

Liite 6. Kustannuslaskentaesimerkkejä

Esimerkki 1: henkilöstökulujen jakaminen palveluille

Henkilöstökulut kohdistetaan käytetyn työajan perusteella			
Henkilöstökulut euroa			
	Palkat	Sivukulut	Yhteensä
Henkilö 1	10000	5000	15000
Henkilö 2	20000	10000	30000
Yhteensä	30000	15000	45000
Työajan jakauma tuntia			
	Palvelu A	Palvelu B	Yhteensä
Henkilö 1	300	100	400
Henkilö 2	500	100	600
Yhteensä	800	200	1000
Työajan jakauma prosentteina			
	Palvelu A	Palvelu B	Yhteensä
	80	20	100
Henkilöstökustannusten jakautuminen palveluille			
	Palvelu A	Palvelu B	Yhteensä
	36000	9000	45000
	80	20	
Saadut sairauspäivärahat		Yhteensä	Prosenttia henkilöstökuluista
		2000	4,44
Vähennetään henkilöstökustannuksista prosentin mukaan			
	Palvelu A	Palvelu B	Yhteensä
	34400	8600	43000
	80	20	

Esimerkki 2. Tasausmaksun jakaminen palveluluokille

Tasausmaksun suuruus	350 000,00 €			
Palvelun luonne / kustannusrakenne	Yhteistoiminta / ostopalvelu	Henkilötyö- valtainen palvelu	Kiinteäkulu- valtainen palvelu	
Palvelu	Elintarvike- valvonta ja - neuvonta	Perusopetus	Asuntojen vuokraus- palvelut	Yhteensä
Toimintakulut	367 242,00 €	28 198 981,00 €	570 154,00 €	29 136 377,00 €
Henkilöstökulut	0 €	23 053 090,00 €	27 945,00 €	23 081 035,00 €
Vaihtoehdot tasausmaksun jakamiseksi				
1. Toimintakulujen suhteessa	4 411,49 €	338 739,55 €	6 848,96 €	350 000,00 €
2. Henkilöstökulujen suhteessa	0 €	349 576,24 €	423,76 €	350 000,00 €

Tasausmaksun jakamisessa sopimuksella tai yhteistoiminnassa järjestetyille palvelulle, tulee huomioida, mitä sopimuksessa on tasausmaksun sisällyttämisessä laskutukseen sovittu, esim. sisällyttääkö ja missä määrin vastuukunta tasausmaksua sopimuskunnan maksuosuuteen.

Esimerkki 3. Ekvivalenssikertoimen käyttö vuokratilakustannusten kohdistamisessa

Vuokratilakustannukset			
			eur
Vuokra eur			10000,0
Käyttö			
Toimistotiloja m2	20		2000,00
Keittiötiloja m2	80		8000,00
Ekvivalenssikertoimet			
Toimistotilat	1,00		
Keittiötilat	1,24		
Kertoimella korjattu kustannus			
Toimistotiloja	20		
Keittiötiloja	99,2		
	119,2		
Yksikkökustannus			83,89
Toimistotiloja m2	20		1677,85
Keittiötiloja m2	99,2		8322,15
			10000,00

Esimerkki 4. Poistojen vyörytys

Poistot rakennuksesta			
			eur
Poisto eur			100000,0
Käyttö		m2	
Palveluluokka 1	30		20000,00
Palveluluokka 2	70		80000,00

Esimerkki 5. Hallintokustannusten kohdentaminen yleiskustannuslisän avulla

Kohdistetaan sivistystoimen omat hallintomenot sen tuottamille palveluille. Oletetaan, että hallintoa jaetaan vain kolmelle eri laskentakohteelle: perusopetukselle, aamu- ja iltapäivätoiminnalle ja lukiokoulutukselle. Lasketaan omat yleiskustannuslisät sekä henkilöstöhallinnolle että muulle hallinnolle.

Vaihe 1: Selvitetään sivistystoimenhallinnon menot ja tulot.

Sivistystoimen hallinto: 4,5 milj. euroa

Vaihe 2: Päätetään kohdistamisperusteista. Hallintokustannuksista 0,5 miljoonaa on henkilöstöhallintoa, joka jaetaan henkilöstömenojen suhteessa. Loppuosa hallinnosta 4,0 miljoonaa jaetaan ulkoisten toimintamenojen perusteella.

Vaihe 3: Selvitetään palveluiden välittömät kustannukset.

Perusopetus: välittömät ulkoiset toimintamenot 20 miljoonaa (josta henkilöstömenoja 15 miljoonaa).

Aamu- ja iltapäivätoiminta: välittömät ulkoiset toimintamenot 4 miljoonaa (josta 3 miljoonaa henkilöstömenoja), asiakaspalveluiden ostot 8 miljoonaa. Yhteensä 12 miljoonaa.

Lukiokoulutus: välittömät ulkoiset toimintamenot 2 miljoonaa (josta miljoona henkilöstömenoja).

Vaihe 4: Lasketaan yleiskustannuslisät.

Henkilöstöhallinnon yk-lisä: $0,5 / (15 + 3 + 1) = 2,6 \%$

Muun hallinnon yk-lisä: $4 / (20 + 12 + 2) = 11,8 \%$

Vaihe 5: Kohdennetaan hallintokustannukset.

Perusopetus:

Muu hallinto: $20 \text{ m€} * 11,8 \% = 2,36 \text{ m€}$

Henkilöstöhallinto: $15 \text{ m€} * 2,6 \% = 390\,000 \text{ €}$

Aamu- ja iltapäivätoiminta:

Muu hallinto: $12 \text{ m€} * 11,8 \% = 1,42 \text{ m€}$

Henkilöstöhallinto: $3 \text{ m€} * 2,6 \% = 78\,000 \text{ €}$

Lukiokoulutus:

Muu hallinto: $2 \text{ m€} * 11,8 \% = 236\,000 \text{ €}$

Henkilöstöhallinto: $1 \text{ m€} * 2,6 \% = 26\,000 \text{ €}$

Yhteensä = 4,5 m€

Kerrotaan laskentakohteiden välittömät kustannukset yleiskustannuslisillä. Mikäli yleiskustannuslisäprosentissa on tehty voimakkaita pyöristyksiä, ei laskentakohteille vyörytetty hallinto välttämättä summaudu täysin jaettavan hallinnon summaan.

Esimerkki 6. Kulujen kohdentaminen toiminnoittain TOTT-taulun mukaisesti.

(Tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta ja toiminnasta)

Palvelukohtaisen erittelyn lisäksi esi- ja perusopetuksen, lukiokoulutuksen sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan kuluja tulee raportoida toiminnoittain. TOTT-raportilla kulut tulee eritellä toiminto- (opetus, majoitus ja kuljetus yms.) sekä asiakasryhmäluokituksen (9-vuotinen ja pidennetty oppivelvollisuus yms.) mukaan. Tämän lisäksi raportilla edellytetään karkeata tiliryhmäerottelua henkilöstö- sekä muihin kuluihin. TOTT-raportille kohdennettujen kulujen yhteissumman tulee täsmätä palveluluokituksen vastaavien palveluluokkien toimintamenojen ja vyörytyserien summan kanssa.

Tiedonantajan tulee varmistaa, että esimerkiksi perusopetukseen kohdennetaan palveluluokituksen ja TOTT-raportin yhteydessä samat kulut.

Opetuksen TOTT-raportti voidaan tuottaa toimintolaskennan periaatteita noudattaen kaksivaiheisen kohdennuksen avulla.

Vaihe1. Ensimmäisessä vaiheessa kulut kohdennetaan toiminnoille siten, että kaikkien asiakasryhmien kulut kohdennetaan samoille toiminnoille. Esimerkiksi opetukseen kohdennetaan sekä pidennetyt että 9-vuotisen oppivelvollisuuden opetuksen kulut.

Kohdennus voidaan tehdä esimerkiksi laskentatunnistetta hyödyntäen, jolloin laskentatunnisteeseen avataan oma tunniste toiminnoille.




Kaikki asiakasryhmät yhteensä.		Kaikki toimintakulut	
		C0010	Josta: henkilöstökulut C0020
	R0010	1379	697
Kaikki opetuksen kustannustoiminnot	R0020	1379	697
<i>Opetus</i>	R0030	1743	206
<i>Majoitus</i>	R0040	1207	322
<i>Kuljetus</i>	R0050	1133	486
<i>Ruokailu</i>	R0060	1114	1254
<i>Muu oppilashuolto</i>	R0070	1212	1126
<i>Hallinto</i>	R0080	862	1046
<i>Kiinteistöjen ylläpito</i>	R0090	1553	1311
<i>Sairaalaopetus</i>	R0100	268	1698
<i>Sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset</i>	R0110	847	667
<i>Kotikunnan maksuosuudet</i>	R0120	198	121

Vaihe1. Kulut kohdennetaan toiminnoille

Vaihe2. Toiminnot puretaan asiakasryhmäluokituksen mukaisesti käyttäen hyväksi toimintatietoja ja painokertoimia.

Kaikki asiakasryhmät yhteensä.		Kaikki toimintakulut	
		C0010	Josta: henkilöstökulut C0020
	R0010	1379	697
Kaikki opetuksen kustannustoiminnot	R0020	1379	697
Opetus	R0030	1743	206
Majoitus	R0040	1207	322
Kuljetus	R0050	1133	486

Vaihe2. Toiminnot puretaan asiakasryhmille.

- 9-v. opp.velvollisten  x painokerroin
- Vaik. vammaisten (Opetus)  x painokerroin
- Aikuisten perusopetus (Opetus) jne...  x painokerroin

Toiseen vaiheen jako perustuu oppilasmääriin ja painokertoimiin. Koska esimerkiksi pidennetyn oppivelvollisuuden oppilaat saavat opetusta lähtökohtaisesti pienemmissä ryhmissä tai koska erityisluokan opettajan palkka on korkeampi, on oppilasmäärätietoja painotettava. Painokertoimien mukaista kustannuslaskentaa on kuvattu ekvivalenssilaskentaa käsittelevissä esimerkeissä.

Painokertoimet kuvaavat eri asiakasryhmien eroja resurssikäytön suhteen kyseisessä toiminnossa. Jokaiselle toiminnolle lasketaan omat kertoimet. Painokertoimet voivat olla jollain toiminnoilla samansuuruiset joka asiakasryhmällä, jolloin jako noudattaa käytännössä oppilasmääriä.

Kertoimet voivat perustua arvioon ja ne voidaan päivittää silloin kun kustannusrakenteisiin tulee muutoksia. Silloin kertoimia ei tarvitse päivittää välttämättä edes vuosittain. Kertoimet ovat kuntakohtaisia ja ne kuvaavat kyseisen kunnan kustannusrakennetta ja toimintaa. Kohdennus ja painokertoimet voidaan tehdä myös koulukohtaisesti, mutta koska TOTT-raportti raportoidaan vain kuntatasolla ei viranomaisraportointi edellytä sitä. Tarvittaessa voidaan laskea eri kerroin henkilöstökuluille ja kaikille toimintakuluille.

Opetuksen toiminnon painokertoimien laskennassa voidaan käyttää hyväksi esimerkiksi tuntikehystä. Painokerroin voi perustua silloin esimerkiksi siihen paljonko kunkin asiakasryhmän oppilas saa keskimäärin opetusta. Tavallinen 9-vuotisen oppivelvollisuuden oppilaan painokerroin voi olla 1 johon muiden ryhmien kertoimet suhteutetaan.

Kiinteistökulujen osalta voidaan esimerkiksi laskea yhteen kunkin asiakasryhmän käyttämien tilojen kokonaisneliömäärä. Tällöin lasketaan yhteen esimerkiksi normaaliopetuksen käytössä olevien tilojen neliömäärä ja normaaliopetuksen oppilasmäärällä. Vastaavasti lasketaan pidennetyn oppivelvollisuuden oppilaiden oppilaskohtaiset neliöt. Jos kaksi eri asiakasryhmää käyttää samaa tilaa, voidaan kyseiset neliöt laskea molempien asiakasryhmien neliöihin (esimerkiksi juhlasali). Arviointi voidaan tehdä myös koulukohtaisesti, jolloin arvioidaan paljonko kunkin asiakasryhmän käytössä on tiloja kyseisessä koulussa. Painokertoimet saadaan oppilaskohtaisista neliömääristä. Kiinteistökulut voidaan jakaa myös suoraan neliömäärätietojen perusteella, mikäli se kuvaa riittävän tarkasti tilojen käyttöä.

Normaaliopetukseen integroidun erityisoppilaan voidaan olettaa käyttävän yhtä paljon tiloja kuin normaaliopetuksen oppilaat. Integroitujen oppilaiden vaikutus kertoimiin on syytä huomioida, mikäli niillä on laskennan lopputuloksen kannalta merkittävä vaikutus.

Koulukäyntiavustajat kohdennetaan TOTT-raportilla muu oppilashuolto -toiminnolle. Pidennetyn oppivelvollisuuden oppilailta saattaa olla usein henkilökohtaisia avustajia, joka nostaa painokerrointa huomattavasti normaaliopetukseen verrattuna. Painokertoimen laskennassa voidaan esimerkiksi hyödyntää tietoa siitä, paljonko kunkin asiakasryhmän käytössä on avustajia ja jakaa avustajaresurssi oppilasmäärällä.

Painokertoimien laskennan tarkkuudessa on syytä käyttää harkintaa. Tarkkuuteen on syytä panostaa niin pitkälle kuin sillä on laskennan lopputuloksen kannalta merkitystä. Painokertoimet voivat perustua myös luotettaviin arvioihin.

Kaksivaiheinen laskentatapa mahdollistaa TOTT-raportin tuottamisen automatisoinnin. Tarkasti lasketut painokertoimet johtavat todistetusti vähintään yhtä hyvään lopputulokseen kuin mihin manuaalisella kohdennuksella päästään. Kaksivaiheisen kohdennuksen avulla saadaan lisäksi tieto opetuksen toiminnoittaisista kuluista yhteensä sekä asiakasryhmätasolla.