

Liite 4. Sanasto

Aiheuttamisperiaate

Aiheuttamisperiaatteen mukaan tuotot ja kustannukset kohdistetaan sille laskentakohteelle, joka ne on aiheuttanut. Kustannukset tulee kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti myös ajan suhteen. Kun kustannuksia tai tuottoja kohdistetaan tietylle laskentakaudelle, on kyse jaksottamisesta.

Arvostusperiaate

Arvostusperiaatteen nojalla määritetään, miten eri laskentatilanteissa kustannus- ja tuottoerät arvostetaan, esimerkiksi miten sitoutunut pääoma arvostetaan. Ulkoisesti raportoitavia palvelukohtaisia kustannuksia laskettaessa pääomakustannukset arvostetaan kirjanpidon mukaisesti eli miten palvelutuotannossa käytettävän kiinteän pääoman kuluminen kirjataan tulokseen poistoina.

Asiakasryhmäluokitus

Asiakasryhmiä voidaan tarkastella ikäryhmittäin tai sairaanhoidossa sairausluokituksen perusteella, josta esimerkkinä erikoissairanhoidon DRG-luokitus. Asiakasryhmän kustannuksia voidaan tarkastella myös esimerkiksi sosiaalipalveluissa. Asiakkaita voidaan luokitella myös hoidon vaativuuden suhteen esimerkiksi kotipalvelussa. Asiakasryhmittelyä voidaan käyttää apuna myös tuotteistamisessa.

Bruttokustannus

Bruttokustannuksilla tarkoitetaan kokonaiskustannuksia, joista ei ole vähennetty tuottoja. Ks. myös sanaston kohta *Nettokustannus*.

DRG-tuote

Diagnosis related groups. DRG on diagnoosipohjainen potilasluokittelujärjestelmä. Välisuoritteet kytetään asiakkaisiin ja diagnooseihin välisuoritekäytön mukaan. Välisuoritteille on laskettu yksikköhinnat, jolloin kustannukset kohdentuvat DRG-tuotteille.

Erillis- ja yhteiskustannukset

Erilliskustannuksissa taustalla on tietty syy-yhteys aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Esimerkiksi tietyn hankkeen, tuotteen, tapahtuman, asiakastilauksen tai projektin kannalta erilliskustannuksia ovat ne kustannukset, jotka jäävät pois, mikäli kyseistä hanketta tai projektia ei toteuteta. Nämä kustannukset voivat olla luonteeltaan tarkastelukohteen aiheuttamia välittömiä, muuttuvia välillisiä tai erillisiä kiinteitä kustannuksia. Yhteiskustannukset ovat useille tuotteille tai laskentakohteille yhteisiä, eikä niitä voida kohdistaa suoraan vain yhdelle tietylle laskentakohteelle.

Hallinnon tukipalvelut

Hallinnon tukipalvelut ovat varsinaista palvelutoimintaa tukevia hallintoon sisältyviä tukitoimintoja kuten taloushallinto, henkilöstöhallinto, ICT-palvelut ja muut hallinnon tukitoimet.

Henkilötyövuosi

Henkilötyövuosi (HTV) lasketaan KT:n ohjeistuksen mukaan: Henkilötyövuosi = palkallisten palveluksessaolopäivien lukumäärä kalenteripäivinä / 365 * (osa-aikaprosentti/100). Henkilötyövuodella tarkoitetaan täyttä työaikaa tekevän henkilön koko vuoden työskentelyä. Osa-aikainen henkilö muutetaan henkilötyövuodeksi osa-aikaprosenttiaan vastaavasti (esim. osa-aikaisuus 50 %, koko vuoden työssä = 0,5 henkilötyövuosi). Osa-aikaisuus lasketaan työajasta. Vain osan vuotta palvelussuhteessa olleen työ lasketaan suhteessa koko vuoden työpäiviin (esim. työssä 1.3.-31.5. = 92 / 365 = 0,25 henkilötyövuotta). Edellä mainitulla tavalla lasketut henkilötyövuodet lasketaan yhteen. Henkilötyövuoden määrä on aina enintään yksi, jolloin ylitöitä tai muullakaan tavoin tehtyä normaalin työajan ylittävää työaikaa ei oteta laskennassa huomioon.

Opettajien, joilla on opetusvelvollisuus, henkilötyövuoden laskentaperusteena pidetään palkan täysimääräisyyttä. Jos opettajalle on maksettu palkkataulukon mukainen palkka täysimääräisenä koko kuukaudelta, on hänen henkilötyövuotensa arvo ko. kuukaudelta 1/12 vuotta. Henkilöstöraportointi kattaa kuntaan tai hyvinvointialueeseen työ- tai virkasuhteessa (palvelussuhteessa), pääsääntöisesti päätoimisessa palvelussuhteessa olevan henkilöstön. Esimerkiksi hyvinvointialueilla tilastoidaan myös sivutoimiset lääkärit. Toisin sanoen perhe- ja omaishoitajat, sopimuspalokunnat, kuntouttavan työtoiminnan piirissä olevat ja poliittiset luottamushenkilöt jäävät raportoinnin ulkopuolelle, koska eivät ole palvelussuhteessa hyvinvointialueeseen. Näin ollen heistä ei muodostu palkkakustannuksia, jos he eivät ole palvelussuhteessa kuntaan tai hyvinvointialueeseen. Muun muassa sopimuspalokuntalaisilla on erilaisia sopimuksia ja mikäli sopimuspalokuntalainen on henkilökohtaisella sopimuksella suorassa palvelussuhteessa hyvinvointialueeseen, hänet huomioidaan HTV-laskennassa ja palkkakustannuksissa.

Hoidolliset tukipalvelut

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.

Investointien hyödyketyyppi

Pysyvien vastaavien hyödykkeellä tarkoitetaan tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomia ja aineellisia hyödykkeitä, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannon tekijöinä useana tilikautena. Investointitulot ja -menot jaetaan hyödyketyypeittäin. Hyödyketyypit pohjautuvat taseen pysyvien vastaavien aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin.

Kalkyyllilaskenta

Kalkyyli- ja tuotekalkyyllilaskentaa käytetään tuotetason kustannusten laskemiseksi. Laskentamalleja on kolme päätyyppiä: minimikalkyyli, keskimääräiskalkyyli ja normaalikalkyyli. Tuotekalkyylien avulla laskettuja kustannusarvoja kutsutaan vastaavasti valmistusarvoksi, omakustannusarvoksi ja normaaliomakustannusarvoksi.

Keskimääräiskalkyyli

(kokonaiskustannukset / suorit määrä)

Keskimääräiskalkyyllissä otetaan huomioon muuttuvat ja kiinteät kustannukset täysimääräisenä. Keskimääräiskalkyyllissä kustannuksia ei jaeta muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin.

Keskimääräiskalkyyli soveltuu täyskattaiseen hinnoitteluun, jossa myyntihinnan on tarkoitus kattaa kaikki toiminnasta syntyvät kustannukset. Keskimääräiskalkyyliä voidaan käyttää esimerkiksi yhteistoiminnan hinnoittelussa. Keskimääräiskalkyylin ongelma on myyntihinnan vaihtelu suorit määrän vaihdella. Suorit määrän muutos vaikuttaa yksikköhintaan, vaikka muissa toiminnan kannattavuuteen vaikuttavissa tekijöissä ei tapahtuisi muutoksia. Volyymin laskiessa kiinteät kustannukset kohdistuvat yhä pienemmälle suorit määrälle.

Kirjanpidon meno- ja kulukäsitteet

Kirjanpidossa meno jaetaan kuluksi ja aktiivaksi. Tämä tarkoittaa, että meno kirjataan kuluksi tilikaudella, jolloin tuotannontekijä vastaanotetaan tai kun se käytetään taikka kun sen ei enää odoteta tuottavan tuloa. Jäljelle jäävä osa menosta merkitään tilikauden lopussa taseeseen aktiivaksi. Menon aktivointi tulee näin ollen kyseeseen tuotannontekijän hankintamenon kohdalla, joka tuottaa tuloa tai sitä käytetään kahden tai useamman tilikauden aikana. Suunnitelman mukaisen poiston tarkoituksena on kuvata sitä osaa hankintamenosta, joka ei enää tuota tuloa tai joka on käytetty kunnan tai hyvinvointialueen palvelutuotannossa. Arvoltaan vähäisen tuotannontekijän hankintameno kirjataan kuitenkin hankintavuoden kuluksi, vaikka sitä käytettäisiin useampana tilikautena.

Kirjanpidon tuottokäsite

Kirjanpidossa tilikaudelle kohdistetut tulot ovat tuloslaskelman tuottoja. Tulo kirjataan tilikauden tuotoksi realisointiperiaatteen mukaisesti. Kirjanpidon realisointiperiaate edellyttää, että tulo on ulkoinen ja lopullinen. Palvelutuotannossa realisointi määräytyy suoritteiden luovutusajankohdan perusteella. Muita tulon realisointiperusteita ovat lain, sopimuksen, päätöksen tai tilityksen taikka ajan kulumisen perusteella syntyvä oikeus tuloon. Saatu mutta realisointimaton tulo merkitään taseessa saaduksi ennakoksi.

Kirjanpitolausuntakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto:

fi kirjanpitolausuntakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto

taho, joka antaa kunnille ja kuntayhtymille ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolausuntakunnan ja kuntalain 113 - 116 § soveltamisesta (kuntalaki 112 §)

Kirjanpitolausuntakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja sen lisäksi, mitä kirjanpitolausuntakunnan 8 luvun 1 §:ssä säädetään, myös tämän pykälän 2 momentin nojalla annetun asetuksen sekä tämän lain 116–119 §:n soveltamisesta. (laki hyvinvointialueesta 116 §)

Kirjanpitolausuntakunnan kuntajaoston ohjeet ja lausunnot kirjanpitolausuntakunnan ja kuntalain edellä mainittujen pykäläiden soveltamisesta sekä kirjanpidon yleisperiaatteiden tulkinnasta kuuluvat kirjanpitolausuntakunnan 1 luvun 3 §:n edellyttämän hyvän kirjanpidotavan lähteisiin kunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kunnan tulee noudattaa kuntajaoston ohjeita. (HE 268/2014)

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston oikeus ohjeiden ja lausuntojen antamiseen on perusteltu, sillä hyvinvointialueen tilinpäätöksen, konsernitilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadintaan sisältyy käytännön soveltamiskysymyksiä, joita ei voida täysin tyhjentävästi ratkaista lain tai asetuksen säännöksillä. (HE 241/2020)

Kunnan tai hyvinvointialueen palveluluokitus

Luettelo kunnan tai hyvinvointialueen palveluista, joilla toteutetaan kunnan tai hyvinvointialueen tehtäviä.

Kunnan tai hyvinvointialueen tehtävä

Lailla kunnalle tai hyvinvointialueelle annettu taikka kunnan tai hyvinvointialueen itsehallintonsa nojalla itselleen ottama tehtävä.

Kunta- tai hyvinvointialuekonserni

fi kuntakonserni, hyvinvointialuekonserni

Kunta- tai hyvinvointialuekonsernilla tarkoitetaan kunnan tai hyvinvointialueen (emoyhteisö) sekä yhden tai useamman oikeudellisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa kunnalla tai hyvinvointialueella yksin tai yhdessä muiden kunta- tai hyvinvointialuekonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä.

Kunta tai hyvinvointialue tytäryhteisöineen muodostaa kunta- tai hyvinvointialuekonsernin ([kuntalain 6 §](#) ja [hyvinvointialueesta annetun lain 4 §](#)).

Kustannuslaskennan kustannus- ja tuottokäsitteet

Kustannuslaskennan kustannus- ja tuottokäsitteet poikkeavat osin kirjanpidon kulu- ja tuottokäsitteistä menon ja tulon laajuuden, arvostuksen tai jaksotuksen osalta.

Kustannuskäsite

Kustannuksen ja menon pääasiallinen ero on, että kustannus syntyy, kun tuotannontekijää käytetään, ja meno syntyy kuin tuotannontekijä hankintaan. Palvelutuotannossa pääosa tuotannontekijöistä käytetään tilikaudella, jolla ne hankitaan. Tällöin tuotannontekijöistä aiheutuva meno-, kulu- ja kustannus eivät yleensä eroa olennaisesti toisistaan. Tavaratuotannossa aineita ja tarvikkeita hankitaan myös varastoon, jolloin laskentakauden menojen ja kustannusten määrät saattavat poiketa toisistaan. Kustannus voi olla myös sisäinen menoerä, jota taas ei voi kuluna merkitä tilinpäätökseen.

Pitkävaikutteisen tuotannontekijän hankintameno jaksotetaan kustannukseksi periaatteessa samaan tapaan kuin kirjanpidon kulu, eli tulonodotuksen tai tuotannontekijän käytön mukaan. Kulun laskentakausi on kuitenkin aina lakisääteinen tilikausi, kun taas kustannuksen laskentakausi riippuu laskentatilanteesta. Kustannuslaskennassa poistopohja voi perustua tuotannontekijän nykyarvoon, kun taas kululaskennassa poistopohjana on aina hankintameno jäänösarvo.

Johtamista tukevassa sisäisessä kustannuslaskennassa hankintamenoa voidaan käyttää

kustannusperusteena, mutta jaksotus tehdä kirjanpidosta poiketen, jolloin poistoaika ja -tapa voivat poiketa kirjanpidosta. Kirjanpidossa pienet hankinnat tai tuotekehitysmenot kirjataan varovaisuuden periaatteen mukaan sen vuoden kuluksi, kun menot syntyvät. Palveluluokkakohtaisia kustannuksia laskettaessa noudatetaan kuitenkin aina kirjanpidon mukaisia poistoja ja poistosuunnitelmaa ja kyseiselle vuodelle kirjatut hankkeeseen liittyvät kulut kohdistetaan sen vuoden palveluluokkakohtaisiin kustannuksiin.

Kustannuskäsite ei aina rajoitu pelkästään toteutuneeseen tai tulevaisuudessa toteutuvaan menoon. Vaihtoehtoiskustannuksella tarkoitetaan menetettyä tai menetettävää tuottoa, joka aiheutuu, kun tuotannon tekijään tai sijoitukseen sitoutunutta pääomaa ei käytetä tuloa tuottavampaan kohteeseen.

Kustannuslaskennassa laskentakaudelle tai laskentakohteelle kohdistetut tulot ovat tuottoja. Kustannuslaskennan tuottokäsite perustuu kirjanpidon tuoton tapaan realisointiperiaatteeseen. Kustannuslaskennan tuotot eivät kuitenkaan kirjanpidon tapaan ole sidotut tilikauteen, vaan laskentakauden pituus riippuu laskentatilanteesta. Kustannuslaskennassa voidaan ottaa huomioon tuottoeriä, joita ei merkitä tilinpäätökseen, kuten esimerkiksi sisäiset ja laskennalliset tulot.

Kustannuslajiluokitus

Tuotteiden ja palveluiden järjestäminen ja tuottaminen edellyttävät tuotannon tekijöitä, joista syntyy kustannuksia. Kustannukset voidaan jakaa kustannuslajeihin niiden luonteen mukaisesti esimerkiksi palkkoihin, aineisiin ja tarvikkeisiin, vuokriin, ostoihin jne.

Kokonaiskustannukset

Kokonaiskustannukset tarkoittavat samaa kuin omakustannusarvo. Kokonaiskustannukset sisältävät kaikki loppusuorituksen aiheuttamat välittömät ja välilliset kustannukset.

Kollektiivipalvelut

Kollektiivipalvelut ovat palveluita, joissa asiakas ei ole tunnistettavissa. Ne ovat palveluita, jotka eivät kohdennu yksittäiseen asiakkaaseen kuten asiakaspalvelut. Kunnissa ympäristönsuojelu on esimerkki kollektiivipalvelusta, koska se ei kohdistu yksittäiseen asiakkaaseen (kuntalaiseen).

Laajuusperiaate

Laajuusperuste kertoo, kuinka laajasti välilliset kustannukset sisällytetään laskelmiin. Aiheuttamisperiaatteen mukaan kaikki laskentakohteen aiheuttamat kustannukset tulee sisällyttää laskentakohteelle, riippumatta siitä missä ne ovat syntyneet. Ulkoisesti raportoitavia palvelukohtaisia kustannuksia laskettaessa tämä tarkoittaa, että kaikki sisäisesti jaettavat yhteiset kustannukset tulee kohdentaa palveluluokille.

Laskentakausi

Laskentakaudella tarkoitetaan ajanjaksoa, jonka kustannuksia seurataan ja lasketaan. Laskentakauden pituus riippuu laskentatilanteesta. Laskentakausi voi olla laissa säädetty kuten tilikausi, talousarviovuosi tai tilastovuosi. Kustannuslaskennassa laskentakausi ei välttämättä noudata kalenterivuotta tai kirjanpidon tilikautta vaan se voi olla näitä lyhyempi tai pidempi.

Opetustoimessa laskentakausi on usein lukuvuosi. Investointi- tai muissa hankkeissa laskentakausi vastaa tavallisesti hankkeen toteuttamisaikaa tai sen vaihetta. Sosiaali- ja terveystoimessa laskentakautena saatetaan käyttää asiakkaan huolto- tai hoitajaksoa. Vaikuttavuustarkastelussa tai investointihankkeiden edullisvertailussa laskentakausi voi olla useiden vuosien pituinen.

Laskentakohde

Laskentakohde on asia, jonka kustannukset ja tuotot halutaan selvittää, ja jolle kustannukset ja tuotot kohdennetaan joko suoraan tai epäsuorasti. Laskentakohde voi olla esimerkiksi tuote, asiakas, palveluprosessi, palvelu, kustannuspaikka, toiminto tai suorite.

Laskentatunniste

Laskentatunniste muodostuu ulkoisen kirjanpidon tilinumerosta ja sisäisen laskennan kirjaustunnisteista. Sisäisen laskennan kirjaustunnisteiden avulla kunnan taloustapahtumia luokitellaan esimerkiksi tulosityksiköittäin, kustannuspaikoittain, tehtävittäin, hankkeittain, työkohteittain ja tuotteittain.

Laskennallinen suorite

Laskennallinen suorite saada kertomalla suoritemäärät niitä koskevilla suoritetyyppikohtaisilla painokertoimilla. Kustannuspainokertoimet kuvaavat eri suoritteiden keskinäistä painoarvoa resurssien käytön suhteen, jolloin 1,5 suhteessa yhteen tarkoittaa, että suorite käyttää resursseja 50 % enemmän kuin toinen suorite. Laskennallinen suoritemäärä on vertailukelpoinen eri suoritetyyppien suhteen, koska eri painoarvoiset suoritteet on muutettu painokertoimien avulla vertailukelpoisiksi. Painokertoimia käytetään erityisesti ekvivalenssilaskennassa.

Lopputuotteet

Ne tuotteet ja palvelut, jotka on hankittu tai tuotettu lopullista käyttöä varten eivätkä osaksi omaa tuotantoa. Lopputuotteet kohdentuvat asiakkaille (kansalaisille, yhteisöille, yhteiskunnalle). Välituotteet ovat osaksi omaa tuotantoa hankittuja tuotteita ja palveluita (esimerkiksi siivous).

Minimikalkyyli

(muuttuvat kustannukset / suoritemäärä)

Minimikalkyylin mukaisella hinnalla myyntitulot kattavat ainoastaan tuotannon muuttuvat kustannukset. Minimikalkyyli osoittaa vähimmäishinnan, millä suoritteita ei kannata valmistaa lyhyelläkään aikavälillä. Ylikapasiteettia voidaan purkaa väliaikaisesti minimikalkyyliä tai sitä alhaisemmalla hinnalla, mutta tuotannon aloittamis- ja lopettamispäätöksissä minimikalkyyli on raja, jota ei ole taloudellisesti perusteltua alittaa.

Esimerkiksi jos tiloja on lyhytaikaisesti vailla käyttötarkoitusta, voidaan ne hinnoitella minimikalkyyllillä väliaikaista vuokrausta varten.

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset

Muuttuvat kustannukset ovat laskentakaudella toimintavolyymin mukaan muuttuvia kustannuksia, kuten tuotantomäärän suhteessa muuttuvat ainekustannukset. Kiinteät kustannukset, kuten toimihenkilöiden palkat tai pääomakustannukset, pysyvät laskentakauden ajan vakiona, mutta pidemmällä aikavälillä niitäkin voidaan pitää muuttuvina kustannuksina.

Nettokustannus

Kuntien ja hyvinvointialueiden palveluluokakohtaiset nettokustannukset lasketaan seuraavalla kaavalla:

Nettokustannukset/palveluluokat =

Toimintatuotot yhteensä + Valmisteverastojen muutos + Valmistus omaan käyttöön - Toimintakulut yhteensä - Poistot ja arvonalentumiset + Vyörytystuotot - Vyörytyskulut. Toimintatuotoissa ja -kuluissa huomioidaan sektoreille x00 Sisäiset ja x01 Ulkoiset kirjatut arvot.

Hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain 5 §:n mukaan valtion rahoituksen perusteena käytetään hyvinvointialueiden sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen käyttökustannuksia, rahoituskustannuksia sekä suunnitelman mukaisia poistoja ja arvonalentumisia. Käyttökustannuksina ei pidetä hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa lukuun ottamatta sellaisten hankintojen arvonlisäveroa, joista ei saa tehdä vähennystä arvonlisäverolain (1501/1993) 114 §:n mukaisesti. Huomioitavista käyttökustannuksista vähennetään vuosikohtaisesti hyvinvointialueiden asiakas- ja käyttömaksut sekä muut toiminta- ja rahoitustuotot. Nettokustannukset lasketaan *seuraavalla kaavalla*:

Nettokustannukset/toimiala =

Toimintatuotot yhteensä + Valmisteverastojen muutos + Valmistus omaan käyttöön - Toimintakulut yhteensä - Poistot ja arvonalentumiset + Rahoitustulot - Rahoitusmenot + Vyörytystuotot - Vyörytyskulut. Toimintatuotoissa ja -kuluissa huomioidaan sektoreille x00 Sisäiset ja x01 Ulkoiset kirjatut arvot.

Nettokustannuksissa ei huomioida tuloina valtion rahoitusta. Ks. myös sanaston kohta *Bruttokustannus*.

Normaalikalkyyli

(muuttuvat kustannukset / todellinen suoritemäärä + kiinteät kustannukset / normaali suoritemäärä)

Normaalikalkyyliässä eliminoidaan toiminta-asteen vaihtelun vaikutus suoritteen yksikköhintaan. Normaalikalkyylin yksikköhinta saadaan jakamalla muuttuvat kustannukset arvioidulla tai toteutuneella suoritemäärällä ja kiinteät kustannukset normaalin toiminta-asteen mukaisella suoritemäärällä ja laskelmalla yhteen näin saadut yksikkökustannukset. Normaalikalkyyliä voidaan käyttää tilanteissa, jossa keskimääräiskalkyyli johtaa voimakkaisiin yksikköhinnan vaihteluihin.

Katujen talvihoidossa talven rankkuus vaikuttaa suoraan syntyvien kustannusten suuruuteen. Aurattavaan alueen neliömäärä pysyy vakiona, mutta talven rankkuus vaihtelee. Palvelun hinnoittelun kustannuksiin ja neliömääriin perustuva hinnoittelu johtaisi voimakkaisiin hintavaihteluihin.

Olennaisuuden periaate

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena: Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden.

Kustannuslaskennassa olennaisuudella tarkoitetaan sitä, että laskennan lopputulokseen merkittävästi ja olennaisesti vaikuttavat tekijät tulisi ottaa huomioon.

Palautuskelpoinen arvonlisävero

Kunnan tai kuntayhtymän taikka hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän arvonlisäverotuksen ulkopuolista toimintaansa varten tekemiin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero oikeuttaa [arvonlisäverolain 130 §:n](#) mukaiseen palautukseen. Hyvinvointialueella on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä vero, josta ei saa tehdä vähennystä.

Palvelu

Organisoidun toiminnan tuloksena syntyvä aineeton hyödyke tai aineettoman ja aineellisen hyödykkeen yhdistelmä *asiakkaan* tarpeiden tyydyttämiseksi.

Palvelu- sekä meno- ja tulolajiluokitus

Kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien kirjanpidossa sekä sisäisessä laskennassa menot ja tulot tulee ryhmitellä vähintään kahdessa ulottuvuudessa eli palveluittain sekä meno- ja tulolajeittain. Samaa perusluokitusta noudatetaan kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien viranomaisraportoinnissa. Kunta tai kuntayhtymä taikka hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä voi talousarviossa ja muussa sisäisessä laskennassa käyttää palveluluokituksesta poikkeavaa luokitusta, kunhan siitä on kuitenkin saatavilla viranomaisraportoinnin edellyttämät tiedot.

Kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien meno- ja tulolajiluokitus on toinen lakisääteinen luokitus palveluluokituksen lisäksi. Sitä sovelletaan kuntien ja kuntayhtymien sekä hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien kirjanpidossa. Menolajeja ovat muun muassa palkat ja niihin kiinteästi liittyvät henkilöstömenot, erilaiset tavaroiden ja palvelujen ostot, avustukset sekä muut toimintamenot. Tulolajeja ovat myyntitulot, joita voi olla liiketoiminnan myyntituotot, täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset, korvaukset kunta- tai hyvinvointialuesektorilta sekä muut suoritteiden myyntituotot, maksutuotot, tuet ja avustukset sekä muut toimintatuotot. Kirjanpidon meno- ja tulolajiluokituksen avulla koottavat tiedot ovat tärkeä tietolähde erilaisiin kustannuslaskennan tarpeisiin.

Sektoriluokitus

Sektoriluokitus on talous- ja yhteiskuntatilastoissa sovellettava perusluokitus, jota käytetään päätöksentekoyksiköiden luokittelemiseksi toiminnaltaan, rahoitustavaltaan, omistajatyypiltään ja

oikeudelliselta muodoltaan samanlaatuisiin luokkiin. Luokituksen avulla muodostetut sektorit (yritykset, julkisyhteisöt, kotitaloudet jne.) ovat taloudelliselta käyttäytymiseltään riittävän samankaltaisia kansantalouden seurantaan ja analysointia varten.

Sidosyksikkö

Sidosyksiköllä tarkoitetaan hankintayksiköstä muodollisesti erillistä ja päätöksenteon kannalta itsenäistä yksikköä. Lisäksi edellytyksenä on, että hankintayksikkö yksin tai yhdessä muiden hankintayksiköiden kanssa käyttää määräysvaltaa yksikköön samalla tavoin kuin omiin toimipaikkoihinsa ja että yksikkö harjoittaa enintään viiden prosentin ja enintään 500 000 euron osuuden liiketoiminnastaan muiden tahojen kuin niiden hankintayksiköiden kanssa, joiden määräysvallassa se on. Sidosyksikössä ei saa olla muiden kuin hankintayksiköiden pääomaa ([laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016, 15 §](#)).

Sisäiset erät

Sisäiset erät ovat joko vyörytyseriä, palveluiden sisäistä ostoa ja myyntiä tai vuokraamista. Sisäiset erät eliminoidaan ulkoisessa tuloslaskelmassa, mutta sisällytetään palveluluokakohtaisiin kustannuksiin.

Mikäli palveluluokan sisälle muodostuu sisäisiä eriä, siten että kahden organisaation välinen kaupankäynti tai vyörytys näkyy samalla palveluluokalla sisäisenä kuluna ja sisäisenä tuottona tai vyörytyskuluna ja -tuottona, kyseessä on **sisäinen sisäinen erä**. Nämä palveluluokan sisäiset erät tulee eliminoida tai muulla tapaa jättää raportoimatta palveluluokalla, koska kyseisten resurssien kustannukset sisältyvät jo kyseiselle palveluluokalle.

Sisäinen osto ja myynti

Sisäisen laskituksen menot ja tulot sekä sisäiset vuokrat sisältyvät talousarvion määrärahaan ja ne ovat suoriteperusteisia, jolloin ostaja voi vaikuttaa laskutettavien suoritteiden määrään vähentämällä tai lisäämällä sisäisen palvelun käyttöä. Sisäisten suoritteiden laskutus perustuu ennalta sovittuun hintaan. Sisäisten menot ja tulot voidaan erottaa ulkoisista liiketapahtumista vastapuolitunnisteen avulla.

Suorite

Tuote tai palvelu, jota organisaatio tuottaa tai hankkii. Suoritemäärä toimii palvelun volyymin mittana.

Talousarvion meno- ja tulokäsitteet

Talousarviomeno tarkoittaa varainhoitovuoden rahankäyttöä. Talousarviomenoja ovat toimintamenot, investointimenot, lainanlyhennykset, antolainat sekä muiden saamisten lisäykset. Toimintamenoja aiheutuu palkoista ja niiden sivukuluista, materiaalien ja palvelujen ostoista, avustuksista sekä koroista ja muista rahoituskuluista. Investointimenoja ovat pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenot ja oman pääomanehtoiset sijoitukset. Toiminta- ja investointimenot merkitään talousarvioon suoriteperusteen mukaisesti.

Talousarviotuloja ovat varainhoitovuoden rahan lähteet, kuten esimerkiksi valtionosuudet, myynti-,

maksu- ja muut toimintatulot sekä lainanotto. Myyntituloja ovat kuntien ja kuntayhtymien tai hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien liiketoiminnan suoritteista perimät korvaukset sekä sellaiset tuotteiden myynnistä aiheutuvat tulot, joiden tarkoituksena on kattaa tuotantokustannukset. Maksutuloja ovat sellaiset tuotteista aiheutuneet maksut, jotka lain tai viranomaispäätöksen perusteella on määrätty tuotantokustannuksia alemmiksi.

Toiminto

Jatkuvan toiminnan yksi vaihe.

Toimiala

Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien talousraportointiin on sisällytetty toimialakohtainen raportointi, jolla haetaan tietoa sosiaali- ja terveystoimen sekä pelastustoimen rahoituksen riittävydestä tilikauden aikana. Rahoituslaskelmien toimialakohtainen tieto muodostetaan palveluluokakohtaisesta raportoinnista. Hyvinvointialuiden rahoitus pohjautuu hyvinvointialuiden nettokustannuksiin, joita rahoitusmallissa käsitellään laskennallisesti sosiaali- ja terveystoimen sekä pelastustoimen kustannusten kautta. Koko hyvinvointialueen talouden toteuma tulee kohdentaa näille kahdelle toimialalle. Raportoinnissa toimialakohtaista tietoa voi muodostaa hyödyntäen raportoinnissa palveluluokituksessa käytettäviä yleishallinnon ja tukipalveluiden palveluluokkia, mutta näille tehtäville/palveluille ei saa jäädä kohdistamattomia euroja, sillä niitä ei huomioida hyvinvointialueen rahoituslaskennassa. Hyvinvointialueen lakisääteisten tehtävien rahoituskokonaisuudesta tulee eriyttää rajoitetun yleisen toimialan nettokustannukset, joita ovat muun muassa kilpailutuksiin osallistumalla hoidettavat tehtävät.

Toimialaluokitus

Toimialaluokitusta käytetään yritysten ja muiden organisaatioiden tai yksittäisten toimipaikkojen luokitteluun niissä harjoitetun taloudellisen toiminnan perusteella

Tulot ja menot

Tulo on lopullinen rahan käyttö ja meno lopullinen rahan lähde, tulo syntyy usein suoritteen luovuttamisesta ja meno tuotannon tekijän vastaanottamisesta. Tulon ja menon synty sitoutuu näin reaali prosessin tapahtumiin.

Tuoteluokitus

Tuotteet ovat tuotantotoiminnassa aikaansaatuja tavaroita ja palveluja tai niiden yhdistelmiä. Kansalaiselle tai muulle organisaation ulkopuoliselle asiakkaalle luovutetut tuotteet ovat kunnan tai kuntayhtymän taikka hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän näkökulmasta lopputuotteita. Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuotanto-organisaation sisällä yksiköltä toiselle luovutetut tuotteet ovat välituotteita. Saman palvelualueen tuotteet voivat muodostaa tuoteryhmän. Tuote tai tuoteryhmä saatetaan määritellä asiakastyypin mukaan.

Tuote muodostaa laskentakohteen, kun kustannukset kohdistetaan saman lajisista tuotteista muodostetulle tuotekustannuspaikalle. Tuotteen yksikkökustannus saadaan tällöin jakamalla mainitun kustannuspaikan kokonaiskustannukset aikaansaadulla tuotemäärällä tai laskennallisella tuotemäärällä. Tuoteluokituksen tarkimmalla tasolla laskentakohteena on suorite, joka voi

tarkoittaa valmista tuotetta, mutta se voi tarkoittaa myös väli tuotetta, eli valmiin tuotteen tuotannontekijää tai keskeneräistä tuotetta.

Tuotot ja kulut

Tuotto on jaksotettu tulo ja kulu on jaksotettu meno. Tuotot ja kulut ovat tuloslaskelman termejä. (Vrt. virallinen tuloslaskelmakaava).

Ulkoinen kulu ja tuotto

Ns. ulkoiseen tilinpäätökseen sisällytettävät kulut ja tuotot.

Vastapuolitunniste (tai kumppanikoodi)

Oston, myynnin, ostovelan, myyntisaamisen, lainan, lainasaamisen, muun tulon, muun menon yms. toimittajan, asiakkaan, velallisen, rahoittajan tms. yksilöivä tieto järjestelmässä; kertoo, kenen kanssa tapahtuma on toteutunut

Vyörytysmenetelmä

Vyörytysmenetelmässä välilliset kustannukset jaetaan laskentakohteille ennalta sovittujen jakoperusteiden mukaan laskentajakson päätteeksi. Vyörytysmenetelmässä kustannusten jako ei perustu suoritteiden todelliseen käyttöön vaan ne jaetaan laskennallisesti. Vyörytettävät erät eivät sisälly talousarvion määrärahaan ja määrätystä tehtävästä vastaava yksikkö ei voi välittömästi vaikuttaa sille vyörytettyjen kustannusten määrään.

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 harvimminkin käytetty vyörytysmenetelmä sen työläydestä johtuen.

Vastuuyksikköluokitus

Organisaation vastuuyksiköihin perustuva luokitus on yleinen tapa luokitella kustannuksia ja tuottoja. Luokitusperusteena on tällöin talousarvion tai käyttösuunnitelmaan perustuva tiivertävyys tai tulosvastuu taikka tuotantoyksiköiden välinen siirtohinnoittelu.

Esimerkiksi erikoissairaanhoidon ja perusterveydenhuollon tuotot ja kustannukset kohdistetaan tavallisesti sairaala- ja hoitoyksikkökohtaisesti. Laskentakohteina voivat olla erikoissairaanhoidossa esimerkiksi anestesiologia, fysiatria, fysioterapia ja kirurgia.

Viranomaisraportointi

Lakisääteinen talous- tai muiden tietoraporttien tuottaminen ja lähettäminen tiedonkerääjälle rakenteisessa muodossa, esimerkiksi tilinpäätöslaskelmat (tulos- ja rahoituslaskelmat, tase) sekä taloustilastot.

Välittömät kustannukset

Kustannusten luokitus välittömiin ja välillisiin kustannuksiin perustuu laskentatekniikkaan, jolla kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteille. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa laskentakohteelle suoraan tuotannontekijän käytön perusteella. Palvelun välittömiä kustannuksia ovat tavallisesti suorittavan työn palkat, ostopalvelut sekä aineet ja tarvikkeet, joissa kohdistus voidaan tehdä laskun mukaan. Välittömät kustannukset ovat usein muuttuvia kustannuksia. Palvelulle voidaan kohdistaa suoraan myös muilta tuottajilta hankittuja lopputuotepalveluja, asiakaspalvelujen ostoja. Myönnettyt avustukset kohdistetaan myös suoraan niiden luonteen mukaiselle palveluluokalle.

Julkisessa hallinnossa välittömänä kustannuksena pidetään yleensä kustannusta, joka voidaan kohdistaa jollakin perusteella suoraan palvelulle. Yrityksen kustannuslaskennassa välittömän kustannuksen edellytyksenä tavallisesti on, että kustannus voidaan kohdistaa suoraan tuotteelle, asiakkaalle tai muulle laskentakohteelle. Välittömien kustannusten kohdistaminen voidaan tehdä joko tiliöimällä ostotositteet (ulkoiset ja sisäiset) suoraan laskentakohteelle tai ns. suoralla kustannusten jakamisella. Jälkimmäisen menettelyn edellytyksenä on, että tiedetään kuinka paljon resursseja (esim. tarvikkeita tai henkilötyöaikaa) suoritteen tuottamiseen on käytetty. Esimerkiksi henkilöstökustannukset jaetaan työtuntien mukaan suoraan laskentakohteille.

Välilliset kustannukset

Välillisiksi määritellään kustannukset, joita ei voi kohdistaa laskentakohteelle suoraan tuotannontekijän käytön, välitetyn suoritteen (esim. asiakaspalvelun) tai muun aidon jakoperusteen tai velvoitteen nojalla.

Välillisten kustannusten kohdistamisessa sovelletaan epäsuoraa menettelyä, jossa kustannukset kohdistetaan ensin välikustannuspaikoille, joista ne valittua jakoperustetta käyttäen kohdistetaan edelleen lopullisille laskentakohteille.

Epäsuorassa kustannustenjakomenettelyssä tiedetään vain, että resursseja (esim. hallinnon palveluja) ylipäänsä käytetään suoritteen tuottamiseen. Mahdollisia kohdistamismenetelmiä ovat tällöin mm. suora jakolaskenta, ekvivalenssilaskenta ja lisäyslaskenta.

Suoritekohtaisten kustannusten laskennassa jakoperusteena voi olla esimerkiksi välittömät kustannukset, henkilömäärä, kirjausten määrä tai laitemäärä. Tarkoitus on, että valitun jakoperusteen avulla kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Välisuorite (välituote)

Välisuorite on osaksi omaa palvelutuotantoa hankittu palvelu. Esimerkiksi terveyskeskuksen ulkoistettu siivous on osaksi terveydenhuoltoa ostettu välituote/-suorite. Suoraan asiakkaalle tarjotut palvelut ovat lopputuotteita, eivät välisuoritteita.

Lyhenteet tililuettelossa

- Kunta: kunnan tilinpäätöskäava
- Ky: kuntayhtymän tilinpäätöskäava
- Hyvinvointialue: hyvinvointialueen tilinpäätöskäava
- Hvy: hyvinvointiyhtymän tilinpäätöskäava
- LL: liikelaitoksen tilinpäätöskäava
- Kons: konsernin tilinpäätöskäava