

Sivistystoimen tuloslaskelmien vertailukelpoisuus

Case: Kärkölän kunta

LAHDEN
AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ja matkailun ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Kevät 2017
Markus Saarikivi

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

SAARIKIVI, MARKUS:

Sivistystoimen tuloslaskelmien
vertailukelpoisuus
Case: Kärkölen kunta

Taloushallinnon opinnäytetyö, 42 sivua, 1 liitesivu

Kevät 2017

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia Kärkölen kunnan sivistystoimen tuloslaskelmien vertailukelpoisuutta. Työssä selvitettiin, miten kunnan kirjanpidon raportointijärjestelmä on muuttunut vuosien 2015 ja 2016 välillä ja mitkä näistä muutoksista ovat vaikuttaneet raportoinnin vertailukelpoisuuteen. Tavoitteena oli tuottaa sivistystoimelle vertailukelpoiset tuloslaskelmat tehtäväalueittain ja selvittää, miksi lähtötilanteessa tuloslaskelmien vertaileminen oli hankalaa. Tutkimus toteutettiin keväällä 2017.

Teoreettinen viitekehys muodostuu sivistystoimen hallinnon ja tehtävien esittelystä ja kunnan tuloslaskelman laatimisperusteista sekä sen sisällöstä.

Tutkimusosa toteutettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Aineisto kerättiin Kärkölen kunnan ja vuoden 2015 osalta Hollolan kunnan sähköisistä kirjanpitoaineistoista. Näistä aineistoista kerättiin käytössä olleet sivistystoimen kustannuspaikat, eli kirjanpidossa käsiteltävät tehtäväalueet ja näiden kustannuspaikkojen tilierittelyt ja tuloslaskelmat. Tutkimustapa on kirjoituspöytä tutkimus, jossa eritellään jo olemassa olevaa materiaalia ja tehdään siitä päätelmiä. Tutkimustuloksia pohdittiin myös tutkijan omaan havainnointiin perustuen.

Tuloksina saatiin raportti, jossa on sivistystoimen tehtäväalueittain jaetut tuloslaskelmat, jotka ovat vertailukelpoisia vuosien 2015 ja 2016 välillä. Tutkimuksen perusteella merkittävimmät vertailukelpoisuuteen vaikuttaneet asiat tutkittavalla aikavälillä olivat tehdyt muutokset tehtäväalueiden jaossa sekä toiminnalliset muutokset, joiden takia tuloslaskelmat eri vuosilta sisälsivät vertauskelvotonta tietoa. Johtopäätösten pohjalta toimeksiantaja sai lisää tietoa tulevaa raportointijärjestelmän kehittämistä varten ja jatkotutkimusehdotuksia.

Asiasanat: kunnallistalous, sivistystoimi, tuloslaskelma, vertailukelpoisuus

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

SAARIKIVI, MARKUS:

Comparability of income statements
of department of local education and
culture
Case: municipality of Kärkölä

Bachelor's Thesis in
Financial Management

42 pages, 1 page of appendices

Spring 2017

ABSTRACT

The purpose of this thesis was to examine the comparability of the income statements of Kärkölä's department of local education and culture. The study investigated how the accounting reporting of the municipality has changed between 2015 and 2016 and which of these changes have influenced the comparability of reporting. The goal was to produce comparable income statements for the department of local education and culture by functions and to find out why the comparison between the income statements was difficult. The study was conducted in spring 2017.

The theoretical framework introduces the administration and the tasks of the department of local education and culture. In addition, the criteria for compiling the municipality's income statements and their contents are introduced.

The empirical part of the thesis was conducted as a qualitative study. The research data was collected from the digital accounting records of the municipality of Kärkölä and for 2015 from the municipality of Hollola. These materials were used to collect the cost centers that were used, ie the functions to be handled in the accounts, and the account descriptions and income statements of these cost centers. The research method is a desk study, which examines existing material and then draws conclusions. Results were also drawn from the researcher's own observation.

The result of the thesis is a report including comparable income statements of the department of local education and culture for the years 2015 and 2016. Based on the study, the most significant issues affecting comparability during the period under review were the changes in the allocation of functions and the operational changes that led to inconsistencies in data from different years. The conclusions of the study are information for the future development of the department's reporting system and also suggestions for further study.

Keywords: economy of municipalities, local education and culture, income statement, comparability

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen tausta	1
1.2	Tutkimusongelma	2
1.3	Tutkimusmenetelmät ja rajaus	2
1.4	Tutkimuksen rakenne	4
2	KUNNAN SIVISTYSTOIMI	5
2.1	Hallinto ja toiminnan perusta	5
2.2	Sivistystoimen tehtävät	7
2.2.1	Varhaiskasvatus	7
2.2.2	Opetus ja koulutus	8
2.2.3	Kulttuuripalvelut	10
2.2.4	Liikunta- ja nuorisopalvelut	10
3	KUNNAN TULOSLAKSELMA	12
3.1	Tuloslaskelman laatiminen	12
3.2	Tuotot	13
3.3	Kulut	14
3.4	Verotulot, valtionosuudet, rahoitus ja poistot	15
3.5	Tuloslaskelman välitulokset	17
4	CASE: KÄRKÖLÄN KUNNAN SIVISTYSTOIMEN RAPORTOINNIN VERTAILUKELPOISUUS VUOSIEN 2015 JA 2016 VÄLILLÄ	19
4.1	Tutkimusaineiston kerääminen	19
4.2	Raportoinnin lähtötilanne	20
4.3	Vertailukelpoiset tuloslaskelmat	21
4.3.1	Sivistystoimen hallinto	21
4.3.2	Kasvatus ja opetus	22
4.3.3	Vapaa-aikatoimi	31
4.4	Tulokset ja tutkimuksen luotettavuus	36
5	YHTEENVETO	39
	LÄHTEET	40
	LIITTEET	43

Kuvioluettelo

- Kuvio 1. Opinnäytetyön rakenne. 4.
- Kuvio 2. Sivistystoimen hallinnon kustannuspaikkojen muutos. 21.
- Kuvio 3. Varhaiskasvatuksen kustannuspaikkojen muutos. 22.
- Kuvio 4. Esiopetuksen kustannuspaikkojen muutos. 23.
- Kuvio 5. Perhepäivähoidon kustannuspaikkojen muutos. 25.
- Kuvio 6. Lapsiperheen tuet kustannuspaikkojen muutos. 26.
- Kuvio 7. Yleissivistävän koulutuksen kustannuspaikkojen muutos. 27.
- Kuvio 8. Kotikuntakorvauksien kustannuspaikkojen muutos. 29.
- Kuvio 9. Muiden kasvatus- ja opetuspalvelujen kustannuspaikkojen muutos. 30.
- Kuvio 10. Kirjastopalvelujen kustannuspaikkojen muutos. 31.
- Kuvio 11. Nuorisopalvelujen kustannuspaikkojen muutos. 32.
- Kuvio 12. Etsivä nuorisotyö-hankkeen kustannuspaikkojen muutos. 33.
- Kuvio 13. Liikuntapalvelujen kustannuspaikkojen muutos. 34.
- Kuvio 14. Uimahallin kustannuspaikkojen muutos. 35.
- Kuvio 15. Kulttuuripalvelujen kustannuspaikkojen muutos. 36.

Taulukkoluetelo

- Taulukko 1. Kustannuspaikkojen lähtötilanne. 20.
- Taulukko 2. Sivistystoimen hallinto tuloslaskelma. 21.
- Taulukko 3. Päivähoidon tuloslaskelma. 23.
- Taulukko 4. Esiopetuksen tuloslaskelma. 24.
- Taulukko 5. Perhepäivähoidon tuloslaskelma. 25.
- Taulukko 6. Lapsiperheen tuet tuloslaskelma. 26.
- Taulukko 7. Yleissivistävän koulutuksen tuloslaskelma. 28.
- Taulukko 8. Kotikuntakorvaukset tuloslaskelma. 29.
- Taulukko 9. Muut kasvatus- ja opetuspalvelut tuloslaskelma. 30.
- Taulukko 10. Kirjastopalvelut tuloslaskelma. 31.
- Taulukko 11. Nuorisopalvelut tuloslaskelma. 32.
- Taulukko 12. Etsivä nuorisotyö-hanke tuloslaskelma. 33.
- Taulukko 13. Liikuntapalvelut tuloslaskelma. 34.
- Taulukko 14. Uimahalli tuloslaskelma. 35.
- Taulukko 15. Kulttuuripalvelut tuloslaskelma. 36.

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Tämä opinnäytetyö on tehty toimeksiantona Kärkölän kunnalle. Case-tutkimuksessa tutkitaan kahden toisiaan seuraavan vuoden talouden raportointijärjestelmää sivistystoimen osalta ja tuotetaan näiltä vuosilta vertailukelpoiset tuloslaskelmat. Tutkimuksen taustalla on kunnan oma huomio sivistystoimen raportoinnin hajanaisuudesta ja vuoden 2015 ja 2016 aikana tapahtuneen tehtäväalueittain tehdyn raportoinnin epäjohtonmukaisuudet, jotka hankaloittavat taloudellista päätöksentekoa. Toimeksiantaja haluaa tietoja raportoinnissa tapahtuneista muutoksista ja tehtäväalueittain tarkasteltavat tuloslaskelmat, jotka on korjattu vertailukelpoisiksi.

Kuntien taloutta koskevia opinnäytetöitä on tehty runsaasti, mutta niistä harva käsittelee talouden raportoinnin vertailukelpoisuutta. Esittelen tässä muutaman aiemmin tehdyn tutkimuksen lyhyesti.

Sari Rokkosen työssä Sisäisen laskennan ja talousseurannan ohjeistus kuntaorganisaatioille: Case Lieksan kaupungin sosiaali- ja terveuspalvelukeskus tarkastelee sosiaali- ja terveuspalveluksekusten kirjanpitoa ja talouden seurantaa. Työssä tehtiin kirjausohje laskujen käsittelijöille. Työ käsittelee siis myös talouden raportointia, mutta ei etene miettimään sitä vertailukelpoisuuden näkökulmasta.

Tiina Lampisen Talousraportoinnin kehittäminen Haminan kaupungin perusturvassa luo talousraportin mallin, jossa talouden tunnuslukuja yhdistetään toiminnan mittareihin. Sen tavoite on siis ollut tuottaa talouden raportti, mutta siinä ei tutkita asiaa tuloslaskelmien näkökulmasta.

Laura Ruster on opinnäytetyössään Poistosuunnitelmien eroavaisuudet kunnan konsernintilinpäätöksessä: Case Kouvola-konserni tutkinut tuloslaskelmaan tulevien poistojen yhteneväisyyttä konsernin sisällä. Tämä tutkimus käsittelee yhtä tuloslaskelman erää ja sitä, onko aiheellista yhdenmukaistaa näiden erien käsittelyä konsernin sisällä.

1.2 Tutkimusongelma

Tutkimusongelma on seuraava: Mitä vertailukelpoisuutta heikentäviä tekijöitä Kärkölen kunnan sivistystoimen raportoinnissa on vuosina 2015 ja 2016? Tutkimusongelmaan haetaan vastausta tutkimalla talouden raportteja näiltä vuosilta ja tuottamalla niiden perusteella vertailukelpoiset tehtäväaluekohtaiset tuloslaskelmat. Tutkimusaineistoa eriteltäessä saadaan samalla selville, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet vertailukelpoisuuteen.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja rajaus

Tutkimusmenetelmät jaotellaan usein kvalitatiiviseen ja kvantitatiiviseen tutkimusmenetelmään. Kvantitatiivisen tutkimusmenetelmän määrittäviä piirteitä ovat sidonnaisuus aiempiin teorioihin, hypoteesien esittäminen ja aineiston kerääminen ja käsitteleminen tilastollisesti. Usein valitaan koehenkilöt tai tutkittava otanta sen mukaan, että se soveltuu numeeriseen mittaamiseen ja tulokset esitetään usein talukkomuodossa, ja muuttujia analysoidaan esimerkiksi testaamalla tulosten tilastollista merkitsevyyttä. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2009. 140.)

Kvalitatiivinen tutkimus on kokonaisvaltaisempaa ja aineisto kootaan todellisista tilanteista ja lähtökohtana on aineiston tarkastelu enemmän kuin teorian tai hypoteesien testaaminen. Tiedon keruu tapahtuu esimerkiksi haastatteluin tai erilaisia dokumentteja analysoimalla. Kohdejoukko voidaan valita myös tarkoituksella, eikä satunnaisesti ja tapauksia käsitellään ainutlaatuisina, eikä välttämättä toistettavina tai yleistettävänä otantoina. (Hirsijärvi ym. 2009. 164.)

Tämä tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen tapaustutkimus. Case- eli tapaustutkimuksessa tutkittavana on pieni joukko tapauksia tai vain yksi tapaus. Tutkimuksen kohteesta kerätään mahdollisimman laaja aineisto ja se pyritään kuvaamaan tarkasti. Tapaustutkimukselle on ominaista yhdistellä useita tutkimusmetodeja ja sen tavoitteena on usein lisätä

ymmärrystä tutkittavasta aiheesta tai tapahtumakulusta. (Bamberg, Jokinen & Laine. 2007, 9-10.)

Tutkimusaineistona on käytössä Kärkölän kunnan ja Hollolan kunnan Tane- ja UDP-raportointijärjestelmät ja niistä saatava tieto. Näiden järjestelmien kautta saadaan tutkimusaineistoksi kaikki kirjanpidon materiaali sivistystoimen alueelta vuosina 2015 ja 2016.

Koska tutkimuksen pohjana käytettävä materiaali on kirjanpidon raporteja, on tämä tutkimus määriteltävissä niin sanotuksi kirjoituspöytätyötutkimukseksi, jossa tutkimus perustuu jo olemassa olevaan aineistoon. Tällöin on oleellista aineiston kohdalla lähdekritiikki (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006.) Tutkimusaineisto, jota tässä tutkimuksessa käsitellään, on Kärkölän kunnan ja tarvittavilta osin Hollolan kunnan kirjanpitoaineistoa vuosilta 2015 ja 2016. Näitä virallisia ja avoimesti saatavilla olevia dokumentteja voidaan pitää luotettavina lähteinä.

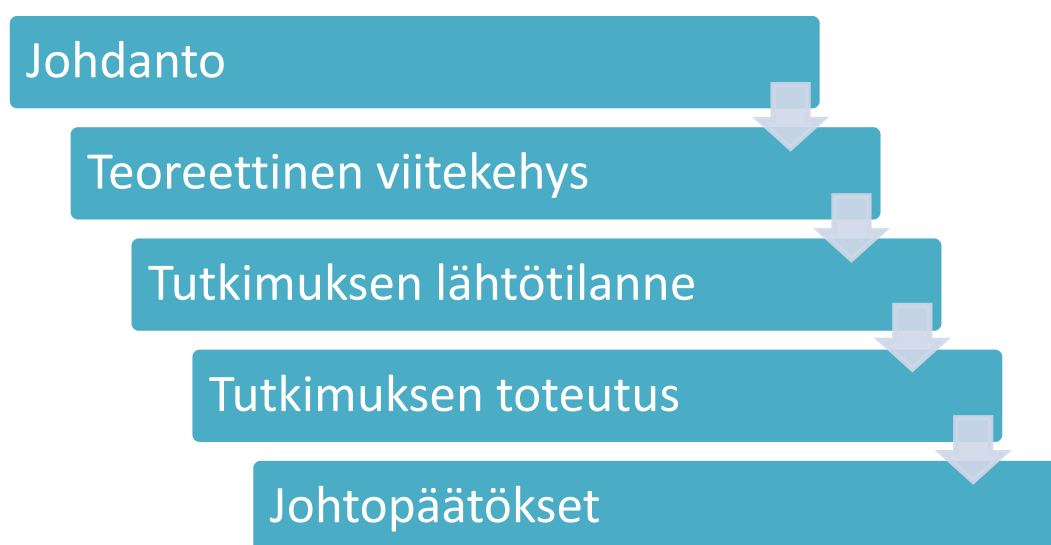
Tutkimuksen tuloksia tuotetaan myös osallistuvan havainnoinnin perusteella. Tutkija on ollut tutkittavana vuosina töissä tutkittavassa organisaatiossa ja kokemukseen ja ammattitaitoon perustuen tekee johtopäätöksiä tuotetusta materiaalista. Havainnoinnin tavoitteena on tuotetun vertailukelpoisen materiaalin perusteella eritellä syitä siihen, miksi toimeksiantajaorganisaatio tuntee vertailukelpoisuuden olevan heikkoa.

Tämän työ tutkii raportoinnissa tapahtuneita muutoksia ja ennalta tiedossa olleita suuria toiminnallisia muutoksiasekä niiden vaikutusta vertailukelpoisuuteen. Työn ulkopuolelle jää analyysi pienemmistä toiminnan muutoksista, jotka ovat saattaneet vaikuttaa tuloslaskelmissa esiintyviin eroihin, koska tämän työn lopputuloksena saatava vertailukelpoinen raportti luo vasta pohjan tällaisen tutkimustyön aloittamiselle. Raportti on tarkoitettu Kärkölän kunnan sisäisen laskennan käyttöön.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tämän opinnäytetyön johdannossa esitellään työn taustoja ja syitä sen tekemiseen sekä esitellään tutkimusongelma ja sen selvittämiseksi käytetyt tutkimusmenetelmät ja tutkimuksen rajaus. Teoriaosiossa esitellään ensin sivistystoimen organisaation toimintaperusteet ja sen eri tehtävien sisältö ja niihin liittyvät kulut ja tuotot. Tämä teoriaosa on pohjana tutkimusosassa tehtävään päättelyyn, jossa kuluja ja tuottoja ryhmitellään eri tehtäväalueiden alle. Toinen teorian osa selittää kunnan tuloslaskelman sisällön ja sen laadinnan periaatteet. Tämän on tarkoitus helpottaa tuloslaskelman ymmärtämistä ja toimia taustatietona sille, millä periaatteella tutkimuksessa esitettävät tuloslaskelmat on laadittu.

Tutkimusosassa esitellään aluksi sivistystoimen raportoinnin lähtötilanne vuosilta 2015 ja 2016. Tästä tilanteesta lähdetään erittelemään muutoksia, joita tekemällä lähtötilanteesta on päästy tilanteeseen, jossa eri vuosien tuloslaskelmat ovat vertailukelpoisia. Samalla kun nämä muutokset esitellään, niistä tuotetaan tuloslaskelmat, joissa tarvittavat muutokset on tehty. Tämän päätteeksi eritellään tutkimusta toteutettaessa huomatuksi syyt siihen, miksi aiempi tilanne on tuntunut vertailukelvottomalta ja esitetään tämän tutkimuksen tuottaman aineiston pohjalta mahdollisesti tehtäviä jatkotutkimuksia. Rakennetta on kuvattu alla kuviossa 1.



Kuvio 1. Opinnäytetyön rakenne

2 KUNNAN SIVISTYSTOIMI

2.1 Hallinto ja toiminnan perusta

Suomessa kunnilla on perustuslakiin pohjautuva itsehallinto. Sen mukaan kuntien hallinto perustuu sen asukkaiden itsehallintoon. Hallinnon yleiset perusteet ja kunnille annettavat tehtävät säädetään laeilla ja kunnilla on verotusoikeus. (Suomen perustuslaki 731/1999, 121 §.) Paikallista itsehallintoa käsittelee myös Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirja vuodelta 1985. Se on tullut voimaan vuonna 1991 ja se määrittelee itsehallinnon paikallisten viranomaisten oikeudeksi ja kelpoisuudeksi säännellä ja hoitaa lakiin perustuen merkittävää osaa julkisista asioista omalla vastuullaan ja paikallista väestöä ajatellen. Sen nojalla tätä oikeutta voivat käyttää vain valtuustot ja kokoukset, jotka on valittu salaisilla välittömillä vaaleilla yhtäläisen ja yleisen äänioikeuden periaatteen mukaisesti. (Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirja 66/1991, 2 §.) Suomessa kunnallisen itsehallinnon määritelmää täydentävät eduskunnan perustuslakivaliokunnan tulkinnat, joiden mukaan Suomessa paikallinen itsehallinto sisältää:

- Vaaleilla valitut valtuustot
- Verotusoikeuden
- Kuntien tehtävien ja velvoitteiden perustumisen lakiin
- Säädettyjen tehtävien toteuttamisen taloudelliset edellytykset turvaavan rahoitusperiaatteen
- Yleisen toimialan
- Organisoitumisvapauden
- Valtion puuttumattomuuden kunnalliseen päätöksentekoon (Kuntaliitto 2017.)

Käytännössä kunta on siis lailla säädetty paikallisen itsehallinnon organisaatio, jonka pääasiallinen tavoite on järjestää kuntalaisille peruspalvelut (Suomi.fi-portaali 2015). Kunnat ovat Suomessa oikeushenkilöitä, eli niillä on oikeuksia ja niihin voi kohdistua

velvollisuuksia. Kuntien oikeuksia ja velvollisuuksia voi lisätä tai poistaa vain eduskunnan säätämällä lailla. (Kuntaliitto 2017.)

Kunnan perusorganisaatio on tiivis. Siihen kuuluu vähintään kunnanvaltuusto, kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari, tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja. Lisäksi valtuustolla on oikeus valita lautakuntia ja johtokuntia erilaisten tehtävien hoitamiseksi. Nämä ovat kunnanhallituksen alaisia. (Hellén-Toivanen, Kääriäinen, Pakkanen, Säilä, & Urrila. 2008, 11.)

Kuntalaki ei määrää erikseen toimialakohtaisesta hallinnon järjestämisestä, joten niiden hallinto perustuu yleisen käytännön mukaan kunnanvaltuuston antamiin hallinto- ja johtosäätöihin. Hallinto toteutetaan useimmiten suoraan kunnanhallituksen alaisena toimielimenä, lautakuntina tai johtokuntina. Vaikka sivistystoimella olisi oma lautakunta, on kouluilla ja oppilaitoksilla usein lisäksi omat johtokuntansa. (Eskelinen, Karvonen, Lovio, Lukkarinen, Rajala, Salminen, Sjöholm, Toikka, Wikström & Winqvist. 2008, 16.)

Kunta valitsee sivistystoimen viranhaltijat. Näistä hallinnon tehtäviä hoitavat koulujen rehtorit tai rehtorin tehtäviä hoitava opettaja ja sivistystoimen johtaja. Jokaisella koululla tai oppilaitoksella pitää olla rehtori, joka vastaa toiminnasta. Yksi rehtori voi kuitenkin hoitaa useampaa oppilaitosta tai koulua ja sivistystoimen johtajan tehtävä voi olla yhdistettynä rehtorin tehtäviin. (Eskelinen ym. 2008, 17.)

Kunnilla on järjestämisvastuu niille annettujen tehtävien hoitamiseksi. Järjestämisvastuun perusteella kunta voi hoitaa tehtävät itse tai siirtää sopimukseen perustuen järjestämisvastuun toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle. Järjestämisvastuussa oleva toimielin vastaa toiminnan yhdenvertaisesta saatavuudesta; tarpeen, määrän ja laadun määrittelemisestä; tuottamistavasta; tuottamisen valvonnasta ja viranomaiselle kuuluvan toimivallan käyttämisestä. (Kuntalaki 410/2015, 8 §.) Tähän järjestämisvastuun siirtämiseen perustuvat järjestelyt kuntien yhteistyöstä sivistystoimen hoidosta, kuten yhteiset sivistystoimen

johtajan virat, kuntien yhteiset peruskoulut ja opetuspalvelujen ostaminen toiselta kunnalta (Eskelinen ym. 2008, 17).

2.2 Sivistystoimen tehtävät

Sivistykselliset oikeudet määritellään Suomen perustuslaissa. Sen mukaan kansalaisilla on oikeus maksuttomaan perusopetukseen, sekä muuhun kykyjään ja erityistarpeitaan huomioivaan itsensä kehittämiseen varallisuuden sitä estämättä. Myös tieteen, taiteen ja ylimmän opetuksen vapaus on turvattu. (Suomen perustuslaki 731/1999, 16 §.) Käytännössä julkinen valta tukee näitä oikeuksia järjestämällä opetusta sekä ylläpitämällä ja tukemalla kirjastoja, työväen- ja kansalaisopistoja ja kulttuuri- ja liikuntalaitoksia. Toiminnassa on kuitenkin kyse laajemmasta kokonaisuudesta ja siitä säädetään laeilla. (Heuru. 2002, 121-122.)

2.2.1 Varhaiskasvatus

Varhaiskasvatus on lapsen suunnitelmallista ja tavoitteellista kasvatusta, opetusta ja hoitoa. Sitä järjestävät kunnat, kuntayhtymät tai muut palvelun tuottajat. (Varhaiskasvatuslaki 36/1973, 1 §.) Lapsen kasvatus on ensisijaisesti vanhempien vastuulla, mutta varhaiskasvatus eli päivähoito on tukimuoto heille. Päivähoitoa on järjestettävä kaikille alle kouluikäisille lapsille, jotka sitä tarvitsevat ja se on järjestettävä lapsen äidinkielellä suomeksi, ruotsiksi tai saameksi. Alle 3-vuotiaalle lapselle pitää maksaa kotihoidon tukea tai yksityisen päivähoiton tukea, jos hänelle ei ole hoitopaikkaa. Myös romanien ja eri maahanmuuttajaryhmien kieltä ja kulttuuria pyritään tukemaan. Esiopetus on välivaihe varhaiskasvatuksesta perusopetukseen ja sitä voidaan siten pitää osana molempia. (Harjula, Kirvelä, Majava, Majoinen, Myllyntaus, Pauni & Salenius. 2008, 33.)

2.2.2 Opetus ja koulutus

Aamu- ja iltapäivätoiminta on kunnan järjestämää toimintaa, jonka on tarkoitus edistää lapsen hyvinvointia ja tasa-arvoisuutta, ennaltaehkäistä syrjäytymistä ja lisätä osallisuutta. Aamu- ja iltapäivätoiminnan järjestäminen ja lapsen siihen osallistuminen on vapaaehtoista. (Eskelinen ym. 2008, 50.)

Kunta on velvollinen järjestämään oppivelvollisille perusopetusta ja oppivelvollisuutta edeltävänä vuonna esiopetusta. Opetuksen voi järjestää itse tai yhteistyössä muiden kuntien kanssa. (Perusopetuslaki 628/1998, 4 §.)

Kunnan velvollisuus esiopetukseen määritellään perusopetuslaissa. Lapsella on oikeus, mutta ei velvollisuutta osallistua esiopetukseen. Sen tavoite on parantaa oppimisedellytyksiä ja siirtymää varhaiskasvatuksesta perusopetukseen. Kunta saa itse päättää, minkä hallinnokunnan ja lautakunnan hoidettavana esiopetus on. (Eskelinen ym. 2008, 51.)

Perusopetus on järjestettävä niin, ettei siihen osallistumisesta synny koululaiselle kustannuksia. Sen takia opetus, oppivälineet, koulukuljetukset ja -ruoka sekä kouluterveydenhuolto ovat maksuttomia. (Heuru. 2002, 158-159.)

Oppilashuolto on huolenpitoa oppilaiden fyysisestä, sosiaalisesta ja psyykkisestä hyvinvoinnista. Sen palveluja ovat kouluterveydenhuolto, koulukuraattorit ja koulupsykologit. Näiden palvelujen järjestämisestä säädetään kansanterveyslaissa (66/1972) sekä lastensuojelulaissa (417/2007). Oppilashuollon toteuttamisesta vastaa opetuksen järjestäjä. (Eskelinen ym. 2008, 53-54.)

Kunta voi järjestää lisäopetusta tai perusopetukseen valmistavaa opetusta sekä perusopetuksen 7-9 luokkien yhteydessä laajennetun perusopetuksen toimintaa (Perusopetuslaki 628/1998, 5 §). Perusopetukseen valmistava opetus on maahanmuuttajille tarkoitettu palvelu, jonka tavoite on edistää kielitaitoa, osallistumista opetukseen ja

oppilaan kotoutumista suomalaiseen yhteiskuntaan ja tukea siirtymistä perusopetukseen. Lisäopetusta voidaan antaa oppivelvollisuutensa suorittaneelle nuorelle yhden lukuvuoden ajan. Sen tavoite on vahvistaa nuoren valmiuksia jatkaa opintojaan ammatillisessa koulutuksessa tai lukiossa. (Eskelinen ym. 2008, 54-55.)

Kunta maksaa kotikuntakorvausta omista kuntalaisistaan, jotka ovat esi- tai perusopetuksessa toisessa kunnassa ja saa vastaavasti kotikuntakorvauksia omassa kunnassaan opiskelevista ulkopaikkakuntalaisista. (Valtiovarainministeriö 2017a).

Eritysopetusta tulee antaa oppilaille, joille on tehty pedagoginen selvitys erityisavun tarpeesta. Kunta on velvollinen järjestämään tämän koulutuksen. (Perusopetuslaki 628/1998, 17 §.)

Lukiokoulutus on yleissivistävää koulutusta, joka jatkaa perusopetuksen kasvatuksellista tehtävää. Sen järjestäminen ei ole kunnille pakollista, mutta jokainen kunta osallistuu lukiokoulutuksen kustannuksiin kunnan asukaskohtaisella rahoitusosuudella. Luvat lukiokoulutuksen järjestämiseen myöntää opetushallitus ja järjestäjä voi olla kunta, kuntayhtymä, säätiö tai rekisteröity yhdistys. (Harjula ym. 2008, 38-39.)

Ammatillinen koulutus on ammatilliseen perustutkintoon tähtäävää koulutusta, jonka tavoite on ammatilliset perusvalmiudet ja työelämän vaatima ammattitaito ainakin yhdellä osa-alueella. Sen tarkoitus on kehittää työelämää ja vastata sen osaamistarpeisiin, edistää työllisyyttä ja yrittäjyyttä, parantaa ammatillista osaamista ja tukea elinikäistä oppimista. (Laki ammatillisesta peruskoulutuksesta 630/1998, 2-3 §.)

Opetusministeriö myöntää järjestämisluvan ammatilliselle koulutukselle ja sen järjestäjät voivat olla samat kuin lukiokoulutuksenkin. Kunnilla ei ole velvoitteita ammatillisen koulutuksen järjestämiseen tai ylläpitoon. (Eskelinen ym. 2008, 65.)

Aikuiskoulutus on osa elinikäistä oppimista. Se on tutkintoon johtavaa koulutusta ja täydennyskoulutusta ja sitä tarjoavat esimerkiksi ammatilliset oppilaitokset ja kansalais- ja työväenopistot. Yksi aikuiskoulutuksen

muodoista on myös työvoimapolitiittinen koulutus. Se on työttömille ja työttömyysuhan alla oleville järjestettävää koulutusta, joka tähtää yleensä ammattiin valmentamiseen kurssien kautta. Aikuiskoulutuskeskukset ovat yleensä kuntien omistamia. Valtaosa aikuiskoulutuksesta on opiskelijalle osittain maksullista, mutta tutkintoon johtavat koulutukset ovat maksuttomia samalla tavalla kuin nuorten vastaava koulutus. (Harjula ym. 2008, 40.)

2.2.3 Kulttuuripalvelut

Kunta vastaa kulttuuripalvelujen tuottamisesta omalla alueellaan. Kulttuuripalveluiden on tarkoitus luoda elinvoimaisuutta ja lisätä hyvinvointia. Yleisimpiä kulttuuripalveluita ovat teatterit, museot, taiteen oppilaitokset ja orkesterit. (Selkee 2017.)

Kunnan kulttuuripalveluihin kuuluu myös taiteen perusopetuksen mahdollistaminen ja harrastuksesta tukeva opetus eri taiteen aloilla (Laki kuntien kulttuuritoiminnasta 728/1992, 1 §).

Yleisen kirjaston toiminta on kunnan vastuulla. Sen tulee järjestää yleiset kirjastopalvelut itse, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa tai muilla keinoin. (Laki yleisistä kirjastoista 1492/2016, 5 §.)

2.2.4 Liikunta- ja nuorisopalvelut

Liikuntapalvelujen osalta kunnan tehtävä on järjestää yleiset edellytykset liikunnan harrastamiselle. Sen tulee rakentaa ja ylläpitää liikuntapaikkoja, järjestää liikuntapalveluja sekä tukea kansalaistoimintaa kuten seuratoimintaa. (Liikuntalaki 390/2015, 5 §.)

Kunnan tulee tukea nuorten kansalaistoimintaa sekä järjestää heille suunnattuja palveluja ja tiloja. Nuorisotyön toteutuksessa tulee tarpeen tehdä yhteistyötä paikallisten asukkaiden ja toimijoiden kanssa. (Nuorisolaki 1285/2016, 8 §.) Kunta päättää lopulta itse oman

nuorisotyönsä toteuttamistavasta perustuen itsehallintoonsa (Harjula ym. 2008, 42).

Etsivä nuorisotyö on kunnan aktiivista toimintaa, jonka tarkoitus on löytää ja auttaa avun tarpeessa olevia nuoria. Etsivä nuorisotyö ohjaa nuoria tarvitsemansa avun piiriin ja tukee heidän itsenäistymistään, yleistä elämänhallintaa ja hakeutumista koulutukseen tai työelämän piiriin. Se perustuu nuoren suunnalta vapaaehtoisuuteen ja lähtökohtaisesti nuoren antamiin tietoihin tilanteestaan ja mahdollisesta avun tarpeestaan. Kunnan osalta etsivän nuorisotyön järjestäminen on pakollista, mutta palvelun voi järjestää ostamalla sen muilta kunnilta tai nuorisotyön toimijoilta, kunhan kunta vastaa siitä, että toiminnassa noudatetaan nuorisolakia ja myös valvoo toiminnan laillisuutta. (Nuorisolaki 1285/2016, 10 §.)

3 KUNNAN TULOSLAKSELMA

3.1 Tuloslaskelman laatiminen

Tuloslaskelma ja sen liitteet on sisällytettävä kunnan tilinpäätökseen. Kunnan tilinpäätösmalli löytyy liitteestä 1. Tilikausi on yksi vuosi ja tilinpäätöksen on annettava riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta. (Kuntalaki 410/2015, 13:113 §.) Kaikessa kunnan kirjanpidossa tulee toimia kuntalain ja kirjanpitolain mukaisesti. Kirjanpitolautakunnalla on oma kuntajaostonsa, joka antaa lisäohjeita ja lausuntoja säännösten soveltamisesta ja hyvästä kirjanpitotavasta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 5.) Kaikista tuloslaskelman eristä on esitettävä vastaava vertailutieto edelliseltä tilikaudelta ja jos jostain syystä vertailutieto ei ole käyttökelpoinen, tulee sitä oikaista (Kirjanpitolaki 1336/1997, 3:1 §).

Kirjanpidossa meno on rahan käyttö ja tulo rahan lähde. Tuotto ja kulu ovat puolestaan tuloslaskelman termejä. Ne ovat jaksotettuja tuloja ja menoja. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. 2015, 10.) Tuloslaskelman ensisijainen tehtävä on osoittaa tulorahoituksen riittävyys kulujen kattamiseen. Kunnan tuloslaskelmakaavassa tuotot ja kulut eritellään tuotto- ja kululajeittain. Tuloslaskelmakaavasta ei saa poiketa sen perusteella, miten kunnan toiminta on organisoitu. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 5.)

Tulojen ja menojen kirjaaminen kirjanpitoon tehdään kirjanpitotileille. Nämä tilit tulee pitää sisällöltään samana, ellei toiminnan kehitys, tililuettelon muutos tai muu erityinen syy vaadi muutosta tilin sisältöön. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 2:2 §.) Menon ja tulon kirjaamisperuste on suoriteperuste. Sen mukaan tapahtuma pitää kirjata kirjanpitotilille menon kohdalla suoritteen vastaanottamisen ja tulon kohdalla luovuttamisen mukaan. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 2:3 §.)

Kunnan tuloslaskelmaosassa tulee esittää tuloslaskelmat ja niiden erät, kuten toimintatulot ja toimintamenot sillä tarkkuustasolla, kuin talousarviossakin. Tuloslaskelmaan yhdistellään tuloslaskelmakaavan mukaan kirjanpitoilien kirjauksista tiedot, jotka kuuluvat minkäkin tuloslaskelman erän alle. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2013, 54-55.) Nimikettä, jolle ei tule lukua tilikaudelta tai edeltävältä tilikaudelta ei esitetä tuloslaskelmassa (Kirjanpitoasetus 1339/1997,1:11 §).

3.2 Tuotot

Myynti- ja maksutuotot

Myynti- ja maksutuotot ovat kunnan ulkopuolisilta saamia vastikkeita tuottamistaan palveluista. Ne kirjataan suoriteperusteella tuloksi tilikaudelle, jonka aikana palvelu tai suorite on luovutettu.

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 9.)

Palvelujen ja tavaroiden myynnistä saatavat tulot ovat myyntituottoja, jos toiminnalla tavoitteena on ollut kattaa tuotantokustannukset. Myyntituottoja ovat myös automaattisesti kunnan oman liiketoiminnan, kuten vesilaitoksen tuotot. (Heinonen 2012, 12.)

Asiakasmaksut ja muut maksut, joiden hinnoittelun perusteena ei lähtökohtaisesti ole kattaa tuotantokustannuksia, ovat maksutuottoja. Näiden maksujen määrä perustuu asiakkaan maksukykyyn ja niiden määrä on usein säädetty lailla tai asetuksella. Yleisimpiä maksutuottoja ovat terveydenhuollon asiakasmaksut ja erilaiset lupa- ja valvontamaksut. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 10.)

Tuet ja avustukset

Tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot yhteisöiltä lasketaan tukiin ja avustuksiin silloin, kun ne eivät ole investoinnin rahoitusosuus tai kunnan suoritteidensa perusteella saama korvaus. Tällaisia ovat esimerkiksi useat Kansaneläkelaitoksen korvaukset ja Euroopan unionin kehittämisrahat. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. 2015, 17.)

Muut toimintatuotot

Kaikki säännölliset toimintatuotot, jotka eivät sovi aiemmin mainittuihin ryhmiin, ovat muita toimintatuottoja. Yleisimpiä muita toimintatuottoja ovat vuokratuotot ja aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 11.)

3.3 Kulut

Henkilöstökulut

Henkilöstökulut esitetään kunnan tuloslaskelmassa välisummina palkat ja palkkiot ja henkilösivukulut. Henkilösivukulut jaetaan vielä eläkekuluihin ja muihin henkilösivukuluihin. Henkilöstökuluihin lasketaan ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat kulut, näiden perusteella määräytyvät eläkekulut, sosiaaliturvamaksut sekä vapaaehtoiset ja lakisääteiset henkilövakuutusmaksut. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. 2015, 21-24.)

Palvelujen ostot

Palvelujen ostot ovat suoraan asiakkaalle tai kunnan omaa palvelutuotantoa varten muilta ostettuja palveluja. Palvelujen ostoja ovat esimerkiksi ICT-palvelut, rahoitus- ja pankkipalvelut ja koneiden ja laitteiden kunnossapitopalvelut. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 13.)

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineet, tarvikkeet ja tavarat sisältää kaikki hyödykkeiden ostot, jotka eivät ole palveluita. Näihin kuuluvat esimerkiksi toimistotarvikkeet, kalusto ja sähkön ja veden hankintamenot. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. 2015, 29-30.)

Avustukset

Avustuksiin kuuluu yhteisöille ja kotitalouksille maksetut tuet ja avustukset, kuten omaishoidon tuki, lasten kotihoidon tuki ja seurojen toiminta-avustukset (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 14).

Muut toimintakulut

Muihin toimintakuluihin kuuluu muut kuin edellä mainituihin ryhmiin kuuluvat kulut. Näihin sisältyy esimerkiksi vuokria, välillisiä veroja kuten ajoneuvovero ja käyttöomaisuuden myyntitappiot. Jos vuokrien määrä on suuri, voidaan ne esittää tuloslaskelmassa omalla rivillään näin halutessa. (Heinonen 2012, 31.)

3.4 Verotulot, valtionosuudet, rahoitus ja poistot

Verotulot

Verotulot kirjataan verohallinnon tilitysten suoritusajan mukaan tuloksi tilikaudelle, jolloin tulo on saatu. Verotulot eritellään sen mukaan, minkä veron tulosta on kyse. Verotuloja kunta saa kiinteistöverosta, kunnan tuloverosta ja osuudesta yhteisöveron tuottoihin. Lisäksi on olemassa ryhmä muut verotulot, johon kuuluu koiravero. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. 2015, 36-37.)

Valtionosuudet

Peruspalvelujen valtionosuus on valtion kunnille maksamaa rahoitusta, jonka tarkoitus on jakaa valtion ja kunnan kustannuksia sekä tasoittaa kuntien välisiä esimerkiksi sijainnista johtuvia eroja. Peruspalvelujen valtionosuuksien lisäksi on esi- ja perusopetuksen kuntakorvaukset ja opetustoimen rahoituslain mukainen rahoitus. (Valtiovarainministeriö 2017b.)

Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotot ja -kulut sisältävät rahoitustoiminnan tuotot ja kulut. Ne eritellään tuloslaskelmaan al summiksi korkotuotot, muut rahoitustuotot, korkokulut ja muut rahoituskulut. Korkotuotot ovat lainoista, sijoituksista, talletuksista ja maksuliikenteestä saadut korot ja muut rahoitustuotot verontilityskorkoja, osinkoja, viivästyskorkoja, kurssivoittoja, koronvaihtosopimusten korkotuottoja sekä arvopapereiden luovutusvoittoja. Korkokulut sisältävät lainoista maksetut korot sekä johdannaissopimusten kulut ja tuotot. Muut rahoituskulut sisältävät vastaavia rahoituksellisia eriä kuin muut rahoitustuotot, mutta tappiolisina. Lisäksi luottotappiot ovat muita rahoituskuluja. (Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto. 2016, 16-17.)

Poistot ja arvonalentumiset

Hankintameno hyödykkeestä, jonka oletetaan tuottavan tuloa useana tilikautena, merkitään poistoina kuluksi kullekin tilikaudelle aikana, jona hyödyke tuottaa tuloa (Kirjanpitolaiki 1336/1997, 5:5 §). Tilanteessa, jossa tulevaisuudessa kertyvän tulon oletetaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, kirjataan erotus arvonalentumisena kuluksi (Kirjanpitolaiki 1336/1997, 5:13 §). Tuloslaskelmassa poistot ja arvonalentumiset jaetaan kahteen summaan: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset (Heinonen 2012, 37).

Satunnaiset erät

Satunnaiset erät jaetaan satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin. Satunnaisia eriä ovat tavanomaisesta toiminnasta poikkeavat, kertaluontoiset tapahtumat. Niitä syntyy usein omistussuhteiden luovuttamisesta, takaustappioista ja vahingonkorvauksista, jos niihin liittyvät summat ovat kertaluontoisia ja summaltaan merkittäviä. (Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta. 2015, 42.)

Tilinpäätössiirrot

Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset ovat viimeiset erät, jotka kunnan tuloslaskelmassa esitetään. Investointivaraus on hankintamenoa varten tehty vapaaehtoinen varaus, jolla varaudutaan talouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä siihen tuloja etukäteen. Sen käyttö merkitään tuloslaskelmaan varauksen vähennyksenä ja sitä kumoamaan merkataan vastaava summa poistoeron lisäykseen. Poistoeron lisäys puolestaan puretaan toteutumivuonna ja tulevina vuosina vähentämällä sitä enintään suunnitelman mukaisten poistojen verran. Investointivaraus puretaan viimeistään tilikaudella, jona hankinta toteutuu. Pakollisia varauksia ei kirjata varausten lisäyksiin tai vähennyksiin, vaan omiin kulueriinsä jo ennen tilikauden tulosta. (Heinonen 2012, 38-39.) Erilaisten rahastojen hallinnointi perustuu pysyväisluonteiseen sääntöön. Rahastoja voi olla esimerkiksi vahinkorahasto tai lahjoitusrahasto. Näiden pääoman lisääminen tai käyttö perustuu yleensä hyväksytyihin rahastojen toimintaa sääteleviin sääntöihin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 22.)

3.5 Tuloslaskelman välitulokset

Toimintakate

Toimintakate on välitulos, josta selviää, kuinka suuri osa käyttötalouden kuluista joudutaan kattamaan verotuloilla ja valtionosuuksilla.

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 22.) Tuloslaskelmassa sen paikka on toimintatuottojen ja toimintakulujen jälkeen ja se saadaan vähentämällä toimintatuotoista toimintakulut (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2013, 64).

Vuosikate

Vuosikate osoittaa tulorahoituksen riittävyyden investointeihin, sijoituksiin ja lainojen lyhennyksiin. Se on tulos, joka osoittaa juoksevien menojen kattamisesta yli jäävän osan. (Tilastokeskus 2017.) Vuosikate on

toimintakate, johon on lisätty tai vähennetty verotulot, valtionosuudet ja rahoitustuotot ja -kulut (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2013, 64).

Tilikauden tulos

Tilikauden tulos muodostuu vuosikatteesta, johon on lisätty tai vähennetty poistot ja arvonalentumiset sekä satunnaiset erät (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2013, 64). Tilikauden tulos osoittaa tuloksen ennen tilinpäätössiirtoja, eli poistoeroja, varauksia ja rahastosiirtoja ja tämä tulos on kuntalain tarkoittama tulos, jonka käsittelystä kunnanhallituksen tulee kuntalain 13 luvun 115 § mukaan tehdä esitys. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 23.)

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tuloslaskelman viimeinen summa on tilikauden ylijäämä (alijäämä). Se on tulos, jossa on otettu huomioon myös poistoerot, varausten muutokset ja rahastosiirrot. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 23.)

4 CASE: KÄRKÖLÄN KUNNAN SIVISTYSTOIMEN RAPORTOINNIN VERTAILUKELPOISUUS VUOSIEN 2015 JA 2016 VÄLILLÄ

Kärkölen kunnan tarve tutkia vuosien 2015 ja 2016 sivistystoimen raportoinnin vertailukelpoisuutta syntyy järjestämistavan, raportoinnin rakenteen sekä toiminnan muutoksista. Vuonna 2015 osa sivistystoimen alaisista palveluista järjestettiin ostopalveluna Hollolan kunnalta, mutta tämä järjestämissopimus päättyi vuoden 2015 lopussa. Vuonna 2016 Kärkölen kunta järjesti koko sivistystoimen osana omaa toimintaansa ja tämän takia myös raportointijärjestelmä muuttui. Vuonna 2015 tapahtui myös toiminnallisia muutoksia, kun keväällä paikallinen lukio lopetti toimintansa, sekä Kirkonkylän koulun toimipisteen opetus siirrettiin järjestettäväksi muissa toimipisteissä.

4.1 Tutkimusaineiston kerääminen

Tämä opinnäytetyö on kvalitatiivinen tapaustutkimus. Tutkimuksen tavoitteena on kartoittaa Kärkölen kunnan sivistystoimen talouden raportoinnin muutoksista johtuvaa vertailukelpoisuuden heikkenemistä vuosina 2015 ja 2016 ja tuottaa raportti, jossa kirjaamistavan muutokset on eliminoitu. Tällöin näiden vuosien välillä toiminnan tehokkuudesta tai palvelujen laajuudesta johtuvia kustannuseroja on helpompi eritellä.

Pohja-aineisto, jonka perusteella tutkimus tehtiin, saatiin Kärkölen kunnan Tane- ja UDP-raportointijärjestelmistä sekä Hollolan kunnalta, jolta kunta osti osan sivistystoimen palveluista vuonna 2015. Aineisto sisältää vuosina 2015 ja 2016 tehdyt kirjanpidon kirjaukset. Näistä tutkitaan käytössä olleita sivistystoimen kustannuspaikkoja ja näiden tuloslaskelmamuotoisia erittelyjä, sekä tilierittelyjä. Näistä raporteista selviää, mitkä kustannuspaikat ovat olleet käytössä kumpanakin vuonna ja mitä kuluja ja tuottoja näille kustannuspaikoille on kirjattu. Kärkölen kunnan raportoinnissa kustannuspaikka sisältää yhden tehtäväalueen ja se on alin raportoinnin taso, jolta tehdään tuloslaskelmat. Kustannuspaikka voidaan siis tässä tutkimuksessa olettaa yhdeksi tehtäväalueeksi, joka sisältää yhden tai useampia erillisiä tehtäviä.

4.2 Raportoinnin lähtötilanne

Aineiston erittely aloitettiin selvittämällä tutkimusaineistosta mitä eri kustannuspaikkoja, eli tehtäväalueita tutkittavina vuosina on käytetty. Lähtötilanteessa vuoden 2015 ja 2016 raportit näyttävät hyvin erilaisilta ja niistä on hankala eritellä, mitkä osat raportista vastaavat toisiaan.

Taulukko 1. Kustannuspaikkojen lähtötilanne.

Kustannuspaikat vuonna 2015	Kustannuspaikat vuonna 2016
Sivistystoimen hallinto ja talous	Sivistystoimen hallinto
Oppilashuolto	Vuokkoharjun päivähoito
Varhaiskasvatuksen hallinto	Esiopetus
Vuokkoharjun päiväkotit	Perhepäivähoito
Päiväkodit jakamaton	Varhaiskasvatus
Esiopetus	Lapsiperheen tuet
Esiopetus jakamaton	Yleissivistävä koulutus
Perhepäivähoito	Kotikuntakorvaukset
Lapsiperheen tuet	Yleissivistävän koulutuksen hankkeet
Lasten kotihoidon tuki	Muut kasvatus ja opetuspalvelut
Kirkonkylän avustajat	Kirjastopalvelut
Vuokkoharjun avustajat	Kulttuuripalvelut
Opintien avustajat	Nuorisopalvelut
Avustajat jakamaton	Etsivä nuorisotyö-hanke
Kuljetukset	Liikuntapalvelut
Vuokkoharjun perusopetus	Uimahalli
Opintien perusopetus	
Perusopetus jakamaton	
Kirkonkylän perusopetus	
Kotikuntakorvaukset	
Opintien lukio	
Wellamo-opisto	
Musiikkitoimi	
Kirjasto	
Nuoriso	
Kulttuuripalvelut	
Liikuntapalvelut	
Uimahalli	

Kuten ylläolevasta taulukosta 1 voi nähdä, vuoden 2015 ja vuoden 2016 kustannuspaikkajako ei ole yhdenmukainen. Vuonna 2015 on ollut käytössä 28 kustannuspaikkaa ja vuonna 2016 vain 16 kustannuspaikkaa.

Lähtötilanteessa ei siis ole olemassa tehtäväkohtaisia tuloslaskelmia, joista voisi suoraan nähdä, miten tuotot ja kulut ovat kehittyneet.

4.3 Vertailukelpoiset tuloslaskelmat

Vertailukelpoisten tuloslaskelmien saamiseksi ryhmiteltiin kustannuspaikat uudelleen. Ryhmittelyn lähtökohtana käytettiin vuonna 2016 käytössä ollutta kustannuspaikkajakoa, jotta saataisiin muokattua yhdenmukainen raportti muuttamalla vuosi 2015 vastaamaan vuotta 2016. Tutkimuksen tässä vaiheessa kerättiin tietoa siitä, miten vuoden 2015 kustannuspaikkoja tulee muokata, että niiden sisältö vastaa vuotta 2016. Kustannuspaikkojen vastaavuudet saatiin selville avaamalla minkä eri tehtävien tuottoja ja kuluja eri kustannuspaikoille on vertailuvuosina kirjattu.

4.3.1 Sivistystoimen hallinto



Kuvio 2. Sivistystoimen hallinnon kustannuspaikkojen muutos.

Sivistystoimen hallinnon osalta kustannuspaikkatason muutos on pelkkä nimen lyhentyminen yllä olevan kuvion 2 osoittamalla tavalla.

Taulukko 2. Sivistystoimen hallinto tuloslaskelma.

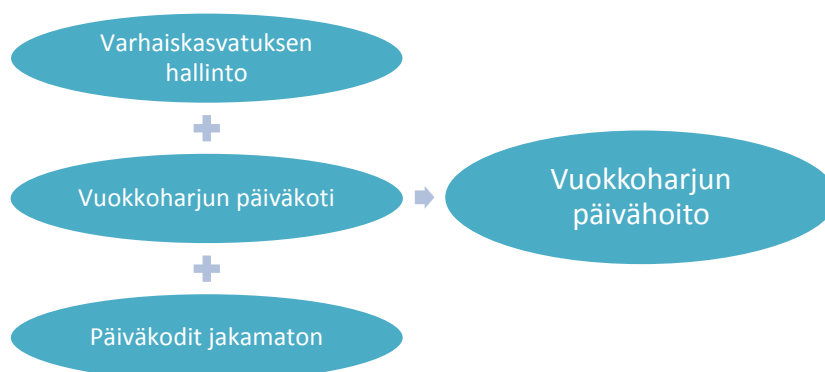
Tuloslaskelma €		
Sivistystoimen hallinto	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintakulut	-88 487	-49 384
Henkilöstökulut	-43 062	-22 654
Palkat ja palkkiot	-36 286	-5 000
Henkilösivukulut	-6 776	-17 654
Eläkekulut	-5 891	-17 391
Muut henkilösivukulut	-884	-263
Palvelujen ostot	-43 095	-7 624
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-225	-506
Avustukset	0	-18 600
Muut toimintakulut	-2 104	0

Toimintakate	-88 487	-49 384
Vuosikate	-88 487	-49 384
Tilikauden tulos	-88 487	-49 384
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-88 487	-49 384

Sivistystoimen hallinnon tulos näyttää vertailuvuosina hyvin erilaiselta. Tehtäviin liittyvien tuottojen ja kustannusten kirjaaminen on kuitenkin ollut tällä välillä johdonmukaista ja muutoksia sen suhteen ei ole ollut, joten tämän tuloslaskelman tiedot ovat keskenään vertailukelpoisia ja ne on esitetty yllä taulukossa 2.

4.3.2 Kasvatus ja opetus

Varhaiskasvatus



Kuvio 3. Varhaiskasvatuksen kustannuspaikkojen muutos.

Varhaiskasvatuksen kustannuspaikkojen osalta vuonna 2015 käytössä olleita kustannuspaikkoja on yhdistetty saman kustannuspaikan alle. Kustannuspaikkatasolla tiedot ovat vertailukelpoisia, kun vuoden 2015 kustannuspaikkojen tuloslaskelmat lasketaan yhteen vuodelta 2015 yllä olevaa kaaviota 3 mukaillen.

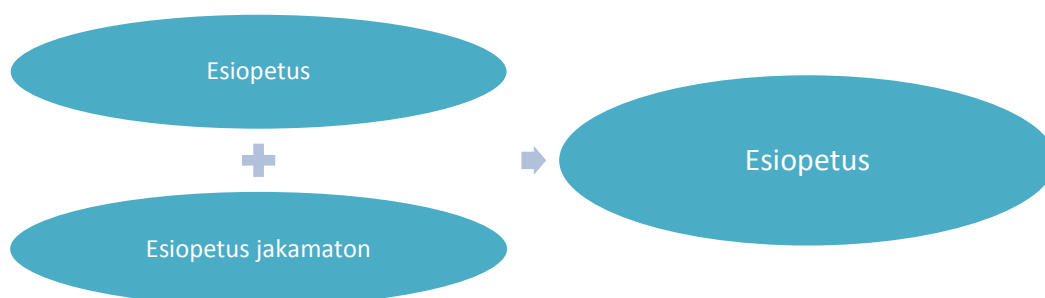
Taulukko 3. Päivähoidon tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Vuokkoharjun päivähoito	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	181 910	148 225
Myyntituotot	1 877	-4
Maksutuotot	178 297	147 109
Muut toimintatuotot	1 735	1 120
Toimintakulut	-1 440 228	-1 627 694
Henkilöstökulut	-1 015 843	-1 138 336
Palkat ja palkkiot	-786 864	-887 813
Henkilösivukulut	-192 923	-250 523
Eläkekulut	-145 169	-203 507
Muut henkilösivukulut	-47 754	-47 015
Palvelujen ostot	-193 641	-261 661
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-4 004	-6 223
Muut toimintakulut	-226 740	-221 473
Toimintakate	-1 258 319	-1 479 469
Vuosikate	-1 258 319	-1 479 469
Tilikauden tulos	-1 258 319	-1 479 469
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-1 258 319	-1 479 469

Taulukko 3 sisältää päivähoiton tuloslaskelman, jossa on vuodelta 2015 yhden summan alle yhdistelyjä eriä ja vuoden 2016 summat.

Tuloslaskelmat sisältävät nyt samojen tehtävien hoitamisesta aiheutuneet kulut ja tuotot. Vuokkoharjun päivähoito kustannuspaikka sisältää päiväkodissa järjestetyn toiminnan tuotot ja kulut.

Esiopetus



Kuvio 4. Esiopetuksen kustannuspaikkojen muutos.

Kuvio 4 havainnollistaa sitä, miten esiopetus on ollut vuonna 2015 kahdella kustannuspaikalla johtuen siitä, että se on ollut Hollolan hoidettavana. Kärkölä jätti vuodelle 2016 pois kustannuspaikan Esiopetus jakamaton, koska Kärkölässä on vain yksi esiopetuksen toimipiste. Hollolassa toimipisteitä on useampi ja niiden yhteiset kulut on kirjattu siksi kustannuspaikalle Esiopetus jakamaton.

Taulukko 4. Esiopetuksen tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Esiopetus	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	28 575	45 931
Myyntituotot	-8	0
Maksutuotot	28 583	45 931
Toimintakulut	-367 600	-284 339
Henkilöstökulut	-237 233	-120 473
Palkat ja palkkiot	-190 144	-97 095
Henkilösivukulut	-47 098	-23 378
Eläkekulut	-35 940	-18 174
Muut henkilösivukulut	-11 149	-5 205
Palvelujen ostot	-35 833	-63 425
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-2 793	-2 568
Muut toimintakulut	-91 740	-97 874
Toimintakate	-360 300	-238 408
Vuosikate	-360 300	-238 408
Tilikauden tulos	-360 300	-238 408
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-360 300	-238 408

Esiopetuksen tuloslaskelmaan, joka on esitetty taulukossa 4, oli vuodelta 2015 tarpeen yhdistää summat kahdelta eri kustannuspaikalta. Tässä esitetty tuloslaskelma sisältää nyt molemmilta vuosilta kaikki esiopetuksen järjestämisen tuotot ja kulut.

Perhepäivähoito



Kuvio 5. Perhepäivähoidon kustannuspaikkojen muutos.

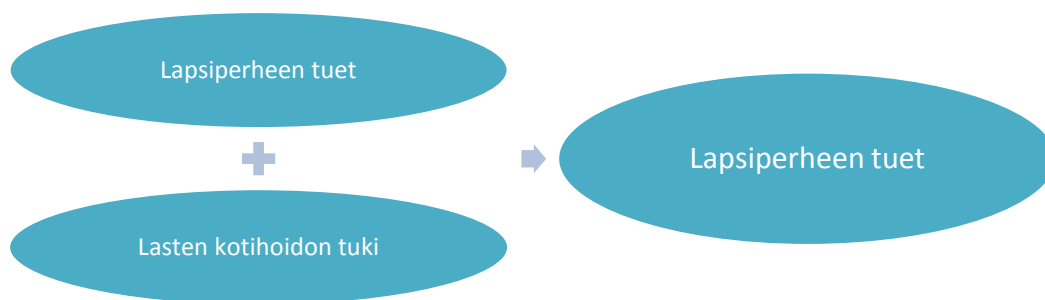
Yllä oleva kuvio 5 osoittaa, ettei perhepäivähoidon kustannuspaikalla ole ollut muutoksia. Tämä saatiin selville seuraamalla perhepäivähoidon kuluja ja tuottoja vertailuvuosilta.

Taulukko 5. Perhepäivähoidon tuloslaskelma.

Tuloslaskelma € Perhepäivähoito	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	40 462	29 607
Maksutuotot	40 462	29 607
Toimintakulut	-292 452	-168 289
Henkilöstökulut	-259 200	-145 044
Palkat ja palkkiot	-180 991	-116 601
Henkilösivukulut	-78 029	-28 443
Eläkekulut	-68 280	-22 288
Muut henkilösivukulut	-9 929	-6 155
Palvelujen ostot	-24 754	-17 893
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	0	-619
Muut toimintakulut	-8 497	-4 733
Toimintakate	-251 990	-138 682
Vuosikate	-251 990	-138 682
Tilikauden tulos	-251 990	-138 682
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-251 990	-138 682

Koska muutoksia kirjaamistavassa ei ole tapahtunut, voidaan perhepäivähoidon kustannuspaikan tuloslaskelma esittää ilman muutoksia. Taulukko 5 pitää sisällään perhepäivähoidon tuloslaskelman, jossa on kaikki perhepäivähoitoon liittyvät kulut ja tuotot.

Lapsiperheen tuet



Kuvio 6. Lapsiperheen tuet kustannuspaikkojen muutos.

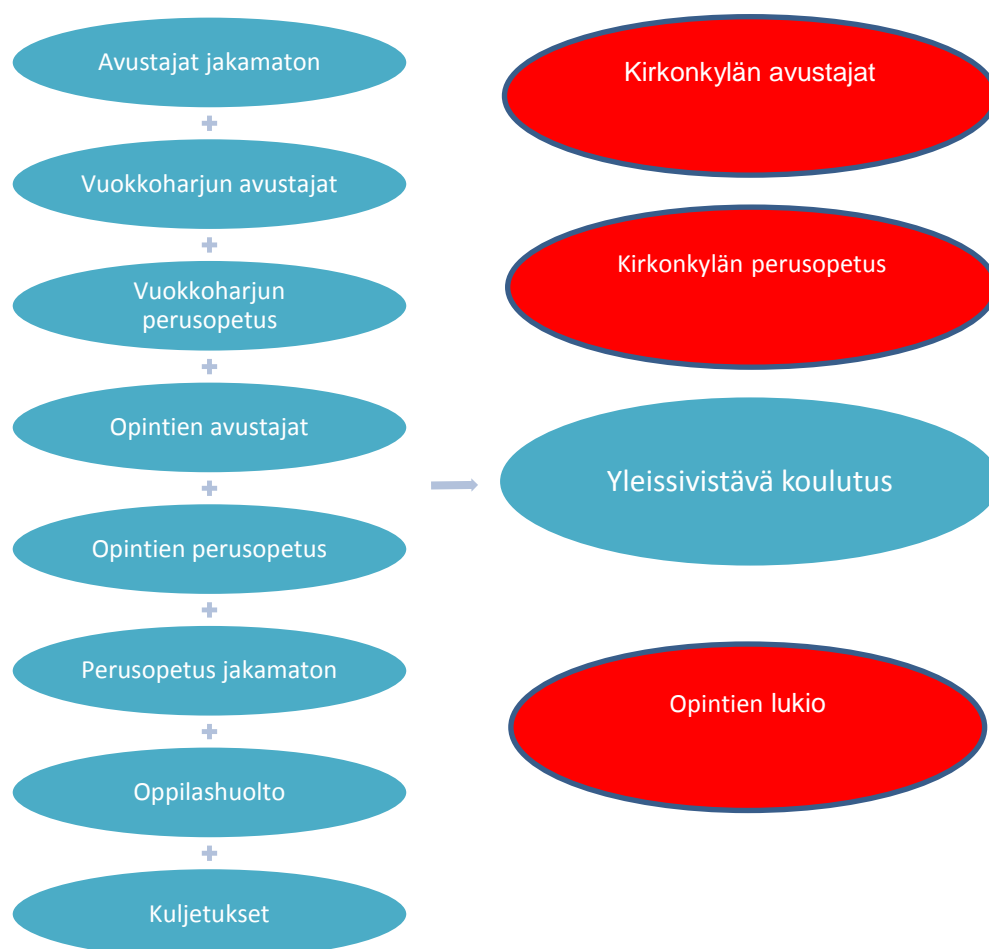
Vuonna 2016 ei ole nähty enää tarpeellisena seurata lasten kotihoidon tukia erillisenä kustannuspaikkana, joten se on yhdistetty kustannuspaikkaan Lapsiperheen tuet, kuten yllä olevasta kuviosta 6 voi nähdä.

Taulukko 6. Lapsiperheen tuet tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Lapsiperheen tuet	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintakulut	-339 241	-292 615
Avustukset	-339 241	-292 615
Toimintakate	-339 241	-292 615
Vuosikate	-339 241	-292 615
Tilikauden tulos	-339 241	-292 615
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-339 241	-292 615

Lasten kotihoidon tuki on määritelmällisesti lapsiperheen tuki ja siksi vuodelta 2015 on laskettu yhteen lapsiperheen tuet ja lasten kotihoidon tuki. Vuonna 2016 nämä ovat sisältyneet kustannuspaikkaan lapsiperheen tuet, joten yllä olevassa taulukossa 6 on molempien vuosien summat sisältävät samat kulut ja tuotot.

Yleissivistävä koulutus



Kuvio 7. Yleissivistävän koulutuksen kustannuspaikkojen muutos.

Yleissivistävän koulutuksen osalta raportoinnin muutokset ovat selkeästi suurimmat, kuten kuviosta 7 voi huomata. Kirkonkylän koulun toimipistettä ei ole ollut olemassa enää vuonna 2016, joten sitä koskevat kustannuspaikat Kirkonkylän avustajat sekä Kirkonkylän perusopetus jätetään kokonaan pois. Opintien lukion toiminta loppui keväällä 2015, joten vuodelle 2016 ei ole tarvetta huomioida sen kuluja. Muilta osin vuoden 2015 raportointi on ollut huomattavasti tarkempaa kuin vuoden 2016. Vuonna 2016 kaikki perusopetuksen kulut on kirjattu yhdelle kustannuspaikalle: Yleissivistävä koulutus. Siihen on yhdistetty edellisenä vuonna käytetyt toimipisteittäin (Vuokkoaharju ja Opintie) eritellyt kustannuspaikat ja myös avustajien omat kustannuspaikat on poistettu.

Oppilashuollon ja Kuljetusten kustannuspaikat on myöskin sisällytetty Yleissivistävä koulutus kustannuspaikkaan. Oppilashuollon ja Kuljetusten kustannuspaikkojen sijoittaminen vuoden 2016 kustannuspaikoille selvitettiin erittelemällä tilitasolla näille kustannuspaikoille kirjattuja kuluja ja etsimällä vastaavat kirjaukset vuoden 2016 kirjanpidosta.

Taulukko 7. Yleissivistävän koulutuksen tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Yleissivistävä koulutus	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	33 049	30 758
Myyntituotot	4 891	420
Maksutuotot	13 160	14 560
Tuet ja avustukset	12 538	9 000
Muut toimintatuotot	2 459	6 778
Toimintakulut	-4 024 834	-4 277 861
Henkilöstökulut	-2 164 009	-2 148 439
Palkat ja palkkiot	-1 722 815	-1 729 773
Henkilösivukulut	-441 194	-418 667
Eläkekulut	-341 599	-326 656
Muut henkilösivukulut	-99 594	-92 011
Palvelujen ostot	-785 807	-948 667
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-66 808	-80 065
Muut toimintakulut	-1 008 210	-1 100 689
Toimintakate	-3 991 785	-4 247 103
Vuosikate	-3 991 785	-4 247 103
Tilikauden tulos	-3 991 785	-4 247 103
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-3 991 785	-4 247 103

Yleissivistävän koulutuksen tuloslaskelmaan tuli suuria muutoksia, jotta saatiin aikaan tuloslaskelma, jossa on samojen toimintojen kulut ja tuotot molemmilta vuosilta. Taulukossa 7 esitetystä vuoden 2015 tuloslaskelman summista puuttuu monia vuonna 2015 toteutuneita kuluja, mutta tässä muodossa se sisältää samat tuotot ja kulut samoista toiminnoista kuin vuosi 2016. Yleissivistävä koulutus kustannuspaikka pitää nyt siis sisällään tehtävät perusopetus, aamu- ja iltapäivätoiminta, oppilashuolto ja

erityisopetus. Lukiokoulutuksesta syntyviä kuluja ei ole, vaikka kunta rahoittaakin lukioita muuta kautta.

Kotikuntakorvaukset



Kuvio 8. Kotikuntakorvauksien kustannuspaikkojen muutos.

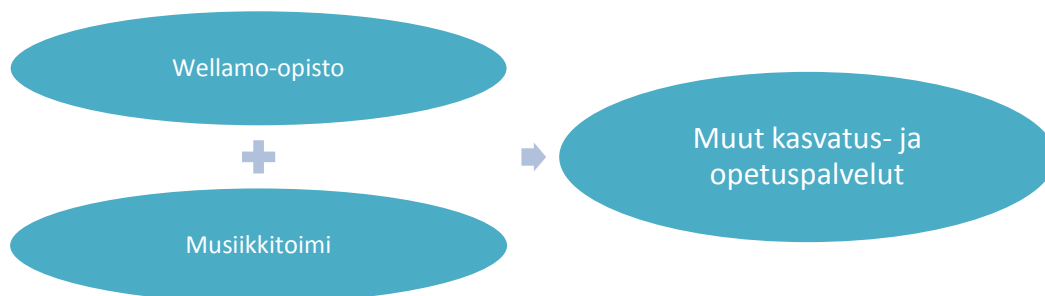
Kotikuntakorvausten kustannuspaikoilla ei tapahtunut muutoksia. Tätä havainnollistaa yllä oleva kuvio 8.

Taulukko 8. Kotikuntakorvaukset tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Kotikuntakorvaukset	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	3 519 792	40 811
Myyntituotot	3 519 792	40 811
Toimintakulut	-182 244	-321 682
Palvelujen ostot	-182 244	-321 682
Toimintakate	3 337 550	-280 871
Vuosikate	3 337 550	-280 871
Tilikauden tulos	3 337 550	-280 871
Tilikauden ylijäämä (alij.)	3 337 550	-280 871

Vuoden 2015 ja 2016 välillä ei ole tapahtunut raportoinnin muutoksia kotikuntakorvausten osalta. Kirjatut tuotot ja kulut ovat samoja, joten taulukossa 8 esiintyvä suuri ero toimintatuotoissa selittyy muilla kuin kirjanpidon muutoksista johtuvilla syillä.

Muut kasvatus- ja opetuspalvelut



Kuvio 9. Muiden kasvatus- ja opetuspalvelujen kustannuspaikkojen muutos.

Kuvio 9 osoittaa, että kustannuspaikkaan muut kasvatus- ja opetuspalvelut on yhdistetty kaksi aiemmin erikseen käsiteltyä kustannuspaikkaa.

Wellamo-opiston ja Musiikkitoimen kulut löytyvät vuoden 2016 kirjanpidosta tältä kustannuspaikalta.

Taulukko 9. Muut kasvatus- ja opetuspalvelut tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Muut kasvatus- ja opetuspalvelut	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintakulut	-31 924	-39 815
Henkilöstökulut	0	0
Henkilösivukulut	0	0
Muut henkilösivukulut	0	0
Palvelujen ostot	-23 609	-25 207
Muut toimintakulut	-8234	-14 609
Toimintakate	-31 924	-39 815
Vuosikate	-31 924	-39 815
Tilikauden tulos	-31 924	-39 815
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-31 924	-39 815

Yllä oleva taulukko 9 sisältää vuodelta 2015 kahden erikseen lasketun kustannuspaikan tuotot ja kulut. Ne on yhdistetty tässä tuloslaskelmassa yhteen summaan, jotta saataisiin vertailutieto, joka sisältää molemmilta

vuosilta aikuiskoulutukseen ja taiteen perusopetukseen liittyvät kulut ja tuotot.

4.3.3 Vapaa-aikatoimi

Kirjastopalvelut



Kuvio 10. Kirjastopalvelujen kustannuspaikkojen muutos.

Kuvio 10 osoittaa, että kirjastopalvelujen osalta muutos on ollut kustannuspaikan nimen muuttuminen.

Taulukko 10. Kirjastopalvelut tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Kirjastopalvelut	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	2 307	2 386
Muut toimintatuotot	2 307	2 386
Toimintakulut	-187 655	-204 148
Henkilöstökulut	-77 409	-58 945
Palkat ja palkkiot	-43 398	-28 922
Henkilösivukulut	-34 011	-30 023
Eläkekulut	-31 533	-28 525
Muut henkilösivukulut	-2 478	-1 499
Palvelujen ostot	-13 476	-23 982
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-41 249	-37 256
Muut toimintakulut	-55 520	-83 966
Toimintakate	-185 348	-201 763
Vuosikate	-185 348	-201 763
Tilikauden tulos	-185 348	-201 763
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-185 348	-201 763

Kirjastopalvelujen raportointi on muuttumatonta vuosien 2015 ja 2016 välillä, joten taulukossa 10 esitettyyn tuloslaskelmaan ei tarvinnut tehdä muutoksia kummankaan vuoden osalta.

Nuorisopalvelut ja Etsivä nuorisotyö-hanke



Kuvio 11. Nuorisopalvelujen kustannuspaikkojen muutos.

Nuorison kustakustannuspaikan nimi on muutettu ja muita muutoksia sen osalta ei löydetty. Nimen muutos on esitetty kuviossa 11.

Taulukko 11. Nuorisopalvelut tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €			
Nuorisopalvelut	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016	
Toimintatuotot	4 300	4 242	
Myyntituotot	2 800	3 082	
Maksutuotot	0	760	
Tuet ja avustukset	0	400	
Muut toimintatuotot	1 500	0	
<hr/>			
Toimintakulut	-132 501	-150 837	
Henkilöstökulut	-82 380	-82 571	
Palkat ja palkkiot	-67 001	-64 042	
Henkilösivukulut	15 379	-18 529	
Eläkekulut	-11 556	-15 196	
Muut henkilösivukulut	-3 824	-3 333	
Palvelujen ostot	-5 531	-2 739	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-5 797	-6 404	
Muut toimintakulut	-38 793	-59 123	
<hr/>			
Toimintakate	-128 098	-146 595	
Vuosikate	-128 098	-146 595	
Tilikauden tulos	-128 098	-146 595	
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-128 098	-146 595	

Yllä oleva taulukko 11 sisältää nuorisotoiminnan tuloslaskelman, jossa on järjestämisen kulut ja tuotot vuosilta 2015 ja 2016 kokonaisuudessaan.



Kuvio 12. Etsivä nuorisotyö-hankkeen kustannuspaikkojen muutos.

Kuviossa 12 on esitetty, miten etsivän nuorisotyön raportointi on muuttunut. Etsivän nuorisotyön hanketta on vuonna 2015 seurattu erillisenä projektina lukuvuosittain. Projektit on perustettu alkamaan syksystä ja päättymään keväällä. Vuonna 2016 etsivä nuorisotyö on kuitenkin haluttu esittää kokonaan omana kustannuspaikkanaan.

Taulukko 12. Etsivä nuorisotyö-hanke tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €			
Etsivä nuorisotyö -hanke	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016	
Toimintatuotot	40 000	9 834	
Tuet ja avustukset	40 000	9 834	
Toimintakulut	-50 957	-19 905	
Henkilöstökulut	-45 461	-11 680	
Palkat ja palkkiot	-36 978	-9 428	
Henkilösivukulut	-8 483	-2 252	
Eläkekulut	-6 374	-1 771	
Muut henkilösivukulut	-2 109	-481	
Palvelujen ostot	-3 748	-8 211	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-63	-14	
Muut toimintakulut	-1 685	0	
Toimintakate	-10 957	-10 071	
Vuosikate	-10 957	-10 071	
Tilikauden tulos	-10 957	-10 071	
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-10 957	-10 071	

Taulukossa 12 esitetyn etsivän nuorisotyön tuloslaskelman kokoamista varten tarvittiin raportit sekä vuoden 2014-2015 etsivä nuorisotyö-projektista että vuoden 2015-2016 projektista. Yllä olevassa tuloslaskelmassa on eritelty näistä projekteista vuodelle 2015 kohdistuvat kulut ja tuotot ja tehty niiden perusteella vuoden 2015 summat. Näin

esitettyinä vuoden 2015 ja vuoden 2016 tuloslaskelmat sisältävät samat tuotot ja kulut.

Liikuntapalvelut



Kuvio 13. Liikuntapalvelujen kustannuspaikkojen muutos.

Liikuntapalveluiden raportointi on pysynyt tutkittavina vuosina samanlaisena, kuten kuvio 13 esittää.

Taulukko 13. Liikuntapalvelut tuloslaskelma.

Tuloslaskelma € Liikuntapalvelut	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	1 445	2 390
Myyntituotot	1 445	2 390
Toimintakulut	-13 535	-19 676
Henkilöstökulut	-4 201	-4 046
Palkat ja palkkiot	-3 036	-3 007
Henkilösivukulut	-1 165	-1 039
Eläkekulut	-1 067	-873
Muut henkilösivukulut	-98	-165
Palvelujen ostot	-7 449	-13 651
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-484	-1 082
Muut toimintakulut	-1 400	-896
Toimintakate	-12 090	-17 286
Vuosikate	-12 090	-17 286
Tilikauden tulos	-12 090	-17 286
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-12 090	-17 286

Liikuntapalvelujen tuloslaskelmaan liittyen ei löytynyt raportoinnissa tapahtuneita muutoksia, joten tuloslaskelma on vertailukelpoinen sellaisenaan ja se on esitetty taulukossa 13.

Uimahalli



Kuvio 14. Uimahallin kustannuspaikkojen muutos.

Uimahalli on osa liikuntapalvelujen tuottoa, mutta halutaan esittää kokonaan omana kustannuspaikkanaan, koska sen kustannukset ovat liikuntapalvelujen kokonaisuuden kannalta merkittävät. Kuviossa 14 on uimahallin kustannuspaikat molemmilta vuosilta, eikä näissä ole tapahtunut muutoksia.

Taulukko 14. Uimahalli tuloslaskelma.

Tuloslaskelma €		
Uimahalli	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintatuotot	35 488	65 522
Maksutuotot	35 488	62 522
Tuet ja avustukset	0	3 000
Toimintakulut	-334 177	-405 904
Henkilöstökulut	-50 477	-74 890
Palkat ja palkkiot	-37 196	-57 888
Henkilösivukulut	-13 281	-17 003
Eläkekulut	-12 074	-13 773
Muut henkilösivukulut	-1 206	-3 229
Palvelujen ostot	-10 071	-14 187
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-5 718	-5 340
Muut toimintakulut	-267 911	-311 487
Toimintakate	-298 689	-340 382
Vuosikate	-298 689	-340 382
Tilikauden tulos	-298 689	-340 382
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-298 689	-340 382

Uimahallin tuloslaskelma taulukossa 14 on sellaisenaan vertailukelpoinen, koska muutoksia ei löydetty.

Kulttuuripalvelut



Kuvio 15. Kulttuuripalvelujen kustannuspaikkojen muutos.

Kuviosta 15 voi huomata, ettei kulttuuripalvelujen osalta kustannuspaikkajaoissa ei ole tapahtunut muutoksia.

Taulukko 15. Kulttuuripalvelut tuloslaskelma.

Tuloslaskelma € Kulttuuripalvelut	Toteutunut 2015	Toteutunut 2016
Toimintakulut	-44 080	-47 402
Henkilöstökulut	-19 204	-19 816
Palkat ja palkkiot	-17 278	-17 768
Henkilösivukulut	-1 926	-2 047
Eläkekulut	-1 504	-1 553
Muut henkilösivukulut	-422	-494
Palvelujen ostot	-11 391	-8 238
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-1 784	-1 114
Muut toimintakulut	-11 701	-18 235
Toimintakate	-44 080	-47 402
Vuosikate	-44 080	-47 402
Tilikauden tulos	-44 080	-47 402
Tilikauden ylijäämä (alij.)	-44 080	-47 402

Kulttuuripalvelujen tuloslaskelmasta ei löytynyt vertailukelpoisuuden kannalta korjattavaa, joten se esitetään taulukossa 15 ilman muutoksia.

4.4 Tulokset ja tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen tuloksena saatiin luoduksi kohdevuosista yhdenmukaiset tehtäväalueittain eli kustannuspaikoittain eritellyt tuloslaskelmat.

Tehtäväalueiden kulut ja tuotot kerätty tuloslaskelmiin, jotka ovat sisällöltään samat. Näiden perusteella pystytään jatkossa nopeammin ja

helpommin erottamaan vuosien 2015 ja 2016 todellisia eroja, koska tiedot eivät ole enää hajallaan useiden samaa tehtäväaluetta koskevien tuloslaskelmien alla. Myös merkittävimmät toiminnan muutoksista johtuneet epäjohtonmukaisuudet on poistettu. Ennen tämän tutkimuksen tekemistä ei ollut selvää, miten paljon ja miltä osin eri tehtävien raportointi on muuttunut, mutta tutkimuksen tuloksena syntynyt erittely muutoksista tai muuttumattomuudesta luo joka tapauksessa vertailukelpoiset tuloslaskelmat. Tutkimuksessa ei tarkasteltu tuloslaskelmien kulujen ja tuottojen erojen taustasyitä muulta kuin raportoinnin ja tiedossa olleiden suurten toiminnallisten erojen osalta.

Tutkimuksessa esille tulleita vertailukelpoisuuden ongelmia olivat selkeästi tuloslaskelmien esittämistavan ero, koska edeltävän vuoden tuloslaskelmia oli yhdistelty tai eriytetty toisistaan ja sen takia ei ollut olemassa selkeitä toisiinsa verrattavissa olevia tuloslaskelmia. Tehtäväalueiden nimissä oli muutoksia ja vuoden 2015 järjestelmässä oli tehtäväalueita, jotka oli tulkittu myöhemmin kuuluvan jonkun toisen tehtäväalueen alle. Ilman syvemmälle menevää tuottojen ja kulujen tutkimista ei voinut päätellä, mitkä näistä ovat sellaisia tai mihin tehtäväalueeseen ne on yhdistetty.

Toinen esille tullut ongelma oli se, että osa tehtäväalueista ei ollut vuonna 2016 enää olemassa, mutta niiden tiedot olivat silti esillä. Esimerkiksi Kirkonkylän kouluun liittyvät kulut ja tuotot ovat alun perin mukana vuoden 2015 kokonaisuudessa, mutta ne jätettiin tästä raportista pois, jotta koulujen kustannuksista olisi olemassa raportti, joka sisältää vain samojen toimintojen kulut.

Jatkotutkimuksena tämän tutkimuksen pohjalta voi tutkia tarkemmin itse tuloslaskelmissa esiintyviä eroja tuottojen ja kulujen määrän kannalta, mihin tämä tutkimus ei ottanut kantaa. Näiden tuloslaskelmien pohjalta voi tehdä selvitystyötä siitä, millä tehtäväalueilla on tapahtunut suurimmat muutokset tuloksessa ja selvittää, onko niiden takana joitain selittäviä tekijöitä, esimerkiksi toiminnan laajuuden muutos.

Kuntien taloutta tilastoidaan paljon ja osa tästä tilastoinnista vaikuttaa esimerkiksi kunnan saamien valtionosuuksien määrään. Yhden kunnan sisällä pelkän sivistystoimen raportoinnissa havaittiin kahden vertailuvuoden välillä suuri määrä eroja. Jatkotutkimuksena voisi selvittää, kuinka tarkasti kunnille annetut määräykset talouden tilastoinnista todella toimivat vai onko niissä niin paljon tilaa omalle tulkinnalle, että eri kuntien raportointi ei ole keskenään vertailukelpoista.

Laadullisessa tutkimuksessa luotettavuutta lisää tarkka selostus tutkimuksen vaiheista. Miten tutkimuksen aineisto on tuotettu ja miten sitä on tulkittu? (Hirsijärvi ym. 2009, 232). Tämän tutkimuksen aineisto on kerätty virallisista ja tilintarkastajan läpikäymistä kirjanpidon raporteista ja käytetyt tutkimusmenetelmät ja perusteet niiden käyttämiseen on kerrottu. Tutkimus on siis reliabeeli.

Validiteetissa on kyse tutkimuksen pätevydestä, eli siitä, onko se perusteellisesti tehty ja ovatko päätelmät ja tulokset uskottavia ja onko ne johdettavissa tutkitusta aineistosta (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006). Tutkimukseen tuo validiutta tutkijan oma havainnointi, joka perustuu kokemuksen kautta saatuun ammattitaitoon tutkimuksen aiheesta ja sen aineiston käsittelystä.

Tapaustutkimuksen osalta ongelmaksi muodostuu yleistettävyys. Onko tutkimus, sen taustatekijät ja toteutus toistettavissa tai siirrettävissä toiseen asiayhteyteen? (Bamberg ym. 2007, 215.) Vaikka tässä tutkimuksessa on kyseessä tapaustutkimus, joka käsittelee vain yhden kunnan raportointia ja sen vertailukelpoisuutta, ovat tutkimuksesta johdetut tulokset vertailukelpoisuuden suhteen esille nousevista ongelmista kuitenkin päteviä muissakin tilanteissa, joissa vertailukelpoisuutta pohditaan.

5 YHTEENVETO

Tämä opinnäytetyö alkoi johdannossa läpi käydylä selvityksellä tutkimuksen taustasta, eli kunnan tarpeesta selvittää syitä sivistystoimensa raportoinnin epäjohtonmukaisuuksille. Tämän jälkeen käytiin läpi tutkimuksessa käytettävä aineisto ja tutkimusmenetelmät.

Teoriaosuudessa luotiin teoreettinen viitekehys tutkimukselle. Siinä käytiin läpi sivistystoimen hallinnon perusteet ja esiteltiin sen tehtävät.

Sivistystoimeen tutustumisen jälkeen teoriassa selitettiin kunnan tuloslaskelman laadinta ja sen eri osien sisältö. Nämä aiheet valikoituivat teorian pohjaksi, koska niiden ymmärtäminen auttaa lukijaa ymmärtämään tutkimuksen eri osia ja sen takana olevaa päättelyä.

Teoreettisen viitekehysten jälkeen esiteltiin tutkimuksen lähtötilanne.

Lähtötilanteesta alettiin toteuttaa tutkimusta, jossa tutkimuksen tutkimusaineistoa eriteltiin teoriaan perustuen tavoitteena luoda vertailukelpoiset tuloslaskelmat sivistystoimelle tehtäväalueittain. Tämä työn perusteella tehtiin johtopäätöksiä syistä, jotka olivat Kärkölän kunnassa johtaneet siihen, että Kärkölän kunnan sivistystoimen talouden raportointi vuosilta 2015 ja 2016 ei ollut vertailukelpoinen.

Tutkimus oli onnistunut, sillä sen tuloksena saatiin luotua vertailukelpoiset tuloslaskelmat Kärkölän kunnan sivistystoimelle. Näitä raporteja ja niihin vertailukelpoisuuden saavuttamiseksi tehtyjä muutoksia pohtimalla saatiin myös vastauksia tutkimuskysymykseen, koska tuloksina saatiin eriteltyä ongelmia, jotka ovat vaikuttaneet vertailukelpoisuuteen. Näitä ongelmia olivat esitystavan epäjohtonmukaisuus ja eri tuloslaskelmista vuodelle 2016 yhdistellyt versiot. Näiden muutosten takia ei ollut sellaisia tehtäväalueittain jaettuja tuloslaskelmia, joita olisi voinut verrata toisiinsa. Toinen esiin tullut ongelma oli merkittävistä toiminnan muutoksista johtuneet epäjohtonmukaisuudet. Vuodelta 2015 tuloslaskelmissa oli otettu huomioon kuluja ja tuottoja toiminnoista, joita ei ollut enää vuonna 2016 olemassa esimerkiksi lukion osalta.

LÄHTEET

Bamberg, J., Jokinen, P. & Laine, M. 2007. Tapaustutkimuksen taito. Helsinki: Gaudeamus.

Björkwall, J., Enberg, M., Heikkilä, J., Heinonen, A., Kallio, M., Myllyntaus, O., Palo, S., Suorto, A., Turkkila, J., Tyni, T. & Vuorento, R. 2008. Kuntatalous – monen muuttujan summa. Helsinki: Suomen Kuntaliitto ry.

Eskelinen, L., Karvonen, J., Lovio, M., Lukkarinen, E., Rajala, P., Salminen, H., Sjöholm, K., Toikka, I., Wikström, G. & Winqvist, D. 2008. Aakkoset sivistystoimeen. Helsinki: Suomen Kuntaliitto ry.

Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirja 66/1991.

Harjula, H., Kirvelä, T., Majava, J., Majoinen, K., Myllyntaus, O., Pauni, M. & Salenius, M. 2008. Toimiva kunta. Helsinki: Star-Offset Oy.

Heinonen, A. 2012. Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille – suositus. Suomen kuntaliitto ry. Helsinki: Suomen Kuntaliitto ry.

Hellén-Toivanen, P., Kääriäinen, A., Pakkanen, K., Säilä, E. & Urrila, A. 2008. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: KPMG ja Edita.

Heuru, K. 2002. Kunta perusoikeuksien tuottajana. Saarijärvi: Gummerus.

Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Julkisen tietohallinnon neuvottelukunta. 2015. JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo. JHS-jaosto. [viitattu 10.5.2017]. Saatavissa: <http://docs.jhs-suositukset.fi/jhs-suositukset/JHS192/JHS192.pdf>

Kirjanpitoasetus 1339/1997.

Kirjanpitolaki 1336/1997.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2013. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki: Suomen Kuntaliitto ry.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö. Helsinki: Suomen Kuntaliitto ry.

Kuntalaki 410/2015.

Kuntaliitto 2017. Kuntien itsehallinto. Suomen Kuntaliitto ry. [viitattu 18.4.2017]. Saatavissa:

<https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelu/laki/kuntien-itsehallinto>

Laki ammatillisesta peruskoulutuksesta 630/1998.

Laki kuntien kulttuuritoiminnasta 728/1992.

Laki yleisistä kirjastoista 1492/2016.

Liikuntalaki 390/2015.

Niskakangas, H., Pönkä, P. & Oksanen, A. 2007. Kuntakonsernit – Toiminta, päätöksenteko ja hankinnat. Helsinki: KL-Kustannus.

Nuorisolaki 1285/2016.

Perusopetuslaki 628/1998.

Saaranen-Kauppinen, A., Puusniekka, A. 2006. KvaliMOTV – Menetelmäopetuksen tietovaranto [verkojulkaisu]. Tampere: Yhteiskuntatieteellinen tietoarkisto. [viitattu 11.5.2017]. Saatavissa: https://fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L3_3_1.html

Selkee, J. 2017. Kuntien kulttuuripalvelut. Suomen Kuntaliitto ry. [viitattu 9.5.2017]. Saatavissa:

<https://www.kuntaliitto.fi/asiantuntijapalvelut/kuntien-kulttuuripalvelut>

Suomi.fi-portaali 2015. Kunnat ja kunnallishallinto. Väestörekisterikeskus.
[viitattu 18.4.2017]. Saatavissa:
https://www.suomi.fi/suomifi/suomi/valtio_ja_kunnat/kunnat_ja_kunnallishallinto/index.html

Suomen perustuslaki 731/1999.

Tilastokeskus. 2017. Vuosikate. [viitattu 11.5.2017]. Saatavissa:
<https://stat.fi/meta/kas/vuosikate.html>

Valtiovarainministeriö. 2017a. Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset.
[viitattu 11.5.2017]. Saatavissa: <https://vm.fi/esi-ja-perusopetuksen-kotikuntakorvaukset>.

Valtiovarainministeriö. 2017b. Kunnan peruspalvelujen valtionosuus.
[viitattu 11.5.2017]. Saatavissa: <https://vm.fi/kunnan-peruspalvelujen-valtionosuus>

Varhaiskasvatuslaki 36/1973.

LIITTEET

LIITE 1: Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmamalli
(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2016, 22).

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	01.01.-31.12.2016		01.01.-31.12.2015	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=