadud riigieelarveliste eraldiste muutuse. Kulude ja tulude muutuste kajastamine on kõikides aruannetes üsna pealiskaudne. Üldiselt käsitletakse kulu muutust võrreldes eelmise aastaga üsnagi agregeeritud näitajate kohta. Tulude ja kulude trendi aastate kaupa kajastab vaid EMÜ (viie aasta kohta); kulude trendi TLÜ (kolme aasta kohta). Investeeringute osas on üldjuhul üles loetletud peamised tegevused, toomata välja tehtud või planeeritavaid kulutusi. Investeeringute objektid ja maksumused on järjepidevalt ära märgitud EKA aruannetes; investeeringute objekte ilma maksumuseta on aruannetes esitanud EMÜ. EMTA on investeeringutega seotud info kajastamisel aruannetes ebajärjepidev.

Õppe ja teadustegevuse kulusid ei erista tegevusaruannetes ükski ülikool. Ka investeeringute osas ei märgita, kas see on seotud õppe- või teadustegevusega. Täiskuluarvestuse teemat on mainitud vaid TLÜ aruandes, TÜ aruandes on nimetatud tulemusjuhtimise juurutamist.

Vaadeldaval perioodil aruanded kuludega seotud aspektide osas üldjuhul täienenud ei ole, vähesel määral on täienenud EMTA ja TTÜ aruanded. TLÜ puhul on täiendatud visuaalset ülevaatlikkust, kuid sisu eriti mitte. TÜ aruanded on samuti muutunud mõnevõrra sisutihedamaks, kuid paraku mitte kulude kajastamise osas.

Ülikoolide tegevusaruannete analüüsi (tabel 7) tulemusena saab välja tuua, et aruannetes esitatud informatsioon kulude ja tulude kohta on nõrgalt seostatud ülikooli põhitegevuste ja selle eesmärkidega. Ka ei ole tegevusaruannetes välja toodud seoseid avaldatud seostes rahaliste või mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate vahel. Ülikoolide aruannetes puuduvad selgelt esitatud tulemuslikkuse näitajad ja nendega seotud eesmärgid. Seetõttu ei saa aruannetes esitatud info põhjal analüüsida planeeritud eesmärkide saavutamiseks vajalikke eeldusi või kriitilisi edutegureid ning saavutatud tulemuslikkust.

Kuluinfo tagasihoidlikku kajastamist tegevusaruannetes võib põhjendada ülikooli juhtide huvi puudumisega, mis tuli välja finantsjuhtidega läbiviidud intervjuudest. Ehkki kõikides ülikoolides arutatakse tulemuslikkuse näitajad läbi ülikooli valitsuse, nõukogu või rektoraadi tasandil, tõdevad ülikoolide finantsjuhid, et tagasisidestamine ja huvi rahaliste näitajate vastu on vähenenud ning vajalik oleks läbi viia nt tutvustav seminar, arutelu ka ülikooli siseselt, et ülikooli eesmärgid ja tegevused, samuti finantsseisund oleks paremini teadvustatud ka organisatsiooni siseselt. Seeläbi oleks võimalik aidata kaasa rahalise vahendite kasutamise ja igapäevategevuste omavahelisele seostamisele ja mõistmisele töötajate seas. Olukorda kirjeldavad hästi tsitaadid intervjuudest:

*„Majandusaasta aruande esitlustel finantside osas küsimusi ja mõtteid eriti pole tekkinud.”*

*“Varasemalt tutvustati nõukogus majandusaasta aruannet ca tunni jooksul. Praegu käib aruanne läbi rektoraadist, ülikooli valitsusest, senatist ja nõukogust ning arvatavasti üle kümne minuti sellele [ühelgi koosolekul] ei kulutata. Tehakse lühiülevaade ja vastatakse küsimustele, kui neid on. See on olnud [juhtkonna] teadlik valik. Samas võiks olla huvi suurem, sh tagasiside eesmärgil.”*

Kokkuvõtteks võib nentida, et tegevusaruannetes on nii rahalised kui mitterahalised näitajad küll esitatud, kuid rahaliste näitajate analüüs on väga tagasihoidlik ning põhitegevusega seostamata. Põhitegevuse (õppe- ja teadustegevuse, ühiskonna teenimise) eesmärkide saavutamiseks tehtavaid tegevusi ja kulusid tegevusaruannetes täpsemalt ei kirjeldata. Samuti võis intervjuudest järeldada, et eesmärkide, nende saavutamise ja kasutatavate ressursside vahel puudub seos. Vähe ollakse teadlikud sellest, et ülikooli tegevuse tulemuslikkus ja finantsseisund kujunevad põhitegevuste (õpe, teadus, ühiskonna teenimine) tulemuslikkuse ja nendesse suunatud rahaliste vahendite efektiivse ja tulemustele orienteeritud kasutamise kaudu. Eelkõige jääb puudu rahalise tulemuslikkuse näitajate ja mitterahalise tulemuslikkuse näitajate vaheliste seoste mõistmisest. Seetõttu on raskendatud ka tulemuslikkuse hindamine ja juhtimine, mis omakorda tähendab, et raske on näha ülikooli arengut püstitatud eesmärkide suunas liikumisel.

Ülikoolide õppe- ja teadustegevuse tulemuslikkuse hindamisel ei ole välja kujunenud selgeid põhimõtteid või meetodikaid, mille alusel hinnata ja kujundada nende tegevuste maksumusi ja tasuvust. Seetõttu on vajalik arendada ülikoolide kulude arvestamise ja hindamise meetodikat, mis seostaks ressursid ja tegevuskulud põhitegevuse eesmärkidega. Näiteks peaks õppe- ja teadustegevuse kulude arvestamise ja hindamise meetodika hõlmama vastavaid tegevusi iseloomustavaid peamisi kulusid ja nende maksumust.

Finantsjuhtimise valdkonnas on vajalik arendada koostööd ülikooli allüksuste ja ülikooli finantsjuhtimist keskselt teostava osakonna (nt rahandusosakonna) vahel eesmärgiga pakkuda meetodilist tuge ülikooli allüksustele. See arendaks tunduvalt finantsjuhtimise alaseid teadmisi (sh kulude hindamisest ja arvestusest) ülikooli allüksustes, mis omakorda parandaks tulemuslikkuse hindamist ja juhtimist ning jätkusuutlikkuse tagamist kogu ülikoolis.

Toetamaks tulemuslikkuse ülikoolisest hindamist ja ülikoolidevahelist parimate praktikate levitamist, peaksid ülikoolid koostöös HTMi ja Rektorate Nõukoguga kujundama välja ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja tulemuslikkuse juhtimise „hea tava“ alused, mis hõlmaks ka tulemuslikkuse rahaliste ja mitterahaliste näitajate tüüpstruktuuri. Ülikoolide tegevust võiks toetada ja koordineerida Rektorate Nõukogu, kes on ka varasemalt taolisi koostööprojekte vedanud (nt Rektorate Nõukogu Aastaraamatu koostamine).



#### 4.3.4. Ülikoolide kuluarvestuse praktikad

Läbiviidud intervjuudest selgus, et ülikoolides rakendatakse nii otse- kui kaudkulude arvestuses erinevaid lähenemisi. Otse- ja kaudkulud jagunevad tegevuse tasandist lähtudes õppetegevuse, teadustegevuse ja muu tegevusega seotud kuludeks. Uuringust selgus, et kulude planeerimisel ja eelarve täitmise jälgimisel eristatakse EMÜs õppe- ja teadustöö ning muude tegevuste otse- ja kaudkulusid. EKAs eristatakse õppe- ja teadustöö ning muude tegevuste otsekulu küll ülikooli tasandil, ent vastavate kaudsete kulude eristamine toimub vaid teaduskondade ja valdkondade siseselt. TLÜs eristatakse kulude planeerimisel üksnes õppe- ja teadustegevuse projektide ning lepingute otsekulusid, jooksvate tegevuste osas otse- ja kaudkulude eristamist ei toimu. TTÜs eristatakse teadustegevuse otsekulusid, õppetegevuse otsekulud selgelt eristatavad ei ole, samuti ei eristata muude tegevuste otsekulusid. TÜs eristatakse õppe- ja teadustöö ning muude tegevuste otse- ja kaudkulusid vajadusel vaid erinevates analüüsides, kuid mitte kulude planeerimisel ja tulemuslikkuse hindamisel. Ka EMTAs ei eristata eelarve koostamisel ja selle täitmise jälgimisel õppe- ja teadustöö ning muude tegevuste otse- ja kaudkulusid, kuid vajadusel on neid võimalik eraldada.

Samuti selgus uuringust, et kaudkulude jaotus ja arvestus toimub eri ülikoolides erinevatel juhtimistasanditel. TÜs toimub kaudkulude arvestamine kahel tasandil – ülikooli ja teaduskonna tasandil. TLÜs seevastu viiakse kaudkulude arvestust läbi sellistes kulukohtades, mis on seotud mitme projektiga (kuna otsekulusid arvestatakse projektidele). Seejuures kasutatakse TLÜs kaudkulude arvestamisel kulukäituri ehk jaotusbaasina tööjõukulusid. Samas võib intervjuude põhjal järeldada, et ülikoolid tegutsevad kulude arvestusel suhteliselt ratsionaalselt ja arvestust peetakse siis, kui sellest saadav kasu on tajutav. Nii näiteks on EMTAs välja töötatud kaudkulude jagamise skeem, kuid selle rakendamist ei peeta praegu veel vajalikuks. Erinevused ülikoolide kuluarvestuse metoodikas võivad põhjustada õppe- ja teadustegevuse maksumuste mittevõrreldavust ülikooli siseselt. Samuti on ühtlustamata metoodika tõttu raskendatud ülikoolidevaheline sarnaste tegevuste võrdlus.

Kokkuvõttena võib välja tuua, et ülikoolide kuluarvestuse senised praktikad varieeruvad nii otse- ja kaudkulude määratluse osas kui ka nende jaotuspõhimõtete osas. Sageli sõltub kulude liigitamine ka rahastaja kehtestatud nõuetest.

Ka õppekavade maksumuse arvestamine toimub ülikoolides erineval viisil. Intervjuudes toodi välja, et kõnealuse teemaga on seni üsna vähe tegeletud. Üldjuhul arvutatakse õppekava maksumus selle avamisel, ent edaspidi tasuvusanalüüsi läbi ei viida. EMTAs ja EKAs õppekavade maksumust ei arvestata. TÜ sõnul maksumust analüüsitakse, ent üldjuhul selle alusel juhtimisotsuseid ei tehta. Kaudselt sekkutakse vaid siis, kui õppurite arv on liialt väike. Samas tõi TLÜ välja, et hetkel on nende ülikoolis käimas vastava metoodika väljatöötamine, kuna instituutidel on huvi õppekavade maksumuse teadasaamiseks. Ka TÜ märkis, et kõnealune teema on viimasel ajal juhtkonna tähelepanu leidnud ning selles vallas on lähiajal oodata muutusi – on tehtud ettepanek, et tegevustoetuse jaotamisel võiks aluseks olla õppekava maksumus.

**SOOVITUS:** Ülikoolide kuluandmete paremaks võrdlemiseks tuleb eristada teadustöö, õppetöö ja muu tegevuse kulusid. Kuluarvestuse ühtlustatud metoodika tagaks analoogsete tegevuste maksumuste (omahindade) kujunemise alused. Soovitavalt tuleb ülikoolidel eristada:

- õppetegevuse otse- ja kaudkulu,
- teadustegevuse otse- ja kaudkulu ning
- muu tegevusega seotud kulusid (ülikooli tasandi üldkulu ja mitteakadeemiliste üksuste kaudkulu).

**SOOVITUS:** Õppekavade maksumuse regulaarset arvestust on oluline teostada eelkõige ülikoolisiselt, kuna see on vajalik ülikooli jätkusuutliku tegevuse tagamiseks. Ühtlustatud metoodikate arendamiseks on vajalik jätkata ja arendada ülikoolide koostööd Rektorate Nõukogu eestvedamisel ja koordineerimisel.

#### **4.3.5. Täiskuluarvestuse arendamine ülikoolides**

Täiskuluarvestuse rakendamise peamise eesmärgina on toodud kulude kompleksset käsitlemist ja läbipaistvust. Seeläbi muudetakse nähtavaks organisatsiooni tulemuslikkust mõjutavad erinevad tegurid või tegevuste koostoimed (Bebbington, 2007). Seega tagab täiskuluarvestus ülikooli kulude läbipaistvuse ning annab selgema ülevaate õppe- ja teadustegevusega seotud kuludest. Sellist teadmist aluseks võttes saab vältida või vähendada erinevate tegevuste subsideerimist (õppe- ja teadustöö ning muu tegevus). Täiskuluarvestuses lähtutakse üldpõhimõttest, et kõik tegevused peavad katma oma tegevusega kaasnevad kulud (Ratnatunga ja Waldmann, 2010). Samas on aktsepteeritav ka teatud tegevuste kulude lühiajaline subsideerimine teiste tegevuste arvelt, juhul kui on tegemist perspektiivse valdkonnaga, millest tulevikus loodetakse olulist kasu saada. Seejuures saab täiskuluarvestuse abil hinnata ja teadvustada subsideerimist vajavate kulude suurust. Täiskuluarvestusest saadavad kasud võivad avalduda mitmeti. Olulisemate aspektidena, mida täiskuluarvestus võimaldab võib välja tuua järgnevad (Teixeira ja Koryakina, 2013; Estermann, 2009; Financially Sustainable..., 2008; Recognising the full cost ... , 2008 jt):

- määratleda ressursside tegelikku maksumust ja tulemuste kujunemist, mis aitab tagada sisemiste ressursside tõhusamat jaotust ja varade paremat juhtimist;
- tulemuslikkuse järjepidevat mõõtmist ja sellealast diskussiooni organisatsioonis;
- tegevuste ning nendega seotud kulude süsteemset analüüsi;
- võtta vastu otsuseid täiskulusid hõlmava info põhjal;
- suurendada võimekust hinnaläbirääkimistel;
- täiustada strateegilisi otsustusmehhanisme;
- kasutada institutsionaalset võrdlevanalüüsi.

Praktikas on täiskuluarvestuse arendamist ja rakendamist peetud tihti aeganõudvaks ning keerukaks protsessiks. Täiskuluarvestuse rakendamist takistavad nii organisatsiooni kui selle väliskeskkonnaga seotud tegurid. Välise takistavate keskkonnategurite all nähakse õiguslikke piiranguid, piisava autonoomia puudumist ja vähest usaldust sidusgruppide, eriti rahastajate ja ülikoolide vahel. Ülikooli kui

organisatsiooniga seotud takistavate tegurite alla kuuluvad näiteks (Financially Sustainable..., 2008):

- ülikooli vastuseis muutustele ja juhtimislikule lähenemisele;
- kahtlused töötaja arvestuse mõttekuses;
- töötajate töötaja jaotuse probleemid (õppetegevuse ja teadustegevuse vahel);
- juhtkonna vähene kaasatus.

Toodud takistustele vaatamata nähakse täiskuluarvestusest saadavat kasu eelkõige selle rakendamise kaasnevas võimaluses keskenduda pikaajalisele perspektiivile, hõlmates sisendite (ressursid) ja protsesside (tegevused) nii otse- kui ka kaudkulusid. Täiskuluvaaade pakub objektiivset ülevaadet ülikooli kuludest ja nende kujunemisest erinevate tegevuste lõikes: õppetegevus (nt õppekavade maksumus), teadustegevus (nt projektide maksumus) ja muud tegevused. Täiskulupõhised õppe- ja teadustegevuse kulud on üheks põhjendatud aluseks eesmärkide ja tegevuste planeerimisele, tulemuslikkuse hindamisele ja juhtimisele ning erinevatele juhtimis- ja rahastamisotsustele. Selle kaudu on võimalik suurendada ülikoolide tegevuse läbipaistvust ja tagada ülikoolide finantsiline jätkusuutlikkus.

Intervjuudest selgus, et kuluarvestuse meetodika arendamine ülikoolides on olnud kuni 2014. aastani pigem tagaplaanil, kuid viimasel ajal on tähelepanu sellele suurenenud. Intervjuudes toodi muuhulgas välja, et üldiselt ei ole ülikoolides kavas muuta kaudkulude jagamise põhimõtteid selle vähese kasu tunnetamise tõttu. Teistest eristub TLÜ, kus rõhutati täiskuluarvestuse vajalikkust eelkõige ülikooli jätkusuutlikkusest tulenevalt: *“Peamine arendamise põhjus – teada saada palju siis maksab õpetamine, õppekoht, õppekava ja kui tasuvad need on. Ja kui selgub, et ei ole tasuvad, siis on teadmine seegi, kui suur on puudujääk ja palju maksab selle jätkamine, kui see on nt ühiskonnale, ülikoolile oluline.”*

Samas nõustusid ka teiste ülikoolide esindajad, et tulevikus on siiski vajalik enam tähelepanu pöörata kulude jagamise meetodikale, kuna selles nähakse eelkõige ühte olulist juhtimisinstrumenti.

Ülikoolide rahandusvaldkonna esindajad märkisid intervjuudes, et täiskuluarvestuse sisseseadmine on kallis ja liigselt kulud detailiseeriv. Ühe peamise takistusena nähti projektide rahastamise reeglistikku, kus ei ole tihti ette nähtud kaudkulude katmist või on nende kulude tõendamine liigselt keerukas protsess. Rahastamise reeglistikust tulenev probleem seondus otseselt ülikoolide vähese motivatsiooniga kuluarvestuse süsteemi kaudkulude meetodika osas arendada ja täiskuluarvestusest saadava väikese võimaliku kasuga. Ülikoolide esindajad tõid mitmel puhul esile ka täiskuluarvestuse arendamisega tekkida võivad hirmud, milleks olid ressursside paindliku kasutuse piiramine, bürokraatia märgatav kasv ja üksuste kulude juhtimise keerukuse suurenemine: *„[Kaudkulude arvestuse rakendamisega] läheks struktuuriüksuse tasandil kulude juhtimine oluliselt keerulisemaks. On hirm, et see hakkab piirama praegust ressursside paindlikku kasutamist. Hirm, et kui hakatakse kasutama, siis täies ulatuses – nt kui teaduslepingule ei ole üldkulude katet olemas, siis seda ei saa sõlmida. /.../ Tegelikult on eesmärk pigem tasuvusanalüüs jm analüüsid. Samuti ei oleks tegelikkuses lisanduv bürokraatia nii suur kui kardetakse.“*

Samas on ülikoolides sageli üldjoontes teada tõsiasi, et teatud valdkondade (nt õppetegevuse) arvelt toimub teiste valdkondade (nt teadustegevuse) rahastamine. Taoline käitumine on pikaajaliste eesmärkide toetamiseks juhtkonna otsuste tulemusena aktsepteeritav, kuid mõistlik on sellegipoolest teadvustada, millises ulatuses subsideerimine toimub ning lisaks valdkonna otsekuludele arvestada ka tegevusega kaasnevate kaudkulude ja sellega seostatavate täiendavate kasudega.

Kuluarvestuse arendamist on võimalik suunata nii ülikooli siseselt kui ka väliselt, nt Rektorate Nõukogu toel. Kuid kuluarvestuse senise metoodika muutuste suund ja vajadus määratakse ennekõike ülikooli sees: *“Kui muutuvad ülikooli prioriteedid ning lepatakse kokku eelisarendatavates valdkondades, suundades, siis tegeleks kuluarvestuse metoodika arendamisega.”*

Seega tekib muutuste vajadus ennekõike ülikoolisisese kokkuleppena. Ülikoolide kuluarvestuse arendamist (sealhulgas täiskuluarvestuse metoodika arendamist ja rakendamist) toetaks seejuures ülikoolidevaheline tihedam koostöö teadmiste ja parimate praktikate jagamisel. Kuluarvestuse arendamine hõlmab lisaks metoodilistele muudatustele ühtlasi ka ülikoolisisest kulude põhjalikku analüüsi ja kulude süsteemset juhtimist.

Intervjuudest selgunud tagasihoidlik huvi kaudkulude jaotamiseks õppe- ja teadustegevusele võib peegeldada ka vähest teadlikkust täiskuluarvestusest saadavast kasust juhtimises. Ei nähta millist kasu, lisaks uudishimu rahuldamisele, võiks täiskulude rakendamisest ülikoolile tekkida:

*“Arvestame, kust [raha] sisse tuleb. Hea oleks, kui saab planeerida, aga rahastajad seda ei aktsepteeri.”*

*“Kuna eelarve sellest ei sõltu, siis seda on lihtsalt huvitav rehkendada ja muud midagi.”*

Eri struktuuriüksustes on arusaam täiskuluarvestusest ja sellest saadavatest kasudest erinev. Järelikult jääb ülikoolides vajaka nii teadmistest kui motivatsioonist täiskuluarvestuse laiemaks kasutamiseks.

**SOOVITUS:** Arendada täiskuluarvestuse metoodikat ülikoolides. Selleks on soovitatav:

- selgitada täiskuluarvestusest saadavat kasu nii ülikooli juhtkonnas kui akadeemiliste juhtide seas;
- viia läbi ülikoolisiseseid täiskuluarvestuse alaseid täiendkoolitusi juhtkonnale ja akadeemiliste üksuste juhtidele ning
- teha ülikoolidevahelist koostööd täiskuluarvestuse alaste teadmiste ja parimate praktikate jagamiseks.

#### **4.4. Ülikoolide õppetegevuse tulemuslikkuse hindamine**

Järgnevas kolmes alapunktis (4.4–4.6) analüüsitakse ülikoolide tulemuslikkuse hindamist kolme põhitegevusala lõikes: õppetegevus, teadustegevus ja ühiskonna

teenimine. Nagu alapunktides 4.1 ja 4.2 rõhutatud, peavad tulemuslikkuse hindamine ning tulemusvastutus põhinema nii rahalistel kui mitterahalistel näitajatel. Sellest lähtuvalt analüüsitakse tulemuslikkuse hindamist ülikoolides, tuginedes mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate osas tegevusaruannete ja teiste strateegiliste dokumentide analüüsile ning kulude arvestamise praktikate osas läbiviidud intervjuudele ja muudele allikatele. Tegevusaruannete mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate analüüs kätkeb endas viit, mitte kuut ülikooli. Analüüsiga ei ole hõlmatud EKAt, kuna EKA tegevusaruandes põhitegevusvaldkondade tulemuslikkuse näitajaid kajastatud ei ole (vt ka alapunkt 3.4). Põhitegevusalade tulemuslikkuse näitajate grupeerimisel on aluseks võetud Eesti Kõrghariduse Kvaliteediagentuuri poolt kehtestatud hindamiskriteeriumid ja näitajad institutsionaalsel akrediteerimisel (EKKA 2011).

Viie analüüsitud ülikooli viimastel aastatel tegevusaruannetes esitatud õppetegevusega seotud mitterahalistest tulemuslikkuse näitajatest annab ülevaate tabel 8. Analüüsi on kaasatud vaid need näitajad, mille kohta on aruannetes esitatud trende ja/või kirjeldatud muutusi võrreldes eelmis(te) aasta(te)ga. Üsikuid näitajaid, mille taustsüsteemi aruandes kirjeldatud ei ole, analüüsis ei käsitleta.

Mitterahalisi tulemuslikkuse näitajaid on vaadeldud kolmes valdkonnas: 1) õppetegevuse tulemuslikkuse ja üliõpilaskonna kujunemisega seotud näitajad; 2) õppekavaarendusega ning 3) õppimise tugiprotsessidega seotud näitajad. Näitajate valik on ülikooliti väga erinev. Leidub vaid kaks näitajat, mis kajastuvad kõikides tegevusaruannetes nii 2012. kui 2013. aastal – mõlemad õppimise tugiprotsesse kirjeldavad – välisüliõpilaste arv/osakaal ning akadeemiliste töötajate arv/osakaal. Näitajagruppide lõikes vaadelduna tähtsustavad ülikoolid enim õppetegevuse rahvusvahelistumisega seotud tulemusnäitajaid.

Üldjuhul ei käsitle ülikoolid tegevusaruandes vilistlaste tööhõivega seotud näitajaid. Tõenäoliselt on põhjus andmete kättesaadavuses ja selles, et taolisi andmeid ei ole otstarbekas iga-aastaselt koguda. Siiski on EMTA 2013. aastal oma tegevusaruannet oluliselt täiendanud ning esitleb mh ka vilistlaste tööhõive näitajaid.

**Tabel 8.** Õppetöö tulemuslikkuse näitajad ülikoolide tegevusaruannetes aastatel 2012-2013.

Valdkond	Näitajate grupp	Näitaja	2012	2013
Õppetegevuse tulemuslikkus ja üliõpilaskonna kujunemine	Õppurite arv	Õppivate üliõpilaste arv	4	4
		Magistriõppe/doktoriõppe üliõpilaste arv/osakaal	4	4
		REV üliõpilaste arv/osakaal	4	4
		Kooli "turuosa"	1	1
		Vastuvõetute arv	3	4
	Akadeemiline edasijõudmine	Katkestanute arv /osakaal	3	5
		Immatrikuleeritud üliõpilaste suhe lõpetajatesse		
		Täiskoormusega õppijate osakaal	1	1
	Lõpetamine, väljund	RKT täitmise %	2	2
		Bakalaureuseõppe lõpetajate arv	3	4
		Magistriõppe lõpetajate arv	4	5
		Kaitstud doktoritööde arv	4	5
		Lõpetajate arv suhtena muudesse gruppidesse	1	2
		Vilistlaste tööhõive	1	2
Õppekavaarendus	Rahulolu	Lõpetajate rahulolu	1	3
		Üliõpilaste rahulolu	1	3
	Õppekavad	Ühisõppekavade osakaal	1	1
		Õppekavade arv	2	4
		Ülikoolisene koostöö	1	1
		Rahvusvaheliste õppekavade arv	2	2
	E-Õpe	E-õppe maht	1	2
	Kvaliteedi-hindamine	Akrediteerimine	1	1
		Benchmarking	1	2
		Doktorikool		
Õppimise tugiprotsessid	Rahvusvahelistumine	Välisüliõpilaste arv/osakaal	5	5
		Välismaal õppivate üliõpilaste arv/osakaal	2	4
		Välisõppejõudude arv/osakaal	2	4
		Välisesindused/filiaalid		
	Täiendusõpe	Täiendusõppe maht/osalejate arv	2	4
	Personal	Akadeemiliste töötajate arv/osakaal	5	5
		Akadeemilise personali kvalifikatsioon	1	1
		Üliõpilaste arv akadeemilise töötaja kohta	1	1

Legend:  näitajad, mis on nii strateegilistes dokumentides kui tegevusaruandes  
 näitajad on tegevusaruandes, kuid vaid osade ülikoolide strateegilistes dokumentides

Ülikoolide koostööprojektis valminud juhendis „Kaudkulude määratlemise põhimõtted Eesti avalik-õiguslikes ülikoolides“ (2014) puudub selge ülikoolide jaoks kohane arvestusobjektide loetelu. Samuti ei täpsustata juhendmaterjalis, millised kulud tuleks lugeda erinevate arvestusobjektidega seotud otsesteks ja millised kaudseteks kuludeks. Analoogselt selgus ülikoolide esindajatega tehtud intervjuudest, et detailse arvestusobjekti (nt õppekava) kulud üldjuhul ei hinnata. Hinnangulised arvutused tuuakse välja vaid õppekava avamise taotluses, hilisem kulude planeerimine ja seire puudub, mis viitab PDCA tsükli mitteterviklikule läbimisele ja õppekavade maksumuse mittehindamisele. Samas moodustab õppekavadele kuluv ressurs olulise osa kogu õppetegevuse kuludest ülikoolides.

Ülikoolide õppe- ja teadustegevuse tulemuslikkuse hindamine hõlmab vastavate tegevustega seotud kulude määratlemist ja mõõtmist. Intervjuude põhjal selgus, et ülikoolide kulude määratlemise praktikad varieeruvad nii tegevuste otse- kui kaudkulude osas. Kui esmapilgul võiks oletada, et eelkõige õppetegevuse kulude piiritlemisel käituvad ülikoolid sarnaselt, siis praktika näitab, et ka siin eksisteerivad

erinevad arusaamad. Näiteks selgus intervjuudest, et õppetegevuse otsekuludeks võidakse erinevates ülikoolides lugeda kas:

- ainult õppejõudude töötasusid;
- õppejõudude töötasusid ja õppetegevusega otseselt seotud majanduskulusid (nt materjal, inventar) või
- õppetegevuse läbiviimise tunnitöötasusid ning muid õppetegevuse läbiviimisega seotud otse- ja kaudkulusid (nt tugipersonali tööjõukulud).

Kõige detailsemalt eristatakse õppetegevuse otsekulusid TÜs, kus õppetegevuse otsekuludeks loetakse vaid see osa õppejõudude töötasust, mis on seotud õppetöö läbiviimisega. Kolm ülikooli loevad õppetegevuse otsekuludeks õppejõudude tööjõukulud ja õppetegevusega seotud majanduskulud (materjalid, inventar jms). EMÜs ei ole väljakujunenud jaotust kululiikide vahel, vaid lähtutakse vastava kulu rahastamise võimalustest ja finantsallika kasutaja määrab kulu kuuluvuse.

Uuringu tulemusena võib väita, et erinevused õppetegevuse otsekulude arvestuse praktikates raskendavad ülikoolidevahelist kuluandmete võrdlust. Õppetegevuse otsekulud seonduvad eelkõige valdkondade spetsiifikaga (odavamad ja kallimad erialad) ja ka kooli suurusega. Õppetegevuse maksumuse võrdlusandmed ülikooliti peaksid strateegilise juhtimise seisukohast huvi pakkuma RNile ja HTMile.

**SOOVITUS:** Ülikoolides arendada õppetegevuse kuluarvestuse metoodikat, mis võimaldaks hinnata otse- ja kaudkulude kujunemist ja õppekavade maksumust. Selle koordineerimisel on oluline roll RNil. Õppekavade maksumuse regulaarset arvestust on oluline jälgida eelkõige ülikoolisiselt, kuna see on vajalik jätkusuutliku tegevuse tagamiseks.

Ka HTMile on info õppekavade maksumuse kohta vajalik oma ülesannete täitmisel nt tulemus- ja halduslepingute planeerimisel, koostamisel ja täitmise analüüsimisel ning rahastamise korraldamisel. Samuti haridus- ja teaduspoliitika korraldamiseks eraldatava raha ja vara sihipärase ning efektiivse kasutamise tagamisel, rahastamissüsteemide ja varade arvestussüsteemide arendamisel.

#### **4.5. Ülikoolide teadus- ja arendustegevuse tulemuslikkuse hindamine**

Teadus- ja arendustegevusega (T&A) seotud tulemuslikkuse näitajatest viie ülikooli tegevusaruannetes annab ülevaate tabel 9. Analüüsis ei sisaldu EKAt, kuna EKA tegevusaruandes tulemuslikkuse näitajaid sellisel kujul kajastatud ei ole (vt ka alapunkt 3.4). Analüüsi on kaasatud vaid need näitajad, mille kohta on aruannetes esitatud trende ja/või kirjeldatud muutusi võrreldes eelmis(t)e aasta(te)ga. Üksikuid näitajaid, mille taustsüsteemi aruandes kirjeldatud ei ole, analüüsis ei käsitleta.

Tulemuslikkuse näitajad on jaotatud kolme rühma: 1) doktoriõppega, 2) T&A ressurssidega ning 3) T&A tulemuslikkusega seotud näitajad. Kõik ülikoolid on esitanud tegevusaruannetes vaid ühe teadus- ja arendustegevuse tulemuslikkuse näitaja dünaamika – kaitstud doktorikraadide arvu dünaamika viimastel aastatel. Neli ülikooli

on välja toonud akadeemilise personali statistika. T&A ressurssidega seotud näitajatest on enim käsitletud grante ja institutsionaalseid uurimistoetusi. T&A tulemuslikkusega seotud näitajatest on enim käsitletud publikatsioonide arvu alusel leitud näitajaid.

**Tabel 9.** Teadus- ja arendustegevuse tulemuslikkuse näitajad ülikoolide tegevusaruannetes aastatel 2012-2013.

Valdkond	Näitajate grupp	Näitaja	2012	2013
Doktoriõpe	Doktoriõpe	Doktorikraadiga lõpetajate osakaal	1	1
		Kaitstud doktorikraadide arv (aasta jooksul)	5	5
Tja A ressursid	Grandid	ETF grantide arv	2	3
		IUT arv	1	3
		PUT arv	1	1
		Muud grandid	1	2
		Rahvusvahelised grandid	1	
		Lepingud	Lepingute arv	2
	Personal	Akadeemiline personal (ametikohtade arv)	4	4
		Professori konkurside arv	1	1
		Välisõppejõud ja teadlased (osakaal)	3	3
	Tja A tulemuslikkus	Ettevõtlus	Spin-off ettevõtete arv (mis on tegutsenud ≥3 a)	1
Konverentsid/ üritused		Konverentside/ürituste arv	1	2
Patendid		Patentide arv	2	2
Publikatsioonid		Publikatsioonide koguarv	4	3
		Publikatsioonide arv töötaja kohta	3	3
		Õpikute ja populaarteaduslike publikatsioonide arv	2	2
		Muude publikatsioonide arv	1	1
Välishindamine		Koht rahvusvahelistes pingeridades (THE)	1	1
		Teaduse tippkeskuste arv	1	1
Legend:				
		näitajad, mis on nii strateegilistes dokumentides kui tegevusaruandes		
		näitajad on tegevusaruandes, kuid vaid osade ülikoolide strateegilistes dokumentides		

Teadustöö ja -projektide maksumuse arvestusel on üldjuhul aluseks otsekulud ja nende maksumuses ei kajastu sageli tegevusega seonduvaid kaudkulud. Teadusprojektide kulutõhusust ja tasuvust ülikoolides üldjuhul ei hinnata ega jälgita (Kaudkulude määratlemise põhimõtted ..., 2014). Teadustegevusest tekkivate kaudkulude arvestamise probleem (teadustegevuse kaudkulude mitteamistamine) on osaliselt tingitud rahastamisnõuetest ja kulutuste abikõlblikkusest Euroopa Liidu struktuuri- toetuste raames, näiteks teadusprojektides kasutatavate seadmete kasutus- ja hoolduskulude katmisel. Lisaks selgus intervjuudest, et teadusprojektide raames soetatud teadusaparatuur ja seadmed võivad olla dubleeritud ülikooli mõne teise projektiga ning seejuures olla ka alakasutatud. Näiteks on TÜs viimastel aastatel tehtud mahukaid investeeringuid teadusaparatuuri, kuid sellega seoses tuakse välja seadmete alakasutust, võimalikku dubleerimist ja asjatut kulude suurenemist (sama probleem toodi esile uuringus 5.1 „Teadusrahastuse mõju finantsjuhtimisele Eesti ülikoolides“).

Intervjuudes toodi ka välja, et takistusi dubleerivateks soetusteks ei tehtud ei rahastavate fondide/programmide seatud reeglite ega ka ülikooli juhtkonna poolt. Samal ajal põhjustavad alakasutatud seadmeid ülikoolidele liigseid (hooldus- ja ülalpidamis-) kulusid, mis omakorda mõjutab teadustegevuse efektiivsust ja kulutõhusust. Järelikult tuleb ülikoolides analüüsida olemasolevate seadmete ja aparatuuri kasutamise intensiivsust.



Kuna puudub uurimisteamade ühtne koordineerimine, siis võib juhtuda, et ülikooli erinevates allüksustes uuritakse samu teemasid. Üksustevahelist koostööd ja info jagamist sisuliselt ei toimu, mis võib omakorda põhjustada ressursside raiskamist ja väikest kuluefektiivsust. Samuti jääb saavutamata sünergiast tulenev lisaefekt ülikooli tegevuse tulemuslikkusele ülikooli kui terviku tasandil. Võimalikku dubleerimist aitaks vältida tihedam koostöö erinevate teadusrühmade vahel nii ülikoolisiselt kui ka ülikoolide vaheliselt.

Teadustegevuse kaudkulude mitterahastamisel kerkib ülikoolide jaoks üles küsimus, kuidas nende katmist teadusrühmadele tagada. Uuringust selgus, et teadustegevuse kaudkulude arvestamise praktika on ülikoolides varieeruv. Enamik ülikoole võtab kaudkulud arvesse projekti maksumuses, kui seda võimaldavad reeglid või läbirääkimised rahastajatega. Intervjuudest selgus, et EKAs ja TTÜs teadustegevuse kaudkulud eraldi ei arvestata. TÜs toimub arvestus õppetegevuse kaudkuludega sarnaselt, sõltudes samal ajal projektide rahastamise reeglitest. EMTAs loetakse teadustegevuse kaudkuludeks vaid teadustegevuse juhtimiskulud. TLÜs loetakse lisaks juhtimiskuludele teadustegevuse kaudkuludeks veel mitmesuguste teadustegevust toetavate üksuste kulud, kasutades kulude jaotusbaasina tööjõukulud.

Seega võib välja tuua, et teadustegevusele kaudkulud valdavalt ei arvestata, eranditeks on TÜ ja TLÜ, kus neid kulud püütakse rahastamise olemasolul arvestada. Paraku on aga ülikoolide praktika üldiselt selline, et teadustegevuse kaudkulude katmine toimub eelkõige õppetegevuse arvelt. Teadustegevuse subsideerimist õppetegevuse arvelt ei saa lugeda õigustatuks, kuna niimoodi jääb õppetegevuse arendamiseks vähem vahendeid. Täiskuluarvestuse põhimõtete arendamine võimaldaks ülikoolidel hinnata teadustegevuse tegelikke kulud täpsemini.

**SOOVITUS:** Pöörata ülikoolides rohkem tähelepanu teadustegevuse kuluarvestuse ja projektide maksumuse arvestamise niisuguse meetodika arendamisele, mis võimaldaks hinnata teadusprojektide otse- ja kaudkulud ning projektide kulutõhusust/tasuvust. Samas võib teadustegevuse tulemuslikkuse temaatika olla ka üks tulevane uuringusuund – kuidas käsitleda teadusprojektide tasuvust ülikoolides – sh analüüsida võimalusi sotsiaalsete kulude ja tulude (nt õppetegevuse kvaliteedi kasv tulenevalt teadustegevusest) arvestamiseks.

Teadustegevusest tekkivate kaudkulude arvestamise probleem haakub peamiselt rahastamise küsimustega. Rahastajad mõjutavad kuluarvestuse põhimõtteid otseselt (kas kaudkulud finantseeritakse või mitte), mis omakorda mõjutab tulemuslikkusega seotud kulude mõõtmist/hindamist. Tekib rahastajate huvidest lähtuv vaade kuludele ja tulemuslikkusele, mis aga ei peegelda ülikooli kui terviku toimimise kõiki aspekte ja jätab välja ülikooli haldamise ja arendamisega seotud kulud. See omakorda seab kahtluse alla ülikoolide võimekuse finantsiliselt jätkusuutlikult tegutseda.

**SOOVITUS:** Riiklikele institutsioonidele (eelkõige Rahandusministeeriumile ja teistele ministeeriumidele), samuti muudele rahastajatele tuleb rohkem selgitada kaudkulude katmise vajadust ülikoolide jätkusuutlikkuse tagamiseks. Tuleb teha tihedamat koostööd rakendamaks täiskuluarvestuse põhimõtteid avaliku sektori

organisatsioonides. See looks paremad võimalused teadustegevuse ja -projektide täiskulude (otse- ja kaudkulu) katmiseks teadustegevuse rahastamisel ülikoolides. Struktuuritoetuste uuel perioodil on selles osas küll juba mõningaid muudatusi tehtud (sh kaudkulude hüvitamise võimaluse lihtsustamisena), kuid nende tegelik rakendatavus ei ole veel selgunud.

#### **4.6. Ühiskonna teenimise tulemuslikkuse hindamine ülikoolides**

Ühiskonna teenimine tegevusvaldkonnana on ülikoolide tegevusaruannetes kõige ebahühtlasemalt kajastatud. Osalt on ühiskonna teenimise kui põhitegevusala ebamäärasuse põhjuseks ülikoolide erinevad vastutusvaldkonnad. Kaks ülikooli kuuest (sh EKA, mida tabelites ei kajastata) ei ole ühiskonna teenimist kui põhitegevusala oma tegevusaruandes üldse eristanudki (vt tabel 3), vaid seda kajastatakse õppetegevuse all. Seega vajab kõnealune tegevussuund ülikoolide sees täpsemat sisulist määratlust ja vastavate tulemusnäitajate kujundamist. Seetõttu on ka käesolevas aruandes ülikoolide põhitegevusaladena enamasti käsitletud õppetöö läbiviimist ja teadustööd.

Ühiskonna teenimisega seotud näitajatest ülikoolide tegevusaruannetes annab ülevaate tabel 10. Analüüsis ei sisaldu EKAt, kuna EKA tegevusaruandes tulemusnäitajaid sellisel kujul kajastatud ei ole (vt ka alapunkt 3.4). Analüüsi on kaasatud vaid need näitajad, mille kohta on aruannetes esitatud trende ja/või kirjeldatud muutusi võrreldes eelmis(t)e aasta(te)ga. Üksikuid näitajaid, mille taustsüsteemi aruandes kirjeldatud ei ole, analüüsis ei käsitleta.

Ühiskonna teenimise tulemuslikkuse näitajaid on viie ülikooli tegevusaruannetes vaadeldud kolme valdkonna lõikes: 1) osalus ühiskonna arendamises, 2) põhitegevuste populariseerimine ning 3) täienduskoolitus ja muu avalikkusele suunatud õppetegevus. Kõik ülikoolid peavad oma põhitegevuseks ühiskonna teenimise kontekstis täienduskoolituste läbiviimist, milles osalejate arvu ja koolituste/ürituste arvu/mahtu kajastavad oma tegevusaruannetes kõik viis ülikooli.

**Tabel 10.** Ühiskonna teenimise tulemuslikkuse näitajad ülikoolide tegevusaruannetes aastatel 2012-2013

Valdkond	Näitajate grupp	Näitaja	2012	2013
Osalus ühiskonna arendamises	Avalikkusele avatud üksused	Muuseumide külastajate arv	1	1
		Raamatukogude lugejate arv	2	2
		Muud asutused - külastajate arv	1	
		Muud asutused - liikmete arv		
	Regpol. tegevused	üliõpilaste jagunemine piirkondlike kolledžite vahel	1	2
Põhitegevuste populari-seerimine	Koostöö avaliku sektoriga	Seadusloomes osalemine		
		Koostöölepingute ja kokkuleppete, projektide arv		
		Konsultatsioonide arv		
	Koostöö erasektoriga	Koostöölepingute ja kokkuleppete, projektide arv	2	2
		Ürituste jm koostöövormide arv		
	Muu koostöö	Partnerite/projektide arv	2	2
		Rahvusvaheliste projektide arv		
	Populariseerimisteg.	Osalejate/ürituste arv	3	3
Teavikud	Teavikute arv	1	1	
Täienduskoolitus jm avalikkusele suunatud õppetegevus	Täienduskoolitused	Osalejate arv	4	5
		Koolituste vm ürituste arv/maht	4	5
	Õppetegevus	Lõpetanute/katkestanute arv	2	2

Legend:  näitajad, mis on nii strateegilistes dokumentides kui tegevusaruandes

Ühiskonna teenimise tulemuste tagasihoidlik kajastamine aruannetes võib tuleneda ka asjaolust, et ülikoolid ei ole üldjuhul ühiskonna teenimist põhitegevusalana määratlenudki. Eeldatavasti ei tähtsusta ülikoolid seetõttu ka vastavate kulude ja teiste finantsnäitajate eristamist aruannetes. Näiteks analüüsitakse täiendkoolituse kulusid koos muu õppetegevuse kuludega ja nende eraldi käsitlemist ühiskonna teenimisega seotud kuludena ei peeta vajalikuks. Samas võiks ühiskonna teenimine saada ülikoolides rohkem tähelepanu nt sotsiaalse arvestuse kontekstis. Sotsiaalse arvestuse korral hinnatakse ülikooli tegevuse kulusid ja tulusid mitte üksnes ülikooli kulutuste ja õppe läbiviimiseks saadud rahastuse alusel, vaid laiemalt, kogu ühiskonna vaatest lähtuvalt.

## 5. Tulemuslikkuse näitajate kujundamine tegevusaruannetes

Alapunktis 4.1 märkisime, et Guthrie ja Neumann (2007) hinnangul on tulemuslikkuse näitajate arendamisel ülikoolides oluline määratleda, kes näitajate arendamisega tegelevad. Fryer *et al.* (2009) arvates on määrava tähtsusega see, et kogu organisatsioon oleks kaasatud tulemuslikkuse juhtimise süsteemi arendamisse. Kaplan (1999) rõhutas, et tulemuslikkuse juhtimise süsteemi arendamine peab lähtuma organisatsiooni strateegiast. Kujundades strateegiast lähtuvalt strateegiakaardi, mis seob omavahel strateegilised eesmärgid ja nende saavutamist hindavad tulemuslikkuse näitajad, saavad ülikoolid luua ühtse ning igale struktuuriüksusele ja selle töötajatele arusaadava baasi. Hiljem märkis Kaplan (2009) tasakaalus tulemuskaardi näitel, et esmalt tuleb välja töötada strateegilised eesmärgid ja alles seejärel valida näitajad nende eesmärkide saavutamise hindamiseks.

Käesolev uuring näitas, et tulemuslikkuse näitajate sisemine valikuprotsess toimub Eesti ülikoolides üldjuhul ülalt alla, st näitajate valik kinnitatakse kõrgemal juhtimistasandil. Ülikoolide tegevusaruandes kajastuvate erinevate tegevusvaldkondade

(õppe-, teadus-, finantsmajandustegevus, ühiskonna teenimine) näitajate arendamise ja tegevuse kajastamise eest vastutavad üldjuhul vastavate valdkondade juhid – prorektorid ja vastavate tugiüksuste (õppeosakond, teadusosakond jne) juhid. Erinevate valdkondade integreerimist tegevusaruandesse koordineerivad sageli rektoraat ja selle allüksused. Sel juhul võib ka tulemuslikkuse näitajate valikupõhimõtte olla suhteliselt selgelt määratletud, sest tähtsustatakse näitajate võrreldavust eri perioodide lõikes ning kooskõla arengukava ja teiste strateegiliste näitajatega. Niisugune lähenemine tagab ühtlasi näitajate valikul ülikooli strateegiliste fookustega arvestamise ning järgib ka eelnimetatud põhimõtet, et tulemuslikkuse näitajate valik peab lähtuma strateegilistest eesmärkidest.

Teisalt, näiteks EKAs valitakse tulemuslikkuse näitajad meeskondlikult, ehk valikuprotsess liigub pigem alt üles. Nii seisab iga valdkond eelkõige oma tegevust kajastavate näitajate eest. Ühildumine ülikooli strateegilise vaatega tagatakse läbi tagasiside, mille põhjal valdkonna juhid oma ettepanekuid korrigeerivad. Näitajate valik on sel juhul paindlikum, sest lähtutakse nii erinevatest strateegiatega kui ka kokkulepetest, teiste kõrgkoolide headest praktikatest jms.

Tulemuslikkuse näitajate kujundamise hea praktika näitena kirjeldab TÜ oma kavatsusi tulevikus detailsemalt selgitada, kuidas näitajat täpselt arvutatakse, millise eesmärgi saavutamist ta mõõdab ning millist lisainfot on vaja teada seoses näitaja tõlgendamise ja mõistlik kasutamisega. Üks intervjuueeritav märkis: „*Ilma taustainfota ei saa inimesed alati aru näitaja kasutamise võimalustest ja piirangutest ehk millal ja milleks on neid mõistlik kasutada. Praegu on sageli nii, et võtmenäitajad on lihtsad – nt lõpetajate arv, aga selle taga on hulk teisi tegurnäitajaid, mis selle saavutamiseks tuleb tagada, nagu nt edasijõudmise efektiivsus, õpingud katkestanute arv jne. mis peavad olema eelnevalt mõõdetud.*“

Vastavalt haldus- ja tulemuslepingu punktidele on alates 2013. aastast nendes lepingutes olevate eesmärkide saavutamist mõõtvad tulemuslikkuse näitajad välja toodud ülikoolide tegevusaruannetes. Seejuures on kõnealused näitajad ülikooliti erinevad.

Võrdluseks võib mainida, et näiteks Soome ülikoolide tulemuspõhisel rahastamisel hinnatakse 2013–2016. a kõigi ülikoolide kohta kuut erinevat näitajat (intervjuu P. Rauhalaga):

1. Kaitstud magistritööd ühe akadeemilise töötaja kohta.
2. Kaitstud doktoritööd ühe professori kohta.
3. Teaduspublikatsioonide arv ühe akadeemilise töötaja kohta.
4. Üliõpilaste osatähtsus, kes on kogunud enam kui 55 EAPd aastas.
5. Riigieelarvete vahendite osatähtsus (*percentage of competitive funding*) ülikooli tuludes (põhieelarves).
6. Töötajate rahvusvaheline mobiilsus ühe akadeemilise töötaja kohta.

Nimetatud loetelust näeme kõigepealt, et kõik kuus näitajat on suhtarvud. Suhtarvude kasutamine võimaldab elimineerida ülikooli suuruse mõju tulemuslikkuse näitajatele. Teiseks, nimetatud kuus näitajat hõlmavad ülikoolide õppetegevust, teadustegevust,

finantsaspekte ja personaliaspekte (võib vaadelda ka organisatsiooniaspektina). Seega on hõlmatud kõik ülikooli olulisemad tegevusvaldkonnad (va Eestis vaadeldav ühiskonna teenimine). Käesoleva aruande alapunktidest 4.4 ja 4.5 näeme, et Soomes kasutatavatest näitajatest tuuakse Eesti ülikoolide kohta välja vaid üks (teaduspublikatsioonide arv ühe töötaja kohta). Kaitstud doktoritööde arvu ja riigieelarveväliste vahendite mahtu tuludes vaadeldakse Eestis absoluutnäitajana. Seega on Eestis eelnimetatud Soomes kasutatavatest suhtarvudest tulemuslikkuse näitajana kasutusel ainult üks. Samas oleks mõttekas ka Eestis välja töötada ja kokku leppida teatud olulisemad suhtarvudena väljendatavad näitajad, mis võimaldaksid nii ülikoolidel ennast teistega dünaamikas võrrelda kui ka HTMil ülikoolide tegevust seirata.

Eelnevatest alapunktidest nähtub, et Eesti ülikoolid toovad üsna rohkearvuliselt välja tulemuslikkuse erinevaid näitajaid õppe-, teadus-, finantsmajandustegevuse ja ühiskonna teenimise valdkondades. Intervjuudest selgus, et näitajate valikul lähtutakse peamiselt strateegiadokumentides (arengukava jt) olevatest näitajatest. Enamikul puhkudel ei ole ülikoolides kasutatud mingit kindlat näitajate ja nende vahelisi seoseid kajastavat teoreetilist kontseptsiooni või raamistikku. Käesolev uuring näitas, et ülikoolides ei eristata süsteemselt ka sisend-, protsessi- ja väljundnäitajaid, mis võimaldaksid hinnata ülikooli tegevuste tõhusust ja mõjusust. Ainult TUs 2013. a novembris kinnitatud arengukava A2015 võtmenäitajaid on käsitletud tasakaalus tulemuskaardi raamistikus. Nii on 20 TÜ tulemusnäitajat jaotatud tasakaalus tulemuskaardi nelja perspektiivi – huvigrupid, finantsid, sisemised protsessid ja arengueeldused – lõikes.

Mitmed ülikoolid märkisid, et jälgivad regulaarselt kolleegide arendusi tegevusaruannete koostamisel ja nendes kajastatavate tulemuslikkuse näitajate kasutamisel. Näiteks tunnistasid mitmed ülikoolid, et peavad Tartu Ülikooli tegevusaruande struktuuri ja aruandes kajastuvaid näitajaid endale hea praktika eeskujuks.

Ülikoolide arengukava rakenduskava näitajate valikul on vastutuse jaotus üldjuhul sarnane nagu tegevusaruande näitajate kujundamisel, kus koordineerijaks on valdkonna juhid või finantsjuht. Mõnedes ülikoolides kaasatakse lisaks veel strateegiakomisjon, arendusprorektor või kvaliteedijuht. Kahel ülikoolil puudub rakenduskava, kuid arengukava uuel perioodil on neil kindlalt kavas rakenduskava koostada. Äärmuslikku näidet kirjeldab tsitaat intervjuust: „*Protsesse analüüsitakse iseseisvatena, organisatsiooni tasandil tervikanalüüsi veel ei toimu, kuid oleme sinna teel. Tulemuse saavutamiseks vajalikke rahalisi vahendeid otseselt ei määratleta*”.

Kui võrrelda arengukavas ja tegevusaruandes kajastatud tulemusnäitajaid, siis enamasti on tegevusaruandes ära toodud osa arengukavas esitatud näitajatest (need mida hinnati olulisemateks). Mõnede ülikoolide tegevusaruannetes on näitajad täpselt samad või on kajastatud mõni näitaja rohkem kui arengukavas. EKA esindajad tõdesid, et nende arengukavas ja tegevusaruandes esitatud näitajate vahel seos vahel puudub ning tulemuslikkust hinnatakse mitte tegevusaruande kaudu vaid arengukava näitajate põhjal. Eeltoodu näitab, et ülikoolid valivad ja kujundavad tegevusaruandes kajastatavad tulemuslikkuse näitajaid erinevalt.

Edasiarendustena toodi intervjuudes välja, et tegevusaruannetes võiks käsitleda ja analüüsida mitmesuguseid täiendavaid tulemuslikkuse näitajaid, näiteks üliõpilaste loometegevusega seotud andmeid, mida „riik ei oska koguda“, samuti informatsiooni vilistlaste rahulolu kohta, üliõpilaste keskmisi hindeid, õppetöö kvaliteediga seonduvaid näitajaid. Samas märgiti, et „*Konkreetsed andmed veel puuduvad, kuid neid on kavas hakata koguma koostöös teiste kõrgkoolidega ühtsetel alustel. Aga veel ei tea kuidas*“.

Teisalt tõdeti ka, et kõik olulised tulemuslikkuse näitajad on ülikoolide erinevates dokumentides toodud ning tegevusaruannetes ei kajastata teadlikult kõiki näitajaid. Näiteks neid, mis on olemas teistes aruannetes, nagu arengukava, õppetegevuse aruanded, õppetegevuse strateegia, või selliseid, mida kasutatakse ajuti, hetkel aktuaalsete probleemide kirjeldamiseks ja analüüsimiseks. Samuti toodi välja, et finantsnäitajaid võiks tegevusaruandes käsitleda põhjalikumalt.

Tulemuslikkuse näitajate kajastamise juures toodi välja ka näitajate tõlgendamise probleem. Näiteks tõdeti, et lõpetamise efektiivsuse näitajate väärtuse muutumist võivad tingida mitmed asjaolud. Seega ei piisa üksnes näitaja aruandes esitamisest vaid põhjalikumalt peaks selgitama ka selle dünaamikat. Samuti ei ole mõttekas üliõpilaste või vilistlaste rahulolu kajastada igal aastal samaväärselt, sest see ei muutu lühikese ajaga olulisel määral. Seda enam, et rahulolu kohta andmete kogumine ja nende analüüs on mahukas ning nõuab põhjalikku selgitust piiratud mahuga aruandes.

Hea praktika näitena väärrib märkimist TÜ idee tegevusaruande edasiarenduse kohta, kus kogu tulemuslikkuse hindamise informatsioon koondatakse strateegilisel tasandil ühte aruandesse, lisades veebipõhisele tegevusaruandele viited lisamaterjalidele (nt olulisemad dokumendid, analüüsid). See võimaldab vältida aruande mahu kasvu ja fookuse kadumist ning teisalt on lugejale huvi korral detailsem info hõlpsasti kättesaadav. Niimoodi lahendatakse ka aruannete paljususe probleem, sest aastaid koostati paralleelselt majandusaasta aruannet, mille üheks osaks oli tegevusaruanne, ning ülikooli aastaraamatut, mis sisuliselt oli tegevusaruanne. Näitajate detailsuse ja seotuse kohta märgiti intervjuus: „*Seni ei ole me kasutanud tekstis linke. Oleme mõelnud sellele, et panna lingid lisamaterjalidele majandusaasta aruande tegevusaruandesse (nt olulisemad dokumendid, analüüsid). Paberil prindime vaid üksikud aruande eksemplariid, muidu esitleme veebis.*“

Seejuures on TÜ majandusaasta aruannet ja tegevusaruannet vaadeldud teiste ülikoolide poolt kui hea praktika näidet, mis on rakendunud ka praktikas. TÜ esindajad seevastu märkisid, et „*meie mentee on ka Tallinna Ülikool. Jagame ka kõikide ülikoolidega akrediteerimise aruandeid*“.

**SOOVITUS:** Välja töötada ülikoolide, HTMi ja RNi koostöös teatud valim (nt viis kuni seitse) olulisematest õppe- ja teadustööd ning finants-majanduslikku tegevust kajastavatest suhtarvudest, mis avaldatakse ülikoolide kohta iga-aastaselt. Nende alusel saaksid ülikoolid oma tegevuse tulemuslikkust dünaamikas teistega võrrelda ning HTMil oleks võimalik neid kasutada ülikoolide tegevuse seireks.

## 6. Tagasiside kujundamine tulemuslikkuse näitajate kohta

Alapunktis 4.1 märkisime, et Guthrie ja Neumanni (2007) hinnangul on tulemuslikkuse mõõdikute arendamisel ülikoolides oluline määratleda, kes avaldatud infot hindab ja mis eesmärgil seda kasutatakse. Vernau (2014) väitel on strateegiliste protsesside õnnestumiseks vajalik pidev kommunikatsioon ülikooli juhtkonna ja akadeemilise kogukonna ning teiste huvipoolte vahel. Kagaari *et al.* (2010) täiendavad seda mõtet, rõhutades, et juhtkonna ja töötajate vahelisel avatud suhtlemisel ning töötajate kaasamisel eesmärkide ja ülesannete seadmisel on määrav roll organisatsiooni edukal juhtimisel.

Nagu eelnevalt juba välja toodi, on ülikoolide tegevusaruannetes finantsilise tulemuslikkuse näitajaid kajastatud üsna erineval määral. Intervjuude käigus selgus, et sellel on mitu põhjust. Ühelt poolt ilmnes juhtkonna vähene huvi rahaliste näitajate vastu, teisalt akadeemilisele kogukonnale raskesti arusaadavad meetodilised probleemid näitajate arvutamisel. Näiteks majandusaasta aruanne koostatakse tekkepõhise arvestuse alusel, kuid eelarved on sageli koostatud kassapõhiselt. See ei võimalda objektiivselt jälgida eelarve täitmist nende põhimõtete järgi, mille alusel koostatakse raamatupidamise aastaaruanne. Niisuguseid erinevusi on raamatupidamist vähe tundvale akadeemilise kogukonna liikmele (näiteks instituutide juhtidele, teadusprojektide vastutavatele täitjatele) keeruline selgitada. Avalikke või organisatsioonisisesid üritusi üldjuhul eelarvete arutamiseks või ka majandusaasta aruande (sh raamatupidamise aastaaruande ja audiitori järeldusotsuse) tutvustamiseks ei korraldata. Lakoonilist infot eelarve täitmise kohta saavad allüksused mitmes ülikoolis vastava sisemise infosüsteemi kaudu.

Üldjuhul arutatakse tegevusaruande sisu põhjalikumalt juhtkonna ja keskastme juhtide tasandil. Laiemad arutelud ülikoolide tegevustulemuste üle toimuvad EMÜs, TTÜs ja TLÜs. Näiteks toimub EMÜs kord aastas arengukava tegevuskava täitmise tulemuste arutelu, kuhu on kaasatud juhtkond, akadeemilised allüksused ja tugistruktuurid. TTÜ korraldab kord aastas strateegiaseminari, kus käsitletakse ka tulemuslikkuse näitajate (sh rahaliste näitajate) väärtusi ja sihte, ning kus osalevad rektoraat, dekaanid ja asutuste juhid. TLÜ tutvustab tegevusaruandeid senati avalikul istungil, kus osaleb rohkearvuline (ligemale 100 inimest) akadeemiline kogukond.

Tulemuslikkuse näitajate arutelu ja juhtkonnalt tagasiside saamine on ülikoolides korraldatud erinevalt. Peamiselt kasutatakse kolme erinevat kommunikatsioonivormi:

1. aruande baasil – EMTAs (rektoraat esitab aruande nõukogule) ja EKAs;
2. kitsamas ringis arutelu – TÜs (senatis ja nõukogus, lisaks arenguveestlused dekaanidega teaduskondade tulemuskaartide põhjal), TTÜs (arutelu rektoraadis ja akadeemilises nõukogus, tagasiside teaduskondadele ja õppekava juhtidele) ja EMÜs (huvigruppidele suunatud seminar);
3. avalik laiale ringile suunatud arutelu ja seminar – TLÜs.

Tulemuspõhiselt rahastatakse teaduskondi osaliselt TÜs ja tulemuspõhise rahastamise osatähtsust nähakse kasvavana. Samas on TÜs rakendatud meetmed ka nõ mahajääjate

järele aitamiseks ning loodud on konkursipõhine arengufond. TLÜs saavad ca 40% akadeemilistest töötajatest tulemustasu teadustöö eest ca 100 eurot kuus.

Ülikoolides läbiviidud intervjuudest järeldus, et tulemuslikkuse näitajate edastamisel ja tulemuslikkuse juhtimisel osaliselt toimib ning areneb horisontaalne kommunikatsioon ja koostöö:

- arengukava (rakenduskava) ja majandusaasta aruande koostajate vahel;
- juhtkonna ja akadeemiliste allüksuste juhtide vahel;
- ülikoolide vahel tulemusnäitajate valikute arutelude kaudu.

Kuna struktuuriüksused ei näe praegu endal olevat teisi väljundeid oma tulemuste esitlemiseks ja tagasiside saamiseks kui tegevusaruande kaudu, siis soovitakse sageli oma tegevuse põhjalikumalt kajastamist tegevusaruandes. See on hea näide ka sellest, et ülikool ei toimi tervikuna vaid iga teaduskond või instituut seisab eelkõige enda nähtavuse eest. Kuid liigne detailidesse laskumine hajutab tegevusaruande fookust. Seetõttu tuleks määratleda tulemuslikkuse hindamise metoodikad erinevatel juhtumistasanditel ja põhimõtted eri üksuste panuse hindamiseks organisatsiooni kui terviku tulemuslikkusesse.

Vertikaalne kommunikatsioon ja koostöö vajab enam tähelepanu tulemuste edastamisel ülikooli liikmetele ja teistele huvipooltele. Ülikoolidel tuleks välja töötada põhitegevusvaldkondade tegevuse tulemuslikkuse horisontaalse ja vertikaalse kommunikatsiooni põhimõtted (hea tava) nii ülikoolisestele kui ka -välistele huvipooltele. Seepärast on vajalik kõiki huvipooli ja juhtimistasandeid hõlmava tervikliku kommunikatsioonisüsteemi arendamine ülikoolides.

Kui võrrelda Eesti ülikoolide tegevusaruandeid välisülikoolide majandusaasta aruannetega (aastaraamatutega), siis on erinevust näha ennekõike aruannete kommunikatsioonifunktsiooni silmas pidades. Kui Eesti ülikoolide aruanded on rohkem suunatud organisatsiooni-sisestele liikmetele, siis vaadeldud välisülikoolide (Ulmi, Helsinki, Manchesteri ja Tampere ülikoolide) aruanded/aastaraamatud on suunatud pigem avalikkusele ja välistele huvipooltele. Näiteks tuuakse neis majandusaasta aruannetes rohkem välja ülikooli tähtsündmusi, et selle kaudu luua ülikoolile paremat ühiskondlikku kuvandit. Seda võimalust on oma tegevusaruannetes kasutanud ka EMTA ja TÜ. Kokkuvõttes saame järeldada, et tulenevalt kommunikatsiooni-funktsioonist vajavad ülikoolide tegevusaruannete eesmärgid täpsemat määratlust.

Ülikoolide põhitegevusvaldkondade tulemuslikkuse regulaarne kommunikatsioon on oluline ka ülikoolide tulemuslikkuse juhtimise seisukohast. Ülikoolide tegevuse eesmärkide ja strateegiate täpsustamine ning arendamine järgib praegu liialt arengukava tsükli. Ülikoolide eesmärgid ja neid kajastavaid tulemuslikkuse näitajaid arutatakse ja kujundatakse uue arengukava viieaastase tsükli alguses. Kuigi ülikooli tegevuskeskkond võib viie aasta jooksul oluliselt muutuda, ei analüüsita varem välja-töötatud eesmärkide ja tulemuslikkuse näitajate sobivust muutunud keskkonda. Selle tulemusena ei anna tulemuslikkuse hindamise süsteem õiget sisendit tulemuslikkuse juhtimise süsteemi toimimiseks ja arendamiseks. Põhitegevusvaldkondade tulemuslikkuse regulaarne kommunikatsioon ülikooli liikmetele ja teistele huvipooltele



võimaldaks paindlikumalt saada tagasisidet tegevuskeskkonna muutustest ning vajadusest ülikooli eesmärke ja neid kajastavaid tulemuslikkuse näitajaid ümber kujundada, näiteks aastaste rakenduskavade kaudu.

**SOOVITUS:** Ülikoolidel tuleks välja töötada põhitegevusvaldkondade tegevuse tulemuslikkuse horisontaalse ja vertikaalse kommunikatsiooni põhimõtted (hea tava) nii ülikooli-sisestele kui ka -väliste huvipooltele. Vajalik on kõiki huvipooli ja juhtimistasandeid hõlmava tervikliku kommunikatsioonisüsteemi kujundamine, mis aitaks kaasa ka tulemuslikkuse juhtimise süsteemi toimimisele ja arendamisele.

## 7. Kokkuvõte ja poliitikasoovitused

Käesolev uuring näitas, et ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemid on viimastel aastatel olulisel määral arenenud. Selle tulemusena on mitmekesisunud ka ülikoolide majandusaasta aruannete tegevusaruannetes kajastatud rahaliste ja mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate ring. Oluliste positiivsete mõjuritena on seda mõjutanud Raamatupidamise seaduse konkreetsete nõuded tegevusaruannete sisu ja finantssuhtarvude kajastamise kohta ning ülikoolide haldus- ja tulemuslepingute sätted. Samas tuli tõdeda, et rahaliste ja mitterahaliste tulemuslikkuse näitajate kajastamisel tegevusaruannetes on veel olulisi arendusvõimalusi.

Uuringutulemused näitasid ka, et ülikooli põhitegevuste (õppe- ja teadustegevus ning ühiskonna teenimine) mitterahalised tulemuslikkuse näitajad on nõrgalt seotud ülikooli rahaliste tulemuslikkuse näitajatega. Viimaste seas oleks ka vajalik enam kasutada suhtarvulisi näitajaid. Samuti peab enam kasutama suhtarve õppe-ja teadustöö tulemuslikkuse hindamisel.

Oluline arendusvaldkond on tulemuslikkuse horisontaalne ja vertikaalne kommunikatsioon. Need võimaldavad paremini seostada ülikooli juhtkonna seisukohti akadeemiliste kogukondade ootustega ja loovad aluse tegevuse tulemuslikumaks muutmiseks.

Arvestades teaduspublikatsioonides kajastatud, teiste riikide kogemusi ning käesoleva uuringu käigus tehtud dokumendianalüüsi ja intervjuudest saadud informatsiooni, saab ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise ning kuluarvestuse probleemide määratlemiseks ja lahenduste leidmiseks anda järgnevaid soovitusi.

### I Soovitused ülikoolidele

- **Piiritleda koostöös HTMi ja Rektorite Nõukoguga ülikoolide tegevusaruannetes sisalduvate põhiteemade loetelu:** Seejuures tuleks lähtuda teatud tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise rahvusvaheliselt tunnustatud süsteemi elementidest ja Eesti parimatest praktikatest. Samuti peaksid ülikoolid tegevusaruandeid koostades senisest enam silmas pidama adressaatidena ülikooliväliseid sihtgrupe – partnereid ja ühiskonda tervikuna.

- **Kujundada välja ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise „hea tava“ alused:** Toetamaks tulemuslikkuse ülikoolisest hindamist ja ülikoolidevahelist parimate praktikate levitamist, peaksid ülikoolid koostöös HTMi ja Rektorate Nõukoguga kujundama välja vastavad „hea tava“ alused, mis hõlmaks ka tulemuslikkuse rahaliste ja mitterahaliste näitajate tüüploetelu. Ülikoolide tegevust võiks toetada ja koordineerida Rektorate Nõukogu, kes on ka varasemalt taolisi koostööprojekte vedanud (nt Rektorate Nõukogu Aastaraamatu koostamisel).
- **Selgemalt seostada rahalist tulemuslikkust ressursi- ja tegevuskuludega ning selle mõjudega haldus- ja tulemuslepingutes määratletud mitterahalistele eesmärkidele:** Ülikoolide tulemuslikkuse mitterahalised näitajad tuleb (plaanide ja aruannete kaudu) seostada nende tulemuslikkuse rahaliste näitajatega, mis toetavad eesmärkidena määratletud mitterahaliste tulemuste saavutamist.
- **Ühtlustada rahalise tulemuslikkuse näitajate metoodikat:** Kujundada välja koostöös HTMiga ja RNiga ülikoolide rahalise tulemuslikkuse näitajate hulgas kajastatavate finantssuhtarvude soovitatavad liigid ja arvutusmetoodika. Rahalise tulemuslikkuse näitajate ühtlustatud metoodika võimaldaks luua ülikoolide finantstulemuslikkuse võrdluseks ühtsed alused.
- **Arendada ja ühtlustada tegevuskulude arvestuse metoodikat:** Soovitavalt tuleb ülikoolidel eristada:
  - õppetegevuse otse- ja kaudkulu,
  - teadustegevuse otse- ja kaudkulu ning
  - muu tegevusega seotud kulusid (ülikooli tasandi üldkulu ja mitteakadeemiliste üksuste kaudkulu).
 Kuluarvestuse arendamine hõlmab lisaks metoodilistele muudatustele ühtlasi ka ülikoolisest kulude põhjalikku analüüsi ja kulude süsteemset juhtimist. Kuluarvestuse ühtlustatud metoodika tagaks analoogsed tegevuste maksumuste (omahindade) kujunemise alused ja ülikoolide kuluandmete võrreldavuse.
- **Arendada täiskuluarvestuse metoodikat ülikoolides:** Täiskuluarvestuse arendamiseks ülikoolides on soovitav:
  - selgitada täiskuluarvestusest saadavat kasu nii ülikooli juhtkonnas kui akadeemiliste juhtide seas,
  - viia läbi ülikoolisiseseid täiskuluarvestuse alaseid täiendkoolitusi juhtkonnale ja akadeemiliste üksuste juhtidele ning
  - teha ülikoolidevahelist koostööd täiskuluarvestuse alaste teadmiste ja parimate praktikate jagamiseks.
- **Arendada õppetegevuse kulude arvestuse metoodikat ülikoolides:** Õppetegevuse kulude arvestuse metoodika arendamine võimaldab määratleda õppekavade otse- ja kaudkulude kujunemist ja maksumust (siin oluline roll nt RNil). Õppekavade maksumuse regulaarset arvestust on oluline jälgida eelkõige ülikoolisiseselt, mis on vajalik jätkusuutliku tegevuse tagamiseks.

- **Teostada ülikoolisisest õppekavade maksumuse regulaarset arvestust:** Õppekavade maksumuse regulaarne jälgimine aitab tagada ülikooli jätkusuutlikku tegevust. Ühtlustatud metoodikate arendamiseks jätkata ja arendada edasi ülikoolide koostööd Rektore Nõukogu eestvedamisel ja koordineerimisel.
- **Pöörata enam tähelepanu ülikoolides teadustegevuse kulude arvestuse ja projektide maksumuse metoodika arendamisele:** Vastava metoodika arendamine võimaldaks hinnata teadusprojektide otse- ja kaudkuluseid ning projektide kulutõhusust/tasuvust. Samas võib teadustegevuse tulemuslikkuse temaatika olla ka üks tulevane uuringusuund – kuidas käsitleda teadusprojektide tasuvust ülikoolides – sh analüüsida võimalusi sotsiaalsete kulude ja tulude (nt õpetegevuse kvaliteedi kasv tulenevalt teadustegevusest) arvestamiseks.
- **Selgitada riiklikele institutsioonidele ja teistele rahastajatele kaudkulude katmise vajadust ülikoolide jätkusuutlikkuse tagamiseks:** Kaudkulude katmise teadvustamine loob paremaid võimalused teadustegevuse ja -projektide täiskulude (otse- ja kaudkulu) katmiseks teadustegevuse rahastamisel ülikoolides. Struktuuritoetuste uuel perioodil on selles osas küll juba mõningaid muudatusi tehtud (sh kaudkulude hüvitamise võimaluse lihtsustamisena), kuid nende tegelik rakendatavus ei ole veel selgunud.
- **Töötada välja teatud valim olulisematest õppe- ja teadustööd ning finants-majanduslikku tegevust kajastavatest iga-aastastest suhtarvudest:** Õppe- ja teadustööd ning finants-majanduslikku tegevust kajastavate suhtarvude alusel saaksid ülikoolid oma tegevuse tulemuslikkust dünaamikas teistega võrrelda. Suhtarvude välja töötamisel on vajalik ülikoolide, HTMi ja Rektore Nõukogu koostöö. Suhtarve võiks olla näiteks viis kuni seitse ja HTMil oleks võimalik neid kasutada ülikoolide tegevuse seireks.
- **Töötada välja ülikooli põhitegevusvaldkondade tegevuse tulemuslikkuse horisontaalse ja vertikaalse kommunikatsiooni põhimõtted kõikidele huvipooltele:** Vastavate kommunikatsiooni põhimõtete alusel kujuneks nii ülikoolisiseseid kui ka –väliseid huvipooli ja juhtimistasandeid hõlmava terviklik kommunikatsioonisüsteem, mis aitaks kaasa ka tulemuslikkuse juhtimise süsteemi toimimisele ja arendamisele.

## II Soovitused ministriumitele (HTM, Rahandusministeerium)

- **Toetada koostööd ülikoolide tegevusaruannete põhiteemade loetelu kui tegevusaruannete koostamise põhimõtete määratlemist:** Lähtudes seejuures rahvusvaheliselt tunnustatud tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemi elementidest ja Eesti parimatest praktikatest. Määratletud põhimõtted oleks sobivaks aluseks HTMi poolt teostatava ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise seire kavandamisel ja läbiviimisel.

- **Toetada ülikoolide koostööd rahaliste ja mitterahaliste tulemuslikkuse hindamise aluste kujundamisel:** Toetamaks tulemuslikkuse ülikoolisest hindamist ja ülikoolidevahelist parimate praktikate levitamist, peaks HTM koostöös Rahandusministeeriumi, ülikooli ja Rektorite Nõukoguga kujundama välja vastavad alused, mis hõlmaks ka tulemuslikkuse rahaliste ja mitterahaliste näitajate tüüploetelu.
- **Toetada ülikoolide õppe- ja teadustegevuse kulude arvestuse metoodika ühtlustamist hindamaks ülikoolide otse- ja kaudkulude maksumust:** Metoodika ühtlustamine võimaldab hinnata õppekavade ja teadusprojektide otseste ja kaudsete kulude maksumuse kujunemist ülikoolides. HTMile on see kasulik info oma ülesannete täitmisel nt riikliku koolitustellimuse planeerimisel, koostamisel ja selle täitmisel ning rahastamise korraldamisel; samuti riikliku koolitustellimuste põhimõtete arendamisel; riiklike õppekavade planeerimisel, arendamisel ja koostamisel; haridus- ja teaduspoliitika korraldamiseks eraldatava raha ja vara sihipärase ning efektiivsuse tagamisel; rahastamissüsteemide ja varade arvestussüsteemide arendamisel.
- **Analüüsida ülikoolides toimuvate juhtimisreformide mõju tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemidele:** Kuna paljudes ülikoolides toimuvad reformid juhtimises (struktuuri muudatused, uued arengukavad jne), siis on oluline analüüsida, kuidas nimetatud muudatused avaldavad mõju tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemidele ülikoolides ning korrata analoogse metoodika alusel uuringut 2-3 aasta pärast, kui mitmete ülikoolide juhtimisreformid on rakendunud, et näha protsesside dünaamikat.

### III Soovitused teistele huvipooltele (RN)

- **Toetada ja võimalusel koordineerida ülikoolide tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise „hea tava“ aluste väljatöötamist:** Seejuures on vajalik RNi koostöö ülikoolide, HTMi ja Rahandusministeeriumiga. Aluste väljatöötamisel lähtuda teatud rahvusvaheliselt tunnustatud tulemuslikkuse hindamise või juhtimise süsteemist või metoodikast. Vastavad alused peaksid hõlmama nii rahalise kui mitterahalise tulemuslikkuse näitajate tüüploetelu.
- **Toetada koostöös ülikoolide ja HTMiga ülikoolide finantssuhtarvude liikide ja näitajate väljatöötamist:** Vastavaid finantssuhtarve ja näitajaid kasutada RNi Aastaraamatu koostamisel.
- **Toetada koostöös HTMiga ülikoolide tegevust tegevusaruannete koostamise põhimõtete määratlemisel:** Tuginedes ülikoolide tegevusaruannete põhiteemade loetelu ja koostamise põhimõtete määratlusel teatud rahvusvaheliselt tunnustatud tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemi elementidest ja Eesti parimatest praktikatest.

- **Teha tihedamata koostööd ülikoolide, riiklike institutsioonide ja muude rahastajate vahel:** Tihedam koostöö võimaldab huvipooltele selgitada kaudkulude katmise vajadust ülikoolide jätkusuutlikkuse tagamiseks. Täiskuluarvestuse põhimõtete arendamine ülikoolides võimaldaks õppe- ja teadustegevuse rahastamisel teadvustada vastavate tegevuste täiskulusid (otse- ja kaudkulusid).

## **Kasutatud kirjandus**

Adcroft, A.; Willis, R. (2005). The (un)intended outcome of public sector performance measurement. *International Journal of Public Sector Management*, Volume 18, No. 5, pp. 386–400.

Bebbington, J. (2007). *Accounting for Sustainable Development Performance*. London: CIMA Publishing/Elsevier,.

Bitici, U. S., Turner, T., Begemann, C. (2000). Dynamics of performance measurement systems, *International Journal of Operations and Production Management*, 20, pp. 692–704.

Bititci, U., Carrie, A., McDevitt, L. (1997). Integrated performance measurement systems: an audit and development guide, *The TQM Magazine*, 9 (1).

Bogt, Hengt ter (2001). Politicians and output-oriented performance evaluation in municipalities, *The European Accounting Review*, vol. 10 (3), pp. 621–643.

Bogt, H ter. J., Scapens, R.W., 2012. Performance Management in Universities: Effects of the Transition to More Quantitative Measurement Systems, *European Accounting Review*, Vol. 21(3), pp. 451-497.

Brudan, A. (2010). Rediscovering performance management: systems, learning and integration, *Measuring Business Excellence*, 14 (1), pp. 109-123.

Chen, S., Yang, C., Shiau, J. (2006). The application of balanced scorecard in the performance evaluation of higher education, *The TQM Magazine*, Vol. 8, No. 2, pp 190-205.

Coy D. , Fischer M. , Gordon T. (2001). Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports, *Critical Perspectives of Accounting*, vol12 (1), pp.1-31

Coy D., Dixon K., (2004). The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports, *British Accounting Review*, vol 36 (1), pp.79-106

Davies, J. (2009) *The application of Full Cost Accounting in a Higher Education context – development of a methodological approach*.

Deming, W. E. (2000), *The New Economics for Industry, Government, Education*. The MIT Press, Cambridge, 2nd Ed.

Demirag, I.; Khadaroo, I. (2008). Accountability And Value For Money In Private Finance Initiative Contracts. *Financial Accountability & Management*, , 24: 455–478.

DeNisi, A.S. (2000). Performance Appraisal and Performance Management: A multilevel analysis. *Multilevel theory, research and methods in organizations*. Klein, K.J. , Kozlowski, S. (Eds),. San Francisco: Jossey-Bass, pp. 121-156).

DeWaal, A.A. (2003). Behavioral factors important for the successful implementation and use of performance management systems, *Management Decision*, Vol. 41 (8), pp.688 - 697

Drazic Lutlisky, I., Dragija, M.; (2012) Activity based costing as a means to full costing – possibilities and constraints for European universities. *Management Journal of Contemporary Management Issues*, Issue: 1, pp. 35-57.

Drury, C. (2008) *Management and Cost Accounting*. 7th ed. London: Cengage Learning, 775 pages.

EKKA (2011) Eesti Kõrghariduse Kvaliteediagentuur: Institutsionaalse akrediteerimise tingimused ja kord [http://ekka.archimedes.ee/wp-content/uploads/IA\_kord\_02.12.2013.pdf]

Epstein P.D, Campbell W. (2002), *Use and the Effects of Using Performance Measures for Budgeting, Management and Reporting*. Research report.

Estermann, T. (2009) Towards Full Costing in European Universities. Paper presented in EUA conference in Prague, 30.03.2009

Ferreira, A., Otley, D. (2009), “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis”, *Management Accounting Research*, 20, pp. 263-282.

Financially Sustainable Universities. Towards Full Costing In European Universities. EUA Publications 2008 [http://www.eua.be/fileadmin/user\_upload/files/Publications/Financially\_Sustainable\_Universities.pdf]

Fryer, Karen., Jiju Antony and Susan Ogden (2009), Performance management in the public sector, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 22 (6), pp. 478–498.

Garengo, Patricia, Stefano Biazzo and Umit S. Bititci (2005), Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda, *International Journal of Management Reviews*, vol. 7 (1), pp. 25–47.

Gordon, G.; Fischer, M. (2014). Public University Presidential Compensation: Performance Cost Efficiency and Spending Choices. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Volume 26 (4), pp. 557-584.

Greiling D., (2010). Balanced scorecard implementation in German non-profit organizations. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol 59 (6) pp. 543-554.

Greiling, Dorothea (2006), Performance measurement: a remedy for increasing the efficiency of public services? *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 55 (6), pp. 448–465.

Grossi, G. *Tulemuspõhise eelarve rakendamise käsiraamat*. Tallinn: Rahandusministeerium, 2011, 32 lk. [<http://www.fin.ee/strateegiline-juhtimine>]

Guthrie, J., Neumann, R., (2007) Economic and non-financial performance indicators in universities. – *Public Management Review*, vol 9 (2), pp. 231-252.

Halcomb, E. J. and Andrew, S. (2009), Practical considerations for higher degree research students undertaking mixed methods projects, *International Journal of Multiple Research Approaches*, Vol. 3, No. 2, pp. 153–162.

Haldma, T., Listra, E., Mullaste, M. (2003) *Aastaaruande analüüs ja ettevõttesisene aruandlussüsteem*. Tallinn: Raamatupidaja.ee, , 95 lk.

Heckman, J. J.; Smith, J. A. (1995) .The Performance of Performance Standards: The Effects of JTPA Performance Standards on Efficiency. *Equity and Participant Outcomes*. University of Chicago. Department of Economics. Working Paper,

Hornigren, C.; Foster, G.; Datar, S.; Rajan, M.; Ittner, C. (2008) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 13<sup>th</sup> ed..

Horváth, Peter, Klaus Moeller and Carsten Schwab (2006), Value-added services in German industrial companies – a study of the implications for Management Accounting, 29 Annual Congress of European Accounting Association, March, Dublin, Ireland.

JCPSPG. [<http://www.jcpsg.ac.uk/guidance/annexes.htm>] 13.04.2015

Kagaari, J.R.K., Munene, J.C., Ntayi, J.M., (2010). Performance management practices, information and communication technology (ICT) adoption and managed performance, *Quality Assurance in Education*, Vol. 18 (2), pp.106 – 125

Kaplan, R. (2009), Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard, *Handbook of Management Accounting Research*. Edited by Chapman C.S, Hopwood A.G., Shields M.D., London: Elsevier, pp. 1253-1269.

Kaplan, R. , Norton, D. (1992), The balanced scorecard: the measures that drive performance, in: *Harvard Business Review*, Jan-Feb, pp. 75–85.

Kaplan, R., Norton, D. (2001), Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I, *Accounting Horizons*, vol. 15 (1), pp. 87-104

*Kaudkulude määramise põhimõtted Eesti avalik-õiguslikes ülikoolides*, 2014.

Kennerley, M.; Neely, A. (2002) A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 22 Iss: 11, pp.1222–1245



- Kloot, L. (2009), Performance measurement and accountability in the Australian fire service, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 22 (2), pp. 128-145
- Kloot, L., Martin, J. (2000), Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government, *Management Accounting Research*, 11 (2), pp. 231-251.
- Kuah, C.T., Wong K.Y. (2011) Efficiency assessment of universities through data envelopment analysis. – *Procedia Computer Science*, vol 3, pp. 499-506.
- Lapsley, I., 2008. The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability and Management*. Vol. 24 (1), pp. 60-77.
- Lawrence, S. and Sharma, U. (2002) Commodification of education and academic Labour – Using the Balanced Scorecard in a University Setting,. *Critical Perspectives of Accounting*, vol 13 (5), p. 661-677.
- Lozano, R. (2011) The state of sustainability reporting in universities, *International Journal of Sustainability in Higher Education*, Vol. 12 (1), pp.67 - 78
- Melkers, J., Willoughby, K., (2005). Models of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects. – *Public Administration Review*, vol 66 (2) , p. 180-190.
- Modell, S. (2003). Goals versus institutions: the development of performance measurement in Swedish university sector. – *Management Accounting Research*, vol 14, pp. 333-359.
- Mussari, R. (Eds.) (2001), *Controllo di gestione: best practices*, Rubettino.
- Nyland, K., Pettersen, I. J. (2004), The Control Gap: The Role of Budgets, Accounting Information and (Non-) Decisions in Hospital Settings, *Financial Accountability and Management*, 20 (1): pp. 77-102.
- OECD (2005) *Modernising Government. The Way Forward*. Paris.
- Olson, O., Guthrie, J., Huphrey, C. (1998) *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo, pp. 376-399
- Pallot, J. (2001), Transparency in local government: antipodean initiatives. *The European Accounting Review*, 10 (3), pp. 645-660
- Pollitt, C., Bouckaert, G. (2011), *Public management reform : a comparative analysis - new public management, governance, and the neo-Weberian state*. Oxford : Oxford University Press, 3<sup>rd</sup> ed.
- Ratnatunga, J.; Waldmann, E. (2010) Transparent Costing: Has the emperor got clothes? *Accounting Forum*, Volume 34 (3–4), pp. 196–210

RCUK/UUK (2009). *Review of the Impact of Full Economic Costing on the UK Higher Education Sector*. April 2009. Annexes.

*Recognising the full cost of university research*, (2008). Report to Department of Innovation, Industry, Science and Research. The Allen Consulting Group

Romzek, B.,S. (1998). Where the Buck Stops: Accountability in Reformed Public Organizations', *Transforming Government: Lessons from the Reinvention Laboratories*. San Francisco, CA: Jossey-Bass, pp. 35-52

Smith, M. (2005). *Performance Measurement and Management. A Strategic Approach to Management Accounting*. London: Sage Publications, 302 pages.

Stewart, J. (2012). Multiple-case study methods in governance-related research. *Public Management Review*, Vol. 14, Issue 1, pp. 67–82.

Stringer, C. (2007). Empirical performance management research: observations from AOS and MAR, *Qualitative Research in Accounting and Management*, 4 (2), pp. 92-114.

Talbot, C. (2010). *Theories of Performance. Organizational and Service improvement in the Public Domain*. Oxford: Oxford University Press, , 257 pages.

Taylor J., Baines C. (2012). Performance management in UK universities: implementing the Balanced Scorecard. - *Journal of Higher Education Policy and Management*, Vol: 34 (2), p. 111-124.

Teddlie, C. and Tashakkori, A. (2003), *Major issues and controversies in the use of mixed methods in the social and behavioural sciences*. Handbook of Mixed Methods in Social and Behavioural Research“. London: Sage.

Teixeira, P.; Koryakina, T. (2013) Funding reforms and revenue diversification – patterns, challenges and rhetoric. *Studies in Higher Education*, Vol. 38 (2), pp. 63-78.

Van der Stede, W., 2011. Management Accounting Research in the Wake of the Crises: Some Reflection. *European Accounting Review*, Vol. 20 (4), pp. 605-623.

Veledar, B., Basic, M, Kapic J., 2014. Performance Measurement in Public Sector of Transition countries. *Business Systems Research*, Vol. 5 (2), pp. 72-82.

Vernau, K., 2014 Herausforderungen des strategischen Controllings an Hochschulen. - *Controlling*, 25 (10), pp. 556-564.

Warning, S. (2004) Performance Differences in German Higher Education: Empirical Analysis of Strategic Groups, *Review of Industrial Organization*, vol 24, p. 393-408.

Worthington, A.C., Lee B.L. (2008). Efficiency, technology and productivity change in Australian universities, 1998-2003. – *Economics of Education Review*, vol 27, p. 285-298.

Yarime, M.; Trencher, G.; Mino, T.; Scholz, R.; Olsson, L.; Ness, B.; Frantzeskaki, N.; Rotmans, J. (2012). Establishing sustainability science in higher education institutions: towards an integration of academic development, institutionalization, and stakeholder collaborations. *Sustain Sci* , 7(1), pp.101–113.

## TIPSi uuringu 3.2 intervjueeritavad

Ülikool	Aeg	Kestvus	Nimi, amet
EKA	19.01.2015	3,5 h	Signe Kivi (rektor) Toomas Johanson (haldus- ja finantsdirektor) Anne Pikkov (õppeprorektori kt) Triin Krünberg (õppeosakonna juhataja) Marika Pettai (kvalitiredijuht) Marek Jaansoo (rahandusosakonna juhataja) Mart Kalm (teadusprorektor)
EMÜ	08.01.2015	2 h	Kaire Klaus (rahandusosakonna juhataja)
EMÜ	26.11.2014	2 h	Kaire Klaus Kaie Mark Andi Pärn (teadusosakonna juhataja)
EMTA	02.02.2015	2 h	Ott Maaten (haldusdirektor) Margus Pärtlas (õppe- ja teadusprorektor)
TTÜ	06.01.2015	1 h	Katrin Toompuu (finantsdirektori kt) Ardo Kamratov (eelarvetalituse peaspetsialist)
TTÜ	05.03.2014	1 h	Kristin Nugis (eelarvetalituse ökonomist)
TLÜ	14.01.2015	1,5 h	Kätlin Vanari (rektoraadibüroo juhataja)
TLÜ	05.02.2015	2,5 h	Helle Šumanov (pearaamatupidaja) Anneli Levertand (eelarvetalituse juhataja) Helen Joost (õppeosakonna juhataja) Ly Mälk (teadusosakonna peaspetsialist)
TLÜ	06.03.2014	2 h	Epp Vengerfeldt (analüütik) Anneli Levertand (eelarvetalituse juhataja)
TÜ	10.02.2015	2 h	Annika Tina (rektoraadi büroo juhataja)
TÜ	02.02.2015	2 h	Taimo Saan (finantsjuht)
Tampere Ülikool	19.05.2015 (video intervjuu Tartu- Tampere)	2 h	Pirjo Rauhala (Tampere Ülikooli planeerimise talituse juhataja ( <i>planning manager</i> ) Prof Salme Näsi (Tampere Ülikooli prof <i>emeritus</i> , end ettevõtetmajanduse instituudi juhataja)

### TIPSi uuringu 3.2 kuluarvestuse osa intervjuu küsimused

**ÜLDINFO** (küsimused ülikooli normdokumentide ja kuluinfo kättesaadavuse kohta)

1. Milliseid kulusid käsitlevaid normdokumente kasutatakse:
  - eelarve koostamisel,
  - sisemisel aruandlusel (tegelike kulude jälgimiseks),
  - tulude ja kulude jaotamisel,
  - õppekavade maksumuse hindamisel,
  - õppekavade tasuvuse analüüsil?
2. Millised neist on kooli juhtimise seisukohalt olulisemad kulusid käsitlevad normdokumendid? (siin lähtume nendest, mis nad ise eelnevalt saadavad ja ka nendest, mida nad täiendavalt välja toovad, näiteks nad ei saatnud neid meile kuna ei pea oluliseks)
3. Mis on vähem olulisemad, pigem regulatsioonide nõuetest tulenevalt koostatud normdokumendid?
4. Missugusel juhtimistasandil (ülikool, tegevusvaldkond, teaduskond, instituut, ...) toimub peamiselt kulude planeerimine ja jälgimine?
5. Kuivõrd on tegelik kuluinfo kättesaadav strateegilisel juhtimistasandil (ülikool, tegevusvaldkond, teaduskond)? Kas praeguse kuluinfo detailsusega ollakse rahul? (eesmärk on teada saada mil määral kasutatakse kuluinfot strateegilises juhtimises)
6. Kui detailselt planeeritakse strateegiliste eesmärkide saavutamiseks vajalikke kulusid? Detailsus:
  - juhtimistasandite lõikes: ülikool tegevusvaldkond, teaduskond, instituut, ...
  - tegevuste lõikes: õppe-, teadus- ja muude tegevuste kulud
7. Kas planeerite hinnata tulemuslepingutes märgitud eesmärkide maksumust? Kas tulemuslepingutes märgitud eesmärkide saavutamiseks on plaanis eraldada või kaasata täiendavaid ressursse?
8. Mis on olnud ülikooli viimaste aastate olulisemad investeeringud (hooned, seadmed)? Kas seoses uute investeeringutega võiks oodata lähima 3.a. lõikes hooldus-, ülalpidamise ja majandamiskulude suurenemist?

**KULUDE SIDUMINE ÕPPE- JA TEADUSTEgevusega** (nende küsimuste eesmärk on teada saada kui detailselt kulusid eristatakse ja millised kulud seotakse õppe- ja teadustegevusega ning milliseid kulusid ei jagata)

9. Mis tasandi (ülikool tegevusvaldkond, teaduskond, instituut, ...) lõikes eristate õppetegevuse, teadustegevuse ja muid kulusid?
10. Milline on õppetegevuse, teadustegevuse ja muude tegevuste osatähtsus kogukuludest? (saab vaadata aruannetest, kui neid aruandes välja toodud ei ole, siis täiendavalt küsida)
11. Kas kulude planeerimisel ja eelarve täitmisel eristatakse:
  - õppetegevuse otsekulusid,
  - õppetegevuse kaudkulusid,
  - teadustegevuse otsekulusid,
  - teadustegevuse kaudkulusid,
  - muude tegevuste otsekulusid,
  - muude tegevuste kaudkulusid.

12. Millised kulud loetakse õppetegevuse otsekuludeks? (tööjõukulud, materjalikulud, ruumide kulud, seadmete kulud, majandamiskulud, juhtimiskulud jne. Küsimust tuleks kohandada ülikooli aastaaruandes toodud kulude loeteluga.)
13. Kui suures ulatuses arvestatakse õppetegevusele kaudkulusid:
  - Millised kulud loetakse õppetegevuse kaudkuludeks?
  - Millisel tasandil (ülikool tegevusvaldkond, teaduskond, instituut, ...) arvestatakse õppetegevusele kaudkulusid?
  - Mis põhimõtetest lähtuvalt arvestatakse õppetegevusele kaudkulusid?
14. Millised kulud loetakse teadustegevuse otsekuludeks? (tööjõukulud, materjalikulud, ruumide kulud, seadmete kulud, majandamiskulud, juhtimiskulud jne. Küsimust tuleks kohandada ülikooli aastaaruandes toodud kulude loeteluga.)
15. Kui suures ulatuses arvestatakse teadustegevusele kaudkulusid:
  - Mis kulud loetakse teadustegevuse kaudkuludeks?
  - Millisel tasandil (ülikool tegevusvaldkond, teaduskond, instituut, ...) arvestatakse teadustegevusele kaudkulusid?
  - Mis põhimõtetest lähtuvalt arvestatakse teadustegevusele kaudkulusid?

#### TÄISKULUDE ARVESTUSE METOODIKA ARENDAMINE

16. Kas ja mis põhjustel peate vajalikuks muuta praegu kasutatavaid kaudkulude jagamise põhimõtteid?
17. Kui suures ulatuses rakendate täiskulude arvestuse põhimõtteid: (nt õpilaskoha maksumuse, õppekava maksumuse arvestus)
  - eelarvete koostamisel
  - kulude analüüsil?
18. Kuivõrd täiskuluarvestuse meetoodika rakendamine muudaks ülikooli kulude juhtimist läbipaistvamaks ja tulemuslikumaks? Kui pikas perspektiivis on täiskulude meetoodika teie koolis rakendatav?
19. Milliseid alternatiivseid võimalusi näete kuluarvestuse meetoodika arendamiseks, et muuta ülikooli juhtimist läbipaistvamaks ja tulemuslikumaks? (küsimise juhul, kui eelmisele küsimusele täiskuluarvestuse rakendamise kohta eitav seisukoht)
20. Kas näete vajadust tulevikus kulude jagamise meetoodikale enam tähelepanu pöörata?

#### ÕPPEKAVADE MAKSUMUS

21. Mis tasandil kaitstakse õppekavade maksumust: ülikooli, teaduskonna või programmijuhi tasand? Kes õppekavade maksumusega peamiselt tegeleb?
22. Kui sagedasti õppekavade kulusid jälgitakse ja analüüsitakse?
23. Kas maksumust arvestatakse õppekavade avamisel või üldkulude jaotamisel õppekavadele?
24. Mis ajast õppekava maksumuse meetoodika pärineb ja millal seda viimati korjigeeriti?
25. Mis kuludest õppekava maksumuse hindamisel lähtutakse? Kas maksumusse arvestatakse:
  - õppetegevuse otsekulud,
  - teaduskonna üldkulud,
  - kõrgkoolitasandi üldkulud?

**KULUDE EELARVESTAMISE METOODIKA** (Nende küsimuste eesmärk on teada saada, mis metoodika alusel eelarvestatakse kulusid?)

26. Kas kulueelarvete koostamise aluseks on kassapõhine või tekkepõhine lähenemine? Kumba peate otstarbekamaks oma organisatsioonis? (võimaldab hinnata vastaja avatust uutele põhimõtetele)
27. Mis põhimõtetest lähtudes kalkuleeritakse järgmiste perioodide kulukirjed? Kas see toimub:
- kulupõhiselt suurendades või vähendades teatud % võrra kulu,
  - nullbaasiliselt
  - või mõnest muust põhimõttest lähtuvalt?

#### **PROJEKTID JA ÜLDKULUD**

28. Kas ja mille alusel ülikool programmide toetuste puhul arvestab üldkulusid (juhtimis- ja halduskulusid)? Kui ei arvesta, siis kas võiks neid kulusid arvestada?

## Kõrgkoolide tulemuslikkuse hindamise uuringu intervjuude küsimused

Intervjuude küsimused puudutavad eelkõige kõrgkooli majandusaasta aruande tegevusaruandes kajastatud erinevate tegevusvaldkondade (õppetöö, teadus, ühiskonna teenimine jt) tulemuslikkuse näitajaid.

### I ÜLDTAUST (vastas ....)

1. Mis ametikoht(ad) suunab kõrgkooli tulemusnäitajate kujundamist
  - a. Majandusaasta aruande tegevusaruandes (TA)
  - b. Arengukava rakenduskavas (**tegevuskavas**)
2. Millest lähtudes kujundatakse välja tegevusaruandes toodud tulemusnäitajad (miks just need)? Palun kirjeldage tegevusaruande koostamise protsessi (tooge protsessikirjeldus)
3. Kas ja mil määral lähtutakse tegevusaruandes toodud tulemusnäitajate määratlemisel kõrgkooli tulemuslepingus välja toodud näitajatest/eesmärkidest? Kas sellele seosele on mõeldud?

### II FINANTSILISE TULEMUSLIKKUSE NÄITAJAD

4. Mis ametikoht(ad) vastutab finantsilise tulemuslikkuse osa koostamise eest majandusaasta aruande tegevusaruandes? Keda kaasatakse veel sellesse protsessi?
5. Millistest loogikast (põhimõtetest) lähtuvalt valitakse finantsilise tulemuslikkuse näitajad, mida kajastatakse tegevusaruandes?
6. Millised on täiendavad olulised finantsilise tulemuslikkuse näitajad, mida ei kajastata tegevusaruandes?
7. Kuidas seostatakse arengukava rakenduskava ja tegevusaruande finantsilise tulemuslikkuse näitajaid?
8. Mis ametikoht valib finantsilise tulemuslikkuse näitajad arengukava rakenduskava jaoks?
9. Mis juhtimistasanditel arutatakse läbi tegevusaruandes kajastatud finantsilise tulemuslikkuse näitajad aruande perioodi kohta?
10. Kellele ja kuidas antakse tagasisidet finantsilise tulemuslikkuse näitajate aruteludest?

### III MITTEFINANTSILINE TULEMUSLIKKUS

#### 3.1. ÕPPETÖÖ TULEMUSLIKKUSE NÄITAJAD

11. Mis ametikoht(ad) vastutab õppetöö osa koostamise eest majandusaasta aruande tegevusaruandes?
12. Mis ametikoht valib õppetöö osa tulemusnäitajad majandusaasta aruande tegevusaruandes?
13. Millistest loogikast (põhimõtetest) lähtuvalt valitakse õppetöö tulemuslikkuse näitajad, mida kajastatakse tegevusaruandes? Milline roll on näitajate valikul andmete kättesaadavusel?
14. Millised on täiendavad olulised õppetöö tulemuslikkuse näitajad, mida ei kajastata tegevusaruandes?
15. Kuidas seostatakse arengukava rakenduskava ja tegevusaruande õppetöö tulemusnäitajaid? Mis saab nendest näitajatest, mis on arengukavas



(rakenduskavas) ja mis tegevusaruandes ei kajastu? Kas nende näitajate jaoks on ka planeeritud eraldi aruandluse formaat? Kas need arutatakse läbi erinevatel juhtimistasanditel ja antakse tagasisidet?

16. Mis ametikoht valib õppetöö osa tulemusnäitajad arengukava tegevuskava (rakenduskava) jaoks?
17. Mis juhtimistasanditel arutatakse läbi tegevusaruandes kajastatud õppetöö tulemuslikkus ja selle vastavad näitajad aruande perioodi kohta ?
18. Kellele ja kuidas antakse tagasisidet õppetöö tulemusnäitajate aruteludest?

### 3.2. TEADUSE TULEMUSLIKKUSE NÄITAJAD

19. Mis ametikoht(ad) vastutab teadustegevuse osa koostamise eest majandusaasta aruande tegevusaruandes?
20. Mis ametikoht valib teadustegevuse tulemusnäitajad majandusaasta aruande tegevusaruandes?
21. Millistest loogikast (põhimõtetest) lähtuvalt valitakse teadustegevuse tulemuslikkuse näitajad , mida kajastatakse tegevusaruandes? Milline roll on näitajate valikul andmete kättesaadavusel?
22. Millised on täiendavad olulised teadustegevuse tulemuslikkuse näitajad, mida ei kajastata tegevusaruandes?
23. Kuidas seostatakse arengukava rakenduskava ja tegevusaruande teadustegevuse tulemusnäitajaid? Mis saab nendest näitajatest, mis on arengukavas (rakenduskavas) ja mis tegevusaruandes ei kajastu? Kas nende näitajate jaoks on ka planeeritud eraldi aruandluse formaat? Kas need arutatakse läbi erinevatel juhtimistasanditel ja antakse tagasisidet?
24. Mis ametikoht valib teadustegevuse tulemusnäitajad arengukava rakenduskava jaoks?
25. Mis juhtimistasanditel arutatakse läbi tegevusaruandes kajastatud teadustegevuse tulemuslikkus ja selle vastavad näitajad aruande perioodi kohta ?
26. Kellele ja kuidas antakse tagasisidet teadustegevuse tulemusnäitajate aruteludest?

### 3.3. ÜHISKONNA TEENIMISE TULEMUSLIKKUSE NÄITAJAD (selle teema nimetus võib kõrgkoolides olla erinev – iga töörühm valib sobiva, lähtuda eelkõige tegevusaruandes toodud nimetustest,)

27. Mis ametikoht(ad) vastutab ühiskonna teenimise osa koostamise eest majandusaasta aruande tegevusaruandes?
28. Mis ametikoht valib ühiskonna teenimise osa tulemusnäitajad majandusaasta aruande tegevusaruandes?
29. Millistest loogikast (põhimõtetest) lähtuvalt valitakse ühiskonna teenimise tulemuslikkuse näitajad, mida kajastatakse tegevusaruandes? Milline roll on näitajate valikul andmete kättesaadavusel?
30. Millised on täiendavad olulised ühiskonna teenimise tulemuslikkuse näitajad , mida ei kajastata tegevusaruandes?
31. Kuidas seostatakse arengukava rakenduskava ja tegevusaruande ühiskonna teenimise tulemusnäitajaid? Mis saab nendest näitajatest, mis on arengukavas (rakenduskavas) ja mis tegevusaruandes ei kajastu? Kas nende näitajate jaoks

- on ka planeeritud eraldi aruandluse formaat? Kas need arutatakse läbi erinevatel juhtimistasanditel ja antakse tagasisidet?
32. Mis ametikoht valib ühiskonna teenimise tulemusnäitajad arengukava rakenduskava jaoks?
  33. Mis juhtimistasanditel arutatakse läbi tegevusaruandes kajastatud ühiskonna teenimise tulemuslikkus ja selle vastavad näitajad aruande perioodi kohta ?
  34. Kellele ja kuidas antakse tagasisidet ühiskonna teenimise tulemusnäitajate aruteludest?

## Ülikoolide finantsilise tulemuslikkuse hindamise mõõdikud 2013. a

Näitaja	EBS	EKA	EMTA	EMÜ	TLÜ	TTÜ	TÜ
<b>ÜLDNÄITAJAD</b>							
Planeeritud tegevuste esinemine finantsvaldkonna arendamiseks					X		
Tegevustulud		X	X	X	X		X
Tegevuskulud		X	X	X	X		X
Finantstulud- ja kulud			X				X
Majandusaasta tulem		X	X	X	X		X
Bilansimaht			X	X	X		X
Käibevarad			X	X	X		X
Põhivarad			X	X	X		X
Lühiajalised kohustused			X				X
Pikaajalised kohustused			X				X
Netovara			X				X
Laenud pankadelt			X				X
Eelarve maht				X			
<b>SUHTARVUD</b>							
Tegevuskulude ja tegevustulude suhe			X		X		X
Maksevõime tase (likviidsus)				X			
Võlakordaja				X			
Laenude ja tegevustulude suhe			X		X		X
Põhivarade ja bilansimahu suhe			X		X		X
Netovara ja bilansimahu suhe			X		X		X
Laenude ja bilansimahu suhe			X		X		X
Käibevara ja lühiajaliste kohustuste suhe	X		X		X		X
RKT osakaal kogutuludest				X			
Brutokasumimäär	X						
ROA	X						
<b>TULUD</b>							
Tegevustulude kasvutempo (%)			X	X			
Tulude muutus (%) tululiikide kaupa võrreldes eelmise aastaga			X <sup>1</sup>				
Ülikooli tulubaas ühe töötaja kohta					X		
Tulud ja toetused riigieelarvest					X		
Tulud ja toetused riigieelarvest – muutuse % võrreldes eelmise aastaga			X				
Administratiiv-haldustegevuse tulude maht ja muutus (rahaline) võrreldes eelmise aastaga		X					

<sup>1</sup> Tululiikide arvuks väärtusi tegevusaruandes välja toodud ei ole, leiduvad raamatupidamisaruandes. Osakaalud kogutuludest on graafiliselt esitatud EMTA aastaaruannetes, majandusaasta aruannetes kõnealused andmed puuduvad, välja on toodud üksnes tululiikide dünaamika (muutuse % võrreldes eelmise aastaga).

Tulud muust majandustegevusest ja muutuse % võrreldes eelmise aastaga)			X		X		
Õppetegevuse tulud							
Õppetegevuse osakaal kogutuludest		X	X				
Tulud õppetegevusest (maht)		X					
• sh RKT maht		X			X		X
• sh RKT % õppetegevuse kogutuludest		X					
• sh RKT muutus (%) võrreldes eelmise aastaga			X				
• sh tasulise tasemeõppe maht ja % õppetegevuse kogutuludest		X			X		
• sh õppetegevuse SF maht ja % õppetegevuse kogutuludest		X					
• sh täiendkoolituse maht ja % õppetegevuse kogutuludest		X			X X	X X	X X <sup>2</sup>
Õppetegevuse tulude muutus (rahaline) võrreldes eelmise aastaga		X					
Õppetegevuse tulude muutuse % võrreldes eelmise aastaga			X				
Täiendusõppe tasude laekumine							X
T&A tulud							
T&A tulude maht		X					X
• sh teadustegevuse tulude maht		X			X	X X	
• sh arendustegevuse tulude maht		X					
T&A riiklik finantseerimine							X
• sh SF tulude maht		X					X
• ETFi grandid							X
• Mobiilsustoetused							X
• Infrastruktuuri kulude toetus							X
• Baasfinantseerimine							X
• HTMi riiklikud programmid							X
T&A tulude muutus (rahaline) võrreldes eelmise aastaga		X					X
T&A tulude muutus (%) võrreldes eelmise aastaga			X				
IUT rahastatud teemade arv ja rahaline maht							X <sup>3</sup>
IUT keskmine rahaline suurus							X
PUTi rahastatud teemade arv, rahaline maht ja osakaal kogu väljajagatud rahast, PUTi taotlemise edukuse %							X
T&A lepingute (v.a riiklikud rahastusskeemid) arv ja maht, muutus (%) võrreldes eelmise aastaga							X

<sup>2</sup> TÜ kajastab vaid mahtu, osakaalu kogutuludest välja ei tooda.

<sup>3</sup> IUT ja PUT kui uued rahastamisvahendid tuuakse esmakordselt sisse 2012.

• Lepingud ettevõtetega							X	X
• Välisrahastus (v.a ettevõtluslepingud)							X	
• Siseriiklikud lepingud (v.a ettevõtluslepingud)							X	
• ELi tõukefondid							X	
Välisrahastuse osakaal T&A tuludest							X	X
Ettevõtetega sõlmitud lepingute mahu osakaal T&A eelarvest					X		X	X
T&A eelarve osakaal õppe-, T&A kogueelarvest							X	X
T&A tulude osakaal kõrgkooli põhieelarvest							X	X <sup>4</sup>
3 aasta keskmine teadus-, arendus- ja loometegevuse tulude osakaal eelarvest					X			
3 aasta keskmine teadus-, arendus- ja loometegevuse rahastuse maht ühe akadeemilise töötaja kohta					X			
T&A tulu akadeemilise töötaja kohta							X	X <sup>5</sup>
IO litsentseerimisest saadud tulu							X	X
Tööstusomandi võõrandamisest ja litsentseerimisest saadud tulu							X	X
<b>KULUD</b>								
Tegevuskulude kasvutempo (%)	X			X				
Kulude muutus (maht või %) kululiikide kaupa võrreldes eelmise aastaga:		X <sup>6</sup>	X <sup>7</sup>					
• Tööjõukulude maht ja osakaal tegevuskuludest		X	X		X			X <sup>8</sup>
• Administreerimis-, kantseleikulud, kulud õppevahenditele					X			
• Õpetegevuse majanduskulud		X						
• Sotsiaalkulud		X						
• Kinnistute, lähetuste, kontserttegevuse, inventari kulud					X			
Majanduskulude maht		X						
Majandus- ja muude kulude osakaal tegevuskuludest			X					

<sup>4</sup> Kajastub TÕ 2011 tegevusaruandes, 2012 välja toodud ei ole.

<sup>5</sup> TÕ 2011. a tegevusaruandes, 2012 enam välja ei tooda.

<sup>6</sup> EKA kajastab muutuse mahtu, muutuse % ära ei too.

<sup>7</sup> Kululiikide arvu väärtusi tegevusaruandes välja toodud ei ole, leiduvad raamatupidamisaruandes. Osakaalud kogutuludest on graafiliselt esitatud EMTA aastaaruannetes, majandusaasta aruannetes kõnealused andmed puuduvad, välja on toodud üksnes kululiikide dünaamika (muutuse % võrreldes eelmise aastaga).

<sup>8</sup> TÕ toob välja 2011 tegevusaruandes viie viimase aasta (2007–2011) kohta, 2012 näitaja puudub.

Põhivara investeeringute maht		X					
Ehitusinvesteeringute maht		X					

Tabelis on kasutatud järgmisi tähistusi:

X	Näitaja leidub majandusaasta aruande tegevusaruandes
X	Arengukava strateegiline näitaja
X	Näitaja leidub eelarvestrateegias