

Liite 3. Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta

Kustannuslaskentaohjeen ensisijainen tavoite on yhtenäistää kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskentakäytäntöjä, jotta kuntien ja hyvinvointialueiden viranomaisille raportoimat taloustiedot olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia. Hyvien kustannuslaskentakäytäntöjen standardointi lisää myös kuntien ja hyvinvointialueiden omaa kustannustietoisuutta, toimii pohjana tuloksellisuuden parantamiselle sekä tekee palveluiden hinnoittelusta läpinäkyvää. Tämä ohje tukee siten kuntien ja hyvinvointialueiden sisäistä ja ulkoista laskentaa.

Ulkopuolisten rahoittajien vaatima kustannusseuranta voi olla tätä ohjetta tarkempaa ja vaatii todennäköisesti täysin erillistä kustannusseurantaa ja raportointia, jossa käytetään rahoittajan määrittämiä sääntöjä. Kustannuslaskentaohje tukee myös ulkopuolisten rahoittajien vaatimaan talousseurantaan liittyvää laskentaa siltä osin, että se parantaa yleistä kustannuslaskentaosaamista ja yhtenäistää välillisten kustannusten kohdentamiseen liittyviä käytäntöjä.

Kustannuslaskenta tulisi pyrkiä automatisoimaan mahdollisimman pitkälle. Kustannuslaskennan kehittämisellä on siten yhteys tietojärjestelmien kehittämiseen. Kirjanpito, tili- ja laskentakohderakenne tulisikin rakentaa siten, että ne tukevat kustannuslaskennan automatisointia. Kuntien ja hyvinvointialueiden viranomaisille raportoitavat taloustiedot edellyttävät järjestelmiltä valmiutta sähköiseen tiedonsiirtoon.

1. Kustannuslaskennan periaatteita

Hyvä kustannuslaskenta perustuu aiheuttamisperiaatteeseen. Jokaisen raportoitavan palveluluokan, tuotteen, toiminnon, suoritteen tai muun laskentakohteen kustannuspohjan tulisi kuvata sitä resurssimäärää, jonka kyseisen palvelun tuottaminen tai järjestäminen on vaatinut. Aiheuttamisperiaatteen tulkinnessa, kirjaamiskäytännöissä ja raportoinnissa on syytä pitää mielessä toiminnan ja talouden yhteys. Noudatettaessa aiheuttamisperiaatetta voidaan käyttää suoria tai epäsuoria kohdennuksia tai laskennallista kohdentamista esimerkiksi suoritelmien tai kuluerien mukaan riippuen kohdennettavasta kuluerästä.

Kustannuslaskennan yhtenäistämällä pyritään siihen, että laskenta johtaa aina mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattavaan vertailukelpoiseen lopputulokseen. Aiheuttamisperiaatetta tulee käyttää niin pitkälle kuin sillä on laskennan lopputuloksen kannalta oleellista merkitystä.

Toimiva kustannuslaskenta rakennetaan alhaalta ylöspäin. Ideaalilanteessa kustannukset kohdennetaan vain kerran perustasolla ja viranomaisraportoinnin sekä muut tietotarpeet saadaan ryhmittelemällä jo kertaalleen kohdennettua kustannustietoa.

Viranomaisraportointia tukeva kustannuslaskenta tulisi viedä osaksi kuntien ja hyvinvointialueiden kirjanpitoa ja niitä tukevia kustannuslaskentajärjestelmiä. Talouden seurannasta ja raportoinnista vastaavien henkilöiden roolina on varmistaa, että järjestelmän laskema kustannustieto perustuu ajantasaisesti jakotekijöihin ja että kustannusten jakaminen noudattaa aiheuttamisperiaatetta. Kunnissa ja hyvinvointialueilla käytetään erilaisia tietojärjestelmiä kirjanpidossa ja laskennassa. Viranomaistietojen laskennan automatisoinnin toteuttaminen vaatii myös järjestelmäkehitystä tai lisäpalvelujen rakentamista.

Palveluluokkiin liittyvään kustannuslaskenta tehdään täydellisyysperiaatteen mukaan, jolloin kaikki tämän liitteen luvussa 5 listatut kulu- ja tuottoerät kohdennetaan jollekin palveluluokalle. Palveluluokkiin liittyvän kustannuslaskennan tavoitteena on tehdä kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien käyttökuluista vertailukelpoisia.

Tukipalveluluokka on tarkoitettu helpottamaan tilinpäätösten yhteydessä käytettyjen vyörytyserien kohdentamista. Tukipalveluluokka 5501 on palveluluokituksessa apuluokka, jotta tukipalvelukulujen kohdistaminen olisi mahdollisimman samankaltaista eri organisaatioiden välillä ja jotta laskenta noudattaa täydellisyysperiaatetta.

2. Laskentatunnisteen hyödyntäminen kuutiomallin mukaisesti

Kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille on suositeltavaa hyödyntää mahdollisimman pitkälle kirjanpidon laskentatunnistetta. Laskentakohteille suoraan kohdistuvat kustannukset tulisi kohdistaa ja peruskirjanpidossa mahdollisimman pitkälle, jotta laskentakohteiden kustannukset saadaan automatisoidusti kirjanpitojärjestelmistä ilman lisäselvityksiä tai erillistä laskentaa.

Kustannusten suorassa kohdentamisessa laskentakohteelle tositteen käsittelijä valitsee laskentatunnisteessa laskentakohteen, jolle erä kohdentuu suoraan. Suoran kohdentamisen etuna laskennalliseen jakamiseen verrattuna on se, että yleensä (ja varsinkin keskitetyssä tositteiden käsittelyssä) tositteen käsittelijä tuntee toiminnan paremmin kuin laskennallinen kohdistin. Mikäli kustannukset kohdentuvat lukuisille eri laskentakohteille (esimerkiksi keskitetysti organisoitu hallinto), inhimillisen virheen mahdollisuus on suuri ja suora kohdentaminen vaatisi tositteen käsittelijältä huomattavaa manuaalista työtä. Tällöin kustannukset voidaan kirjata kirjanpidossa karkeasti ja kohdistaa kustannuslaskentaosiossa tai kustannuslaskentasovelluksessa tarkemmalla tasolla.

Kuutiomalli tarkoittaa sitä, että viranomaisraportoinnin tiedot tuotetaan mahdollisimman pitkälle **tili-palveluluokka-kumppanikoodi** (=kuutio) -mallilla. Ulottuvuudet voidaan sisällyttää laskentatunnisteeseen, jolloin kirjanpidon vienneissä valitaan ulkoisen raportoinnin kannalta ratkaisevat: tili, palveluluokka ja kumppanikoodi. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi summaamalla (tai hajauttamalla) organisaation oma sisäisen laskennan laskentakohte palveluluokille tai viemällä tieto palveluluokasta laskentakohteen taustatietoihin. Ulkoiset talousraportit syntyvät silloin pääosin jo kirjausvaiheessa.

Siltä osin kuin kunnan ja hyvinvointialueen oma luokitus ei tue esimerkiksi palveluluokitusta, kunta ja hyvinvointialue käyttävät kustannuslaskennallisia menetelmiä ja jälkilaskentaa kulujen ja tuottojen kohdentamiseksi.

Sektoriluokitus tuodaan kumppanikoodiin tai muuhun laskentakohteeseen Tilastokeskuksen y-tunnusavaimen avulla. Myös sisäiset erät erotetaan ulkoisista laskentatunnisteen avulla.

Kuutiossa jokaiselle ulottuvuudelle tulevat kaikki muutkin ulottuvuudet. Esimerkiksi kuntien valtionosuudet ja hyvinvointialueiden valtion rahoitus sisältävät sektoriluokituksen, vaikka ne tulevat aina valtiolta. Tästä ei synny käytännön ongelmaa, sillä näiden osalta sektoriuulottuvuuteen tulee vain arvoja yhdelle ulkoiselle sektorille, ja tieto voidaan tuoda kyseiselle riville automatisoidusti tai passivoida muiden sektoreiden osalta.

Yksi toteutustapa on harmonisoida omat luokitukset kuutiomallin luokituksiin, esimerkiksi kustannuspaikkarakenne palveluluokitukseen. Kunnat ja hyvinvointialueet voivat tehdä tarkempia luokituksia, esimerkiksi tilejä tai tuotteita, mutta niiden on summauduttava kuutiomallin ja Valtiokonttorin keräämän tiedon luokituksiin. Mikäli kunta tai hyvinvointialue ei saa omaa luokitusta täysin sopimaan yhteisiin luokituksiin, on käytettävä automatisoituja kustannuslaskennallisia menetelmiä.

Raportointimalli perustuu siihen lähtöolettaamaan, että ulottuvuuksia ei sekoiteta keskenään.

Suosittelava käytäntö on, että sisäisiä eriä ei erotella tilien, vaan kumppanikoodin avulla. Suositeltavaa on, että esimerkiksi asiakaspalveluiden ostoja ei enää erotella tileillä kuten asiakaspalveluiden ostot kunnilta tai hyvinvointialueilta, vaan sektoriuulottuvuus (sekä sisäinen/ulkoinen jaottelu) tehdään kumppanikoodin tai muun laskentakohteen avulla.

Osa kustannuksista joudutaan aina jakamaan kustannuslaskennallisesti ja ne eivät tule suoraan kuutiomallin mukaisista kirjauksista. Esimerkiksi hallinnon vyörytykset jaetaan laskentakohteille jälkikäteen.

Kuntien raportoinnissa raportointikokonaisuus TOTT (entinen 41-taulukko) ei sovellu kuutiomalliin vaan se tarvitsee erillisen kustannuslaskentasovelluksen, joka yhdistää esimerkiksi kuutiomallista saatavan taloustiedon, oppilastiedot ja painokertoimet jälkilaskennallisesti.

3. Sektoriuulottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin

Kululajit tulee eritellä Tilastokeskuksen sektoriluokitukseen perustuen kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden XBRL-taksonomian edellyttämällä tarkkuustasolla. Esimerkiksi palveluiden ostot jaetaan sektoreittain sen mukaan, keneltä palvelu on ostettu.

Kumppanikoodin avulla voidaan toteuttaa sektoriluokituksen sekä tilinpäätöksen ja palveluluokitukseen tehtävä sisäisten ja ulkoisten erien erottelu. Kun jokaiseen kirjanpidon vientiin on kirjattu kumppanikoodilla sektori (ulkoiset sekä sisäiset), voidaan järjestelmästä ottaa ulos tarvittaessa sekä ulkoisen talousraportoinnin tarpeet sekä konsernin eri tasojen mukaisia omia talousraportteja.

Kumppanikoodi jakautuu siten:

Palveluluokkien näkökulmasta ulkoisiin sektoreihin: yksityiset – valtio – kuntayhtymät tai hyvinvointiyhtymät – kunnat tai hyvinvointialueet – kunta- tai hyvinvointialuekonserniin kuuluvat yhtiöt jne.

Palveluluokkien näkökulmasta sisäisiin sektoreihin: liikelaitokset – emokunnan tai emohyvinvointialueen yksiköt jne.

Sektoriluokitus tulisi rakentaa järjestelmään y-tunnuksen tai vastapuolitunnisteen avulla. Tietojärjestelmä tunnistaa tällöin automaattisesti y-tunnuksen perusteella oikean sektorin. Ulkoinen sektoriluokitus saadaan Tilastokeskuksen ylläpitämän y-tunnusavaimen avulla. Luonnollisten henkilöiden kohdistaminen oikealle sektorille jää tiedonantajan ratkaistavaksi. Esimerkiksi yksityishenkilöillä ei ole y-tunnusta jolloin y-tunnusavainta ei voida hyödyntää. Sektoriluokituksessa yksityishenkilöt tulisi kohdentaa muilla menetelmillä sektoriluokituksessa sektorille S14 *Kotitaloudet*.

Tarkempi kuvaus sektoriluokitus-olottuvuudesta ja sen käytöstä raportoinnissa annetaan AURA-käsikirjan liitteessä 8 sekä HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 5.

Erän määrittelyminen ulkoiseksi tai sisäiseksi riippuu laskentatilanteesta. Palveluluokat, konsernituloslaskelma, peruskunnan tai -hyvinvointialueen tuloslaskelma jne. näkevät sisäiset ja ulkoiset erät eri tavoin. Jotta tarvittavat eliminoinnit voidaan hoitaa tehokkaasti ja automatisoida, tulee peruskirjanpidon tuottaa tietoa oikeassa muodossa. Järjestelmän tulee tietää, mikä erä on sisäinen, mikä ulkoinen ja mitkä erät on eliminoitava raportointivaiheessa.

Huom! Sektoritieto kunnan ja hyvinvointialueen välisissä rahavirroissa vuosina 2021 ja 2022: Kunnat ja kuntayhtymät käyttävät sektorina hyvinvointialueen ja kunnan/kuntayhtymän välisissä rahavirroissa *Muut paikallishallinnon yksiköt* -sektoria.

4. Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi)

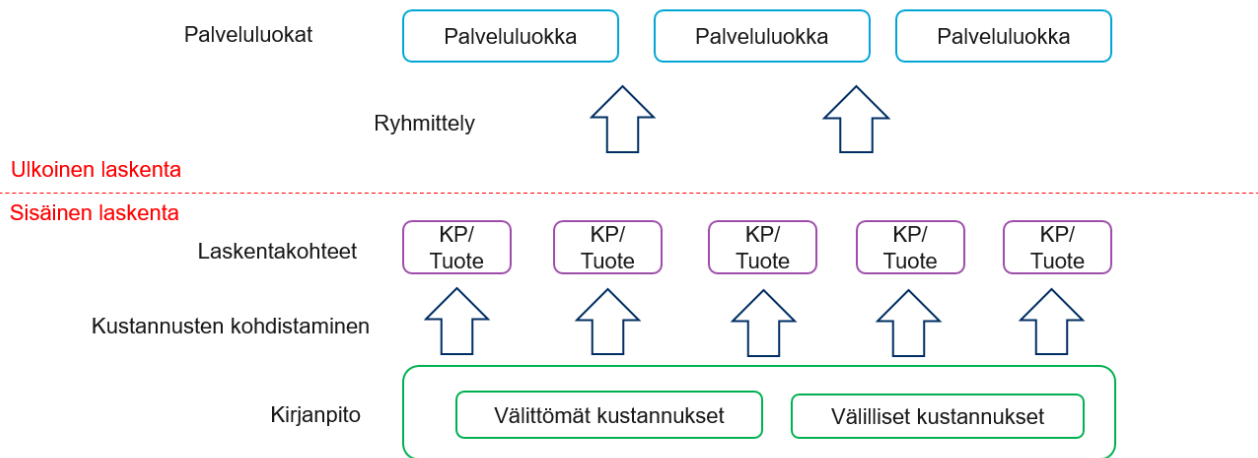
Sisäistä laskentaa ja raportointia tehdään organisaation omaa johtamista ja hinnoittelua varten, mutta samasta datasta voidaan ryhmitellä tieto myös viranomaisraportoinnin tarpeisiin. Kustannuslaskentaprosessissa kustannukset kohdistetaan ensin omille laskentakohteille, minkä jälkeen viranomaisraportoinnin tiedot, esimerkiksi palveluluokkien kustannukset, kootaan yhdistelemällä omia laskentakohteita. Tällä tavalla rakennettu laskentamalli palvelee kunnan tai hyvinvointialueen sisäistä ja ulkoista raportointia.

Kustannuslaskennan tehokas toteuttaminen vaatii, että toiminta on luokiteltu toiminnallisesti ja taloudellisesti järkeviin kokonaisuuksiin, esimerkiksi palveluihin, tuotteisiin tai toimintoihin.

Tuotteistaminen on palvelutoiminnan jäsentämistä asiakkaille luovutettaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. Myös keskitetyt tukipalvelut tulisi tuotteistaa mahdollisimman pitkälle, jotta myös sisäinen kaupankäynti perustuisi tuotteistukseen.

Tuotteistaminen edistää hinnoittelun läpinäkyvyyttä ja lisää yleistä kustannustietoisuutta, kun tietoisuus toiminnasta ja sen kustannuksista lisääntyy. Tämä helpottaa myös yksiköiden välistä vertailua. Tuote- tai toimintokohtainen laskenta helpottaa myös päätöksentekoa, esimerkiksi budjetointia, kun eri tuotteiden vaatimat resurssit voidaan laskea tuotekustannusten ja määrien mukaan. Tuotteistuksen nähdään parantavan tehokkuutta koska se parantaa kustannustietoisuutta ja läpinäkyvyyttä.

Kustannuslaskennan toteuttaminen



Kuva 1. Kustannuslaskennan toteuttaminen ideaalitalanteessa.

Kustannukset voidaan kohdentaa ensin kirjanpidosta palvelutuotteille, välisuoritteille, toiminnoille, kustannuspaikoille tai muille organisaation hierarkiatasoille. Sisäinen laskenta ja hierarkiatasot mahdollistavat myös sen, että kustannuksia voidaan tarkastella eri näkökulmista ja tasoilla. Luokituksen rakenne tulisi rakentaa niin, että jokainen oma laskentakohte voidaan ryhmitellä suoraan johonkin palveluluokkaan. Silloin kustannukset kohdennetaan vain kertaalleen.

Tuotekustannuslaskennassa tuotteille kohdennetaan aiheuttamisperiaatteella sekä välittömät että välilliset kustannukset. Toimintolaskennassa kustannukset kohdennetaan ensin toiminnoille ja toisessa vaiheessa lopputuotteille sen mukaan, miten välituotteita ja toimintoja on käytetty lopputuotteiden tuottamisessa. Viranomaisraportoinnissa lopputuotteet ryhmitellään palveluluokkiin.

Mikäli palveluluokkakohtaiset kustannukset lasketaan omien sisäisten laskentakohteiden kustannuksia ryhmittelemällä, tulee varmistaa, että niille kohdennetaan oikeat, tämän liitteen kappaleessa 5 määritellyt kulu- ja tuottolajit ja sektoriluokituksen mukaiset tunnisteet säilyvät mukana laskennassa.

5. Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus)

Kuntien ja hyvinvointialueiden viranomaisille raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten ja tuottojen luokituksena käytetään kuntien ja hyvinvointialueiden palveluluokituksia (AURA-käsikirjan liite 5 ja HVA-AURA-käsikirjan liite 2). Kustannukset viedään palveluluokille aina harjoitettavan toiminnan luonteen mukaan, ei oman organisaation hallinnollisen rakenteen mukaan. Kohdentamisen tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta.

Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla ja sisäiset toimintakulut raportoidaan palveluluokittain. Sisäisiä toimintakuluja raportoidaan palveluluokilla osin tiliryhmätasoisesti.

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot sekä arvonalentumiset. Myös keskitetysti hoidetut tukipalvelut pitää kohdistaa palveluluokille. Sisäisten vuokrien osalta palveluluokille tulee kohdentaa sekä ylläpito- että pääomavuokra.

Kuntien ja hyvinvointialueiden palvelukohtaisen kustannuslaskennan kustannuslajiluokitus perustuu *kunnan ja kuntayhtymän sekä hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tililuetteloihin* (AURA-käsikirjan ja HVA-AURA-käsikirjan luku 3).

Palveluluokkakohtaisissa kustannuksissa raportoidaan erikseen ulkoiset kulu- ja tuottoerät.

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat kululajit:

| Ulkoiset kululajit: | Sisäiset kululajit: |
|-------------------------------|----------------------------|
| Palkat ja palkkiot | Sisäiset toimintakulut |
| Eläkekulut | |
| Muut henkilösivukulut | |
| Asiakaspalveluiden ostot | |
| Muiden palveluiden ostot | |
| Aineet, tarvikkeet ja tavarat | |
| Avustukset | |
| Vuokramenot | |
| Muut toimintakulut | |
| Suunnitelman mukaiset poistot | |
| Arvonalentumiset | |

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat tuottolajit:

| Ulkoiset tuottolajit: | Sisäiset tuottolajit: |
|------------------------------|------------------------------|
| Myyntituotot | Sisäiset toimintatuotot |
| Maksutuotot | |
| Tuet ja avustukset | |
| Vuokratuotot | |
| Muut toimintatuotot | |
| Valmisteverastojen muutos | |
| Valmistus omaan käyttöön | |

Se missä muodossa palveluluokkien kulu- ja tuottolajit raportoidaan, määritetään *kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien XBRL-taksonomiassa*.

Palveluluokkien kustannuksia laskettaessa pääomakustannukset arvostetaan kirjanpidon mukaisesti eli palveluluokille kohdennetaan suunnitelman mukaiset poistot. Sisäinen vuokrameno (sekä muut sisäiset erät) voidaan kuitenkin kohdentaa sellaisenaan palveluluokille, vaikka sisäiseen vuokraan sisältyisikin korvausta pääomasta tai muita laskennallisia eriä. Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.

Valtion rahoitusta, rahoitustuottoja ja -kuluja sekä satunnaisia eriä ei kohdenneta palveluluokille.

5.1 Täsmäytys tuloslaskelmaan

Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä kunnan tai hyvinvointialueen tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla. Palveluluokkien yhteenlaskettu summa joltain tililtä saa poiketa enintään tuhannella eurolla. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokkien ulkoisten nettokustannusten tulee täsmätä samoin kuin palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee täsmätä tuloslaskelmassa ilmoitettuihin palkkoihin.

Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu sisältää automaattisia tarkastuksia, joilla tiedon oikeellisuutta valvotaan. Mikäli palveluluokkien kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietojaan. Valtiokonttori määrittelee tietopalvelun tarkistussäännöt.

5.2 Kululajikohtaiset jakotekijät

Monille laskentakohteille yhteisiä kuluja voidaan jakaa resurssi- ja tuotospohjaisiin jakotekijöihin perustuen. Resurssipohjaisia jakotekijöitä ovat palvelutuotannon resurssikäyttöä kuvaavat asiat, kuten muut kustannukset, työaika, henkilöstömäärä ja neliömäärät. Tuotospohjaisia jakotekijöitä ovat taas esimerkiksi suoritelmäärä tai laatukorjattu suoritelmäärä sekä asiakasmäärä.

Kunnalta tai hyvinvointialueelta saatetaan vaatia kustannusten ja tuottojen eriyttämistä markkinoille tapahtuvan myynnin osalta. Mikäli yksikkö tuottaa suoritteita markkinaehtoiseen ja julkiseen toimintaan, voidaan kustannusten jakajana käyttää myös suoritelmääriä (tai painotettuja suoritelmääriä), mikäli julkiseen ja markkinaehtoiseen toimintaan tuotetut suoritteet eivät poikkea toisistaan ja niiden kustannusrakenne on sama.

Tuotospohjaista jakamista käytetään myös sisäisessä tuotehinnoittelussa silloin, kun sisäinen hinnoittelu perustuu tuotteistukseen ja suoritelmäärään. Mikäli sisäinen tukipalveluyksikkö tuottaa vain yhtä tai muutamaa samankaltaista suoritetta, voidaan kustannukset jakaa suoritelmäärien mukaisesti. Mikäli suoritteet eroavat toisistaan resurssikäytöltään tai kustannusrakenteeltaan, voi jakotekijänä käyttää esimerkiksi painotettuja suoritelmääriä (ekvivalenssilaskenta).

5.3 Henkilöstökustannukset

Henkilöstökulut kohdistetaan laskentakohteille käytetyn työajan perusteella, mikä edellyttää työajanseurantaa. Työajanseuranta voi perustua myös määrääjain tehtäviin mittauksiin, jos voidaan olettaa, ettei työajan käytössä tapahdu isoja muutoksia. Mikäli työajanseurantaa ei pystytä tekemään, voidaan toissijaisena jakotekijänä käyttää arvioita työajan käytöstä.

Koska henkilöstökulut on merkittävin kustannuserä, on niiden kohdistamiseen syytä kiinnittää erityistä huomioita. Palkanlisät kohdistetaan yleensä palkkakustannusten suhteessa kustannuslisäin.

Työntekijöiden vuosi- ja sairauslomista sekä vanhempainvapaista aiheutuvat lisäkustannukset kohdistetaan pääsääntöisesti aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteille. Jos työntekijän työpanos kohdistuu usealle laskentakohteelle, kohdistetaan kustannukset toteutuneen tai arvioidun ajankäytön perusteella. Lomapalkkavelan muutos kohdistetaan palveluluokille aiheuttamisperiaatteella palkkojen tapaan.

Eläkevakuutusmaksut (sekä palkka- että eläkemenoperusteiset) ja määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät henkilösivukustannukset kohdistetaan laskentakohteille ja edelleen palveluluokille lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida muutoin soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Eläkemenoperusteinen maksu poistuu vuoden 2023 alussa, ja se korvataan vuodesta 2023 lähtien tasausmaksulla. Tasausmaksulla tarkoitetaan Kevan kokonaismaksutason ja TyEL-tasaisen palkkaperusteisen eläkemaksun välistä erotusta, ja tasausmaksun kokonaismäärä määräytyy samoin kuin eläkemenoperusteisen maksun. Tasausmaksu jaetaan kuntien ja hyvinvointialueiden osuuksiin. Kuntayhtymät eivät maksa tasausmaksua.

Tasausmaksu raportoidaan ensimmäistä kertaa osana kuntien ja hyvinvointialueiden tilikaudelta 2023 raportoitavia tietoja. Kunnat ja hyvinvointialueet kirjaavat tasausmaksun varsinaisille palveluluokille. Näin tasausmaksu kohdistuu

- kuntien raportoinnissa myös kunnan peruspalvelujen valtionosuuspohjaan ja kunnan laskuttamiin ja asiakasmaksuilla rahoitettaviin palveluihin kuten vesihuollon maksuihin sekä palveluihin, jotka ovat valtion 100-prosenttisesti rahoittamia. Varsinaisia palveluluokkia ovat muut kuin luokat 5352 *Tilavuokrauspalvelu* ja 5501 *Tukipalvelu*.
- hyvinvointialueiden raportoinnissa hyvinvointialueiden valtion rahoituksen kustannuspohjaan ja hyvinvointialueen laskuttamiin ja asiakasmaksuilla rahoitettaviin palveluihin sekä palveluihin, jotka ovat valtion 100-prosenttisesti rahoittamia. Varsinaisia palveluluokkia ovat muut kuin luokat 5110

Yleishallintopalvelut ja vaalit, 5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta sekä 5501 Tukipalvelu.

Tasausmaksu kirjataan palveluluokille henkilöstömenojen suhteessa. Vaihtoehtoisesti kunta tai hyvinvointialue voi kohdentaa tasausmaksun palveluluokille toimintakulujen suhteessa, jolloin kustannukset on mahdollista kohdentaa myös ulkoistettuun palveluun. Esimerkiksi tilanteessa, jossa kunnat tai hyvinvointialueet ovat sopineet jonkin tehtävän tuottamisesta yhteistoiminnassa, mukana olevat kunnat tai hyvinvointialueet voivat kohdistaa tasausmaksun kyseisen tehtävän osalta palveluluokille oman harkintansa mukaan. Mikäli kunta tai hyvinvointialue kirjaa tasausmaksun kokonaisuudessaan luokalle *Tukipalvelu-* palveluluokalle, tasausmaksu tulee vyöryttää varsinaisille palveluluokille edellä mainitulla tavalla. Tasausmaksu kirjataan sekä kuntien että hyvinvointialueiden raportoinnissa tilille 4110 *Eläkevakuutusmaksut*.

Henkilöstökustannuksista vähennetään kunnan tai hyvinvointialueen saamat henkilöstökorvaukset kuten sairaus-, äitiyspäivärahat ja vanhempainpäivärahat lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Mikäli kaikkea ei saada näin kohdistettua, voidaan vähennettävien korvausten määrä ottaa laskennassa huomioon määräosuutena (prosenttiosuutena) palkkakustannuksista tai ne jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Työllistettävien palkat kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti palveluluokille ja niihin saadut tuet samalle palveluluokalle.

5.4 Ulkopuoliset palveluostot

Ulkopuoliset ostot tulee myös jakaa palveluluokille ostetun toiminnan luonteen mukaisesti. Kunnan tai hyvinvointialueen tulee sopia ulkopuolisen palveluntuottajan kanssa riittävän tarkasta erittelystä palvelun ostolaskulla, jotta se kattaa raportoinnin tarpeet. Mikäli tuottajalta ei saada sellaista erittelyä, josta ilmenee ostolaskun jakautuminen palveluluokittain, voidaan ostomeno jakaa suoritettietojen perusteella.

Sellaiset ostot, joita ei voida suoraan kohdistaa, voidaan vyöryttää palveluluokille toimintamenojen suhteessa.

Esimerkki: Vakuutusmaksut voidaan jakaa sen mukaan, mistä vakuutusmaksu muodostuu. Jos kyseessä on henkilöstövakuutus, niin jako onnistuu henkilömäärän mukaan. Aiheuttamisperiaate toteutuu, kun mietitään, missä vahingotkin todennäköisesti tapahtuisivat.

Esimerkki: Potilasvakuutusmaksut turvaavat koko toimintaa Potilasvahinkolain mukaisesti, joten ne tulee jakaa kaikille korvaukseen oikeutetuille yksiköille toimintakulujen suhteessa. Potilasvakuutuksesta saadut korvaukset tulee kohdistaa ko. yksikölle ja palvelulle, jossa vahinkotapahtuma on sattunut.

5.5 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineet, tarvikkeet ja tavarat kohdistetaan palveluluokille aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Samanlaisia aineita tai tarvikkeita käytetään usein eri palveluissa erilaisten palvelu- tai tavarasuoritteiden valmistamisessa. Tällöin on arvioitava suoritekohtainen aine- tai tarvikekäyttö ja sitä vastaava kustannus.

Mikäli aineiden, tavaroiden ja tarvikkeiden ostot ovat merkittäviä ja näiden tilien seurantaan käytetään vaihto-omaisuuskirjanpitojärjestelmää, kirjaukset saadaan sieltä integroituna ja kaikki ko. kirjaukset tehdään vaihto-omaisuusjärjestelmän kautta.

5.6 Avustusmenot

Avustukset sisältävät kotitalouksille sekä yhteisöille maksetut tuet ja avustukset sekä avustukset omille yhtiöille.

Avustusmenot tulee jakaa aina avustetun toiminnan luonteen mukaan palveluluokille. Avustusmenoja ei jaeta sen mukaan, mikä hallinnollinen yksikkö avustuksen on antanut.

Palveluluokilla ei saa olla sisäisiä avustuksia. Mikäli kunta tai hyvinvointialue antaa toiminta-avustuksen esimerkiksi liikelaitokselleen, ei tätä menoa kohdenneta minkään palveluluokan avustukseksi. Mikäli kunta tai hyvinvointialue antaa avustuksen omistamalleen yhtiölle, kirjataan avustus normaalisti kyseisen palveluluokan ulkoiseksi avustusmenoksi.

5.7 Kiinteistömenot ja vuokrat

Useaa eri palvelua palvelevasta kiinteistöstä aiheutuva vuokratilakustannus pitää jakaa eri palveluluokille niin ylläpito- kuin pääomavuokran osalta. Myös tontinvuokra tulee mahdollisuuksien mukaan huomioida. Mikäli aiheuttamisperiaatetta ei voida käyttää, vuokramenojen jakotekijänä käytetään neliömäärätietoja. Monia eri laskentakohteita palvelevien kiinteistöjen yhteiset tilat voidaan myös jakaa kiinteistöön liittyvien palveluiden neliömäärien suhteessa. Vain yhden palvelun tuotantokäytössä olevan kiinteistön vuokrameno kohdennetaan suoraan kyseiselle palveluluokalle, mikäli kyseisen kiinteistön vuokrameno on kirjattu erikseen.

Mikäli ulkoisesta vuokramenosta ei ilmene miten vuokratilakustannus jakautuu eri palveluille tai rakennus on useamman palvelun käytössä, voidaan neliömäärätietojen lisäksi hyödyntää ekvivalenssilaskentaa (painokertoimia) ja tilatyypikohtaisia ekvivalenssikertoimia, koska eri tilatyypit aiheuttavat eri määrän kustannuksia per neliö. Painokertoimet kuvaavat eri tilatyypien kustannusrasitetta suhteessa toisiinsa. Painokertoimet lasketaan organisaation sisällä palvelukohtaisesti.

Vuokratulot kohdennetaan palveluluokalle, jonka toiminnassa vuokrattava rakennus on. Tilakäytön tehostaminen vähentää silloin kyseisen palvelun nettokustannuksia. Jos esimerkiksi koulu tai terveyskeskus vuokraa tiloja muuhun käyttöön, vähentää vuokratulo koulun tai terveyskeskuksen nettokustannuksia.

Vuokrakuluja aiheutuu myös esimerkiksi koneiden ja kaluston leasingvuokrista, jotka jaetaan myös palveluille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, esimerkiksi koneen käyttötuntien tai muun vastaavan koneen käyttöä kuvaavan toimintatiedon perusteella.

Kunnan tai hyvinvointialueen tilojen vuokraukselle ulkopuolisille on kaksi erillistä palveluluokkaa (*asuntojen vuokrauspalvelut* ja *tilavuokrauspalvelut*), joihin kohdistetaan varsinaisesta vuokraustoiminnasta aiheutuvat kulut ja tuotot. Tiloista aiheutuvat ulkoiset kulut voi raportoida kuntien raportoinnissa *Tilavuokrauspalvelut*-palveluluokalla ja hyvinvointialueiden raportoinnissa *Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalla, mistä ne kohdistetaan edelleen sisäisinä vuokrina tai vyörytyksiä varsinaisille palveluille. Mikäli toiminta on organisoitu esimerkiksi muiden tukipalveluiden yhteyteen, tilavuokrauksen ulkoiset kulut voi raportoida myös tukipalveluluokalla, mistä ne kohdistetaan edelleen sisäisinä vuokrina tai vyörytyksinä varsinaisille palveluille.

Sisäistä vuokraa tulee seurata pitkin vuotta. Mikäli sisäinen vuokra poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, vuokraa on oikaistava. Organisointitavasta riippumatta tilakeskuksen tai -yksikön poistot, pääomakorot sekä tuottotavoitteen mukainen kate saavat olla mukana sisäisessä vuokrassa eikä niitä tarvitse oikaista.

5.8 Pääomakustannukset ja poistot

Pääomakustannuksia ovat kustannukset, jotka aiheutuvat pysyvien vastaavien hyödykkeiden eli tyyppillisesti tuotantovälineiden hallussapidosta ja käytöstä kunnan palvelutuotannossa. Pysyviä vastaavia ovat

kirjanpidon mukaan aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka tuottavat tuloa tai joita käytetään palvelutuotannossa useampana kuin yhtenä tilikautena. Tätä pysyvien vastaavien määritelmää sovelletaan pääsääntöisesti myös kustannuslaskennassa.

Maa- ja vesialueita lukuun ottamatta aineellisten hyödykkeiden pääomakustannuksia ovat pääomakoron lisäksi aineellisen omaisuuden arvon alenemista vastaavat poistot sekä omaisuuden vakuuttamisesta aiheutuvat kustannukset.

Pysyvien vastaavien poistot jaetaan palveluluokille. Palveluluokille raportoitavissa kustannuksissa huomioidaan suunnitelman mukaiset poistot (myös kertapoistot) sekä arvonalentumiset. Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito palvelee poistojen laskentaa, niiden hankintamenojen poistamattoman osan määrittämistä sekä niitä koskevien tilinpäätöstietojen ja tase-erittelyjen laatimista. Pysyvien vastaavien kirjanpito voidaan kuitenkin kytkeä palveluluokkien kustannuslaskentaan lisäämällä hyödykkeiden kirjaamisen yhteyteen kohta, jossa valitaan mihin palveluluokkaan kyseinen hyödyke kuuluu. Tämä mahdollistaa poistojen automaattisen jakamisen palveluluokille.

Useaa palveluluokkaa palvelevien pysyvien vastaavien poistot tulee aiheuttamisperiaatteen mukaisesti jakaa eri palveluluokille. Koska kuntien ja hyvinvointialueiden palvelutuotanto on pääosin työvoimavaltaista ja pysyvien vastaavien osuus kokonaiskustannuksista ei ole suuri (esimerkiksi teollisuuteen verrattuna) voidaan poistojen jaossa käyttää arvion varaista tietoa kohdentumisesta. Kalliimpien pysyvien vastaavien osalta on syytä pyrkiä parempaan tarkkuuteen, koska niiden kustannusvaikutus palveluluokkien kokonaiskustannuksiin on suurempi.

Sisäisten tukipalveluiden osalta pysyivistä vastaavista aiheutuvat poistot kohdennetaan tukipalveluyksiköille (apukustannuspaikka). Tukipalveluyksiköille kohdennetut poistot kohdentuvat sisäisen laskutuksen, sisäisen vuokran tai vyörytyksen kautta kyseistä palvelua käyttäneille pääkustannuspaikoille ja siten palveluluokille. Ajatuksena on varmistaa, etteivät samat kustannukset kirjaudu kahteen kertaan samalle palveluluokalle.

5.9 Valmistus omaan käyttöön

Valmistus omaan käyttöön kohdennetaan aina samalle palveluluokalle kuin sitä vastaavat menot. Mikäli valmistus on kohdentunut usealle palvelulle, jaetaan valmistus omaan käyttöön sen mukaisesti.

5.10 Muut toimintakustannukset

Vuokrien lisäksi muita toimintakustannuksia ovat muun muassa välilliset verot, olennaiset käyttöomaisuuden myyntitappiot, luottotappiot ja kulukorvaukset edustusmenoista, joista ei vaadita tositetelvitystä. Muut toimintakustannukset tulee myös jakaa palveluluokittaisiin kustannuksiin aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, kustannukset (pl. vuokramenot) jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palveluluokkien muiden toimintakustannusten suhteessa. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, vuokramenot tulee aina jakaa vähintään tilojen käyttöä vastaavien neliömäärien mukaan (ks. tarkemmin tämän liitteen luku 5.7).

5.11 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot

Asiakasmaksut ja myyntitulot kohdennetaan niille palveluille, joihin ne liittyvät. Työllistämistuki kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan tai jaetaan työllistettyjen tai heidän palkkamenojensa suhteessa.

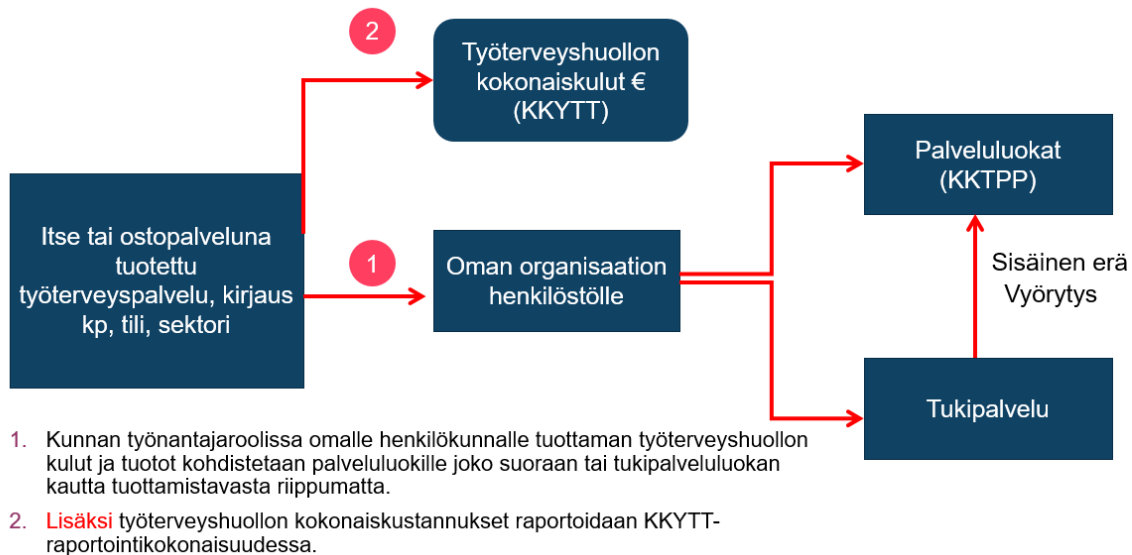
5.12 Työterveyshuolto

Työterveyshuolto muodostaa raportoinnissa poikkeuksen verrattuna muihin palveluihin. Työterveyshuolto on toisaalta varsinaista asiakkaille tuotettavaa terveyspalvelua, joka tuottaa työssäkäyville perusterveydenhuollon palvelut. Oman henkilöstön osalta työterveyshuolto on tukipalvelua, joka kuuluu muiden varsinaisten palveluluokkien kustannuspohjaan.

Työterveyshuollon palveluluokalla raportoidaan työterveyshuollon palvelut, jotka järjestetään hyvinvointialueen järjestämisvastuun perusteella hyvinvointialueen alueen muille työnantajille, yrittäjille ja omaa työtään tekeville.

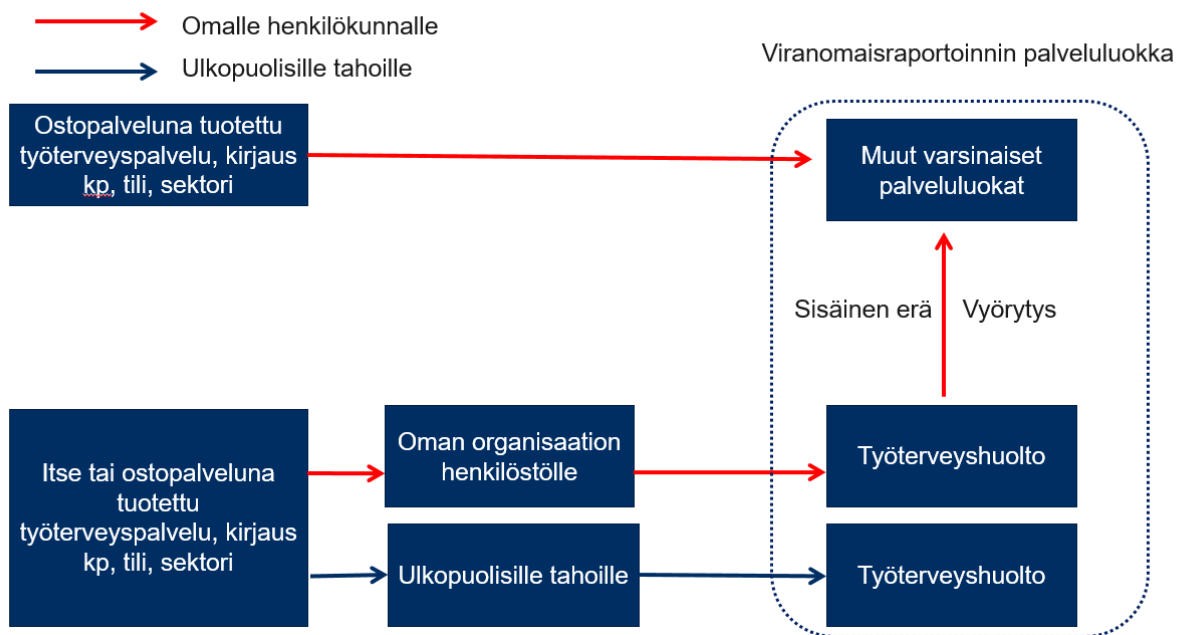
Hyvinvointialueen työnantajan roolissa omalle henkilökunnalle tuottaman työterveyshuollon ulkoiset kulut tulee raportoida työterveyshuolto-palveluluokalla, mistä ne tulee jakaa edelleen sisäisinä erinä varsinaisille palveluluokille. Omalle henkilökunnalle ostopalveluna järjestetyn työterveyshuollon voi jakaa suoraan varsinaisille palveluluokille tai oman tuotannon tapaan raportoida työterveyshuolto palveluluokalla ja jakaa edelleen varsinaisille palveluluokille.

Kunnan tai kuntayhtymän työterveyspalvelut



Kuva 2. Kunnan tai kuntayhtymän työterveyshuollon palveluiden raportointi.

Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän työterveyspalvelut



Kuva 3. Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän työterveyshuollon palveluiden raportointi.

KKTPP- ja HHTPP-raportointikokonaisuuksien lisäksi työterveyshuollon kokonaiskustannukset raportoidaan KKYTT- ja HHYTT-raportointikokonaisuuksissa. KKYTT- ja HHYTT-raporttien työterveyshuoltoon ilmoitetaan vain itse tuotetun sekä ostopalveluna yksityiseltä hankitun työterveyshuollon kokonaiskulut. Kokonaiskustannuksilla tarkoitetaan kaikkea kunnan järjestämisvastuun perusteella muille ja omalle henkilökunnalle itse tuotettua tai ostopalveluna hankittua työterveyshuoltoa.

6 Kustannusten kohdentamismenetelmät mukaan lukien sisäiset erät

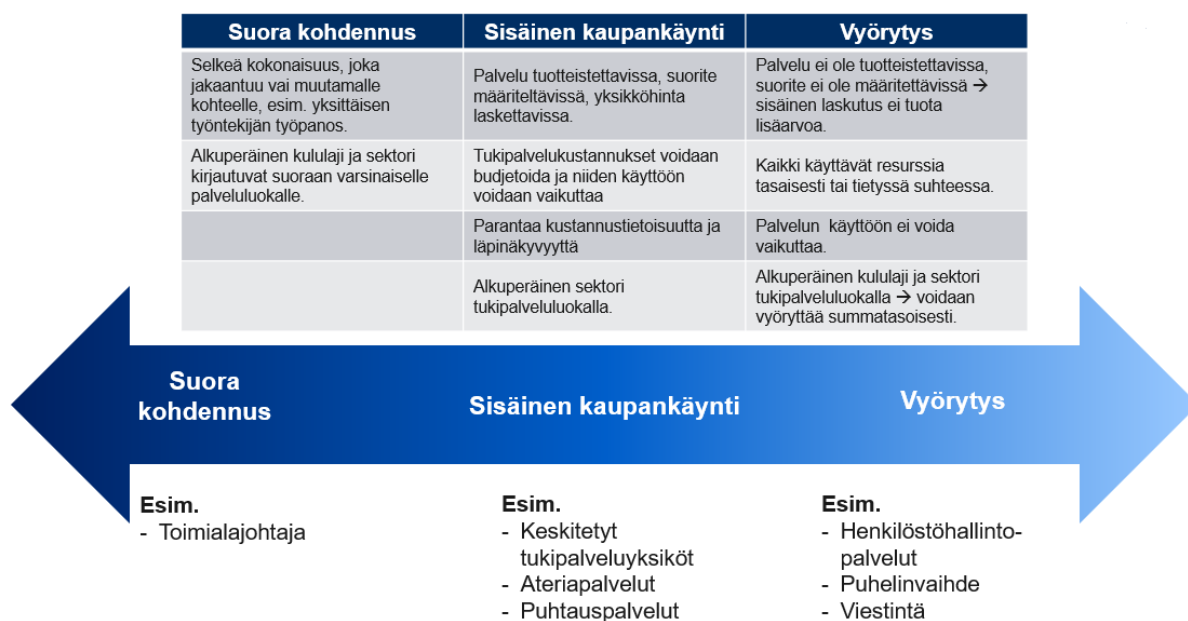
Lukuun ottamatta kuntien palveluluokituksen *Yleishallinto*-palveluluokan sekä hyvinvointialueiden palveluluokituksen *Yleishallintopalvelut ja vaalit* kuvauksissa mainittuja tehtäviä kaikki hallinto- ja tukipalvelut tulee jakaa viranomaisraportoinnissa varsinaisille palveluluokille. Näiden palveluiden viranomaisraportoinnissa voidaan käyttää Tukipalvelu-luokkaa. Yleishallinnon palveluluokka on kuvattu koodistopalvelussa sekä palveluluokituksissa (AURA-käsikirjan liite 5 ja HVA-AURA-käsikirjan liite 2).

Poikkeuksen muodostavat kunta- ja hyvinvointiyhtymät, jotka eivät käytä lainkaan yleishallinnon palveluluokkaa, vaan jakavat kaikki kustannukset varsinaisille palveluluokille.

Varsinaisilla palveluluokilla tarkoitetaan kaikkia muita palveluluokkia kuin tukipalvelut- ja tilavuokrauspalvelut -palveluluokkia. Varsinaiset palveluluokat ovat asiakkaille (kansalaiset, yhteisöt, yhteiskunta) suunnattuja lopputuotepalveluita. Yleishallinto on siten myös varsinainen palveluluokka. Tukipalvelu-palveluluokka on tilastoinnin apuluokka, joka sisältää vain välituotteita ja -suoritteita, joiden kustannukset kohdennetaan varsinaisille palveluluokille. Ulosmyytävät tukipalvelut kohdistetaan tukipalveluluokalle. Tukipalveluluokan nettokustannusten ei siten tarvitse olla nolla, vaan ulkoisen myynnin kate jää tukipalveluluokalle.

Tukipalveluita voidaan kohdentaa kolmella eri tavalla palveluluokille:

- suoraan kohdentamalla
- sisäisellä kaupankäynnillä
- vyöryttämällä



Kuva 4. Hallinnon ja tukipalveluiden kohdentaminen.

6.1 Suora kohdentaminen

Suorassa kohdentamisessa kustannuspaikka tai esimerkiksi henkilön palkka kohdistetaan tai jaetaan suoraan palveluluokalle. Tämä sopii selkeisiin tilanteisiin, jolloin samaa jakosääntöä voidaan käyttää kuukaudesta toiseen.

6.2 Sisäinen kaupankäynti

Tuotteistukseen perustuvassa sisäisessä laskutuksessa kustannusten jakotekijänä käytetään suoritemääriä (sisäiset tuotteet). Sisäinen kaupankäynti sopii tilanteisiin, joissa palvelu on selkeästi tuotteistettavissa, suorite yksiselitteisesti määriteltävissä, suoritehintaa määriteltävissä ja yksikköhinta laskettavissa.

Tuotteistuksessa ja tuotteiden hinnoittelussa voidaan käyttää myös kevyempiä malleja ja soveltaa esimerkiksi vyörytyserien laskennassa käytettäviä menetelmiä. Sisäisten palveluiden hinta voidaan muodostaa esimerkiksi sen perusteella missä määrin yksikkö käyttää myyvän yksikön resursseja. Tällöin esimerkiksi henkilöstöpalveluiden hinta per työntekijä (kts. alla omakustannushinnan määrittely) voidaan muodostaa jakamalla henkilöstöosaston hinta koko organisaation henkilöstömäärällä ja kohdentamalla kullekin yksikölle laskutus yksikön henkilöstömäärän mukaan.

Sisäisten tukiyksiköiden tulisi tavoitella sisäisessä kaupankäynnissä kustannusvastaavuutta (omakustannushinta), jotta menettely johtaa resurssien optimaaliseen käyttöön. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sisäistä tuotehintaa laskettaessa erotetaan kunnan tai hyvinvointialueen ulkopuolelle myydyt palvelut sekä kustannuksista että suoritemääristä. Sisäisessä hinnoittelussa ei pitäisi myöskään käyttää katetta, vaan hinnan tulisi kattaa juoksevat menot, ostot (sisäiset ja ulkoiset), sitoutuneen pääoman kustannukset (poistot ja pääomakulut). Sisäisen hinnoittelun oikea ja tarkka laskenta tukee siten myös viranomaisraportointia. Markkinaperusteisen hinnoittelun tapauksessa asia on tarkasteltava erikseen.

Sisäiset tuotehinnat saattavat poiketa toteutuneista kuluista lyhyellä tähtäyksellä (alle vuoden), mutta vähintään kalenterivuoden aikavälillä hinnan tulisi vastata toiminnan todellisia kustannuksia. Mikäli tilivuoden aikana tai sen päätteeksi huomataan, että sisäinen hinta poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, tulisi korjaus tehdä kustannuksia uudelleen kohdentamalla esimerkiksi vyöryttämällä

tukipalvelun yli- tai alijäämä sisäisten ostojen suhteessa palvelua käyttäneille yksiköille tai kauden päätteeksi tehtävällä tasauslaskulla. Korjaus tulee olla tehtynä tilikauden päätteeksi tehtävässä raportoinnissa, jotta korjaus näkyy myös palvelukohtaisissa kustannuksissa. Tiedonantajan tulee harkita, milloin vääristymä on siinä määrin merkittävä, että sisäisiä hintoja lähdetään oikaisemaan.

Sisäisiin hintoihin ei suositella sisällytettävän voittotavoitetta. Esimerkiksi liikelaitoksille sekä kunta- ja hyvinvointialueomisteisille yrityksille saatetaan kuitenkin asettaa kannustimiksi liikevoittotavoitteita, näissä tapauksissa sisäisten palveluiden hintaan sisältyvää voittoa tai katetta ei tarvitse oikaista talousraportoinnin yhteydessä. Sisäisen hinnan tulisi kattaa seuraavat kustannuserät:

- välittömät tuotantokustannukset kuten palkat, aineet, vuokrat
- pääomakustannukset (tuottoja, jotka toimijan on saatava voidakseen säilyttää toiminnassa käytetyt varat keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä)
- välilliset ja yhteiskustannukset kuten ICT, taloushallinto, palkanlaskenta, tukipalvelut
- rahoituskulut ja muut laskennalliset erät

Kun sisäinen hinta kattaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kaikki edellä mainitut erät, on jäljelle jäävä tulos voittoa (katetta). Kate- ja voittotavoite voidaan asettaa esimerkiksi liikevoittoprosenttina tai sitoutuneen pääoman tuottona. Sisäisessä hinnoittelussa on syytä huomioida, että markkinoille suuntautuva toiminta edellyttää markkinaperusteista hinnoittelua myös sisäisten hintojen osalta. Mikäli kaikki sisäiset hinnat on laskettu edellä kuvatun mukaisesti, voidaan markkinaehtoiseen toimintaan kohdistuvien sisäisten suoritteiden hintoihin lisätä esimerkiksi toimialan mukainen yleinen liikevoittoprosentti.

Organisointitavasta riippumatta tilakeskuksen tai -yksikön poistot, pääomakorot sekä tuottotavoitteen mukainen kate saavat olla mukana sisäisessä vuokrassa eikä niitä tarvitse oikaista.

Sisäisten tuotehintojen asettamisen haasteena on löytää operatiivisesti riittävän yksinkertainen tapa. Hintojen asettamisen pitää olla yksinkertaista/automatoitua siten, että hinnan laskemiseen ei menisi kohtuuttomasti aikaa.

Sisäisen laskutuksen suosiminen suhteessa vyörytyksiin on perusteltua, koska kustannusten kaavamainen kohdistaminen ei kannusta palveluiden käyttäjiä toimimaan kustannustehokkaasti.

6.3 Vyörytys

Niissä tapauksissa, joissa sisäinen hinnoittelu ei ole mahdollista tai muutoin perusteltua, vyörytetään keskitetyt kustannukset laskennallisesti laskentakohteille. Esimerkiksi vyörytetään ne kohteet, joita ei voida tuotteistaa ja joissa suoritemäärän mukainen jaottelu ei ole mielekästä tai kustannusten kokonaismäärä on vähäinen. Hallintokustannusten vyörytyksissä käytetään toteutuneita kustannuksia. Vyörytyksessä voidaan käyttää tarkoituksenmukaisia menetelmiä tai niiden yhdistelmiä.

Esimerkkejä vyörytysmenetelmistä

Yksinkertaisimmassa menetelmässä tukitoimintojen kustannukset jaetaan suoraan varsinaisille palveluille.

Portaittainen eli niin sanottu vasemmalta oikealle -vyörytys huomioi myös tukitoimintojen väliset resurssien käytöt. Siinä vyörytetään yksitellen kaikki tukitoiminnot, alkaen siitä tukitoiminnosta, joka käyttää vähiten muita tukitoimintoja. Vyörytys kohdistuu varsinaisiin palveluihin sekä niihin tukitoimintoihin, joita ei ole vielä vyörytetty.

Kolmas, kaikkein tarkin vyörytysmenetelmä on ristikkäisvyörytys, jossa kaikkien tukitoimintojen keskinäinen resurssien käyttö otetaan huomioon täysimääräisesti. Siinä jokainen tukitoiminto jaetaan kaikille sitä käyttäneille varsinaisille palveluille tai tukitoiminnoille. Varsinaisille palveluille kohdistuneet vyörytykset saadaan selville ratkaisemalla lineaarinen yhtälöryhmä. Ristikkäisvyörytys on harvinkin käytetty vyörytysmenetelmä sen työläydestä

johtuen.

Alla on suositeltavia vyörytyksen jakotekijöitä. Paremmiin aiheuttamisperiaatetta noudattavaa tapaa voi kuitenkin aina käyttää.

| Jaettava hallinto: | 1. jakotekijä | 2. jakotekijä |
|---|-------------------------|-----------------|
| Johdon tuki ja toimistopalvelut | käyttökustannukset | |
| Hallinto- ja talousjohtaja | käyttökustannukset | |
| Toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki | käyttökustannukset | |
| Liikelaitosten virkamies- ja virkamiestoimialajohto | käyttökustannukset | |
| Toimialalautakunnat | käyttökustannukset | |
| HR-toiminta ja henkilöstöhallinto: | henkilöstömäärä | palkkamenot |
| palkka- ja henkilöstöhallinto | | |
| koulutus | | |
| varahenkilöpalvelut | | |
| rekrytointi | | |
| työsuojele | | |
| Tietohallinto ja ICT | päätelaitteet | henkilöstömäärä |
| Taloushallinto (ostolaskut, kirjanpito, laskutus, maksuliikenne) | käyttökustannukset | |
| Lakipalvelut | käyttökustannukset | |
| Palvelukeskuksen tehtävät (puhelinvaihe, neuvonta) | käyttökustannukset | |
| Hankintayksikkö | ostot + aineet ja tarv. | |
| Controller-toiminnot | käyttökustannukset | |
| Viestintä | käyttökustannukset | |
| Luottamusmiehet (ja työsuojeluvaltuutetut) | palkkamenot | |
| Monistamo | käyttökustannukset | |

Käyttökustannukset = ulkoiset toimintakulut (brutto) + suunnitelman mukaiset poistot

6.4 ICT-kustannukset

ICT-palvelut ovat sisäisiä tukipalveluita. Kunnat ja hyvinvointialueet hankkivat kuitenkin pääosan ICT-palveluista ulkoisilta toimittajilta, kuten valtakunnallisilta ICT-palvelukeskuksilta sekä markkinoilla toimivilta ICT-yrityksiltä, joten ICT-tuen kustannukset näkyvät pääosin ulkopuolisena ostona.

ICT-tuen kustannusten osalta on valittava parhaiten aiheuttamisperiaatetta toteuttava kohdistamisperuste esimerkiksi laitemäärä. Mikäli työasemien laadussa tai niiden käyttöolosuhteissa on eroja, edellyttää aiheuttamisperiaate tarkempaa kohdistamisperustetta, esimerkiksi painokertoimia tai muita kohdennusta tarkentavia elementtejä.

ICT-ohjelmistojen, projektien tai vastaavien suuret hankintamenot aktivoidaan taseeseen ja kirjataan tilikauden menoksi poistosuunnitelman mukaisesti. Ohjelmistoista aiheutuvat poistot tulee jakaa myös palveluittain. Kyseiset poistot tulisi jakaa aiheuttamisperiaatteen mukaan eli sen mukaisesti mitä toimintaa ohjelmisto palvelee.

- Esimerkki: Koko sivistystoimea koskevan asiakastietojärjestelmän poistot tulisi kohdentaa kaikille sivistystoimen palveluille, jotka asiakastietojärjestelmää käyttävät. Sama koskee myös ohjelmistoista aiheutuvia, ei taseeseen aktivoitavia, ostomenoja, esimerkiksi lisenssimaksuja.
- Esimerkki: Mikäli ICT-kulujen jakoa halutaan tarkentaa, voidaan runkoverkosta aiheutuvat kulut jakaa esimerkiksi työasemien määrän mukaan, kirjanpitojärjestelmä vientien mukaan ja ostolaskujärjestelmä tositteiden mukaan.

6.5 Projektit

Projektien kustannukset kohdistetaan asianomaisille palveluluokille. Mikäli projekti koskee useampaa varsinaista palveluluokkaa, kustannukset voidaan kohdistaa ensin tukipalveluluokalle ja sitten vyöryttämällä tai sisäisiin hintoihin sisällyttämällä varsinaisille palveluluokille. Vaihtoehtoisesti projektit voidaan jakaa projektien kustannuspaikoilta suoraan niille palveluluokille, joihin projekti liittyy.

Esimerkiksi ICT-projektin kulut voidaan kohdentaa suoraan kaikille ICT:tä käyttäville palveluluokille tai vaihtoehtoisesti kohdentaa ne ensin tukipalveluihin ja sitten vyöryttämällä tai sisäisellä laskutuksella varsinaisille palveluluokille.

Mikäli projektin kustannuksia on aktivoitu taseeseen ja niistä tehdään poistoja, tulee poistot kohdistaa varsinaisille palveluluokille. Poistojen osuus voi olla myös mukana sisäisissä hinnoissa tai vyörytyksissä.

6.6 Tukipalvelut viranomaisraportoinnissa

Sisäisten erien määrä ja sisältö riippuvat kunnan tai hyvinvointialueen taikka kuntayhtymän tai hyvinvointiyhtymän organisointitavasta. Ensisijainen vaihtoehto tukipalveluiden kohdistamiselle varsinaisille palveluille on suora kohdentaminen. Valittaessa, mitä osia organisaation toiminnasta kohdistetaan ensin tukipalvelujen luokalle ja sieltä edelleen varsinaisille palveluluokille, tulee arvioida tukipalveluluokan käytön tarpeellisuutta. Tukipalveluluokan käyttö voi palvella esimerkiksi tilanteita, joissa hallinto tai tukipalvelu on keskitetysti organisoitu.

Esimerkkejä tukipalveluista: palvelualueiden strategiatyö, talous-, henkilöstö- ja hallintopalvelut, controller-toiminta, toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki, liikelaitosten virkamies- ja virkamiestoimialajohto, substanssilautakunnat, lupa- ja valvonta-asioista vastaava lautakunta, koulutus, työsuojelu, työhyvinvointi, tietohallinto, ict-palvelut, hankinta- ja lakipalvelut, yhteispalvelu- ja neuvontatoiminta, viestintä, painatus- ja toimistotarvikepalvelut, luottamusmiehet ja työsuojeluvaltuutetut, ateria- ja puhtauspalvelut, toimialoilla tehtävä asianhallinta, jos se ei kohdistu suoraan varsinaiselle palvelulle tai ole keskistettyä asiakirjahallintoa, jolloin se kohdistuu yleishallintoon.

Tukipalveluluokalle kohdistetaan myös kunnan tai hyvinvointialueen ulosmyytävät asiantuntijapalvelut, esimerkiksi oikeus- ja edunvalvontapalvelut. Ulosmyytäviä palveluita ei kohdisteta edelleen varsinaisille palveluluokille. Mikäli ulosmyytävä toiminta on merkittävää, tulee myös sen menot kohdistaa tukipalveluluokalle. Tukipalveluluokalle kohdistetaan pysyvien vastaavien osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, ei kuitenkaan asunto-osakkeiden sekä muiden tilojen luovutusvoittoja ja -tappioita, jotka kohdistetaan ko. palveluluokille.

Hoidollisilla tukipalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka ovat suoraa asiakaspalvelua osana asiakkaan saamaa varsinaista palvelua. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi erilaiset tutkimukset tai terapiat, kuten laboratorio- ja kuvantamistutkimukset tai fysioterapia. Hoidolliset tukipalvelut kohdistetaan ensisijaisesti varsinaisille palveluluokille tai toissijaisena vaihtoehtona tukipalveluluokan kautta hallinnon tukipalvelujen tapaan.

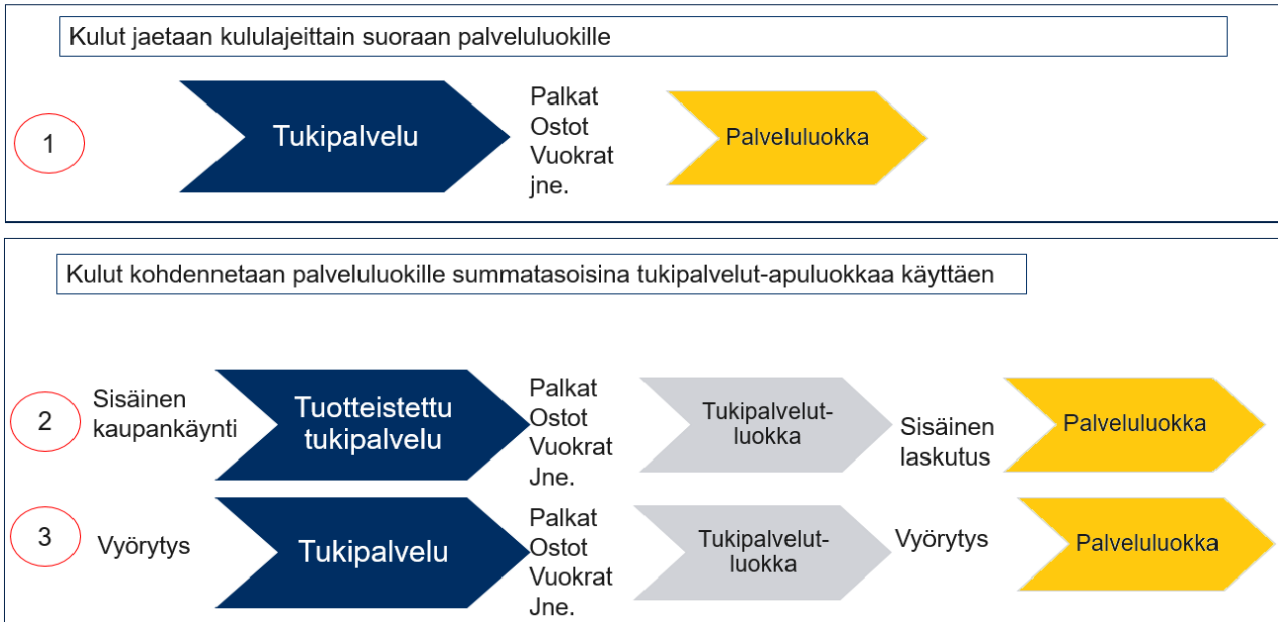
Sektoriluokituksen ja alkuperäisen kululajin ei tarvitse kulkea mukana summatasoisessa vyörytyksessä tai sisäisessä kaupankäynnissä, mutta tällöin alkuperäinen ulkoinen kululaji ja sektori tulee raportoida tukipalveluluokalla. Tukipalveluluokka on viranomaisraportoinnin apuluokka, jolta tukipalvelut edelleen kohdistetaan varsinaisille palveluluokille. Tukipalveluluokka on tarkemmin kuvattu kunnan ja kuntayhtymän sekä hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokituksessa (AURA-käsikirjan liite 5 ja HVA-AURA-käsikirjan liite 2) ja koodistopalvelussa.

- Tukipalvelun kulut jaetaan suoraan kululajeittain palveluluokille.
- Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja vyörytetään sieltä varsinaisille palveluluokille summatasoisena.
- Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja ne jaetaan sisäisinä ostoina (kiinteistömenot sis. vuokrina) varsinaisille palveluluokille summatasoisena. Koska kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kulut tulee ilmoittaa palveluluokilla, on vaihtoehtoisissa b) ja c) käytettävä tukipalvelut -palveluluokkaa, johon tukipalveluiden ulkoiset menot ilmoitetaan.

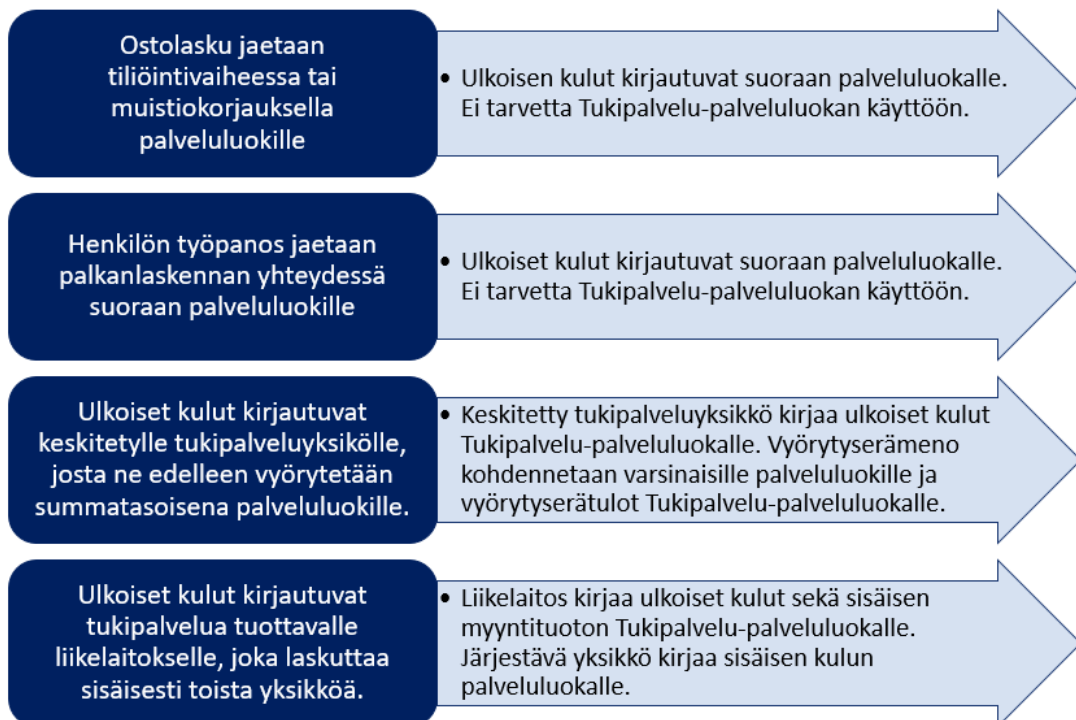
Vaihtoehdossa a) ne ilmoitetaan suoraan varsinaisilla palveluluokilla.

Vaihtoehdoissa b) ja c) sisäisiä kuluja (sisäinen osto, vuokrameno tai vyörytyserä) vastaavat sisäiset tulot ilmoitetaan myös palveluluokalla tukipalvelu. Sisäisten kulujen ja tuottojen tulisi täsmätä koko hyvinvointialueen tasolla.

Sisäisten erien kohdentaminen palveluluokille



Kuva 5. Sisäisten erien kohdentaminen palveluluokille.



Kuva 6. Sisäiset erät eri tilanteissa.

Vyörytyksiä varten on XBRL-taulukkomallissa lisätietorivit vyörytystuotoille ja -kuluille. Sisäinen kaupankäynti raportoidaan summatasolla toimintatuotoissa ja -kuluissa sektorilla sisäinen tai haluttaessa kululajeittain sektorilla sisäinen.

On tärkeää, että sisäiset erät raportoidaan vain kertaalleen yhdessä paikassa, eli sisäinen kaupankäynti ei sisälly lisätietojen vyörytystuottoihin ja -kuluihin ja vyörytykset eivät sisälly toimintakuluihin ja -tuottoihin. Vyörytystuottoja ja -kuluja sekä sisäisiä kuluja ja tuottoja tulee raportoinnissa olla keskenään yhtä paljon.

Jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvää yksikköä tai liikelaitosta kuuluu samaan palveluluokkaan, ei näiden välistä sisäistä ostoa ja myyntiä raportoida kyseisellä palveluluokalla. Palveluluokalla raportoidaan ainoastaan ulkoinen tuotantokustannus.

Tukipalveluluokan ei tarvitse olla nolla (0) ulos myytävien tukipalveluiden osalta. Ulkoinen kate jää tukipalveluluokalle. Sisäisiä ostoja ja myyntejä tulee kuitenkin olla yhtä paljon.

Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan sisäisinä kuluina ja tuottoina palveluluokittaisen raportoinnin KKTPP- tai HHTPP-raportointien lisäksi myös KKNR- tai HHKNR ja KKTPA- tai HHTPA-raportointikokonaisuuksissa. Sisäinen kaupankäynti on määriteltä tämän liitteen luvussa 6.2. Raportointikokonaisuuksissa KKTPP ja HHTPP sisäiset erät raportoidaan palveluluokittain tiliryhmäkohtaisesti seuraavista eristä: muiden palveluiden ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, vuokratulot, ja muut kulut. Muilta osin sisäinen kaupankäynti raportoidaan vähintään summatasolla toimintatuotoissa ja -kuluissa sektorilla sisäinen.

Vyörytykset raportoidaan vain kerran vuodessa palveluluokittain KKTPP- ja HHTPP-raporteilla.