

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahanduse ja arvestuse instituut
Majandusarvestuse õppetool

Reelika Lemsalu

**KULU- JA JUHTIMISARVESTUSE
MEETODITE KASUTAMINE
RESSURSSIDE PLANEERIMISEL
EESTI KÕRGHARIDUSSEKTORIS
TARTU ÜLIKOOLI NÄITEL**

Magistritöö sotsiaalteaduse magistri kraadi
taotlemiseks majandusteaduses

Juhendaja: doktorant Kristi Ploom

Kaasjuhendaja: dotsent Kertu Lääts

Tartu 2014

Soovitan suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “ 2014. a.

..... õppetooli juhataja

(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(töö autori allkiri)

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1. Kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamine kõrgharidussektoris ressursside planeerimisel	8
1.1. Ülevaade kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest kõrgharidussektoris ressursside planeerimisel	8
1.2. Ülevaade Eesti kõrgharidussektorist avalikus sektoris	24
2. Kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamine Tartu Ülikoolis ressursside planeerimisel kõrgharidussektoris.....	39
2.1. Ressursside planeerimine Tartu Ülikoolis	39
2.2. Tartu Ülikooli kulu- ja juhtimisarvestuses kasutatavad meetodid ressursside planeerimisel.....	54
2.3. Kõrgharidusreformi mõju Tartu Ülikooli kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest ressursside planeerimisel koos arendusettepanekutega.....	64
Kokkuvõte.....	75
Viidatud allikad.....	82
Lisad.....	91
Lisa 1. Võtmenäitajad strateegias „Eesti eluskestva õppe süsteem 2020“	91
Lisa 2. Intervjuu kava	92
Lisa 3. TÜ ressursside planeerimist puudutavate dokumentide eesmärkide kaardistus	94
Lisa 4. TÜ kulukohtade liigitus kuluobjektide lõikes.....	95
Lisa 5. Strateegia lõikes kõrgharidussektori eesmärgid.....	98
Lisa 6. Ressursside planeerimises kõrgharidusreformi järgselt rakendatud muudatuste kaardistus	100
Lisa 7. Strateegiliste eesmärkide saavutamiseks kavandatud finantsvahendid dokumendianalüüsi põhjal	104
Summary	106

SISSEJUHATUS

Haridus on väga lai valdkond, mis puudutab kõiki ühiskonna liikmeid, kuna vähemal või suuremal määral puutub sellega igäüks kokku. *European University Association* (edaspidi EUA) uurimuse põhjal on Euroopa ülikoolid silmitsi mitmete ületamist vajavate rahastamise probleemidega, mille lahendamisel tuleb samaaegselt tagada nii kvaliteetse õppe- kui teadustöö pakkumine. EUA uurimuse põhjal tuuakse välja, et Euroopa ülikoolide rahastamise juures on esmatähtis küsimus, kuidas suurendada ressursside kasutamise efektiivsust ja mitmekesistada rahastamist, sest ülikoolid on suures osas riigi poolt rahastatud.

Antud magistritöö annab ülevaate Eesti kõrgharidussektori kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest ressursside planeerimisel Tartu Ülikooli (edaspidi TÜ) näitel ning toob välja autoripoolsed arendusettepanekud. Lisaks annab ülevaate Eesti kõrgharidussektori strateegiatest, mille eesmärke peavad ülikoolid täitma ning analüüsitakse dokumentide lõikes püstitatud eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendite olemasolu. Töötatakse välja ettepanekud TÜ kulu- ja juhtimisarvestuse planeerimise täiustamiseks ressursside planeerimisel.

Antud teema on aktuaalne, kuna järjest enam väärtustatakse elukestvasse õppesse. Viimase aasta jooksul on Eestis seoses kõrgharidusreformi ja sellega seotud eesmärkidega saanud kõrgkoolid nii meedias kui kogu ühiskonnas tervikuna palju tähelepanu - seda nii negatiivses kui positiivses mõttes. Avaliku sektori uus juhtimisviis *New Public Management* (edaspidi NPM) põhiidee seisneb selles, et avaliku sektori juhtimisel kasutatakse samasid juhtimisalaseid meetodeid nagu äri sektoris. NPM on olnud eriti mõjukas UKs, Austraalias, Kanadas ja Uus-Meremaal.

Magistritöö eesmärk on töötada TÜ näitel välja arendusettepanekud kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamiseks kõrgharidussektoris ressursside planeerimisel. Ettepanekute väljatöötamisel tuginetakse Eesti kõrgharidussektoris seatud eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendite- ja dokumendianalüüsile ning läbiviidud intervjuu tulemustele.

Töö eesmärgi täitmiseks on püstitatud alljärgnevad uurimisülesanded:

- uurida kulu- ja juhtimisarvestuse põhimõtteid ning eesmärke ressursside planeerimisel;
- uurida kõrgharidussektori kulu- ja juhtimisarvestuse põhimõtteid ja ressursside planeerimist mõjutavaid tegureid;
- määratleda avaliku sektori reformimine ja mõju kõrgharidussektorile;
- analüüsida TÜ kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamist ressursside planeerimisel;
- analüüsida kõrgharidusreformi mõju Tartu Ülikooli kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisele ressursside planeerimisel;
- töötada välja ettepanekud TÜ kulu- ja juhtimisarvestuse planeerimise täiustamiseks ressursside planeerimisel.

Käesolev töö koosneb kahest osast. Töö esimese peatüki koostamisel on tuginetud nii varasemale kui kaasaegsemale erialakirjandusele, et tuua välja võrdlus kuluarvestussüsteemi eesmärkidest. Empiiriline osa tugineb töö autori ja läbiviidud dokumendianalüüsile ja intervjuule. Dokumendianalüüsi käigus uuriti Eesti kõrgharidussektori eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendite olemasolu TÜ näitel. Analüüsis tugineti Eesti kõrgharidussektori strateegiatele, teemasse puutuvatele dokumentidele ning TÜ kodulehelt kättesaadavatele avalikele dokumentidele. Dokumendianalüüsi täiendav intervjuu viidi läbi TÜ finantsjuhiga 06.05.2014. Intervjuu käigus selgitati välja, kuidas strateegilised eesmärgid ja raha nende täitmiseks ülikoolist

teaduskondadesse jõuab ning kuidas tunnetavad sealsed inimesed oma tegevuste seostamist eesmärkidega. Teisisõnu kajastab intervjuu seda, kuidas ja kuivõrd dokumentides kajastatu reaalselt toimib.

Esimene peatükk ehk teoreetiline osa annab ülevaate kulu- ja juhtimisarvestuse põhimõtetest üldiselt ja nende kasutamisest kõrgharidussektoris ressursside planeerimisel. Esmalt antakse esimeses peatükis ülevaade kulu- ja juhtimisarvestussüsteemide vajalikkusest ja meetoditest organisatsioonis üldiselt; tuuakse välja avaliku sektori uue juhtimisviisi juhtimise arengusuunad (NPM – *New Public Management*), kaasnev detsentraliseeritud juhtimine ja tasakaalus tulemuskaardi eesmärgid; samuti käsitletakse Euroopa ülikoolide ressursside planeerimisega seonduvaid probleeme ning ülikoolide tulemuslikkuse hindamiseks mõõdetavaid väljundeid. Järgnevalt antakse ülevaade Eesti kõrgharidussektoris läbi viidud kõrgharidusreformist. Tuuakse välja avaliku sektori reformimise mõju kõrgharidussektorile. Reformid nii Eesti kui teiste riikide kõrgharidussektoris lähtuvad tõdemusest, et ülikoolid peavad teadustegevuse kõrval järjest rohkem panustama sellesse, et valmistada ette tööjõudu innovaativusele ja kiiresti muutuvale tööturule, tehes seda olemasolevate ressurssidega võimalikult efektiivselt. Tuuakse välja ülikoolide ja erasektori suurema koostöö vajalikkust; antakse ülevaade kulude optimeerimise võimalustest, mis võimaldaksid säilitada nõutava kõrge õppetöö kvaliteedi.

Töö empiiriline osa on koostatud tuginedes finantsvahendite kvantitatiivsele analüüsile ja dokumendianalüüsile ning intervjuu käigus saadud TÜ finantsjuhi hinnangutele. Teine peatükk keskendub kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisel ressursside planeerimisel TÜ näitel ning on jaotatud kolmeks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis antakse ülevaade TÜ ressursside planeerimisest üldiselt; kirjeldatakse TÜ missiooni ja strateegiate elluviimisel tasakaalus tulemuskaardi rakendamist; antakse ülevaade muutunud TÜ juhtorganitest ja nende tegevusest; analüüsitakse uuest kõrgharidussüsteemist tulenevat rahastamise protsessi ja selle mõju TÜ ressursside planeerimisele. Teises alapeatükis analüüsitakse TÜ finantsarvestuses kasutatavat kulude kajastamise üldpõhimõtet; hinnatakse kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamist ressursside planeerimisel Tartu

Ülikoolis, mis sõltub suuresti välisvahenditest - kuhu on lisatud finantjuhi hinnangud kehtivast süsteemist. Kolmandas alapeatükis võrreldakse Eesti kõrgharidusstrateegias püstitatud eesmärke; analüüsitakse peamisi muutusi TÜ ressursside planeerimisel 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga. Viiakse läbi dokumendianalüüs - analüüsimaks kõrgharidusstrateegia eesmärkide täitmiseks finantsvahendite olemasolu, tuuakse välja järeldused ning esitatakse ettepanekud TÜ kulu- ja juhtimisarvestuse planeerimise täiustamiseks ressursside planeerimisel.

Käesoleva töö autori tänusõnad kuuluvad töö juhendajale doktorant Kristi Ploom`le ja kaasjuhendajale dotsent Kertu Lääts`le asjakohaste märkuste ja nõuannete eest. Tänuõnad kuuluvad ka Tartu Ülikooli finantsjuhile Taimo Saan.

1. KULU- JA JUHTIMISARVESTUSE MEETODITE KASUTAMINE KÕRGHARIDUSSEKTORIS RESSURSSIDE PLANEERIMISEL

1.1. Ülevaade kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest kõrgharidussektoris ressursside planeerimisel

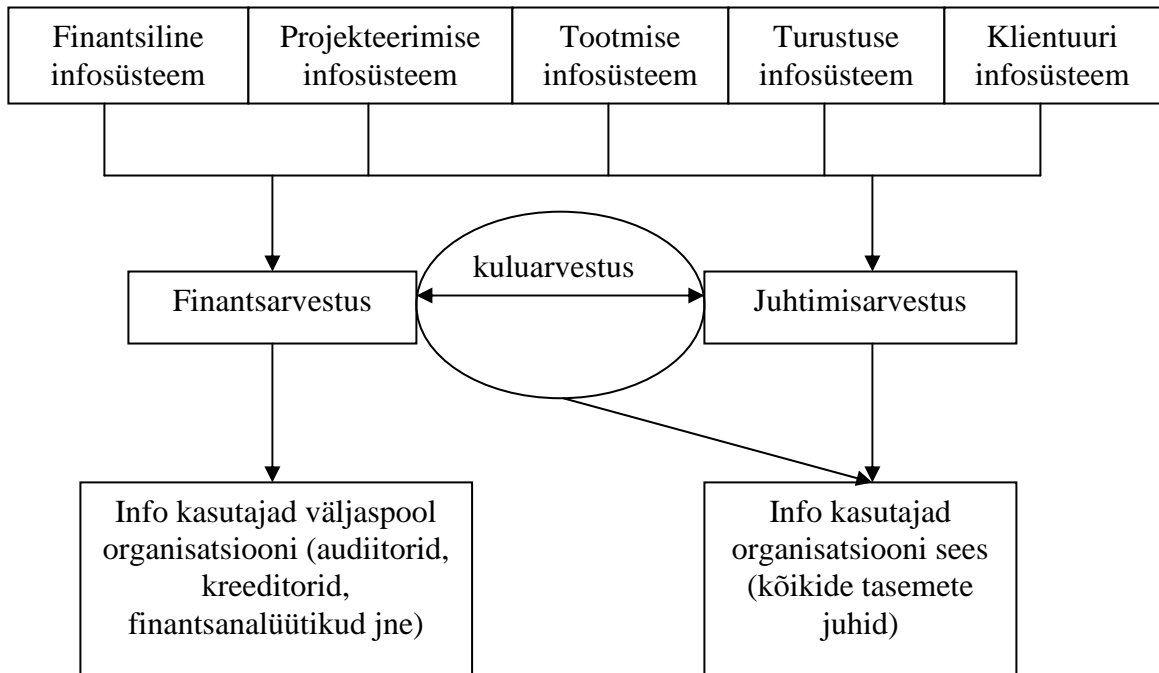
Eduka organisatsiooni üheks oluliseks näitajaks on hästi funktsioneeriv infosüsteem¹. Õigete juhtimisotsuste vastuvõtmiseks on vaja objektiivset informatsiooni kõigi organisatsiooni tegevusvaldkondade kohta ning kogutud info on juhtimise aluseks. (Kõrgesaar 1999: 101) Karu (2008b: 20), pikaajalise praktikuna toob välja, et organisatsiooni põhiprobleemiks efektiivsel kulude juhtimisel ei ole takistuseks see, et mitte ei osata kulusid juhtida, vaid hoopis see, et ei suudeta näha tervikpilti ning oma rolli selles *puzzles*, kus iga ressurss tuleb kasutada väärtuse loomiseks, sest vastasel juhul on ressurss raisatud. Laudon *et al* (2010: 2) seisukoht kinnitab, et juhtimisarvestus pakub ülevaadet olulistest uutest tehnoloogiatest, infosüsteemi rakendustest ning nende mõjust ärimudelitele ja juhtimisotsuse tegelemisele. Siinkohal olgu täpsustatud, et käesoleva töö autor mõistab termini organisatsiooni all nii kasumile suunatud (ettevõtted) kui ka kasumile mittesuunatud (avalik sektor) organisatsioone.

Alver, Reinberg (2002: 15) on välja toonud, et info, mida organisatsiooni juhtimise infosüsteem² (*management information system*) genereerib, on suures osas mittefinantsiline. Mittefinantsiline info on eriti oluline, kui päevakorral on eelarvete

¹ Eesti keele seletav sõnaraamat tõlgendab terminit järgmiselt: infosüsteem on info kogumise, töötlemise, säilitamise ja väljastamise vahendite kogum.

² Organisatsiooni juhtimise infosüsteem (*management information system*) on laiahaardeline süsteem, mis puudutab kogu organisatsiooni sisenevat infot ning paigutab info selisesse vormi, et juhtidel oleks igapäevatoos seda mugav kasutada. (Alver, Reinber 2002: 14)

(plaanide) koostamine või kvaliteedi parendamine. Juhtimisarvestus on organisatsiooni infosüsteemi üks koostisosa, millest allpool olev joonis 1 annab ülevaate.



Joonis 1. Organisatsiooni juhtimise infosüsteem (Alver, Reinberg 2002: 14 põhjal; autori täiendatud)

Juhtimisarvestuse põhieesmärgiks on õigeaegselt määratlada ressursid, mis on vajalikud toodete/teenuste kavandamiseks, tootmiseks ja turustamiseks, andes sellega juhtkonnale infot õigete äriotsuste langetamiseks. (Horngren, Sundem 1993: 111; Alver, Reinberg 2002: 15; Drury 2008; 7) Samuti toob Lucey (1992: 64-65) välja, et efektiivse info kasutamise juhtide poolt juhtimisarvestuses tagab see, kui info on majanduslikult realistlik, asjakohane, ajakohane, täpne, arusaadav ja detailne. Teisisõnu, juhtimisarvestus tegeleb arvestusinfo ettevalmistamise ja interpreteerimisega juhtidele, et nad saaksid vastu võtta adekvaatseid otsuseid, tulenevalt juhtkonna eesmärkidest planeerida ja kontrollida organisatsiooni tegevust (Horngren, Sundem 1993: 111; Drury 2008; 5). Juhtimisarvestus on juhtimise lahutamatu koostisosa, mis on seotud informatsiooni identifitseerimise, esitamise ja interpreteerimisega, kasutades seda (Lucey 1996: 1; Atkinson *et al* 1995: 4; Drury 2008:

23): strateegia formuleerimiseks, tegevuse planeerimiseks ja kontrollimiseks, otsuste langetamiseks, ressursside kasutamise optimeerimiseks, väliste tarbijate teavitamiseks, töötajate teavitamiseks ning varade kaitsmiseks.

Lähtudes kuluarvestuse traditsioonilisest käsitlusest, siis kuluarvestus on finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse ühisosa (v.t. joonis 1), sest finantsarvestuses kasutatakse kuluarvestuse infot finantsaruannete koostamisel ning juhtimisarvestus kasutab kuluarvestust infot nii otsuste langetamisel kui ka juhtimise osategevuste tegemisel, nagu eelarvestamine (planeerimine)³, tegevuse hindamine ja reguleerimine (*controlling*)⁴ tarvis ehk kulude arvestus omab informatsiooni organisatsiooni ressurssidest ning ressursside kasutamisega seotud informatsiooni mõõtmist ja aruandlust. (Alver, Reinberg (2002: 21); Bhimani *et al* (2008: 892); Haldma ja Karu (1999: 10)) Samas toovad nii Karu (2008a: 80) kui Drury (2008: 5-6) välja, et nüüdisajal on kuluarvestuse süsteemi käsitlemine laiem, keskendudes mitte ainult tootmiskuludele, vaid kõikidele olulisematele organisatsioonis tekkivatele kulutustele ja kuludele ning enda käsitluses mõistab kuluarvestussüsteemi (*costing system, cost accounting system*) all kulude arvestuses kasutatavaid meetodeid, põhimõtteid, eeskirju, juhendeid, protseduure, reegleid ja tegevusi, mis on vajalikud kulude juhtimiseks ja arvestuseks. Drury (2008: 19) ja Karu (2008b: 23) on välja toonud, et järjest sagedamini kasutatakse kuluarvestus (*cost accounting*) ja juhtimisarvestus (*management accounting*) mõisteid sünonüümina. Samuti leiab Pärl (2005), et tavaliselt on finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse infosüsteem on organisatsioonis integreeritud ning seepärast on võimatu teha vahet, kust algab üks süsteem ja algab teine. Seetõttu lähtub käesoleva töö autor kulu- ja juhtimisarvestuse mõistete kasutamisel, kui sünonüümidest, küll aga mõeldakse juhtimisarvestuse kasutamisel rohkem organisatsiooni strateegilisest ja protsesside käsitlust ning kuluarvestuse all rohkem kulupõhist lähenemist.

Üha olulisemaks on muutunud avalikus sektoris tegevustulemuste mõõtmine ja nende avalikustamine, kuna organisatsiooni erinevad huvigrupid soovivad informatsiooni nii

³ Finantsplaneerimine on eelarvete koostamine. (Mereste 2003: 197)

⁴ Tegevusperioodi lõpus kasutatakse eelarves toodud eelarvestatud näitajad hindamaks neid võrdlusbaasi tegelike tulemustega. (Karu, žirnask 2004: 27)

ressursside kasutamise efektiivsuse kui ka otstarbekuse kohta. Selleks on välja töötatud teatud näitajad, mis võimaldavad hindajate meelest anda kõige objektiivsema hinnangu, kuna nad on kergesti mõistetavad. (Liblik 2004: 5; Tolofari 2005: 86; Latorre-Medina *et al* 2013: 270; McClellan 2011: 642) toovad välja, et kuigi kõrgharidus ei ole niivõrd finantsidele suunatud kui äri, on ka kõrgharidusel oma traditsioonilised edu näitavad indikaatorid, mis sarnaselt nagu äriski, näitavad ühedimensionaalseid ja/või limiteeritud võimalusi edu saavutada. McClellan (2011: 642) leiab, et need traditsioonilised indikaatorid on muuhulgas näiteks keskmine hinne, koolis jätkajate arv kuue aastase perioodi jooksul, lõpetajate arv, teaduskonna töökoormus, ametisse suunamise andmed, et kui paljud on tööd leidnud jne ning kuigi sellised indikaatorid on väärtuslikud, nagu ka nende ärimaailma vasted, esindavad nad siiski vaid piiratud võimalusi hariduse kvaliteedi mõõtmiseks. Hans-Ulrich Kupper käsitleb ülikoolide mõõdetavate väljunditena:

- Õppetöös: üliõpilased (õppekohtade arv, õppivate-, lõpetanud ja katkestanud üliõpilaste arv); kursused (kursuste arv ja kestus); testide tulemused (lõpetanud kui lõpetamata); lõpetanute arv.
- Teadustöös: edendamise näitajad (kraadiõppe kursuste arv, doktorantide arv jne); teadustöö tulemused (patendid, teadusartiklid); kolmanda osapoolte vahendid.
- Teenused: raamatukogud (kasutajate arv jne); personalihaldus; üliõpilasesindus jne.

Samuti leiab Liblik (2004: 5-6), et Eesti avalikus sektoris on järjest enam hakanud populaarsust koguma tegevustulemusi mõõta võimaldavad süsteemid, milles on integreeritud erinevad kvantitatiivsed ja kvalitatiivsed näitajad, milleks on tasakaalus tulemuskaart (*balanced scorecard*)⁵. Antud seisukoht leiab kinnitust McClellan (2011: 642) hinnangutes, et aja jooksul on äriettevõtetes tasakaalustatud tulemuskaardi kasutamine tõestanud oma väärtuslikkust ning selle tulemusena on välja pakutud selle kasutamine ka kõrghariduses, et saavutada samuti kõikehõlmavamast lähenemist tulemuspõhisele administratsioonile. Samuti toovad Karu, Zirnask (2004: 61) välja, et järjest suurenev

⁵ Tasakaalus tulemuskaart annab selgema arusaamise, mida organisatsioonis võiks mõõta, et tasakaalustada selle tegevust eelkõige finantsperspektiivis. Tasakaalus tulemuskaardi eeliseks traditsioonilise finantsarvestuse mudeli ees, on see, et lisaks rahalistele indikaatorite näitajatele kajastab veel tegureid, mis mõõdavad tulevase edu saavutamist. (Tasakaalus tulemuskaart...)

tasakaalus tulemuskaardi ja *controllingu* juurutamine loob eelarvete läbi uue kvaliteedi kasumile mittesuunatud organisatsioonide juhtimises ja tulemuslikkuses. Samas on Capaldi *et al* (2011: 10) välja toonud, et ülikoolid koostavad finantsaruandeid auditeerimise eesmärkidel ning ei kasuta neid ülikooli juhtimises. Käesoleva töö autor leiab, et tänapäeva ühiskonnas, kus konkurents järjest suureneb on ääretult oluline erasektorist tulenevalt kasutada avalikus sektoris tulemustele orienteeritud ja detsentraliseeritud juhtimist⁶ ning vastutuse jagamist.

Ylijoki (2014) peab oluliseks välja tuua, et akadeemilises maailmas struktuurimuudatused ülikoolide sees puutuvad lähedalt kokku teiste protsessidega, mis on seotud kasvava juhtimisega kõrghariduses ning leiab, et komplekse ja segaste muudatuste tõttu on võimatu eristada, mis on teatud struktuuralse reformi täpsed mõjud. Ylijoki (2014) lisab, et akadeemikute kogemustes ei teki muutumise protsessis selget enne-kestel-pärast etappe, vaid pigem mõistetakse seda kui järjekordset segadust, milles kindlaid muudatuse ja nende täpseid tagajärgi, mõjusid vähemalt nemad tajuda ei suuda. Gerli Eisenberg (2006: 11) toob kokkuvõtvalt välja, et Uus-Meremaa ja Inglismaa viisid laiaulatuslikult läbi avaliku sektori reformiprogramme, mis hõlmasid endas nii privatiseerimist; struktuurilist reformi, millega eraldati operatsioonilised organisatsioonid poliitilistest ministeeriumitest; finantsjuhtimise reformist ning astuti samme selleks, et parandada avalike teenuste kvaliteeti. Toimunud muutused tõid endaga kaasa uue mõiste avaliku sektori juhtimises "uus lähenemine avaliku sektori juhtimisele" ehk *New Public Management* (NPM), mille põhiidee seisneb selles, et avalikus sektori juhtimisel kasutatakse samasid juhtimisalaseid meetodeid nagu äriktoris. Samuti on Haldre *et al* (lk 188) nimetanud NPM juhtimis põhimõtteks äriktori lähenemist, kus juhtimine toimub tulenevalt tarbijate eelistustest.

Peters leiab (2013: 11), et kui varasemalt haridussüsteemis pandi rõhku administreerimisele ja poliitikale, siis nüüd on oluline juhtimine. "Uus juhtimine" põhineb ühest küljest korporatiivse ja erasektori juhtimisstiilidele ning teisest küljest avaliku valiku teooriale ja

⁶ Detsentraliseeritud juhtimine tähendab struktuuriüksustele sisemise enesekorralduse andmist. (Lõhmus 2008)

institutsionaalsele majandusele, eriti agenditeooriale⁷ ja tehingukulude analüüsile. NPM on nende teooriate spetsiifiline kogum, mis on olnud eriti mõjukas UKs, Austraalias, Kanadas ja Uus-Meremaal. Uus juhtimisviis on detsentraliseeritud⁸ ja viidud pigem institutsioonipõhiseks ning selle tulemusena ei kontrollita enam sisendit, vaid oluline on väljund ja tegevuseesmärgid, millega kaasnevad lühiajalised tegevuslepingud, eriti tegevjuhtide puhul. (Peters 2013: 11; Tolofari 2005: 87-88) Samuti on Madise (RiTo 28, 2013) välja toonud, et peaaegu kõigis arenenud riikides räägitakse riigiasutuste paremini tööle panemise vajadusest, mille levinumaks reformstrateegiaks on NPM, kus põhiidee seisneb avaliku sektori asetamisest erasektori toimimismudelisse.

Madis (RiTo 28, 2013) toob välja ülevaاتlikult NPM sisu:

- a) tulemusjuhtimisele üleminek ("sisendiorientatsiooni" asemel "väljundiorientatsioon");
- b) kliendipõhine lähenemine ("kliendiorientatsioon");
- c) "kuluorientatsioon" haldustegevusele (ühendatud vastutus tehtud kulutustele);
- d) "teenuseorientatsioon" (riigi kõigi toimingute käsitlemine teenusena).

Läbiviidud EUA uurimus (Estermann, Claeys-Kulik 2013: 10-11) näitas, et õppe- ja teadustööle esitatavad suuremad nõudmised koos eelarvekärbetega kujutavad üha suuremat ohtu Euroopa ülikoolide jätkusuutlikkusele ning Euroopa ülikoolid on praegu silmitsi mitmete ületamist vajavate rahastamise probleemidega. EUA uurimuses (Estermann, Pruvot 2011: 8) tuuakse välja, et esmatähtis küsimus Euroopa ülikoolide rahastamise juures on, kuidas suurendada ja mitmekesistada rahastamist, sest ülikoolid on ikka veel suures osas riigi rahastatud ning leitakse, et rahastamine ja finantseerimine tuleb integreerida asutuse üldise strateegiaga. Lisaks toob Oduoza (2009: 133) välja, et ülikoolid peavad looma vajaliku struktuuri ja protseduurid, et maksimeerida piiratud ressursside kasutamise efektiivsust, seejuures peavad need protseduurid hõlbustama ülikoolides oluliste muudatuste tegemist ressursside kasutamises. Samuti toob Capaldi *et al* (2011: 9) välja, et

⁷ Agenditeooria ehk esindusteooria, mis käsitleb printsipaali ehk omanikku ja agendi ehk professionaalse juhi (juhatuse) vahelisi suhteid ning analüüsib, kuidas pooled täidavad lepingut. (<http://www.ents.ee:81/PrintArticle.aspx?aid=924>)

⁸ Detsentraliseerimine on tegevus, millega on delegeeritud otsustusõigus ja vastutus tulemuste saavutamise eest tippjuhtkonnalt madalama tasandi juhtidele ja töötajatele. (Karu, Zirnask 2004: 146)

ülikoolid peavad olemasolevate ressurssidega suutma säilitada kvaliteeti. Hans-Ulrich Kupper toob välja, et Euroopa ülikoolide probleemid tulenevad aruandluse standardiseerimisest, terminoloogia kasutamisest ja täiskuluarvestuse kulude jaotamise põhimõtetest. Seega võib järeldada, et ülikoolid on olukorras, kus tuleb hinnata enda tegevuse ja protseduuride efektiivsust, et maksimeerida olemasolevate piiratud ressursside kasutamist, säilitades seejuures kvaliteeti.

EUA tehtud uurimususes (Estermann, Claeys-Kulik 2013: 11) keskenduti kolmele etapile, milles vaadeldi finantskriisi mõju ülikoolide rahastamisele:

- ülikoolid peavad suutma kindlaks teha ja paremini mõista kõigi tegevuste ja projektide kulusid;
- ülikoolid peavad riskide leevendamiseks ja sõltumatuse suurendamiseks koostama ja säilitama mõistliku mitmekesisuse tulude struktuuris;
- ülikoolidele peab olema tagatud piisav ja jätkusuutlik riiklik rahastamine.

Latorre-Medina *et al* (2013: 273) ja Markkula *et al* (2009: 261) toovad välja, et hariduses on vajalik uus juhtimismudel, mis põhineks võimekusele otsuseid teha; eestvedamisele, mis ei keskenduks ainult ühele juhile, vaid oleks jaotunud üle organisatsiooni; meeskonnatööle ning strateegilisele planeerimisele - kõik need panustavad hariduse innovatiivsuse kasvule. Lisaks toob Markkula *et al* (2009: 261) välja, et kõige olulisemad faktorid reformis on multidistsiplinaarsus, loovus ja võime suurendada mittemateriaalset kapitali nii ülikooli sees kui ka läbi nende ühiskonnas, mis omakorda nõuab ülikoolidelt pühendumist, et saada ekspertideks, eriti elukestvas õppes ning pädevuse arendamises. Selleks, et täita organisatsiooni missiooni leiab Latorre-Medina *et al* (2013: 273), et paljudes riikides peab kehtiv hariduse juhtimismudel muutuma, et täpsemalt peegeldada eelpool mainitud omadusi. Samuti leidis Karu (2008a: 62) varasemalt, et teadmismahukates organisatsioonides on oluline keskenduda personali tulemuslikkuse ja töökoormuse arvestamisele, sest professionaalsed töötajad võivad liiga suure töökoormuse tõttu töölt lahkuda. Seega võib järeldada, et väga oluline on üle vaadata hariduses toimiv juhtimismudel, mis oleks jaotatud üle organisatsiooni, läbi meeskonnatöö ja strateegilise

planeerimise ning oskusliku ressursside jaotamise, seejuures on piiratud ressursid järjest olulisem teema, mida kinnitab EUA uurimuse tulemus.

Keskkond, milles organisatsioon tegutseb on pidevalt muutuv ning organisatsioonid peavad tegutsema järjest suureneva konkurentsi tingimustes. Tihe konkurents tõstab aga kuluarvestussüsteemi tähtsust organisatsioonis. Karu (2008a: 44) leiab, et lähtudes nüüdisaegsest majanduskeskkonnas toimunud muutustest, on oluline seostada kulud eesmärkide, strateegiate ja tegevustega, milles vältimaks vigu ja leidmaks uusi võimalusi, keskendutakse kulude juhtimise alternatiivsete otsuste võimalikele mõjudele. Kulude juhtimine kui üldjuhtimine on proaktiivne ehk tulevikku suunatud tegevus ning kulused on otstarbekas juhtida proaktiivselt, kuna kulused tehakse organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks ja strateegiate elluviimiseks. Samamoodi on süsteem ülikoolide puhul, kus riiklikul tasandil on ette antud kõrghariduse strateegilised eesmärgid ning tulenevalt uuest süsteemist kõrghariduses, vaadatakse iga-aastaselt üle tulemuslepingus kokkulepitud eesmärkide täitmine.

Kuluarvestusarvestussüsteemi osaks organisatsioonis on planeerida, mõõta ja kontrollida kulused, mis tekivad organisatsiooni põhitegevuse käigus ning edastada saadud tulemused õigetele juhtimistasanditele. (Oliver 1987: 3; Horngren, Sundem 1993: 111; Lambot 2005) Seega võib välja tuua, et kiiresti õigete ja põhjendatud otsuste vastuvõtmiseks on oluline luua töötav ning organisatsiooni eripära järgiv kulude arvestuse süsteem. Cooper ja Kaplan (2002: 24-25) leiavad, et ideaaljuhul võiksid organisatsioonid välja arendada ühe integreeritud süsteemi, mis haldaks kõiki selliseid funktsioone nagu finantsaruandlus, strateegiline kalkuleerimine, operatsioonide täiustamine ja tegevustulemuste mõõtmine ning kõige olulisem integreerimisest tulenev võit tekib, kui juhid kasutavad kuluarvestussüsteemi perspektiivsel põhimõttel ning just tegevuspõhine kalkuleerimine annab organisatsioonile võimaluse muuta planeerimine staatiliselt dünaamiliseks ning annab juhtidele infot, mida nad vajavad, et muuta enamik organisatsiooni kuludest muutuvateks; võivad omandada, pakkuda ja säilitada vaid neid ressursse, mis on vajalikud järgnevatel aastatel vajaduste rahuldamiseks. Töö autor leiab samuti, et järjest enam tänapäeva ühiskonnas on oluline, et suuta organisatsiooni finantsarvudest võimalikult

kiiresti oluline info välja lugeda ja seda õigesti tõlgendada. Samaaegselt hoida kulusid suurenevas konkurentsitingimustes kontrolli all ning olla paindlik tegevuskeskkonnast tulenevate muutuste trendidega ja vajadusel ümber kohaneda muutuva nõudlusega. Samuti ei tohi unustada, et kogu tegevus peab tagama õigusaktidest tulenevate nõuete täitmise.

Organisatsiooni kuluarvestuse süsteemi loomisel tuleb määratleda eesmärgid, mida arendav süsteem peab täitma. Võrreldes Haldma ja Karu (1999: 10) kuluarvestussüsteemi eesmärkide käsitlemisega: üldisteks ja spetsiifilisteks eesmärkideks, on Karu (2008a: 80) käsitluses eesmärgid muutunud konkreetsemaks. Karu (2008a: 80) toob välja kuluarvestuse süsteemi eesmärgid järgnevalt:

- kuludega seotud eesmärkide planeerimine ja tulemuslikkuse hindamine;
- strateegiliste otsuste kuluinfoga varustamine;
- kasumlikkuse suurendamise või kulude vähendamise strateegiate väljatöötamine ja juurutamine;
- erinevatele huvigruppidele vajaliku info andmine otsuste tegemiseks;
- kulukäitrite ja kulu-tulemus seoste kindlakstegemine;
- kuluobjektide, tegevuste, kulukohtade ja kululiikide kindlakstegemine ja arvestus;
- organisatsiooni väljunditeks olevate kuluobjektide (toodete, teenuste, projektide) kulude (ühiku kulude kui kogukulude) arvestus, eelarvestamine ja *controlling*;
- ressursside soetamise, tootmise ja kasutamise rahaliste ja mitterahaliste parameetrite identifitseerimine, mõõtmine, kogumine, liigitamine, registreerimine ning aruandluse koostamine ja analüüs;
- müüdüd toodangu kulude arvestuseks varude mõõtmine ja hindamine;
- organisatsioonisiseste tulemusüksuste ja vastutuskeskuste majandusnäitajate ja tegevustulemuste arvestus, eelarvestamine ja tulemuslikkuse hindamine;
- muu kuluinfo (nt maksuarvestuseks) tagamine.

Kuluarvestuse süsteemi loomisel on esimeseks sammuks liigitada organisatsiooni kulud. Kulude liigitamise eesmärgiks on rühmitada samaliigilised kulud, kuna nii saab parema ülevaate erinevatest kuludest. Kulude liigitus sõltub sellest, milleks andmeid vajatakse ning

kulude kogumisel lähtuvalt organisatsiooni eesmärkidest teostatakse kulude juhtimine kuluarvestuse kolme komponendi kaudu. Kuluarvestussüsteemi komponendid on: kululiikide, kulukohtade ja kulukandjate arvestus (Haldma, Karu 1999: 12). Sellist käsitlust peab Karu (2008a: 72) traditsiooniliseks kulude arvestuseks ning toob välja, et keskenduda tuleks: kuluobjektide arvestusele, tegevuste kulude arvestusele, kulukohtade arvestusele ja kululiikide arvestusele.

Kõigepealt kuluarvestussüsteemi loomisel tuleb liigitada organisatsiooni kulud, millega luuakse alus kulude juhtimiseks ja arvestuseks. Nüüdisajal on muutunud järjest olulisemaks detailsem info saamine kuludest ja seepärast on muutunud tähtsamaks ka kulude liigitamine (Karu 2008a: 105). Kulude liigitamise eesmärgiks on rühmitada samaliigilised kuluartiklid, et saada paremat ülevaadet erinevatest kuludest. Traditsiooniliselt on kulude liigituse eesmärgid jaotatud (Haldma, Lääts 2002: 23; Karu 2008a: 106):

- kulude liigitamine raamatupidamise aastaaruande koostamiseks,
- kulude liigitamine varude mõõtmiseks ja hindamiseks,
- kulude liigitamine otsuste vastuvõtmiseks ning
- kulude liigitamine planeerimiseks, *controllinguks* ja tulemuslikkuse hindamiseks.

Oluline siinjuures on, et tulenevalt sellest, mida ja kuidas tahetakse analüüsida, tuleb vastavalt sellele kulugrupid moodustada. Näiteks võib kulude liigitust vaadata organisatsioonisiseste kui ka organisatsiooniväliste huvigruppide lõikes. Organisatsioonisisesteks huvigruppideks ülikooli puhul on kõikide struktuuriüksuste juhid – dekaan, nõukogu, senat jne, kuni teaduskondade tasanditeni välja, kus kulude liigitus sõltub püstitatud eesmärkidest. Organisatsioonivälisteks huvigruppideks on ülikooli puhul Haridus- ja Teadusministeerium (HTM), Sotsiaalministeerium, Rahandusministeerium, Maksu- ja Tolliamet, kreditorid jne, kus majandusaasta aruande koostamisel juhendatakse raamatupidamisseadusest ja raamatupidamistoimkonna juhenditest. Raamatupidamise seaduse § 18 lg 3 põhjal on kohustuslik raamatupidamise aastaaruande koostamisel kasutada lisas 1 toodud bilansiskeemi ning kasumiaruande koostamisel tuleb kasutada ühte lisas 2 toodud skeemidest, kus vastav kulude liigitus on vormides ette antud.

Kululiikide arvetus selgitab, millised kulud esinevad organisatsioonis, võttes arvesse nende kujunemise ja käitumise erinevaid aspekte. Kesksed aspektid on seotud kulude registreerimise ja hindamisega. (Haldma, Karu 1999: 12) Kululiik on sarnaste tunnustega kulude rühm (Mereste 2003: 447). Ülikooli puhul võib eristada kululiikidena: tööjõukulud, üldkulud, investeeringud, tegevuskulud jne.

Võimalikult täpselt kuluobjektide⁹ kulude arvestamiseks, tuleb seostada organisatsiooni väljunditeks olevad kuluobjektid tehtud kuludega. Tehtud kulud liigitatakse lähtuvalt organisatsiooni väljunditeks olevatest kuluobjektidest (toode, teenus, projekt) (Karu 2008a: 110): otsekulud (otsesed kulud) ja kaudkulud (kaudsed kulud). Kulude liigitamine otse- ja kaudkuludeks on oluline, otstarbekas ja rakendatav nii kasumile suunatud kui ka kasumile mittesuunatud organisatsioonides. (Karu 2008a: 112) Kulude liigitus on oluline kulude, tulude ja tulemi vaheliste seoste analüüsil ja sellel tuginevate otsuste langetamisel. Paljudes organisatsioonides kasutatakse täiskuluarvestust, kui põhilist hinnakujundamise alust. Hans-Ulrich Kupper toob välja, et UK, Saksamaal kui Hollandis on enamasti ülikoolides kasutusel täiskuluarvestus. Samuti toob Chalos *et al.* (1988: 275) välja, et uuringud on näidanud, et teatud juhtudel täiskuluarvestus¹⁰ esindab palju paremini organisatsioonis kasutusel olevat kulufunktsiooni. Ülikooli puhul võiks siinkohal näitena tuua õppekava maksumuse tasemeõpete lõikes, sest alla teatud arvu tundengite korral mõndasid erialasid iga-aastaselt ei avata ning samuti õppekava maksumuse õppuri kohta.

Otsekulu on kulu, mida seostatakse kulukandjaga. Ülikoolis võib kulukandjaks olla nt üliõpilane, instituut, õppekava, millega saab otsekulu siduda. Kui võtta kulukandjaks üliõpilane, siis otsekuluks on üliõpilasega seotud õppevahendid jne. Kui võtta instituut kulukandjaks on otsekuludeks kommunaalkulud, teenuse osutamise seotud reklaamkulu jne. Õppekavast lähtuvalt on otsekuludeks õppejõudude töötasud, õppejõudude koolituskulud jne, sest olenemata õppekavas osalevate tudengite arvust ei muutu akadeemilise personali töötasu kulud õppekava kohta.

⁹ Kuluobjekt (kuluuse, kulukandja) on sektor, toode, teenus või muu üksus, mille kulusid registreeritakse eraldi muudest kuludest analüütilises kuluarvestuses (Mereste 2003a: 447).

¹⁰ Täiskuluarvestus on arvestustehnika, mille kasutamisel jagatakse kõik kulud ühikutele saades ühiku kogukulud ning kulud jaotatakse otse- ja kaudkuludeks. (Haldma, Karu 1999: 89).

Kaudkuludeks on organisatsiooni juhtimisega seotud kulud näiteks rent, elektrikulu, viivised, arvutivõrgu haldamisega seotud kulu jms. Kaudkulusid nimetatakse sageli üldkuludeks. Ülikooli kaudkuludeks on ülikooli üldjuhtimise ja üldhaldamisega seotud töötajate töötasu, juhtkonna koolituskulud (k.a. mitteakadeemiline personal), reklaamkulud, transpordikulud, IT kulud, finantskulud (intressid laenudelt) jne.

Kui organisatsioonil on leitud sobiv kulude liigitamise meetod, siis tuleb paika panna kulukohad. Kulukohtade analüüs näitab, millistes punktides tekivad kulud – püstitatakse eesmärk ja määratakse kindlaks kulude üldkogum. (Haldma, Karu 1999: 83) Kulukohtade kujundamisel peab arvestama, et neid ei määratletaks liiga üldiselt. Väga oluline ongi organisatsioonis määratleda õigesti organisatsiooni kulukohad¹¹, et oleks võimalik hinnata kulude osakaalu organisatsioonis ja vaadata, kus kulud tekivad ja kas on mingeid kokkuvõetavusi.

Kulukohade arvestus selgitab, millistes organisatsiooni struktuuri või põhitegevuse protsessi osades erinevad kululiigid tekivad (Haldma, Karu 1999: 12). Kulukohtade arvestus ja analüüs kulukohtade lõikes peab organisatsioonis näitama, millistes konkreetsetes majandustegevuse protsessi punktides kulud tekivad ning kulukohana vaadeldakse teatavat määratletavat osa või punkti organisatsiooni tegevusprotsessis, milles on eristatav teatud kululiikide teke. (Haldma 2002: 156). Ülikooli puhul saab vaadata struktuuriliselt kulukohtasid teaduskondade, instituutide, kolledžite, teadus- ja arendustöö lõikes. Funktsioonist tulenevalt oleksid kulukohad üldjuhtimine, õppetöö, teadustöö ja ühiskonna teenimine. Haldre *et al.* on välja toonud (195 lk), et kulukohtade analüüs on vajalik otsekulude täpsustamiseks ning tulemusjuhtimise rakendamise seisukohast on vajalik, et vastutuskohustuslaste majandustulemustega kulukohtades seostatakse vaid nende kontrollitavad kulud. Kulukohtade arvestusel lähtutakse objektiivselt kululiikide arvestusest.

Lihtsustatult toob Karu (2008a: 103) välja kulukohtade liigituse:

¹¹ Kulukoht on (Karu 2008a: 102): allüksus, piirkond, osakond, asukoht, funktsioon, protsess või selle osa, seade või seadmete grupp, töötaja, mille kulud arvestatakse eraldi, mis hiljem jaotatakse kuluobjektidele otse või läbi põhitegevuse kulukohtade.

- põhitegevuse kulukohad (põhitegevuse allüksus, mis jaotatakse kuluobjektidele kasutades kulukäitureid);
- tugiteenuse kulukohad (tugiteenuseid osutav allüksus, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse kuluobjektidele läbi selle kulukoha, millele tugiteenust osutati);
- abitegevuste (nt söökla, puhkebaas) kulukohad (põhitegevusega mitteseotud allüksus, mille kulud arvestatakse eraldi ja mille jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele ei ole tihti otstarbekas);
- üldjuhtimise kulukohad (organisatsiooni üldjuhtimise allüksus, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele).

Kulukohtade arvestus on omakorda sidusüliliks kululiikide ja kulukandjate arvestuse vahel. Keskselt aspektiks kulukohtade arvestuses on üldkulude jaotamine kulukohtade lõikes.

Kuluobjektide ehk kulukandjate arvestus selgitab, miks ja kui palju tehakse organisatsioonis kulusid seoses erinevate kuluobjektidega. Kuluobjekt (kulukandja, arvestusobjekt) on iga objekt, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja arvestada. (Karu 2008a: 72) Tulenevalt sellest, kuidas ülikooli puhul määratletud mõõdetav objekt, mille kulu soovitakse välja tuua, siis kuluobjektina võib vaadata instituuti, õppekava, üliõpilast.

Haldre *et al* toob välja (195-196 lk) järgnevad kulukandjate arvestuse peamised ülesanded kuluarvestussüsteemis üldhariduskoolides, mida käesoleva töö autor peab sobilikuks ka ülikoolide puhul ning käesoleva töö autoripoolsete täiendustega on need:

- teenuse (üliõpilaskoha maksumuse) kalkuleerimine;
- majandustulemuste määratlemine ülikooli eri tegevusvaldkondades;
- operatiivse tulemusarvestuse kujundamine organisatsioonis;
- informatsiooni andmine juhtimisotsuste langetamiseks.

Teenuse omahind peab andma võimalikult täpselt objektiivse pildi sellest, kui palju teenus valmistajale on maksma läinud. Järelikult tuleb arvata omahinda need kulud, mis organisatsioon on teinud toodangu tootmiseks ja soetamiseks, s.t. kuni toodangu valmimise

hetkeni või teenuse pakkumiseks. (Haldma 1997: 86) Teenuse omahinda ei arvestata näiteks müügikulud, juhtimiskulud ega arenduskulud, kuna need on tootevälised kulud. Teenuse omahind on võrdne põhimõtteliselt kuludega, mida organisatsioon teeb selle teenuse pakkumiseks. Ülikooli hindade eeskiri (2014: 1) toob välja, et teenuse või kauba omahind on ühe teenuse või kaubaühiku osutamise, valmistamise või soetamise kulu, milles omahind koosneb otseste kulude ja kaudsete kulude summast. Näitena võiks tuua üliõpilaskoha maksumus; mingi teenuse osutamise omahind, nt uuringu teostamine; ruumi rentimine, kus ruumi rendi omahinnaks oleks ruumi ülalpidamiskulud jne.

Karu (2008b: 22) toob välja, et ei ole olulisi põhimõttelisi erinevusi kasumile suunatud ja kasumile mittesuunatud organisatsioonide kuluarvestuse meetodites ja põhimõtetes juhul, kui organisatsiooni tegevus on suunatud tulemuslikkusele, kuna olenemata tüübist vajavad kulude juhtimise informatsiooni kõik organisatsioonid. Kuluarvestuse põhimõtted tulenevad organisatsiooni eesmärkidest ja informatsioonist, mida juhtkond vajab ning eelkõige sõltuvad kuluarvestuspõhimõtted organisatsiooni tegevusvaldkonnast. Tulenevalt tegevusvaldkonna iseloomust on oluline valida selline kuluarvestusmeetod, mis kajastaks piisavalt reaalselt ja õigeaegselt kulud ning näitaks, millistes konkreetsetes punktides organisatsiooni tegevuse protsessis kulud tekivad. See on vajalik selleks, et juhid saaksid vastu võtta õigeid otsuseid. Näiteks ülikoolis esimese kursusel üldainete koos andmine erineva teaduskonna tudengitele; vabaainete toimumine üle ühe õppeaasta ning sellega kaasneva kulusäästu arvutamine.

Organisatsiooni kui terviku majandustulemuste kujunemise jälgimiseks on vajalik aruandlus, mis peab näitama, kuidas kujuneb organisatsiooni kui terviku majandustulemus erinevate allüksuste tulemuste kaudu (Lääts, Peets 1999: 120; Bhimani *et al* 2008: 466; Drury 2008: 351). Üldine põhimõte analüüsimisel on samm-sammuline lähenemine, üleminek üldiselt üksikule. Asutusesiseses aruandlussüsteemis peab olema aruannete arv minimaalne, mis sisult peavad olema lihtsad ja arusaadavad ning nendega kaasnevad kulud võimalikult väikesed. Aruanded peavad olema täpsed, õigeaegsed ja motiveerivaks vahendiks asutuses. Aruandlussüsteem peab olema samuti võimalikult paindlik, et asutuses viia läbi muudatusi, kui selleks peaks vajadust tekkima. Organisatsioonis peavad

planeerimis- ja aruandlussüsteem moodustama ühtse terviku. Ressursside optimaalseks kasutamiseks on väga oluline eelarvestamine, mis on väga hea abivahend organisatsiooni ressursside jaotamisel. Eelarvetel on oluline roll nii kasumile suunatud kui ka kasumile mittesuunatud organisatsioonides ning need on tihedalt seotud erinevate juhtimistegevuse aspektidega. (Karu, Zirnask 2004: 25-26) Drury (2008: 356) toob välja, et planeerimissüsteem eeldab, et kõigi organisatsioonisiseste aruannete lõikes oleks eelnevalt koostatud plaanid, mida hiljem kontrollitakse. Planeerimise ja eelarvestamise süsteem on süsteemid, millega organisatsiooni piiratud rahalised ressursid jaotatakse organisatsiooni eesmärkidele kõige paremini vastavate tegevuste või programmide arendamisele (Karu, Zirnask 2004: 30). Drury (2008: 356), Bhimani *et al* (2008: 466) ja Horngren *et al.* (1990: 172) leiavad, et eelarve on kõige levinum planeerimis-kontrolli vahend organisatsioonis, mis on defineeritav kui tegevusplaani kvantitatiivne väljend ja koordineerimise ning täideviimise vahend. Organisatsioonisiseses aruandluse väljatöötamisel tuleks kindlasti arvestada milliseid aruandeid, milliste näitajate osas, millises vormis, millisteks tähtaegadeks ja kellele (juhtimistasand) tuleb esitada. Nii nagu kuluarvestuspõhimõtted sõltuvad organisatsiooni tegevusvaldkonnast, kehtib sama ka kuluarvestusmeetodi(te) valimisel.

Üks olulisemaid probleeme kuluarvestuses on, et ka matemaatiliselt kõige täpsemad kuluarvestuse meetodid ei võimalda kulusid jaotada õiglaselt – võib olla, et mõnele kuluobjektile arvestatakse üldkulude jaotamisel tegelikult rohkem üldkulusid ja mõnele teisele kuluobjektile vähem (Jaansoo 2011: 52). Karu (2008b: 21) toob välja, et kulude arvestus ja mõõtmine on väga oluline, kuid tulevikku suunatud strateegiliste otsuste tegemisel ei ole arvestuse ülim matemaatiline täpsus nii tähtis kui kulude olulisus, vastavus tegelikkusele ja õigeaegsus, sest oluline on keskenduda lõpptulemuste (eesmärkide ja kriitiliste edufaktorite) saavutamise seisukohast olulistele kuludele ja kuluvoogudele seostatuna organisatsiooni väljunditega ning teha seda õigeaegselt ja vajaliku täpsusastmega, nt Ülikool ei ole kasumit teeniv organisatsioon ning isegi kui struktuuritoetuste kasutamine projektide elluviimisel ei pruugi kasumlik olla, siis huvitava ja teaduslikult väärtuslike teadmiste korral, sellega tegeletakse. Samuti lisab Karu (2008b:

21), et ühe väga olulise kuluarvestuse süsteemide arengu hindamise kriteeriumina seda, kas organisatsiooni väljundiks olevate teenuste kulusid suudetakse üldse arvestada või ei.

Kuluarvestussüsteemi võib lähtudes üldkulude jaotamise meetodist liigitada (Karu 2008a: 87): traditsiooniline ehk täiskuluarvestussüsteem ning tegevuspõhine kuluarvestussüsteem. Traditsiooniline kuluarvestus (täiskuluarvestus, lihtkuluarvestus) on kulude arvestuse meetod, kus kulud liigitatakse otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektile, kasutades mahupõhiseid kulukäitureid (Jaansoo 2011: 44). Tegevuspõhine kuluarvestus (ABC-activity-based costing) on kulude arvestuse meetod, kus arvestatakse kulud kuluobjektidele (toodetele, teenusele), lähtuvalt kulude seosest ühe või mitme teise tegevusega, kasutades tegevuspõhiseid kulukäitureid (Jaansoo 2011: 44). Karu (2008a: 250) toob välja, et tegevuspõhise kuluarvestuse filosoofia on, et kulutused ja kulud ei teki iseenesest, vaid need on teatud (juhtimis)tegevuste tulemus, kuna eesmärkide täitmiseks tehakse teatud tegevusi ning tegevused põhjustavad kulutusi.

Kui veel paarkümend aastat tagasi oli samas tegevusvaldkonnas tegutsevate organisatsioonide kuluarvestuse süsteemid üsna sarnased, siis tänapäeval suurenevad märgatavalt erinevused organisatsioonide kulu juhtimise süsteemide ja kuluarvestuses kasutatavate põhimõtete vahel. Selle tingivad järjest tihenev konkurents, uute juhtimismeetodite ja –teooriate juurutamine, erineva kuluarvestuse süsteemide arengutase, järjest spetsiifilisema kuluinfo vajadus otsuste vastuvõtmiseks ja tulemuslikkuse hindamiseks, uute kuluarvestuse meetodite kasutusele võtmine, infotehnoloogia areng ning personali kompetentside tõus finantstegevuse valdkonnas. (Karu 2008a: 61) Samuti on kõrgharidussektoris, kus ülikoolidel on oluline mõista, et kulude kohta on vaja saada spetsiifilisemat infot otsuste vastuvõtmiseks, mida kinnitavad eespool välja toodud Peters (2013), Oduoza (2009) ja Tolofari (2005) seisukohad kõrgharidussektori uuest juhtimisviisi vajalikkusest, seejuures maksimeerides ressursside kasutamise efektiivsust.

Kasumile mittesuunatud organisatsioonides muutuvad rahastamisvõimalused järjest pingelisemaks, mida kinnitavad eespool välja toodud Esterman *et al* (2013), Capaldi *et al* (2011), Oduoza (2009), Tolofari (2005) ja Peters (2013) seisukohad, kuna koos juhtimise

kvaliteedi tõusuga ja tulemuslikkusele suunatusega hakatakse ressursside jaotamisel järjest rohkem lähtuma tulemist ja ressursside kasutamise efektiivsusest. Kuluarvestuse süsteemide arengutaseme hindamisel on oluline, kas organisatsiooni väljunditeks olevad tooted/teenused on määratletud või ei ning kas väljundiks olevate toodete/teenuste kulusid suudetakse arvestada või ei (Karu 2008a: 63). Ülikooli puhul saab välja tuua, et väljundi teenust arvestatakse, mida kinnitab asjaolu, et teaduskondade lõikes on välja toodud ainepunktide (EAP) hinnad.

Väga oluline on teadvustada, et ei ole olulisi põhimõttelisi erinevusi kasumile suunatud ja kasumile mittesuunatud organisatsioonide kuluarvestuse meetodites ja põhimõtetes, sest pigem olenevad nad sellest, kas kogu organisatsiooni juhtimine on suunatud tulemuslikkusele või tegevuse ja ametikoha nautimisele. (Karu 2008a: 63) Konkreetse kuluarvestussüsteemi valikul tuleks lähtuda (Karu 2008a: 81): seadusandlusega kehtestatud nõuetest (näiteks raamatupidamise seadus, raamatupidamistoimkonna juhendid, maksuseadused); organisatsiooni strateegiast; tegevusvaldkonnast ja tööstusharust; vajatavast juhtimisinformatsioonist; väljunditeks olevatest toodetest/teenustest; süsteemi omandamise, arendamise ja haldamise kuludest.

Antud peatükis analüüsiti ülikooli struktuurimuudatuste vajadust, mis on seotud kasvava juhtimisega kõrghariduses ning kirjeldati kõrgharidusreformist tulenevat uut juhtimisviisi (NPM). Toodi välja kõrghariduse edu näitavad indikaatorid, küll aga on need limiteeritud võimalustega. Anti ülevaade organisatsiooni kulu- ja juhtimisarvestuse põhimõtetest ning peamiselt kasutatavatest meetoditest. Järgmises peatükis antakse ülevaade ja kõrgharidussektori osatähtsusest avalikus sektoris.

1.2. Ülevaade Eesti kõrgharidussektorist avalikus sektoris

Eelnevas peatükis anti ülevaade kulu- ja juhtimisarvestussüsteemi kasutamisest kõrgharidussektoris ressursside planeerimisel, käsitleti kõrgharidusreforme ja uue

juhtimissuuna tekkimist avalikus sektoris (NPM). Järgnevalt analüüsitakse Eestis avaliku sektori reformimise mõjust kõrgharidussektorile.

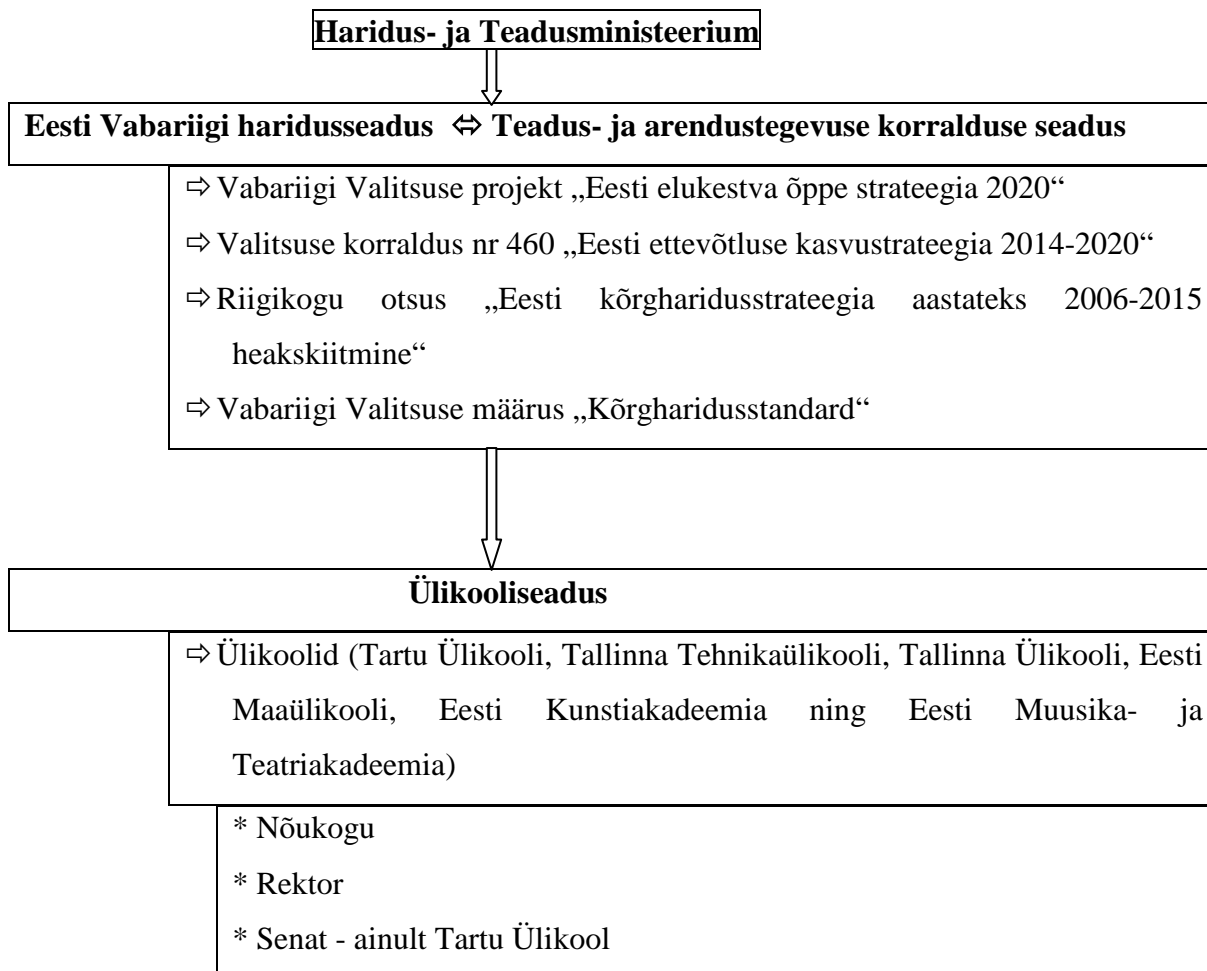
Peters (2013: 13) ja Tolofari (2005: 87) toovad välja, et enamus neist arengutest, mis on viinud uusliberaalse ülikooli ja selle variatsioonideni, nagu näiteks ettevõtlik ülikool – tulenevad 80ndatel-90ndatel läbiviidud reformidest, mis kohaldas uusliberaalset majandusteooriat ka kõrghariduses ning millele on tihti viidatud ka kui „uuele juhtimisele“ või „uuele avalikule juhtimisele“. Ylijoki (2014) peab tähelepanuväärseks Soome näite varal välja tuua, et kuigi Soome on üks põhjamaade hilistest ärkajatest, mis puudutab struktuuralseid reforme, olid enamus akadeemikuid teadlikud mujal maailmas toimuvatest trendidest ning ootasid sarnase poliitika tekkimist ka Soomes. Seega leiab Ylijoki (2014), et lihtsalt kahtlused ja visioonid tuleviku osas, omavad ka toimuvates muudatustes mõju, muutes domineeriva paratamatuse retoorika veelgi tugevamaks.

Markkula (2009: 261) toob välja, et kõige olulisemad faktorid reformis on multidistsiplinaarsus, loovus ja võime suurendada mittemateriaalset kapitali nii ülikooli sees kui ka nende läbi ühiskonnas ning nõuab ülikoolidelt pühendumist, et saada ekspertideks, eriti elukestvas õppes ning pädevuse arendamises. Teiseks, toob Markkula (2009: 261) välja, et ülikooli lõpetavad magistrid peaksid mitte ainult teoreetiliste põhiteadmiste osas olema tugevad, vaid ka nende hoiakud peaksid väga hästi ettevõtluse, kultuuriliste ja globaalsete nõudmistega sobima. Ning kolmandaks rõhutab Markkula (2009: 261), et ülikoolid peaksid olema meeskondade, töö kogukondade, organisatsioonide ja võrgustike pädevuse arendajad, kuna pidevate muutustega toimetuleku oluline element on globaalsete väärtusahelate ja võrgustike loogikast arusaamine koos põhiliste ärioperatsioonide ning nendega seotud finantsteemadega.

Latorre-Medina *et al* (2013: 273) toob välja, et haridusasutused vajavad juhtimissüsteeme, mis on tõhusalt võimelised kontrollima nende strateegiate väljundeid ning nagu ettevõtlussektor, peab ka avalik sektor strateegilise toe jaoks kasutama struktureeritud meetodeid. Helmer Jõgi on Fullan'i teose „Uudne arusaam haridusmuutustest“ tagakaanel väga tabavalt välja toonud: „Muutused hariduses on vältimatud ja toimuvad üha kiiremini.

Nendega toimetulek on emotsionaalselt vaevarikas, kuid veelgi keerulisem on saada soovitud tulemusi.“ Käesoleva tsitaadi põhjal võib eeldada tsitaadi autori mõttena seda, et muutused hariduses võtavad inimestel kaua aega kohanemisega ning eesmärkide saavutamine on keeruline, kuid samas on möödapääsmatu muutusi vältida. Soome näite põhjal toob Markkula (2009: 251-252) välja, et Soome valitsus otsustas rahastada sihtasutusel põhinevat uut ülikooli, mis on kolme ammu loodud ja eduka asutuse liit - Helsingi Tehnikaülikooli, Helsingi Majanduskooli ning Kunsti ja disaini ülikooli. Markkula (2009: 252) rõhutab, et Soome eesmärgiks oli luua institutsioon, kus on ühendatud maailmatasemel õpe, õpetamine ja teadustöö ning seega anti ülikooli sihtasutusele autonoomia ja tugev strateegiline roll vahendite jaotamisel. Markkula (2009: 252) peab oluliseks mainida, et organisatsiooni struktuur edendab akadeemilise kogukonna loovust ja algatusvõimet, lisaks veel kunstilist autonoomiat kõigis tegevustes. Järgnevalt antakse ülevaade Eesti kõrgharidussektoris toimuvast.

Eesti õigusruumis reguleerib kõige üldisemal tasemel haridust Eesti Vabariigi haridusseadus (RT 1992, 12, 192) ning teadus- ja arendustegevust Teadus- ja arendustegevuse korralduse seadus (RT I 1997, 30, 471). Eesti Vabariigi haridusseaduse § 5 lg 1 p 1 alusel on Riigikogu vastu võtnud otsuse „Eesti kõrgharidusstrateegia aastateks 2006-2015 heakskiitmine“. Ühtsed kõrghariduse alused kõrgharidusasutustele reguleerib „Kõrgharidusstandard“, mis on kehtestatud Eesti Vabariigi haridusseaduse § 5 lg 2 p 7, § 28 lg 2¹; Ülikooliseaduse § 2¹ lg 1 (RT I 1995, 12, 119) ja Rakenduskõrgkooli seaduse § 12 lg 1 (RT I 1998, 61, 980) alusel. Kõrgharidussektoris mitte vähem tähtsamad ei ole Vabariigi Valitsuse projekt „Eesti elukestva õppe strateegia 2020“ ja Valitsuse korraldus nr 460 „Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2014-2020“. Kindlasti ei saa öelda, et välja toodud kõrgharidussektorit reguleerivad dokumendid on kogu kõrgharidussüsteemi reguleeriv seadusandlus, kuid antud juhul peab töö autor neid kõige olulisemaks, mida siinkohal välja tuua, v.t. joonis 2.



Joonis 2. Eesti kõrgharidussüsteemi juhtimissüsteem (autori koostatud)

Tulenevalt Ülikooliseaduse §-st 50¹ lg 4 sõlmivad HTM ja ülikool halduslepingu, mille kestuseks on kolm aastat. Halduslepingu allkirjastavad HTM-i esindajana haridus- ja teadusminister ning ülikooli esindajana rektor. Halduslepingu lisana sõlmitakse tulemusleping, mida igaaastaselt uuendatakse ning tulenevalt Ülikooliseaduse §-st 50¹ lg 2 p 2 sõltub tulemuslepingu eesmärkide täitmisest järgmise õppeaasta rahastamine. Seni on rahastamine toimunud koolitustellimuse alusel. Seega on ülikoolide jaoks väga oluline ülesanne leida lahendused, kuidas täita tulemuslepingus kokku lepitud eesmärgid, kuna sellest sõltub edaspidine riigipoolne rahastamine. Kui eesmäärke ei täideta, siis tähendab see ülikooli jaoks järgnevatks õppeaastaks vähem ressursse (eeldades lisarahastamisvõimaluste

samaks jäädes) ning tahes tahtmatult tekib küsimus, et kui olemasolevate ressurssidega ei suudetud saavutada kokkulepitud tulemust, siis kuidas veel väiksemate ressurssidega peaks ülikool suutma seda teha? Estemann ja Pruvot (2011: 8) toovad välja, et enamasti on riigi rahastus ülikooli *block grant*-na ning Estermann ja Claeys-Kulik (2013: 11) uurimusest tulenevalt tuleb Euroopa ülikoolidesse ligikaudu 75% ülikooli sissetulekutest riigilt.

Eesti kõrgharidusstrateegia aastateks 2006-2015 (2006: 1-2) määratleti ära Eesti kõrghariduse eesmärgid:

1. tagada kõrghariduse konkurentsivõimeline kvaliteet;
2. kõrgharidus peab teenima Eesti arenguhuvisid ja innovatsiooni;
3. kindlustada vajadustele vastav kõrgkoolimaht;
4. kujundada kõrghariduse otstarbekas struktuur;
5. eestikeelse haridus- ja kultuuriruumi arengu tagamine;
6. kõrghariduse sotsiaalse dimensiooni edendamine.

Eespool nimetatud strateegia eesmärkide realiseerumine toimub järgides Riigikogu ja Vabariigi Valitsuse seadusandlust, rahastamist ning koostööd peamiste partneritega. Peamisteks partneriteks on avalik-õiguslike ülikoolid, era- ja riiklikud kõrgkoolid, üliõpilasorganisatsioonid, kutseõppeasutused, tööandjate ja kolmanda sektori esindajad ning nende koostöö korraldamiseks loodi kõrgharidusnõukoda. (Eesti kõrgharidustrateegia 2006-2015: 2) Tänapäeva ühiskonnas on ressursside piiratus järjest aktuaalsem küsimus ning seetõttu on väga oluline, et olemasolevaid ressursse kasutataks eesmärgipäraselt ülesannete täitmiseks ning võimalikult efektiivselt.

Organisatsioonipõhine arengukava kinnitatakse igal aastal, kuna nii iga-aastase riigieelarve kinnitamise järel kui ka uue riigieelarve planeerimise käigus täpsustuvad eelarvelised võimalused, ressursivajadused, tegevuskavad ja tähtajad ning arengukavasse lisanduvad uued eesmärgid. (Strateegilise planeerimise... 2006: 49) Riigieelarve seaduse §-st 12 lg 1 tulenevalt peab keskvalitsuse juriidiline isik (avalik-õiguslik juriidiline isik) igal aastal esitama finantsplaani oma jooksva eelarveaasta, sellele eelnenud eelarveaasta ja järgneva

nelja eelarveaasta kohta ning valdkonna ministeeriumi vahendusel esitatakse andmed Rahandusministeeriumile 1. märtsiks.

13. veebruaril 2014 kinnitas Eesti Vabariigi Valitsus järgneva seitsme aasta prioriteetidid Eesti haridussüsteemis strateegia „Eesti eluskestva õppe strateegia 2020“, milles lepiti kokku eesmärgid, mis tuleb antud perioodil täita. Eesmärgid on suunatud peamiselt tänaste haridusprobleemide lahendamiseks ning nendest viis strateegilist eesmärki puudutavad nii lapsed, noori kui täiskasvanuid ja vanemaealisi. Peamiste probleemidena nähakse Eestis täna, et hariduse ja koolide kvaliteet on liiga riigieksamite keskne, õpetaja elukutse pole atraktiivne, töömaailm ei mõista oma olulisust haridusasutustega koostöö tegemisel ja töötajate arendamisel, digitaalne õppevara on puudulik ja samuti digioskused. Samuti tuuakse välja, et erialast ettevalmistust tuleks arendada ning väljalangemist kõikidel haridustasemetel tuleks vähendada. Strateegia rakendamiseks koostatakse HTM-i poolt rakendusplaan ning temaatilised ja valdkondlikud tegevusprogrammid, kuhu kaasatakse ka teiste ministeeriumite esindajaid. Endine Haridus- ja Teadusminister Jaak Aaviksoo on öelnud eluskestva õppe strateegia kohta, et „See strateegia on oluline muutus meie haridusmõtlemises – haridus on igäihe asi ja seda läbi kogu elu, süveneb õpilase-õpetaja partnerlus, kasvab juhtide vastutus ning õppimine suundub üha enam hariduspilve.“ (Valitsus kinnitas... 22.02.14) Haridus on tõesti väga lai valdkond, mis puudutab sisuliselt kõiki Eesti ühiskonna kodanike, kuna vähemal või suuremal määral puutub sellega meist igäiks kokku ning seetõttu on ääretult oluline, et kõik annaksid enda panuse Eesti haridussüsteemi toimimiseks.

Eesti elukestva õppe strateegias (2014: 13) tuuakse välja, et elukestva õppe võimalused ja töömaailma vajadused peaksid käima käsikäes, sest teadmispõhine ja kõrgema lisandväärtusega majandus tekitab keskkonna, mis motiveerib võtma vastutust ja initsiatiivi oma potentsiaali paremaks rakendamiseks. Seetõttu on Eestis vajalik luua kvaliteetsed, paindlikud ja mitmekesiste valikutega ning tööturu arenguvajadusi arvestavad õppimisvõimalused ja karjääriteenused, et suurendada erinevates vanuserühmades ja regioonides inimeste erialast kvalifikatsiooni. (Eesti elukestva...2014: 13) Tänapäeva ühiskonnas ei piisa enam ainult laste õpetamisest, vaid õpetada tuleb ka täiskasvanuid, kes

töötavad ning anda neile võimalus ennast täiendada uute oskuste ja teadmistega, et püsida konkurentsivõimelistena. Täna ei saa rääkida enam lihtsalt hariduse andmisest, vaid rääkida tuleb efektiivsest hariduse andmisest, mis seisneb eelkõige inimese olemasolevate oskuste ära tundmisest, et pakkuda vastavalt kohandatud õppimisvõimalusi., kus me peame analüüsima, kas õppekavad see vastavad kaasaegsetele nõuetele. Selleks on vaja teha koostööd, jagada kogemusi ja praktikaid ning saada rahvusvahelist kogemust. (Exchanging Practices...2013) Täitmaks õppekavade ajakohasust vastavalt tööturu vajadustele, millest tulenevalt elavneb tööturg ning seeläbi tagatakse majanduse areng. Vähemalt sama tähtis on Eestis töötajate ettevalmistamine majanduse kasvuvaldkondades tegutsemiseks ning parandada Eesti jaoks oluliste majandussektorite kindlustatust kvalifitseeritud kohaliku tööjõuga, et tõsta Eesti majanduse tootlikkust ja ekspordivõimekust. (Eesti elukestva...2014: 15) Ülesande täitmiseks on välja töötatud riiklikul tasandil mitmed strateegiad, nt „Eesti teadus- ja arendustegevuse ning innovatsiooni strateegia 2014-2020“ ning „Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2020“.

Majanduse konkurentsivõimet mõjutab peamiselt ettevõtete tootlikkus, mis sõltub omakorda järgnevatest teguritest: arenenud taristu, kõrgetasemeline haridus- ja teadustöö ning soodne regulatiivne, investeerimis- ja maksukeskkond. Need on tegurid, mis mõjutavad majanduse võimet konkureerida rahvusvahelistel turgudel ja majanduse tootlikkust kõige laiemas tähenduses. (Eesti konkurentsivõime ülevaade 2013) Need on ka valdkonnad, mis on riigis olulise tähtsusega, et olla konkurentsivõimeline tänapäeva kiiresti arenevas ühiskonnas. Antud töö raames käsitletakse ainult kõrgetasemelist haridust (edaspidi kõrgharidus) ja teadustööd, kui ülikooli põhitegevuse peamisi eesmärke.

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeeriumi poolt välja antud „Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2020“ (2013: 10) toob välja, et Eestis eelisarendatavad kasvualad on:

1. info- ja kommunikatsioonitehnoloogia horisontaalselt läbi teiste sektorite (nt automaatika, robotiseerimine, küberturvalisus, tarkvarade arendamine);
2. tervisetehnoloogiad ja –teenused (nt biotehnoloogia, e-mediitsiin);
3. efektiivsem ressursside kasutamine (nt materjaliteadus- ja tööstus, tervist toetav toit, keemiatööstus).

Eesti eluskestva õppe strateegias 2020 (2014: 4) on välja toodud võtmenäitajad, millest järgneva seitsme aasta jooksul lähtutakse. Konkreetsed võtmenäitajad on esitatud lisas 1, kus on välja toodud näitajate 2012. aasta tase ning milline on eesmärk 2015. aastaks saada tase.

Eesti elukestva õppe strateegia on haridusvaldkonnas tähtsamaid arenguid suunav dokument, kuna on aluseks riigi hariduseelarve valikutel perioodil 2014-2020 ning mille põhjal töötatakse välja erinevaid programme, et toetada vajalike muutuste saavutamist. Strateegias tuuakse välja, et Eestis on rohkem vaja jagada arusaama sellest, millist teed pidi liikuda teadmiste- ja innovatsioonipõhise ühiskonna suunas, kuna edukas saab olla vaid siis, kui teavustatakse vajadust pidevalt juurde ja ümber õppida. Samaaegselt tuleb olla ettevõtlik ja loov, et kiirelt muutuvad ühiskonnas toime tulla, sest õppimine ja oma oskuste teadlik kasutamine peaks muutuma aktiivse eluhoiaku lahutamatuks osaks, et tagada oma tegevustes edu. (Eesti elukestva õppe strateegia 2020: 3) Valitsuse kommunikatsioonibüroo (17.12.2013) poolt tuuakse välja, et kuigi teadlaste ja inseneride rakendamine ettevõtlussektoris on viimasel seitsmel aastal mõõdukalt kasvanud, vajaks trend hüppelist paranemist. Lisaks tuuakse kommunikatsioonibüroo poolt veel välja, et käimasolevatele haridussüsteemi reformidele tuleks otsida lisaks täiendavaid lahendusi, mis pakuksid erasektorile paindlikke ning tõhusamaid võimalusi teadlaste ja inseneride palkamiseks. Töö autor nõustub antud seisukohtadega, et tänapäeva ühiskonnas konkurentsipüsimeks tuleb ennast pidevalt täiendada ja arendada. Seega on haridusasutustel suur vastutus ühiskonna ees, tagada kvaliteetne haridus ning teadus- ja arendustegevus.

Innovatsioonistrateegia 2014-2020 „Teadmistepõhine Eesti“ seab senisest tugevamalt esikohale riigi konkurentsivõime ja elanike heaolu kasvu läbi teadus- ja arendustegevuse ning innovatsiooni potentsiaali kasutamise. See tähendab eelkõige väljaarendatud teadus- ja innovatsioonikeskkonna avamist ettevõtjatele ning eeldab ülikoolide ja teadus- ning arendusasutuste tihedamat koostööd ettevõtlussektoriga. (Ülevaade... 17.12.13) Kaasaegne haridus on multidistsiplinaarne, kus tuleb õpetada koos nii teadust, kunsti, tehnoloogiat kui äri, sest tulevikus väärtustatud oskused on palju komplekssemad ja raskemini

õpetatavamad. Ülikoolid peavad teadustegevuse kõrval järjest rohkem mõtlema kohustusele valmistama ette tööjõudu innovatiivsusele ning kiiresti muutuvale turule. (Teema 2013)

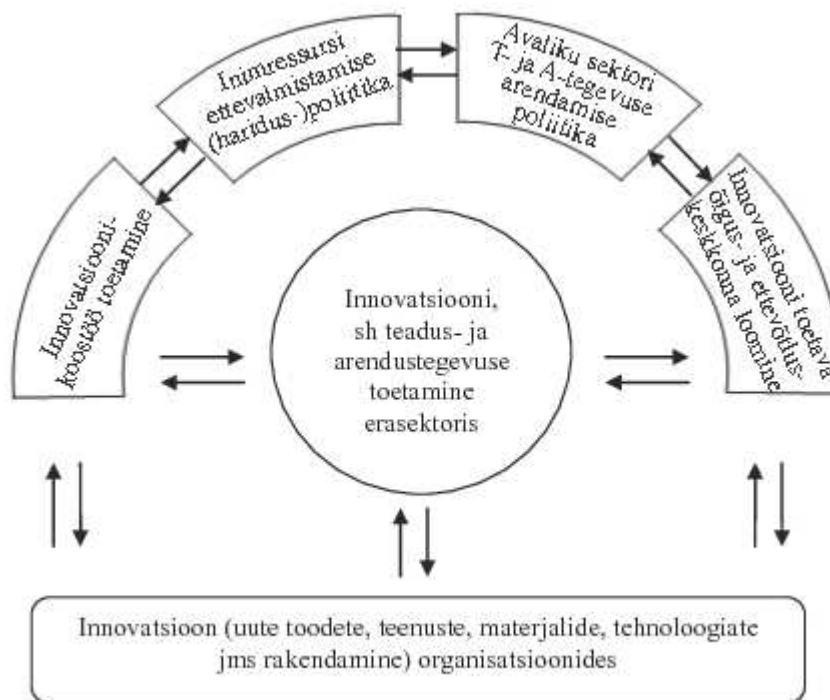
Kruusmaa (2013) toob Eesti Kaubandus-Tööstuskoja Teataja artiklis „Töö- ja haridusmaailm ühte sammu astuma“ välja, et hetkel võib Eestis pidada õppeasutuste endi poolt esitatud infot õppekavada sisu ja võimaluste kohta tööturul pidada liialt ilustavaks ning töötatakse välja erinevaid meetmeid, et soodustada erinevate koolide ja tööandjate vahelist koostööd. Samas tuuakse valitsuse kommunikatsioonibüroo ülevaates (17.12.13) välja, et kuigi Eestit peetakse väheavatuks, nähakse meie eelisenähti hästi arenenud üldist elukeskkonda ning haritud inimvara näitab, et võiksime olla tunduvalt loovamad ja enesekindlamad globaalsel talentide „näppamise“ võistlusel, aga ka oma talentide rakendamisel. Samuti toob välja Sørensen (1999), et teadus- ja arendustegevus muutub tulutoovaks alles siis, kui inimkapital jõuab teatud kindlale arengutasemele. Seega võib välja tuua, et Eestis nähakse suuremat kasvupotentsiaali väljaspoolt, kui võib-olla seda ise seestpoolt nähakse.

Tiits *et al.*(2003: 6) on välja toodud, et teadmispõhise Eesti elluviimiseks ei piisa üldisest teaduse infrastruktuuri parandamisest ega teadus- ja arendustegevuse üldiselt suuremast rahastamisest, vaid raha tuleb suunata kõige palju töötavamate valdkondadesse ning ei piisa noorte teadusesse ja tehnoloogiasse kutsumisest üldsõnaliselt. Teaduse infrastruktuur tuleb kokku sobitada hariduse arenguks ja tehnoloogiliste uuenduste väljatöötamiseks vajaliku kompetentsibaasi arendamisega. Hariduse ja kraadiõppe tellimused peavad põhinema nii akadeemilise sfääri kui ka ülejäänud ühiskonna tulevase tööjõuvajaduse analüüsil (Tiits *et al.* 2003: 6), mida kinnitab varasemalt välja toodud Markkula (2009: 261) seisukoht, kus toodi välja, et ülikooli lõpetavad magistrid peaksid mitte ainult teoreetiliste põhiteadmiste osas olema tugevad, vaid ka nende hoiakud peaksid väga hästi ettevõtlike, kultuuriliste ja globaalsete nõudmistega sobima. Seega võib välja tuua, et majandusareng üksi ei toimu, kui toetada peamiselt teadus- ja arendustegevust, vaid tuleb soodustada koostööd erasektori ja teadusasutuste vahel.

Tiits *et al.* (2003) toovad välja, et oluline on luua Eestisse rahvusvaheliselt tuntud tippteaduskeskusi, näiteks nagu Soome, Iirimaa ja „Aasia tiigrite“ kogemustest õppust võttes on Eesti majanduse konkurentsivõime tõstmise peamiseks alusteks olnud:

- sihikindel töö senisest märksa teadmisi- ja tehnoloogiamahukamate välisinvesteeringute hankimiseks;
- spetsialiseerumine eeldatavalt kõige kiiremini kasvavatele turgudele (IT, bio- ja nanotehnoloogia), tõstes seeläbi ühtlasi traditsiooniliste majandusharude tootlikkust;
- haridussüsteemi tõhususe oluline tõstmine, investeeringud haridusse, täiend- ja ümberõppesse selle kõikidel tasemetel.

Reiljan ja Paltser (2013) leiavad, et riigi innovatsioonisüsteemi ülesanne on tagada tõhus uuenduste rakendamine ettevõtetes ja asutustes. Artikli autorid on koostanud joonise (v.t. joonis 3), millega näitavad piltlikult ära innovatsioonipoliitika üldise raamistiku.



Joonis 3. Teadus- ja arendustegevus innovatsioonipoliitika üldises raamistikus (allikas: Reiljan, Paltser 2013)

Jooniselt on näha, et innovatsioonipoliitika keskmes on teadus- ja arendustegevuse edendamine erasektoris, sest organisatsioonid suunavad ressursse teadus- ja arendustegevuse arengusse uuendamise eesmärgil. Valitsussektori teadus- ja arendustegevuse tulemused suunatakse jällegi avaliku hüvena ettevõtlussektorisse, et neid rakendataks uue väärtuse loomisel ning osa ressursse suunatakse valitsussektorist otse ettevõtlussektori teadus- ja arendustegevuse toetamiseks.

Valitsuse kommunikatsioonibüroo ülevaates (2013) tuuakse välja, et tänasel päeval võib öelda, et Eesti teaduse ja teadlaste positsioon rahvusvahelises kogukonnas on paranemas. Teaduse rahvusvahelistumise programmi kaudu on Eesti ligi 13 miljonit eurot suunanud osalemiseks rahvusvahelistes teadusalgatustes. Koostöös naabritega on planeeritud nii taristuinvesteeringuid kui osalemist uues Euroopa Liidu teadusrahasutus „Horisont 2020“. (Valitsuse kommunikatsioonibüroo 2013)

Valitsuse kommunikatsioonibüroo ülevaates (2013) tuuakse välja, et edu alus on koostöö, sest tänu sellele saab Eestist põhjendatult rääkida kui kosmoseriigist, sest ESTCube'i töökindlust ning andmeedastuskvaliteeti hinnatakse maailmas kõrgelt – inglise teadusajakiri New Scientist on seda kirjeldanud kui edulugu. Valitsuse ülevaates (2013) tuuakse mitte vähemtähtsam Eesti rahvusvaheline edulugu, transgeense tehnoloogia arendamise vallas, milleks on vasikas Juuni panus Eesti biotehnoloogiasse, kus Eesti Maaülikoolis sündinud esimene transgeenne kloonvasikas Juuni oli teine omasugune maailmas.

Teaduses on küllaltki tavapärane, et tulemuseni ei jõuta kohe ning viljade noppimiseni kulub palju aega. Näiteks vasika kloonimise näite põhjal, kus 1886. aastal Tartus töötanud professor August Rauber kirjeldas esimesena loomade kloonimist. See on tänaseks päevaks 128 aastat tagasi, kuid kindlasti saab öelda, et sajanditagune idee avab uusi uksi kaasaegses teadusmaailmas. (Valitsuse kommunikatsioonibüroo 2013) Antud näidete põhjal võib öelda, et Eesti hariduses on potentsiaali teha maailmatasemel teadustööd. Võib öelda, et järjest enam sinna suunas Eesti ülikoolid ka liiguvad.

Intervjuus Martin Hallikuga: õppeassistentid Tartu Ülikoolis toodi välja õppekvaliteedi tõstmiseks õppeassistentide kaasamise tulemuslikkus. Õppekvaliteeti tõstab see, kui seletab

inimene, kes ise värskelt on tegelenud sama asjaga ning õppejõud saab mõelda enda aine paremale ülesehitusele ja rohkem aine läbi mõelda. Püüeldakse selle poole, et õppeassistentide kaasamine täidaks kahte peamist eesmärki. Esiteks see, et tänapäeva üliõpilast toetatakse rohkem, kuna saavad rohkem tagasisidet enda tehtud tööle ning seeläbi omandavad paremad teadmised. Teiseks, õppeassistenti tudengid saavad seeläbi õpetamise kogemused ja selleks vajalikud teadmised ning tõenäolised tulevased Tartu Ülikooli õppejõud ja teadustöötajad väärtustavad õpetamist. Allik (2013: 14-16) toob välja, et antud eesmärkide täitmisele on lisaks õppekvaliteedi tagamisele lisaks see, et uus generatsioon õppejõude, kes suhtuvad õpetamisse sama tõsiselt kui teadusesse.

PIAAC esmase uuringu tulemused „Täiskasvanute oskused Eestis ja maailmas“ (2013: 9) toob positiivse tulemusena välja, et vaadates Eesti 34-aastaste kõrgharidusega inimeste funktsionaalse lugemisoskuse¹² taset, on Eesti kaasaegse kõrghariduse kvaliteet rahvusvaheliselt konkurentsivõimeline ning kõigi kõrgharitude võrdluses on Eesti tulemused funktsionaalses lugemisoskuse tasemelt keskmised. Reiljan ja Paltseri uuringus (2013) jõutakse samuti järeldusele, et valitsussektori teadus- ja arendustegevusest on kasu kõikidel innovaatilistel ettevõtetel ja ettevõtte suurusest tulenevad konkurentsimoonutused ei oma tähtsust ning hindasid Eesti rahvusvahelist positsiooni avaliku sektori teadus- ja arendustegevuse alusel. Artikli autorid (Reiljan ja Paltser 2013) jõudsid järeldusele, et kõrgharidussektori teadus- ja arendustegevuse tasemelt on Eesti kõrgemal Euroopa Liidu riikide keskmisest tasemest.

Iga organisatsioon otsustab ise, kas tema konkurentsieelised võrreldes võistlejatega tulenevad suhteliselt madalamatest kuludest või parema kvaliteedi abil saadavast kõrgemast hinnast. Riikide konkurentsivõime sõltub omakorda sellest, kui teadmistemahukalt üksikud organisatsioonid tegutsevad. Mida rohkem on kvaliteedieelisele suunatud organisatsioone, seda paremini läheb majandusel tervikuna. (Tiits *et al.* 2003: 6) Kuna riikide konkurentsivõime sõltub üksikute organisatsioonide teadmistemahukast tegutsemisest, siis

¹² Funktsionaalne lugemisoskus mõõdab oskust infot üles leida, seda mõista ja hinnata ning endale vajalikul kujul kasutada, saavutades oma eesmärged ning arendades oma teadmisi ja võimeid. [<http://www.hm.ee/index.php?0513473>] – 09.03.14

võib järeldada, et ülikoolid ongi selle aluseks ning seetõttu Eestis lähtutaksegi haridustasemetes kvaliteedi tõstmisest, et kõige üldisemas plaanis tagada majandusareng ning seeläbi ühiskonna suurem heaolu.

Samuti Eesti eluskestva õppe strateegias 2020 (2014: 20) tuuakse välja, et kõrghariduses liigutakse suunas, et üliõpilaskond peegeldaks sisseastumisest lõpetamiseni ühiskonna struktuuri ning toetaks üliõpilasi riigile oluliste suundade valikul. Samuti seiratakse ja arendatakse edasi üliõpilaste vajaduspõhist toetus- ja laenuskeemi ning stipendiumide süsteemi, mida tänaseks päevaks on tehtud.

Teadus- ja kõrgharidusasutuste osatähtsus avalikus sektoris on väga oluline (EAS: 26.11.13), sest teadusasutustele suunatud tegevused on osa innovatsiooni valdkonnast, mille eesmärgiks on suurendada ettevõtete tootearenduslikku ja tehnoloogilist võimekust ning teadusasutuste võimekust pakkuda ettevõtetele vajalikke lahendusi. Innovatsioon on investeringu- ja teadmismahukas valdkond, siis seetõttu EAS pöörab suurt tähelepanu koostööle teadusasutuste ja ettevõtete vahel ning rahvusvahelistes koostöövõrkudes osalemisele ja arendamisele.

Antud töö üheks uurimisülesandeks on analüüsida kõrgharidussektori (käesolevas töös ülikooli näitel) osatähtsust avalikus sektoris. Ülikooli üheks väga oluliseks osaks on teadustöö ning analüüsitakse, kuidas ülikooli ressursside planeerimine meie ühiskonna heaolu mõjutab. Eespool on antud ülevaade ülikoolidele kehtestatud kõrghariduse eesmärkide täitmisest, et tagada hariduse kõrge tase, mis tagaks ühiskonna terviku heaolu suurenemise. Samuti tegeleda teadus- ja arendustegevusega, et olla piisavalt innovatiivne ning olla rahvusvaheliselt konkurentsivõimeline. Ühe võimaliku lahendusena kvaliteedi suurendamiseks nähakse õpiassistentide kaasamist, kes üheltpoolt tagaksid kõrgema haridustaseme ning edaspidises arenguetapis hindaksid olulisena nii õpetamist kui teadustööd võrdsel tasemel.

Tartu Ülikool kuulub teadus- ja arendusasutuste hulka, kuna TÜ põhikirja punktis § 4 on välja toodud, et TÜ eesmärgiks on edendada teadust ja kultuuri, pakkudes teaduse ja

tehnoloogia arengule tuginevaid kõrgharidustaseme omandamise võimalusi kolmel astmel avaliku teenusena.

Eestis Teadus- ja arendustegevuse korralduse seaduses (edaspidi lühend TAKS) (RT I1997, 30, 471) § 3 lõikes 2 on välja toodud, et teadus- ja arendusasutusel on õigus taotleda oma teadus- ja arendustegevuse finantseerimist riigieelarvest juhul, kui tema teadus- ja arendustegevus on vähemalt ühes eespool välja toodud valdkonnas korraliselt positiivselt evalveeritud¹³. Haridusministeeriumi kodulehel on kirjeldatud teadus- ja arendustegevuse evalveerimine, kui välishindamine, mis viiakse läbi kas korralise evalveerimisena¹⁴ teadus- ja arendusasutuse vastava teadus- ja arendustegevuse valdkonna taseme hindamiseks või sihtevalveerimisena teaduspoliitika kujundamiseks ning teadus- ja arendustegevuse korraldamiseks vajaliku teabe saamiseks. Samas Mereste (2003 I: 190) toob Eesti teadus- ja arendustegevuse strateegia (2001) põhjal välja termini evalveerimine tähenduse, kui tulemuslikkuse võrdlev hindamine teadus- ja arendustegevuses, kus teaduse juures hinnatakse uuringute taset rahvusvaheliselt võrrelduna ning arendustegevuse ja innovatsiooni puhul saavutatud majanduslikku tulemust riigi või ettevõtete ulatuses. Seega saab väita, et positiivse evalveerimise korral on riigi poolt teadus- ja arendustegevuse rahastamine tagatud. TÜ puhul kinnitab seda majandusaasta aruandest lisa 20, kus on välja toodud riigieelarvest teadustegevuse finantseerimine, mis 2012. aastal (19 983 tuh eur) on üldjoontes samaks jäänud võrreldes 2011. aastaga (19 813 tuh eur). Samas välisfinantseerimise vahendid on suurenenud 2009. aastal 15 miljonilt eurolt 2012. aastal 49,6 miljoni euroni ehk rohkem kui kolm korda ning seda eelkõige erinevate Euroopa Liidu tõukefondide teadus- ja arendustegevuse ning kõrghariduse meetmete rakendamisest (Majandusaasta aruanne 2012: 27).

¹³ Positiivne evalveerimine on välisekspertidest koosneva komisjoni positiivne hinnang evalveeritava asutuse teadus- ja arendustegevusele, mille kinnitab haridus- ja teadusminister. Positiivse otsuse kehtivusaeg on seitse aastat ning see annab asutusele õiguse taotleda: oma teadus- ja arendustegevuse finantseerimist riigieelarvest, teadus- ja arendustegevuse korralduse seaduse alusel ning ülikooliseaduse alusel avada teadusvaldkonnas doktoriõpe. (Teadus- ja arendusasutuste evalveerimine...)

¹⁴ Korraline evalveerimine hindab teadus- ja arendustegevuse taset vastava valdkonna rahvusvaheliste kriteeriumite põhjal. Selleks HTM kinnitab käskkirjaga 3-16- liikmelise hindamiskomisjoni välisekspertidest. (Teadus- ja arendusasutuste evalveerimine...)

Töö autor leiab, et ülikooli kui kõrgharidus- ja teadusasutust iseloomustab kõige paremini kvaliteetse kõrgharidustaseme ning teadus- ja arendustegevuse jätkusuutlik tagamine. Käesoleva töö kirjutamisel lähtutaksegi edaspidi ülikooli termini kasutamisel, kui asutusest, mis tagab kvaliteetse kõrghariduse ning samas tegeleb aktiivselt teadus- ja arendustegevusega. Täna ühiskonnas, kus ressursside piiratus on järjest olulisem küsimus, tuleb väga rangelt jälgida ülikoolide ressursside kasutamist nii eesmärgipärasuse kui efektiivsuse seisukohast.

Käesolevas peatükis toodi välja kõrgharidusreformi kõige olulisemad faktorid, läbi mille nii ülikooli sees kui ka ühiskonnas toime tulla ning seejuures kasutades olemasolevaid ressursse võimalikult efektiivselt. Kaasaegne haridus on multidistsiplinaarne, seega ei saa rääkida enam lihtsalt hariduse andmisest, vaid rääkida tuleb efektiivse hariduse andmisest, mis seisneb eelkõige inimese olemasolevate oskuste ära tundmises, et pakkuda vastavalt kohandatud õppimisvõimalusi, kus me peame analüüsima, kas õppekavad vastavad kaasaegsetele nõuetele. Seetõttu peavad ülikoolid teadustegevuse kõrval järjest rohkem mõtlema kohustusele valmistama ette innovaatilist tööjõudu kiiresti muutuvale turule. Selleks on vaja teha koostööd, jagada kogemusi ja praktikaid ning saada rahvusvahelist kogemust. Nagu varasemalt välja toodud on ressursside piiratus järjest olulisem teema ning järgnevas peatükis antakse ülevaade Tartu Ülikooli näitel kulu- ja juhtimisarvestuse kasutamise meetoditest ja analüüsitakse kõrgharidusreformi mõju ressursside planeerimisel.

2. KULU- JA JUHTIMISARVESTUSE MEETODITE KASUTAMINE TARTU ÜLIKOO LIS RESSURSSIDE PLANEERIMISEL KÕRGHARIDUSSEKTORIS

2.1. Ressursside planeerimine Tartu Ülikoolis

Eespool toodud peatükkides on antud ülevaade organisatsioonides kasutatavatest erinevatest kulu- ja juhtimisarvestuse meetoditest ning toodud välja avaliku sektori reformimise mõjust kõrgharidussektorile. Töö empiiriline osa tugineb autori läbiviidud dokumendianalüüsile ja intervjuule. Kõrgharidussektori kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest ressursside planeerimise põhjalikumaks analüüsiks viis käesoleva töö autor läbi struktureeritud intervjuu¹⁵ TÜ finantsjuhiga Taimo Saan 06.05.2014, mille intervjuu kava on toodud lisas 2. Intervjuu käigus selgitati välja, kuidas strateegilised eesmärgid ja raha nende täitmiseks ülikoolist teaduskondadesse jõuab ning kuidas tunnetavad sealsed inimesed oma tegevuste seostamist eesmärkidega. Teisisõnu kajastab intervjuu seda, kuidas ja kuivõrd dokumentides kajastatu realselt toimib. Järgnevas peatükis antakse ülevaade Tartu Ülikooli (edaspidi TÜ) tegevusest üldiselt.

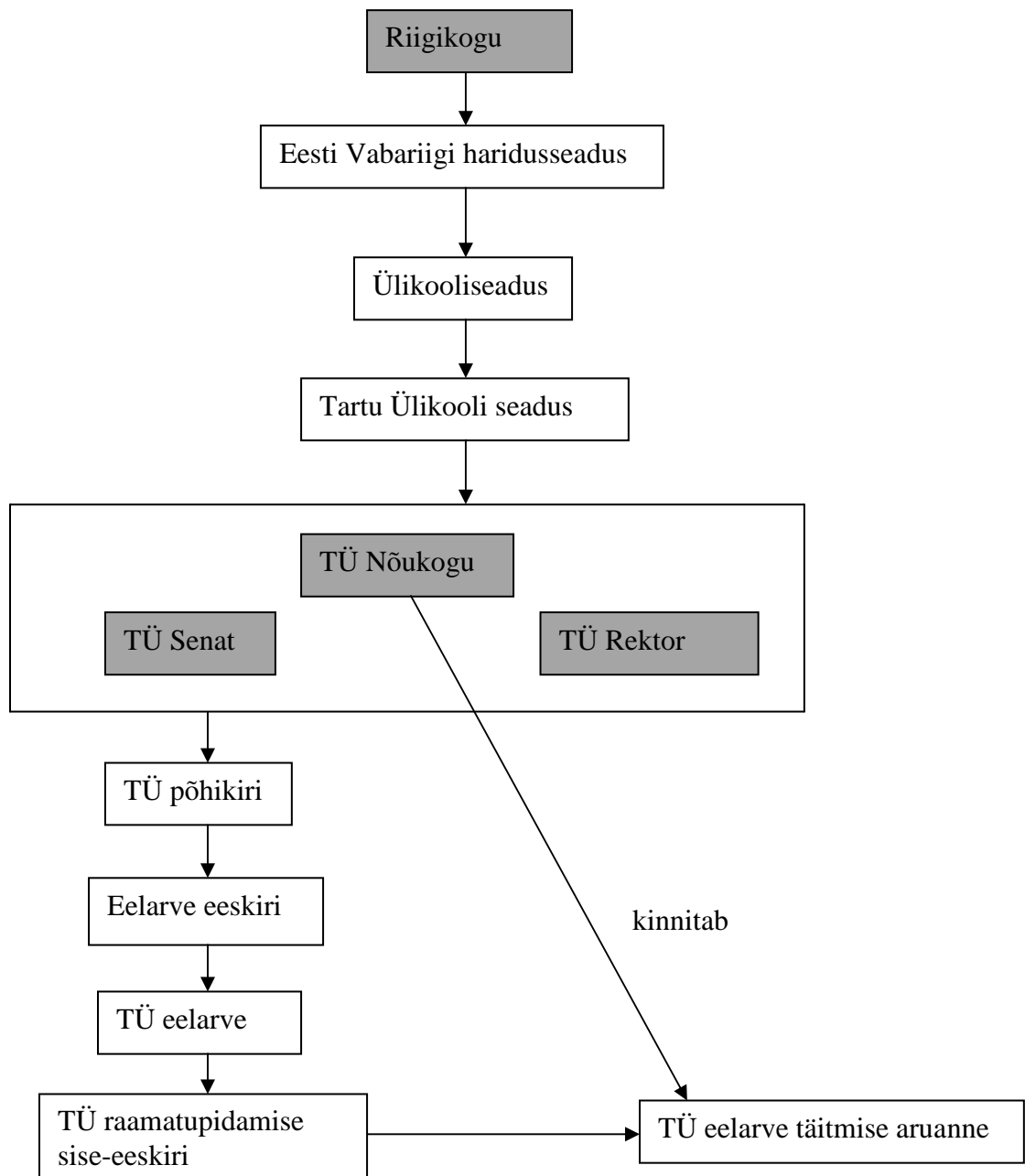
TÜ on avalik-õiguslik juriidiline isik¹⁶, mis tegutseb TÜ seaduse, ülikooliseaduse, TÜ põhikirja ja muude õigusaktide alusel. Tulenevalt TÜ seadusest on TÜ eesmärk edendada teadusi ja kultuuri, pakkudes seejuures teaduse ja tehnoloogia arengule tuginevaid kõrghariduse omandamise võimalusi kõrgharidustaseme kolmel astmel humanitaar-, sotsiaal-, arsti- ning loodusteaduste alal ning osutades õppe-, teadus- ja muul

¹⁵ Struktureeritud intervjuu ehk ankeetintervjuu on intervjuerimise liik, mille korral küsimuste kuju ja esitamisejärjestus on määratletud. (Laherand 2008: 180)




¹⁶ Avalik-õiguslik juriidiline isik on riigi poolt loodud iseseisev õigussubjekt, kellele riik annab üle teatud enda ülesannete täitmise ning tunnustab ta enda kõrval õiguslikult võrdväärseks. (Merusk: 174)

loometegevusel põhinevaid avalikke teenuseid. TÜ põhitegevusaladeks on (majandusaasta aruanne 2011: 2): akadeemiline teadustegevus, kõrghariduse andmine integreeritud õppe- ja teadustegevusel ning õppe- ja teadustegevusel põhinevate teenuste osutamine ühiskonnale.

Dokumendianalüüsil lähtutakse peamiselt järgmistest TÜ dokumentidest: TÜ seadus, TÜ põhikiri, majandusaasta aruanne, raamatupidamise sise-eeskiri, eelarve eeskiri, HTM-i ja TÜ vahel sõlmitud tulemusleping ning mitmetest arengukavadest. Piltlikult annab TÜ ressursside planeerimist puudutavatest dokumentidest ülevaate joonis 4.



Legend:

-  - ressurside planeerimisega seotud organid
-  - TÜ ressurside planeerimisega seotud dokumendid
-  - dokumentide paigutus alluvussuhtena

Joonis 4. TÜ dokumentide süsteem ressurside planeerimiseks (autori koostatud).

Jooniselt 4 on näha, et Riigikogu ainupädevusse kuulub haridussüsteemi kujundamine, toimine ja arengupõhimõtete kindlaks määramine. (EV haridusseadus § 5 lg 1 p 1) Kõrghariduse parema tulemuse saavutamiseks on kasutusele võetud mitmeid meetmeid ning oluliseimaks nendest peab käesoleva töö autor Kõrgharidusstandardit¹⁷, Eesti kõrgharidusstrateegia heakskiitmine 2006-2015¹⁸ ja Eesti elukestva õppe strateegia 2014-2020¹⁹. Joonisele 4 nimetatud strateegiaid välja ei toodud, kuna joonis on mõeldud ülevaate andmiseks ressurside planeerimise dokumentide paremaks mõistmiseks TÜ näitel, mida käesolevas töös peamiselt kasutatakse. Joonisel 4 on eristatud hallil taustal ressurside planeerimisega seotud organid ning ilma tausta värvita TÜ ressurside planeerimisega seotud dokumendid, kus nooltega näidatud suunas toodud välja dokumentide paigutus alluvussuhtena. Lisas 3 on välja toodud eelnevalt nimetatud dokumentide eesmärgid mõistmaks nende sisulist ülesannet/eesmärki.

Lisaks joonisel 4 toodud kasutatavatele dokumentidele, lähtutakse käesolevas töös 2012. majandusaasta aruandest, kuna 2013. aasta majandusaasta aruannet ei ole töö kirjutamise hetkeks välja antud. Konsolideeritud 2012. aasta raamatupidamise aasta aruande koostamisel on lähtutud TÜ ja kontserni tegevuse jätkuvuse printsiibist. Majandusaasta perioodiks on 1. jaanuar kuni 31. detsember. Majandusaasta aruanne on koostatud tuhandetes eurodes.

¹⁷ Kõrgharidusstandard, RT I 2008, 57, 322.

¹⁸ Eesti kõrgharidusstrateegia aastateks 2006-2015 heakskiitmine, RT I 2006, 52, 386.

¹⁹ Elukestva õppe strateegia [<http://www.hm.ee/index.php?0513767>]

Kõrgharidusreformist tulenevad juhtimissüsteemi muudatused on 2012. aasta algusest rakendatud, kus lisaks rektorile uute juhtorganitena alustasid tööd nõukogu ja senat. Ülikooli juhtorganid (joonisel 4 tähistab kastina) on nõukogu ülikooli kõrgeim otsustuskogu, seetõttu kasti sees senatist ja rektorist kõrgemal asetsev. Samas ei ole senat ega rektor vähemtähtsamad ülikooli põhikirja vastuvõtmisel, kuna senat võtab põhikirja vastu ning esitab selle nõukogule kinnitamiseks. Järgnevalt antakse ülikooli juhtorgani (nõukogu, senati ja rektori) tegevustest pikemalt ülevaade.

TÜ nõukogu on ülikooli kõrgeim otsustuskogu, kes vastutab ülikooli pikaajalise arengu eest ja tagab ülikooli eesmärkide täitmise. Nõukogu koosneb 11-st liikmest, kellest viis liiget nimetab senat tulenevalt ülikooli põhikirjast; ühe liikme nimetab Eesti Teaduste Akadeemia, kes ei ole ülikooli töötaja ning viis liiget nimetab haridus- ja teadusminister, kaasates kandidaatide esitamisse avalikkust ja lähtudes põhimõttest, et ei ole ülikooli töötajad. (TÜ seadus: 2) Nõukogu esimene koosseis kinnitati 22. detsember 2011. aastal viieks aastaks. Järelikult saab öelda, et nõukogul lasub kõige suurem vastutus nii HTM'i kui ühiskonna terviku ees, sest arengukavadega on määratletud pikemaajalised eesmärgid ning nõukogu vastutusel on need eesmärgid täita.

Senat on ülikooli akadeemiline otsustuskogu, kes vastutab ülikooli õppe- ning teadus- ja arendustegevuse eest, tagades selle kõrge kvaliteedi. Senati koosseisu kuuluvad rektor, kes on ühtlasi ka senati esimees. Lisaks kuni 21 liiget, kelle valib ülikooli liikmeskond ning kellest vähemalt 1/5 peavad olema üliõpilased. (TÜ seadus: 2)

Ülikooli igapäevast tegevust juhib rektor, kes vastutab rahaliste vahendite õiguspärasuse ja otstarbeka kasutamise eest. Rektor teostab oma pädevuse piires kõrgeimat haldus- ja distsiplinaarvõimu, lähtudes nõukogu ja senati otsustest. (TÜ seadus: 3) Rektori kohustuste kohta annab ülevaate TÜ seadus § 3 lg 5.

Kulude juhtimisel on just nõukogul, senatil ja rektoril väga oluline roll, kuna nemad otsustavad paljuski ressursside planeerimise vastavalt sellele, et oleks tagatud TÜ eesmärkide täitmine. Ülikooli ressursside planeerimist mõjutavad lisaks nõukogule, senatile ja rektorile kaudselt veel teisedki TÜ seotud organisatsioonid. Veel on TÜ ressursside

planeerimine mõjutatud valdkonna nõukogu ja tugistruktuuri organite poolt, kuna nemad peavad endapoolt samuti tagama, et eesmärgid saaksid täidetud ning selleks ette nähtud finantsvahendid oleksid õigesti paigutatud. Ülikooli valitsuse moodustab nõuandva organina rektor käskkirjaga, mille koosseisu kuuluvad esimehena rektor ning liikmetena: prorektorid, kõikide teaduskondade dekaanid ja üliõpilasesinduse esimees. Ülikooli valitsuse istungitel osalevad sõnaõigusega vastutusalade juhid (finantsjuht, kantsler) ja akadeemiline sekretär. (Juhtimine, TÜ...) Käesoleva töö autor leiab, et valdkonna nõukogu otsustest on ressursside planeerimine suurel määral mõjutatud, kuna esitab senatile või rektorile ettepanekud õppekavade avamist, sulgemist, vastuvõtuarvust, professorite ja juhtivteadurite valimist puudutavatest küsimustes ning vastavalt saadud informatsioonile jaotavad rektor ja senat ressursse.

Lisaks ülikooli nõukogule, senatile ja rektorile tegutsevad ülikoolis veel teised juhtimisorganid vastavalt teaduskondade põhimäärustele ja ülikooli asutuste põhikirjadele ning muudele õigusaktidele (Juhtimine...): teaduskondade nõukogud; instituutide nõukogud või teadusnõukogud; ülikooli asutuste, konsortsiumide, tippkeskuste ning programminõukogud. Läbiviidud intervjuus tõi TÜ finantsjuht välja, et TÜ-s on raha kasutamine detsentraliseeritud ning seega kesket ettekirjutust ülikooli poolt teaduskondadele raha kasutamiseks ei toimu. Seega leiab käesoleva töö autor, et otseselt teaduskonnalt ressursside planeerimise mõju ei ole, küll aga kuuluvad teaduskondade dekaanid valitsusse ja valdkonna nõukogusse, kus on võimalus enda teaduskonna heaolust lähtuvalt seisukohti avaldada.

TÜ rektor on 2012. aasta majandusaasta aruandes välja toonud, et ülikooli tugevuseks ning edu aluseks on tema inimesed. Üheksas teadusvaldkonnas (keemia, kliiniline meditsiin, taime- ja loomateadus, keskkonnateadus ja ökoloogia, üldine sotsiaalteadus, bioloogia ja biokeemia, materjaliteadus, tehnikateadused, molekulaarbioloogia ja geneetika) jõudis ülikool maailma 1% viidatuima teadusasutuse hulka. 2012. aasta võrreldes 2011. aastaga kasvas ettevõtetega sõlmitud teadus- ja arendustöö lepingute rahaline maht kahekordseks. 2012. aastal esmakordselt toimunud institutsionaalsete uurimistoetuse taotluste voorus tuli ülikooli üle 75% selle vooru rahastusest. (Majandusaasta...2012: 4-5) Läbiviidud

intervjuus tõi TÜ finantsjuht välja, et 2013. aastal olid teadustegevusest tulenevad tulud erandkorras natuke suuremad õppetegevuse tuludest, mis tulenes Euroopa Liidu struktuuriprojektide suurest mahust ning Saani hinnangul seda lähiajal tõenäoliselt enam ei juhtu.

TÜ struktuur jaguneb akadeemiliseks (üheksa teaduskonda, neli kolledžit ja viis teaduskonnavälisest asutust) ja tugistruktuuriks (kümme allüksust). (TÜ seadus: 9) Küll aga pole antud struktuur pikaajaliselt püsiv, kuna märts 2014. aastal ilmunud TÜ ajakirjas Universitas Tartuensis artikkel „Uus põhikiri toob kaasa neli suurt valdkonnapõhist teaduskonda“ andis lühiülevaate sellest, et kogu TÜ struktuur läheb ümberkorraldamisele ning sellest tulenevalt võib järeldada, et muutuvad nii juhtimisalased tööjaotused kui ka finantsalased otsused, sest loogiliselt mõeldes võiks eeldada, et rahasid jaotatakse vastavalt sellele, kuidas juhtimistasandi ülevalt poolt otsuseid langetatakse. Madise on kirjutanud „Arvamus halduskorralduse uue regulatsiooni väljatöötamiskavatsuse projekti kohta“ (2014: 3): „Iga seadusmuudatus peaks olema seotud nende eesmärkide saavutamise ega tohiks kaasa tuua kulusid, mida saavutatav kasu selgelt ei õigusta.“

Käesolev töö on koostatud praegu kehtivate dokumentide põhjal. Kuidas edaspidi minema hakkab pärast TÜ põhikirja muudatuste tegemist, seda hetkel käesoleva töö autor öelda ei oska, kuna uus põhikiri võetakse Merisalu artikli (2014: 22) põhjal vastu enne suve algust 2014. a. Merisalu artiklist (2014: 20) tulenevalt on põhikirja komisjon üleminekuperioodiks pakkunud välja kaks aastat, et koordineerimistasandist saaks otsustustasand 2016. aasta jaanuar, kuna komisjoni arvates on see kohanemiseks ja kogemuste saamiseks piisav periood. Samuti selgus finantsjuhiga läbiviidud intervjuu käigus, et TÜ-l on lähiajal valmimas uus arengukava.

Kõrgharidussektori eesmärkide täitmise eest on vastutuse jagamisest erinevatel ajajärgudel erinev nägemus. Alar Karis TÜ 2010. aasta majandusaasta aruande eessõnas toob välja, et TÜ-l rahvusülikoolina on väärtus, kuid ka vastutus ning väljendab siirast lootust, et Eesti riik võtab TÜ seaduse uuendamisega rahvusülikooli püsimise ja arendamise eest selgemalt määratletud vastutuse. Samas tuuakse HTM-i kodulehel kolm aastat hiljem välja, et

kõrgharidusreformi tulemusena liikus vastutus ministeeriumi, valitsuse ja riigikogu poolelt hoopis ülikoolidesse (Kõrgharidusreform ja ...). EUA uurimusest (Estermann, Claeys-Kulik 2013: 11) tulenevalt on ülikoolidel kohustus ennast ise ära majandada, kuid samuti peab olema tagatud riigi poolt piisav ja jätkusuutlik rahastus. Intervjuu käigus TÜ finantsjuhiga leidis kinnitust ülikooli vastutuse suurenemine ning Saan toob välja, et õnneks või kahjuks koolitustellimuse sisu muutus tegevustoetuseks, millega HTM ei anna enam ette koolitustellimust. Finantsjuhi seisukohalt on reformiga paremaks muutunud olukord, kus riik ei taha raha tagasi saada, aga samas toob ta välja miinuse, et riik ei ütle enam ette, palju on mingil erialal vaja üliõpilasi koolitada. Finantsjuht pidas oluliseks välja tuua, et riiklikul tasemel riik astus aktiivsest positsioonist passiivsesse positsiooni ehk kõrgharidusreformiga on viidud vastutus ülikoolidesse, kus raha eesmärgipärase täitmise eest vastutavad ülikoolid. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt välja toodud Peters (2013: 11) ja Tolofari (2005: 87-88) seisukohtadega uuest juhtimisviisist, kus tuli välja, et uus juhtimisviis on detsentraliseeritud ja viidud institutsioonipõhiseks ning selle tulemusena ei kontrollita enam sisendit, vaid oluline on väljund ja tegevuseesmärgid.

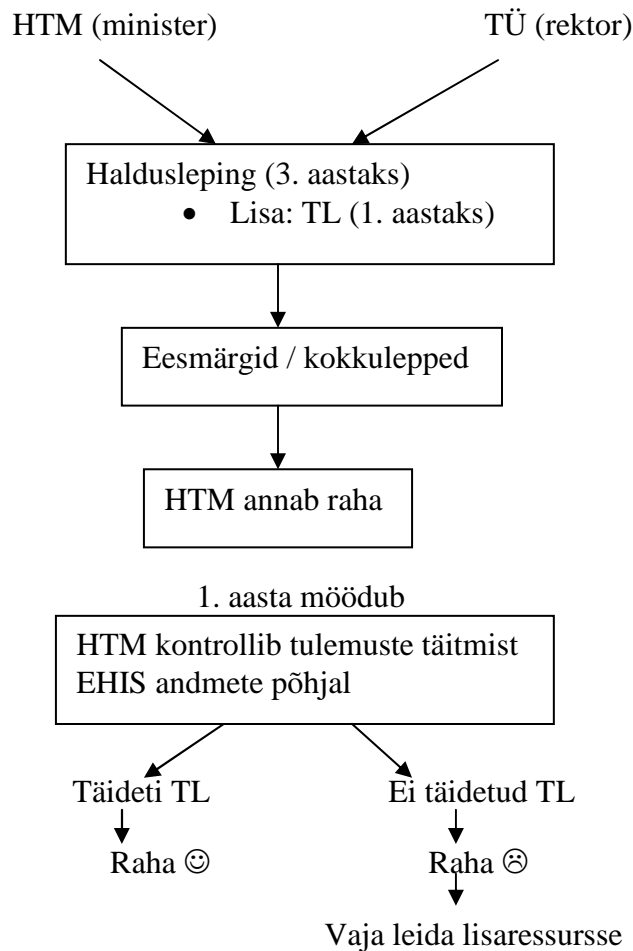
Jõustunud ülikooliseaduse muudatustega 2009. aastal sätestati, et õppeasutuse ning HTM-i vahel sõlmitakse kolmeks aastaks haldusleping, kus määratakse kindlaks ülikoolile riikliku koolitustellimuse täitmiseks riigieelarvest raha eraldamise kord. Halduslepingu lisana sõlmitakse vastavalt iga ülikooli missioonist ja ülesannetest lähtuv tulemusleping. Kuni 2012. aasta lõpuni on lisaks tulemuslepingus kokkulepitule mõjutanud kõrgkoolide rahastamist ka Vabariigi Valitsuse kinnitatud õppekoha baasmaksumus ning õppevaldkondade koefitsiendid. (Maj.a.aruanne 2012: 13) Seega saab järeldada, et eespool Madise (RiTo 28, 2013) seisukohast lähtuvalt on uue juhtimisviisiga institutsioonipõhiseks viimise läbi suudetud riigiasutused paremini tööle panna, on Eesti kõrgharidussektoris rakendust leidnud. TÜ finantsjuht pidas intervjuus oluliseks välja tuua, et nüüd riigi poolt tegevustoetuse maksmisel õppevaldkondade koefitsiente alates 2013. aastast ei arvestata, mis varasemalt olid õppekavade maksumusel eeskujuks võetud. Saan rõhutada, et ülikoolisiseselt ressursside planeerimisel arvestatakse erinevate erialade õppekohtade

baasmaksumuse ja õppevaldkondade koefitsientidega, kuna erialade lõikes on õppekohtade maksumused erinevad, nt arstiõpe on ligikaudu 4,2 korda kallim kui õigusteaduskonna õpe.

Tulenevalt Ülikooliseaduse § 55 lg 21 arvestatakse 2014. ja 2015. õppeaastal veel ülikooli rahastamisel vähemalt 80% ulatuses eelmise aasta tegevustoetuse mahu proportsioone ning kuni 20% ulatuses õppe läbi viimise ulatust, kvaliteeti, tulemuslikkust, doktoriõppe läbiviimist ning riiklikult olulisi õppetegevust toetavaid tegevusi. Järelikult saab välja tuua, et riigi poolt on tagatud rahastus. Intervjuu käigus leidis kinnitust riigipoolt rahastuse tagamine tasulise õppe kaotamise eest, kuid uue süsteemi ühe miinusena tõi Saan välja, et 20% uut raha survestab seda, et ülikoolil on kasulikum vastu võtta rohkem üliõpilasi. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt välja toodud Estermann ja Claeys-Kulik (2013: 11) uurimusega, kust tuli välja, et ülikoolidel on kohustus ennast ise ära majandada, kuid samas on riigi poolt tagatud piisav ja jätkusuutlik rahastus.

Eelnevaid tulemusi ja järeldusi kokku võttes peab uuest juhtimisviisist tulenevalt käesoleva töö autor kõrgharidussektori rahastamisel detsentraliseeritud ja institutioonipõhiseks viimist riigiasutuste paremaks tööle panemiseks ning, kus ei kontrollita enam sisendit, vaid oluline on väljund ja tegevuseesmärgid. Riigi poolt tegevustoetuse maksmisel õppevaldkondade koefitsiente ei arvestata, küll aga on mõistlik ülikoolisiseselt õppekohtade baasmaksumuse ja õppevaldkondade koefitsientide arvestamine, sest täiesti mõistetav on asjaolu, et ühe arstiteaduskonna tudengi õpetamine on tunduvalt kallim õigusteaduskonna tudengi õpetamisest.

Alljärgnev joonis 5 annab piltlikult ülevaate TÜ rahastamise protsessist.



Legend:

HTM – Haridus- ja Teadusministeerium; TL – tulemusleping; EHIS- Eesti hariduse infosüsteem

Joonis 5. TÜ rahastamise protsess (autori koostatud)

Joonis 5 näitab ülevaatlikult TÜ rahastamise protsessi HTM poolt. Jooniselt 5 on näha, et HTM sõlmib ülikooliga kolmeks aastaks halduslepingu. Halduslepingu lisana sõlmitakse HTM ja TÜ vahel üheks aastaks tulemusleping, milles lepitakse kokku tegevuseesmärgid, mida ülikool peab täitma. Eesmärkide täitmiseks annab HTM raha TÜ-le. Pärast ühe aasta möödumist vaadatakse HTMi poolt EHIS andmete põhjal ülikooli tulemused üle ning tulenevalt sellest kujuneb edaspidine rahastamine. Seega tulenevalt Kaplan ja Northon (2003: 14) käsitlusest, leiab kinnitust asjaolu, et edasi arenedes on vaja mõõta ja hinnata

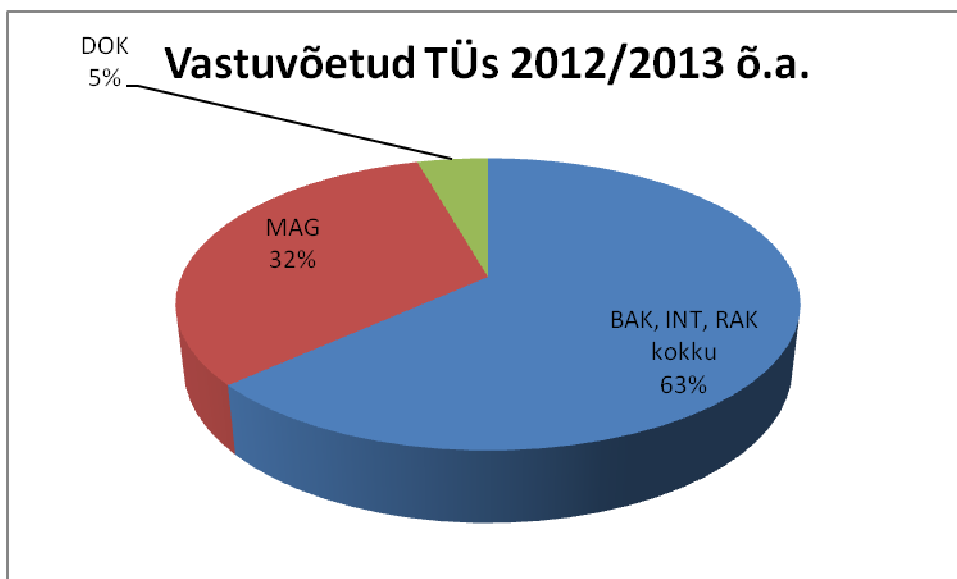
tulemusi, mida HTM tulemuslepingus püstitatud eesmärkide jälgimisega teeb. Intervjuu käigus pidas TÜ finantsjuht oluliseks välja tuua, et halduslepingu ja tulemuslepingu nimetused on küll ilusad, kuid tegelikult ei vasta need asja sisule. Tulemuslepingu iga-aastane ülevaatamine ei anna Saani arvates mingit tulemust, kuna uue süsteemi mõõdikud on kõik laialdaselt seotud üliõpilaste arvuga. Näitena toob Saan välja, et ülikoolil oleks kasulik võtta vastu 3500 õigusteaduse üliõpilast, aga mitte arsti üliõpilasi ning leiab, et halduslepingu formaat on selles osas halb, et ei ole seotud õpetatavate erialadega nagu oli varasem koolitustellimuse formaat. Samuti leiab Saan, et ülikooli rahastamine ja üliõpilaste tulemused ei ole üldse omavahel seotud, sest kui üliõpilased ei lõpeta, siis ülikooli jaoks ei ole muutunud sellest rahaliselt midagi ning Saani arvates ei ole see tulemusleping. Tulemuslepingu sisu oleks Saani hinnangul see, kui TÜ tulemusega oleks seotud riigi poolt rahade laekumine. Näitena toob ta, et kui TÜ ja HTM sõlmivad lepingu, kus lepivad kokku, et koolitavad 2300 üliõpilast ning kui TÜ seda täidab, siis ülikool saab 5 mln eurot selle eest ning kui koolitavad tegelikult hoopis 2100 üliõpilast, siis võetakse nt 300 tuhat eurot ära või kui ülikool viib kõik üliõpilased 3 aastase bakalaureuseõppe lõpuni, siis saavad nt pluss 200 tuhat eurot. Saan leiab, et seda kuidas ülikool on oma üliõpilasi koolitanud, ei ole tegelikult üldse rahastamisega seotud. Samuti toob Saan ülikooli tasandil välja, et ülikoolisiseselt ei ole rahastamine kuidagi seotud üliõpilaste rahastamisega, nt kui majandusteaduskond võtab vastu tudengid, kellest esimesel aastal langeb välja 1/3, teine 1/3 lõpetab nominaalajal ning ülejäänud 1/3 lõpetab viie või kuue aasta jooksul, siis sellest ei sõltu teaduskonna ega ka ülikooli rahastamine üldse. Käesoleva töö autor leiab, et eelkõige võiks ülikoolisiseselt olla teaduskondade lõikes konkreetsed mõõdetavad väljundid määratletud, seda nii õppetöö kui teadustöö kohapealt, et teaduskondadel oleks samuti lisamotivatsioon, millest tulenevalt mõelda tulemuste parendamisele ning pingutada ülikooli tulemuslepingu eesmärkide täitmise nimel. Antud tulemus on kooskõlas varasemate välja toodud Kupper ja McClellan (2011: 642) käsitlusega, kus tuli välja, et traditsioonilised kõrghariduse mõõdetavad väljundid (nt õppekohtade arv, kursuste arv, doktorantide arv jms) on väärtuslikud, esindavad nad siiski vaid piiratud võimalusi hariduse kvaliteedi mõõtmiseks.

Praeguse ülikooli rahastamissüsteem sõltub sellest, kui palju on ülikool tudengeid vastu võtnud ning lisaks riigipoolne kompensatsioon tulenevalt tasulisest õppest loobumise osas. Käesoleva töö autor nõustub eespool toodud finantsjuhi täiendusettepanekutega tulemuslepingu tulemuste hindamise osas, mis võiks rohkem olla konkreetsetl ülikooli mõõdetavate väljundite mõõtmisega seotud, nagu ka Kupper ja McClellan (2011: 642) eespool ülikoolide mõõdetavate väljundite all välja tõi - õppetöö (õppivate-, lõpetanudüliõpilaste arv) kui teadustöö (kraadiõppe kursuste arv, patendid, teadusartiklid) lõikes.

Ajakirjas Raamatupidamise praktik 72. numbris toob TÜ pikaajaline finantsjuht, kes on enda ametisoleku ajal läbinud kolm kõrgharidusreformi välja, et kõrgharidusreformi suurem mõju ülikoolile on see, et tasulisse õppesse ei ole võimalik enam tudengeid võtta. Saan toob artiklis välja, et seetõttu langeb ülikoolil ära oluline tuluallikas, kuid sellest hoolimata prognoositi tulusid 2013. aastaks 127 miljonit eurot enam, kui 2012. aastal. Seda asjaolu kinnitab ülikooli 2013. aasta eelarves välja toodud nii graafilised kui konkreetset arvud tabelis, kus peamine kasv tuleneb põhi- ja kapitalieelarve suurenemistest. Saani hinnangul riigi sõnum selle süsteemiga oli see, et mitte keegi ei suuda ette ennustada, kui palju on vaja erinevatel aladel inimesi koolitada, v.a. mõned erialad nagu nt arstid ja õigusteadlased, kus on võimalik enam-vähem määratleda. Saan toob välja, et tasuline õpe kaob järgemööda ära ning seda suuremaks läheb ülikoolisisene otsustamine raha jagamisel, sest riigi poolt tuleb *block grant* ning ülikool peab ise otsustama ressursside jagamise. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt välja toodud Hans-Ulrich Kupper seisukohaga, et Euroopa ülikoolide probleemid tulenevad aruandluse standardiseerimisest, terminoloogia kasutamisest ja täiskuluarvestuse kulude jaotamise põhimõtetest ning Oduoza (2009: 133) seisukohaga, kus tuli välja, et ülikoolid peavad looma vajaliku struktuuri ja protseduurid, et maksimeerida piiratud ressursside kasutamise efektiivsust ning seejuures peavad need protseduurid hõlbustama ülikoolides oluliste muudatuste tegemist ressursside kasutamises. Seega võib järeldada, et ülikoolid on olukorras, kus tuleb hinnata enda tegevuse ja protseduuride efektiivsust, et maksimeerida olemasolevate piiratud ressursside kasutamist, säilitades seejuures kvaliteet.

2012. majandusaasta aruandes on välja toodud, et Eestis ainukese klassikalise ülikoolina on Tartu Ülikooli eripära ja eelis teiste ülikoolide ees tema laiapõhjalisus. 2012. aastal õppisid üliõpilased üheksas teaduskonnas ja neljas kolledžis kokku 194 õppekaval, sh seitsmel ühisõppekaval. (Majandusaasta aruanne 2012: 16) Ülikool pakub õpet kvaliteedihindamise läbinud õppekavade alusel ja vähendab õppekavade killustatust, mille tulemusena on paika pandud ühisõppekavad teiste kõrgkoolidega. Õppekavade kaupa on määratletud koordineeriv kõrgkool ja partnerkõrgkool. (*Ibid*: 19) Saan toob intervjuus välja, et paraku ülikoolide vahel ei ole leitav konsensus, sest 20% rahastamine survestab seda, et kasulik on ülikoolil vastu võtta rohkem üliõpilasi, kuna 20% rahast jaotatakse vastuvõetud üliõpilaste arvu alusel. Käesoleva töö autoril puuduvad andmed kommenteerida ülikoolidevahelist koostöö sõlmimise osa, sest kuigi HTM ja TÜ vahel sõlmitud halduslepingus (nr 3.4-4/84) on välja toodud punktides 3.3. kuni 3.6. teiste ülikoolidega koostöö sõlmimisest HTM teavitamine hiljemalt 01.03.2014, siis HTMi kodulehelt ülikoolidevahelise kokkuleppe sõlmimise kohta info leitav ei olnud.

Teadusülikoolina pöörab ülikool suurt tähelepanu magistri- ja doktoriõppe osatähtsuse suurendamisele, et tugevdada teadmispõhist ühiskonda. Kuigi 2012. aastal doktoriõppesse vastuvõetute hulk on vähenenud võrreldes 2011. aastaga, peamiselt riigieelarveväliste õppekohtade arvelt seoses kvaliteeditagamise meetmetega, siis viimase viie aasta jooksul on ülikoolis doktoriõppe ja magistriõppe üliõpilaste osakaal kasvanud, moodustades 2012. aastal kokku rohkem kui kolmandiku ülikooli üliõpilaskonnast. Järgneval joonisel 6 on haridusstatistika keskkonnast HaridusSILM (EHIS – Eesti hariduse infosüsteem) andmete põhjal TÜ õppetasete lõikes 2012/2013 õppeaasta vastuvõetute arv.



Legend:

BAK – bakalaureuseõpe; INT – integreeritud bakalaureuse- ja magistriõpe; RAK – rakenduslikkõrgharidusõpe; MAG – magistriõpe; DOK – doktoriõpe.

Joonis 6. Vastuvõetute arv TÜs 2012/2013 õ.a. (EHIS, autori koostatud)

Jooniselt 6 on näha magistri- ja doktoriõppe osakaalud TÜs õppeaastal 2012/2013, mis kokku moodustab 37% ehk rohkem kui kolmandik. Käesoleva töö autor leiab, et see tulemus näitab igati positiivset kõrghariduse ja teadustöö taset.

Samuti pakub TÜ üliõpilastele rahvusvahelist ja kultuuriliselt mitmekesist õpikeskkonda, arendades rahvusvahelisi õppekavasid ning soodustab üliõpilasrännet. (Majandusaasta aruanne 2012: 16-19) Selleks, et arenda on vaja mõõta ja hinnata tulemusi. (Kaplan, Northon 2003; 14) Tulemuste mõõtmine on tagatud tasakaalus tulemuskaardiga, mis säilitab traditsioonilise finantsmõõtme, samas võimaldades organisatsiooni missiooni ja strateegiat kanda üle tegevustesse. (Tasakaalus tulemuskaart...) Liblik toob enda 2004. aasta magistritöös välja, et ülikooli tasakaalus tulemuskaardi kasutamine ülikoolis võimaldab tagada seostatuse ülikooli arengukava ning erinevate allüksuste eesmärkide seostatuse vahel. Samuti toob välja, et tasakaalus tulemuskaart võimaldab jälgida ülikooli püstitatud eesmärkide ja kriitiliste edutegurite täitmist. Liblik annab hinnangu erinevatele

tasanditele tasakaalus tulemuskaardil ning jagab need kaheks: ülikooli haldus- ja tugistruktuuri tasakaalus tulemuskaart ning valdkondade all hõlmatud teaduskondade tulemusmõõtmismudelite määratlemine. Ülikooli kodulehel välja toodud akadeemiliste üksuste tulemuskaartide seos, kus akadeemiliste üksuste 2011. aasta tulemuskaartidel olevad tulemusnäitajad on jaotatud seitsmesse rühma: õppetegevus, doktoriõpe, täiendusõpe, T&A maht, rahvusvahelistumine, ressursside hindamine ja optimeerimine ning avalikkusele suunatus. Välja on toodud selgelt, kuidas akadeemiliste üksuste kaupa on tulemuslikkuse mõõtmiseks näitajaid kasutatud ning tulemused on kajastatud eri värvitoonides.

Riigikontrolli aruandes (2012: 1) hinnati, milliseid probleeme võiks lahendada 2013. aastast rakenduv uus rahastamissüsteem. Toodi välja, et uues ülikooliseaduses on täpsustatud küll tulemuslepingute olemust, kuid leitakse, et endiselt jäävad mitmed olulised küsimused lahenduseta. Ei ole selge, kuidas seadusemuudatused aitavad saavutada haridus- ja teadusministri välja öeldud eesmärki „kasvatada kõrghariduse kvaliteeti ja tulemuslikkust, suurendada kõrgkoolide vastutust ning vähendada kõrghariduse killustatust“. (Riigikontrolli aruanne Riigikogule 2012: 1) Samas leidis aga hoopis Liblik magistrیتöös (2004), et kvaliteedikontrolli süsteemi loomise eeliseks on HTM-i ja ENIC/NARIC keskuse vähene sekkumine ülikoolisisesesse juhtimisse, kuna siis on võimalik välja töötada kvaliteedikontrollisüsteem, mis vastaks kõige paremini ülikooli vajadustele. Võrreldes 2004 aastaga võib öelda, et tänaseks päevaks on see süsteem töösse rakendunud, sest kui 2004. aastal leidis Liblik, et ülikooli hindamiseks kasutatud erinevad näitajad ei olnud seotud strateegiliste eesmärkidega, siis tänapäeval see nii enam ei ole. HTM-ga on ülikoolil kokku lepitud konkreetsed tulemusnäitajad tulemuslepingus, mis igaaastaselt üle vaadatakse ning püstitatakse uued eesmärgid, uue tulemuslepingu sõlmimise näol. Samuti kinnitab seda akadeemiliste üksuste tulemuskaartide seos. Lähtuvalt ülikooli terviku strateegilistest eesmärkidest peavad teaduskonnad seadma eesmärgid, mis oli käesoleva töö autori arvamus dokumendianalüüsi põhjal, enne intervjuud finantsjuhiga. Pärast intervjuud finantsjuhiga selgus, et varasemate kogemuste põhjal tegelikkuses arengukava järgi elamist ega eesmärkide täitmist ei toimu ning peale

arengukava kinnitamist akadeemiline üldsus seda rohkem ei vaata. Finantsjuht tõdeb kurba asjaolu, et organisatsioonis, sellisel tasemel, kus ei ole kindlat koosseisu, puudub ühtsus ja järjepidevus. Saan toob välja, et arengukava protsess ise on teatud väärtus, kus mõeldakse asjad läbi, mida tahetakse saavutada ning annab lisapunkte tõukefondidest raha taotlemisel, kui teatud punkt arengukavasse oli sisse kirjutatud. Saani seisukoht on, et ülikoolis töötavad intelligentsed inimesed ja nad teavad, kuhu poole maailmas areng toimub ning selle poole pürgitakse, kuid see ei tulene sellest, mis on arengukavasse sisse kirjutatud, vaid see tuleb pigem turutunnetusest ehk vaatamata arengukavale. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt välja toodud Ylijoki (2014) seisukohaga, kus Soome näite varal tuli välja, et lihtsalt kahtlused ja visioonid tulevikus, omavad ka toimuvate muutuste osas mõju, muutes domineeriva paratamatuse retoorika veelgi tugevamaks.

Eesti Koostöö Kogu projektis Eesti haridusstrateegia 2012 - 2020 on välja toodud Eesti viis hariduse väljakutset:

- liikumine arengu- ja koostöökeskuse õpikäsituse poole;
- tõsta õpetaja positsiooni ja mainet;
- suurendada õppes osalemist;
- hariduse tugevam seostamine teadmusühiskonna ja innovaatilise majandusega;
- digikultuuri kujunemine Eesti kultuuriruumi osaks.

Võib öelda, et TÜ on lähtunud nimetatud väljakutsetest, mida kinnitab näiteks õppeassistentide kaasamine. Tartu Ülikooli ajakirjas on Ivask (2014: 24) toonud välja õppetegevuse toetuste fondi analüüsi põhjal, et õppeassistentide kasutamine teaduskondades on ennast tõestanud kui õppekvaliteedi parandamise vajalik abinõu. Intervjuu käigus õppeassistentide kohta hinnangu andmisel leidis kinnitust, et 2013. aastal käivitunud õppeassistentide projekti kohta tuli õppejõududelt ja õppeassistentidelt pigem positiivne tagasiside, kuid finantsjuht leiab, et uurida tuleks veel üliõpilaste tagasisidet. Saan toob antud intervjuus välja, et õppeassistentide projektiga kaasnes teaduskondadesse lisarahastus, millest 2014. aastaks jäi osadel teaduskondadel raha üle ning osadele teaduskondadele maksti natuke juurde, kuna arvestatud oli kaheaastase üleminekuga. Finantsjuht tõi välja, et õppeassistentide süsteem erinevates teaduskondades võis erinev

olla, sest teaduskonnad olid vabad seda korraldama. Finantsjuht peab tõenäoliseks, et alates 2015. aastast peavad teaduskonnad enda baasrahastamisega ära majandama õppeassistentide rahastamise, kui õppeassistentide kaasamise süsteem on ennast õigustanud. Käesoleva töö autor leiab, et antud meede katab endas mitut eespool nimetatud hariduse väljakutse punkte, kuna õppeassistentide kaasamine on leidnud nii õppejõudude kui õppeassistentide seas positiivset tagasisidet. Õppejõududel on rohkem aega tegeleda põhitegevusega ning tudengitel on olemas enda tasemele sarnaste teadmistega isik, kelle käest minna vajadusel ka väljaspool loengut täiendavalt midagi küsima. Samuti on antud tulemus kooskõlas Latorre-Medina *et al* (2013: 273) seisukohaga, kus tuli välja, et kõrgharidussektori eesmärkide täitmiseks peab hariduse juhtimismudel muutuma, et täpsemalt peegeldada meeskonnatööd ja strateegilist planeerimist.

Antud peatükis anti ülevaade TÜ kui organisatsiooni tegevusest ressursside planeerimisel üldiselt ning kirjeldati TÜ missiooni ja strateegiate elluviimisel tasakaalus tulemuskaardi, arengukava vajalikkust. Toodi välja alates 2012. aastast muutunud TÜ juhtorganid ja anti nende tegevusest ülevaade. Kirjeldati uuest kõrgharidussüsteemist tulenevat rahastamise protsessi, mille puhul käesoleval aastal kehtib veel nn üleminekuperiood. Selleks, et täita strateegiatest tulenevaid püstitatud eesmärke, on vaja ühtset süsteemi, kus väga oluline osa on kulu- ja juhtimisarvestuse strateegiatel, et need toetaksid eesmärkide täitmist. Järgnevas peatükis vaadatakse konkreetsemalt TÜ kasutatavaid kulu- ja juhtimisarvestuse meetodeid.

2.2. Tartu Ülikooli kulu- ja juhtimisarvestuses kasutatavad meetodid ressursside planeerimisel

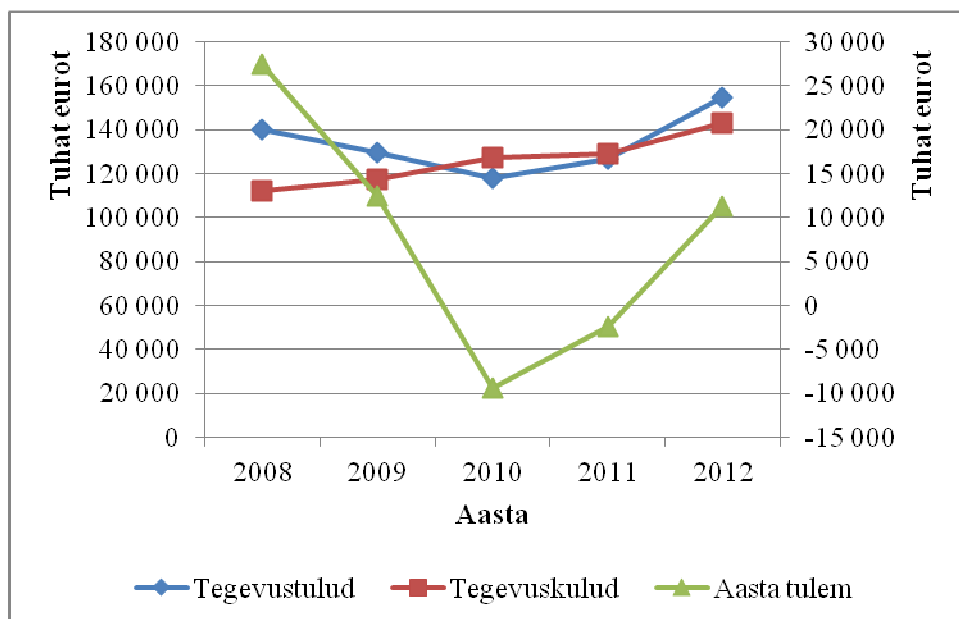
Eelmises peatükis anti ülevaade TÜ ressursside planeerimise tegevusest üldiselt; vaadati lühidalt struktuuri; toodi välja dokumentide loetelu, mida antud töös peamiselt kasutatakse ning toodi välja finantsjuhi hinnangud TÜ tegevuste kohta. Järgnevas peatükis antakse ülevaade TÜ-s kasutatavatest kulu- ja juhtimisarvestus meetoditest ressursside planeerimisel.

Finantsarvestuses konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande koostamisel lähtub TÜ Eesti Vabariigi heast raamatupidamistavast, mille põhinõuded on kehtestatud Eesti Vabariigi raamatupidamise seaduses ning mida täiendavad riigi raamatupidamise üldeeskiri ja Raamatupidamise Toimkonna poolt välja antud juhendid. Ülikool peab iseseisvalt pidama oma raamatupidamise arvestust lähtudes lisaks nimetatud õigusaktidele veel TÜ raamatupidamise sise-eeskirjast ning selle täitmise eest vastutab finantsjuht. Igapäevast raamatupidamisalast tööd juhib ja korraldab pearaamatupidaja läbi talle otseselt alluvate talituste juhatajate. Finantsjuht toob antud intervjuus välja, et ülikooli raha kasutamine on detsentraliseeritud, mille eelisenähtusena toob ta välja, et projektipõhiselt on ressursside planeerimise paindlikus küll hästi väike, kuid töötajatel on motivatsiooni saada endale teatud tüüpi lepinguid, s.t. projektirahasid taotleda, kuna detsentraliseeritud juhtimissüsteem on üles ehitatud selliselt, et inimestel oleks endal huvi hankida lepinguid, mida nad saavad ise juhtida. Ülikooli keskstruktuuril on ainult korralduslik ülesanne projektide koordineerijana, kes allkirjastavad projektid, aga tegelikkuses teaduskonnad täidavad seda ja teaduskonnad saavad raha selle eest. Lisaks toob Saan välja, et keskne ülikoolitugistruktuur ei sekku teaduskondade rahade jaotamisse, nt mida teaduskonda eraldatava raha eest ostetakse, kui palju inimesi tööle võetakse, palka makstakse jne, küll aga vaadatakse rahandusosakonnas, et palgatasemed samadel ametitel teaduskonniti ei erineks. Palgastruktuuri jälgimise asjaolu tõendab rektori käskkiri, millega on ülikoolis tervikuna kehtestatud rektoritele ja prorektoritele miinimumpalganõuded. Seega võib järeldada, et detsentraliseeritud lähenemine on õigustanud teaduskondades iseseisvalt raha jaotamise ning inimeste motivatsiooni struktuuriprojektide hankimise läbi. Antud tulemus on kooskõlas Markkula *et al* (2009: 261) seisukohaga, et kõige olulisemad faktorid reformis on multidistsiplinaarsus, loovus ja võime suurendada mittemateriaalset kapitali nii ülikooli sees kui ka läbi nende ühiskonnas.

TÜ raamatupidamise sise-eeskirjas, mis hakkas kehtima 01.01.2014 dokumenteeritakse ja kirjendatakse majandustehingud nende toimumise hetkel või mõistliku aja jooksul pärast majandustehingu toimumist selliselt, et oleks tagatud õigusaktidega ettenähtud aruannete tähtaegne esitamine ning iga raamatupidamiskirjendi aluseks on majandustehingut tõendav

algdokument või algdokumentide alusel koostatud koonddokument. Järelikult on tulenevalt raamatupidamise sise-eeskirjaga tagatud ülikoolisiseselt ühtne aruandlussüsteem. Intervjuu käigus finantsjuhiga leidis kinnitust ühtne aruandlussüsteem, mis on tagatud raamatupidamise sise-eeskirjaga kui kehtestatud eelarve eeskirjaga ning ülikoolis kasutatav eelarve jälgimissüsteem, mis võimaldab rahandusosakonnal igapäevaselt jälgida ülikooli kõikide struktuuriüksuste eelarves püsimist, et keegi ei kulutaks rohkem, kui raha on eraldatud.

TÜ raamatupidamise sise-eeskirjas defineeritakse kulusid, kui aruandeperioodi väljaminekuid (majandusliku kasu vähenemine), millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad ülikooli netovara (aruandeperioodi tulemit). Kulusid kajastatakse samas perioodis, kui nendega seotud tulused kajastatakse, s.t. kulude arvestus on kassapõhine. Kui tekib olukord, kus teatud kuludega ei ole otseselt identifitseeritavad tulud, siis kulude kajastamiseks kasutatakse ligikaudseid meetodeid. Kulusid, mille seost ülikooliga ei ole võimalik tuvastada, kajastatakse nende tekkimise perioodil. (Raamatupidamise sise-eeskiri: 51) Tegevuskuludena kajastatakse ülikoolis õppe- ja teadustegevusega, õppe- ja teadustegevusel põhinevate teenuste osutamisega ning täiendusõppega seotud väljaminekuid. Kulude edasiandmisena käsitletakse teiste isikute eest makstud tasusid. (Raamatupidamise sise-eeskiri: 51) Järgneval joonisel 7 antakse ülevaade tegevustulude, tegevuskulude ja aasta tulemi muutumisest perioodil 2008 kuni 2012.



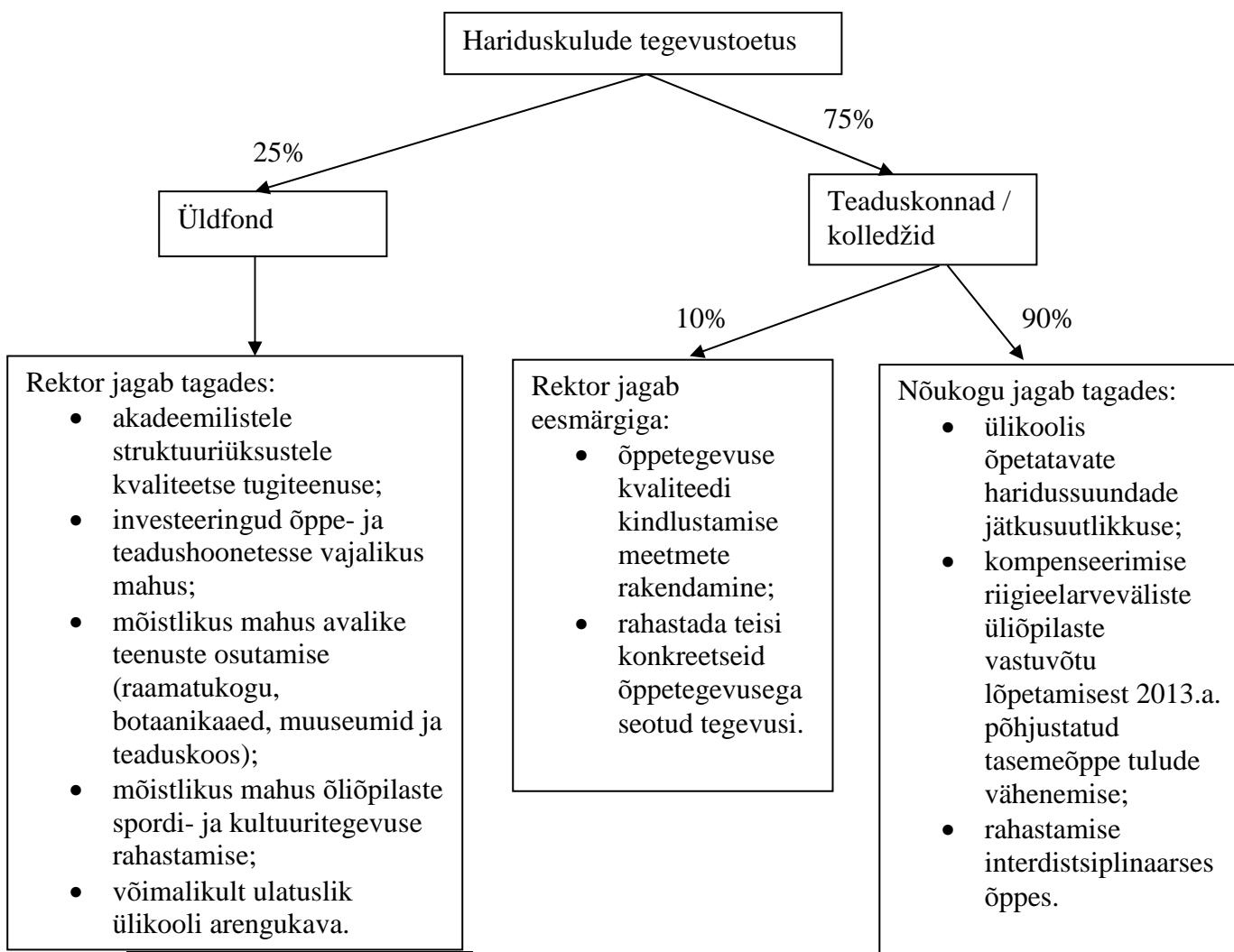
Joonis 7. TÜ tegevustulud, tegevuskulud ja aasta tulem perioodil 2008-2012 (majandusaasta aruanne 2012, autori koostatud)

Jooniselt 7 on üheselt mõistetavalt arusaadav, kuidas kahe viimase aasta lõikes on TÜ tegevustulud ületanud tegevuskulusid ning aasta tulem liikunud tõusvas joones. 2010. aastal on aasta tulem negatiivne, kuna TÜ tegevustulu langes, kuid samas tegevuskulud kasvasid võrreldes 2009nda aastaga. 2010. aastal tehti mitmeid suuri kulutusi, nt alustati sotsiaal- ja haridusteaduskonna õppehoone (Lossi 36) renoveerimist, osteti tagasi tehnoloogi- ja farmaatsiainstituudi hoone (Nooruse 1), alustati filosoofiateaduskonna õppehoone (Jakobi 2) renoveerimist jne (Majandusaasta aruanne 2010: 46). 2011. aastal on ülikooli aasta tulem tasakaalu saadud suuresti tänu Euroopa Liidu tõukefondidele, mis suurendasid tulusid (Majandusaasta aruanne 2011: 7). Majandusaasta aruandes (2012: 43) tuuakse välja, et kuigi 2012. aastal olid ülikooli tulud kõige suuremad, siis edaspidi ei ole ülikoolil hüppelist tulude kasvu ette näha ning seetõttu tuleb kulude kasv hoida rangelt kontrolli all.

Teaduskondade hariduskulude tegevustoetuse maht on eelarvetes jaotatud kaheks. Esimene on tegevustoetused, mille summa otsustatakse nõukogu ja rektori poolt. Paljuski tugineb see veel riikliku koolitustellimuse lepingu alusel loodud kohtadest. Tulenevalt eelarve

eeskirjast laekuvad teaduskondade tegevustoetuste real olevad summad (õppetöö baasrahastamine 83%-98% ulatuses 2012. aasta mahust, avatud õppe doktorantide baastoetus täies mahus, tasulise õppe kadumise kompensatsioon, interdistsiplinaarse²⁰ õppe ümberkorraldamist toetatakse jms). Teine on doktoritööde kaitsmine, mille eest summad laekuvad teaduskondade eelarvetesse vastavalt HTM-i poolt finantseeritavatele doktoritööde kaitsmisele. Nt ühe doktoritöö kaitsmise eest arvestatakse teaduskonnale 8 481,60 eurot ja ülikoolile 11 160 eurot. (2013. aasta eelarve: 19)

Joonis 8 kajastab ülikooli tegevustoetuste jaotust alates 2013. aastast ning annab ülevaate, kuidas TÜ kulud on erinevate kulukohtade lõikes jaotatud.



²⁰ Termin interdisciplinaarne tähendus Eesti õigekeelsussõnaraamat ÕS 2013 tähenduses on erialadevaheline, ainetevaheline.

Joonis 8. Hariduskulude tegevustoetuse jaotus Tartu Ülikooli eelarves 2013.a. (TÜ eelarve 2013: 18)

Jooniselt 8 põhjal saab järeldada, et ülikoolis on suur osa ressursside planeerimisel jaotamisel rektoril (32,5%) ja nõukogul (67,5%) hariduskulude tegevustoetusest. Samuti on tulenevalt Ülikooliseaduse §-st 56 lg 21 riigieelarvest 2013. aastal kõrghariduse õppeasutustele õppe läbiviimiseks arvestatud vähemalt 80% ulatuses 2012. aasta riikliku koolitustellimuse mahust ning kuni 20% ulatuses õppekulusid hüvitavate üliõpilastega seotud näitajaid, doktoriõppe läbiviimist ja riiklikult oluliste tegevuste toetamine. 2014. ja 2015. aastal arvestatakse riigieelarvest õppeasutustele kõrgharidustaseme õppe läbiviimiseks vähemalt 80% ulatuses eelmise aasta tegevustoetuse mahust ning kuni 20% ulatuses õppeasutuse õppe läbiviimise ulatust, kvaliteeti, tulemuslikkust, doktoriõppe läbiviimist ja riiklikult olulisi õppetegevust toetavaid tegevusi. (Ülikooliseaduse §-st 56 lg 21) Käesoleva töö autor peab mõistlikuks ja vajalikuks rahastamise ülemineku perioodi, et ülikool realselt tajuks olukorda, kus tuleb ise mõelda efektiivsele ressursside kasutamisele ning vajadusel hakata leidma lisaressursse. Samas on omaette küsimus jälle see, et kuidas ja mis vahenditega tuleb täita olemasolevaid ülesandeid, millele seni ülikoolid ei pidanud mõtlema. Intervjuu käigus toob Saan välja, et lisaressurss ei ole TÜ jaoks ainult kõrgharidusõpe, vaid ka teaduslepingute poole pealt õppejõudude initsiatiiv tegeleda teaduslepingutega ning lisaks erinevad õppelepingud, nt täiendkoolitused. Teinekord võivad need tihedalt seotud olla struktuuriprojektide rahadega. Saan toob välja, et see, kes paindlikult juhib, suudab seda ka jäigalt juhitud rahaga teha. Samuti lisab finantsjuht, et struktuuriprojektid lisaressurssina on head, kuid seda mõistlikus koguses, kuna üldjuhul projektid katavad ära otsesed kulud, kuid kaudsete kulude katmiseks tuleb ülikoolil endal vahendid leida. Samas toob Saan välja, et ülikool ei ole suunatud kasumi teenimisele ja seega ei pea kõik projektid kasumlikud olema ning kui on huvitav ja väärtuslik projekt, millest projektitoetus katab ära ainult otsekulud, siis sellest tulenev teadustulemus võib olla väärtuslikum ning tulenevalt sellest ei lähtuta ainult projektide elluviimisel nende kasumlikkusest. Antud tulemus on kooskõlas varasemast Markkula et al (2009: 261)

seisukohaga, kes toob välja, et kõige olulisemad faktorid reformis on multidistsiplinaarsus, loovus ja võime suurendada mittemateriaalset kapitali nii ülikooli sees kui ka läbi nende ühiskonnas.

TÜ rektori korraldusega nr 447 RE „Tulude jaotamine ja kasutamine 2013. aastal“ kehtestab järgnevad üldised põhimõtted TÜ tulude jaotamise kasutamise kohta 2013ndal aastal:

- TÜ tulude jaotamise ja kasutamise koostamisel tuleb järgida TÜ nõukogu otsust nr 20 „2013. aasta eelarve koostamise põhimõtete kinnitamine“, seisuga 31.08.2012.
- Teaduskonnad ja kolledžid peavad korraldama oma tööd viisil, et ülikool saak täita HTMga sõlmitud tulemuslepingut parimal moel.
- Kõik teaduskonnad ja regionaalsed kolledžid peavad looma rahaliste vahendite reservi enda eelarvesse, et vajadusel katta eelarveaasta jooksul tekkinud ootamatuid ja mitteplaneeritud kulusid.

Tulenavalt TÜ rektori korraldusega nr 429 RE „Tulude jaotamine ja kasutamine 2014. aastal“ kehtivad samuti 2014ndal aastal samad põhimõtted. Tulude ja kulude arvestamisel lähtutakse tekkepõhisuse printsiibist. TÜ finantsjuht tõi ülevaatlikult intervjuu käigus välja 2013. aasta kohta TÜ tulude jaotuse, mis väga üldiselt vaadatuna kujuneb kahe põhitegevusena: kõrgharidusõpe ehk õppetegevus ja teadustegevus. Õppetegevus moodustab ülikooli tuludest ca 50%, teadustöö ca 40% ning 10% on muud tulud. Ülikooli õppetegevuses suur osa raha - 1/3 on riiklik koolitustegevus (varem koolitustellimus), mida ülikool saab planeerida ning mille kulustruktuur ja kasutus on suhteliselt vaba ning TÜ ei pea HTM-le detailselt kuluinfot andma, kirjeldab Saan. Ta toob välja, et teadustegevuse poolt, mitteprojektipõhist vaba kasutusega raha on ca 4-5%. Seega on ülikoolis tervikuna vaba raha²¹ kasutamise osakaal ülevaatlikult ca 40% ning ülejäänud 60% on struktuuriprojektidest tulenev raha.

TÜ tulude jaotamine ja kasutamine 2013. aastal (TÜ eelarve 2013: 47-53):

²¹ Ülikooli „vaba raha“ all mõtleb finantsjuht antud intervjuus ülikooli tulusid, mida TÜ saab planeerida kõrghariduseesmärkide elluviimiseks ning mille kohta TÜ ei pea HTM-le detailset kuluinfot andma.

- tasemekoolituse summade jaotamine,
- üldfondi kujunemine,
- kaudsete kulude katmine,
- kinnisvara halduskulude katmine,
- infotehnoloogiakulude katmine,
- liikmemaksude tasumine,
- avalikkust teenivate asutuste kaudsete kulude katmine,
- nõuete võõrandamine ja raha jaotus laekumisel.

TÜ üldkulude eraldamiseks: töö koordineerimine, ruumide haldamine, teaduskondadevahelise ühiste arengu- ja koostööprojektide realiseerimise finantseerimiseks on loodud üldfond, mis eraldatakse laekunud tuludelt üldfondi vastavalt 26.09.2012. a. TÜ rektori korraldusega 447 RE kehtestatud korrale „Tulude jaotamine ja kasutamine Tartu Ülikoolis 2013. aastal“. Lisaks finantsseeritakse üldfondist TÜ asutusi, mis teenivad ühiskonna huvisid: raamatukogu, botaanikaaed, TÜ muuseumid. Samuti toetatakse üliõpilaste majutamist, kultuuri- ja sporditegevust ning TÜ investeeringuid ja laenutegevusi. (TÜ eelarve 2013: 130) Kulude arvestust peetakse finantsallikate lõikes ning on jaotatud kahte gruppi (TÜ eelarve 2013: 130): esimesena on struktuuriüksuse enda tegevuskulud ning teisena väljaspool teaduskondi tehtavad sihtotstarbelised ja TÜ üldistel eesmärkidel tehtavad kulud (üleülikoolilised projektid, mis teenivad TÜ üldhuve).

Eelarveliste kulude arvestus on kassapõhine, välja arvatud tööjõukulud, erisoodustuse maksud, ettevõtte tulumaks, mobiiltelefonide ja lauatelefonide kulud jms ning sisekäibe kulud, mille arvestus toimub tekkepõhiselt. Eelarve täitmise jälgimisel on teaduskondade kulud kajastatud teaduskonna struktuuriüksustes vastavalt kehtivale struktuurile (TÜ eelarve 2013: 130): dekanaat, instituut, kliinikute ja keskuste lõikes.

Kulude arvestuse aluseks on, kas tööleping, töövõtuleping, käsundusleping, käskkiri, korraldus (stipendiumid, toetused, töölähetused), Tartu Ülikooli nimele väljastatud arve või müügitšeki originaaleksemplar, sisekäibe tellimus jt kuludokumendid, mille on viseerinud finantsallika käsutaja (TÜ eelarve 2013: 131). Kuludokumendid tuleb viivitamatult esitada

rahandusosakonnale, kuid mitte hiljemalt, kui see on määratletud raamatupidamise siseeeskirjas. Hilinenud dokumendi töötlemise eest tuleb aga tasuda 13 eurot dokumendi töötlemise tasu, vastavalt rektori 22.12.2010 korraldusele nr 555RE „Hilinenud dokumendi töötlemise hinna kehtestamine“. Kõik dokumendid tuleb finantsallika käsutaja poolt viseerida, näidates ära tasumise allika (finantsallika koodi) ja finantsallika käsutaja nime ning kui arve tekstist pole arusaadav, mis liiki kulutusega on tegemist (nt võõrkeelsed arved), siis tuleb arvele juurde märkida sisu selgitav tekst, mis oleks üheselt mõistetav. Kulude eelarvele vastavuse ning eelarvest kinnipidamise eest vastutab finantsallika käsutaja. (TÜ eelarve 2013: 131) Organisatsiooni kulude juhtimiseks on vaja mitmesugust informatsiooni, et planeerida kulusid, kontrollida hiljem kulude käiku ning võtta vastu uusi juhtimisotsuseid.

Külm (2011: 72) võttes arvesse magistritöö raames läbi viidud küsitlenute vastuseid TÜ kuluarvestusele, tõi välja olulisemad põhjused, mis vähendavad TÜ-s kuluarvestuse juhtimise efektiivsus:

- * teadustegevuse ja projektidega seotud administratiivtöö jaotuse vahel vastuolu;
- * vastutuse teadvustamine ja jagunemine;
- * erinevate üksuste ja nende töötajate projektitöö korraldamisel tööjaotuse teadvustamine, samuti kehtib see kulude arvestamise kohta.

Külm (2011: 77) toob välja, et ülikoolis aastal 2011 oli läbi viidud mitmeid projektikulude raamatupidamisarvestuse sisekoolitusi ning lisaks välja pakutud uutele vastutavatele töötajatele vajalikke koolitusi. Intervjuus finantsjuhiga leidis kinnitust, et 2011. aastal oli koolitustegevusele tavapärasest suurem nõudlus. Igal sügisel teeb rahandusosakond küsitlust teaduskondades, kas on vajadust projektipõhiste koolituse järgi ning mõistliku rühma suuruse kogunemisel (10 liiget ja enam) tehakse koolitusi rahandusosakonna poolt. Saan kinnitada, et inimesed, kes on projekte teinud, neile on kõik teada ja tuntud mehhanism, sest paljud on staažikad töötajad. Samas rõhutab finantsjuht, et projektide puhul tuleb alati vaadata, millised on projekti rahastaja nõudmised projektidele, sest täiesti ühtset lähenemist ei ole. Samuti on antud tulemus kooskõlas Markkula *et al* (2009: 261)

seisukohaga, et pidevate muutustega toimetuleku olulised elemendid on multidistsiplinaarsus ja meeskonnatöö.

Kulude arvestamiseks kasutatakse TÜ-s alljärgnevat liigitust (Eelarve 2013: 130-140; autori koostatud):

- tööjõukulud,
- teadusstipendiumid,
- riiklik doktoranditoetus,
- koolitus- ja töölähetuse kulud,
- töölähetuse kulud,
- kantselei- ja majanduskulud,
- ruumide ülalpidamis- ja hoolduskulud,
- transpordikulud,
- külaliste vastuvõtukulud ja erisoodustused,
- investeeringud põhivarasse,
- sisseostetud õppe- ja teadustöö,
- muud tegevuskulud.

Kulude liigitus kuluobjektide lõikes on toodud lisas 4. Finantsjuht toob intervjuus välja, et teaduskondade lõikes on kulustruktuuride jagunemine erinev. Käesoleva töö autor peab antud kulude liigitust selgeks ja ühtselt mõistetavaks ning just see tagabki kulude läbipaistvuse ja kergemini kontrollitavuse ja jälgitavuse. Antud tulemus on kooskõlas Latorre-Medina *et al* (2013: 273) seisukohaga, et haridusasutused vajavad süsteeme, mis on tõhusalt võimelised kontrollima nende strateegiate väljundeid ehk eesmärkide täitmiseks tehtud kulutusi.

Konsolideeritud tulemiaruanne on koostatud tulenevalt raamatupidamise seaduse lisas 2 toodud kasumiaruande skeemist 1. Arvestades TÜ kui avalik-õigusliku juriidilise isiku põhitegevusest tulenevaid iseärasusi, millest tulenevalt on muudetud tulemiaruanDES ja netovaras kajastatud kirjete nimetusi ja struktuuri. Vajadusel on tütarettevõtete arvestuspõhimõtteid muudetud vastavaks kontserni arvestuspõhimõtetele. Rahavoogusid

majandustegevusest kajastatakse rahavoogude aruandes kaudsel meetodil ning investeerimis- ja finantseerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid kajastatakse otsemeetodil.

Antud peatükk andis ülevaate TÜ finantsarvestuses kasutatavatest kulude kajastamise üldpõhimõtetest ning kõrgharidusreformi mõju sellele. Kulu- ja juhtimisarvestus on küll ülikoolisene tegevus, mis sõltub suuresti välisvahenditest, eelkõige riigipoolsetest ja struktuuriprojektide toetustest. Riik on loobunud koolitustellimuse rahastamisest ning läheb järk-järgult üle tulemuspõhisele rahastamisele, kus vastavalt püstitatud eesmärkide täitmisele, eraldatakse riigi poolt ülikoolile hariduskulude tegevustoetust. Järgnevas alapeatükis hinnatakse dokumendianalüüsisist tulenevalt kõrgharidusreformi eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantvahendite olemasolu.

2.3. Kõrgharidusreformi mõju Tartu Ülikooli kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest ressursside planeerimisel koos arendusettepanekutega

Eelmises peatükis toodi välja ülikooli kulu- ja juhtimisarvestuses kasutatavad meetodid ressursside planeerimisel, raha detsentraliseerimise kasutamise eelised ning anti ülevaade kuluobjektide liigitamisest kulukohtade lõikes. Järgnevalt antakse ülevaade kõrgharidusreformi mõjust Tartu Ülikoolile ning analüüsitakse, milline on kõrgharidusreformi mõju kulu- ja juhtimisarvestus meetodite kasutamisel ressursside planeerimisel.

Postimehe artiklis tõi Mihelson (07.03.2014) välja, et Haridus- ja Teadusminister Jaak Aaviksoo ja rektorite nõukogu esimees Volli Kalm ühiste kavatsuste protokollil allkirjastamisel kinnitasid, et tööd tuleb jätkata ühise peamise eesmärgi nimel, kõrgharidus kvaliteedi parandamine ning kuigi kvaliteedinõuete seadmisega kahaneb üliõpilaste arv, siis sellest hoolimata ei vähenda riik kõrgharidusse suunatava raha hulka, et ülikoolid saaksid ressursse kasutada õppe kvaliteedi tõstmiseks, kuna riigi pikaajaline eesmärk on ülikoolide rahastamise kasv üliõpilase kohta. Samuti kinnitab Saan antud intervjuus, et riik on

rahastamise osas kõik oma lubadused täitnud ning varasemalt tasulisest õppest tulnud raha on asendatud riigi poolt antud rahaga.

Järgnevalt toob käesoleva töö autor ülevaatlikult välja finantsjuhi hinnangute põhjal kõrgharidusreformi positiivsed ja negatiivsed aspektid kõrgharidussektoris.

Kõrgharidusreformi positiivsed aspektid kõrgharidussektoris:

- Kõik ülikoolid leppisid kokku, et võtavad vastu vähem üliõpilasi ja suurendavad seeläbi kvaliteeti, tõstes vastuvõtulävendit. Ülikooli tuleb sisendit vähem, kuid kvaliteet on suurenenud.
- Ülikoolid saavad raha paigutamise osas ise otsustada. Iseasi, kas riigi seisukohast kõige parem, et ülikoolidel nii suur otsustamisvabadus?

Kõrgharidusreformi negatiivsed aspektid kõrgharidussektoris:

- Rahastamissüsteemi juures ei ole arvestatud õppevaldkonna koefitsientidega.
- Rahastamissüsteemi juures uus 20% raha tuleb üliõpilaste arvu põhiselt ja survestab seda, et kasulikum on võtta vastu rohkem üliõpilasi.
- Riigi seisukoht, et ülikoolidel tuleb omavahel kokku leppida õppetegevuse läbiviimises, kuid tegelikkuses ei ole konsensus saavutatav, sest kõik tahavad õpetada.

Selleks, et vaadata ressursside tagamist kõrgharidusstrateegias püstitatud eesmärkide täitmiseks, tuuakse lisas 5 välja kolme erineva kõrgharidussektori strateegia eesmärgid. Eesti haridusstrateegia 2012-2020 projektis on välja toodud, et kõrgkoolide õppe sisu peab olema sammu võrra ees sellest, mis ühiskonnas ja majanduses toimub, pakkudes seejuures väljakutseid ja põnevust ka parimatele, seeläbi toetades rahvusliku haritlaskonna tugevnemist. (2010: 5) Käesoleva töö autor toob välja kolme kõrgharidussektori strateegia eesmärgid, mis ajalisel raamis osaliselt kattuvad, kuid püstitatud eesmärgid osaliselt mitte. Riiklikul tasandil välja antud kõrgharidussektori eesmärkide võrdlus, mis on toodud lisas 5. Antud tabelis on strateegiate eesmärgite järjestus lähtudes "Eesti kõrgharidusstrateegia

2006-2015" strateegia eesmärkidest. Kõige märgatavam on tabeli puhul positiivne asjaolu, et mida hiljem on strateegia välja antud, seda detailsemalt püstitatud eesmärgid on sõnastatud, mida on konkreetse eesmärgi püstitamisega mõeldud, v.a. eesmärk tagada eestikeelse haridus- ja kultuuriruumi areng, mis hilisemates sõnastustest on üldse välja jäetud. Tulenevalt eesmärkide sõnastuse võrdlemiseks on püstitatud eesmärgid toodud tsitaatidena lisas 5.

Samuti on huvitav asjaolu, et lisas 5 punktis 3 on püstitatud eesmärk tagada vajadustele vastav kõrgkooli õppemaht, kuid tutvudes käesoleva töö koostamisel erinevate õigusaktide eesmärkidega ning uurides püstitatud kõrgharidusstrateegia "Eesti kõrgharidusstrateegia 2006-2015" eesmärkide täitmiseks finantsvahendite tagamist, ei tulnud ühestki dokumendist välja, milline oleks Eesti vajadustele vastav õppemaht. Samuti toob Saan intervjuus välja, et riigi sõnum uue süsteemiga oli, et keegi ei suuda ette ennustada, kui palju on vaja erinevatel aladel inimesi koolitada, v.a. mõned erialad nagu arstid ja õigusteadlased, kus on enam-vähem võimalik määratleda. Saani kirjeldusel toimub õppemahtude leidmine ülikoolis järgnevalt: teaduskond ütleb kõigepealt enda nägemuse, siis vaatab selle rektoraat üle ning siis läheb see ülikooli valitsusse arutada, kus toimub üks osa tõsisest arutelust. Saan toob välja, et samuti võtab arutelust osa senat, küll aga rohkem õppekavade kohapealt. Käesoleva töö autor peab kõige paremaks lahendiks ülikoolisiselt õppemahtude määratlemist, kuna on loogiline, et oma valdkonna teadlased hindavad kõige paremini Eesti vajadustele vastavaid õppemahtusid, küll aga süsteemiga kohanemine vajab aega. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt väljatoodud Ylijoki (2014) seisukohaga, et akadeemikute kogemustes ei teki juhtimisviisi muutumise protsessis selget enne-kestel-pärast etappe, vaid pigem mõistetakse seda kui järjekordset segadust.

Tartus toimunud doktoriõppe arengule keskendunud konverentsi kohta tõid Merisalu ja Rutiku (2013: 10-12) välja, et kuigi Eestis nii poliitilises, strateegilises kui ühiskondlikus diskussioonis nähakse vajadust 300 doktoriõppe lõpetanut aastas, siis tegelikkuses paljud tööandjad ei väärtusta doktorikraadi. Erandina nimetatakse Eesti Panka, kes koolitab doktorikraadiga analüütikuid ning teatud töökohtadele kandideerimiseks on doktorikraad aluseks (2013: 11). Merisalu ja Rutiku (2013: 10-12) tõid välja, et rakendusuuringute

osakaalu ning ülikoolide väliste ettevõtete ja asutustega koostöö suurendamise eelduseks doktoriõppes peab olema kahe esimese kõrgharidusastme õppekavade õpiväljundite ja muude erisuste (teoreetilise suunitlusega kraadiõpe ja rakendusliku suunitlusega diplomiõpe) kriitiline ülevaatamine ja korrastamine, sest vastasel juhul ei ole doktoriõppekavade arendamine ja probleemide lahendamine võimalik. Käesoleva töö autoril on heameel tõdeda, et tulenevalt TÜ 2013. aasta tegevusaruande üldandmetest perioodil 2009-2013 on näha, et doktorikraadiga lõpetajate arv on TÜ-s liikunud tõusvas suunas, mida kinnitab asjaolu, et kui 2012. aastal oli doktorikraadi kaitsnute arv 107, siis 2013. aastal oli neid 114.

Selleks, et püstitatud eesmärgid täita on TÜ eelarves 2013 keskkonna analüüsi osas küllaltki palju muudatusi, võrreldes varasema perioodiga. Käesoleva töö autor analüüsis varasemaid eelarveid ning viie eelneva aasta eelarvetes antud mahus muudatusi nii suurel hulgal ei tähendatud. Seega võib öelda, et 2013. aasta on TÜ jaoks üsnagi suure mahus ette toonud suuri muutusi. Järgnevalt tuuakse TÜ eelarve 2013 keskkonna analüüsi andmete põhjal välja muutused tabeli kujul lisas 6, mis käesoleva töö autori arvates mõjutavad kõige suuremal hulgal ressursside planeerimist. Lisas 6 toodud tabeli põhjal saab välja tuua, et tegevustoetusele üleminekuga on ülikooli teaduskondadele (2013.aastal 75% tegevustoetusest, mis lepiti kokku tulemuslepingus) tulubaas suurem, kui seda oleks koolitustellimuse osa (66%). Üldjoontes võib tabeli puhul öelda, et tehtud muudatused lähtuvad eespool püstitatud strateegiate eesmärgist.

Nagu eespool välja toodi on perioodil 2013-2015 tulenevalt Ülikooliseaduses (§ 55) ette nähtud üleminekusätteid. Riigikontrolli aruandes (2012: 17) tuuakse välja, et uus rahastamiskord on planeeritud rakenduma täies mahus alates 2016. aastast. 2013. aastal arvestatakse kõrgharidust andvatele õppeasutustele riigieelarvest raha määramisel vähemalt 80% ulatuses 2012. aastal õppeasutustele esitatud riikliku koolitustellimuse mahtu ja kuni 20% ulatuses arvestatakse seni tasulisest õppes saadud tulu vähenemist, doktoriõppe läbiviimist ning riiklikult olulisi õppetegevust toetavaid tegevusi. Samas, nagu ka eespool välja toodi, siis 2014. ja 2015. aastal arvestatakse kõrgharidust andvate õppeasutuste rahastamisel vähemalt 80% ulatuses eelmisel aastal õppeasutustele eraldatud tegevustoetuse

suurust ning kuni 20% ulatuses õppe läbiviimise ulatust, kvaliteeti ja tulemuslikkust, doktoriõppe läbiviimist ning riiklikult olulisi õppetegevust toetavaid tegevusi. (Ülikooliseadus § 56 lg 21) Nagu eespool intervjuu põhjal välja toodi, kinnitab Saan, et riik on kõik lubadused 2013. ja 2014. aastal rahastamisega täitnud ja natuke rohkem ka, kus tasulise õppe raha on ülikoolis asendatud riikliku rahaga. Finantsjuhi arvates pole 2015. aasta riigi rahastamises alust kahelda, et seda ei tehta, kuid toob välja seisukoha, et kui uue valitsuse koosseisust tulenevalt 2015. aastal peaks jääma osaliselt raha saamata, siis midagi olulist sellest ülikooli jaoks ei muutu, sest ülikoolil raha kindlasti puudu ei jää.

Järgnevalt käesoleva töö autor hindab peamiste TÜ-d puudutavate dokumentide: ülikooliseadus, TÜ seadus, TÜ põhikiri, haldusleping, eelarve eeskiri ja TÜ eelarve näitel ressursside olemasolu kõrghariduse kvaliteedi parendamiseks.

Lühidalt antakse ülevaade „Eesti kõrgharidusstrateegia aastatkes 2006-2015 heakskiitmine“ püstitatud strateegilistest eesmärkidest, mis on toodud tabelis 8. Konkurentsivõimelise kõrghariduse kvaliteedi tagamise esimese punkti alla mõeldakse Eesti kõrghariduse taset kindla Euroopa klassifikatsiooni taseme all. Teise punkti, kõrghariduse Eesti arenguhuvide ja innovatsiooni teenimise all mõeldakse seda, et järjest enam peavad õppe- ja teadustöö teenima Eesti majanduse ja ühiskonna arengu vajadusi, lõimides ka Euroopa Liidu poliitilistesse, majanduslikesse ja sotsiaalsetesse võrgustikesse. Kolmanda punkti all, Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht tähendab tagada Eesti ühiskonnale vastav kõrgkooliõppe maht, mis arvestab nii õppurite eelistusi kui tööturu vajadusi. Eesti kõrghariduse otstarbeka struktuuri all mõeldakse Eesti vajadusi ja ressursse arvestav õppesuundade/õppekavade pakkumine kõrgkoolide poolt, et oleks selgem tööjaotus õppeasutuste vahel, lähtudes tööturu vajadustest. Eestikeelse hariduse- ja kultuuriruumi arengu tagamise eesmärgi all mõeldakse eestikeelse kõrgharidusliku õppe jätkumine ja areng Euroopa avatud haridusruumis. Kuuenda punkti, kõrghariduse sotsiaalse dimensiooni arendamise all mõeldakse õppuritele kõrgharidusse õiglase juurdepääsu tagamine ja pühendumine õpingutele ning samuti tähelepanu pööramine üliõpilaste õppetööväliste tingimuste loomisele.

Finantsvahendite tagamine püstitatud kõrgharidusstrateegia „Eesti kõrgharidusstrateegia 2006-2015“ eesmärkide täitmiseks on hinnatud TÜ puudutavate dokumentide lõikes selleks finantsvahendite tagamist. Allolev tabel 8 annab ülevaate tabelist ainult värvide lõikes ning lisa 7 on toodud käesolev tabel koos selgitustega. Lisas 7 on toodud tabel, mis annab koos värvidega lühidalt kirjelduse, miks vastav värv konkreetset kasti tähistab ning kui selgitus vastavas lahtris puudub, siis on tegemist ilmselge reguleerimise või mitte reguleerimisega.

Tabel 8. Dokumentidest tulenevalt finantsvahendid strateegiliste eesmärkide saavutamiseks

	Strateegilised eesmärgid	Ülikooli-seadus	TÜ seadus	TÜ põhikiri	Haldus-leping	Tulemusleping (TL)	TÜ eelarve (2013)	Eelarve eeskiri
1	Tagada meie kõrghariduse konkurentsivõimeline kvaliteet.							
2	Panna kõrgharidus teenima Eesti arenguhuvisid ja innovatsiooni.							
3	Kindlustada Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht.							
4	Kujundada Eesti kõrghariduse otstarbekas struktuur.							
5	Tagada eestikeelse haridus- ja kultuuriruumi areng.							
6	Edendada kõrghariduse sotsiaalset dimensiooni.							

Legend:

roheline – reguleeritud

kollane – kaudselt reguleeritud

punane – info puudub

Tabelist 8 on näha, et üldjoontes on dokumentide lõikes strateegiliste eesmärkide täitmiseks ette nähtud või kaudselt eeldada finantsvahendite olemasolu. Tulenevalt tabelist 8 on näha, et strateegiliste eesmärkide (v.a. nr 3 eesmärk) kõik lahtrid dokumentide lõikes on reguleeritud (rohelised) või kaudselt reguleeritud (kollased). Tabelist 8 on näha, et ainukesena on puudub info nr 3 eesmärgi rahastamise kohta, kindlustada Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht. Kõrghariduse sotsiaalse dimensiooni edendamise all

mõistetakse „Eesti kõrgharidusstrateegia aastatkes 2006-2015 heakskiitmine“, et õppuritele tuleb tagada õiglane juurdepääs kõrgharidusele ja võimalus pühenduda õpingutele ning samuti tuleb tähelepanu pöörata üliõpilaste õppetööväliste tingimuste loomisele. Antud eesmärk on rohkem kui pooltel dokumentidel tabelis 8 hinnatud kaudselt reguleeritud, kuna üldjuhul täidetud on eesmärgi esimene pool, et tagada võrdsed võimalused kõrghariduse omandamiseks, kuid samas on jäetud tähelepanuta üliõpilaste õppetööväliste tingimuste loomine, mida ei tooda üldjuhul isegi välja, et tuleks leida võimalusi, k.a. olemasolevate ressurside näol.

Ülikooliseadus reguleerib eesmärkide täitmiseks ette nähtud vahendeid üldiselt kõikide eesmärkide lõikes või viitab reguleerivale dokumendile, sest enamuses viitab tulemuslepingule, mille sõlmivad HTM ja TÜ ning allkirjastavad rektor ja minister. Sama võib öelda TÜ seaduse kohta, kus enamus eesmärkide finantseerimisvahendid on välja toodud, v.a. Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht, mille kohta info puudub. Kõrghariduse sotsiaalse dimensiooni edendamiseks on välja toodud § 11 lg 1 üldiselt, et ülikooli põhitegevust finantseeritakse riigieelarvest.

TÜ põhikirjas on finantseerimise kohta välja toodud väga üldsõnaliselt allikad, kus TÜ-d finantseeritakse, millest osaliselt on aegunud andmed tänaseks päevaks. Näiteks on välja toodud, et TÜ-d finantseeritakse riigieelarvest riikliku koolitustellimuse alusel, kuigi peale kõrgharidusreformi on süsteem muutunud, kus rahastamine toimub hariduskulude tegevustoetuse alusel ning 2013-2015 üleminukuperioodil, kus osaliselt kompenseeritakse ülikoolile tasulise õppe kaotamist. Kuna TÜ põhikirja uuendustega momendil tegeletakse, planeerides 2014 suvi täiendatud versioon välja anda, siis põhjalikumalt antud dokumenti ei käsitleta ning lisas 6 on kirjeldatud eesmärkide lõikes finantsvahendite olemasolu.

Halduslepingus on selgelt reguleeritud kahe esimese eesmärgi täitmiseks finantsvahendite olemasolu, millega viidatakse tulemuslepingule. Halduslepingu punktides 3.2. kuni 3.6., peavad ülikoolid kindlatel jaotatud erialadele tegeme koostööd, leppides kokku tööjaotuses ning tagama seeläbi vastava valdkonna tervikliku arengu ning ühiskonnale vajalik lõpetajate arv ning 01.03.2014 tuleb ülikoolidel HTM-le esitada kokkulepped. Samas ei ole

ministeerium ette öelnud, mis need arvud olla võiksid, antakse ette ainult, et õppekavasid tuleb vähendada ning dubleeritavad tegevused lõpetada. Ühelt poolt annab see ülikoolidele vabaduse jõuda läbirääkimiste käigus omavahel mingile konkreetsele tulemusele, kuidas süsteemi võiks paremaks muuta. Küll aga teiselt poolt vaadates on ju iga kõrgkooli tulemuslepinguga ette antud HTM-i kindlad eesmärgid, mis tuleb saavutada. Näiteks lõpetavate doktorantide arv, loodavate professoride arv, kui palju tuleb teatud õppeastmes õppekavasid vähendada jne. Ning kolmandana on ülikoolidel lisakohustus mõelda aktiivselt sellele, kuidas leida omale lisanduvaid tuluallikaid, et peale üleminekuperioodi (2013-2015) suuta ülikooli ära majandada. Nagu eespool välja toodi, on finantsjuhi seisukoht, et lisaressursside kasutamine on mõistlik teatud koguses. Samuti tõi Saan välja, et ülikoolidevahelisi kokkuleppeid ei ole võimalik saavutada ning riik võiks sekkuda. Käesoleva töö autor leiab, et kuna halduslepingus on ette antud ülikoolidevahelise kokkuleppest teatamise kuupäev (01.03.2014), siis sellest võib järeldada, et vajadusel riik sekkub, kui antud kuupäevaks ei ole teavitatud vastavatest kokkulepetest. Internetist ülikoolide kokkulepete sõlmimise kohta avalikku infot leitav ei olnud. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt välja toodud EUA uurimuse (Estermann, Claeys-Kulik 2013: 11) seisukohaga, kus on välja toodud, et ülikoolidel on kohustus ennast ise ära majandada, kuid samuti peab olema tagatud riigi poolt piisav ja jätkusuutlik rahastus.

Samuti peab käesoleva töö autor oluliseks tuua välja halduslepingu punkt 4.6, mis ütleb, et arendada õppejõudude õpetamis- ja juhendamisoskusi ning kindlustab aktiivsete meetodite paremaks kasutamiseks vajaliku eestikeelse õppekirjanduse olemasolu, kuid 2013. aasta eelarves tuuakse välja, et välja antud teostelt ehk trükiste müügilt tuleb hakata tasuma suuremat üldkulude tasumist (varem 16%, pärast reformi 20%). Momendil pole käesoleva töö autorile selge, milline tagajärg sellele võib realselt trükiste ilmumisele avalduda. Antud tulemus on kooskõlas varasemalt väljatoodud Ylijoki (2014) seisukohaga, kus tuli välja, et reformist tulenevate muudatuste tõttu on võimatu eristada, mis on teatud struktuuralse reformi täpsed mõjud.

Tulemusleping reguleerib eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendeid kõikide eesmärkide lõikes, osaliselt isegi õppemahtude kohta, kus on välja toodud bakalaureuse-,

doktori- ja arstiteaduskonna õppekohtade arv. Strateegia eesmärgile, panna kõrgharidus teenima Eesti arenguhuviseid ja innovatsiooni võib tulemuslepingust arendustegevus rahastamist eeldada, et doktorantide ja teadurite tegevuse rahastamisest, kuid samas eraldi innovatsiooni rahastamisest info puudub.

TÜ eelarve 2013 puhul võib öelda, et enamus strateegilisi eesmärke on käsitletud ning välja on toodud finantsvahendid nende täitmiseks. Hariduskulude tegevustoetusest (endine riiklik koolitustellimus) tagatakse nii ülikooli põhitegevuse kulud kui infrastruktuurikulude kompenseerimine, teadus- ja arendustöölepingud, teadusasutuste baasfinantseerimine. Jällegi kõrghariduse sotsiaalse dimensiooni edendamise kohapealt on olemas kõrgharidusele õiglane juurdepääs, kuid puuduvad viited õppetööväliste tingimuste loomisele. 2013.aasta eelarves on välja toodud rakenduskavas tegevuste lõikes lisarahastamised, võrreldes 2012. aastaga ning kui pole ette nähtud, siis tuleb see täita olemasolevate vahenditega. Üldiselt on rakenduskavas välja toodud planeeritud tegevuste rahastamiseks ette nähtud summad samaks jäänud, kuid üksikute punktide puhul on küsitav asjaolu, et kuidas parendada mingit küsimust, kui selleks ette nähtud finantsvahendeid on vähendatud või üldse rahastamata jäetud, võrreldes 2012. aastaga. 2013. aastal rahastamata tegevuseks, mis 2012. aastal oli arvestatud 45 000 eurot, kuid 2013. aastal pole eelarves ette nähtud ning tuleb tagada n.ö tavapärasest kulutuste raames, on õppejõudude vahetusprogramm teiste ülikoolidega. Üheltpoolt tahetakse suurendada rahvusvahelisust tuntust ja taset, kuid samas rahalist finantsvahendeid selle võimendamiseks ette nähtud ei ole. Käesoleva töö autor arvab, et kindlasti on võimalik selleks taotleda erinevaid struktuurifondide toetusi, kuid samas ei saaks nii olulises küsimuses jääda lootma ainult struktuurifondide toetuste peale.

Samas on positiivne, et kui 2012. aastal ei panustatud eraldi projektide rahastamise fondi – arengufondi, siis 2013. aastal on planeeritud finantsvahendeid 19 100 eurot, mis on mõeldud intellektuaalse omandi korraldamise edasiarendamiseks, uute projektide valmimise näol. Varasemalt välja toodud 2012. ja 2013. aasta muudatuste võrdluses võib järeldada, et varasemalt baasfinantseerimise vahenditest suunati arengufondi 22%, siis edaspidi on selleks määraks 15% ning ülejäänud 7% on mõeldud õppe- ja teadushoonete

investeeringuteks. Võib tekkida küsimus, kuidas aregufondi suunatavate vahendite vähenemisega on võimalik sinna lisaeelarvet tekitada? Tegemist on rektori poolt määratud lisa kompensatsiooniga (Eelarve 2013: 20), mille eesmärgiks oli tagada kõikide teaduskondade/kolledžite haridustoetuse raha järgmiseks aastaks vähemasti käesoleva aasta tasemeni ning tõsta õppetöö baasrahastamise määra nõukogu poolt tagatud 83%-liselt tasemelt 86%-le. Rakenduskava tegevuste rahastamisel on vähenenud õppevaldkonna tagasisidesüsteemi väljaarendamine, kus vajadusel ka ÕIS-i arendused ja ekspertide töö tasustamine 6 400 eurolt 4 000 eurole. Käesoleva töö autorile tundub see mõistlik, sest tutvudes TÜ täiskuluarvestuse töörühma tegevuse II etapi aruandega täiskuluarvestusest ülikoolis majandusteaduskonna näitel (2011: 33) ning selles välja toodud infosüsteemide tähelepanekute ja soovituslike märkuste põhjal, tundub loogiline, et need võiks tänaseks päevaks ajaliselt tehtud olla ning see valdkond ei nõua enam nii suurt lisaresurssi. TÜ eelarve rakenduskavas ülejäänud tegevuste rahastamine on jäänud 2012. aasta tasemele, mis on käesoleva töö autori arvates väga hea näitaja, kuna kõrgharidusreformist tulnud muudatustest on oluline püsida vähemalt samal tasemel, et kohaneda uue keskkonnaga ning edasi liikuda juba arenevas suunas.

Antud peatükk andis ülevaate erinevate perioodidel välja antud kõrgharidussektori eesmärkidest ning positiivne on tõdeda, et püstitatud eesmärgid on sõnastatud järjest detailsemalt ja konkreetsemalt. Uuriti kõrgharidussektoris püstitatud eesmärkide lõikes ressursside planeerimist puudutavate TÜ dokumentide põhjal nende eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendeid. Riik on ülikoolide ees täitnud kõik antud lubadused, kus eelnevalt tasulisest õppest laekunud raha on asendatud riigi rahaga. Toodi välja peamised kõrgharidusreformi muudatused TÜ-s ressursside planeerimisel 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga, koos TÜ finantsjuhi hinnangutega käesoleva süsteemi kohta.

Eelnevaid tulemusi ja järeldusi kokku võttes võib Eesti kõrgharidussektori kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamisel ressursside planeerimisel soovitada riiklikul tasandil võtta tulemuslepingus kasutusele rohkem õppe- ja teadustöö tulemustele orienteerud näitajaid, nt lõpetajate-, lõpetama üliõpilaste arv jne. Eeskätt tuleks pöörata tähelepanu vastavalt tulemuslepingus ette nähtud eesmärkide saavutamisele/mitte

saavutamisele, millega oleks kehtestatud konkreetne tulemus/tagajärg. Ülikoolisiseselt kulu- ja juhtimisarvestuse kasutamisel ressursside planeerimise võtta vastu kindel otsus kehtestada ülikoolis tervikuna kui valdkonnapõhiselt arengukava ja selle täitmiseks rakenduskava koostamine, mille saavutamisel/mitte saavutamisel oleks tulemustele vastava tagajärg. Uuest juhtimisviisist tulenevalt on Eesti kõrgharidusreformiga kaasnenud muudatused positiivsed ülikoolide multidistsiplinaarsuse ja meeskonnatöö suurendamisele, mida riiklikul tasandil kinnitab erinevate kõrghariduse strateegiate koostamine ning ülikoolisiseselt erinevates teaduskondade õppeassistentide rakendamine. Mitte vähem olulisem ei ole kõrgharidusstrateegia eesmärkide finantsvahendite tagamine, mis TÜ dokumendianalüüsist tulenevalt olid üldjuhul reguleeritud või kaudselt reguleeritud.

KOKKUVÕTE

Käesolev magistritöö teema *Kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamine ressursside planeerimisel Eesti kõrgharidussektoris Tartu Ülikooli näitel* on aktuaalne, kuna kõrgharidus puudutab järjest laiemat ringkonda kogu ühiskonnast, samuti on kõrgharidusreform tekitanud palju kõneainet nii ajakirjanduses kui ühiskonnas tervikuna ning enda huvist uurida teema kõiki aspekte põhjalikult.

Avaliku sektori uus juhtimisviis (NPM – *New Public Management*), mille põhiidee seisneb avalikus sektoris erasektori toimimismudelite rakendamisse, on olnud eriti mõjukas Inglismaal, Austraalias, Kanadas ja Uus-Meremaal. Uuele juhtimisviisile on iseloomulik detsentraliseeritud ja pigem institutsioonipõhine juhtimine, mille tulemusena ei kontrollita enam sisendit, vaid oluline on ennekõike väljund-, tulemused ja tegevuseesmärkide täitmine. Uus juhtimismudel põhineb: a) võimekusele teha otsuseid; b) eestvedamisele, mis ei keskenduks ainult ühele juhile, vaid oleks jaotunud üle organisatsiooni ehk meeskonnatööle ning c) strateegilisele planeerimisele. Need kõik toetavad omakorda hariduse ja haridusjuhtimise innovaativsuse kasvu. Samas varasemalt välja toodud Capaldi seisukohast ülikoolid koostavad finantsaruandeid auditeerimise eesmärkidel ning nende kasu ülikooli juhtimises on vähene. Seega läbiviidud analüüsi tulemusena arvab autor, et väga oluline on üle hinnata organisatsioonis toimiv juhtimismudel, mis oleks jaotatud üle organisatsiooni, läbi meeskonnatöö ja strateegiate planeerimise. See on oluline, kuna tänapäeva ühiskonnas, kus konkurents järjest suureneb on oluline erasektorist tulenevalt kasutada avalikus sektoris tulemustele orienteeritud ja detsentraliseeritud juhtimist ning vastutuse jagamist.

EUA (*European University Association*) uurimuses leidis kinnitust, et Euroopa ülikoolide õppe- ja teadustöö kvaliteedile ja jätkusuutlikkusele kujutavad üha suuremat ohtu

eelarvekärped ning ülikoolidel tuleb tegeleda enam rahastamise probleemidega. Uurimuses tuuakse välja, et esmatähtis küsimus Euroopa ülikoolide rahastamise juures on, kuidas suurendada ja mitmekesistada rahastamist, sest ülikoolid on suures osas riigi rahastatud. Leitakse, et rahastamine tuleb integreerida asutuse üldise strateegiaga. Läbiviidud analüüsi tulemusena arvab autor, et ülikoolid on olukorras, kus tuleb hinnata enda tegevuse ja protseduuride efektiivsust. Jõuti järeldusele, et ülikoolid peavad looma vajaliku struktuuri ja protseduurid, et maksimeerida piiratud ressursside kasutamise efektiivsust, säilitades seejuures kvaliteet.

Tänapäeva organisatsioonides on kulu- ja juhtimisarvestussüsteem pidevas arengus, seda tuleb pidevalt täiendada, et püsida ümbritsevas keskkonnas konkurentsivõimeline. Kasutades ühte või mitut kuluarvestuse meetodit, saadakse informatsiooni, mille põhjal tehakse lühi- ja pikaajalise perspektiiviga otsuseid. Kulutusi tehakse organisatsioonis eesmärkide ja strateegiate elluviimiseks. Kuna kasumile mittesuunatud organisatsioonides muutuvad rahastamisvõimalused järjest pingelisemaks ning ressursside jaotamisel hakatakse järjest rohkem lähtuma tulemist ja ressursside kasutamise efektiivsusest, tuleb sobiva kuluarvestussüsteemi valikul lähtuda: 1) organisatsiooni strateegiast, 2) tegevusvaldkonnast, 3) vajatavast juhtimisinformatsioonist, 4) väljundiks olevatest teenustest (õppetöö, teadustöö ja ühiskonna teenimine) ning 5) süsteemi omandamise, arendamise ja haldamise kuludest.

Kõige olulisemad faktorid kõrgharidusreformis, mis mõjutavad kuluarvestuse süsteemi, on multidistsiplinaarsus, loovus ja võime suurendada mittemateriaalset kapitali nii ülikooli sees kui ka nende läbi ühiskonnas. Viimane nõuab ülikoolidelt pühendumist, eriti elukestvas õppes ning pädevuse arendamises. Ülikooli lõpetavad magistrandid peaksid mitte ainult teoreetiliste põhiteadmiste osas tugevad olema, vaid nende hoiakud peaksid väga hästi kaasas käima ettevõtjate, kultuuriliste ja globaalsete nõudmistega. Leitakse, et ülikoolid peaksid olema meeskondade, töö kogukondade, organisatsioonide ja võrgustike pädevuse arendajad. Kaasaegne haridus on multidistsiplinaarne, seega ei saa rääkida enam lihtsalt hariduse andmisest, vaid rääkida tuleb efektiivse hariduse andmisest, mis seisneb eelkõige inimese olemasolevate oskuste ära tundmisest, et pakkuda vastavalt kohandatud

õppimisvõimalusi, kus tuleb analüüsida, kas õppekavad vastavad kaasaegsetele nõuetele. Läbiviidud analüüsi tulemusena arvab autor, et kuna Eesti ülikoolid ei ole omavahel kokkuleppele jõudnud õpetatavate valdkondade jaotuse osas, siis peaks riik sekkuma ning võtma konkreetse seisukoha tulenevalt turunõudlusest. Samuti peavad ülikoolid teadustegevuse kõrval järjest rohkem mõtlema kohustusele valmistada ette tööjõudu innovaatilist tööjõudu kiiresti muutuvale tööturule. Selleks on vaja teha koostööd, jagada kogemusi ja läbida praktikaid ning saada rahvusvahelist kogemust. Kuna riikide konkurentsivõime sõltub üksikute organisatsioonide teadmistemahukast tegutsemisest ning sellest võib järeldada, et ülikoolid ongi selle aluseks. Ühe võimaliku lahendusena kvaliteedi suurendamiseks nähakse Eestis õppeassistentide kaasamist, kes üheltpoolt tagaksid kõrgema haridustaseme ning edaspidises arenguetapis hindaksid olulisena nii õpetamist kui teadustööd võrdsel tasemel.

Käesolevas töös uuriti Tartu Ülikooli näitel Eesti kõrgharidussektori kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamist ressursside planeerimisel, tuginedes kõrgharidussektoris püstitatud eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendite- ja dokumendianalüüsile ning tulenevalt sellest tehti täiendusettepanekuid.

Tartu Ülikoolil tuleb sarnaselt teiste Euroopa ülikoolidega näitel tegeleda rahastamise probleemidega ning on oluline mõista, et kulude kohta on vaja järjest enam saada spetsiifilisemat infot otsuste vastuvõtmiseks. Tartu Ülikool (edaspidi TÜ) ei pea Haridus- ja Teadusministeeriumile (edaspidi HTM) detailset kuluinfot esitama, kuidas viimaselt hariduskulude tegevustoetusena saadud raha on eesmärkide täitmiseks ära kasutatud. Samuti ei sekku TÜ rahandusosakond teaduskondade rahade paigutamisse, küll aga on olemas eelarve jälgimissüsteem, mis võimaldab rahandusosakonnal igapäevaselt jälgida ülikooli kõikide struktuuriüksuste eelarve raames püsimist. Rahandusosakond sekkub, kui struktuuriüksus on eelarvet ületatud või kui on alust arvata, et mingi struktuuriprojekt on seisma jäänud ning sellisel juhul uuritakse, kas vastava projektiga tegeletakse. Teaduskondade ühtse kuluarvestussüsteemi tagab finantstarkvara ning on loomulik, et teaduskonniti on kulustruktuurid erinevad.

Tartu Ülikoolis on rakendnud alates 2012. aastast uus juhtimismudel, kus juhtorganiteks on nõukogu, senat ja rektor, kes paljuski otsustavad ressursside jagamise üle, et oleksid täidetud ülikooli eesmärgid. Ülikooli tulud ülevaatlikult kujunevad kahest põhitegevusest: kõrgharidusõpe ehk õppetöö (50% tuludest) ja teadustegevus (40% tuludest) ning 10% muud tulud. Eelmisel aastal 2013. olid teadustöö tulud natuke suuremad õppetegevuse tuludest, seda seoses Euroopa Liidu struktuuriprojektide suures mahuga. Ülikooli õppetegevuses suur osa raha - 1/3 on riiklik koolitustegevus (varem koolitustellimus), mida saab ülikool planeerida suhteliselt enda juhtimisotsuste järgi ning ei pea HTM-le detailselt kuluinfot esitama. Teadustegevuse poolelt, mitteprojektipõhist vaba kasutusega raha on ca 4-5%. Seega on ülikoolis tervikuna ressursside planeerimise kasutamise osakaal ülevaatlikult ca 40%, ülejäänud 60% on struktuuriprojektid. Struktuuritoetuste projektidega antakse projekti eelarvega projekti kulustruktuur ette, millest ei ole võimalik kõrvale kalduda. Lisaks kontrollitakse põhjalikult projektipõhiselt, kas kulu on tehtud vastavalt eelarvele ning kas kulu on mõistlikult tehtud.

Tulenevalt Ülikooliseaduse §-st 50¹ lg 4 sõlmivad HTM ja ülikool halduslepingu, mille kestuseks on kolm aastat. Halduslepingu allkirjastavad HTM-i esindajana haridus- ja teadusminister ning ülikooli esindajana rektor. Halduslepingu lisana sõlmitakse tulemusleping, mida iga-aastaselt uuendatakse ning tulenevalt Ülikooliseaduse §-st 50¹ lg 2 p 2 sõltub tulemuslepingu eesmärkide täitmisest järgmise õppeaasta rahastamine. Varasemalt on rahastamine toimunud koolitustellimuse alusel. Seega on ülikoolide jaoks väga oluline ülesanne leida lahendused, kuidas täita tulemuslepingus kokku lepitud eesmärgid, kuna sellest sõltub edaspidine riigipoolne rahastamine. Kui eesmäärke ei täideta, siis tähendab see ülikooli jaoks järgnevatks õppeaastaks vähem ressursse (eeldades lisarahastamisvõimaluste samaks jäädes) ning tahes tahtmatult tekib küsimus, et kui olemasolevate ressurssidega ei suudetud saavutada kokkulepitud tulemust, siis kuidas veel väiksemate ressurssidega peaks ülikool suutma seda teha? Käesoleva töö autor leiab, et ülikooli tulemuslepingus hinnatavad näitajad võiks riigi poolt üle vaadata ning rohkem siduda õppetulemuste saavutamise (nt lõpetajate arv jms), mida käesolevas töös pikemalt käsitleti.

Töö eesmärkide saavutamiseks viidi läbi dokumendianalüüs ning TÜ püstitatud eesmärkide täitmiseks ette nähtud finantsvahendite olemasolu analüüs. Toodi välja TÜ kõige enam ressursside planeerimist mõjutavad muudatused 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga. Ühe positiivse näitena võib tuua õppeassistentide kaasamise, mis on mitmetes teaduskondades rakendatud ning arenduse edukust. Vajalik oleks uurida ka üliõpilaste seisukohta meetodi kasulikkuse kohta. 2013. ja 2014. aastal on õppeassistentide tasustamiseks ette nähtud täiendavad finantsvahendid, kuid üsna täenõoliselt tuleb alates 2015. aastast teaduskondadel endal õppeassistentide tasustamiseks leida võimalused baasrahastamisest, kui antud õppemeetod on ennast tõestanud. Negatiivse näitena võib välja tuua, et tahetakse suurendada küll õppejõudude rahvusvahelist tuntutust, kuid rahalisi finantsvahendeid selleks ette nähtud ei ole. Samuti on eesmärgiks seatud suurem doktorantide arv, kuid samas puudub ühiskonnas antud kõrgharidustasemele sageli väljund, kuna vähesed Eesti organisatsioonid nõuavad vastava kvalifikatsiooni olemasolu.

Käesolevas töös toodi välja kõrgharidussektori ressursside planeerimise osatähtsus avalikus sektoris. Ülikool on nii kõrgharidus- kui teadusasutus, mille eesmärgid on seotud kõrgtasemelise õppetööga, teadus- ja arendustegevusega ning ühiskonna teenimisega. Seega on ülikoolil suur vastutus ühiskonna ees, tagada piiratud ressursside juures jätkusuutliku kvaliteetse kõrghariduse pakkumise ning samaaegselt edendada teadus- ja arendustegevust. Teaduses on tavapärane, et tulemusteni ei jõuta kohe ning „viljade noppimiseni“ kulub palju aega, kuid Eesti kõrghariduses on potentsiaali teha maailmatasemel teadustööd. Ülikooli teadus- ja arendustegevust rahastatakse riigieelarvest, teisalt on välisfinantseerimise vahendid suurenenud võrreldes varasemate perioodidega, seda eelkõige Euroopa Liidu tõukefondide rakendamisest.

Riikide konkurentsivõime sõltub üksikute organisatsioonide teadmistemahukast tegutsemisest, kuid majandusarenguks üksi ei piisa, kui toetada teadus- ja arendustegevusest, vaid soodustada tuleb koostööd erasektori ja teadusasutuste vahel. Kaasaegne haridus on multidistsiplinaarne ning seetõttu peavad ülikoolid teadus- ja arendustegevuse kõrval mõtlema järjest rohkem võimalustele, kuidas tööjõudu ette valmistada innovatsioonile ja kiiresti muutuvale tööturule ning seetõttu on oluline

soodustada ülikooli tihedat koostööd ettevõtlussektoriga. Ressursside piiratus on järjest aktuaalsem küsimus ning seetõttu on väga oluline, et olemasolevaid ressursse kasutataks eesmärgipäraselt ülesannete täitmiseks ning võimalikult efektiivselt. Töös analüüsiti uuest kõrgharidussüsteemist tulenevat rahastamise korraldust, mille puhul käesoleval ja tuleval aastal kehtib veel nn üleminekuperiood. Tuginedes intervjuu tulemustele võib järeldada, et kõrgharidusreformiga on kaasnenud nii positiivsed kui negatiivsed aspektid kõrgharidussektoris.

Kõrgharidusreformi positiivsed aspektid kõrgharidussektoris:

- Kõik ülikoolid leppisid kokku, et võtavad vastu vähem üliõpilasi ja suurendavad seeläbi kvaliteeti, tõstes vastuvõtulävendit. Ülikooli tuleb sisendit vähem, kuid kvaliteet (väljund) on suureneb.
- Ülikoolid saavad ressurside paigutamise ise otsustada. Iseasi on see, kas riigi kui terviku seisukohast kõige ratsionaalsem, et ülikoolidel nii suur otsustamisvabadus?

Kõrgharidusreformi negatiivsed aspektid kõrgharidussektoris:

- Rahastamissüsteemi juures ei ole arvestatud õppevaldkonna maksumusega, mis varieerub eri valdkondade puhul kordades.
- Rahastamissüsteemiga täiendav 20% raha tuleb üliõpilaste arvu põhiselt ja survestab seda, et kasulik on võtta vastu rohkem üliõpilasi.
- Riigi seisukoht on, et ülikoolidel tuleb omavahel kokku leppida õppetegevuse läbiviimises, kuid tegelikkuses on konsensuse saavutamine väga keeruline, sest kõik tahavad omada suuremat turuosa Eesti kõrgharidusmaastikul.

Selleks, et täita strateegiatest tulenevaid eesmärke, on töö autori arvates vaja ühtset süsteemi, kus väga oluline osa on kulu- ja juhtimisarvestuse meetoditel, et need toetaksid eesmärkide täimist. Ühepoolt ülikool koostab arengukava lähtudes kõrgharidusstrateegia eesmärkidest, kuid reaalselt igapäevatoos seda hiljem ei kasutata, vaid lähtutakse pigem turutunnetusest. Läbiviidud analüüsi tulemusena arvab autor, et teaduskondadel võiks samuti olla koostatud arengukavad, sest protsess iseenesest on kasulik, kui mõeldakse

tegevused põhjalikult läbi ning kaardistatakse nii eesmärgid kui nende täitmiseks vajalikud tegevused igäühele arusaadavalt. Samas ei tohiks vähem oluliseks pidada hilisemat kontrolli, millest tulenevalt võimalik asju parendada. Lisaks soovitab käesoleva töö autor, et ülikooli seoses uute valdkondade tekkimisega koostada teaduskonnapõhised arengukavad ning seada sisse teaduskonnapõhine tulemustele vastav lisarahastus vms motiveeriv võimalus.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Alver, J., Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. Teine, täiendatud trükk. Tallinn 2002, 438 lk.
2. **Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., Young, S. M.** Management Accounting. Annotated Instructor`s edition, United States of America: Prentice-Hall, 1995, p. 633.
3. **Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G.** Management and cost accounting. Harlow: Pretice Hall, 2008, p. 959.
4. **Capaldi, E. D., Abbey, C. W.** Performance and Cost in Higer Education, A Proposal for Better Data, Taylor & Francis Ltd, 2011, p. 8-15.
5. **Cooper, R., Kaplan, R. S.** Kulu ja tulemus. Fontese Kirjastus, 2002, 407 lk.
6. **Drury, C.** Management and Cost Accounting. 7th edition, London: Pat Bond, 2008, p. 775.
7. Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2020. Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, okt. 2013, Vabariigi Valitsus. [<http://valitsus.ee/et/valitsus/arengukavad>] - 22.02.14
8. Eesti hariduse viis väljakutset. Eesti haridusstrateegia 2012-2020 projekt. Eesti Koostöö Kogu, Eesti Haridusfoorum ning Haridus- ja Teadusministeerium, 09.09.2010. [http://elu5x.kogu.ee/public/documents/materjalid/Haridusstrateegia_PROJEKT_8_lk.pdf] – 07.03.14
9. Eesti keele seletav sõnaraamat. [<http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=infos%C3%BCsteem&F=M>] – 29.12.13
10. Eesti konkurentsivõime ülevaade 2013. Eesti Pank. [www.eestipank.ee/sites/default/files/publication/et/.../2013_kv_r_ee.pdf] 01.01.14

11. Eesti õigekeelsussõnaraamat ÕS 2013.
[<http://www.eki.ee/dict/qs/index.cgi?Q=interdistsiplinaarne&F=M>] – 14.03.2014
12. **Eisberg, G.** Kuluarvestuslikud aspektid üldhariduskoolide finantsseerimisel. TÜ rahanduse ja arvestuse instituut, 2006, 118 lk. (magistriprojekt)
13. Enterprise Estonia (EAS). [<http://www.eas.ee/et/avalikule-ja-mittetulundussektorile/uelkoolid>] - 26.11.13
14. **Estermann, T., Claeys-Kulik, A.-L.** Financially Sustainable Universities. Full Costing: Progress and Practice. - EUA (European University Association) Project, European University Association asbl. Belgium, 2013, p. 54.
[http://www.eua.be/Libraries/Publications_homepage_list/Full_Costing_Progress_and_Practice_web.sflb.ashx] – 05.04.2014.
15. **Estermann, T., Pruvot, E. B.** European Universities – Diversifying Income Streams for sustainable institution (EUDIS). EUA (European University Association), European University Association asbl. Belgium, 2011, p. 96.
[http://www.eua.be/Libraries/Publications_homepage_list/Financially_Sustainable_Universities_II_-_European_universities_diversifying_income_streams.sflb.ashx] – 17.05.2014
16. European University Association. Strong Universities For Europe.
[<http://www.eua.be/eua-work-and-policy-area/governance-autonomy-and-funding/financial-sustainability.aspx>] 07.12.13
17. Exchanging Practices on RPL – Learning from Nordic-Baltic Experiences, 16-17 December, 2013 [<http://rpl2013.archimedes.ee/>] – 20.02.14
18. **Fullan, M.** Uudne arusaam haridusmuutustest. Tartu, AS Atlex, 2006, 244 lk.
19. Funktsionaalne lugemisoskus. Haridus- ja Teadusministeerium.
[<http://www.hm.ee/index.php?0513473>] – 09.03.14
20. **Halapuu, V. Valk, A.** Täiskasvanute oskused Eestis ja maailmas: PIAAC uuringu esmased tulemused. Haridus- ja Teadusministeerium, Tartu, 2013, 150 lk.
21. **Haldma, T., Karu, S.** Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes, Rafiko & AT Audiko, 1999, 192 lk.

22. **Haldma, T., Listra, E., Mullaste, M.** Aastaruande analüüs ja ettevõttesisene aruandlussüsteem. Tallinn: Ühiselu, 2003, 95 lk.
23. **Haldma, T., Lääts, K.** Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies. Faculty of Economics and Business. Tartu University Press, Tartu, 2002, 41 lk.
24. **Haldre, H., Eisenberg, G., Haldma, T.** Kuluarvestuse roll haridusasutuse finantsjuhtimise arendamisel. 183-219 lk.
[<http://infutik.mtk.ut.ee/www/kodu/RePEc/mtk/febpdf/febook20-06.pdf>] – 10.03.2014
25. **Hallik, M.** Intervjuu: õppeassistendid Tartu Ülikoolis. Primus uudiskiri, nr. 5, 2013
[http://issuu.com/primusprogramm/docs/uudiskiri_2013_5?e=2434457/6132091#search] – 20.02.14
26. Hindade kehtestamise eeskiri. Tartu Ülikooli rektori 11. detsember 2013. a käskkiri nr 23, jõustus 01.01.2014.
27. **Horngren, C. H., Sundem, G. L.** Introduction to Management Accounting. Ninth edition, United States of America: Prentice-Hall, 1993, p. 824.
28. **Horngren, C. T., Foster, C.** Cost Accounting A Managerial Emphasis. Edition Pentice Hall, 7 th edition. 1990, p. 963
29. **Ivask, S.** Õppeassistendid teevad elu kergemaks nii professoritele kui ka üliõpilastele. – Tartu Ülikooli ajakiri: Universitas Tartuensis, märts 2014, nr. 3 (2425), 23-27.
30. **Jaansoo, A.** Kulude arvestus ja eelarvestamine. SA INNOVE. 2011. 104 lk.[
<http://www.ekk.edu.ee/vvfiles/0/Kulude%20arvestus%20ja%20eelarvestamine.pdf>]
31. Juhtimine. Tartu Ülikool. [<http://www.ut.ee/et/ulikoolist/struktuur-ja-inimesed/juhtimine>] – 10.01.2014
32. **Karu, S.** Kulude juhtimine ja arvestus. Tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. I osa. Rafiko Kirjastus, 2008a, 336 lk.
33. **Karu, S.** Kulude juhtimise efektiivsus ehk kuidas muuta kulud tuludeks ja kasumiks? Raamatupidamis uudised, 2008b, nr. 6 (109), 20-23 lk.

34. **Karu, S., Zirnask, V.** Eelarvestamine – üks strateegilise *controllingu* juurutamise eeldusi organisatsioonis. Rafiko, Tartu, 2004, 350 lk.
35. **Kirm, M.** Tartu Ülikooli arengufond. [<http://www.ut.ee/et/tartu-ulikooli-arengufond>] – 22.02.14
36. **Kruusmaa, S.**, Töö- ja haridusmaailm ühte sammu astumas. - Eesti Kaubandus-Tööstuskoja Teataja, 2013, nr. 19, lk. 8-9.
37. **Kupper, H.-U.** Accounting of Universities in Europe. University of Munich (LMU): Bavarian Institute of Research and Planning in Higher Education. [[file:///C:/Documents%20and%20Settings/Dell/My%20Documents/Downloads/Hans-Ulrich_Kupper__Compatibility_Mode_%20\(2\).pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Dell/My%20Documents/Downloads/Hans-Ulrich_Kupper__Compatibility_Mode_%20(2).pdf)] – 09.04.14
38. **Kõrgesaar, E.** Arvestuse infosüsteemi täiustamine Eesti ettevõtetes majandustarkvara paketi abil. - Accounting perspectives on the threshold of the 21st century. Tartu University: Institute of Finance and Accounting. Tartu, 1999, lk. 101.
39. Kõrgharidusreform ja vajaduspõhine õppetoetus. Haridus- ja Teadusministeerium. [<http://www.hm.ee/index.php?0513078>] – 06.04.14
40. Kõrgharidusstandard. Vastu võetud Vabariigi Valitsuse määrusena 18. detsembril 2008. a. – Riigi Teataja I osa, 2008, nr 178, art 322. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/13255227?leiaKehtiv>] - 01.12.12
41. **Külm, K.** Toetusprojektide kuluarvestuse täiustamine Tartu Ülikooli näitel. Tartu, 2011, 104 lk.
42. **Laherand, M.-L.** Kvalitatiivne uurimisviis. Kirjastanud: OÜ Sulesepp, Teine trükk 2010, 384 lk.
43. **Latorre-Medina, M. J., Blanco-Encomienda, F. J.** Strategic Management as Key to Improve the Quality of Education. Procedia - Social and Behavioral Sciences 81, Elsevier Ltd, 2013, p. 270-274. [<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042813014936>] – 05.05.14
44. **Liblik, A.** Tasakaalus tulemuskaart avaliku sektori institutsiooni strateegilises juhtimissüsteemis. Tartu Ülikooli rahanduse ja arvestuse instituut, 2004, 116 lk. (magistriprojekt)

45. **Lucey, T.** Management Accounting. 3rd edition, London: DP Publications, 1992, p. 562.
46. **Lucey, T.** Management Accounting. 4th edition, London: DP Publications, 1996, p. 599.
47. **Lõhmus, M.** Avaliku halduse detsentraliseerimine Eestis. Tallinna Tehnikaülikooli Avaliku halduse instituut, 2008, 159 lk. (doktoritöö)
[<http://www.ell.ee/failid/teadustood/AvalikuhaldusedetsentraliseerimineEestis.pdf>]
– 15.05.14
48. **Lääts, K.** Management accounting change in a dynamic economic environment based on examples from business and public sector organizations. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011, 250 lk.
49. **Lääts, K., Peets, P.** Vastutus põhine arvestus – üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999, 145 lk.
50. **Madise, Ü.** Arvamus halduskorralduse uue regulatsiooni väljatöötamiskavatsuse projekti kohta. Tartu Ülikooli Riigi- ja rahvusvahelise õiguse instituut. 19.02.2014.
[http://www.kogu.ee/wp-content/uploads/2014/03/Arvamus_halduskorralduse_kavale_02_19-2.pdf] –
07.04.2014.
51. **Madise, Ü.** Eesti riigikontseptsioon, *New Public Management* ja haldusreform. Justiitsministeerium, RiTo 28, 2013.
[<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=11648>] – 19.02.2014
52. **Markkula, M., Lappalainen, P.** New openings in university – industry cooperation: Aalto University as the forerunner of European University Reform. *European Journal of Engineering Education*, Vol. 34, No. 3, 2009, p. 251-262.
53. **McClellan, L. J.** Beyond student learning outcomes: developing comprehensive, strategic assessment plans for advising programmes. *Journal of Higher Education Policy and Management*, Vol. 33, No. 6, 2011, p. 641-652.
54. **Mereste, U.** Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003a, 643 lk.

55. **Mereste, U.** Majandusleksikon II. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003b, 603 lk.
56. **Merisalu, M.** Uus põhikiri toob kaasa neli suurt valdkonnapõhist teaduskonda. – Tartu Ülikooli ajakiri: Universitas Tartuensis, märts 2014, nr. 3 (2425), 19-22.
57. **Merisalu, M., Rutiku, S.** Mõeldes Eesti doktoriõppe tulevikule. Universitas Tartuensis, Tartu Ülikooli ajakiri, Detsember 2013 nr 11 (2422), 55 lk.
58. **Merusk, K.** Avalik-õiguslik juriidiline isik avaliku halduse organisatsioonis. Juridica, IV 1996, 174-178.
59. **Mihelson, H.** Ülikoolid tõstavad kvaliteedi nimel vastuvõtulävendit. – Postimees, 07.03.14. [<http://www.postimees.ee/2717258/ulikoolid-tostavad-kvaliteedi-nimel-vastuvotulavendit>] - 07.03.2014
60. **Obaidullah, Jan.** Accounting Explained. Cost Accounting Systems. [<http://accountingexplained.com/managerial/cost-systems/>] 02.12.13.
61. **Oduoza, C. F.** Reflections on costing, pricing and income measurement at UK higher education institutions. Journal of Higher Education Policy and Management: Vol. 31, No. 2, 2009, p. 133-147.
62. **Oliver, E. E.** Cost accounting: practical approach. New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1987, p. 352.
63. **Pärl, Ü.** Arvestussüsteemi roll infoajastu organisatsioonis. – Raamatupidamisuudised, 2005, nr. 6. [<http://www.rmp.ee/periodiline/229/3208>] – 27.12.13
64. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a. – Riigi Teataja I osa, 2002, nr. 102, art. 600. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016>] 27.11.2013
65. **Reiljan, J., Paltser, I.** Eesti rahvusvaheline positsioon ettevõtliusektori teadus- ja arendustegevuse alusel. Riigikogu Toimetised (RiTo) 28, Ühiskondlik-poliitiline ajakiri, 2013. [<http://www.riigikogu.ee/rito/index.php?id=16527>] – 29.12.13
66. Riigieelarve seadus. Vastu võetud Riigikogus 19. veebruaril 2014. a. – Riigi Teataja I osa, 2014, Vabariigi Presidendi otsus nr. 378. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/113032014002>] – 16.05.2014

67. Riigikontrolli aruanne Riigikogule esitamiseks. Kõrgkoolide tulemuslepingute täitmine. Mis on toimunud kõrghariduse rahastamises? Asutusesiseseks kasutamiseks. Tallinn, 12.08.2012
68. **Saan, Taimo.** Raamatupidamise praktik. 2013 veebruar, nr. 72, artikli tekst Silja Paavle, artikkel „Tartu Ülikooli finantsjuht Taimo Saan – ühtaegu nii tagasihoidlik kui ka kirglik“ - 19.12.2013
69. **Sørensen, A.** R&D, Learning, and Phases of Economic Growth. – Journal of Economic Growth, Kluwer Academic Publisher, 1999, Boston, no 4, pp 429–445. [<http://link.springer.com/article/10.1023%2FA%3A1009871510523#page-1>] – 29.12.13
70. Strateegilise planeerimise käsiraamat. Rahandusministeerium. Tallinn, 2006.
71. Tartu Ülikooli eelarve 2013. [<http://www.ut.ee/et/tartu-ulikooli-2013aasta-eelarve>] – 10.01.2014
72. Tartu Ülikooli seadus. Vastu võetud Riigikogus 16. veebruaril 1995. aastal. – Riigi Teataja I osa, 1995, nr. 23, art. 333. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/130052012007>] 10.01.2014
73. Tasakaalus tulemuskaart – mis see on? [https://www.tlu.ee/opmat/in/BSC_AL/tasakaalus_tulemuskaart__mis_see_on.html] – 10.03.2014
74. Teadus- ja arendusasutuste evalveerimine. Haridus- ja Teadusministeerium, 13.02.2014 [<http://www.hm.ee/index.php?044794>] – 19.02.14
75. Teadus- ja arendustegevuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 26. märtsil 1997. a. – Riigi Teataja I osa, 1997, nr. 30, art. 471. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/128062012012>] - 01.12.12
76. Teema 2013 - Tark Eesti. Teema teenusmajanduse koda (Estonian Service Industry Association). (<http://teenusmajandus.ee/wp-content/uploads/2013/06/Teema2013-Tark-Eesti.pdf>) – 02.01.13
77. **Tiits, M., Kattel, R., Kalvet, T., Kaarli, R.** Eesti majanduse konkurentsivõime ja tulevikuväljavaated. Teadus- ja arendustegevuse ja innovatsioonipoliitika ülevaade.

- Teadus- ja Arendusnõukogu. Riigikantselei, Tallinn, 2003.
[<http://cs.ioc.ee/excs/policy/eesti-maj-konkur-tulevik.pdf>] – 01.01.14
78. **Tolofari, S.** New Public Management and Education, Policy Futures in Education: Vol 3, Nr 1, 2005, p. 75-89.
79. Tulude jaotamine ja kasutamine 2013. aastal. TÜ rektori 26. septembri 2012. a korraldus 447 RE (jõust 01.01.2013).
[https://www.ut.ee/sites/default/files/liveliink_files/kehtib_alates_01.01.2013_tulude_jaotamine_ja_kasutamine_2013._aastal.pdf]
80. Tulude jaotamine ja kasutamine 2014. aastal. TÜ rektori 26. septembri 2013. a korraldus 429 RE (jõust 01.01.2014).
[https://www.ut.ee/sites/default/files/liveliink_files/kehtib_alates_01.01.2014_tulude_jaotamine_ja_kasutamine_2014._aastal.pdf]
81. Täiskulude arvestus ülikoolid majandusteaduskonna näitel. TÜ täiskuluarvestuse töörühma tegevuse II etapi aruanne. Tartu Ülikool, september 2011, 75 lk.
82. TÜ majandusaasta aruanne 2010.
[http://www.ut.ee/sites/default/files/ut_files/Majandusaasta%20aruanne%202010.pdf] – 13.03.2014
83. TÜ majandusaasta aruanne 2011.
[http://www.ut.ee/sites/default/files/www_ut/ulikoolist/majandusaasta_aruanne_2011.pdf] – 13.03.14
84. TÜ majandusaasta aruanne 2012.
[http://www.ut.ee/sites/default/files/www_ut/aruanne2012.pdf] – 10.01.2014
85. TÜ raamatupidamise sise-eeskiri.
[http://www.ut.ee/sites/default/files/liveliink_files/kehtib_alates_01.01.2014_raamatupidamise_sise-eeskiri.pdf] 10.02.14
86. TÜ rahastamisvõimalused. [<https://www.ut.ee/et/teadus/rahastamisv%C3%B5imalused>] – 22.02.14
87. TÜ tegevusaruanne 2013.
[http://www.ut.ee/sites/default/files/www_ut/ulikoolist/tegevusaruanne2013_kodulehele.pdf] – 02.05.14

88. Valitsus kinnitas hariduse järgmise seitsme aasta prioriteedid. Haridus- ja Teadusministeerium, 13.02.2014 [<http://www.hm.ee/index.php?0513881>] - 22.02.14
89. Ülevaade teadus- ja arendustegevuse olukorrast ning valitsuse poliitikast selles valdkonnas Riigikogus, 17.12.13. Valitsuse kommunikatsioonibüroo. [<http://valitsus.ee/et/valitsus/peaminister-ja-ministrid/andrus-ansip/peaministri-koned-ja-seisukohad/76972/>] – 02.01.14
90. **Ylijoki, O.-H.** University Under Structural Reform: A Micro-Level Perspective. *Minerva: A Review of Science, Learning & Policy*, Vol. 52, Issue 1, p. 55-75, 2014 [<http://link.springer.com.ezproxy.utlib.ee/article/10.1007%2Fs11024-014-9246-1/fulltext.html>] – 14.05.14

LISAD

Lisa 1. Võtmenäitajad strateegias „Eesti eluskestva õppe süsteem 2020“

	sihttase 2020	algfase 2012
Täiskasvanute õppes osalemise määr	20%	12,9%
Eri- ja kutsealase hariduseta täiskasvanute osakaal (vanus 25-64)	mitte rohkem kui 25%	30,3%
Madala haridustasemega mitteõppivate inimeste osakaal (vanus 18-24)	alla 9%	10,5%
Tipptasemel õpilaste ²² oskuste osakaal:		
a) Funktsionaalne lugemisoskus	10%	8,4%
b) Matemaatiline kirjaoskus	16%	14,6%
c) Loodusteaduslik kirjaoskus	14,4%	12,8%
1-3 aastat tagasi õpingud lõpetanud inimeste tööhõive määr (vanus 20-34)	vähemalt 80%	73,9%
Digipädevustega inimeste osakaal (vanuses 16-74)	80%	65%
Eesti üldhariduskoolide õpetajate keskmine palk võrdluses kõrgharidusega töötaja keskmise palgaga	≥1,0	0,64
Eluskestva õppe toimimisega rahulolu erinevatel osapooltel	rahulolu on kasvanud	

Allikas: Eesti elukestva õppe strateegia 2020 (2014: 4)

²² Sihttaset mõõdetakse 2018 aastal PISA testis

Lisa 2. Intervjuu kava

1. Kuidas Teie hinnangul käesolev ressursside planeerimise protsess toimib ja millised on selle kitsaskohad?
2. Karis, Alar on 2010. aasta majandusaasta aruande eessõnas avaldanud siirast lootust, et uuendatud TÜ seadusega võtab Eesti riik rahvusülikooli püsimise ja arendamise eest selgemalt määratletud vastutuse. Haridus- ja Teadusministeeriumi koduleht kolm aastat hiljem toob välja, et kõrgharidusreformi tulemusena liikus vastutus ministeeriumi, valitsuse ja riigikogu poolt ülikoolidesse. Milline oleks Teie hinnang selle kohta, kui võrrelda käesolevat süsteemi varasemaga ning millised on peamised muutused varasemaga?
3. Ivask, Signe on TÜ ajakirjas (2014, nr 3) õppetegevuse toetuste fondi tulemuste analüüsi põhjal on välja toonud, et õppeassistentide kasutamine on tõestanud ennast ning intervjuudes õppeassistentidega toodi välja, et tasustamine toimub rahas. Milline on Teie hinnang õppeassistentide kaasamise ja finantseerimise kohta?
4. Milline on Teie seisukoht TÜ-s kasutatava arvestuse praktika kohta (nt kuluarvestuses kasutatavad meetodid, kulude lahti kirjutamise detailsus vms)? Millised on kõige olulisemad aspektid – positiivsed, negatiivsed?
5. Kas TÜ uuest juhtimismudelist (nt struktuurimuutustest) tulenevalt oleks vajadust üle vaadata kogu kuluarvestussüsteem (nt raamatupidamise sise-eeskirjas detailsem jaotus, et sellest kõik teaduskonnad võrdsetel alustel lähtuksid)?
6. Külm (2011: 77) on magistritöös välja toonud, et TÜs on 2011. aastal läbiviidud mitmeid projektikulude raamatupidamisarvestuse sisekoolitusi ja lisaks pakutud uutele vastutavatele töötajatele vajalikke koolitusi. Kuidas hindate raamatupidamisarvestuse sisekoolituse vajadust? Palun põhjendage.
7. Olete ajakirjas Raamatupidamise praktik 72. numbris (2013.a) välja toonud, et kõrgharidusreformi suurem mõju ülikoolile on see, et tasulisse õppesse ei ole võimalik enam tudengeid võtta ning seetõttu langeb ära oluline tuluallikas. Lisaks tasulisest õppest loobumise kohta, mis on peale kõrgharidusreformi ülikooli rahastamisega kõige suuremad muutused?

8. Tulenevalt Ülikooliseaduse §-st 56 lg 21 arvestatakse riigieelarvest 2014. ja 2015. aastal õppeasutustele kõrgharidustaseme õppe läbiviimiseks vähemalt 80% ulatuses 2013. aasta tegevustoetuse mahust ning kuni 20% ulatuses õppeasutuse õppe läbiviimise ulatust, kvaliteeti, tulemuslikkust, doktoriõppe läbiviimist ja riiklikult olulisi õppetegevust toetavaid tegevusi. Milline on Teie hinnang antud rahastamissüsteemile? Millised on positiivsed ja millised negatiivsed aspektid? Palun põhjendage enda seisukohta.
9. Milline on Teie hinnang, kas TÜ-l oleks vajadust tegeleda lisaressursside hankimisega? Kui jah, siis milliseid lisaressursside hankimise võimalusi näete ülikooli seisukohast? Kui ei, siis miks?
10. Kas teaduskondadel on eraldi ülikooli arengukavast koostatud teaduskonnapõhine arengukava ning rakenduskava eesmärkide saavutamiseks? Kui jah, siis kui edukalt on see lähenemine rakendunud ja millised on kitsaskohad? Kui ei, siis kas võiks olla ja miks?
11. Kas TÜ jaoks on selge, kuidas raha iga kõrgharidusstrateegia eesmärgi täitmiseks ülikooli jõuab? "Eesti kõrgharidusstrateegia 2006-2015" eesmärgid:
 - 1) Tagada meie kõrghariduse konkurentsivõimeline kvaliteet.
 - 2) Panna kõrgharidus teenima Eesti arenguhuviseid ja innovatsiooni.
 - 3) Kindlustada Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht.
 - 4) Kujundada Eesti kõrghariduse otstarbekas struktuur.
 - 5) Tagada eestikeelse haridus- ja kultuuriruumi areng.
 - 6) Edendada kõrghariduse sotsiaalset dimensiooni.

Millise hinnangu annaksite hetkel selle süsteemi toimimisele?

12. Kuivõrd enda igapäevases töös tajute panustamist kõrgharidussektori eesmärkidesse? Kuivõrd tajuvad seda Teie kolleegid - millised grupid enam, millised vähem? Kas näete vajadust seda süsteemi täiendada?

Lisa 3. TÜ ressursside planeerimist puudutavate dokumentide eesmärkide kaardistus

Dokument	Dokumendi eesmärk	Allikas
Ülikooliseadus	Edendada teadust, akadeemilisi tavasid, luua ja arendada integreeritud õppe- ja teadustegevusel kõrgharidust, korraldada täiendõpet ning osutada ühiskonnale vajalikke õppe- ja teadustegevusel põhinevaid teenuseid.	Riigikogu, RT I 1995, 12, 119
Haldusleping	HTMi ja TÜ kokkulepe tegevustoetuse eraldamiseks poolte õigused, kohustused, vastutus ja tegevustoetuse eraldamise kord.	Ülikooliseadus § 50 ¹ lõikele 4
Tartu Ülikooli seadus	Edendada teadust, kultuuri, pakkuda kõrgharidust humanitaar-, sotsiaal-, arsti- ja loodusteaduse alal ning osutada õppe-, teadus- ja muul loometegevusel põhinevaid avalikke teenuseid.	Riigikogu, RT I 1995, 23, 333
TÜ Põhikiri	Kehtsetab TÜ eesmärgi, ülesanded, struktuuri, juhtimise korra, õppekorralduse põhialused, liikmeskonna õigused ja kohustused, vara haldamise ja käsutamise korra, finantseerimise alused, aruandluse ja kontrolli.	võtab vastu senat
"Eelarve eeskiri" (määrus)	Aasta eelarve koostamise, vastuvõtmise, muutmise ja täitmise kord.	nõukogu määrus
TÜ eelarve	Ülikooli tulude ja kulude planeerimine üheks eelarveaastaks.	võtab vastu senat
Raamatupidamise sise-eeskiri	Kehtestab ühtse raamatupidamiskorralduse ülikoolis.	Ülikooliseadus § 16 lg 2 p 4, TÜ põhikiri § 34 p 10, Raamatupidamise seadus § 11
TÜ eelarve täitmise aruanne	Rahandusosakond esitab igakuiselt eelarve täitmise aruande.	nõukogu kinnitab
Riigikontrolli auditi aruanne 08.08.12	Kõrghariduse rahastamissüsteemi muudatuste hindamine tulenevalt püstitatud tulemuseesmärkidest.	riigikontrollilt riigikogule

Allikas: autori koostatud

Lisa 4. TÜ kulukohtade liigitus kuluobjektide lõikes

Kuluobjektid	Kulukohad
Tööjõukulud	
	Töötasu
	Sotsiaalmaks
	Töötuskindlustus
Teadusstipendiumid	
Riiklik doktoranditoetus	
Koolitus- ja töölähetuse kulud	
Töölähetuse kulud	
	Eesti sisesed lähetused
	Eesti sisesed sõidukulud
	välislähetused
	välislähetuse sõidukulud
	Osavõtumaksud
	Isikliku sõiduki kasutamise kulud lähetuse ajal
	Täiendusõppe kulud
	Töötervishoiualane koolitus
Kantselei- ja majanduskulud	
	Kontoritarbed
	Materjalid
	Erialakirjandus
	Raamatud
	Väikevara (maksumusega 640-1999,99 eur ilma KM-ta, nt teadusaparatuur jne)
	Tarkvara (tarkvara ost, litsentsid)
	Sidekulud
	Mobiiltelefon
	Kirjastamine
	Seadmete remont ja hooldus
	Teenused (konsultatsioonid, arvutigraafik, töökuulutused jms)
	Pangateenused
	Postikulu
	Kindlustus
	Reklaam
	Paljundus
	Seadmete rent
	Tolliteenused

	Töötervishoiukulud
	Esmaabivahendid
	IT-hooldus
	IT-teenus
	Väikevara (arvutid, protsessorid jms)
	Riist- ja tarkvara rent, majutusteenus
Ruumide ülalpidamis- ja hoolduskulud	
	Elekter
	Küte
	Maamaks
	Puhastus ja korrashoid
	Vesi ja kanalisatsioon
	Valve
	Hooldusremont
	Rent
	Insenerivõrgud
	Muud kulud (tuleohutuse ja keskkonnakaitsega, kinnisvarade formeerimine, kolimine jne seotud kulud)
	Sisemine ruumide halduskulude katmine
Transpordikulud	
	Veokulud
	Mootorikütus
	Hooldusremont
	Kindlustus
	Isikliku auto kasutamise kompensatsioon
	Transpordivahendite remont
	Ülikooli sõidukite transpordikulud
Külaliste vastuvõtukulud ja erisoodustused	
	TÜ külaliste vastuvõtuga seotud kulud
	Erisoodustused
Investeeringud põhivarasse	
	Hooned
	Maa
	Aparatuur ja seadmed
	Arvutustehnika
	Tarkvara ja andmebaasid
	Inventar ja mööbel
	Finantsinvesteeringud
	Sõidukid

Sisseostetud õppe- ja teadustöö	
	arst-residentide juhendamine
	sisseostetud õppe-teaduskulud
Muud tegevuskulud	
	Liikmemaksud
	Intresside tasumine
	Kingitused, kaastundeavaldused, seadusele mittevastavad raamatupidamise dokumendid, ettevõtlusega mitteseotud kulud jms
	Audiitoritasud
	Muud tegevuskulud
	Kaas- ja omafinantseerimine

Allikas: TÜ eelarve 2013: 130-140, autori koostatud.

Lisa 5. Strateegia lõikes kõrgharidussektori eesmärgid

	"Eesti kõrgharidusstrateegia 2006-2015"	Eesti hariduse viis väljakutset. Eesti haridusstrateegia 2012-2020 projekt	"Eesti elukestva õppe strateegia 2020"
1	Tagada meie kõrghariduse konkurentsivõimeline kvaliteet.	Liikumine arengu- ja koostöökeskuse õpikäsituse poole.	MUUTUNUD ÕPIKÄSITUS. Iga õppija individuaalset ja sotsiaalset arengut toetava, õpioskusi, loovust ja ettevõtlikkust arendav õpikäsitus on rakendatud kõigil haridustasemetel ja -liikides.
2	Panna kõrgharidus teenima Eesti arenguhuvisid ja innovatsiooni.	Õpetaja positsiooni ja maine tõus.	PÄDEVAD JA MOTIVEERITUD ÕPETAJAD NING KOOLIJUHID. Õpetaja/õppejõu ja koolijuhhi töö hindamine ja tasustamine on vastavuses nende ametikohtadele esitatavate nõuete ja töö tulemuslikkusega.
3	Kindlustada Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht.	Õppes osalemise kasv.	ELUKESTVA ÕPPE VÕIMALUSTE JA TÖÖMAAILMA VAJADUSTE VASTAVUS. Kvaliteetsed, paindlikud ja mitmekesiste valikutega ning tööturu arenguvajadusi arvestavad õppimisvõimalused ja karjääriteenused on suurendanud erialase kvalifikatsiooniga inimeste arvu erinevates vanuserühmades ja Eesti eri regionides.
4	Kujundada Eesti kõrghariduse otstarbekas struktuur.	Hariduse tugevam seostamine teadmusühiskonna ja innovaatilise majandusega.	DIGIPÖÖRE ELUKESTVAS ÕPPES. Õppimisel ja õpetamisel rakendatakse kaasaegset digitehnoloogiat otstarbekamalt ja tulemuslikumalt, paranenud on kogu elanikkonna digioskused ning tagatud on ligipääs uue põlvkonna

			digitalistule.
5	Tagada eestikeelse haridus- ja kultuuriruumi areng.	Digikultuuri kujunemine Eesti kultuuriruumi osaks.	
6	Edendada kõrghariduse sotsiaalset dimensiooni.		VÕRDESED VÕIMALUSED ELUKESTVAKS ÕPPEKS JA ÕPPES OSALUSE KASV. Kõigile on loodud võrdsed võimalused elukestvaks õppeks.

Allikas: „Eesti kõrgharidusstrateegia 2006-2015“, Eesti hariduse viis väljakutset. Eesti haridusstrateegia 2012-2020 projekt, "Eesti elukestva õppe strateegia 2020"; autori koostatud.

Lisa 6. Ressursside planeerimises kõrgharidusreformi järgselt rakendatud muudatuste kaardistus

Hinnatav aspekt	Enne kõrgharidusreformi	Pärast kõrgharidusreformi	Tehtud muudatuse eesmärk
Rahastamine riigieelarvest	Riiklik koolitustellimus	Hariduskulude tegevustoetus	Suurendada ülikoolide vabadust ülikoolisiseseks vahendite jagamiseks.
Otsustamine eelarve jaotuse üle	Nõukogu otsustas kogu eelarve jagamise.	Hariduskulude tegevustoetuse jaotamise üle otsustab rektor 32,5% ja nõukogu 67,5%.	Rektoril võimalus eelarveprotsessis langetada finantsotsuseid.
Riigieelarvest rahastatav summa	Riiklikust koolitustellimusest 66% teaduskondadele. (2012. a. 33470000 eur, s.t. 22 090 200 eur teaduskondadele)	Tegevustoetusest 75% teaduskondadele ja kolledžitele 2013.a. (38006522 eur s.t. tegevustoetusest teaduskondadele 28 504 900 eur)	Hariduskulude tegevustoetusest teaduskondadele ja kolledžitele vähemalt 72%.
Teadusasutuste baasfinantseerimine riigieelarvest. Baasfinantseerimist eraldatakse teadus- ja arendusasutustele, mille teadus- ja arendustegevust on positiivselt evalveeritud ²³	Teaduskondade ja asutuste vahel jagati vastavalt panusele ülikooli baasfinantseerimise raha teenimisel 50% põhisummast.	2013. a. on baasfinantseerimise jaotamiseks 43% põhisummast ning loodud teadustegevuse fondi läheb 7 % põhisummast.	Teadustegevuse fond loodi, et suunata teaduskondadesse (instituutidesse), mille teadustegevuse tulud on alla 20% eelarve tuludest ning on toetuse saamiseks esitanud põhjendatud taotluse. Otsuse toetuse eraldamiseks teeb rektor.
Arengufondi suunatava raha ulatus. Arengufond loodi kõrge rahvusvahelise potentsiaaliga arendusprojektide toetuseks ²⁴	Baasfinantseerimise vahenditest 22% arengufondi.	Baasfinantseerimise vahenditest 15% arengufondi ja 7% investeringuteks teadus- ja õppehoonetesse.	7% on mõeldud investeringuteks teadus- ja õppehoonetesse.

²³ TÜ rahastamisvõimalused [<https://www.ut.ee/et/teadus/rahastamisv%C3%B5imalused>]

²⁴ Kirm, TÜ arengufond [<http://www.ut.ee/et/tartu-ulikooli-arengufond>]

Ülikooli kesksete kaudsete kulude täiendavad vahendid (autori tuletatud, kuna rohkem maj.aasta aruandes juttu ei ole kui ainult toodud 2013 a eelarve muudatuste loetelus)	Õppeteenustasudele, mis laekuvad Tallinna majandusteaduskonna avatud ülikooli õppe eest, kesksete kaudsete kulude eraldise määr 12%.	Õppeteenustasud, mis laekuvad Tallinna majandusteaduskonna avatud ülikooli õppe eest, kaudsete kulude eraldise määr 16%.	Kesksete kaudsete kulude katmine allasutuste poolt. (autori tuletatud)
Kesksete kaudsete kulude katmise tagamine.	Tallinna Tehnikaülikooli ja Eesti Maaülikooli osutatud kõrghariduskoolituse teenuse kesksete kaudsete kulude katmise eraldise määr 0%.	Tallinna Tehnikaülikooli ja Eesti Maaülikooli kõrval on edaspidi ka Tallinna Ülikoolile osutatud kõrghariduskoolituse teenuse kesksete kaudsete kulude katmise eraldise määr 0%.	Kesksete kaudsete kulude katmise määr teiste kõrgkoolidega [Aasraaruandes konkreetne eesmärk puudub, autori tuletatud: suurendada ülikoolidevahelist koostööd ja paindlikum tundengite õpingute võimaldamiseks.]
Kesksete kaudsete kulude katmise tagamine.	Eesti mereinstituudi teadus- ja arendustööde lepingutele ja projektidele ning riiklikele programmidele kehtestatud kesksete kaudsete kulude katmise eraldise määr on 6%.	Eesti mereinstituudi teadus- ja arendustööde lepingutele ja projektidele ning riiklikele programmidele kehtestatud kesksete kaudsete kulude katmise eraldise määr on 8%.	Kesksete kaudsete kulude katmise määr teadus- ja arendustegevuse lepingutele, -projektidele ning riiklikele programmidele.
Kesksete kaudsete kulude katmise tagamine.	Trükiste müügist saadud tulud 0%-se kaudsete kulude eraldamise määraga.	Alates 2013. aastast on määraks 20%.	
Silmapaistmine rahvusvaheliselt ja tunnustus	Eesti Teadusfondi grandid.	Loodi Eesti Teadusagentuur ning seoses sellega personaalsed uurimistoetused.	Personaalsete uurimistoetustega jaotatakse üldkulude katteks arvestatud summa võrdselt üldfondi ja struktuuriüksuste vahel. Eesti Teadusagentuuri loomisega ei ole enma Eesti Teadusfondi grante.

Teadusteemade rahastamine	Teadusteemade sihtfinantseerimine.	Institutsionaalsed uurimistoetuste süsteem.	Eksperimentaalsete ja teoreetiliste institutsionaalsete uurimistoetustega jääb üldkulude katteks arvestatud summast struktuuriüksusesse käsutusse 16% ja 10% uurimistoetuse otsekulude mahust.
Kululiikide ülevaatamine	Ruumide haldamise kulud on otsekulud.	Lisaks eelnevale lisandub otsekuludesse jäätmekäitlus ja riidehoiuteenus.	Tagada dokumentaalne täpsus, mida on ka varasemalt osaliselt rakendatud.
Üldkasutatavad teenused ühiskonnale	Raamatukogu, muuseumid, botaanikaaed ja teaduskool tasuvad teenuste eest sisendkäibe korras ja nende tuludelt erladist üldfondi ei tehta.	Süsteem sama, kuid muutused tasumäärad: keskne juhtimine 1,38% (+0,07%), õppetegevuse korraldamine 0,93% (-0,01%), turundus ja kommunikatsioon 0,91% (+0,06%), personaliteenus 0,54% (sama), raamatupidamine ja finantsjuhtimine 0,69% (-0,04%), kinnisvara arendus 0,43% (-0,11%), infotehnoloogiline teenindus 2,09% (-0,07%) nõukogu poolt kinnitatud eelarve mahust.	Autori tuletatud: Kulude kriitiline ülevaatamine / hindamine nõukogu poolt.

<p>Üldfondi juurdekasvu tagastamine teaduskondadele / kolledžitele</p>	<p>Eelarveaasta lõpus tagastati 50% igale teaduskonnale / kolledžile tema poolt üldfondi suunatud vahendite juurdekasvust.</p>	<p>Teaduskonnad ja kolledžsid, kus tasemeõppe tulud langesid 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga rohkem kui 10%, toetatakse üldfondist sellisel määral, et langus ei ületaks 10%.</p>	<p>Varasema üldfondi panustamise juurdekasvust poole teaduskonda/kolledžisse tagasisuunamise asemel pärast eelarveaasta lõppu toetatakse neid teaduskondi ja regionaalseid kolledžeid, kus tasemeõppe tulud langesid 2013. aastal võrreldes 2012. aastaga rohkem kui 10%, sellisel määral, et langus ei ületaks 10%.</p>
--	--	--	--

Allikas: 2013.a. eelarve: 17-18, 2012.a. eelarve: 53, autori koostatud

Lisa 7. Strateegiliste eesmärkide saavutamiseks kavandatud finantsvahendid dokumendianalüüsi põhjal

		Ülikooli-seadus	TÜ seadus	TÜ põhikiri	Haldusleping	Tulemusleping (TL)	TÜ eelarve (2013)	Eelarve eeskiri
1	Tagada meie kõrghariduse konkurentsivõimeline kvaliteet.	Eraldatud vahenditest õppe läbiviimiseks 70-75%; riiklikult olulised tegevused 20-25%.	Senat tagab kvaliteedi riigieelarveliste vahenditega nagu teistel avalik-õiguslikel ülikoolidel, lisaks residentuuri tellimus, põhitegevuse tasulised teenused.	Riikliku koolitustellimuse lepingu alusel (enam ei kehti).	Reguleeritud TL-ga.	Hariduskulude tegevustoetus.	Reguleeritud	Reguleeritud
2	Panna kõrgharidus teenima Eesti arenguvõidid ja innovatsiooni.	Doktoritoetuse- ja nooremteaduri fondid.	Teaduskulude finantseerimine teadus- ja arendustegevuse korralduse seaduses.	Riigi ja KOV eelarvest teadus- ja arendustegevuse sihtfin.; riiklikud projektid ning teadus- ja arendustoetused.	Reguleeritud TL-ga.	Võib eeldada, et doktorantide, teadurite näol arendustegevus, samas innovatsiooni kohta info puudub.	Võib eeldada: tegevustoetusest arengufondi kindel summa; doktorantide eraldi tasud HTM-i poolt.	Võib eeldada üldfondist teadus- ja arendusasutuste rahastamine, üleülikoolised projektid.
3	Kindlustada Eesti vajadustele vastav kõrgkooliõppe maht.	Reguleeritud TL-ga.			Info puudub konkreetsest mahust, kuid öeldud, et ülikoolid peavad tagama ühiskonnale vajaliku lõpetajate arvu. ²⁵	Osaliselt: bakalaureus vähemalt 1800 õpilast, 140 arstiteaduskonda, 161 doktori õppekohta.		

²⁵ Samas toodud välja, et vähendada õppekavasid, mis analoogsed või bakalaureuse õppes õpib vähem kui 15 ja magistris 10 õpilast ning HTM peab kindlustama vajalikud vahendid.

4	Kujundada Eesti kõrghariduse otstarbekas struktuur.	Võib eeldada reguleerimist tulemuslepingu alusel.	Struktuurimuudatuste jõustumine 01.03.12	Kõrghariduse võimaldamine kolmel astmel, kuid rahastamine riikliku koolitustellimuse alusel, mis enam ei kehti.	Ülikoolidevahelise koostöö suurendamine ja kokkulepped.	Õppetasemete kaupa toodud osatähtsused rahastusmudelis (TL-s punkt 2.1). ²⁶	Reguleeritud	Kaudselt saab lugeda ülekantavate kulude jaotamine teaduskondadele, asutustele ja tugistruktuuriüksustele.
5	Tagada eestikeelse haridus- ja kultuuriruumi areng.	Reguleeritud TL-ga.	Proffessoride loomine => kokkulepped TL-s	Üheks tegevuse eesmärgiks, kuid finantseerimisallikad väga üldsõnalised, konkreetset tuluallikat välja toodud ei ole.	Reguleeritud TL-ga.	Eestikeelsel õppekaval õppival tudengil üks aasta eesti keele süvaõpet tasuta, kellel ei ole eesti keel emakeel.	Reguleeritud	Üldsõnaline, et põhieelarvest ülikooli tegevuse finantseerimine.
6	Edendada kõrghariduse sotsiaalset dimensiooni.	Reguleeritud TL-ga.	Koolitustegevus finantseeritakse riigieelarvest.	Üldsõnaliselt toodud ülikooli finantseerimine, samuti puudub õppetööväliste tingimuste rahastamisest viide.	Toodud välja, et HTM peab võimaldama kõrgharidusõppe läbiviimiseks vajalikud vahendid. ²⁷	Tegevustoetus HTMi poolt, samuti toodud s.h. raamatukogu, doktorantide jms toetused.	Õiglane juurdepääs kõrghariduse juurde, samas pole viidatud õppetööväliste tingimuste loomisele.	Põhieelarvest tegevusega seotud kulud, toetuste eelarvest vahendatavad maksed, nt õppetoetused.

Legend:

roheline – reguleeritud

kollane – kaudselt reguleeritud

punane – info puudub

²⁶ Õppetasemete kaupa toodud osatähtsused rahastusmudelis (TL-s punkt 2.1).

²⁷ Samas pole õppetööväliste tingimuste loomise rahastamist eraldi mainitud.

SUMMARY

THE USE OF COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING METHODS FOR RESOURCE PLANNING IN HIGHER EDUCATION SECTOR IN ESTONIA BASED ON UNIVERITY OF TARTU

Reelika Lemsalu

Education is a very broad field and almost every person comes more or less into contact with it. The study conducted by European University Association (from now on EUA) revealed that european universities are facing several financing problems where solutions should support both high quality education and academic research. More and more people are enrolling to univerity firts or second time and in general more people are participating in lifelong learning. Over the last year the reform of the higher education has brought several higher education institutions under the attention of the media and general public - both negative and positive sense. Therefore this study concentrate on the use of cost and management accounting methods for resource planning in higher education sector in Estonia based on Univerity of Tartu.

The objective of this study is to make proposals for development of the use of cost and management accounting techniques for resource planning in the higher education sector based on University of Tartu. The proposals are the results of an analysis of the financial resources and documents set to fulfil the objectives of higher education reform and the interviews conducted by the author.

Following tasks are set to fulfil the objectives of the study:

- investigate the cost and management accounting principles and the objectives of the resource planning;
- explore the cost and management accounting principles in the higher education sector and the factors affecting resource planning;
- investigate the public sector reform and its impact on the higher education sector;
- analyse the use of the cost and management accounting methods in resource planning in University of Tartu;
- analyse the impact of the higher education reform on the use of the cost and management accounting methods in resource planning in University of Tartu;
- make proposals to improve the planning of the cost and management accounting methods in resource planning in University of Tartu.

The structure of this thesis consists two chapters. In the first part of the study the use of the cost and management accounting methods in resource planning is described and an overview of public sector reform and the impact of the higher education sector is given. It is brought out that beside academic research universities need to think more and more about a growing commitment to prepare the labor for innovative and fast- changing market, and doing it as efficiently as possible with the available resources . The second part of the study gives an overview of the use of the cost and management accounting methods in resource planning in University of Tartu (from now on UT) with the comments from the Head of Finance of UT. The author also investigates the financial resources set to fulfil the objectives of higher education reform in UT by analysing the documents and based on that makes the proposals for improvement.

In today's society the cost and management accounting system is in a continuous process of development which needs constant improvement in order to remain competitive with the surrounding environment. Using one or multiple costing methods, information is obtained to make decisions in the organization. The costs are done to implement the organization 's objectives and strategies. As financing opportunities are more and more strained in non-

profit organisations, because the allocation of resources is more and more based on outcomes and effectiveness of resource utilisation, accounting system must be selected carefully based on the organization 's strategy , sector, needed management information, services (teaching, research and serving the society) and system acquisition , development and management costs.

UT like other European universities needs to deal with the same problems of funding and it is important to understand that it is more and more important to receive specific information for decision making. UT does not have the obligation to report to the Ministry of Education and Research (from now on MER) about the money received for the educational operating costs and how it is used to fulfil the objectives. Also UT Department of Finance does not interfere with the distribution of money in the faculties (number of personnel, salaries etc.). But there is a daily budget tracking system that allows daily monitoring done by UT Department of Finance over the budget of all structural units of the university. The Department of Finance will intervene in a situation where the structural budget is exceeded or if there is reason to believe that some structure project is stalled, which case it is examined if the respective project is working. United cost accounting system of the faculties is ensured by the financial software and it is natural that faculties have different cost structures for distribution. This topic could be developed further by looking at resource planning processes within the faculty.

UT has implemented new management model since 2012 which has the leading body of the Council, the Senate and the Rector, who decide a lot about the distribution of resources based on the objectives of the university. The revenues of UT are formed mainly from two main activities: higher education or teaching (50 % of revenues), research (40 % of revenues) and other revenues (10 % of revenues). In 2013 there was an exception as research revenues were slightly higher than the revenue from studies. It was caused by a large scale of the European Union structure projects and probably would not happen in the near future again. In university teaching activities most of the money, one third, comes from a public training activities, which can be planned and whose cost structure and use of resources are decided by UT. UT does not have to provide detailed cost information to

MER. Academic research, which is using non-project based funding which is distributed by UT, forms about 4-5 % of revenues. Thus, the university as a whole, can allocate the use of approximately 40 % of the resources, while the remaining 60% is structural projects. Structural projects have fixed cost structure with the budget and it can not be derogated from. In addition, it is controlled whether the cost is made in accordance with the budget and the cost is reasonably done.

Based on the University Law § 50¹ subsection 4 MER and the University sign the management contract for a period of three years. Management contract is signed by the representative of the Ministry of Education and Science and by the rector as a representative of the university. Contract of the results is signed as an annex to the management contract and it is updated annually. Based on the University Law § 50¹ subsection 2 clause 2 the funding for the next academic year depends on the fulfillment of the objectives in the contract of the results. Previously, the funding has been granted based on the order of trainings. Therefore it is a very important task for the universities to find solutions to meet the performance targets agreed in the contract of the results, as state funding depends on that. If targets are not met, university will have fewer resources for the next academic year (assuming possibilities for extra funding remaining the same) and therefore question raises that if the agreed targets could not be reached with available resources then how a university with fewer resources should be able to do this? The author believes that the indicators rated in the contract of the results should be more linked to the achievement of teaching outcomes, which are discussed further in this paper.

The thesis includes the analysis of financial resources planned to fulfil the UT objectives in comparison of years 2012 and 2013. One positive example could be involvement of the teaching assistants which is applied in various faculties and has proved the necessity of the system. It would be necessary to investigate the necessity of the system from the perspective of the students. In 2013 and 2014 the additional financial resources are planned for the salaries of the teaching assistants, but starting from 2015 faculties themselves would probably need to find ways to pay salaries from the base funding if the method has proven itself. The author has found the possibility for cost optimization, which would allow to

maintain the required high quality of teaching. One negative example would be that the university seeks to enhance the international reputation of teaching staff, but there are no financial instruments provided for that. Also one objective of higher education is a greater number of PhD students, but often there is no demand in the society for this level of qualification as few Estonian organizations require this. Universities need to think more and more about the obligation to prepare the workforce for the innovative and rapidly changing market. The author believes that if universities can not agree to each other regarding the teaching curriculums, the state should step in and adopt the official view based on the market demand.

In today's society the topic of resource limitedness is an increasing issue. Therefore it is very important that available resources are used as efficiently as possible and for the purpose of the objectives. This study described the financing process of the new higher education system which still has the so-called transition period on this and coming year. Higher education reform in Estonia has both positive and negative aspects for the university, which were also pointed out in the interview with the Head of finance of UT.

The positive aspects of the higher education reform :

- All universities have agreed to enroll fewer students, and thereby increase the quality, by raising the level of admission. University has less input, but the quality is increased.
- Universities can manage the budget themselves. Question remains if this is preferable from the state perspective.

The negative aspects of the higher education reform:

- Financing system does not take into account the coefficients for the fields of study.
- Financing system has a new aspect where 20 % of the financing depends on the number of students and therefore puts pressure on the fact that it is beneficial to enroll more students.

- State's position that universities have to make agreements between themselves regarding the teaching curriculums, but in reality it is not achievable as all of them want to teach .

Master's thesis has concluded that to fulfil the objectives set by the strategies, it is very important to have effective inner-organisational management model across whole organisation through teamwork and strategic planning. In today's society, where competition is increasing, it is important in public sector to use the decentralized and results-oriented leadership and responsibility sharing like in private sector. However, it is important that the cost and management accounting techniques used for the resource planning are supporting meeting the objectives. On one hand, university prepares a development plan based on the objectives of the higher education strategy. On the other hand, this plan is not used for everyday work, where market sensibility plays higher role. The author believes that faculties should prepare development plans as well, as the process itself is beneficial if activities are well thought through and written down. However, later control should not be considered less important, as the results could be improved. The author recommends that due to the emergence of new fields, it would be reasonable for the university to introduce the faculty-based development plans and to establish additional funding or other motivating system faculty basis according to the results. The objective of the study stated in the introduction of this paper was reached.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Reelika Lemsalu,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose "Kulu- ja juhtimisarvestuse meetodite kasutamine ressursside planeerimisel Eesti kõrgharidussektoris Tartu Ülikooli näitel", mille juhendaja on Kristi Ploom ja kaasjuhendaja Kertu Lääts,

1.1 reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **20.05.2014**