

JHS 203 Kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta

Liite 2. Kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta eri käyttötapauksissa

Versio: 1.0

Julkaistu: 31.5.2018

Voimassaoloaika: toistaiseksi

Sisällys

1Johdanto.....	2
2Kustannuslaskennan periaatteita.....	2
3Yleinen kustannuslaskentamalli.....	3
4Resurssi- ja tuotospohjainen kustannusten jakaminen.....	4
5Ulkoisesti raportoitavien JHS-palveluluokkien kustannukset.....	5
5.1Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus).....	5
5.2Sisäiset erät JHS-palveluluokilla.....	6
5.3Täsmäytys tuloslaskelmaan.....	8
5.4Laskentakausi.....	9
6Kululajikohtaiset jakotekijät.....	9
6.1Henkilöstökustannukset.....	9
6.2Ulkopuoliset palveluostot.....	9
6.3Aineet, tarvikkeet ja tavarat.....	10
6.4Avustusmenot.....	10
6.5Kiinteistömenot ja vuokrat.....	11
6.6Pääomakustannukset ja poistot.....	11
6.7Valmistus omaan käyttöön.....	12
6.8Muut toimintakustannukset.....	12
6.9Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot.....	12
7Sisäiset erät.....	12
7.1Hallintokustannukset.....	12
7.2Sisäinen kaupankäynti ja vyöryttäminen.....	14
8Palveluiden hinnoittelu.....	15
8.1Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu.....	15
8.2Markkinaperusteinen hinnoittelu.....	16
8.2.1Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohja.....	17
8.2.2Kohtuullisen tuoton määrittäminen.....	17

1 Johdanto

Tämän suosituksen ensisijainen tavoite on yhtenäistää kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskentakäytäntöjä, jotta kuntien viranomaisille raportoimat taloustiedot olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia.

Hyvien kustannuslaskentakäytäntöjen standardointi lisää kuitenkin myös kuntien omaa kustannustietoisuutta ja toimii siten pohjana tuloksellisuuden parantamiselle sekä tekee palveluiden hinnoittelusta läpinäkyvää. Tämä suositus tukee siten sekä kuntien sisäistä että ulkoista laskentaa.

Ulkopuolisten rahoittajien vaatima kustannusseuranta voi olla tätä suositusta tarkempaa ja vaatii todennäköisesti täysin erillistä kustannusseuranta ja raportointia, jossa käytetään rahoittajan määrittämiä sääntöjä. Esimerkiksi asetus (358/2014) määrittelee tarkemmin rakennerahastohankkeiden kuluseurantaan liittyvää kustannuslaskentaa. JHS-kustannuslaskentasuositus tukee tosin 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 onkin siten yhteys tietojärjestelmien kehittämiseen. Kirjanpito, tili- ja laskentakohderakenne tulisikin rakentaa siten, että ne tukevat kustannuslaskennan automatisointia. Kuntien viranomaisille raportoivat taloustiedot edellyttävät järjestelmiltä valmiutta sähköiseen tiedonsiirtoon.

Suosituksen tässä liitteessä käsitellään mm. kustannuslaskennan periaatteita, kustannusten kohdistamista, välillisten ja yhteisten kustannusten jakotekijöitä, sisäisiä eriä sekä viranomaisille raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten laskentaa.

2 Kustannuslaskennan periaatteita

Hyvä kustannuslaskenta perustuu aiheuttamisperiaatteeseen. Jokaisen raportoitavan JHS-palveluluokan, tuotteen, toiminnon tai muun laskentakohteen kustannuspohjan tulisi kuvata sitä resurssimäärää, jonka kyseisen palvelun tuottaminen tai järjestäminen on vaatinut.

Kustannuslaskennassa välittömät kustannukset kohdentuvat suoraan laskentakohteille ja välilliset kustannukset jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Kustannuslaskennan yhtenäistämiseksi pyritään siihen, että laskennan lopputulos ei ole riippuvaista toiminnan organisoitavasta, vaan että laskenta johtaa aina mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattavaan vertailukelpoiseen lopputulokseen. Aiheuttamisperiaatetta tulee käyttää niin pitkälle kuin sillä on laskennan lopputuloksen kannalta oleellista merkitystä.

Kuntien taloushallinto on voitu ulkoistaa talous- ja henkilöstöpalvelujen tukipalveluyhtiölle, joka vastaa myös kirjanpidon sekä viranomaisraportoinnin toteuttamisesta. Tukipalveluyhtiön tulee silloin tuottaa raportoinnin kustannustiedot näiden periaatteiden ja toimeksiantajan (asiakas) määrittelyjen mukaisesti.

Kunnat ja kuntayhtymät voivat käyttää kustannuslaskennassaan toimintolaskennan periaatteita, jossa kustannukset kohdennetaan ensin välisuoritteille/toiminnoille ja toisessa vaiheessa lopputuotteille sen mukaan miten välituotteita ja toimintoja on käytetty lopputuotteiden tuottamisessa. Toimintaprosessiltaan yksinkertaisemmissa palveluissa voidaan käyttää suurempia kohdennusmenetelmiä, kunhan viranomaisraportointi saadaan toteutettua mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattaen.

Kustannukset voidaan kohdentaa laskentakohteille:

- tositteelta tosite/rivikohtaisesti
- sisäisellä laskutuksella
- vyöryttämällä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Viranomaisraportointia tukeva kustannuslaskenta tulisi viedä osaksi kuntien 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.

Kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille voidaan hyödyntää kirjanpidon laskentatunnistetta. Tämä helpottaa suoraan laskentakohteille kohdennettavien kustannusten automaattista raportointia.

Laskentatunnisteessa erotellaan myös sisäiset menot ja tulot, joten järjestelmä pystyy automaattisesti havaitsemaan laskentakohteille liittyvät sisäiset ja ulkoiset erät. Laskentakohteille suoraan kohdistuvat kustannukset tulisi kohdistaa jo peruskirjanpidossa mahdollisimman pitkälle, jotta laskentakohteiden kustannukset saadaan automaattisesti kirjanpitojärjestelmistä ilman lisäselvityksiä tai erillistä laskentaa.

Kunnissa käytetään erilaisia tietojärjestelmiä kirjanpidossa ja laskennassa. Viranomaistietojen laskennan automatisoinnin toteuttaminen vaatii myös järjestelmäkehitystä tai lisäpalvelujen rakentamista.

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 hallinto), inhimillisen virheen mahdollisuus on suuri ja suora kohdentaminen vaatisi tositteen käsittelijältä huomattavaa manuaalista työtä, voidaan kustannukset kirjata kirjanpidossa karkeasti ja kohdistaa kustannuslaskentaosiossa tai kustannuslaskentasovelluksessa tarkemmalla tasolla.

JHS-palveluluokkiin liittyvään kustannuslaskenta tehdään täydellisyyperiaatteen mukaan jolloin kaikki kappaleessa 5.2 listatut kulu- ja tuottoerät kohdennetaan jollekin palveluluokalle. Kustannuslaskenta eri käyttötapauksissa tarkoittaa sitä, että kustannuslaskenta on riippuvaista laskentatilanteesta. Esimerkiksi oman tuotannon ja ostopalvelun kustannusvertailussa on turha ottaa huomioon uponneita kustannuksia, vaikkakin tilastoinnissa ne pitäisikin kohdentaa palveluille. Kustannuslaskennan järjestelmä tulee rakentaa siten, että laskentatilanteen vaatimat tiedot saadaan laskentaan tarvittaessa helposti.

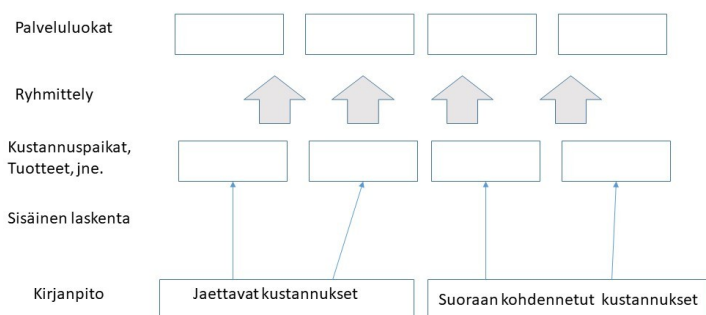
3 Yleinen kustannuslaskentamalli

Toimiva kustannuslaskenta rakennetaan alhaalta ylöspäin. Ideaalitalanteessa kustannukset kohdennetaan vain kerran perustasolla ja viranomaisraportoinnin sekä muut tietotarpeet saadaan ryhmittelemällä jo kertaalleen kohdennettua kustannustietoa. Vaikka sisäistä laskentaa tehdään organisaation omaa johtamista ja hinnoittelua varten, ei se ole este sille, etteikö samalla laskennalla voitaisi toteuttaa sekä sisäistä että viranomaisraportointia. Kustannuslaskentaprosessissa kustannukset kohdistetaan ensin omille laskentakohteille, minkä jälkeen viranomaisraportoinnin tiedot, esimerkiksi palveluluokkien kustannukset, kootaan yhdistelemällä omia laskentakohteita. Tällä tavalla rakennettu laskentamalli palvelee sekä kunnan sisäistä että 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.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta



Kuva 1. Kustannuslaskenta ideaalitalanteessa.

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

Esimerkiksi tuotteille kohdennetaan niille välittömästi kohdentuvat kustannukset kuten henkilöstökulut ja ostot, mutta myös osuus keskitetysti hoidetuista palveluista sekä jaettava osuus hallinnosta. Silloin hallinnon kohdennus tehdään vain kerran, eikä erikseen esimerkiksi palveluluokkakohtaisia kustannuksia laskettaessa.

Mikäli palveluluokkakohtaiset kustannukset lasketaan omien sisäisten laskentakohdeiden kustannuksia ryhmittelemällä, tulee varmistaa, että niille kohdennetaan oikeat, kappaleessa 5.1 määritellyt kulu- ja tuottolajit.

4 Resurssi- ja tuotospohjainen kustannusten jakaminen

Monille laskentakohteille yhteisiä kuluja voidaan jakaa resurssi- ja tuotospohjaisiin jakotekijöihin perustuen. Resurssipohjaisia jakotekijöitä ovat mm. muut kustannukset, työaika, henkilöstömäärä, neliömäärät yms. Resurssipohjaisia jakotekijöitä on määritetty kululajeittain kappaleessa 6.

Tuotospohjaisia jakotekijöitä ovat taas esimerkiksi suorit määrä tai laatukorjattu suorit määrä sekä asiakasmäärä. Koska kuntien eri palveluluokkien suoritteet eroavat toisistaan eivätkä ne useinkaan ole yhteismitallisia käytetään jakotekijänä lähtökohtaisesti resurssipohjaisia jakotekijöitä.

Kunnalta saatetaan vaatia kustannusten ja tuottojen eriyttämistä markkinoille tapahtuvan myynnin osalta. Mikäli yksikkö tuottaa suoritteita markkinaehtoiseen ja julkiseen toimintaan, voidaan kustannusten jakajana käyttää myös suorit määrää (tai painotettuja suorit määrää), 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 suorit määrään. Mikäli sisäinen tukipalveluyksikkö tuottaa vain yhtä tai muutamaa samankaltaista suoritetta, voidaan kustannukset jakaa suorit määrärien mukaisesti.

5 Ulkoisesti raportoitavien JHS-palveluluokkien kustannukset

Kuntien viranomaisille raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten ja tuottojen luokituksena käytetään *JHS 200 Kuntien palveluluokitusta*.

Palveluluokitus määrittää kunnan palvelut julkisen hallinnon suunnittelun, arvioinnin ja vertailun tarpeisiin. Määrittelyn tarkoituksena on esittää yksi luokitus, jota voidaan käyttää talouden seurantaan ja ohjaukseen.

Kuntien palveluluokitus -suosituksessa kuvataan yhteiset määritelmät palveluista ja yhteydet yleisiin hierarkioihin. Luokituksen palvelut on kuvattu organisaatioriippumattomasti, eivätkä ne sisällä hierarkioita. Kunnat voivat itse luoda palveluluokitusta tarkempia hierarkioita oman tarpeensa mukaisesti. Kustannukset viedään palveluluokille aina harjoitettavan toiminnan luonteen mukaan, ei oman organisaation hallinnollisen rakenteen mukaan.

Viranomaisraportoinnissa on varmistettava, että myös keskitettyjen palveluiden kustannukset tulevat kohdennetuksi aiheuttamisperiaatetta noudattaen palveluluokille. Valtaosa hallinnosta ja niin sanotut hallinnon tukipalvelut jaetaan myös palveluluokille, vain kunnan demokratiakustannukset (Katso kappale 7.1) kohdennetaan omalle yleishallinnon palveluluokalleen eikä niitä jaeta muille palveluille.

5.1 Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus)

Kuntien pitää raportoida toteutuneet kustannukset ja tuotot palvelukohtaisesti.

Palveluluokille kohdennetaan toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, suunnitelman mukaiset poistot sekä pysyviin vastaaviin sitoutuneen pääoman korot.

Myös keskitetysti hoidetut tukipalvelut pitää jakaa palveluluokille. Mikäli sisäinen hinta sisältää katetta tai se poikkeaa muutoin tukipalvelun toteutuneista kustannuksista, pitää palvelukohtaiset kustannukset oikaista toteutuneita vastaavaksi silloin kun palveluluokille kohdennettavat kustannukset vääristyvät toteutuneista merkittävästi. Mikäli tukipalveluyksikkö perii katetta vääristyvät palvelukohtaiset kustannukset eri palveluluokkien välillä. Oikaisu tulee olla tehtynä tilikauden päätteeksi tehtävässä raportoinnissa.

Kuntien palvelukohtaisen kustannuslaskennan kustannuslajiluokitus perustuu *JHS 192 Kuntien tililuettelomalli* -suositukseen.

Palveluluokkakohtaisissa kustannuksissa kerätään erikseen ulkoiset kulu- ja tuottoerät.

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat kululajit:

Ulkoiset kululajit:	Sisäiset kululajit:
Palkat ja palkkiot	Sisäiset vuokramenot
Eläkekulut	Muut sisäiset kulut (vyörytyserät ja ostot)
Muut henkilösivukulut	
Asiakaspalveluiden ostot	
Muiden palveluiden ostot	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	
Avustukset	
Vuokramenot	
Muut toimintakulut	
Suunnitelman mukaiset poistot	
Sijoitetun pääoman korko	

Myös osuus keskitetysti hoidetuista tukipalveluista kohdennetaan palveluluokille. Sisäisten vuokrien osalta palveluluokille tulee kohdentaa sekä ns. ylläpito että pääomavuokra.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat tuottolajit:

Ulkoiset tuottolajit:	Sisäiset tuottolajit:
Myyntituotot	Sisäiset vuokratulot
Maksutuotot	Muut sisäiset tuotot (vyörytyserät ja myyntitulot)
Tuet ja avustukset	
Vuokratuotot	
Muut toimintatuotot	
Valmisteverastojen muutos	
Valmistus omaan käyttöön	

Se missä muodossa palveluluokkien kulu- ja tuottolajit kerätään, määritetään *JHS Kuntien XBRL-taksonomia* -suosituksessa.

Viranomaisille raportoitavia palvelukohtaisia kustannuksia laskettaessa pääomakustannukset arvostetaan kirjanpidon mukaisesti eli miten palvelutuotannossa käytettävän kiinteän pääoman kuluminen kirjataan tulokseen poistoina.

Joitakin kululajeja tulee eritellä Tilastokeskuksen sektoriluokituksen perustuen. Esimerkiksi palveluiden ostot jaetaan sektoreittain, sen mukaan keneltä palvelu on ostettu. Sektoriluokitus tulisi rakentaa järjestelmään esimerkiksi y-tunnuksen tai vastapuolitunnisteen avulla, jolloin laskun tiliöijän ei tarvitse tuntea sektoriluokitusta. Tietojärjestelmä tunnistaa silloin automaattisesti y-tunnuksen perusteella oikean sektorin. Tilastokeskuksen ylläpitämä y-tunnus/sektoriluokitus -tiedosto ladataan tietojärjestelmään.

Valtionosuutta, rahoitustuottoja ja -kuluja, satunnaisia eriä sekä arvonalentumisia ei kohdenneta palveluluokille.

5.2 Sisäiset erät JHS-palveluluokilla

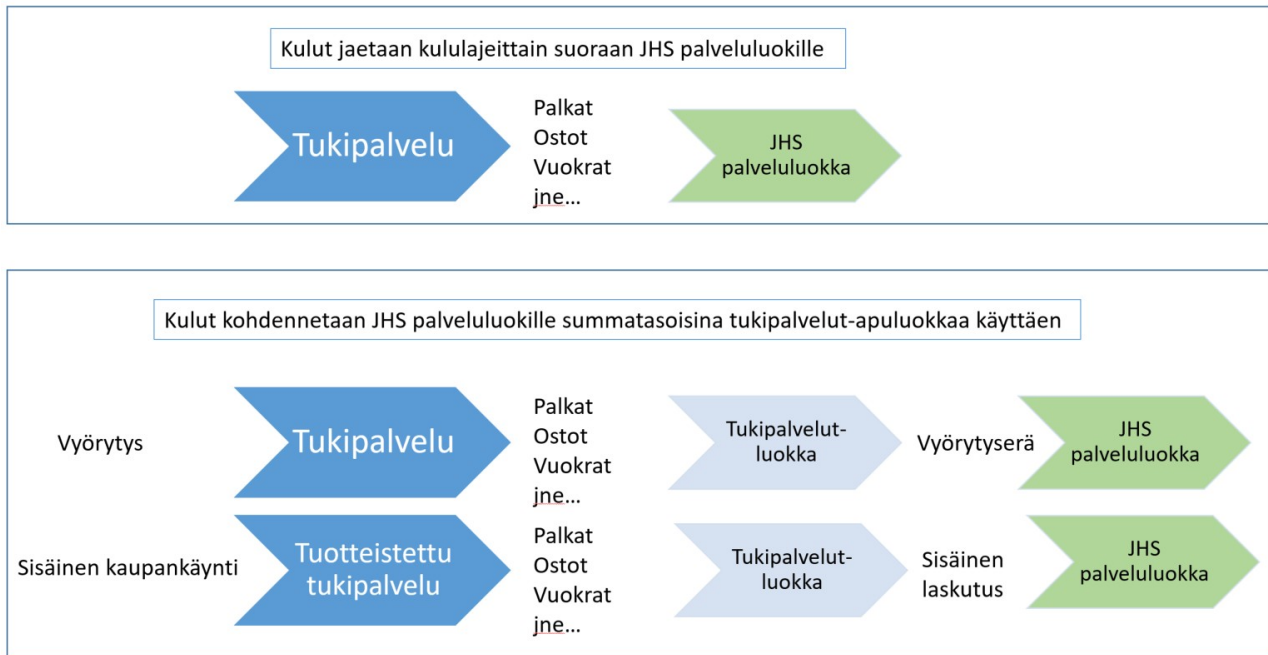
Tukipalveluita voidaan kohdentaa kolmella eri tavalla palveluluokille:

- a. Tukipalvelun ulkoiset kulut jaetaan suoraan kululajeittain JHS-palveluluokille.
- b. Tukipalvelun ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja vyörytetään sieltä varsinaisille JHS palveluluokille summatasoisena.
- c. Tukipalvelun ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja ne jaetaan sisäisinä ostoina (kiinteistömenot sis. vuokrina) varsinaisilla JHS-palveluluokille summatasoisena.

Koska kaikki toimintakatteeseen sisältyvät ulkoiset kulut tulee ilmoittaa palveluluokilla, on vaihtoehdoissa b) ja c) käytettävä tukipalvelut -palveluluokkaa, johon tukipalveluiden ulkoiset menot ilmoitetaan. Vaihtoehdossa a) ne ilmoitetaan suoraan varsinaisilla JHS palveluluokilla.

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

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

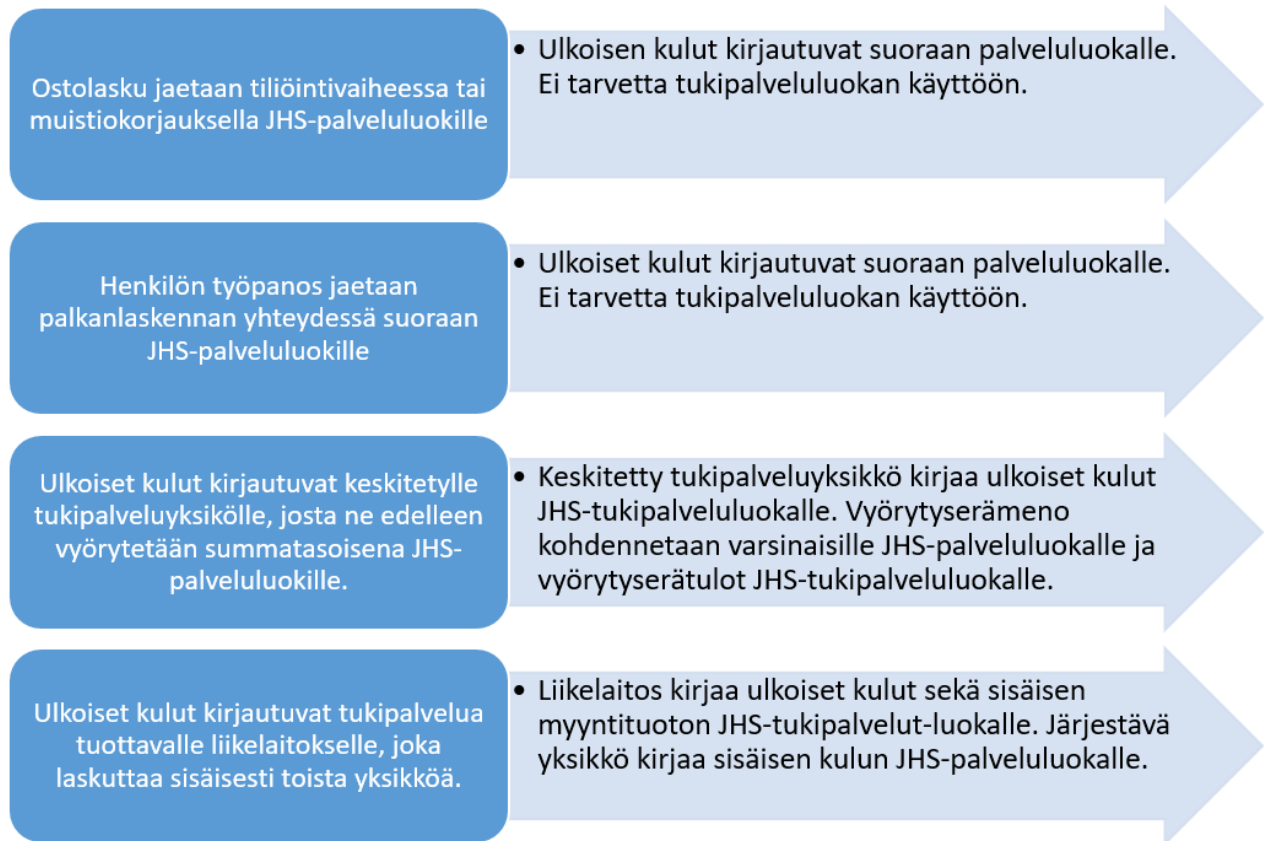


Kuva 2. Sisäisten erien kohdennus JHS-palveluluokille.

Kunnat voivat tuotteistaa omia sisäisiä palveluitaan tarkemmin kuin mitä palveluluokitus edellyttää. Tukipalveluiden tuotteistaminen tarkemmalla tasolla tekee niiden kustannusrakenteesta läpinäkyvämmän ja mahdollistaa esimerkiksi sisäisen kaupankäynnin. Myös vyörytysmenetelmää käytettäessä tukipalvelut voidaan tuotteistaa kokonaisuuksiin, joilla on sama vyörytysperiaate, esimerkiksi henkilöstöhallinto, taloushallinto jne.

Varsinaisilla JHS-palveluluokilla tarkoitetaan kaikkia muita palveluluokkia kuin tukipalvelut-palveluluokkaa. Varsinaiset JHS-palveluluokat ovat asiakkaille (kansalaiset, yhteisöt, yhteiskunta) suunnattuja lopputuotepalveluita. Tukipalvelut-palveluluokka on tilastoinnin apuluokka, joka sisältää vain välituotteita ja -suoritteita, joiden kustannukset kohdennetaan varsinaisille palveluluokille.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta



Kuva 3. Sisäiset erät eri tilanteissa.

Sisäisten erien osalta on kuitenkin huomioitava, että saman palveluluokan väliset sisäiset erät on aina eliminoitava, jotta nämä erät eivät näy kahdenkertaisina kyseisen palveluluokan kustannuksissa. Eli jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvää yksikköä tai liikelaitosta kuuluu samaan palveluluokkaan, ei näiden välistä sisäistä ostoa ja myyntiä ilmoiteta ko. palveluluokalle. Sisäinen osto eliminoidaan, sisäinen myynti eliminoidaan ja vain ulkoinen tuotantokustannus raportoidaan kyseisellä palveluluokalla.

5.3 Täsmäytys tuloslaskelmaan

Palveluluokille kohdennettujen tiettyjen ulkoisten menojen tulee täsmätä kunnan tuloslaskelmaan. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokkien nettokustannusten tulee täsmätä. Sama koskee esimerkiksi:

- palkkoja
- ostoja
- aineita ja tarvikkeita
- avustusmenoja jne.

Palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee siis täsmätä tuloslaskelmaan ilmoitettuihin palkkoihin.

Valtiokonttorin ilmoituspalvelu sisältää automaattisia tarkastuksia, joilla tiedon oikeellisuutta valvotaan. Mikäli palveluluokkien kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietojaan. Valtiokonttori määrittelee ilmoituspalvelun tarkistussäännöt.

Summatasoisena vyörytettyjen sisäisten erien osalta ulkoiset kulut ilmoitetaan tukipalvelut-palveluluokalla.

5.4 Laskentakausi

Kunnat toimittavat palvelukohtaiset taloustiedot XBRL-standardia noudattaen Valtiokonttorin ilmoituspalveluun päättyvän tilastovuoden jälkeisenä keväänä. Palvelukohtaiset taloustiedot kuvaavat yhden tilivuoden (kalenterivuosi) mukaisia kuluja ja tuottoja eli kirjanpidossa kyseiselle vuodelle jaksotettuja tuottoja ja kuluja.

6 Kululajikohtaiset jakotekijät

6.1 Henkilöstökustannukset

Henkilöstökulut kohdistetaan laskentakohteille käytetyn työajan perusteella. Tämä edellyttää työajanseurantaa esimerkiksi mobiiliteknologiaa tai sähköistä kellokorttia. Työajan jatkuva manuaalinen kirjaaminen rasittaa turhaan henkilöstöä. Työajanseuranta voi perustua myös määräajoin tehtäviin mittauksiin, jos voidaan olettaa, ettei työajan käytössä tapahdu isoja muutoksia. Mikäli työajanseuranta 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 kustannuslisinä.

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.

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

Henkilöstökustannuksista vähennetään kunnan saamat henkilöstökorvaukset kuten sairaus-, äйтиyspäivärahat 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.

6.2 Ulkopuoliset palveluostot

Ulkopuoliset käyttötalouteen kirjatut palveluostot jakautuvat asiakaspalveluiden sekä muiden palveluiden ostoihin.

Asiakaspalveluiden ostot ovat aina ns. lopputuotteita, joissa hyödynsaaja on suoraan yksittäinen asiakas (kunnan asukas tai yhteisö). Muiden palveluiden ostot ovat välisuoritteita, joita hankitaan osaksi omaa palvelutuotantoa, välisuoritteita käytetään kunnan omien palvelujen tuottamisessa.

Esimerkkejä muiden palvelujen ostoista ovat:

- Toimisto- ja asiantuntijapalvelut
- ICT-palvelut
- Rahoitus- ja pankkipalvelut
- Työvoiman vuokraus

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

- Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi
- Posti- ja kuriiripalvelut
- Vakuutukset
- Puhtaanapito- ja pesulapalvelut
- Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
- Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
- Majoitus- ja ravitsemispalvelut
- Matkustus- ja kuljetuspalvelut
- Sosiaali- ja terveystieteiden palvelut
- Koulutus- ja kulttuuripalvelut
- Osuus verotuskustannuksiin
- Muut yhteistoimintaosuudet
- Muut palvelut

Kollektiivipalvelut muodostavat poikkeuksen. Kollektiivipalvelut ovat lopputuotepalveluita, jotka eivät kohdistu suoraan yksittäiseen asiakkaaseen, esimerkiksi ympäristönsuojelu. Kollektiivipalvelut kirjataan muiden palveluiden ostoiksi.

Kaikki ulkopuoliset ostot tulee myös jakaa palveluluokille. Mikäli tuottajalta ei saada sellaista erittelyä, josta ilmenee ostolaskun jakautuminen tuotteittain/palveluluokittain, voidaan ostomeno jakaa suoritettietojen perusteella.

Ne ostot, joita ei ole voitu suoraan kohdistaa, voidaan myös 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.

6.3 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.

6.4 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 antaa toiminta-avustuksen esimerkiksi liikelaitokselleen ei tätä menoa kohdenneta minkään palveluluokan avustukseksi. Mikäli kunta antaa avustuksen omistamalleen yhtiölle kirjataan avustus normaalisti kyseisen palveluluokan ulkoiseksi avustusmenoksi.

6.5 Kiinteistömenot ja vuokrat

Useaa eri palvelua palvelevasta kiinteistöstä aiheutuva vuokrakustannus pitää jakaa eri palveluluokille niin ylläpito- kuin pääomavuokran osalta. 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 vuokrakustannus 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.

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

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

Kunnan tilojen vuokraukselle ulkopuolisille on kaksi erillistä palveluluokkaa (erikseen asuntojen vuokrauspalvelu ja muut tilavuokrauspalvelut), joihin kohdistetaan varsinaisesta vuokraustoiminnasta aiheutuvat kulut ja tuotot.

6.6 Pääomakustannukset ja poistot

Pääomakustannuksia ovat kustannukset, jotka aiheutuvat pysyvien vastaavien hyödykkeiden eli tyypillisesti 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.

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

Pysyvien vastaavien poistot jaetaan palveluluokille. Palveluluokille raportoitavissa kustannuksissa huomioidaan kirjanpidon mukaiset poistot, jotka noudattavat hyödykkeen taloudellisen pitoajan mukaista poistosuunnitelmaa.

Kunnan tai kuntayhtymän omistuksessa oleva tuotantoväline tai muu hyödyke aiheuttaa myös pääomakustannuksia, jotka lisätään laskennallisena eränä palveluluokille. Tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle lasketaan sisäisessä laskennassa/käyttöomaisuuskirjanpidossa korko, joka otetaan huomioon sitä käyttävän palvelun pääomakustannuksena. Korko lasketaan sille pääomalle, johon tuotantoväline on kustannuslaskennassa arvostettu. Yleensä poiston ja koron laskennassa noudatetaan samaa arvostusperiaatetta eli esimerkiksi kirjanpitoarvoa. Korvauksen pohjana käytetään tilikauden alun ja lopun tasearvon keskiarvoa. Laskentakorkokantana käytetään kunnan lainojen keskikorkoa. Esimerkki kuvassa 7.

Koska korot ovat laskennalliset, niitä ei saada automaattisesti kirjanpito/sisäinen laskenta -tapahtumista. Sen vuoksi laskennallisia korkoja ei myöskään huomioida täsmäytyksessä.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito palvelee poistojen laskentaa, niiden hankintamenojen poistamattoman osan määrittämistä sekä niitä koskevien

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

tilinpäätöstietojen ja tase-erittelyjen laatimista. Käyttöomaisuuskirjanpito voidaan kuitenkin kytkeä palveluluokkien kustannuslaskentaan lisäämällä hyödykkeiden kirjaamisen yhteyteen kohta, jossa valitaan mihin palveluluokkaan kyseinen hyödyke kuuluu. Tämä mahdollistaa poistojen ja korkojen automaattisen jakamisen palveluluokille.

Useaa palveluluokkaa palvelevien pysyvien vastaavien poistot ja korot tulee aiheuttamisperiaatteen mukaisesti jakaa eri palveluluokille. Koska kuntien 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 pysyvistä vastaavista aiheutuvat poistot ja korot kohdennetaan tukipalveluyksiköille (apukustannuspaikka). Tukipalveluyksiköille kohdennetut poistot kohdentuvat sisäisen laskutuksen (tai vyörytyksen) kautta kyseistä palvelua käyttäneille pääkustannuspaikoille ja siten palveluluokille. Sama koskee myös vyörytettäviä kustannuksia. Ajatuksena on varmistaa, etteivät samat kustannukset kirjaudu kahteen kertaan samalle palveluluokalle.

Pääomakustannusten käsittely kustannuslaskennassa riippuu aina laskentatilanteesta. Pääomakustannuksen suuruus saattaa poiketa kirjanpidon mukaisesta poistosta tietyssä sisäisen laskennan tilanteissa.

6.7 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.

6.8 Muut toimintakustannukset

Vuokrien lisäksi muita toimintakustannuksia ovat mm. välilliset verot, olennaiset käyttöomaisuuden myyntitappiot, luottotappiot ja kulukorvaukset edustusmenoista, joista ei vaadita tositieselvitystä. 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 neliömäärien mukaan (tarkemmin kpl 6.5).

6.9 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot

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

7 Sisäiset erät

7.1 Hallintokustannukset

Paikallisen päätöksenteon mahdollistamisesta aiheutuvia kustannuksia (ns. demokratiakustannuksia) ei tule jakaa palveluille, koska ne eivät ole osa palveluiden tuotantokustannusta. Kunnalle aiheutuu aina demokratiakustannuksia riippumatta siitä tuottaako se itse jotain palvelua vai ei. Jos kunnalla ei olisi lainkaan omaa palvelutuotantoa, syntyisi sille silti demokratiakustannuksia. Palvelutuotantoa tai hankintoja tukeva hallintopalvelu (johtaminen) ja niin sanotut hallinnon tukipalvelut jaetaan palveluiden kustannuspohjaan.

Demokratiakustannuksia ovat vaalien järjestämisestä sekä alla mainituista toimitelmistä aiheutuvat kustannukset, joita ovat: kokouspalkkiot henkilösivukuluineen, korvaukset ansiomenetyksistä, koulutus- ja matkakustannukset, asiantuntijakorvaukset sekä kokousten järjestämiseen (mm. tila- sekä muut kokouskulut) ja edustukseen liittyvät kustannukset.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Omat palveluluokkansa on yleishallinnolle, ulos myytävälle hallintotukipalveluille sekä vaalien järjestämiselle. Yleishallinnon sisältö on kuvattu *JHS 200 -suosituksessa*. Näitä lukuun ottamatta kaikki muu hallinto jaetaan palveluluokille.

Ei jaettava hallinto (täsmennetään palveluluokituksen JHS-suosituksessa)

- valtuusto
- kunnanhallitus ja näiden keskitetyt valmistelutehtävät (ei toimialaoilla tapahtuva valmistelu)
- tarkastuslautakunta
- keskusvaalilautakunta
- lupa- ja valvonta-asioista vastaava lautakunta
- kunnanjohtaja
- johdon tuki
- sisäinen tarkastus ja tilintarkastus
- arkisto ja asianhallintatehtävät, kirjaamo
- valmiussuunnittelu ja varautuminen

Lista jaettavasta hallinnosta (yleis- ja toimialahallinto ja hallinnon tukipalvelut):

Mikäli alla mainittuja toimintoja ei ole tuoteistettu, ne eivät kohdennu suoraan laskentakohteille ja ne vyörytetään, tulee vyörytyksessä käyttää alla mainittuja jakotekijöitä.

Jaettava hallinto:

Johdon tuki ja toimistopalvelut
Hallinto- ja talousjohtaja
Toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki
Liikelaitosten virkamies- ja virkamiestoimialajohto
Toimialalautakunnat
HR-toiminta ja henkilöstöhallinto:
o palkka- ja henkilöstöhallinto,
o koulutus,
o varahenkilöpalvelut,
o rekrytointi,
o työsuojelu,
o työhyvinvointi ja työterveyshuolto.
Tietohallinto ja ICT
Taloushallinto (ostolaskut, kirjanpito, laskutus, maksuliikenne)
Lakipalvelut
Palvelukeskuksen tehtävät (puhelinvaihte, neuvonta)
Hankintayksikkö
Controller -toiminnot
Viestintä
Luottamusmiehet (ja työsuojeluvaltuutetut)
Monistamo

1. Jakotekijä

käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
palkkamenot

2. Jakotekijä

henkilöstömäärä

päätelaitteet
käyttökustannukset
käyttökustannukset
käyttökustannukset
ostot + aineet ja tarv.
käyttökustannukset
käyttökustannukset
palkkamenot
käyttökustannukset

Käyttökustannukset = ulkoiset toimintakulut (brutto) + poistot

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Hallinto jaetaan myös keskitetyille tukipalveluille. Tukipalveluita voidaan myydä sekä sisäisesti että ulkoisesti ja hallinnon osuuden tulisi siten tulla tukipalveluiden hinnoittelun kustannuspohjaan.

Myös hallinnon kustannusten jakamisessa voidaan käyttää suoritemääriä. Silloin hallintopalveluiden jakaminen perustuu hallintopalvelusuoritteeseen esimerkiksi laskujen määrään tai ICT-työasemamääriin. Laskutusperusteena voi olla työsuorite, esimerkiksi toimialajohdon työtunti tai palkanlaskennassa laskettu palkka. Suoritteen sijasta voidaan käyttää myös sijaissuoritteita, esimerkiksi kirjanpidossa käsiteltyä tositetta ja palkanlaskennassa palkansaajaa.

Muuten hallinto jaetaan laskentakohteille vyöryttämällä. Laskennallista vyörytystä hallintokustannusten kohdistamisesta joudutaan käyttämään silloin, kun laskutuksen perusteena olevaa suoritetta ei voida määritellä tai suoriteperusteinen laskutus ei muutoin ole laskentatilanteessa mahdollista tai järkevää.

Hallintokustannusten vyörytyksissä käytetään toteutuneita kustannuksia.

Vaikka JHS-palveluluokituksessa hallinnon kustannukset jaetaan palveluille, voi organisaatio seurata erikseen oman hallintonsa kokonaiskustannuksia tai hallinnonaloittaisi kustannuksia. Laskentajärjestelmä voidaan rakentaa niin, että hallinnon kulut saadaan tarvittaessa eroteltua myös palveluittain tai omana kustannuspaikkanaan.

ICT-kustannukset

ICT-kustannukset ovat ns. hallinnon tukipalveluiksi määriteltyjä sisäisiä tukipalveluita. Kunnat 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 kohdistamisessa työasemamäärä on usein riittävän tarkka ja aiheuttamisperiaatetta toteuttava kohdistamisperuste. Mikäli työasemien laadussa tai niiden käyttöolosuhteissa on eroja, edellyttää aiheuttamisperiaate tarkempaa kohdistamisperustetta, esimerkiksi painokertoimia.

Suuret ICT-ohjelmistojen 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. 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.

7.2 Sisäinen kaupankäynti ja vyöryttäminen

Tukipalveluiden laskutus ja hallinnon vyörytykset tehdään nettona.

Kuntien omien sisäisten muita yksiköitä palvelevien yksiköiden menot jaetaan lopputuotepalveluille ja sitä kautta palveluluokille tuotteistukseen perustuvaa sisäistä laskutusta tai vyörytystä käyttäen. Tuotteistukseen perustuvassa sisäisessä laskutuksessa kustannusten jakotekijänä käytetään suoritemääriä (sisäiset tuotteet).

Sisäisten tukiyksiköiden tulisi tavoitella sisäisessä kaupankäynnissä kustannusvastaavuutta, jotta menettely johtaa resurssien optimaaliseen käyttöön. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sisäistä tuotehintaa laskettaessa erotetaan kunnan ulkopuolelle myydyt palvelut sekä kustannuksista että suoritemääristä. Sisäisessä hinnoittelussa ei pitäisi myöskään käyttää katetta, vaan hinnan tulisi kattaa juoksevat menot, ostot

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

(sisäiset ja ulkoiset), sitoutuneen pääoman kustannukset (poistot ja pääomakulut). Sisäisen hinnoittelun oikea ja tarkka laskenta tukee siten myös viranomaisraportointia.

Sisäiset tuotehinnat voivat lyhyellä tähtäyksellä olla katteellisia (alle vuoden), mutta pitkässä juoksussa hinnan pitäisi vastata toiminnan todellisia kustannuksia. Mikäli tilivuoden aikana huomataan, että sisäinen hinta poikkeaa merkittävästi keskitetyn yksikön kustannuksista, vyörytetään mahdollinen ylijäämä sisäisten ostojen suhteessa palvelua käyttäneille yksiköille. Vastaavasti toimitaan mahdollisen alijäämän tapauksessa.

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 mielekäästä tai kustannusten kokonaismäärä on vähäinen.

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

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

Sisäisten erien osalta tulisi noudattaa samoja pääperiaatteita läpi organisaation.

8 Palveluiden hinnoittelu

Palvelutoiminnan hinnoittelussa käytettyjä palvelutuotteen vaihtoarvoja ovat omakustannusarvo, markkina-arvo sekä lakiin tai viranomaismääräykseen ja sopimukseen perustuvat arvot. Omakustannusarvo perustuu palvelun järjestämisen- tai tuotantokustannuksiin. Markkina-arvo perustuu vapaaehtoiseen sopimukseen myyjän ja tuottajan välillä hankintatilanteessa, jossa on useampia kuin yksi palvelun tarjoaja. Palvelun lakiin tai viranomaisen määräykseen perustuvan arvon määrää eduskunta tai valtion viranomainen. Kuntien yhteistoiminnassa palvelujen myynti-/vaihtoarvot voidaan sopia ennakolta ja sitovasti määrääjäksi.

Hinnoittelun pitäisi perustua tuotteistukseen.

Omakustannusarvo lasketaan joko keskimääräis- tai normaalikalkyylin mukaan.

Esimerkki. Jos lasketaan tuntihintaa, niin tulisi käyttää tehollista työaika kokonaisajan sijasta. Kun tehollinen työaika suhteutetaan kaikkiin kustannuksiin (sisältäen myös poissaolojen kustannukset), kattaa tuntihinta kaikki kustannukset.

8.1 Omakustannusarvoon perustuva hinnoittelu

Omakustannusarvoon (OKA) lasketaan kaikki tuotteen valmistamisesta, markkinoinnista ja hallinnosta aiheutuvat kustannukset. Valmistusarvoon (VA) lasketaan valmistuksen muuttuvat ja kiinteät kustannukset, kuten henkilöstökustannukset, aineet ja tarvikkeet ja palvelujen ostot (sisäiset ja ulkoiset) sekä tuotantovälineiden poistot, korvaus sitoutuneelle pääomalle ja vakuutukset.

Omakustannusarvoa laskettaessa kustannuspohjaan ei kohdenneta maksettuja avustuksia, ellei avustettu toiminta toimi välisuoritteena osana omaa palvelua.

Omakustannusarvoon lasketaan mukaan myös vyörytetyt kustannukset. Mikäli omakustannusarvo lasketaan budjetoituihin menoihin perustuen, tulee kustannuksiin sisällyttää myös vyörytysten osuus.

Kunnilla on yritystoiminnan tapaan myös markkinointia ja myyntiä vastaavia hallinnollisia kustannuksia. Markkinointikustannuksia vastaavat lähinnä palvelutarpeen selvittämisestä, palvelujen luovuttamisesta ja käytön seurannasta aiheutuvat kustannukset. Omakustannusarvoon otettavat hallinnon kustannukset jaetaan tavallisesti ao. toimialahallinnon kustannuksiin ja sellaisiin yleishallinnon kustannuksiin, jotka

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

pääsääntöisesti kohdistetaan kunnan eri tehtäville ja tuotteille. Ns. demokratiakustannuksia ei kohdenneta tuotteille. Hallintokustannusten jakamista on käsitelty kappaleessa 7.1.

Tuotteen omakustannusarvon selvittäminen on yleensä tarpeen myös silloin, kun hintaan vaikuttavat säädökset tai sitovat sopimukset. Omakustannusarvoa tarvitaan muun muassa hinnoittelun kustannusvastaavuuden osoittamisessa ja toiminnan kannattavuuden selvittämisessä. Lakisääteistä maksuperustetta sovellettaessa omakustannusarvolla osoitetaan verotuksella tai muulla budjettirahoituksella koottava osuus ao. toiminnan rahoittamisessa.

Omakustannusarvon selvittämisessä on ratkaistava kolme kustannuslaskennan perusongelmaa: laajuusongelma, arvostusongelma ja jakamisongelma. Laajuusongelma liittyy siihen, mitä kustannuksia rajataan laskelman ulkopuolelle (esimerkiksi demokratiakustannukset). Arvostusongelma tarkoittaa sitä, miten eri tuotannon tekijöiden käytön arvo lasketaan, mikä ei esimerkiksi pääomakustannusten suhteen ole yksikäsitteistä. Jakamisongelma liittyy siihen, miten välilliset kustannukset, jotka yleensä ovat kiinteitä kustannuksia, jaetaan.

Palvelujen hinnoittelussa tulee käyttää kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja, silloin kun laki sitä edellyttää. Jossain palvelumaksuissa ja yksikkökustannuksissa lainsäädäntö edellyttää kirjanpitoarvon käyttöä pääoma-arvona.

Kirjanpitoarvoon arvostaminen voi joissain tapauksissa johtaa liian alhaisiin poistoihin suhteessa siihen, että uuden vastaavan hyödykkeen hankkiminen voi olla paljon kalliimpaa, kuin mitä nykyinen on aikanaan maksanut. Hyödykkeen arvotusperusteena voidaan käyttää nykyarvoa, mikäli se on lainsäädännön mukaan mahdollista.

8.2 Markkinaperusteinen hinnoittelu

Markkinaperusteinen hinnoittelu koskee kuntia ja muita julkisyhteisöjä siltä osin, kun ne tuottavat palveluita kilpailuille markkinoille. Julkisyhteisöjen toimiessa markkinoilla säädetään näitä koskevien palveluiden hinnoittelusta *Kilpailulain (laki 595/2013) luvussa 4a*. Kilpailulaissa ei kuitenkaan tarkemmin säädetä markkinaperusteiseen hinnoitteluun liittyviä kustannuslaskentasääntöjä. Tässä suosituksessa esitetyt laskentasäännöt tukevat markkinaperusteista hinnoittelua kilpailuneutraliteetin toteutumisen näkökulmasta. Markkinaperusteista hinnoittelua ohjataan myös Kilpailu- ja kuluttajaviraston julkaisussa: *Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta - käytännön arviointiperiaatteet*.

Kilpailu- ja kuluttajavirasto voi vaatia julkisyhteisöltä taloustietojen erittelyä ja kustannuslaskentaperusteita markkinoille suuntautuvan toiminnan osalta, jotta hinnoittelun markkinaperusteisuus voidaan näyttää toteen. Tämä voi koskea joko julkisyhteisöä tai sen omistamaa yhtiötä.

Kilpailuneutraliteetin näkökulmasta markkinaperusteinen hinnoittelu tarkoittaa sitä, että markkinoilla tapahtuva toiminta on liiketaloudellisten periaatteiden mukaan kannattavaa, jolloin palveluista saaduilla tuloilla voidaan kattaa kaikki toiminnasta aiheuttamisperiaatteen mukaisesti syntyneet kustannukset. Markkinaperusteista hinnoittelua alhaisempaa hintaa voidaan ylläpitää paitsi ristisubvention myös erilaisten julkisesta omistuksesta johtuvien etujen avulla. Tällaisia etuja ovat esimerkiksi: rahoituksen saatavuus ja sen ehtojen edullisuus, edullinen verokohtelu, konkurssisuoja, liiketoimintariskien vähäisyys, erilaiset yksinoikeudet ja sellainen markkinoita koskeva informaatio joka ei ole muiden käytössä.

Julkisyhteisön markkinoille suuntautuvaa toimintaa ei katsota yhtenä kokonaisuutena, mikäli toiminta suuntautuu eri tuote- ja/tai maantieteellisille alueille. Hinnoittelua tarkastellaan tuolloin markkinoittain.

Markkinaperusteinen hinnoittelu ei perustu siihen, että hinta asetetaan markkinoilla toimivien kilpailijoiden mukaisesti vaan, että toiminnalle kohdennetaan kaikki siihen liittyvät kustannukset ja toiminnalle asetetaan tuottovaatimus. Se, että julkisyhteisö hinnoittelee palvelun kilpailijoita alhaisemmaksi ei siten ole merkki kilpailuneutraliteettivajetta hyödyntävästä alihinnoittelusta, mikäli markkinaperusteisen hinnoittelun ehdot täyttyvät.

8.2.1 Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohja

Markkinaperusteisen hinnoittelun määritelmä täyttyy, kun myytävästä tuotteesta saatu hinta kattaa toiminnan kaikki aiheuttamat kustannukset sekä sitoutuneelle pääomalle asetetun tuottovaatimuksen.

Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohja:

- taloudelliseen toimintaan suoraan kohdentuvat kulut ja tuotot (muuttuvat ja kiinteät kulut)
 - o henkilöstömenot (palkat ja sivukulut),
 - o palveluiden ostot,
 - o aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot,
 - o vuokramenot,
 - o muut toimintamenot,
 - o suunnitelman mukaiset poistot.

- taloudellisen toiminnan osuus yhteiskustannuksista:
 - o hallintokulut,
 - o rahoitus- ja korkomenot,
 - o keskitetyt tukipalvelut,
 - o osuus poistoista,
 - o osuus muista yhteiskustannuksista (esim. hankinnat).

Markkinaperusteisen hinnoittelun kustannuspohjaan kohdennettavien hallintokulujen osalta voidaan käyttää kappaleessa 7.1 kuvattua määritelmää hallintokulujen jakamisesta.

Taloudellisen toiminnan hinnoittelussa on myös huomioitava, että:

- verovaroin tehtyjen investointien vapaan kapasiteetin käytölle pitää laskea kustannus, esimerkiksi neliövuokra
- taloudellisen toiminnan käyttämistä sisäisistä tukipalveluista aiheutuvat kustannukset eivät saisi olla alihinnoiteltuja
- taloudellista toiminnan kannattavuutta tarkastellaan (3) vuoden ajanjaksolla, tarpeen vaatiessa huomioidaan toimialan ja markkinoiden erityispiirteet kuten kausivaihtelut ja suhdannetilanne,
- kannattavuuden arvioinnissa tuotto- ja kustannustietojen tulee perustua kirjanpitoon,
- kannattavuuslaskelma tehdään suoriteperusteisesti, tulot ja kustannukset kohdennetaan sille vuodelle, kun suorite on luovutettu,
- tuottojen ja kulujen kohdentamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta,
- KKV voi vaatia julkisyhteisöltä markkinoille suuntautuvan taloudellisen toiminnan erillistä tuloslaskelmaa,
- eri vuosien kannattavuuslaskelmien tulee olla vertailukelpoisia (samat laskentaperusteet), laskentaperusteiden tulee pysyä pääsääntöisesti samoina,
- kustannuslaskenta- ja hinnoitteluperusteet tulee dokumentoida ja ne tulee olla saatavilla.

Julkisyhteisö voi viitata mahdollisen tarkastuksen yhteydessä käyttävänsä tämän JHS-suosituksen mukaisia kustannuslaskentasääntöjä.

8.2.2 Kohtuullisen tuoton määrittäminen

Kohtuullinen tuotto muodostuu perustuottovaatimuksesta ja riskilisästä.

Toimintaan sitoutuneelle pääomalle tulisi saada kohtuullinen tuotto. Eli kun tuotoista vähennetään kaikki toimintaan kohdistuneet kustannukset (välittömät ja välilliset), tulisi jäljelle jäävän tuoton suhteen toimintaan sitoutuneeseen pääomaan olla tässä kuvatus suuruinen.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Perustuottovaatimuksena pidetään matalan riskitason joukkovelkakirjalainaa, esimerkiksi Suomen valtion 10 vuoden obligaation korkoa. Korkojen ollessa poikkeuksellisen alhaisella tasolla, voidaan edelle mainitun käyttöä sijasta Suomen valtion 10 vuoden obligaatioiden 10 vuoden keskiarvoa, kuitenkin siten, että perustuottovaatimus on vähintään 0 %. Suomen valtion viitelainojen korot ovat tarkistettavissa esimerkiksi Suomen Pankin [www](http://www.suomenpankki.fi)-sivuilta.

Riskilisä määritellään aina suhteessa toimialaan ja markkinoihin, jolle myynti suuntautuu. Riskilisä on siten tarkasteltavien markkinoiden riskitaso: matala, keskiverto tai korkea. Kilpailu- ja kuluttajavirasto määrittelee näitä koskevat korkotasot. Mikäli riskilisää ei pystytä määrittämään, esimerkiksi sopivien referenssikohteiden puuttumisen vuoksi, oletetaan että valtaosa julkisen sektorin toiminnasta kohdentuu matalan tai keskimääräisen riskin toimialoille. Tällöin referenssikohteena voidaan pitää Euroopan energiasektorilla käytettyyn riskilisään perustuvaa arvioita, joka on käytännössä 4-5 %.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

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	

Kuva 4. Esimerkki henkilöstökulujen jakamisesta.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Vuokratustannukset		
		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

Kuva 5. Esimerkki ekvivalenssikertoimien käytöstä.

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

Kuva 6. Esimerkki poistojen vyörytyksestä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Taulukon laskentajakso 12 kk 2017-12
 Keskimääräinen korkokanta 2,5 %

Käyttöomaisuus	Hankintahinta	Hankinta- aika v- kk	Poisto aika v	Poisto aika kk	Kuukausi poisto	Poistettu kk	Laskentajakson poistot	Kertyneet poistot	Poistamatta 1.1.	Poistamatta 31.12	Poistamatta keskiarvo	Laskennalliset korot v
Rakennus 1	1 000 000,00	2005-12	20	240	4 166,67	144	50 000,00	600 000,00	350 000,00	400 000,00	375 000,00	9 375,00
Rakennus 2	2 300 000,00	2016-10	20	240	9 583,33	13	115 000,00	124 583,33	2 060 416,67	2 175 416,67	2 117 916,67	52 947,92
Rakennus 3	5 000 000,00	2013-10	20	240	20 833,33	49	250 000,00	1 020 833,33	3 729 166,67	3 979 166,67	3 854 166,67	96 354,17
Kone a	53 000,00	2009-10	15	180	294,44	97	3 533,33	28 561,11	20 905,56	24 438,89	22 672,22	566,81
Kone b	150 000,00	2008-01	15	180	833,33	119	10 000,00	99 166,67	40 833,33	50 833,33	45 833,33	1 145,83
Kone c	60 000,00	2007-12	15	180	333,33	120	4 000,00	40 000,00	16 000,00	20 000,00	18 000,00	450,00
Yhteensä					36 044,44		432 533,33		6 217 322,22	6 649 855,56		160 839,72

Käyttöomaisuus	Palveluluokka	Laskentajakson korot
Rakennus 1	A	9 375,00
Rakennus 2	A	52 947,92
Rakennus 3	C	96 354,17
Kone a	A	566,81
Kone b	A	1 145,83
Kone c	B	450,00
Yhteensä		160 839,72

Palveluluokka voi olla käyttöomaisuuskirjapidossa yksi luokitteleva tekijä.

Korot palveluluokittain	Palveluluokka	Laskentajakson korot
	A	64 035,56
	B	450,00
	C	96 354,17
		160 839,72

Kuva 7. Esimerkki pääomakoroista.