

samk



Satakunnan ammattikorkeakoulu  
Satakunta University of Applied Sciences

LAURA-RIITTA MIETTINEN

# **Laskentamalli varhaiskasvatuksen hinnoittelun taustalla**

LIIKETALouden TUTKINTO-OHJELMA  
2024

## TIIVISTELMÄ

Miettinen, Laura-Riitta: Laskentamalli varhaiskasvatuksen hinnoittelun taustalla

Opinnäytetyö, AMK

Liiketalouden ammattikorkeakoulututkinto

Huhtikuu 2024

Sivumäärä: 72

Kustannuslaskenta on merkittävässä roolissa kuntien tiedolla johtamisessa ja kustannusten hallinnassa. Varhaiskasvatuspalveluissa kustannuslaskentaa hyödynnetään vieraskuntalaskutuksen perusteena, järjestämistapojen hintavertailussa sekä kustannustietoisuuden näkökulmasta.

Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys perustui johdon laskentatoimeen, kustannuslaskentaan ja laskennan eri menetelmiin sekä kuntien viranomaisraportointiin. Opinnäytetyö tehtiin laadullisena tutkimuksena konstruktivisella lähestymistavalla. Empiirinen aineisto hankittiin toimeksiantajan järjestelmistä. Lähteinä käytettiin valtiohallinnon, Kuntaliiton ja toimeksiantajan säännöksiä ja ohjeita.

Opinnäytetyön tavoitteena oli kehittää varhaiskasvatuksen kustannuslaskentaa ja palvelutuotteiden hinnan määrittelyä. Palvelutuotteiden hinnoittelun haasteisiin etsittiin ratkaisuja tutkimalla erilaisia laskentamenetelmiä.

Konstruktiossa tuotettiin uudistettu laskentamalli, jossa laskentatapana sovellettiin keskimääräiskalkyyliä. Laskentamenetelmä perustui hybridilaskentaan. Laskentamallin avulla ratkaistiin kunnallisen varhaiskasvatuksen hintojen määrittely eri ikäisten lasten palveluihin. Johtopäätöksenä ja laskennan tuloksena palvelutuotteen kokonaiskustannukset on eritelty henkilöstö- ja muihin kuluihin, joissa kustannusten jakajana käytetään eri suoritemääriä.

Avainsanat: kustannuslaskenta, sisäinen laskenta, hinnoittelu, varhaiskasvatus

## ABSTRACT

Miettinen, Laura-Riitta: The calculation model behind the pricing of early childhood education

Bachelor's thesis

Bachelor of Business Administration

April 2024

Number of pages: 72

Cost accounting plays a significant role in municipalities' knowledge-based management and cost control. In early childhood education services, cost accounting is used as a basis for invoicing to other municipalities, price comparison of different organizational models and from the perspective of cost awareness.

The theoretical framework of the thesis was based on management accounting, cost accounting and various accounting methods, as well as municipal reporting to authorities. The thesis was conducted as a qualitative study with a constructive approach. The empirical data was collected from the client's systems. The sources used were the regulations and guidelines from the state administration, Kuntaliitto, and the client.

The aim of the thesis was to develop the cost accounting and pricing of service products in early childhood education. Solutions to the pricing challenges of service products were sought by studying various calculation methods.

The construction produced a renewed calculation model in which average calculations were applied as the calculation method. The calculation method was based on hybrid calculations. The calculation model was used to solve the pricing of municipal early childhood education services for children of different ages. As a conclusion and as a result of the calculation, the total costs of the service product have been broken down into personnel and other costs, which are divided using different performance measures.

Keywords: cost accounting, internal accounting, pricing, early childhood education

# SISÄLLYS

1 JOHDANTO .....	5
2 TYÖN TAVOITE JA KÄYTETTÄVÄT MENETELMÄT .....	6
2.1 Toimeksiantajan esittely .....	6
2.2 Opinnäytetyön tausta.....	8
2.3 Opinnäytetyön tavoite.....	10
2.4 Teoreettinen viitekehys.....	11
2.5 Käytettävät tutkimusmenetelmät .....	12
2.6 Aineistonhankintamenetelmä .....	14
3 JOHDON LASKENTATOIMI JA KUSTANNUSLASKENTA .....	16
3.1 Laskentatoimi .....	16
3.2 Johdon laskentatoimen informaation soveltaminen .....	18
3.3 Kustannuslaskenta .....	20
3.3.1 Kustannusten jaottelu .....	21
3.3.2 Kunnan hallintokustannukset.....	23
3.3.3 Kunnan palveluluokat .....	25
3.3.4 Kunnan kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta.....	26
3.4 Suoritekohtainen kustannuslaskenta.....	28
3.4.1 Jako- ja ekvivalenssilaskenta.....	31
3.4.2 Lisäyslaskenta .....	33
3.4.3 Toimintolaskenta.....	35
3.4.4 Hybridilaskenta .....	37
4 VARHAISKASVATUSPALVELUIDEN LASKENTAMALLI JA HINNOITTELU .....	38
4.1 Kunnan palvelujen järjestäminen.....	38
4.2 Aiemmat tutkimukset varhaiskasvatuksen kustannuslaskennasta .....	40
4.3 Varhaiskasvatuksen kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta .....	42
4.4 Varhaiskasvatuksen suoritekohtainen laskenta ja laskentamalli .....	45
4.4.1 Varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskennan toteutus .....	48
4.4.2 Varhaiskasvatuspalveluiden suoritteet ja ekvivalenssilaskenta ..	52
4.4.3 Varhaiskasvatuspalveluiden hinnoittelu .....	57
4.5 Varhaiskasvatuksen järjestämistapojen kustannusvertailu.....	59
5 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	62
6 POHDINTA .....	65
LÄHTEET.....	68
LIITE 1: KUSTANNUSTEN KIRJAAMINEN TOIMINNOILLE .....	72

## 1 JOHDANTO

Kunnissa taloudelliset haasteet ja väestömäärän vähentyminen haastavat palveluiden järjestämistä. Hyvinvointialueiden aloitettua toimintansa vuonna 2023, suurin osa kunnan kustannuksista muodostuu kasvatuksen ja opetuksen palveluista. Taloudellisesti ja tehokkaasti järjestetty toiminta nousee entistä enemmän tärkeämpään rooliin kunnissa. Johdon laskentatoimen tarkoitus on tuottaa tietoa toiminnan suunnitteluun sekä päätöksentekoon. Johdon laskentatoimeen sisältyvän kustannuslaskennan avulla saadaan selville toiminnan kustannukset.

Opinnäytetyön aihe liittyy julkishallinnon kehittämiseen, kunnan talouteen ja palvelutuotannon kustannuslaskentaan. Opinnäytetyön avulla kehitetään varhaiskasvatuksen kustannuslaskentaa ja uudistetaan käytettyä laskentamallia. Opinnäytetyön toimeksiantaja on Hyvinkään kaupunki, Varhaiskasvatuspalvelut-palvelualue. Opinnäytetyö käsittelee johdon laskentatoimen sisältöä, kustannusten muodostumista ja erilaisia kustannuslaskennan menetelmiä. Laskentamenetelmiä on käsitelty kunnan palveluiden ja erityisesti varhaiskasvatuksen hintojen määrittämisen näkökulmasta.

Opinnäytetyössä selvitetään varhaiskasvatuksen kustannuksia, niiden jakautumista eri ikäisten palveluihin ja hinnan määräytymistä sekä eri järjestämistapojen hintavertailua. Eri järjestämistavoilla tarkoitetaan kunnallisena, yksityisen hoidon tuella, ostopalveluna ja palvelusetelinä järjestettyä varhaiskasvatusta. Hyvinkäällä otetaan järjestämistapana käyttöön palveluseteli elokuussa 2024. Palvelusetelin hinnoittelu on herättänyt keskustelua, joten aihe on toimeksiantajalla ajankohtainen sekä kunnan tuottamien palveluiden hinnoittelun että järjestämistapojen hintavertailun näkökulmasta.

Opinnäytetyön avulla on tarkoitus ymmärtää palvelutuotteen hinnan määräytymistä kuntaorganisaatiossa ja kehittää organisaation toimintatapaa varhaiskasvatuspaikan hinnan määrittelemisessä. Työn tavoitteena on kehittää kustannuslaskentaan uusi laskentamalli sisäisen laskennan apuvälineeksi ja hinnoittelun pohjalle. Laskentamallin avulla kunnallisen varhaiskasvatuksen suoritekohtaiset kustannukset saadaan määriteltyä tarkemmalla tasolla, joka mahdollistaa muun muassa alle ja yli 3-vuotiaiden palveluiden oikeanlaisen hinnoittelun, aiheuttamisperiaatteiden mukaisesti.

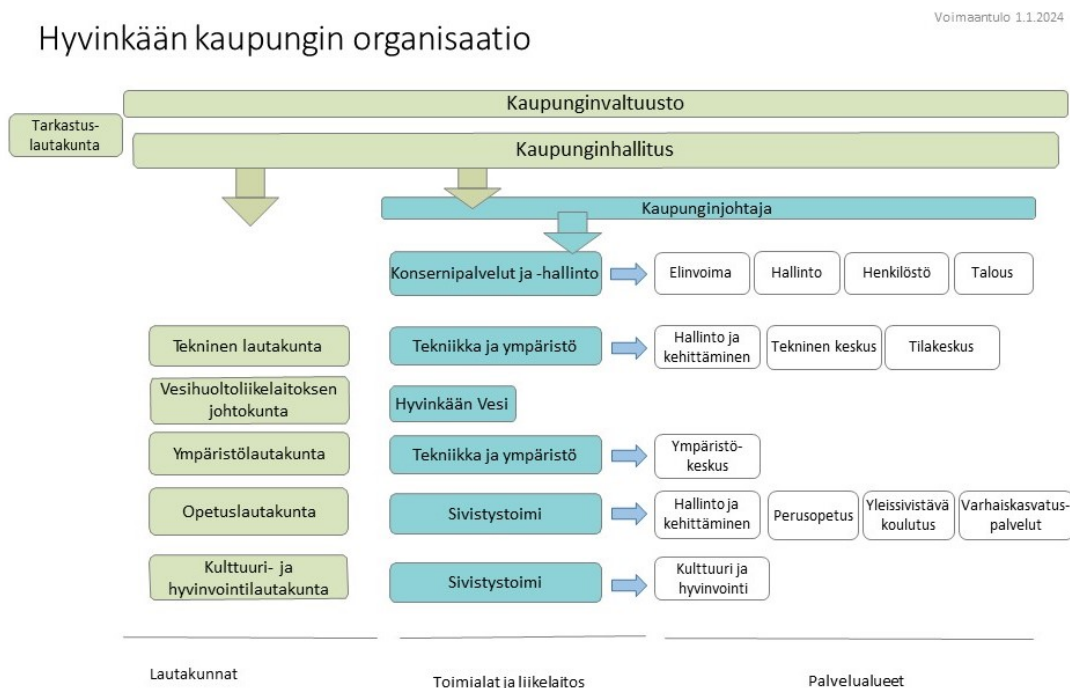
## 2 TYÖN TAVOITE JA KÄYTETTÄVÄT MENETELMÄT

### 2.1 Toimeksiantajan esittely

Opinnäytetyön toimeksiantajana on Hyvinkään kaupungin Varhaiskasvutuspalvelut-palvelualue. Hyvinkää sijaitsee Keski-Uudellamaalla ja asukkaita on noin 47 000. Hyvinkää on kasvukunta ja keskimääräinen kasvutahti on viimeisen kymmenen vuoden aikana ollut 0,26 % vuodessa. Syntyvyys on koko Suomessa ollut laskusuunnassa 2011–2020 vuosina, joka on nähtävillä myös Hyvinkäällä. Syntyneitä on Hyvinkäällä ollut 2011–2020 vuosina keskimäärin 402 lasta/vuosi. (Hyvinkään kaupunki, 2023c, s. 10; Hyvinkään kaupunki, 2023d.)

Hyvinkäällä ylintä päätösvaltaa käyttää kaupunginvaltuusto, jonka tehtäviin kuuluu vastata kaupungin toiminnasta ja taloudesta. Valtuustoon kuuluu 51 jäsentä, jotka valitaan kuntavaaleilla neljän vuoden välein. Kaupunginhallituksen tehtävänä on johtaa kaupungin toimintaa, hallintoa ja taloutta. Lisäksi kaupunginhallitus vastaa valtuuston päätösvalmistelusta, täytäntöönpanosta ja laillisuuden valvonnasta. Kaupunginhallitukseen kuuluu yhdeksän jäsentä, jotka valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavalle ajalle tai kaksi vuotta kestäväksi toimikauden ajalle. Kaupunginhallituksen alaisuudessa toimivat opetuslautakunta, kulttuuri- ja hyvinvointilautakunta, tekninen lautakunta, ympäristölautakunta ja Hyvinkään vesihuoltoliikelaitoksen johtokunta. Lautakuntien

tehtävänä on johtaa ja kehittää alaistaan toimialaa sekä vastata palvelujen tuotoksellisesta järjestämisestä. Kuhunkin lautakuntaan kuuluu yhdeksän jäsentä, jotka valtuusto valitsee toimikauttaan vastaavalle ajalle. Kuviossa 1 kaupungin organisaatio vuonna 2024. (Hyvinkään kaupungin hallintosääntö 1.2.2024, 3 luku 1–2 §, 4 §, 7 §.)



Kuvio 1. Hyvinkään kaupungin organisaatio 2024 (Hyvinkään kaupunki, 2024)

Sivistystoimen toimialaa ohjaavat opetuslautakunta sekä kulttuuri- ja hyvinvointilautakunta. Toimialan tehtäviin kuuluu varhaiskasvatuspalveluiden, perusopetuksen ja yleissivistävän koulutuksen järjestäminen sekä kulttuuriin ja hyvinvointiin liittyvät palvelut. (Hyvinkään kaupunki, 2023c, s. 51–52.) Varhaiskasvatuspalveluiden tehtävänä on toteuttaa varhaiskasvatuslain (540/2018) veloitteet sekä järjestää perusopetuslain (628/1998) mukainen esiopetus. Varhaiskasvatuksen palvelualue toimii opetuslautakunnan alaisuudessa.

Varhaiskasvatuspalveluiden kokonaisuuteen kuuluu kunnallinen ja yksityinen varhaiskasvatus päiväkodeissa sekä yksityinen perhepäivähoito ja ostopalveluna toteutettu varhaiskasvatus. Lisäksi varhaiskasvatuspalveluiden järjestämistapana otetaan käyttöön palveluseteli 1.8.2024 alkaen. Kunnallinen

perhepäivähoito päättyi toimintamuotona 31.7.2023. Varhaiskasvatuspalvelut järjestävät myös avointa varhaiskasvatusta, johon kuuluu kerhot ja avoimet päiväkodit. Kotona hoidettavista alle 3-vuotiaista lapsista on mahdollisuus hakea lakisääteistä kotihoidon tukea. Varhaiskasvatuspalveluiden toteuttamaa esiopetusta järjestetään omana tuotantona sekä ostopalveluna. Toimintayksiköt ja ryhmät muodostetaan toteuttaen varhaiskasvatus- ja esiopetussuunnitelmia taloudelliset ja toiminnalliset resurssit huomioiden. (Hyvinkään kaupunki, 2023c, s. 61–62.)

Olen työskennellyt varhaiskasvatuspalveluiden hallinnossa, varhaiskasvatuksen suunnittelijan tehtävässä. Varhaiskasvatuksen hallinnossa työskentelee lisäksi varhaiskasvatuksen johtaja, varhaiskasvatuksen erityisasiantuntija, kaksi varhaiskasvatuksen asiantuntijaa ja kaksi asiakassihteerä. Varhaiskasvatuksen suunnittelijan tehtäviin kuuluu palvelualueen taloussuunnittelu ja -seuranta, sisäinen laskenta sekä toimialan johdon tukeminen toiminnan suunnittelussa ja ohjauksessa. Lisäksi tehtäviin kuuluu tuottaa toimintaan, talouteen ja hallintoon liittyvää tilastotietoa. Vastuulla on myös palvelualueen viestintä ja yhteiset hankinnat.

## 2.2 Opinnäytetyön tausta

Taloudellinen paine on kunnissa kiristynyt, kustannukset ovat kasvaneet sekä väestömäärän muutokset haastavat palvelujen järjestämistä. Kunnan tulee järjestää toimintansa tehokkaasti ja taloudellisella tavalla, joka nousee vielä entistä tärkeämpään rooliin muuttuvassa maailmassa ja haastavissa taloustilanteissa. Kunnassa toiminnan tuloksellisuutta arvioidaan muun muassa taloudellisuuden, kannattavuuden ja kustannusvaikuttavuuden näkökulmasta (Tyni ym., 2012, s. 11). Jotta kunnassa voidaan mitata kannattavuutta, taloudellisuutta ja tehokkuutta, liittyy siihen oleellisena osana kustannusten selvittäminen. Kustannukset ovat myös perusta palvelujen ja tuotteiden hinnoittelulle. (Hyvinkään kaupunki, 2023a, s. 21.)



Hyvinkäällä varhaiskasvatuspaikkojen suoritekohtaisia kustannuksia seurataan osavuosikatsauksien ja tilinpäätösten yhteydessä. Kustannuskehitystä tarkastellaan ja vertaillaan menneisiin kausiin ja vuosiin sekä arvioidaan kustannusten toteutumista taloussuunnitteluun nähden. Lisäksi suoritekohtaisia kustannuksia vertaillaan suhteessa muiden kuntien toteutuneisiin kustannuksiin. Palvelujen kustannuslaskenta ja hintojen määrittäminen on tärkeää myös kustannusvertailuissa eri järjestämistapojen välillä. Kustannusvertailussa kunnallisen varhaiskasvatuksen hintoja verrataan yksityisen hoidon tuella, ostopalvelulla sekä palvelusetelillä tuotettuun palveluun. Yksityisen hoidon tuella, ostopalvelulla ja palvelusetelillä täydennetään kunnan omaa tuotantoa ja haetaan myös kustannussäästöjä sekä perheille valinnanvapautta lapsen varhaiskasvatuksen järjestelyyn. Palvelujen hinnoittelu on tärkeässä roolissa myös silloin kun varhaiskasvatuspalvelua myydään muille kunnille. Edellä mainitut useat erilaiset tilanteet, joissa hintoja käytetään, haastavat hintojen määrittelyä ja kustannuslaskentaa sekä laskennassa huomioitavia seikkoja.

Kustannusten kasvaminen ja lakimuutokset ovat lisänneet yksityisen varhaiskasvatuksen taloudellisia haasteita Hyvinkäällä. Hintojen korotuspaineita palvelusetelin hintojen ja yksityisen hoidon tuen kuntalisien osalta on ollut myös muilla Keski-Uudenmaan kunnilla. Hyvinkäällä opetuslautakunta päätti 31.1.2023 yksityisen hoidon tuen kuntalisän korotuksesta, jotta yksityinen varhaiskasvatus säilyy Hyvinkäällä elinvoimaisena. (Hyvinkään opetuslautakunta, 31.1.2023, 4 §.)

Hyvinkäällä otetaan käyttöön palveluseteli syksyllä 2024, johon yksityisen hoidon tuella olevien lasten arvioidaan siirtyvän. Varhaiskasvatuspalveluissa selvitetään palvelusetelin mahdollista hinnantarkistusta, jotta yksityinen varhaiskasvatus pysyisi myös jatkossa elinvoimaisena sekä yhtenä palvelujen järjestämistapana. Tulosidonnaisen palvelusetelin tulee olla kunnalle edullisempi vaihtoehto kuin kunnallisena tuotettu varhaiskasvatus.

Kunnallisen hinnan oikeanlainen määrittely on tärkeää, kun vertaillaan kunnan tuottamien palveluiden kustannuksia muihin järjestämistapoihin. Hyvinvointiala HALI ry:n teki vuosina 2022–2023 selvityksen, jossa vertailtiin yksityisen

ja julkisen varhaiskasvatuksen kustannuksia yhdeksän kunnan osalta. Selvityksen mukaan kunnat säästävät yksityisellä varhaiskasvatuksella. Palvelusetelin arvo määritetään kunnan omiin kustannuksiin verrattuna merkittävästi pienemmäksi. Lisäksi selvityksessä todetaan, että merkittävä ero kunnallisen ja yksityisen varhaiskasvatuksen kustannusten välillä on etenkin palvelusetelin hinnoittelussa alle 3-vuotiaiden varhaiskasvatuksen osalta. Kunnallisissa päiväkodeissa kustannukset yli 3-vuotiaiden osalta ovat keskimäärin yli 20 % korkeammat ja alle 3-vuotiaiden osalta keskimäärin yli 37 % korkeammat kuin yksityisissä päiväkodeissa. HALI:n näkemyksen mukaan useat kunnat eivät tunne omia kustannuksia, jonka vuoksi palvelusetelin arvon määrittäminen on haastavaa. (Hyvinvointiala HALI, 2023.)

### 2.3 Opinnäytetyön tavoite

Opinnäytetyön tavoitteena on kehittää Hyvinkään kaupungin kunnallisen varhaiskasvatuspaikan kustannuslaskentaa ja hintojen määrittämistä sekä selvittää eri laskentatilanteissa huomioitavia asioita. Opinnäytetyössä etsitään ratkaisua kustannusten määrittämiseen alle ja yli 3-vuotiaiden lasten varhaiskasvatuspalveluihin sekä kustannusvertailuun eri järjestämistavoissa.

Opinnäytetyössä on etsitty vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- Miten kunnallisen varhaiskasvatuspaikan hinta määräytyy?
- Miten alle ja yli 3-vuotiaiden lasten varhaiskasvatuspaikkojen hinta tulisi määrittellä?
- Mitä tekijöitä eri järjestämistapojen hintavertailussa tulee huomioida?

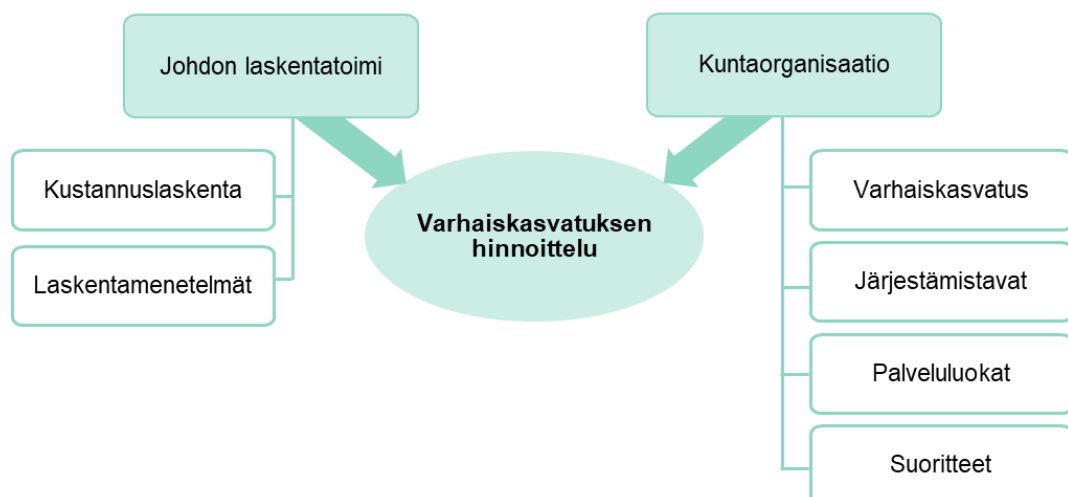
Opinnäytetyön tarkoituksena on kehittää kustannuslaskennan laskentamenetelmää ja luoda laskentamalli, jonka avulla saadaan määriteltyä kunnallisen varhaiskasvatuksen hinta alle- ja yli 3-vuotiaiden palveluihin. Opinnäytetyössä keskitytään kunnalliseen varhaiskasvatukseen eli päiväkotij- ja vuorohoitotoimintojen laskentaan. Lisäksi työssä sivutaan osittain myös kunnallisen esiopetuksen hinnan määräytymistä, koska se liittyy esiopetuksen lisäksi tarjottavaan täydentävään varhaiskasvatukseen. Laskentamallin avulla määritetään

käyttökorvaushinta vieraskuntalaskutusta varten. Laskentamallin tarkoituksena on tuoda selkeyttä kustannuslaskentaan ja eri ikäryhmien palveluiden hinnoitteluun sekä tuoda läpinäkyvyyttä hintojen muodostumiseen ja hintavertailuun eri järjestämistapojen välillä.

## 2.4 Teoreettinen viitekehys

Opinnäytetyöongelman ratkaisemiseksi ja laskentamallin kehittämiseksi tulee ymmärtää johdon laskentatoimen ja kustannuslaskennan perusteet sekä kustannusten erilaiset laskentaperiaatteet. Tässä opinnäytetyössä on oleellista selvittää yleiset käytännöt kuntien kustannuslaskennasta sekä julkishallintoa määrittävät säännökset ja ohjeistukset aiheeseen liittyen. Lisäksi tulee huomioida Hyvinkään kaupungin ohjeistukset kustannuslaskennan ja hintojen määrittelyn osalta.

Teoreettinen viitekehys rakentuu seuraavien käsitteiden ympärille: johdon laskentatoimi, kustannuslaskenta, laskentamenetelmät, kuntaorganisaatio, varhaiskasvatus, järjestämistavat, palveluluokat sekä suoritteet. Käsitteet avataan tarkemmin teoriaosuudessa. Käsitteet on esitetty kuviossa 2.



Kuvio 2. Opinnäytetyön teoreettinen viitekehys

## 2.5 Käytettävät tutkimusmenetelmät

Tutkimukseen liittyviä ongelmia ratkaistaan erilaisilla tutkimusmenetelmillä. Tutkimusote voi olla laadullinen, kvalitatiivinen tutkimus tai määrällinen, kvantitatiivinen tutkimus. Molemmilla tutkimusotteilla on tyypillisiä menetelmiä aineiston keräämiselle, analysoinnille ja tulkinnalle. Tutkimusotteen valinta tehdään tutkimusongelman ja sen luonteen perusteella. Tutkimuksella tuotetaan tietoa, joka tuo ymmärrystä sekä tukee päätöksentekoa. Tutkimuksen tavoitteena on tuottaa tutkimusongelmaan ratkaisu, joka perustuu luotettavaan tietoon. (Kananen, 2015, s. 64–65.) Laadullisen tutkimuksen avulla tutkittavaa kohdetta kehitetään ja uudistetaan, jolloin painopiste on usein tulevaisuudessa. Käytännöstä teoriaan etenevän laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on ymmärtää, tulkita sekä tarvittaessa mallintaa tutkittavaa ilmiötä. (Pitkäranta, 2014, s. 9, 27.) Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on ymmärtää sekä kehittää varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskentaa, joten tutkimusmenetelmänä käytetään laadullista eli kvalitatiivista tutkimusta.

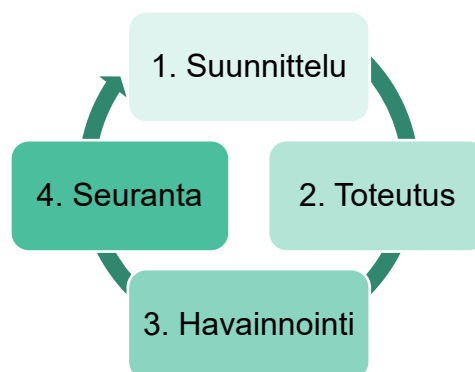
Toiminta-, kehittämis- ja konstruktiivinen tutkimus ovat interventionistisia tutkimusmuotoja, jotka pyrkivät muutokseen. Interventionistisen tutkimuksen lähestymistapana on käytännön ongelmien ratkaisu, jolla on myös tieteellistä merkitystä. Tutkimuksen konstruktiot eli tuotetut ratkaisut voivat olla käytäntöjä, työkaluja, prosesseja tai organisaation rakenteita. (Kananen, 2017, s. 10, 33.) Konstruktiivinen tutkimus sopii lähestymistavaksi silloin kun kehittämisen tarkoituksena on luoda konkreettinen tuotos, suunnitelma tai malli eli konstruktio. Konstruktiivinen tutkimus keskittyy käytännön ongelmiin, joihin haetaan uudenlaista, perusteltua ratkaisua. Tieto kerätään olemassa olevasta teoreettisesta sekä käytännön tiedosta. Tutkimus kytkeytyy aiheeseen liittyvään teoriaan, kirjallisuuteen sekä aikaisempiin tutkimuksiin. Tutkija rakentaa teoriaan perustuvan ratkaisun ja osoittaa sen toimivuuden käytännössä. (Kananen, 2017, s. 14–15; Ojasalo ym., 2015, s. 65.)

Opinnäytetyön lähtökohtana on toiminnan kehittäminen ja konstruktion luominen, joten tutkimusongelman lähestymistavaksi on valittu konstruktiivinen tutkimus. Tarkoituksena on kerätä tietoa kustannuslaskennasta yleensä sekä sen

soveltamisesta kuntaorganisaation toiminnassa. Lisäksi selvityksessä tarvitaan ymmärrystä kuntaorganisaatiossa kustannuslaskennan taustalla vaikuttavista seikoista. Kustannustietoisuuden kautta saadaan tukea päätöksentekoon, tiedolla johtamiseen sekä käytännön kehittämiseen. Opinnäytetyön tavoitteena on kehittää kustannuslaskentaan konstruktio eli laskentamalli, jota olisi jatkossa mahdollista käyttää erilaisissa kustannuslaskennan tilanteissa. Laskentamallissa huomioidaan seuraavat asiat:

- kustannusten kohdistus eri laskentakohteissa ja ikäryhmissä,
- välillisten kustannusten kohdistus hintoihin,
- suoritteiden vaikutus hinnan määräytymisessä,
- hintojen vertailu eri järjestämistavoissa.

Tämän konstruktivisen opinnäytetyön prosessi etenee syklisesti, kiertävänä kehänä. Kuviossa 3 on esitetty mukailtuna konstruktivisen tutkimuksen kiertävä kehä. Prosessi alkaa valmistelu- ja suunnitteluvaiheella, jossa perehdytään käytännön ongelmaa selittäviin teorioihin, etsitään ongelman syitä ja interventioita eli keinoja ongelman ratkaisemiseksi. Seuraavassa vaiheessa tuotetaan konstruktio, jota pilotoidaan eli testataan ja varmistetaan toteutetun ratkaisun toimivuus sekä tehdään ratkaisun käyttöönotto. Kolmannessa vaiheessa ratkaisua havainnoidaan. Neljännessä vaiheessa ratkaisua seurataan ja arvioidaan sen onnistumista. Mikäli toteutus ei ole onnistunut, niin prosessissa palataan alkuun eli ongelman määrittelyyn ja suunnitteluun. Prosessin lopuksi seuraa ratkaisun teoretisointi, jossa ratkaisu yleistetään, tehdään päätelmiä ja palautetaan yhteys teoriaan. (Kananen, 2017, s. 33–35.)



Kuvio 3. Konstruktivisen tutkimuksen kiertävä kehä (Kananen, 2017, s. 35 mukailten)

Opinnäytetyössä perehdytään kustannuslaskennan määrittelyyn liittyvään teoriaan sekä käsitteisiin yleisesti ja kuntaorganisaation tasolla sekä julkishallinnon organisaatiota koskeviin ohjeisiin ja sääntöihin. Lisäksi selvitetään ja analysoidaan Hyvinkään kaupungin määrittämät ohjeistukset, määritellään kustannuslaskennan päämäärät ja tavoitteet sekä tehdään suunnitelma tutkimuksen toteuttamiseksi. Tämän jälkeen edetään ratkaisun toteutukseen ja pilotointiin. Tarkoituksena on kehittää varhaiskasvatuspaikan hinnan määrittämiseen kustannuslaskennan malli. Toteutettua ratkaisua havainnoidaan, arvioidaan ja reflektoidaan sekä kehitetään yhteistyössä Varhaiskasvatuspalvelut- ja Talouspalvelut -yksiköiden kanssa.

## 2.6 Aineistonhankintamenetelmä

Opinnäytetyön aineistona käytetään dokumentteja. Dokumenttianalyysissä tarkoituksena on saada kehitettävästä asiasta lisäinformaatiota ja syvempää ymmärrystä. Analyysin tavoitteena on tehdä päätelmiä kirjallisen aineiston perusteella. Dokumenteiksi luokitellaan kaikki sellainen kirjallinen materiaali, jota tutkittavasta asiasta on kirjoitettu, kuvattu tai puhuttu. Dokumenttien sisältö kuvataan, jotta tekstin merkityksiä voidaan tunnistaa ja tulkita. Aineiston sisällön käsittely pohjautuu loogiseen päättelyyn ja tulkintaan. Aineistoa analysoidaan, tiivistetään sekä selkeytetään, jotta kehitettävästä asiasta voidaan luoda selkeä kuvaus ja tehdä luotettavia johtopäätöksiä. (Ojasalo ym., 2015, s. 136–137.)

Dokumenttianalyysi voidaan jakaa eri vaiheisiin, joita ovat aineiston kerääminen ja valmistelu, aineiston analyysi ja pelkistäminen sekä tulkinta ja johtopäätökset. Tutkimuksen tulosten laatua ja luotettavuutta mahdollistetaan sillä, että eri vaiheissa toteutetaan jatkuvaa kriittistä tarkastelua, jotta tunnistetaan mahdollisia virheitä tai vääristymiä ja korjataan niitä. Tutkimusaineiston analysoinnissa käytetään teorialähtöistä sisällönanalyysia, jossa analyysin luokittelu perustuu teoreettisen viitekehyksen käsitteisiin. (Ojasalo ym., 2015, s. 138–144.) Sisällönanalyysillä on tarkoitus saada tutkittavasta ilmiöstä tiivistetty ja selkeä

kuvaus. Aineisto järjestetään selkeään ja tiiviiseen muotoon huolehtien, että informaation sisältö säilyy mukana. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 87, 91.)

Aineistonkeruumenetelmät voidaan laadullisessa tutkimuksessa jakaa sekundaari- ja primääriaineistoon. Sekundääriaineisto koostuu tutkittavaan ilmiöön liittyvistä, olemassa olevista dokumenteista, kuvista tai muista tallenteista. Primääriaineisto on kerätty kyseistä tutkimusongelmaa varten, jossa aineisto on tuotettu havainnoinnin, haastattelujen ja kyselyjen avulla. (Kananen, 2017, s. 44.) Tutkijan tulee erottaa aineistosta sekundaariaineisto, jossa toinen henkilö selostaa tuloksia tai omia käsityksiä asioiden laadusta. Kyseisten lähteiden käyttö on problemaattista silloin, kun niitä käytetään aineistonkeruun asemasta. (Anttila, n.d, kohta 9.1.6 Dokumenttiaineisto.)

Tässä opinnäytetyössä aineisto hankitaan sekundaariaineistosta dokumentti-analyysin menetelmin. Opinnäytetyön lähteinä toimii valtiohallinnon, Kuntaliiton sekä Hyvinkään kaupungin säännökset ja ohjeistukset. Empiirinen aineisto hankitaan Hyvinkään kaupungin järjestelmistä. Laskentatietojen osalta aineistona käytetään Hyvinkään kaupungin vuoden 2023 tilinpäätöstietoja, jotka hankitaan Power BI -järjestelmästä. Saadut tiedot analysoidaan Excel-taulukkolaskentaohjelmassa. Suorit tiedot haetaan Vesselin Daisy -toiminnanohjausjärjestelmästä, jotka viedään Exceliin, suodatetaan pivotoinnin avulla sekä tehdään tarvittavat poiminnat kustannuslaskentaan. Opinnäytetyössä hyödynnetään myös opinnäytetyöntekijän työkokemusta ja osaamista varhaiskasvatuspalveluiden toimintaympäristöstä. Laskentamallin käyttöä arvioidaan ja kehitetään Varhaiskasvatuspalvelut- ja Talouspalvelut -yksiköiden kanssa yhteisissä palaverissa. Opinnäytetyön tuloksista ovat kiinnostuneet myös KUUMA-seudun kunnat. KUUMA-seudun kuntiin kuuluvat Hyvinkään lisäksi Järvenpää, Kerava, Kirkkonummi, Mäntsälä, Nurmijärvi, Pornainen, Sipoo, Tuusula ja Vihti (KUUMA-seutu liikelaitos, n.d.). Toteutettua laskentamallia voidaan hyödyntää KUUMA-kuntien lisäksi myös muissa kunnissa.

## 3 JOHDON LASKENTATOIMI JA KUSTANNUSLASKENTA

### 3.1 Laskentatoimi

Laskentatoimi tuottaa luotettavaa tietoa, joka on toiminnan perusta ja päätöksenteon pohja yrityksissä ja organisaatioissa. Laskentatoimen tehtävänä on palvella organisaatiota ja sen sidosryhmiä. Laskentatoimi määrittellään prosessiksi ja järjestelmäksi, jossa taloudellista informaatiota kerätään, mitataan ja välitetään tukemaan toimintaa ja päätöksentekoa. Laskentatoimen ydin on kirjanpito, johon taloudelliset tapahtumat tallennetaan ja luokitellaan järjestelmällisesti. (Järvenpää ym., 2017, s. 19; Ikäheimo ym., 2019, s. 11–12; Jormakka ym., 2021, s. 12.)

Laskentatoimella on kaksi päätehtävää: rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävä. Rekisteröintitehtävässä kerätään ja rekisteröidään yrityksen taloutta kuvaavia tietoja raportointia varten. Hyväksikäyttötehtävässä rekisteröidystä tiedosta tuotetaan raportteja päätöksenteon tueksi. Laskentatoimen rooli on tuottaa taloudellista informaatiota toimintaan ja sen suunnitteluun, valvontaan, päätöksentekoon sekä rahoitukseen. Laskentatoimi jaetaan rahoituksen ja johdon laskentatoimen osa-alueisiin. (Järvenpää ym., 2017, s. 19–20; Ikäheimo ym., 2019, s. 13.)

Rahoituksen laskentatoimessa rahoittajille ja muille sidosryhmille tuotetaan tietoa organisaation taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Muita sidosryhmiä ovat muun muassa julkinen hallintovalta, asiakkaat, työntekijät, alihankkijat sekä tavarantoimittajat ja palveluiden toimittajat. Termeinä voidaan käyttää myös yleinen tai ulkoinen laskentatoimi. (Järvenpää ym., 2017, s. 19–20; Jormakka ym., 2021, s. 13; Ikäheimo ym., 2019, s. 13.)

Rahoituksen laskentatoimi on säänneltyä toimintaa, jossa noudatetaan muun muassa kirjanpitolakia ja -asetusta, verolakeja, kirjanpitolautakunnan säädöksiä sekä suosituksia. Sen ydin on kausittain laadittava tilinpäätös, joka kertoo yrityksen taloudellisesta tuloksesta ja asemasta. Tilinpäätös sisältää vähintään



taseen, tuloslaskelman ja liitetiedot. Näiden lisäksi tiettyjen edellytysten täyttyessä yrityksen tulee julkaista toimintakertomus sekä rahoituslaskelma. Lisäksi julkisesti noteerattujen yhtiöiden tulee muun muassa tehdä osavuosikatsaus ja antaa ennakkotieto tuloksesta säännöllisen tiedonantovelvollisuuden täyttämiseksi. Rahoituksen laskentatoimi on yhdenmukaista ja samankaltaista eri yrityksille, joka mahdollistaa sen, että sitä voidaan seurata ja todentaa. Raporttien luotettavuuteen kiinnitetään erityistä huomiota ja ne ovat pääsääntöisesti tilintarkastettuja. (Järvenpää ym., 2017, s. 19–20; Jormakka ym., 2021, s. 13; Ikaheimo ym., 2019, s. 13–14.)

Johdon laskentatoimi tukee ja avustaa johtoa tuottaen tietoa toiminnan suunnittelun, valvonnan sekä päätöksenteon avuksi. Termeinä voidaan käyttää myös sisäistä tai operatiivista laskentatoimea. Johdon laskentatoimea ei säätele ulkopuoliset normit ja se on vapaamuotoista sekä vapaaehtoista. Johdon laskentatoimea toteutetaan yrityksen tarpeiden pohjalta, joten se voi olla organisaatiosta riippuen hyvin moninainen kokonaisuus. Johdon laskentatoimessa keskeisinä osa-alueina ovat muun muassa kustannuslaskenta, talouden ja toiminnan ohjaus, strateginen suunnittelu, investointilaskenta sekä suoritusten mittaukset. Raportointia voidaan tehdä säännöllisesti tai tarpeen mukaan. Raporttien luotettavuudesta vastaa sisäinen valvonta. (Järvenpää ym., 2017, s. 20–21; Ikaheimo ym., 2019, s. 13–14, 128.)

Johdon laskentatoimessa laskelmat voidaan jakaa suunnittelua, valvontaa ja tiedottamista avustaviin laskelmiin.

- Suunnittelua avustavia laskelmia ovat vaihtoehto- ja tavoitelaskelmat. Vaihtoehtolaskelmat avustavat lyhyen ja pitkän aikavälin kannattavuuden, taloudellisuuden ja tuottavuuden suunnittelussa. Laskelmia ovat esimerkiksi investointi-, kannattavuus- ja kustannuslaskelmat, strategiavaihtoehtojen arvioinnit sekä ennusteet. Tavoitelaskelmat liittyvät budjettien laskelmiin, jotka avustavat johtoa toiminnan suunnittelussa ja tavoitteiden asettamisessa.
- Valvontaa avustavia laskelmia ovat tarkkailulaskelmat, joilla ohjataan toimintaa, valvotaan sekä analysoidaan tavoitteiden toteutumista ja

kehittymistä. Laskelmia ovat esimerkiksi tulosbudjetin toteutumiseen ja budjetin tarkkailuun liittyvät laskelmat.

- Tiedottamista avustavien informointilaskelmien tarkoituksena on vaikuttaminen. Ne sisältävät suunnittelua ja valvontaa avustavista laskelmista muokattua informaatiota sidosryhmille sekä moniin muihin eri tarkoituksiin.

(Järvenpää ym., 2017, s. 21–22; Neilimo & Tenhunen, 2020, s. 41–43.)

Laskentatoimen tulisi julkisella sektorilla tukea julkisen tehtävän toteuttamista. Aiemmin kunnan laskentatoimen tavoitteena on ollut saada järjestelmä, jolla on voitu demokraattisesti valvoa yhteisten varojen käyttöä. Kuntien laskentatoimen kehityksessä painopiste on ulkoisen laskentatoimen pakollisista, lakisäätteisistä dokumenteista siirtynyt myös toiminnan, tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointiin sekä monipuolisen informoinnin käyttöön. Myös tilivelvollisuuden toteutuminen on tärkeässä roolissa. (Tammi, 2006, s. 57.)

### 3.2 Johdon laskentatoimen informaation soveltaminen

Johdon laskentatoimessa tuotetun informaation osalta kohdataan haasteita, jotka laskennassa on ratkaistava kunkin laskentatilanteen edellyttämällä tavalla. Laskelmien tulkitsemista ja oikeanlaista hyödyntämistä päätöksenteossa edesauttaa se, että laskelmien käyttäjä tuntee laskentatoimen haasteet ja ymmärtää erilaisia laskentatilanteita. (Järvenpää ym., 2017, s. 49; Suomala ym., 2011, s. 82.)

Laskentatoimen informaatiohaasteet voidaan jakaa laajuus-, arvostus-, jakamis- ja mittausongelmiin. Laajuusongelmissa ratkaistaan se, mitä tuottoja ja kustannuksia laskelmissa otetaan huomioon, koska kaikki tuotot ja kustannukset eivät välttämättä ole relevantteja jokaisessa tilanteessa. Arvostusongelmissa päätetään mitä yksikköhintoja ja -kustannuksia laskelmissa käytetään, kuten päivän hinta tai standardihinta. Jakamisongelma sisältää jaksotus- ja kohdistamisongelmat, joissa haasteet syntyvät yleensä laskentakohteiden tai ajanjaksojen yhteisistä kustannuksista. Näissä onkin oleellista kunnioittaa

aiheuttamisperiaatetta, josta lisää kustannusten jaotteluun liittyvässä kappaleessa 3.3.1. Jaksotusongelmassa ratkaistavaksi tulee tuottojen ja kulujen jakottaminen laskentakausille, kun taas kohdistamisongelmassa ratkaistaan välillisten tuottojen ja kustannusten kohdistaminen laskentakohteille. Mittausongelmissa haasteena on se, miten tuottojen ja kustannusten määrät selvitetään ja millä tarkkuudella. Lisäksi haasteena on myös se, mitä on mahdollista mitata olemassa olevilla järjestelmillä, kuten raaka-aineen käyttömäärät tai työajan mittaukset. (Järvenpää ym., 2017, s. 44–46; Suomala ym., 2011, s. 82; Neilimo & Tenhunen, 2020, s. 67–71.)

Laskennan tuottamassa informaatiossa on syytä huomioida edellä mainittujen haasteiden lisäksi myös ominaisuudet. Laskentainformaation ominaisuuksia ovat asianmukaisuus, luotettavuus, vertailukelpoisuus, ymmärrettävyys ja oleellisuus. Asianmukaisuuden tarkoitus on, että laskentatoimi tuottaa tietoa, jolla on mahdollisuus vaikuttaa toimintaan ja päätöksentekoon. Tiedon tulee vastata sen käyttäjän käyttötarpeeseen. Luotettavuudella edellytetään, että tuotettu informaatio on virheetöntä ja vääristämätöntä. Luotettavuudella voidaan tarkoittaa myös sitä, että tilanteen pysyessä ennallaan, tuottaa mittauksen toistaminen saman tuloksen. Vertailukelpoisuudella tarkoitetaan sitä, että informaatiota tulisi kyetä vertaamaan esimerkiksi edellisten vuosien tulokseen. Vertailua voidaan tehdä myös toisen yrityksen taloudelliseen asemaan silloin, kun normit ja käytännöt ovat yrityksissä vastaavia. Ymmärrettävyydellä edellytetään, että laskentainformaatio tuotetaan sen käyttäjälle ymmärrettävässä muodossa. Käyttäjän tulee ymmärtää laskennan laatimisperiaatteet sekä siihen liittyvät arviointikriteerit. Oleellisuudessa on tärkeää keskittyä informaation käyttäjän kannalta oleelliseen ja merkitykselliseen tietoon. (Järvenpää ym., 2017, s. 46–47; Ikaheimo ym., 2019, s. 16–17.)

Rahoituksen laskentatoimessa lainsäädäntö, kuten kirjanpitolaki, ohjeistaa laajuus-, arvostus- ja jaksotusongelmissa. Johdon laskentatoimessa ei ole vastaavaa säännöstöä, vaan organisaatioissa sisäiset ohjeet ovat varmistamassa informaation yhdenmukaisuutta. (Järvenpää ym., 2017, s. 44.)

### 3.3 Kustannuslaskenta

Kustannuslaskenta on osa johdon laskentatoimea ja sen tehtävänä on tuottaa tietoa toiminnan suunnitteluun, budjetointiin, tuloksellisuuden ja kannattavuuden arviointiin sekä palveluiden ja tuotteiden hinnoitteluun. Kustannuslaskennan avulla tunnistetaan laskentakohteiden kustannukset. Kustannuslaskennan tarkoituksena on aiheuttamisperiaatteen mukaisesti määrittää kustannukset tuotteelle tai palvelulle, prosessille, toiminnolle, kustannuspaikalle, asiakkaalle tai projektille. (Tyni ym., 2012, s. 11; Ikäheimo ym., 2019, s. 130; Jorukka ym., 2021, s. 208; Suomala ym., 2011, s. 47.)

Kunnan toiminnassa tuote muodostaa laskentakohteen, joka voi olla tavara, palvelu tai niiden yhdistelmä (Tyni ym., 2012, s. 32). Tuotannontekijöistä aiheutuneet kustannukset, ja niillä aikaansaatuisten tuotteiden tai palveluiden myynnistä saadut tuotot, kohdistetaan laskentakohteille. Laskentakohteita ovat esimerkiksi tehtävä, toiminta, hanke, asiakas, tuote tai suorite. (Tyni ym., 2012, s. 31–32.)

Kustannus on johdon laskentatoimen keskeinen käsite, joka tarkoittaa eri asiaa kuin kirjanpidossa käytetyt käsitteet meno ja kulu. Kustannus mittaa rahamääräisesti tuotannontekijän käyttöä tai kulutusta. Meno on tuotannontekijän hankkimisesta suoritettu vastike ja kulu on tilikaudelle jaksotettu hankintamenon osa. Esimerkiksi meno on pitkävaikutteisen tuotannontekijän, kuten koneen hankintakustannus, ja kulu on koneesta tehtävä poisto. (Järvenpää ym., 2017, s. 54; Neilimo & Tenhunen, 2020, s. 54.) Tuotannontekijän todellinen kustannus voi riippua arvioitavasta tilanteesta (Ikäheimo ym., 2019, s. 131). Toiminnan kannattavuuden, tuottavuuden ja taloudellisuuden selvittäminen edellyttää kustannusten tuntemista ja tunnistamista (Neilimo & Tenhunen, 2020, s. 54). Kustannuslaskennassa on keskeistä ymmärtää laskennan tarkoitus ja tilanne, jotka vaikuttavat laskennan toteutukseen ja siinä käytettyihin valintoihin (Suomala ym., 2011, s. 71).

Kuntien sisäisessä laskennassa kustannuslaskennan osa-alueisiin jaotellaan informaation tuottaminen sekä tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointi.

Informaatiota tuotetaan talouden suunnittelua ja budjetointia varten, johon sisältyy tuotekohtaisten kustannusten selvittäminen, hinnoittelun menetelmät, katetuottolaskenta sekä investointien edullisuusvertailut. Kunnat tarvitsevat toimintansa kustannuksista vertailukelpoista tietoa, joka on luotettavaa ja läpinäkyvää. Kustannusten selvitys edellyttää palvelujen tuotteistamista, omakustannusarvon selvittämistä ja erilaisten vaihtoehtojen edullisuusvertailujen tekemistä, joita ovat esimerkiksi vertailut eri investointien tai leasingin välillä sekä oman toiminnan ja ostopalvelujen välillä. Tietoja tarvitaan tuottavuuden parantamiseen, palvelujen kilpailuttamiseen ja esimerkiksi tilaaja-tuottaja-mallin käyttöönottoon. (Kuntaliitto, 2018b.)

Tärkeä osa kunnan toiminnan ja talouden ohjauksesta on palveluiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten laskenta. Kirjanpito toimii usein myös johdon laskentatoimen pohjana, jolloin kirjanpidon periaatteet ja suositukset voivat haastaa tiedon käyttöä. Nämä tulee huomioida kustannuslaskennassa etenkin silloin, kun vertaillaan oman tuotannon ja ulkopuolisten palveluja. (Lepänen, 2011, s. 159–160, 163–164.)

Lainsäädäntö ohjaa lakisääteisistä palveluista perittäviä maksuja, maksuihin liittyvien valtionosuuksien määräytymistä sekä perusteena olevaa kustannusten seuranta- ja tilastointia. Kustannuslaskenta on osa kuntien sisäistä laskentaa, jota Kuntaliitto ohjaa suosituksilla. Kuntalaissa ei määritetä kunnan kustannuslaskentaan liittyviä erityisiä määräyksiä. (Tyni ym., 2012, s. 12.)

### 3.3.1 Kustannusten jaottelu

Tyypillinen tapa johdon laskentatoimessa on jakaa kustannuksia muuttuviin ja kiinteisiin, välittömiin ja välillisiin sekä erillis- ja yhteiskustannuksiin. Muuttuvat ja kiinteät kustannukset luokitellaan sen mukaan, miten ne vaihtelevat tuotantomäärän mukaisesti. Muuttuvat kustannukset seuraavat tuotantomäärän muutosta, kun vastaavasti kiinteät pysyvät vakiona. Esimerkiksi muuttuvia kustannuksia ovat materiaalikustannukset sekä suorittavien työntekijöiden palkkakustannukset, ja kiinteitä kustannuksia myymälärakennuksen

pääomakustannukset. (Järvenpää ym., 2017, s. 55.) Kustannukset voivat olla myös puolikiinteitä, eli ne ovat vakioita tietyn tuotantomäärän rajoissa, mutta tuotantomäärän kasvaessa yli vakion, ne kasvavat hyppäyksittäin (Ikäheimo ym., 2019, s.131–132).

Välittömät ja välilliset kustannukset kuvaavat kustannusten kohdennettavuutta. Välittömät kustannukset ovat suoraan kohdistettavissa laskentakohteelle. Vastaavasti välillisten kustannusten kohdentaminen on haastavaa, ja niitä ei voida yksiselitteisesti kohdentaa tietyille laskentakohteelle. (Ikäheimo ym., 2019, s.135; Järvenpää ym., 2017, s. 58–59.) Kunnassa välillisiä kustannuksia ovat hallinnosta aiheutuneet kustannukset, joita ei välttämättä ole mahdollista kohdistaa suoraan laskentakohteelle. Näin ollen välilliset kustannukset kohdistetaan kustannuspaikalle laskennallisella jakoperusteella tai kertoimen avulla, josta ne kohdistetaan edelleen tuotteelle. (Tyni ym., 2012, s. 64.) Kunta-AURA on talousraportoinnin käsikirja, joka sisältää ohjeet kunnille viranomaisraportointiin. Viranomaisraportointi edellyttää hallintokustannusten jakamista palveluluokkiin AURA-käsikirjan mukaisesti. Palveluluokista lisää kohdassa 3.3.3. Kuntien kustannuslaskentakäytäntöjen tulee olla yhtenäisiä, jotta viranomaisille raportoidut taloustiedot ovat vertailukelpoisia. Samalla myös kuntien oma kustannustietoisuus lisääntyy ja palveluiden hinnoittelu on entistä läpinäkyvämpää. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 96.) Kunnan hallintokustannuksista lisää kohdassa 3.3.2.

Kustannusjako erillis- ja yhteiskustannuksiin kuvaa tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia, joissa erilliskustannukset jäävät toteutumatta, mikäli laskentakohteen myyminen tai tuottaminen lopetetaan. Vastaavasti yhteiskustannukset liittyvät useaan laskentakohteeseen, jolloin yhden laskentakohteen lisääminen tai lopettaminen ei vaikuta yhteiskustannusten määrään. (Ikäheimo ym., 2019, s. 135–136.)

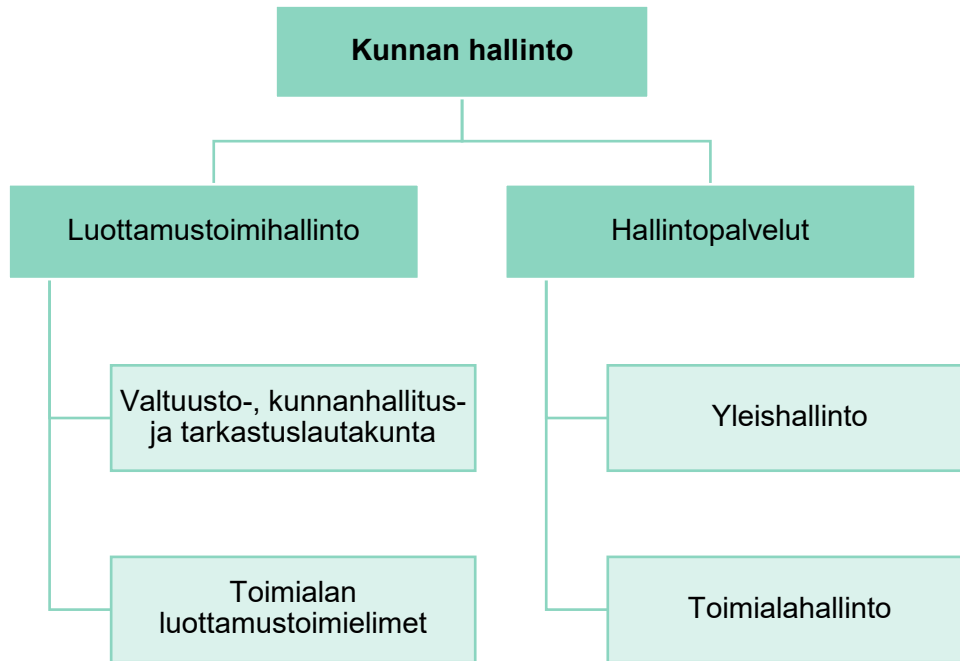
Laskentatoimen informaation soveltamisessa, kappaleessa 3.2 mainittiin jakamisongelma ja siihen liittyvä aiheuttamisperiaate. Aiheuttamisperiaatteessa on kyse kustannusten kohdentamisesta laskentakohteille. Laskentakohteeseen liitetään vain sen aidosti aiheuttamat tuotot ja kustannukset. Haasteena onkin

se, että yhteiskustannuksille ei välttämättä löydy aiheuttamisperiaatteen mukaista perustetta kohdistamiselle. Näin ollen aiheuttamisperiaatteen tarkka noudattaminen voi olla vaikeaa tai mahdotonta, jolloin kustannukset jaetaan sovituksen jakoperusteen mukaisesti. Aiheuttamisperiaatteen noudattaminen on kuitenkin tärkeää eri tuotteiden keskinäisen kannattavuuden vertailussa, jotta tuotteet eivät joudu kattamaan aiheuttamiensa kustannusten lisäksi muiden tuotteiden aiheuttamia kustannuksia. (Ikäheimo ym., 2019, s. 136–137; Suomalainen, s. 71.)

Mikäli useat eri laskentakohteet käyttävät yhteistä tuotannon tekijää, niin kustannukset kohdistetaan suoritteelle epäsuoralla kohdistusmenetelmällä, jakoperustetta käyttäen. Kohdistusmenetelmän käyttäminen perustuu siihen, että suoritteen käyttämä resurssimäärä tiedetään tai se on arvioitavissa. (Tyni ym., 2012, s. 138.) Kustannuksia voidaan kohdentaa laskennallisesti esimerkiksi suorittemäärien tai kuluerien mukaisesti. Jokaisen laskentakohteen kustannuspohjan tulisi kuvata sitä resurssimäärää, jonka sen palvelun järjestäminen tai tuottaminen on aiheuttanut. Toiminnan ja talouden yhteyden huomioiminen on tärkeää aiheuttamisperiaatteiden tulkinnessa, niiden kirjaamiskäytännöissä sekä raportoinnissa. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 96.)

### 3.3.2 Kunnan hallintokustannukset

Kunnan hallinto jakaantuu luottamustoimihallintoon eli päätöksenteko- ja valvontaelimiin sekä hallintopalveluun eli yleis- ja toimialahallintoon. Päätöksenteko- ja valvontatoimielimiä ovat valtuusto-, kunnanhallitus- ja tarkastuslautakunta sekä toimialan päätöksentekuelimet, eli lauta- ja johtokunnat. Hallintopalveluiden osalta yleishallintoon kuuluvat ylimpien luottamustoimielinten päätöksenteon valmistelut, laki-, taloushallinto- ja tarkastuspalvelut sekä muut hallinnon tukipalvelut. Toimialahallintoon kuuluvat toimialueen johdon ja hallinto henkilöstön kustannukset sekä muut hallinnon järjestämiseen liittyvät kustannukset. (Tyni ym., 2012, s. 55.) Kuviossa 4 on nähtävillä kunnan hallinnon rakenne kustannuslaskennan näkökulmasta.



Kuvio 4. Kunnan hallinnon rakenne ja kustannusten jaottelu (Tyni ym., 2012, s. 55)

Luottamustoimihallinnon kustannuksista, valtuuston ja kunnanhallituksen osalta pääsääntönä on, että näitä ei kohdisteta kunnassa edelleen tehtäville, hankkeille tai palvelutuotteille. Sen sijaan tarkastuslautakunnan kustannukset tulisi sisällyttää tehtävän kustannuksiin tuotehinnoittelun, maksuosuuksien, kustannusten kehitysvertailujen ja tuloksellisuusarviointien osalta. Poikkeuksena tähän on tuotantovaihtoehtojen edullisuusvertailut ja verorahoitteisten yksiköiden budjetoinnit, joissa tarkastuslautakunnan kustannuksia ei huomioida. (Tyni ym., 2012, s. 56.)

Kustannuslaskennassa kunnan hallintopalvelut huomioidaan lähtökohtaisesti yhdenmukaisella tavalla. Toimialan hallintopalveluiden kustannukset sisällytetään toimialan tehtävien ja tuotteiden kustannuksiin. Hallintopalveluiden kustannuksia ovat esimerkiksi hallinto henkilöstön palkat, koulutukset, hallinnon toimitilat, laitteet ja kalusteet sekä kustannukset, jotka aiheutuvat hallinnon järjestämisestä. Hallintopalveluiden kustannusten huomioiminen on riippuvainen laskentatilanteesta. Toimialajohdon kustannukset otetaan pääsääntöisesti laskennassa huomioon, poikkeuksena on oman tuotannon edullisuusvertailut toiseen tuotantovaihtoehtoon. (Tyni ym., 2012, s. 57.)



Kunnan palvelutoiminnan tuloksellisuutta arvioitaessa palvelutuotannon kustannukset ovat tunnuslukujen keskeisinä muuttujina. Tuloksellisuuden tunnuslukuna voidaan käyttää taloudellisuutta mittaavan suoritteen yksikkökustannusta. Suoritteen yksikkökustannus saadaan jakamalla tehtävän kustannukset aikaansaadulla suoritemäärällä. Lähtökohtaisesti hallintokustannusten laaja huomioiminen palvelujen yksikköhinnossa on perusteltua, mutta se on kuitenkin riippuvainen tuloksellisuuden arvioinnista ja tarkoituseristä. (Tyni ym., 2012, s. 58–59.) Kunnan palveluluokkiin liittyvässä raportoinnissa hallintokustannukset jaetaan kustannuksista riippuen eri palveluluokille.

### 3.3.3 Kunnan palveluluokat

Talousraportoinnin käsikirja Kunta-AURA määrittää taloustietojen kohdentamisen palveluluokille. Palveluluokkiin kohdennetaan toimintakatteeseen sisältyvät tuotot ja kustannukset sekä poistot ja arvonalentumiset. Palveluluokille ei kuitenkaan kohdenneta esimerkiksi valtionosuuksia tai verotuloja. Kohdentamisen perusteena noudatetaan aiheuttamis- sekä täydellisyysperiaatetta eli toiminnan tuotot ja kustannukset kohdistetaan palveluluokille kokonaisuudessaan, ja ne raportoidaan alkuperäisten tilien avulla. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 91.)

Kunnan ja kuntayhtymän palveluluokitus –ohje määrittää tarkemmin kullekin palveluluokalle tulevat taloustiedot. Varsinaiisiin palveluluokkiin kuuluvat palvelut ovat lopputuotepalveluita, jotka ovat suunnattu asiakkaille, kuten päiväkotitoiminta tai esiopetus. Kunnan hallinnon osalta kustannuksille on omat palveluluokat, yleishallintopalvelu ja tukipalvelu, joiden mukaan hallintokustannukset tulee jakaa. Yleishallintopalvelu on varsinainen palveluluokka, kun vastaavasti tukipalvelu on apuluokka, joka sisältää välituotteet ja -suoritteet. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 109–110.) Yleishallintopalvelutalveluluokalle kuuluu lakiperusteiset, yleiseen hallintoon liittyvät kunnan demokraatiapalvelut, esimerkiksi kunnanvaltuusto, -hallitus ja -johtaja sekä niiden keskitetyt valmistelutehtävät sekä tarkastuslautakunta. Tukipalvelu-palveluluokalle kuuluu esimerkiksi toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki,

substanssilautakunnat, talous-, henkilöstö-, hankinta- ja lakipalvelut sekä viestintä. Tukipalvelu-palveluluokalta kustannukset kohdennetaan edelleen varsinaisille palveluluokille joko suoraan, sisäisellä laskutuksella tai vyöryttämällä summatasoisesti. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023a.) Tukipalveluluokan tarkoituksena on helpottaa vyörytyserien kohdentamista, jotta laskenta noudattaa täydellisyysperiaatetta ja kulujen kohdistus olisi eri organisaatioiden välillä mahdollisimman samankaltaista (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 97). Kuntien taloustiedot palveluluokakohtaisesti ovat julkisesti nähtävillä Valtiokonttorin tutkiahallintoa.fi -sivustolla.

Hyvinkään varhaiskasvatuspalveluissa varsinaisia palveluluokkia ovat päiväkotitoiminta, perhepäivähoito ja muu varhaiskasvatus sekä esiopetus. Hyvinkäällä hallintopalvelujen kustannukset jaetaan yleishallintopalvelut ja tukipalvelut -palveluluokille AURA-käsikirjan mukaisesti. Tukipalvelu on apupalveluluokka, josta kustannukset vyörytetään edelleen laskentakohteille laskennallisesti ulkoisten käyttömenojen suhteessa. Yleishallintopalvelu on varsinainen palveluluokka, joten sitä ei vyörytetä toimialojen tehtäville tai laskentakohteille.

AURA-käsikirjan mukaan vain tukipalveluiden kustannukset kohdennetaan varsinaisille laskentakohteille. Huomioitavaa kuitenkin on, että Tyni ym. kirjoittajien (2012, s. 56) mukaan tarkastuslautakunnan kustannukset tulisi sisällyttää kustannuslaskentaan tuotehinnoittelussa, maksuosuuksissa, kustannusten kehitysvertauissa ja tuloksellisuusarvioinneissa. AURA-käsikirjan mukaan tarkastuslautakunnan kustannukset sisältyvät yleishallintopalvelut-palveluluokalle, joita ei kohdenneta laskentakohteille. Kuntien lakisääteiseen raportointiin tuli muutos vuonna 2021, joten velvoitteet ovat muuttuneet Tyni ym. kirjoittajien vuonna 2012 julkaistun kustannuslaskentaoppaan jälkeen.

### 3.3.4 Kunnan kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta

Kustannuslajilaskentaa voidaan pitää kustannuslaskennan ensimmäisenä osa-alueena ja vaiheena. Siinä kustannustietoa kerätään, käsitellään ja seurataan kustannuslajeittain. Suoritteiden valmistamiseen käytetään erilaisia

tuotannontekijöitä, kuten työtä, raaka-aineita, koneita ja laitteita. Tuotannontekijät jaotellaan yleensä työsuorituksiin, aineisiin sekä lyhyt- ja pitkävaikutteisiin tuotannon välineisiin. Kustannuslajit kirjataan omille tileilleen, joita suurten yritysten tilikartassa eli käytetyssä tilijoukossa, voi olla useita satoja. (Järvenpää ym., 2017, s. 72–73; Ikaheimo ym., 2019, s. 137–138.)

Kunnilla on velvollisuus toimittaa tilinpäätös-, osavuosikatsaus- ja kustannustiedot sekä muut toimitettavaksi edellytetyt taloustiedot Valtiokonttorin tietovarantoon. Lisäksi Valtioneuvoston ja Valtionvarainministeriön asetukset määrittävät tiedot kunnan taloutta koskien. (Valtiokonttori, 2023.) Valtionvarainministeriön vuosittain annettavalla asetuksella säädetään tarkemmin tilikauden tietojen toimittamiseen sovellettavista teknisistä kuvauksista ja tietosisällöistä, jotka ohjaavat taloustietojen raportointia. Tietosisällössä määritetään kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo, sekä palvelu- ja sektoriluokitus. Tietosisältöä ohjaavat myös kustannuslaskennan ohjeistus, kirjanpitolautakunnan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeet sekä lausunnot. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 1.)

Kuntien kirjanpidossa menot ja tulot ryhmitellään vähintään tehtävittäin sekä meno- ja tulolajeittain. Kuntaorganisaatiossa kustannuslajiluokitus perustuu kuntien kirjanpidon ja tilastoinnin menolajiluokitukseen. Kustannuslajiluokitus perustuu tuotannontekijöihin, joita ovat henkilöstö, ostopalvelut, aineet ja tarvikkeet sekä koneet, laitteet ja tuotantotilat. Lisäksi kustannuslajeina esitetään tuotannontekijöihin sitoutuneen pääoman korot ja muut korvaukset. (Tyni ym., 2012, s. 31, 39.) Kunnan palveluluokille kohdennetaan kulu- ja tuottolajit AURA-käsikirjan ohjeistuksen mukaisesti (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 91).

Kustannuslaskennan toisena vaiheena voidaan pitää kustannuspaikkalaskentaa, jossa kustannukset kirjataan tilien lisäksi kustannuspaikoille. Kustannuspaikat voidaan määritellä esimerkiksi vastuualueiden, yksiköiden, osastojen tai kiinteistöjen perusteella. Kustannuspaikkalaskenta mahdollistaa organisaation eri yksiköiden talouden johtamisen. Se tukee organisaation toiminnan ohjaamista ja kehittämistä tuottamalla tietoa kustannuspaikan taloudesta sekä sen

vaikutuksesta laskentakohteen yksikkökustannuksiin. (Järvenpää ym., 2017, s. 72–73; Suomala ym., 2011, s. 92.) Tuotteen kustannukset kohdistetaan tuotekustannuspaikalle, jolloin tuotteen yksikkökustannus saadaan jakamalla kustannuspaikan kokonaiskustannukset toteutuneella tuotemäärällä (Tyni ym., 2012, s. 32). Kustannuspaikat mahdollistavat yhteisten kustannusten jakamisen eri kustannuspaikoille. Yhteiset kustannukset voidaan vaihtoehtoisesti kerätä myös omalle kustannuspaikalle, josta ne voidaan kohdentaa eli vyöryttää edelleen varsinaisille, toimintaa tekeville kustannuspaikoille (Ikäheimo ym., 2019, s. 138.)

Kunnan kirjanpidossa osa kustannuksista kohdistetaan suoraan laskentakohteelle kirjanpidon laskentatunnisteiden avulla. Useille eri laskentakohteille kohdentuvat kustannukset voidaan kirjata karkeammin, jotka kohdistetaan tarkemmalla tasolla myöhemmin kustannuslaskennan osiossa. Onkin tärkeää, että laskentakohteille suoraan kohdistuvat kustannukset saadaan kirjanpidon järjestelmistä mahdollisimman automatisoidusti, jotta vältetään erilliseltä lisälaskennalta. (Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori, 2023b, s. 97.)

### 3.4 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Tuote- ja palvelukohtaisia yksikkökustannuksia voidaan arvioida usealla eri vaihtoehtoisella laskentamenetelmällä. Laskentamenetelmien käyttöä lähestytään opinnäytetyössä siitä näkökulmasta, että mitä laskentamenetelmää tulisi käyttää varhaiskasvatuksen kustannuslaskennassa. Suoritekohtainen laskenta perustuu kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskentaan, ja sitä voidaan pitää kustannuslaskennan viimeisenä vaiheena. (Järvenpää ym., 2017, s. 72, 120.) Suoritekohtaisessa laskennassa selvitetään suoritteiden eli tuotteiden tai palvelujen yksikkö- ja kokonaiskustannuksia. Suoritekohtaisista laskelmista käytetään nimitystä kalkyyli. Minimikalkyyllissä huomioidaan muuttuvat kustannukset, jossa yksikkökustannukset saadaan kaavalla: muuttuvat kustannukset / toteutunut suoritemäärä. Minimikalkyyliä voidaan käyttää silloin, kun kokonaiskustannuksista suurin osuus on muuttuvilla kustannuksilla. (Ikäheimo ym., 2019, s. 138; Järvenpää ym., 2017, s. 114.)

Keskimääräiskalkyyllissä huomioidaan muuttuvien kustannusten lisäksi kiinteät kustannukset, jossa yksikkökustannukset saadaan kaavalla: muuttuvat ja kiinteät kustannukset / toteutunut suorit määrä. Keskimääräiskalkyyliä käytettäessä haasteena voi olla tilanteet, joissa suorit määrä vaihtelee. Tällöin yksikkökohtainen kustannus voi vaihdella suuresti suorit määrän jakajan vaihdellessa, koska kiinteät kustannukset pysyvät ennallaan. (Ikäheimo ym., 2019, s. 138–139; Järvenpää ym., 2017, s. 116–117.) Suoritteiden yksikköhinta muodostuu sitä suuremmaksi, mitä pienemmäksi suorit määrä jää (Tyni ym., 2012, s. 64). Tähän ratkaisuna on normaalikalkyyli, joka poikkeaa keskimääräiskalkyylistä siten, että kiinteät kustannukset jaetaan normaalituotannon suorit määrällä ja muuttuvat kustannukset jaetaan toteutuneella suorit määrällä. Normaalituotannon suorit määrällä tarkoitetaan normaalin toiminta-asteen suorit määrää. Tämä laskentatapa huomioi suorit määrän vaihtelujen vaikutuksen yksikkökustannuksiin. (Ikäheimo ym., 2019, s. 138–139; Järvenpää ym., 2017, s. 116–117.) Taulukossa 1 on nähtävillä kalkyylien eri laskentatavat.

Taulukko 1. Yksikkökohtaisten kustannusten eri laskentakaavat (Järvenpää ym., 2017, s. 114–117)

<b>Yksikkökustannusten laskentakaava:</b>	
<b>Minimikalkyyli</b>	muuttuvat kustannukset / toteutunut suorit määrä
<b>Keskimääräiskalkyyli</b>	muuttuvat ja kiinteät kustannukset / toteutunut suorit määrä
<b>Normaalikalkyyli</b>	(muuttuvat kustannukset / toteutunut suorit määrä) + (kiinteät kustannukset / normaalituotannon suorit määrä)

Normaalikalkyyli laskentatapana on toimiva päätöksentekoon ja toiminnan ohjaukseen, koska yksikkökustannus kuvaa tavoiteltua tai tavanomaista toiminta-astetta. Haasteena kyseisessä laskentatavassa on normaalituotannon toiminta-asteen määrittäminen. Mikäli suoritteet pohjautuvat historiatietoihin, niin tulevaisuuden suorit tiedot eivät välttämättä noudata samaa trendiä. Lisäksi haasteena on se, että laskentatapa ei osoita käyttämättömän kapasiteetin aiheuttamaa kustannusta. Kaikkien kustannusten huomioiminen on laskennassa ja hinnoittelussa oleellinen periaate. Keskimääräis- ja normaalikalkyyliä

voidaan kuitenkin käyttää yhdessä, jolloin kalkyylien lukujen erotuksella saadaan kustannukset, jotka aiheutuvat käyttämättömästä kapasiteetista. (Järvenpää ym., 2017, s. 118–119.) Keskimääräiskalkyyliä voidaan käyttää esimerkiksi täyskatteellisessa hinnoittelussa, jossa myyntihinnalla katetaan kaikki toiminnasta aiheutuvat kustannukset (Tyni ym., 2012, s. 65).

Laskelmat tehdään useissa organisaatioissa portaittaisena katelaskelmana, jossa eri katetasoja on mahdollisuus käyttää eri tarkoituksiin. Yrityksestä riippuen katetasoille huomioidaan erilaisia kustannuseriä. Taulukossa 2 on esimerkki portaittaisesta katelaskelmasta. Laskelma aloitetaan laskemalla tuotteen myynti, josta vähennetään tuotteesta aiheutuneet välittömät ja muuttuvat kustannukset. Tulokseksi saadaan kate 1 eli minimikalkyylin mukainen kateluku. Valmistusarvon mukainen kateluku eli kate 2 saadaan vähentämällä edellisestä kateluvusta tuotantoon liittyvät kiinteät kustannukset, kuten koneiden poistot ja rahoituskulut sekä tuotannon tilavuokrat ja väliillinen työ. Taulukon kate 3 saadaan vähentämällä edellisestä kateluvusta myynnistä ja markkinoinnista aiheutuneet kustannukset. Taulukon kate 4 kuvaa tuotteen omakustannusarvoa, joka sisältää kaikki kustannukset eli valmistuksen, myynnin, markkinoinnin sekä hallinnon kustannukset. (Ikäheimo ym., 2019, s. 139.)

Taulukko 2. Portaittainen katelaskelmaesimerkki (Ikäheimo ym., 2019, s. 139)

<b>Tuote X</b>
Myynti
– Materiaalit, välittömät ja muuttuvat kustannukset
<b>TULOS = Kate 1</b>
– Tuotantoon liittyvät kiinteät kustannukset
<b>TULOS = Kate 2</b>
– Myynnin ja markkinoinnin kustannukset
<b>TULOS = Kate 3</b>
– Hallinnon kustannukset
<b>TULOS = Kate 4</b>

Kunnassa portaittaista katelaskelmaa voidaan käyttää soveltavasti eri tilanteissa. Katetuottolaskentaa voidaan käyttää esimerkiksi verorahoitteisessa

toiminnassa silloin, kun tarkastellaan kunnan toiminnan taloudellisuutta. Myyntihintana käytetään tuotettavan palvelun markkinahintaa, johon verrataan oman tuotannon yksikkökustannuksia. Mikäli markkinahinta on esimerkiksi suurempi kuin keskimääräiset yksikkökustannukset, voi erotus olla tulkittavissa kunnan säästökseen verrattuna vaihtoehtoon, jossa kunta hankkisi palvelun markkinoilta. Hintaaerot markkinahinnan ja oman tuotannon hintojen välillä voivat johtua esimerkiksi laatueroista. (Tyni ym., 2012, s. 114–115.) Oman tuotannon yksikkökustannus saadaan taulukon 5 mukaisesta kate 4 luvusta, eli omakustannusarvosta. Esimerkiksi kuntien osalta vieraskuntalaskutuksessa palvelun tuottaja laskuttaa toiselta kunnalta palvelun kokonaiskustannukset, jolloin voidaan käyttää omakustannusarvoa (Tyni ym., 2012, s. 65, 73).

Mikäli käytetään taulukon 5 mukaista kate 1 lukua, eli minimikalkyylin mukaista hintaa, katetaan myyntituloilla ainoastaan tuotannon muuttuvat kustannukset. Käyttö voi lyhytaikaisissa tilanteissa olla perusteltua silloin, jos myyntihinta ylittää minimikalkyylin hinnan. Näissä tilanteissa lisätuotanto voi olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun tuotantokapasiteetti on vajaakäytöllä. Tällöin lisätuotannon myyntikatteella katetaan ainakin osa kiinteistä kustannuksista. (Tyni ym., 2012, s. 65.)

Katetuottolaskennassa huomioitavaa on, että kustannukset jakautuvat kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Kiinteät kustannukset ovat tuotantokapasiteetin puitteissa kiinteitä vain tiettyyn pisteeseen asti. Näin voi olla todellisuudessa myös muuttuvien kustannusten osalta, jolloin muuttuvat kustannukset ovat vakiona vain tietyn tuotantokapasiteetin rajoissa. (Tyni ym., 2012, s. 115.)

#### 3.4.1 Jako- ja ekvivalenssilaskenta

Jakolaskenta on suoritekohtaisen kustannuslaskennan menetelmä, jota voidaan käyttää silloin, kun yrityksessä valmistetaan keskenään samanlaisia tuotteita. Laskennan periaatteena on, että kustannukset riippuvat suoraan tuotannon määrästä. Laskentakaava on sama kuin keskimääräiskalkyyllissä, eli

kokonaiskustannukset jaetaan toteutuneella suoritemäärällä, josta saadaan yksikkökustannus. (Järvenpää ym., 2017, s. 123.)

Varhaiskasvatuksen kustannuslaskennassa jakolaskentaa voidaan käyttää niissä tilanteissa, joissa tuotetut palvelut ovat keskenään samanlaisia, esimerkiksi perhepäivähoidossa. Perhepäivähoitajalla voi olla enintään neljä lasta samanaikaisesti varhaiskasvatuksessa, riippumatta lapsen iästä. Perhepäivähoitajalla voi olla lisäksi myös yksi lapsi varhaiskasvatuksessa tiettyjen ehtojen mukaisesti, jolloin jakolaskentaa ei voida käyttää suoraan. (Valtioneuvoston asetus varhaiskasvatuksesta 753/2018, 2 §.) Joissakin tilanteissa jakolaskenta voi olla riittävän tarkka ja yksinkertainen laskentatapa määrittää lapsikohtaisia kustannuksia (Tyni ym., 2012, s. 140).

Ekvivalenssilaskenta on yksi jakolaskennan sovelluksista, jota voidaan käyttää silloin kun yrityksen tuotantoprosessit, tuotteet tai palvelut poikkeavat vain hiukan toisistaan. Laskennan periaatteena on muuntaa tuotteet tai palvelut yhteismitallisiksi ekvivalenssiluvuilla. Ekvivalenssiluku voi määräytyä esimerkiksi valmistuksen keston, työtuntien tai lopputuotteen ominaisuuksien, kuten painon, pituuden tai tilavuuden mukaisesti. Laskentakaavassa kustannukset jaetaan toteutuneella, ekvivalenssiluvuksi muutetulla suoritemäärällä ja tulokseksi saadaan yhden ekvivalenssiyksikön kustannus. Tämän jälkeen suoritekohtainen kustannus saadaan kertomalla yhden ekvivalenssiyksikön kustannus ekvivalenssikertoimella. (Ikäheimo ym., 2019, s. 140; Järvenpää ym., 2017, s. 123–125; Suomala ym., 2011, s. 88; Tyni ym., 2012, s. 141.)

Päiväkodissa tuotetaan yleensä palveluita eri ikäisille lapsiryhmille, joiden hoitoaika tai tuen tarve voi vaihdella. Valtioneuvoston asetus varhaiskasvatuksesta (753/2018) määrittää päiväkodissa työskentelevän henkilöstön mitoituksen. Lain 1 §:n mukaisesti kasvatus-, opetus- ja hoitotehtävissä vähintään yhtä kelpoista henkilöä kohden voi olla enintään seitsemän, kolme vuotta täyttänyttä lasta, jotka ovat varhaiskasvatuksessa yli viisi tuntia päivässä. Mikäli kolme vuotta täyttänyt lapsi on varhaiskasvatuksessa enintään viisi tuntia päivässä, voi yhtä kelpoista henkilöä kohden olla enintään 13 lasta. Enintään neljää alle kolmivuotiasta lasta kohden tulee päiväkodissa olla vähintään yksi



kelpoinen henkilö. Lisäksi varhaiskasvatustilain 35 § 2 momentin mukaan tuen tarpeessa oleva lapsi tulee huomioida lasten tai henkilöstön lukumäärässä, mikäli päiväkodissa ei ole lasta varten avustajaa. Erilaiset lapsiryhmät tarvitsevat siis resursseja eri tavoin, joten lapsimäärät muutetaan yhteismitallisiksi ekvivalenssilukujen eli painokertoimien avulla suoritekohtaisten kustannusten laskemiseksi. Näin ollen ekvivalenssilaskentaa sovelletaan varhaiskasvatuksen kustannuslaskennassa.

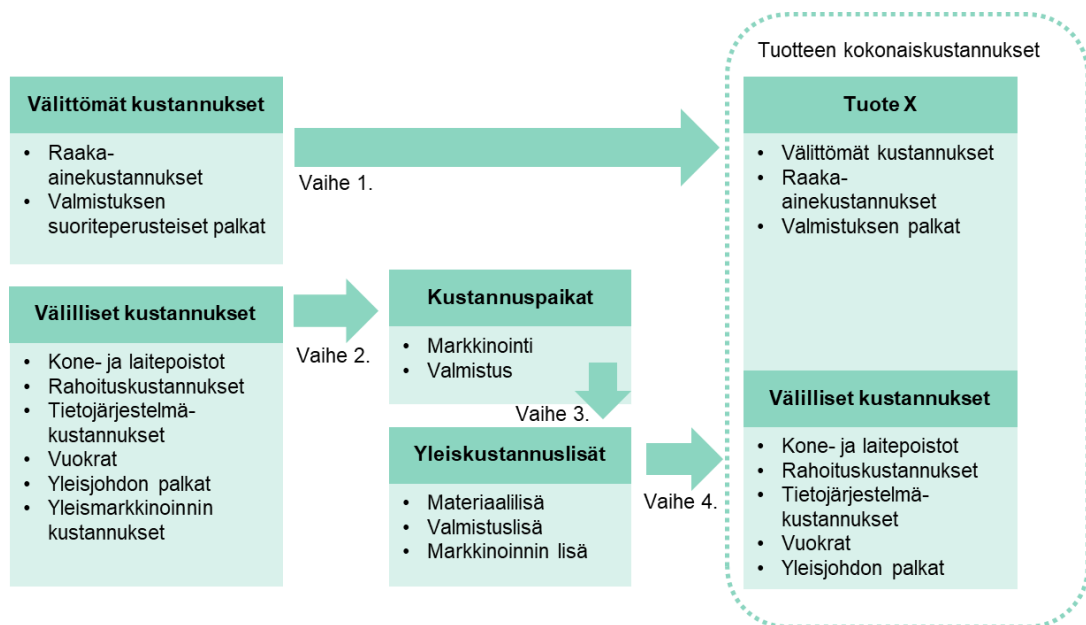
### 3.4.2 Lisäyslaskenta

Lisäyslaskentaa käytetään suoritekohtaisen kustannuslaskennan menetelmänä silloin, kun yrityksen suoritteet ja tuotantoprosessit poikkeavat merkittävästi toisistaan. Laskennan periaatteena on, että jokaista tuotetta tai palvelua tarkastellaan omana kokonaisuutena. Laskentakohteen kustannukset luokitellaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset, kuten työ- ja ainekustannukset, kohdistetaan suoraan laskentakohteelle. Välilliset kustannukset kerätään yhteen ja ne kohdistetaan laskentakohteen käyttämien resurssikustannusten mukaisesti. (Järvenpää ym., 2017, s. 121, 126–127; Suomala ym., 2011, s. 89–90.)

Välilliset kustannukset viedään kustannuspaikoille, jotka voidaan jakaa pää- ja apukustannuspaikkoihin. Pääkustannuspaikat osallistuvat suoritteiden tuottamiseen, joita ovat esimerkiksi valmistuksen, myynnin ja asiakaspalvelun kustannuspaikat. Apukustannuspaikat tukevat pääkustannuspaikkojen toimintaa, ne joko avustavat tai luovat ja ylläpitävät organisaation toimintaedellytyksiä. Näitä ovat esimerkiksi kiinteistön, kunnossapidon ja taloushallinnon apukustannuspaikat. Kustannukset kohdistetaan apukustannuspaikoilta pääkustannuspaikoille yleiskustannuslisien avulla. (Suomala ym., 2011, s. 94; Ikaheimo ym., 2019, s. 140.)

Yleiskustannuslisän määrittäminen aloitetaan selvittämällä yleiskustannusten määrä ja jakoperuste, jonka mukaan kustannukset jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti suoritteisiin. Yleiskustannusten jakoperusteena voidaan

esimerkiksi käyttää toiminnan aiheuttamia välittömiä kustannuksia, kokonaiskustannuksia, työtunteja tai laitteiden käyttötunteja. Mikäli jakoperusteena käytetään välittömiä kustannuksia, saadaan yleiskustannuslisä jakamalla välilliset kustannukset välittömillä kustannuksilla, jolloin tulokseksi saadaan suhteellinen prosenttiluku. Oleellista on, että jakoperuste on määrällisesti mitattava ja kustannusten sekä suoritteiden välinen suhde on pysyvä ja johdonmukainen. Yleiskustannuslisän määrittäminen voidaan tehdä vaihtoehtoisesti niin, että yleiskustannukset jaetaan suoritelmäärällä, jolloin tulokseksi saadaan yleiskustannuslisä yhtä yksikköä kohden. (Tyni ym., 2012, s. 143.) Kuviossa 5 lisäyslaskennan prosessin vaiheet. Kuvioon on tehty opinnäytetyön kirjoittajan lisäys tuotteen kokonaiskustannusten muodostumisesta.



Kuvio 5. Lisäyslaskennan prosessin vaiheet (Järvenpää ym., 2017, s. 127 mukailten)

Suoritteiden kokonaiskustannukset saadaan siis laskemalla yhteen suoritteiden välittömät kustannukset ja kohdistetut kustannukset, yleiskustannuslisällä suoritteiden tuottamiseen tai järjestämiseen osallistuneilta kustannuspaikoilta (Tyni ym., 2012, s. 143). Lisäyslaskennan kohdistuksessa ei välttämättä tunnisteta sitä, kuinka paljon erilaiset tuotteet käyttävät kutakin toimintoa. Esimerkiksi suurivolyymisten ja pienivolyymisten tuotteiden välillä voi olla suuria eroja siinä, kuinka tuote käyttää eri organisaation toimintoja. (Suomala ym., 2011, s. 98.) Yleiskustannusten jakoperuste ei kuitenkaan tarvitse olla yhdenmukainen

kaikilla kustannuspaikoilla, vaan niissä voidaan käyttää kullekin kustannukselle sopivaa jakoperustetta, joka kuvaa kustannusten ja suoritteiden yhteyttä parhaiten (Tyni ym., 2012, s. 143).

Kuten kohdassa 3.3.3 todettiin, niin osa kunnan hallintopalveluiden kustannuksista vyörytetään laskentakohteille ulkoisten käyttömenojen suhteessa. Palveluluokkien raportoinnista johtuen, hallintokustannukset kohdennetaan AURA-käsikirjan ohjeistuksen mukaisesti suoraan varsinaisille palveluluokille. Lisäyslaskennan ideana on kohdistaa välilliset kustannukset laskentakohteelle sen käyttämien kustannusten suhteessa. Välilliset kustannukset voidaan huomioida laskentakohteissa yksikkökohtaisissa kustannuksissa euromääräisenä tai prosentuaalisena lisänä muille kustannuksille (Tyni ym., 2012, s. 143). Hyvin kään varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskennassa välilliset kustannukset muodostuvat muun muassa kunnan hallintopalveluiden sekä varhaiskasvatuksen hallinnon ja yhteisten palvelujen kustannuksista, jotka vyörytetään palveluluokille. Tästä johtuen ei ole järkevää ryhtyä määrittämään kustannuslaskentaa varten välillisille kustannuksille talousraportoinnista poikkeavia kohdistusmenetelmiä. Kustannuslaskennassa onkin syytä huomioida palveluluokille kohdennetut hallintokustannukset kunkin laskentatilanteen edellyttämällä tavalla. Varhaiskasvatuksen hallinnon ja yhteisten palvelujen kustannukset olisi mahdollista määrittää yleiskustannuslisän avulla, joka tosin monimutkaistaisi kustannuslaskentaa entisestään.

#### 3.4.3 Toimintolaskenta

Toimintoperusteista kustannuslaskentaa pidetään kustannuslaskentamenetelmänä, joka noudattaa parhaiten aiheuttamisperiaatetta yleiskustannusten kohdistamisen osalta (Järvenpää ym., 2017, s. 147). Toimintolaskenta on eräänlainen sovellus lisäyslaskennasta. Se on kehitetty organisaatioihin, joissa välilliset kustannukset on ollut tarve kohdistaa entistä tarkemmin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Laskentatilanteet ovat muuttuneet haastavimmiksi, ja tarpeet tarkemmalle kohdistukselle ovat tulleet tuotteiden lukumäärän ja monimuotoisuuden lisääntymisen sekä välillisten kustannusten kasvamisen myötä.

Myös tietojärjestelmien kehittyminen on mahdollistanut monimutkaisempien laskentajärjestelmien käyttämisen. Toimintolaskennassa välittömät kustannukset kohdistetaan tuotteille kuten lisäyslaskennassakin, mutta välilliset kustannukset kohdistetaan organisaation tekemistä kuvaaville toiminnoille. Toiminnot ovat periaatteessa kustannuspaikkoja, mutta ne ovat jaettu vastuualueita pienempiin kokonaisuuksiin. (Ikäheimo ym., 2019, s. 141; Suomala ym., 2011, s. 98.) Laskennassa kustannukset kohdistetaan tuotteille sen mukaan, kuinka kukin tuote kuluttaa kutakin toimintoa (Alhola, 2016, s. 59).

Toimintolaskenta etenee vaiheittain niin, että ensin selvitetään organisaation toiminnot ja niiden käyttämät resurssit, jonka jälkeen saadaan määriteltyä toimintokohtaiset kustannukset. Tämän jälkeen kustannukset kohdistetaan toimintojen käytön perusteella laskentakohteille. (Suomala ym., 2011, s. 99–100.) Toimintolaskenta etenee kuvion 6 mukaisesti.



Kuvio 6. Toimintoperusteisen laskennan prosessi (Suomala ym., 2011, s. 100)

Toimintolaskennan prosessi on monimutkaisempi ja työläämpi kuin muut kustannuslaskentamenetelmät. Näin ollen yleispätevästi on haastava sanoa aiheuttaako laskennan hankaloituminen enemmän haittaa kuin mitä toimintolaskennasta on hyötyä. (Tyni ym., 2012, s. 158.) Toimintalaskennan tarvetta on perusteltu muun muassa sillä, että yritysten kasvaneet kiinteät kustannukset edellyttävät entistä enemmän huomiota kustannuslaskennassa. Toimintolaskennan avulla saadaan tuotteiden kokonaiskustannuksista luotettavampaa tietoa, joka edesauttaa kannattavaa hinnoittelua pidemmällä aikavälillä. (Pellinen, 2019, s. 126–127.) Toimintolaskenta sopii tuotantoihin, joissa prosessit sisältävät erilaisia tuotantovaiheita ja tuotteet eroavat suuresti toisistaan (Tyni ym., 2012, s. 159).

Hyvinkään varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskennassa sovelletaan toimintoperusteista kustannuslaskentaa. Laskentakohteilla eli lopputuotepalveluilla on oma toiminto, johon kustannukset kohdistetaan. Lisäksi on toimintoja, joiden avulla eritellään viranomaisraportoinnin vaatimia kustannuksia. Toimintolaskennassa kaikki kustannukset tulee kohdistaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, eli kustannuksia ei jaeta, vyörytetä tai jyvitetä, vaan nimenomaan kohdistetaan laskentakohteille (Alhola, 2016, s. 43). Toisaalta varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskennassa hallintokustannukset ovat kuitenkin kustannuksia, jotka vyörytetään edelleen laskentakohteille.

#### 3.4.4 Hybridilaskenta

Kustannuslaskennassa on myös mahdollista käyttää useampaa kuin yhtä laskentamenetelmää, jolloin kyseessä on hybridilaskenta. Esimerkiksi talotehtaassa voidaan siirtyä jakolaskennasta hybridilaskentaan jalostusasteen kasvaessa. Hybridilaskentaa voidaan käyttää silloin seuraavasti: jakolaskentaa käytetään raaka-aineiden kustannuksissa, lisäyslaskentaa komponenttien kustannuksissa ja toimintolaskentaa lopputuotteiden kustannuksissa. (Järvenpää ym., 2017, s. 122.) Hybridilaskennan voidaan katsoa perustuvan siihen, että ovatko raaka-aineet ja tuotteiden valmistusprosessit yhteisiä vai erillisiä (Pellinen, 2019, s. 84).

Hyvinkäällä kunnallisen varhaiskasvatuspaikan hintamäärittelyn osalta sovelletaan hybridilaskentaa. Kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperusteiden mukaan suoraan toiminnoille eli toimintolaskentaa käyttäen. Toiminnoilta yksikkökustannukset määritellään jakolaskennan avulla. Poikkeuksen kyseiseen laskentatapaan aiheuttaa henkilöstökustannukset resurssihenkilöstön eli hoito-, kasvatus- ja opetushenkilöstön osalta, joiden kustannukset määritellään ekvivalenssilaskennan avulla. Hintalaskennan tuloksena saadaan peruspaikan yksikkökustannus. Peruspaikan yksikkökustannuksista saadaan määriteltyä painokertoimen avulla enemmän henkilöstöresursseja vaativien palvelutuotteiden hinnat.

Vuonna 2023 kunnallisen varhaiskasvatuspaikan hinnan määrittämisessä, on kokonaiskustannusten jakajana käytetty ekvivalenssiluvuksi muutettua laskennallista lasten määrää. Koska kokonaiskustannukset on jaettu suuremmalla, laskennallisella lapsimäärällä, muodostuu suoritekohtainen hinta liian alhaiseksi. Alle 3-vuotiaiden lasten paikan osalta on käytetty valtakunnallista kerrointa 1,66 tai kerrointa 1,75 (Hyvinkään kaupunki, 2023b).

## 4 VARHAISKASVATUSPALVELUIDEN LASKENTAMALLI JA HINNOITTELU

### 4.1 Kunnan palvelujen järjestäminen

Kunnan tehtävänä on järjestää palvelut kunnan asukkaille. Kunnan tai kuntayhtymän järjestämisvastuulla on muun muassa vastata palvelujen saatavuudesta, palvelujen tarpeen määrittelystä, määrästä, laadusta sekä niiden tuottamistavasta ja valvonnasta (Kuntalaki 410/2015, 2 luku 8 §). Kuntalaki määrittää perusteet palvelujen tuottamiselle: palvelut voidaan tuottaa itse tai hankkia muulta palvelujen tuottajalta. Julkinen hallintotehtävä on mahdollista antaa toiselle viranomaiselle toteutettavaksi vain, mikäli siitä säädetään lailla. (Kuntalaki, 2 luku 9 §.) Kunta voi järjestää itse sille laissa säädetyt tehtävät tai sopia järjestämisvastuun siirtämisestä toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle. Kunta vastaa tehtäviensä rahoituksesta myös silloin kun järjestämisvastuu on siirretty toiselle kunnalle tai kuntayhtymälle. (Kuntaliitto, 2017.)

Kunnan tehtävät voidaan jakaa ehdottomiin eli subjektiivisiin oikeuksiin perustuviin tehtäviin ja yleiseen järjestämisvelvollisuuteen kuuluviin sekä vapaaehtoihin tehtäviin. Subjektiivisiin oikeuksiin perustuvat tehtävät säädetään perustuslain sekä muiden erillisten lakien nojalla, joita ovat esimerkiksi esiopetus ja varhaiskasvatus. Kunnan tulee huomioida palvelujen järjestämiseen riittävät resurssit ja tarvetta vastaavat määrärahat. Yleiseen järjestämisvelvollisuuteen liittyvissä tehtävissä laajuuden ja resurssien osalta kunnalla on harkintavaltaa. Kunnan tulee kuitenkin tarjota lakisääteiseen toimintaan palveluja ja niihin on

varattava määrärahoja. Vapaaehtoisten tehtävien osalta kunta voi harkintansa mukaan ottaa tehtäviä hoidettavakseen ja osoittaa niihin tarvittavat voimavarat päätöksensä mukaisesti. (Korento & Ylitalo, 2022, s. 18–19.) Esimerkiksi avoimen varhaiskasvatuksen osalta kunta voi järjestää toimintaa tarpeen mukaisesti (Varhaiskasvatuslaki 540/2018, 1 §).

Varhaiskasvatuslain 6 §:n mukaan kunnalla on velvollisuus järjestää lapselle varhaiskasvatusta asumisen ja oleskelun perusteella. Varhaiskasvatuslaki sekä laki lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta (1128/1996) määrittää lapselle subjektiivisen oikeuden varhaiskasvatukseen. Näin ollen varhaiskasvatuksen järjestäminen ei ole riippuvainen kunnan harkinnasta, määrärahojen riittävydestä tai muusta perusteesta. Varhaiskasvatuslain 14 §:n mukaan, mikäli lapsen hoito tai varhaiskasvatus järjestetään muulla tavoin kuin kunnan järjestämässä varhaiskasvatuspaikassa, on vanhemmilla tai huoltajilla oikeus lasten kotihoidon tai yksityisen hoidon tukeen. Kunnalla on lakisääteinen velvollisuus järjestää lapsen varhaiskasvatus tai rahoittaa lapsen hoitamista kotona. Kunta voi järjestää varhaiskasvatuksen palvelut itse, kuntayhtymän osana tai hankkia ne ulkopuoliselta palveluntuottajalta ostopalvelun tai palvelusetelin avulla. Riippumatta siitä, kuinka kunta järjestää palvelut, tulee aina valittavana vaihtoehtona olla myös kunnallinen varhaiskasvatus. Huoltajalla on mahdollisuus valita varhaiskasvatus kunnallisen ja yksityisen tuottajan väliltä. (Uoti ym., 2022, s. 44–47.)

Hyvinkäällä varhaiskasvatuspalveluita järjestetään kunnallisissa ja yksityisissä päiväkodeissa, yksityisessä perhepäivähoidossa ja ostopalveluna. Kunnallinen perhepäivähoito päättyi toimintamuotona 31.7.2023 säästötoimenpiteenä, osana kaupungin kestävän talouden ohjelmaa. Varhaiskasvatuspalvelut järjestävät esiopetusta omana tuotantona sekä ostopalveluna yksityisissä päiväkodeissa. Lisäksi varhaiskasvatuspalveluihin kuuluu lasten hoidon tuet eli kotihoidon ja yksityisen hoidon tuki. Kotihoidossa oleville lapsille on tarjolla kerhoja ja avointa päiväkotitoimintaa. (Hyvinkään kaupunki, 2023c, s. 61–62.)

Hyvinkään kaupunginvaltuusto on 13.11.2023 hyväksynyt tulosidonnaisen palvelusetelin uudeksi palvelutuotantotavaksi 1.8.2024 alkaen. Palveluseteli lisää

yksityisten palveluntuottajien toimintaedellytyksiä ja mahdollistaa nykyisen palvelutarjonnan ylläpitämisen. Lisäksi se monipuolistaa palvelutuotantoa, lisää yhdenvertaisuutta kunnallisen ja yksityisen varhaiskasvatuksen välillä sekä vähentää painetta kunnallisten päiväkotien investointeihin tulevaisuudessa. Tavoitteena on muun muassa se, että julkinen ja yksityinen varhaiskasvatus muodostaa toimivan ja taloudellisesti kestävä kokonaisuuden. Lähtökohtana on, että tulosidonnaisen palvelusetelin tulee olla kunnalle kokonaisuudessaan edullisempi vaihtoehto kuin kunnallisesti tuotettu varhaiskasvatuspaikka. (Hyvinkään kaupunginvaltuusto, 13.11.2023, 105 §.)

#### 4.2 Aiemmat tutkimukset varhaiskasvatuksen kustannuslaskennasta

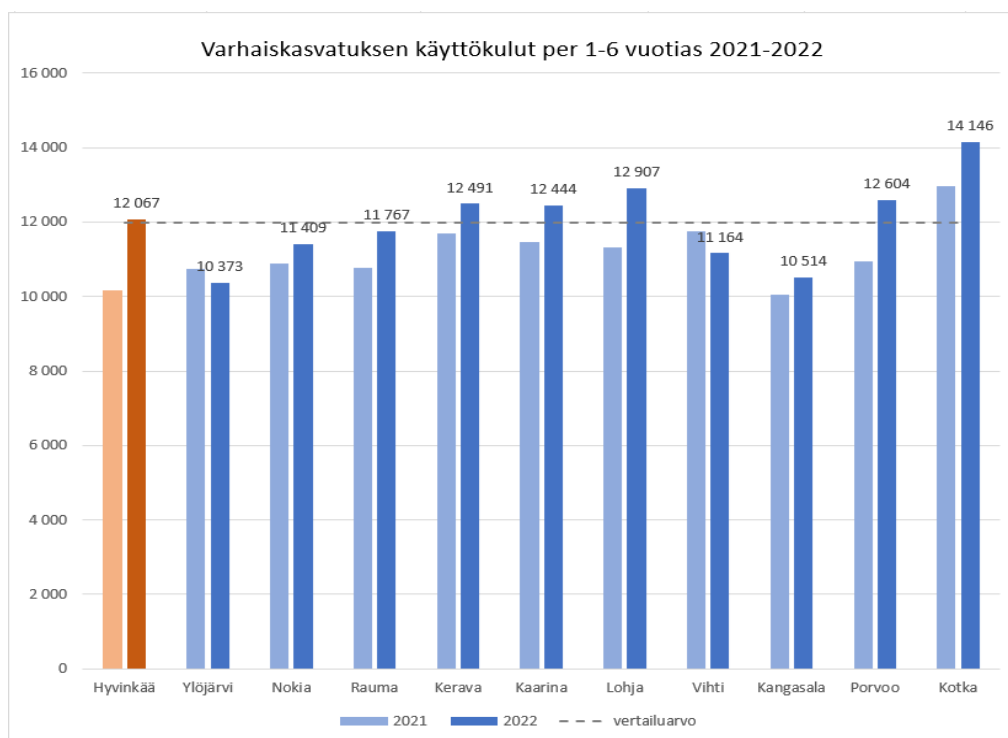
Varhaiskasvatuspalveluiden käyttöä ja kustannuksia on vuosittain tarkasteltu Kuusikko-työryhmässä. Kuusi väkiluvultaan suurinta kaupunkia (Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu ja Turku) ovat toteuttaneet tilastollista vertailua kaupunkien tuottamista palveluista vuodesta 2002 lähtien. Kuusikko-kuntien työryhmän tavoitteena on ollut tuottaa sosiaali- ja terveystalouden sekä varhaiskasvatuksen vertailukelpoista tietoa. Lisäksi tarkoituksena on ollut kuvata laajemmin tuotetut palvelut ja niiden kustannukset. Kaupunkivertailujen avulla on saatu käyttökelpoista, tarkoin määriteltyä tietoa päättäjille ja kuntien työntekijöille. (Kuusikko-kunnat, 2019.)

Kuusikko-kunnissa raporteja on hyödynnetty palvelujen kustannusten arvioinnissa, päätöksenteossa ja palveluiden johtamisen tukena. Kuntavertailu on todettu kuitenkin haastavaksi kuntien erilaisten organisaatorakenteiden sekä järjestelmien vuoksi, joten raportoinnissa onkin toivottu syvempää analyysia. (Kuusikko-kunnat, 2023, s. 102, 104–105.)

Kuntaliitto on selvittänyt Samankaltaiset kunnat SAKU -tutkimushankkeessa kuntien kustannuseroja selittäviä tekijöitä. Saatujen selittävien tekijöiden perusteella jokaiselle kunnalle on valittu verrokkikunnat, joihin kunnan on mahdollisuus verrata toimintansa kustannuksia. SAKU-mallista on julkaistu varhaiskasvatuksen ja perusopetuksen pilotit. (Kuntaliitto, 2023a.)



Varhaiskasvatuksen osalta SAKU-mallissa taloustietojen lähteenä käytetään Tilastokeskuksen taloustilastoa. Kustannukset koostuvat koko kunnan kustantamasta varhaiskasvatuksesta, eli se pitää sisällään kunnan oman perhepäivä- ja päiväkotihoidon, ostopalveluna hankitun varhaiskasvatuksen, palveluseteli-toiminnan, kunnan maksaman yksityisen varhaiskasvatuksen, kuntalisän ja muun varhaiskasvatuksen. Kustannukset ovat käyttökustannuksia, johon sisältyy toimintakulut, poistot ja arvonalentumiset, sisäiset erät sekä vyörytykset. Kustannuksista on vähennetty ulos myyty palvelu. (Kuntaliitto, 2022, s. 5.) Kuvio 7 on nähtävillä Hyvinkään sekä verrokkikuntien varhaiskasvatuksen käyttökulut. Hyvinkään varhaiskasvatuksen kokonaiskustannukset vuonna 2022 olivat 12 067 euroa kunnan 1–6-vuotiasta lasta kohden. Hyvinkään kustannus oli hiukan yli kymmenen samankaltaisimman kunnan vertailuarvon, joka oli 11 975 euroa. (Kuntaliitto, 2023b.)



Kuvio 7. Hyvinkään ja verrokkikuntien varhaiskasvatuksen käyttökulut vuosina 2021–2022. (Kuntaliitto, 2023b.)

SAKU-tutkimushankkeessa ei kuitenkaan pystytty vertailemaan keskenään kuntien esiopetuksen kustannuksia isoista kustannusvaihteluista johtuen. Esiopetuksen järjestämistavoissa on paljon vaihtelevuutta ja eroja kuntien välillä. Lisäksi selvityksen yhteydessä nousi epäily siitä, että kustannuslaskenta ei

ole riittävän tarkkaa esiopetuksen osalta. Yhtenä syynä tähän nähtiin esiopetuksessa olevien lasten osallistuminen myös varhaiskasvatukseen, jolloin kustannukset on voitu jyvittää esiopetuksen lisäksi varhaiskasvatuksen tai koulun kustannuksiin. (Mehtonen ym., 2022.) Esiopetuksen kustannusten määrittämistä on tutkittu myös Backmanin opinnäytetyössä, jossa tuloksena esitettiin vaihtoehtoisia laskelmia kunnan esiopetuksen kustannusten määrittämiseen (Backman, 2015, s. 40).

#### 4.3 Varhaiskasvatuksen kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta

Varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslajit perustuvat kuntien kirjanpidon ja tilastoinnin meno- ja tulolajien luokitukseen. Menot ja tulot tiliöidään pääsääntöisesti toiminnoittain. Toimintatuotot muodostuvat muun muassa asiakasmaksutuloista, myyntituotoista ja hankeavustuksista. Vuonna 2023 toimintatuotoista 73 % muodostui asiakasmaksutuloista ja 13 % hankeavustuksista. Valtionosuus maksetaan kotikunnan perusteella, joten valtionosuutta ei saada varhaiskasvatuksessa olevista lapsista, joiden kotikunta on jokin muu kuin Hyvinkää tai kotikuntaa ei ole lainkaan. Vieraskuntalaisten lasten osalta kustannukset laskutettiin lapsen kotikunnalta. Lisäksi lapsista, joilla ei ole ollut kotikuntaa, saatiin varhaiskasvatuksen järjestämiseen valtionavustusta. Näiden yhteenlaskettu osuus tuloista oli 16 %. Toimintatuottoja ei huomioida tässä kustannuslaskennassa.

Toimintakuluja ovat henkilöstökulut, palveluiden ostot, aine- ja tarvikehankinnat, avustukset ja muut toimintakulut. Henkilöstökulut muodostuvat päiväkotien henkilöstön sekä varhaiskasvatuksen hallinnon, kasvun ja oppimisen tuen sekä hankkeiden henkilöstön palkkakustannuksista sivukuluineen. Päiväkotien henkilöstökustannukset sisältävät resurssi- ja muun henkilöstön sekä päivähoitoyksikön hallinnolliset palkat päiväkodin johtajan ja apulaisjohtajan osalta. Palveluiden ostot sisältävät muun muassa asiakaspalveluiden ostot, asiantuntija- ja ICT-palvelut sekä sisäiset puhtaus- ja ateriapalvelut. Aine- ja tarvikehankinnat sisältävät muun muassa toimisto- ja askartelutarvikkeet, lelut, kirjallisuuden, ICT-laitteet sekä kaluston. Avustukset muodostuvat lasten

kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta sekä yksityisen hoidon tuen kuntalisästä. Muut toimintakulut sisältävät muun muassa sisäiset tilavuokrat, ICT-laitteiden vuokrat sekä luottotappiot.

Hyvinkään vyörytysmenot koostuvat yhteisistä henkilöstö-, talous-, hankinta- ja tietohallintopalveluiden sekä viestinnän kustannuksista, jotka kohdistetaan palvelualueille ulkoisten toimintamenojen ja poistojen suhteessa. (Hyvinkään kaupunki, 2023a, s. 21.) Varhaiskasvatuspalveluiden osalta vyörytykset koostuvat varhaiskasvatuksen hallinnon ja yhteisen toiminnan kustannuksista, hankkeista sekä kasvun ja oppimisen tuesta.

Hyvinkään kaupungin kirjaussuunnitelmassa on määritelty organisaatiohierarkia. Organisaation tasot jakaantuvat portaittain seuraavasti: toimiala, toimielin, palvelualue, palveluyksikkö, yksikkö ja kustannuspaikka. Kustannuspaikasta riippuen, hierarkia voi jakaantua vielä toimintotasolle. Viranomaisraportointiin liittyvät palveluluokat määräytyvät kustannuspaikan tai kustannuspaikka-toiminto-yhdistelmän perusteella.

Varhaiskasvatuspalvelut toimivat sivistystoimen toimialan ja opetuslautakunnan alaisuudessa. Varhaiskasvatuspalveluiden yksiköitä ovat hallinto ja keskitetyt palvelut, ostetut varhaiskasvatuspalvelut, lasten hoidon tuet sekä 12 päivähoitoyksikköä. Päivähoitoyksikköä johtaa päiväkodin johtaja ja yksikön alaisuuteen kuuluu yhdestä kolmeen päiväkotia. Jokaisella päiväkodilla on oma kustannuspaikka, jossa käytetään määriteltyjä toimintoja kustannusten jakamisessa. (Hyvinkään kaupungin kirjaussuunnitelma 2023.)

Varhaiskasvatuspalveluiden toiminnot perustuvat sekä laskentakohteisiin että viranomaisraportoinnin vaatimiin eriteltäviin kustannuksiin. Toimintoja ovat:

- esiopetus, joka jaetaan vielä tarkemmalla tasolla omiin toimintoihin, kunnan hallinto, kuljetus, ruokailu, kiinteistöjen ylläpito, vuokrien pääomakustannukset,
- päiväkotia,
- perhepäivähoito,
- avoin toiminta,

- vuorohoito,
- varhaiserityiskasvatus,
- pedagoginen toiminta,
- yksityinen varhaiskasvatus,
- kiinteistöjen ylläpito,
- vuokrien pääomakustannukset ja
- varhaiskasvatuksen tukipalvelu. (Hyvinkään kaupungin kirjaussuunnitelma 2023.)

Päiväkodin kustannukset kirjataan päiväkodin omalle kustannuspaikalle ja jaetaan yksikön tuottamiin toimintoihin pääsääntöisesti yksikön paikkojen suhteessa. Liitteessä 1 on varhaiskasvatuspalveluiden kirjausohje, jonka mukaan kustannukset jaotellaan ja kirjataan eri toimintoihin.

Seuraavassa on esimerkki kustannusten kirjaamisesta päiväkodin ja esiopetuksen toimintoihin. Päiväkodissa on kolme ryhmää, joista yhdessä ryhmässä tarjotaan esiopetusta ja sitä täydentävää varhaiskasvatusta. Kahdessa muussa ryhmässä tarjotaan varhaiskasvatusta. Yksikössä on 21 paikkaa yhtä ryhmää kohden, jolloin koko yksikössä on yhteensä 63 paikkaa. Esiopetusta järjestetään koulujen toiminta-aikoina, ja se kestää noin neljä tuntia päivässä. Esiopetuksen osuus päivästä on noin puolet. Esiopetuksen kerroin saadaan suhteuttamalla esiopetuksen osuus päivästä kuukausien määrään ja kertomalla saatu luku esiopetuksen toimintakuukausilla, josta tulokseksi saadaan esiopetuksen kerroin 0,42. Kaava:  $0,5 / 12 * 10 = 0,42$ . Esiopetuksen osuus paikoista saadaan suhteuttamalla ne yksikön kokonaispaikkalukuun ja kertomalla saatu luku esiopetuksen kertoimella 0,42. Esimerkin mukaisessa tilanteessa kaava on seuraava:  $21 / 63 * 0,42 = 0,14$ . Eli 14 % päiväkodin paikoista jakaantuu esiopetukseen. Näin ollen kustannuksista 14 % jaetaan esiopetuksen toiminnolle ja jäljelle jäävä osuus 86 % jaetaan päiväkodin toiminnolle.

#### 4.4 Varhaiskasvatuksen suoritekohtainen laskenta ja laskentamalli

Hyvinkään varhaiskasvatuspalveluiden kustannukset kerätään ja käsitellään kustannuslajien ja kustannuspaikkojen mukaisesti, joiden mukaan suoritekohtainen laskenta toteutetaan. Varhaiskasvatuspalveluiden suoritekohtaisia kustannuksia seurataan yleisellä tasolla osavuosikatsausten ja tilinpäätösten yhteydessä. Vuoden 2023 tilinpäätöksessä varhaiskasvatuspalveluiden toimintakate hoitopaikkaa kohden oli 12 659 euroa (Hyvinkään opetuslautakunta, 2024, s. 16). Toimintakate muodostuu toimintatuotoista ja -kuluista.

Varhaiskasvatuspalveluiden tarkempi hintalaskenta tehdään vuosittain tilinpäätöstietojen perusteella. Toteutuneiden kustannusten perusteella määritellään kunnallisen päiväkodin ja vuorohoidon sekä esiopetuksen ja avoimen toiminnan hinta. Varhaiskasvatuksen johtaja tekee hintalaskennan perusteella päätöksen kunnallisen varhaiskasvatuksen käyttökorvausten hinnoista seuraavaksi toimintavuodeksi. Lisäksi kustannusten toteumavertailua varten lasketaan toteutuneet varhaiskasvatuksen kustannukset yksityisen ja ostopalvelun osalta, esiopetuksen kustannukset ostopalvelussa sekä kotihoidon tuen kustannukset.

Hyvinkään kunnallisen varhaiskasvatuspaikan hintalaskenta on aiemmin perustunut keskimääräiskalkyyliin, jossa muuttuvat ja kiinteät kustannukset lasketaan yhteen ja kokonaiskustannukset jaetaan toteutuneella suoritemäärällä. Suoritemääränä on käytetty otantapäivää 31.12. Suorite- eli lapsimäärät on kerätty ja jaoteltu hoitoajan, ikäryhmien ja lisäkertoimien mukaan. Tämän jälkeen lapsimäärä on yhteismitallistettu ekvivalenssiluvuilla eli suhteutettu painokertoimia käyttäen yli 3-vuotiaan lapsen kokoaikaiseen varhaiskasvatuspaikkaan. Ekvivalenssiluvuiksi muutettu laskennallisten lapsien määrä on toteutunut suoritemäärä, jota käytetään keskimääräiskalkyyllissä kokonaiskustannusten jakajana. Laskennan tulokseksi saadaan yhden ekvivalenssiyksikön kustannus. Yhden ekvivalenssiyksikön kustannus tarkoittaa samaa kuin yli 3-vuotiaan lapsen kokoaikaisen varhaiskasvatuspaikan kustannus. Ekvivalenssikertoimen eli painokertoimen avulla saadaan esimerkiksi alle 3-vuotiaan

lapsen kokoaikaisen varhaiskasvatuspaikan hinta. Alle 3-vuotiaan paikan hinta on aiemmin määritelty joko 1,75 tai valtakunnallisella 1,661849711 kertoimella.

Alle 3-vuotiaiden lasten korkeammat varhaiskasvatuksen kustannukset johtuvat siitä, että resurssihenkilöstöä tarvitaan suhteessa enemmän. Päiväkodissa yhtä hoito-, kasvatus- ja opetushenkilöä kohden voi olla alle 3-vuotiaita lapsia enintään neljä, kun yli 3-vuotiaita voi olla enintään seitsemän. Ekvivalenssiker-toimen avulla saadaan kustannus yhtä yhteismitallista yksikköä kohden. Varhaiskasvatuksen kustannuslaskennassa on käytetty laskentakaavaa, jossa kaikki kustannukset jaetaan laskennallisella lapsimäärällä. Se tarkoittaa sitä, että kustannusten jakaja on silloin suurempi kuin todellinen lapsimäärä. Tämä aiheuttaa sen, että tuloksena saatu yhden ekvivalenssiyksikön kustannus voi olla pienempi kuin mitä kustannukset todellisuudessa ovat yhtä lasta kohden.

Aiheuttamisperiaatteen mukaisesti laskentakohteeseen tulee liittää vain sen aiheuttamat tuotot ja kustannukset. Koska alle ja yli 3-vuotiaiden varhaiskasvatuksen kustannuksia ei seurata erillisinä laskentakohteina, niin kustannukset täytyy selvittää ekvivalenssilaskennan avulla. Aiemmin käytetyssä laskentamallissa alle 3-vuotiaan paikan hinta on määritelty kertoimen avulla peruspaikan kokonaiskustannuksista. Kyseistä laskentamallia voidaan kyseenalais-taa siinä, että aiheutuuko alle 3-vuotiaasta kaikkia kustannuksia suhteessa enemmän kuin yli 3-vuotiaasta. Kun verrataan alle ja yli 3-vuotiaan lapsen varhaiskasvatuksesta aiheutuneita kustannuksia keskenään, ei niissä juurikaan voida katsoa olevan eroa muiden kuin päiväkodin henkilöstökulujen osalta. Esimerkiksi ateria- tai tarvikkekustannukset eivät lähtökohtaisesti ole suurempia alle 3-vuotiailla. On kuitenkin mahdollista, että joissakin tilanteissa esimerkiksi tilavuokrat voivat olla suhteessa suuremmat yhtä alle 3-vuotiasta kohden. Eli silloin jos päiväkodin lapsiryhmän käyttämässä tilassa voisi alle 3-vuotiaiden tilalla olla suhteessa enemmän yli 3-vuotiaita. Myös muita pieniä eroja voi olla, kuten alle 3-vuotiaiden ryhmässä voidaan tarvita erilaisia kalusteita, kuten pesupaikkoja tai muuta vastaavaa.

Edellä mainittujen seikkojen vuoksi kustannuslaskennassa tarkoituksenmukaisempi laskentakaava olisikin jakaa vain henkilöstökustannukset

laskennallisella lapsimäärällä. Lisäksi muut kulut tulisi jakaa kokoaikaisiksi paikoiksi muutetulla lapsimäärällä. Kokoaikaisiksi paikoiksi muutetussa lapsimäärässä osa-aikaiset, yli 3-vuotiaat lapset on ekvivalenssikertoimella muunnettu kokoaikaisiksi lapsiksi, koska yhdellä kokoaikaisella paikalla voi laskennallisesti olla noin kaksi osa-aikaista lasta. Uudella laskentamallilla saadaan henkilöstökustannus yhtä laskennallista lasta kohden. Tuloksesta saadaan painokertoimen avulla määriteltyä enemmän henkilöstöresurssia tarvitsevan, alle 3-vuotiaan ja lisäkertoimen paikan hinta. Koska muiden kustannusten jakajana käytetään pienempää lapsimäärää kuin aiemmin, niin yli 3-vuotiaan paikan yksikkökustannukset nousevat suhteessa edelliseen laskentatapaan. Tällä tavoin muut kustannukset huomioidaan laskennassa paremmin kustannusta vastaavasti.

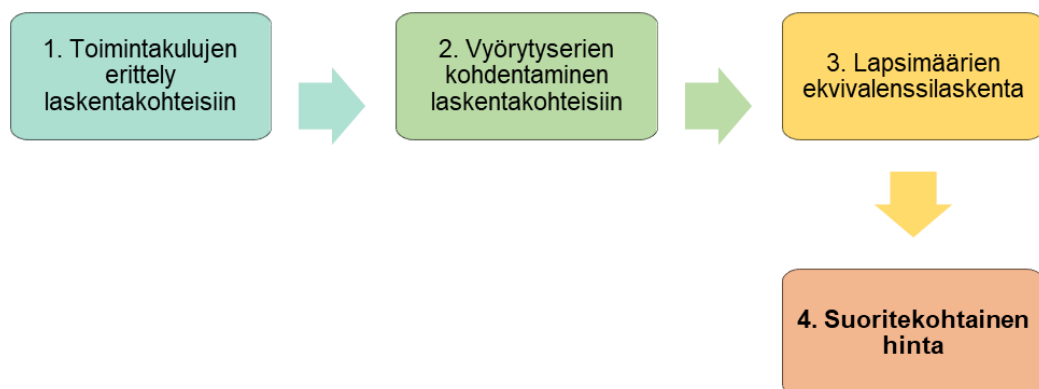
Kustannukset olisi myös mahdollista jaotella muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin, jolloin laskentakaavana voitaisiin käyttää normaalikalkyyliä. Normaalikalkyylin käyttö laskentatapana on hyvä ratkaisu silloin, kun suoritemäärän vaihtelu vaikuttaa suuresti yksikkökohtaisiin kustannuksiin. Kyseisen laskentatavan käyttö ja kustannusten erittely muuttuviin ja kiinteisiin olisi kuitenkin ollut työmäärältään suuri. Esimerkiksi päiväkotien henkilöstökulut sisältävät myös päiväkodin johtajien ja apulaisjohtajien palkat, jotka voidaan käsittää kiinteiksi kuluiksi tietyn lapsimäärän puitteissa. Muiden kulujen osalta muuttuviksi kuluiksi täytyisi eritellä myös aterioiden ja tarvikkeiden kustannukset. Lisäksi haasteena olisi ollut määritellä kustannusten jakajana käytettävät toteutuneet ja normaalituotannon suoritemäärät sekä ekvivalenssilaskennan soveltaminen.

Uuden laskentamallin kaava perustuu sovellettuun keskimääräiskalkyyliin, sillä poikkeuksella, että kokonaiskustannukset eritellään henkilöstö- ja muihin kuluihin. Keskimääräiskalkyyliissä kustannukset jaetaan toteutuneella suoritemäärällä. Uudessa laskentamallissa kustannusten jakajana käytetään kahta eri toteutunutta suoritemäärää. Suoritemäärän otantajakson valinnalla pyrittiin löytämään riittävän kuvaava suoritemäärä, jonka tarkoituksena oli huomioida suoritemäärän vaihtelusta aiheutuva vaikutus yksikkökustannuksiin. Käytännössä Hyvinkäällä kunnalliset varhaiskasvatuspaikat ovat täynnä ympäri

vuoden. Keväisin kun lapsimäärä on suurimmillaan, on jouduttu turvautumaan ylimääräisiin saliryhmiin ja muihin lisäryhmiin, jotka ovat käytössä vain määräaikaisesti kevään ajan.

#### 4.4.1 Varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskennan toteutus

Hyvinkään varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskentaa ja laskentamallia on kehitetty niin, että kustannukset jaotellaan henkilöstö- ja muihin kuluihin sekä vyörytyksiin. Suoritekohtaista laskentaa on muutettu niin, että kuluista riippuen niitä jaetaan sekä laskennallisella lapsimäärällä että kokoaikaisiksi paikoiksi muutetulla lapsimäärällä. Kustannuslaskennan prosessi alkaa laskentakohteiden toimintakulujen erittelyllä, jonka jälkeen laskentakohteisiin kohdennetaan vyörytyserät. Tämän jälkeen suoritetaan lapsimäärien ekvivalenssilaskenta. Prosessin lopputuloksena saadaan laskentakohteille suoritekohtainen hinta. Prosessin eteneminen on esitetty kuviossa 8.



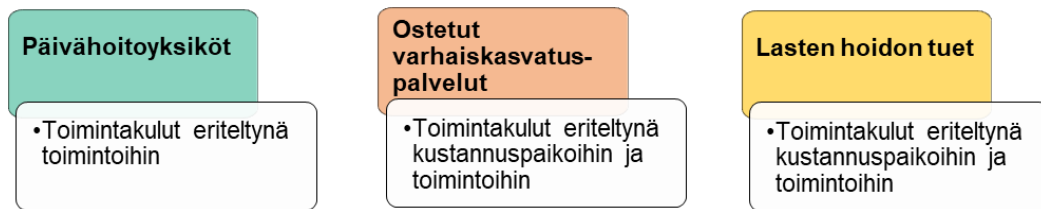
Kuvio 8. Kustannuslaskennan prosessin eteneminen

Varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskenta tehdään organisaatiohierarkian yksikkö-tasojen avulla. Yksikkö-tasoilta kustannukset jaotellaan vaakasuuntaisesti. Päivähoitoyksikkö-taso eritellään toiminnoittain, ostetut varhaiskasvatuspalvelut ja lasten hoidon tuet -tasot eritellään kustannuspaikoittain ja toiminnoittain.

Kustannuslaskennan ensimmäisessä vaiheessa selvitetään toteutuneet kustannukset ja eritellään ne laskentakohteisiin. Varhaiskasvatuspalveluiden

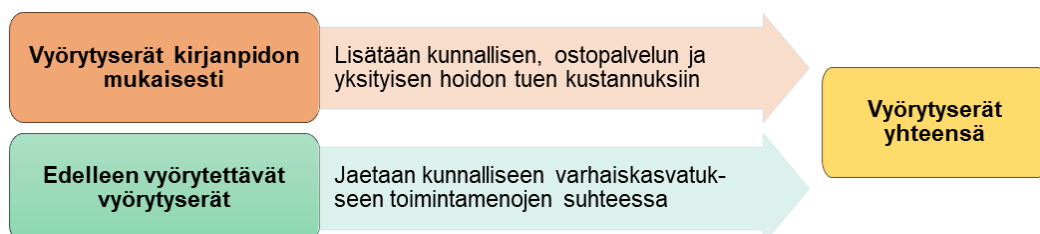


vuoden 2023 toteutuneet kustannukset haetaan Power BI -ohjelmasta. Kunnallisen toiminnan kustannukset haetaan päivähoitoyksikkö-tasolta toiminnoittain eriteltyinä. Lisäksi kustannukset haetaan ostetut varhaiskasvatuspalvelut-tasolta kustannuspaikoittain ja toiminnoittain eriteltyinä sekä lasten hoidon tuet-tasolta kustannuspaikoittain eriteltyinä. Kunnallisen toiminnan osalta toimintakulut jaotellaan henkilöstö- ja muihin kuluihin. Kuviossa 9 esitetty kustannusten jaottelu yksikkötasolle.



Kuvio 9. Kustannusten jaottelu yksikkötasolle

Toisessa vaiheessa selvitetään vyörytyserät. Vyörytyserät muodostuvat yleis- ja toimialahallinnosta, jotka kohdennetaan kirjanpidossa toiminnoille toimintakulujen suhteessa. Varhaiskasvatuspalveluiden hallinto- ja keskitetyt palvelut kuuluvat toimialahallinnon kuluihin, jotka jaetaan kaikille yksikkötasolle. Suurin osa vyörytyseristä on jo kirjanpidossa jaettu varsinaisiin toimintoihin ja kustannuspaikoihin, joten ne poimitaan kustannuksiin kirjanpidon mukaisesti. Osa vyörytyseristä on joko kohdistamattomia tai sellaisilla toiminnoilla, joista ne täytyy vyöryttää vielä edelleen kunnallisille toiminnoille toimintakulujen suhteessa. Vyörytyserien kohdentamisen jälkeen tuloksena saadaan jokaisen laskentakohteen vyörytykset yhteensä. Vyörytyserien kohdentuminen on esitetty kuviossa 10.



Kuvio 10. Vyörytyserien kohdentuminen

Toimintakulut sekä vyörytyserät viedään laskentamalliin. Tuloksena saadaan toimintakulujen ja vyörytyserien kohdentuminen eri laskentakohteille eli päiväkotiin, vuorohoitoon ja esiopetukseen. Kuvasta 1 on nähtävillä laskentakohteiden kustannukset.

Yksikkö-taso: Päivähoitoyksiköt				
Kunnallinen				
Päiväkoti Vuorohoito Esiopetus				
<b>TOIMINTAKULUT</b>				
Henkilöstökulut	-14 968 828	-1 080 269	-1 223 743	
Muut toimintakulut	-6 092 519	-351 899	-642 194	
<b>YHTEENSÄ</b>	<b>-21 061 347</b>	<b>-1 432 169</b>	<b>-1 865 937</b>	
<b>JAETTAVAT KULUT JA VYÖRYT</b>				
Vyörytyserät tasoilta:				
Päivähoitoyksiköt toiminnot	-1 519 836	-113 512	-131 218	
Keskitetty palvelut ja hallinto toiminnot	-229 104		-23 434	
Ostetut vakapalvelut				
Lasten hoidon tuet				
Edelleen vyörytettävät (toimintakulut+vyörytyserät):				
Päivähoitoyksiköt varhaiserityiskasvatus	-82 317	-4 258		-86 575
Keskitetty palvelut ja hallinto ilman toimintoa&tukipalve	-508 801	-34 598	-45 077	-598 967
Keskitetty palvelut ja hallinto varhaiserityiskasvatus	-413 863	-28 143	-36 666	-487 205
Keskitetty palvelut ja hallinto pedagoginen toiminta	-56 412	-3 836	-4 998	-66 409
<b>YHTEENSÄ</b>	<b>-2 810 333</b>	<b>-184 347</b>	<b>-241 393</b>	

Kuva 1. Kustannukset laskentakohteittain

Kolmannessa vaiheessa tehdään ekvivalenssilaskenta, josta kerrottu tarkemmin kohdassa 4.4.2. Varhaiskasvatuspalveluiden toiminnanohjausjärjestelmästä haetaan vuoden 2023 lapsimäärä ikäryhmittäin sekä osa- ja kokoaikaiseen päiväkotiin, vuorohoitoon ja esiopetukseen jaoteltuina. Lapsimääristä lasketaan vuoden 2023 keskiarvo ja luvuista suoritetaan ekvivalenssilaskenta.

Ekvivalenssilaskennan ensimmäisessä osiossa osa-aikaisten lasten määrä yhteismitallistetaan kokoaikaisiin lapsiin hoitoaikakertoimella. Tuloksena saadaan lapsimäärä kokoaikaisiksi paikoiksi suhteutettuna, jota käytetään muiden kulujen jakajana. Toisessa osiossa hoitoajan suhteuttamisen lisäksi alle 3-vuotiaiden lasten määrä yhteismitallistetaan yli 3-vuotiaisiin lasten määriin ikäkertoimella sekä huomioidaan lisäkertoimet. Tuloksena saadaan laskennallinen lapsimäärä, jossa on huomioitu hoitoajat, ikäryhmät ja lisäkertoimet. Kyseistä lukua käytetään henkilöstökulujen jakajana. Ekvivalenssilaskennan luvut viedään laskentamalliin. Kuviossa 11 on nähtävillä suoritemäärien laskennan muodostuminen ja niiden käyttö laskentamallissa.



Kuvio 11. Suoritemäärien ekvivalenssilaskenta ja käyttö laskentamallissa

Neljännessä vaiheessa toteutetaan suoritekohtainen laskenta. Laskennan tuloksena saadaan päiväkotitoimitus, vuoro hoito ja esiopetus –laskentakohteiden yhden paikan kokonaiskustannukset. Kuvassa 2 on nähtävillä eri suoritemäärät sekä suoritekohtaisen laskennan vuosihinta peruspaikkaa kohden.

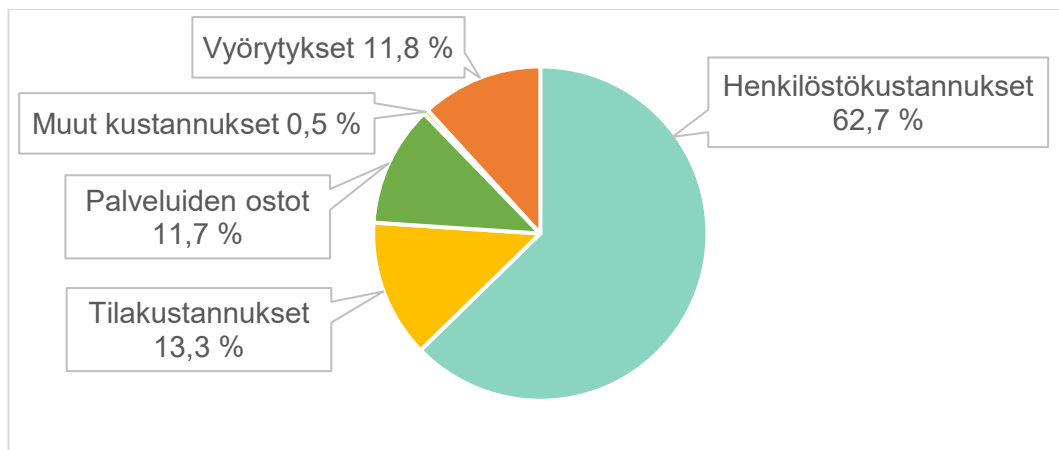
KULUT YHTEENSÄ (VUOSI)	Päiväkotitoimitus	Vuoro hoito	Esiopetus
Laskennalliset lapset <sup>(1)</sup> Henkilöstökulut	1838	91	376
Kokoaikaiset lapset <sup>(2)</sup> Muut kulut	1415	70	354
<sup>(1)</sup> Laskennallinen lasten määrä: suhteutettu osa-aikaiset, ikäryhmät ja lisäkertoimet.			
<sup>(2)</sup> Lasten määrä muutettu kokoaikaisiksi paikoiksi.			
KULUT PER PAIKKA, SUORITEKOHTAINEN LASKENTA			
Henkilöstökulut	-8 143	-11 897	-3 256
Muut toimintakulut	-4 306	-5 046	-1 814
<b>Yhteensä</b>	<b>-12 449</b>	<b>-16 942</b>	<b>-5 070</b>
Vyörytykset	-1 986	-2 643	-682
<b>Yhteensä</b>	<b>-14 435</b>	<b>-19 586</b>	<b>-5 752</b>

Kuva 2. Suoritekohtainen laskenta

Yli 3-vuotiaan kokoaikaisen varhaiskasvatuksen hinta on 14 435 euroa vuodessa. Alle 3-vuotiaan kokoaikaisen varhaiskasvatuksen vuosihinta muodostuu peruspaikan henkilöstökuluista painokertoimella 1,75. Lisäkertoimen vuosihinta muodostuu peruspaikan henkilöstökuluista painokertoimella 2 tai 2,8. Muut toimintakulut ja vyörytykset muodostuvat alle 3-vuotiaan ja lisäkertoimen osalta peruspaikan hinnan mukaisesti.

Suurin osa kunnallisen päiväkotitoiminnan kustannuksista, noin 63 %, muodostuu henkilöstökuluista. Seuraavaksi suurimmat kustannukset muodostuvat

tilakustannuksista ja palveluiden ostoista sekä vyörytyksistä. Muiden kustannusten osuus on noin 0,5 %. Kuviossa 12 on nähtävillä päiväkotitoiminnan kustannuslajien osuudet.



Kuvio 12. Kunnallisen päiväkotitoiminnan kustannuslajien osuudet

#### 4.4.2 Varhaiskasvatuspalveluiden suoritteet ja ekvivalenssilaskenta

Varhaiskasvatuksen lapsimäärät tilastoidaan kuukausittain. Suoritetietoja kerätään ikäryhmittäin 0–2-vuotiaista, 3–5-vuotiaista ja 6-vuotiaista, jotka jaotellaan osa- ja kokoaikaiseen varhaiskasvatukseen. Hyvinkään varhaiskasvatuspalveluissa on käytössä palveluvalikko, jonka mukaan perheet valitsevat tarvitsemansa hoitoajan lapselleen. Tässä kustannuslaskennassa osa-aikaiseen varhaiskasvatukseen huomioidaan palveluvalikosta vaihtoehdot, joissa palveluntarve on enintään 105 tuntia kuukaudessa. Kokoaikaiseen varhaiskasvatukseen huomioidaan vaihtoehdot, joissa palveluntarve on yli 105 tuntia kuukaudessa.

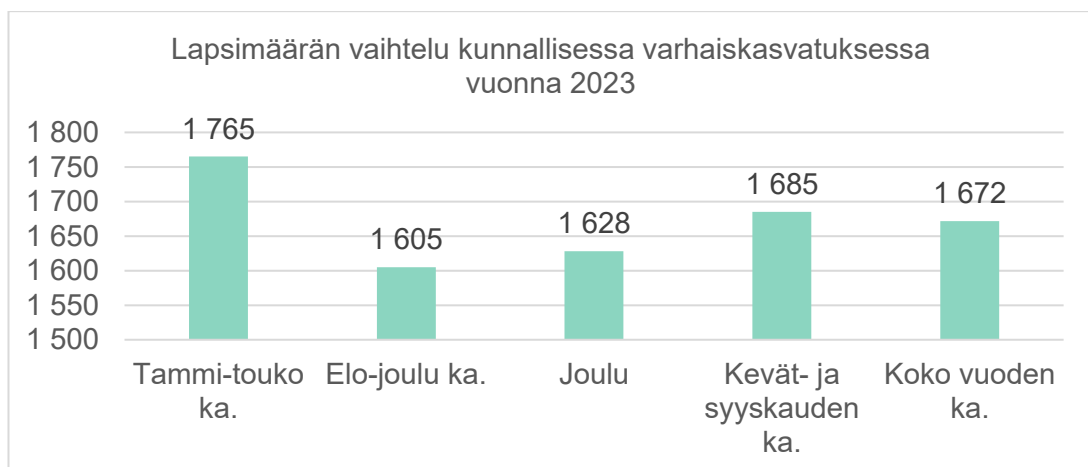
Hyvinkään kunnallisessa varhaiskasvatuksessa lapsimäärä vaihtelee suuresti vuoden eri aikoina. Suurin osa uusista lapsista aloittaa varhaiskasvatuksessa elo-syyskuun aikana tai kevätkaudella. Kevätkaudella lapsimäärä on suurimmillaan. Esimerkiksi vuoden 2023 keväällä Hyvinkäällä kunnallisiin päiväkoteihin perustettiin lisä- ja saliryhmiä, jotta kaikille uusille, varhaiskasvatukseen tuleville lapsille saatiin järjestettyä paikka. Syyskaudella lapsimäärä on yleensä pienimmillään, koska keväällä esiopetuksessa oleva ikäluokka siirtyy

syksyllä kouluun. Syyskauden osalta lapsimäärä on suurimmillaan joulukuussa. Lapsimäärän vaihtelu on nähtävillä kuviosta 13.



Kuvio 13. Lapsimäärän kuukausittainen vaihtelu kunnallisessa varhaiskasvatuksessa vuonna 2023.

Hintojen määrittelyssä on aiemmin käytetty lapsimäärien otantapäivänä 31.12. tilannetta. Uuden laskentamallin käyttöönoton yhteydessä pohdittiin myös muita lapsimäärien otantajaksoja. Eri otantajaksoista tehtiin vertailua, jotka ovat nähtävillä kuviossa 14. Koska lapsimäärää käytetään kustannusten jakajana, on oleellinen merkitys sillä, mitä tietoja kustannuslaskennan pohjana käytetään. Kuten kohdassa 3.2 käytiin läpi laskentatoimen informaation soveltamista, mittausongelmassa on kyse siitä, miten ja millä tarkkuudella esimerkiksi määrät selvitetään.



Kuvio 14. Lapsimäärien vertailu eri otantajaksoilla

Mikäli kustannuslaskenta perustuisi aiemmin käytettyihin joulukuun lukuihin, on paikkojen yksikkökustannus paljon suurempi kuin käytettäessä esimerkiksi kevät- ja syyskauden keskiarvoa. Varhaiskasvatuspalveluiden ja Talouspalveluiden asiantuntijoiden kanssa pohdittiin sopivaa otantaa lapsimäärille. Joulukuussa varsinaiset paikat ovat täynnä, joka olisi sen vuoksi hyvä tarkastelu-kohta. Koska laskennassa haluttiin ottaa huomioon kevään ja kesän lapsimäärät, niin päädyttiin käyttämään koko vuoden lapsimäärien keskiarvoa.

Varhaiskasvatuspaikkojen hinnan määrittämiseen tarvitaan suorit tiedot eli lasten määrät järjestämistavoittain 0–2-vuotiaista, 3–5-vuotiaista ja 6-vuotiaista osa- ja kokoaikaiseen varhaiskasvatukseen jaoteltuina. Lisäksi kustannuslaskennassa tarvitaan tiedot lisäkertoimien lapsimääristä. Lapsilla voi olla rakenteellisena tukitoimena lisäkerroin 2 tai 2,8, joiden mukaan henkilöstöressurssi on määritelty. Lisäkertoimet perustuvat joulukuun lukumääriin, koska kuukausikohtaista tilastoa ei ole saatavilla.

Kunnallisen hinnan laskentakohteina ovat alle ja yli 3-vuotiaiden kunnallinen päiväkotitoiminta ja vuorohoito. Lisäksi laskennassa määritetään esiopetuksen hinta. Alle ja yli 3-vuotiaiden palvelut poikkeavat toisistaan kunnallisessa varhaiskasvatuksessa tarvittavan resurssihenkilöstön osalta. Alle 3-vuotiaiden henkilöstömitoituksen suhdeluku on 1,75 yli 3-vuotiaisiin verrattuna. Myös lisäkertoimien osalta henkilöstömitoituksen suhdeluku on suurempi. Laskennassa huomioidaan hoitoaika eli koko- ja osa-aikainen varhaiskasvatus sekä lisäkertoimet. Kustannuslaskennan toteuttamiseksi täytyy laskentakohteet yhteismitallistaa ekvivalenssilaskennan avulla. Ekvivalenssiluku kuvaa suoritteen aiheuttamien kustannusten suhdetta (Tyni ym., 2012, s. 141). Lasten määrä yhteismitallistetaan suhteessa yli 3-vuotiaiden kokoaikaiseen varhaiskasvatukseen eli niin sanottuun peruspaikkaan, josta saadaan laskennallisten lasten määrä.

Ekvivalenssilaskennan ensimmäisessä vaiheessa suhteutetaan yli 3-vuotiaiden osa-aikaisten lasten hoitoaika kokoaikaiseen varhaiskasvatukseen. Valtioneuvoston asetus varhaiskasvatuksesta (753/2018, 1 §) määrittää, että mikäli yli 3-vuotiaiden hoitoaika on enintään viisi tuntia päivässä, voi yhtä

henkilöä kohden olla enintään 13 lasta. Asetuksen mukaisesti alle 3-vuotiaiden osalta henkilöstömitoitus pysyy samana lapsen hoitoajasta riippumatta. Näin ollen yli 3-vuotiaiden osa-aikaisten lasten osalta käytetään kerrointa 0,54. Alle 3-vuotiaita osa-aikaisia lapsia ei suhteuteta kokoaikaisiin, joten hoitoaikakerroin on 1,75. Esiopetusta ja täydentävää varhaiskasvatusta tarvitsevat lapset vievät yhteenlaskettuna yhden kokoaikaisen paikan. Esiopetuksen osuus varhaiskasvatuksen toiminnasta on laskennallisesti 0,42, koska esiopetusta järjestetään vain koulujen toiminta-aikoina. Näin ollen täydentävän varhaiskasvatuksen osuudeksi jää 0,58, jotta yhteenlaskettu osuus on yksi. Ekvivalenssilaskennan ensimmäisen vaiheen tuloksena saadaan kokoaikaisiksi paikoiksi muutettu lasten määrä 1 415, jota käytetään muiden kuin henkilöstökulujen jakajana.

Ekvivalenssilaskennan toisessa vaiheessa suhteutettuun hoitoaikaan suhteutetaan vielä ikäryhmät, eli alle 3-vuotiaiden määrä sekä lisäkertoimet. Esiopetuksessa ja sitä täydentävässä varhaiskasvatuksessa olevien lasten lisäkerroin jakaantuu puoliksi molempiin laskentakohteisiin. Lopuksi ikäryhmien ja lisäkertoimien suhteutetut määrät lasketaan yhteen. Tuloksena saadaan laskennallisten lasten määrä 1 838, jota käytetään henkilöstökulujen jakajana. Taulukossa 3 on nähtävillä päiväkotitoiminnan ekvivalenssilaskenta, jossa on suhteutettu hoitoaika ja ikäryhmät sekä lopuksi lisäkertoimet.

Taulukko 3. Päiväkotitoiminnan ekvivalenssilaskenta  
**Päiväkotitoiminta**

	Lapset	Hoitoaika kerroin	Lapset, hoitoaika suhteutettu	Ikäkerroin	Laskennalliset lapset, ikä suhteutettu
0–2 v kokoaika	302	1	302	1,75	529
0–2 v osa-aika	46	1	46	1,75	81
3–5 v kokoaika	826	1	826	1	826
3–5 v osa-aika	115	0,54	62	1	62
6 v osa-aika	307	0,58	178	1	178
<b>Yhteensä</b>	<b>1597</b>		<b>1415</b>		<b>1676</b>

	Lapset	Painokerroin	Laskennalliset lapset, lisäkerroin suhteutettu
3–5 v lisäkerroin 2	60	1	60
3–5 v lisäkerroin 2,8	40	1,8	72
6 v lisäkerroin 2	52	0,58	30
<b>Yhteensä</b>	<b>152</b>		<b>162</b>

**Laskennallinen määrä yhteensä** **1838**

Vuorohoidossa olevien lasten osalta lapsimäärät yhteismitallistetaan samalla tavalla kuten päiväkotitoiminnassa. Ensin suhteutetaan osa-aikaiset yli 3-vuotiaat lapset kokoaikaisiksi, josta saadaan lasten määräksi 70. Tämän jälkeen suhteutetaan alle 3-vuotiaat ja lisäkertoimet. Näiden yhteistuloksena laskennalliseksi lapsimääräksi saadaan 91 lasta. Vuorohoidon ekvivalenssilaskenta on nähtävillä taulukossa 4.

Taulukko 4. Vuorohoidon ekvivalenssilaskenta  
**Vuorohoito**

	Lapset	Hoitoaika kerroin	Lapset, hoitoaika suhteutettu	Ikäkerroin	Laskennalliset lapset, ikä suhteutettu
0–2 v kokoaika	19	1	19	1,75	33
0–2 v osa-aika	1	1	1	1,75	2
3–5 v kokoaika	43	1	43	1	43
3–5 v osa-aika	3	0,54	1	1	1
6 v osa-aika	10	0,58	6	1	6
<b>Yhteensä</b>	<b>75</b>		<b>70</b>		<b>85</b>

	Lapset	Painokerroin	Laskennalliset lapset, lisäkerroin suhteutettu
3–5 v lisäkerroin 2	6	1	6
3–5 v lisäkerroin 2,8	0	1,8	0
6 v lisäkerroin 2	0	0,58	0
<b>Yhteensä</b>	<b>6</b>		<b>6</b>
<b>Laskennallinen määrä yhteensä</b>			<b>91</b>

Esiopetuksen kustannukset kirjataan omalle toiminnolle. Lapset ovat esiopetuksessa saman tuntimäärän, joten lasten hoitoaikaa ei suhteuteta. Näin ollen ekvivalenssilaskennassa huomioidaan vain lisäkertoimien osuus. Lisäkertoimien osalta painokerroin on 0,42, koska täydentävän varhaiskasvatuksen painokerroin on 0,58, joten yhteenlaskettu kerroin on silloin yksi. Esiopetuksen ekvivalenssilaskenta on nähtävillä taulukossa 5.

Taulukko 5. Esiopetuksen ekvivalenssilaskenta  
**Esiopetus**

	Lapset	Painokerroin	Lisäkerroin suhteutettu
6 v esiopetus	354	1	354
6 v lisäkerroin 2	52	0,42	22
<b>Laskennallinen määrä</b>			<b>376</b>



Ekvivalenssilaskennan tulokset, eli kokoaikaiset lapset sekä laskennallinen lapsimäärä viedään laskentamalliin.

#### 4.4.3 Varhaiskasvatuspalveluiden hinnoittelu

Portaittaisen hintalaskelman avulla saadaan eriteltyä eri tilanteissa käytettäviä hintoja. Laskelmasta saadaan esimerkiksi järjestämistapojen hintavertailussa käytettävä kunnallinen hinta, joka ei sisällä kunnan hallintokustannuksia. Lisäksi laskelmassa on esitetty kunnan omakustannusarvo sisältäen kunnan hallintokustannukset. Kunnallisen päiväkotitoiminnan portaittainen hintalaskelma on nähtävillä taulukosta 6.

Taulukko 6. Portaittainen hintalaskelma

<b>Kunnallinen päiväkotitoiminta</b>			
<b>Yli 3-vuotias, kokoaikainen varhaiskasvatus</b>			
	<b>Painokerroin</b>	<b>Hinta/vuosi</b>	<b>Hinta/kk</b>
Henkilöstökulut	1	8 143	679
Muut toimintakulut	1	4 306	359
<b>Yhteensä</b>		<b>12 449</b>	<b>1 037</b>
Vyörytykset	1	1 986	166
<b>Yhteensä</b>		<b>14 435</b>	<b>1 203</b>
<b>Alle 3-vuotias, kokoaikainen varhaiskasvatus</b>			
	<b>Painokerroin</b>	<b>Hinta/vuosi</b>	<b>Hinta/kk</b>
Henkilöstökulut	1,75	14 250	1 187
Muut toimintakulut	1	4 306	359
<b>Yhteensä</b>		<b>18 556</b>	<b>1 546</b>
Vyörytykset	1	1 986	166
<b>Yhteensä</b>		<b>20 542</b>	<b>1 712</b>

Varhaiskasvatuspalvelujen hintatietoja tarvitaan muun muassa silloin kun kunta myy palveluja toiselle kunnalle. Tällöin kunnan laskutus perustuu omakustannusarvoon. Omakustannusarvo perustuu palvelun järjestämisen tai tuotantokustannuksiin, jossa huomioidaan kaikki valmistamisesta, markkinoinnista ja hallinnosta aiheutuvat kustannukset. Laskennassa huomioidaan toimialahallinnon ja yleishallinnon kustannukset, jotka kohdistetaan pääsääntöisesti kunnan eri tehtäville ja tuotteille. (Tyni ym., 2012, s. 63.)

Kunta voi sopia varhaiskasvatuksen järjestämisvastuun siirtämisestä toiselle kunnalle. Tällöin lapsi on varhaiskasvatuksessa jossakin muussa kuin kotikunnassaan. Kuntien välillä tehdään maksusitoumus, jolla lapsen kotikunta sitoutuu maksamaan toiselle kunnalle varhaiskasvatuksesta aiheutuneet kulut. Poikin (2009, s. 20, 28) selvityksen mukaan kotikunta ei olisi velvollinen ostamaan toisen kunnan palveluita, joten kotikunnalla olisi siten oikeus jättää maksusitoumus myöntämättä niin halutessaan. Huomioitavaa kuitenkin on, että selvitys on tehty vuonna 2009 ja voimassa oleva varhaiskasvatuslaki on vuodelta 2018. Varhaiskasvatuslain 6 §:n mukaisesti olosuhteiden muutoin vaatiessa, on kunnan huolehdittava varhaiskasvatuksen järjestämisestä muullekin kunnassa oleskelevalle lapselle kuin kunnan asukkaalle. Lisäksi lastensuojelulain mukaisissa tilanteissa kunnalla on varhaiskasvatuksen järjestämisvelvollisuus.

Maksusitoumus voi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteessa, jossa perhe hakee varhaiskasvatusta yli kuntarajojen, työ- tai opiskelupaikasta johtuen. Maksusitoumus voidaan tehdä myös lastensuojelulain mukaisessa tilanteessa, jossa varhaiskasvatusta tarvitaan lapsen kotikunnan ulkopuolella. Mikäli lapsi on lastensuojelulain (417/2007, 16 b § 1 mom.) mukaisesti avohuollon tukitoimena tai sijaishuoltoon sijoitettu tai jälkihuollossa, on lapsen kotikunta velvollinen maksamaan varhaiskasvatusta järjestävälle kunnalle lapsen varhaiskasvatuksesta aiheutuneita kustannuksia vastaavan korvauksen. (Varhaiskasvatuslaki 60 § 4 mom.)

Huomioitavaa on, että kotikunta maksaa lastensuojelulaissa mainituissa tilanteissa lapsen sijoituskunnassa aiheutuneet varhaiskasvatuksen kustannukset täyden korvauksen periaatteella, sijoituskunnan kustannustason mukaan. Säädösvalmisteluissa todetaan, että etenkin pienelle, sijaishuoltopaikan sijoituskunnalle voi koitua varhaiskasvatuksen järjestämisestä merkittäviä kustannuksia, mikäli kotikunnalta ei saataisi korvauksia. Kotikunta vastaa lapsen palveluiden kustannuksista, myös silloin kun lapsi on sijoitettu lastensuojelulain nojalla toiseen kuntaan. (HE 56/2023, s. 16.)

Vieraskuntalaskutuksessa laskutuksen perusteena voidaan käyttää budjetoituja bruttokustannuksia, joista vähennetään asiakasmaksut sekä muut kuin

varsinaisen toiminnan kulut. Laskutuksen perusteena voidaan kuntien välisen sopimuksen mukaisesti käyttää myös esimerkiksi edellisen tilikauden toteutuneita kustannuksia, jotka on tarkistettu arvioidulla kustannustason muutoksella. Asiakasmaksu voidaan vähentää maksetun tai keskimääräisen asiakasmaksun suuruisena. Kuntaliitto suosittaa kuitenkin, että ostopalveluissa toimitaisiin bruttoperiaatteen mukaisesti. Siinä palvelun tuottaja laskuttaa kotikunnalta palvelun kokonaiskustannukset ja kotikunta laskuttaa palvelun käyttäjältä asiakasmaksun. (Tyni ym., 2012, s. 71–73.) Mikäli asiakasmaksun laskuttaa kotikunta, on kuntien välinen laskutus silloin bruttoperusteinen. Jos asiakasmaksun laskuttaa palvelun tuottajakunta, noudatetaan kuntien välisessä laskutuksessa nettoperusteisuutta. (Pokki, 2009, s. 28.) Hyvinkään varhaiskasvatuspalveluissa maksusitoumukseen lisätään jatkossa maininta siitä, kumpi kunta perii palvelun käyttäjältä asiakasmaksun. Kuntien välisessä laskutuksessa noudatetaan brutto- tai nettoperusteisuutta maksusitoumuksen mukaisesti.

#### 4.5 Varhaiskasvatuksen järjestämistapojen kustannusvertailu

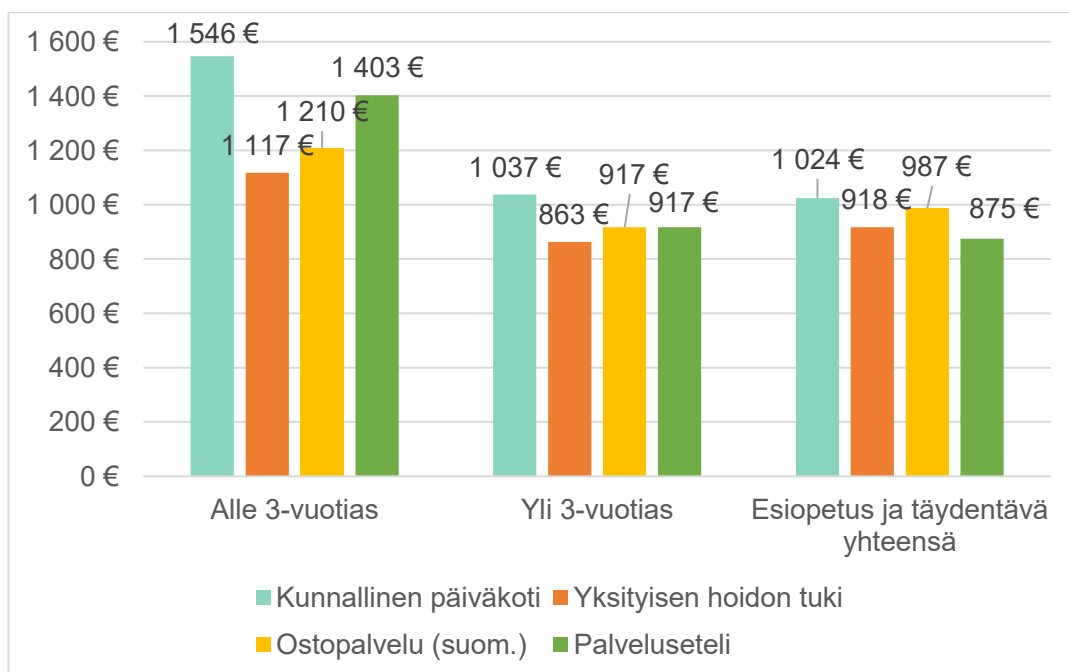
Kunnissa herättää useasti keskustelua se, että kumpi tuotantotavoista on edullisempaa, oma toiminta vai ostopalvelu. Ulkoa ostetun palvelun tavoitteena on usein saada säästöjä. Oman toiminnan ja ostopalvelun vertailussa otetaan huomioon vain relevantit tuotot ja kustannukset. Tällöin myös vertailussa tulee huomioida mahdollinen kunnan laskennallinen arvonlisäveron palautus, jotta kustannukset olisivat vertailukelpoiset. (Tyni ym., 2012, s. 102–103.) Kunnilla on oikeus saada viiden prosentin laskennallinen arvonlisäveron palautus verottomina ostetuista sosiaali- ja terveystalouksista. Kunnalla on oikeus palautukseen myös silloin kun se antaa toimintaa varten toiminnan harjoittajalle tukea tai avustusta. (AVL, 130 a §.) Kunnalla on oikeus saada viranomaistoiminnan ja verottoman toiminnan hankintojen arvonlisävero palautuksena, koska muutoin kunnalle voisi olla edullisempi tuottaa palvelut itse. Palautuksena haettava arvonlisävero jää lopulta kuitenkin kunnalle kustannukseksi, koska se huomioidaan valtion ja kunnan välisissä rahavirroissa. (Kuntaliitto, 2018a.)

Markkinaehtoisien ja oman toiminnan erot tulee huomioida silloin kun vertailaan oman toiminnan kustannuksia. Vertailussa tulisi käyttää sisällöiltään ja laaduiltaan samanlaisia palveluja. Kunnan toiminnan tuotteistaminen, muiden toimijoiden hintoihin vertailua varten, tulisi tehdä samoin kuten muut toimijat hinnoittelevat tuotantoon. Mikäli laatu poikkeaa toisistaan, niin laskelman lopuksi tulee huomioida nämä eroavaisuudet. Mikäli kunta osallistuu oman organisaation tai toisen viranomaisen järjestämään tarjouskilpailuun, tulee laskennan lähtökohtana ja hinnoittelun perustana olla oman toiminnan omakustannusarvo. (Tyni ym., 2012, s. 100, 103.) Tässä opinnäytetyössä ei varsinaisesti perehdytä kunnan palveluiden tuotteistamiseen tai kunnan omakustannusarvoon perustuvan tarjoushinnan laskemiseen.

Vertailtaessa eri tuotantovaihtoehtojen edullisuutta, tulee oman tuotannon kustannuksina huomioida vain ne kustannukset, jotka jäisivät pois hankittaessa palvelua ostopalveluna. Näin ollen valtuuston ja kunnanhallituksen sekä toimialalautakunnan ja -johdon kustannuksia ei huomioida kunnan omakustannusarvon laskennassa. Yleishallinnon ja muun toimialahallinnon kustannuksista huomioidaan vain niiden kustannusten osuus, jotka jäisivät pois ostopalveluun siirryttäessä. Huomioitavaa on, että esimerkiksi ostopalveluissa hankintaprosessit, tarkastus ja valvonta vaativat kuitenkin hallintoresursseja. Hallintopalveluiden kustannusten huomioiminen laskennassa riippuu täysin siitä, mikä laskentatilanne on kyseessä. Erilaisia laskentatilanteita voi olla muun muassa tuotantovaihtoehtojen edullisuusvertailu, omakustannusperusteinen hinnoittelu vieraskuntalaskutuksessa, kustannusten sisällyttäminen valtionosuuspohjaan sekä palvelujen järjestämisen ja tuottamisen tuloksellisuusarviointi. (Tyni ym., 2012, s. 57.)

Kustannusvertailua tehdessä tulee huomioida laskentatilanne ja sen edellyttämät huomioitavat asiat. Hallintopalvelujen kustannukset huomioidaan laskentatilanteesta riippuen. Arvonlisävero on myös huomioitava seikka tietyissä hintavertailuissa. Tämän opinnäytetyön oman toiminnan ja muiden tuotantotapojen vertailu perustuu kunnan näkökulmasta lähinnä yleisellä tasolla kustannusten vertailuun ja niissä huomioitaviin seikkoihin.

Kuviossa 15 on esitetty Hyvinkään kustannusvertailu eri järjestämistapojen välillä. Kunnallisen päiväkodin hinta ei sisällä vyörytyksiä eikä asiakasmaksutuloja. Hinnat ovat enimmäishintoja, joten todellinen kustannus kunnalle vaihtelee perheen tuloista riippuen. Yksityisen hoidon tuen osalta kunta maksaa lisäksi sisaruslisää, jota ei ole huomioitu hinnassa. Huomioitavaa kuitenkin on, että kuviossa esitetyt hinnat yksityisen hoidon tuen, ostopalvelun ja palvelusetelin osalta eivät sisällä kunnan saamaa 5 % laskennallista alv-palautusta. Kunnallisen päiväkotitoiminnan hinta on kaikista järjestämistavoista kallein vaihtoehto.



Kuvio 15. Järjestämistapojen hintavertailu kokoaikaisessa varhaiskasvatuksessa vuonna 2023

Alle 3-vuotiaan kokoaikaisen varhaiskasvatuspaikan painokerroin yli 3-vuotiaan paikkaan nähden on kunnallisessa päiväkodissa noin 1,49, yksityisen hoidon tuessa noin 1,29, ostopalvelussa noin 1,32 ja palvelusetelissä 1,53. Näin ollen palvelusetelin hintaero on suurin, kun tarkastellaan alle ja yli 3-vuotiaiden varhaiskasvatuspaikkojen välisiä hintaeroja. Painokertoimet ovat nähtävillä taulukosta 7.

Taulukko 7. Järjestämistapojen hinnat ja painokertoimet

Kokoaikainen varhaiskasvatus	Kunnallinen päiväkot	Yksityisen hoidon tuki	Ostopalvelu (suomenk.)	Palveluseteli
Alle 3-vuotias	1 546 €	1 117 €	1 210 €	1 403 €
Yli 3-vuotias	1 037 €	863 €	917 €	917 €
Esiopetus ja täydentävä varhaiskasvatus	1 024 €	918 €	987 €	875 €
<b>Painokerroin</b>	<b>1,490570035</b>	<b>1,294277803</b>	<b>1,319520174</b>	<b>1,53</b>

Mikäli palvelusetelin hintaa verrataan kunnallisen päiväkotitoiminnan kustannuksiin, on palvelusetelin kustannukset kunnalle noin 9–15 % pienemmät. Mikäli yksityisen hoidon tuen hintaa verrataan kunnallisen päiväkotitoiminnan kustannuksiin, on yksityisen hoidon tuen kustannukset kunnalle alle 3-vuotiaiden paikkojen osalta 28 % ja yli 3-vuotiaiden paikkojen osalta 17 % pienemmät. Hyvinvointiala HALI:n (2023) tekemän selvityksen mukaan, otantakunnissa koko yksityisen varhaiskasvatuksen kustannuksia vertailtaessa kunnallisen varhaiskasvatuksen kustannuksiin, yksityisen kustannukset olivat kunnalle keskimäärin 20 % tai 37 % pienemmät.

## 5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyössä on teoreettisen viitekehyksen pohjalta tutkittu eri kustannuslaskennan menetelmiä. Toimeksiantajan kustannuslaskennassa on sovellettu hybridilaskentaa, koska se sisältää useita eri laskentamenetelmiä. Opinnäytetyön tarkoituksena oli kehittää konstruktiio eli laskentamalli varhaiskasvatuspaikan hinnan määrittelyyn. Kehitetty laskentamalli noudattaa myös aiempaa hybridilaskentaa, mutta siihen on tehty päivityksiä.

Opinnäytetyön prosessi aloitettiin perehtymällä kustannuslaskennan teoriaan, kustannusten määrittelyyn, kuntaorganisaatiota ohjaaviin ohjeisiin ja säännöksiin. Teoriaan perehtymisen yhteydessä pohdittiin varhaiskasvatuksen kustannuslaskennan ongelmien syitä ja etsittiin laskentamalleista keinoja haasteiden

ratkaisemiseksi. Varhaiskasvatuksen kustannuslaskennassa arvioitiin eri laskentamallien käyttöä ja niiden soveltamista, huomioiden viranomaisraportoinnin vaatimat määräykset. Näiden pohjalta tehtiin luonnos laskentamallista, jonka toimintaa testattiin, arvioitiin ja havainnoitiin.

Laskentamallia tehdessä eteen tuli ratkaistavia valintoja, joihin pohdittiin ratkaisuja kokouksissa yhdessä Varhaiskasvatuspalveluiden hallinnon ja Talouspalveluiden asiantuntijoiden kanssa. Pohdittavia asioita oli muun muassa laskentamallin käyttö, suoritteiden ja painokertoimien määrittäminen, vyörytysten jakaminen sekä järjestämistapojen kustannusvertailu. Kokousten jälkeen laskentamalliin sekä suoritemäärän vertailuun tehtiin muutoksia. Muutosten jälkeen kokouksissa esiteltiin uusi laskentamalli, jota arvioitiin ja havainnoitiin yhdessä. Prosessin lopuksi tehty laskentamalli yleistettiin, siitä tehtiin päätelmät sekä palautettiin yhteys teoriaan.

Työn lähtökohtana on ollut ratkaista alle ja yli 3-vuotiaiden lasten kunnallisen varhaiskasvatuksen hintojen määrittely. Toimeksiantajalla kunnallisen varhaiskasvatuksen hinta on perustunut kokonaiskustannuksiin, joista yksikkökohtainen kustannus on saatu käyttämällä jakajana laskennallista lapsimäärää. Laskennallinen lapsimäärä on saatu suhteuttamalla hoitoaika, ikäryhmät ja lisäkertoimet peruspaikkaan nähden eli yli 3-vuotiaiden kokoaikaiseen varhaiskasvatuspaikkaan. Alle 3-vuotiaan varhaiskasvatuspaikan hinta on määritelty peruspaikasta kertoimella 1,75 tai 1,66.

Uusi laskentamalli perustuu siihen, että kokonaiskustannukset eritellään henkilöstö- ja muihin kustannuksiin. Henkilöstökustannusten jakajana käytetään laskennallista lapsimäärää, koska henkilöstökustannukset kasvavat lasten hoitoaikojen, ikäryhmien ja lisäkertoimien suhteessa. Muiden kustannusten jakajana käytetään kokoaikaista lapsimäärää, jossa on huomioitu vain lasten hoitoajat. Muut kustannukset muuttuvat pääsääntöisesti vain lasten hoitoaikojen suhteessa, mutta ei lasten ikäryhmien tai lisäkertoimien mukaan. Peruspaikan hinta saadaan henkilöstö- ja muiden kustannusten kokonaissummasta. Alle 3-vuotiaan paikan hinta muodostetaan peruspaikan hinnasta, jossa henkilöstökulujen osalta painokertoimena on 1,75. Työn tuloksena on kehitetty

laskentamalli, jossa esitetään kunnallisen varhaiskasvatuksen hinta toimintavuodelle 2024–2025 perustuen vuoden 2023 kustannuksiin.

Kuntien organisaatiohierarkiassa ja toiminnassa voi olla kuntakohtaisia eroja, jotka vaikuttavat myös taloustietoihin. Lisäksi kunnissa kustannuslaskentaa voidaan tehdä monilla eri tavoin. Kuntien palveluluokkaraportoinnin vaatimukset ovat kuitenkin yhtenäistäneet kuntien taloustietojen keräämistä. Toteutettua laskentamallia voidaan käyttää soveltavasti myös muissa kunnissa suori-tekohtaisten kustannusten laskennassa. Laskentamallin avulla peruspaikan hinta saadaan todennukaisemmaksi kuin kokonaiskustannuksista laskemalla. Peruspaikan hinnasta saadaan kertoimella johdettua myös suuremman henkilöstökustannuksen vaativan paikan hinta. Laskentamallin avulla saadaan myös muodostettua kunnallinen hinta eri järjestämistapojen hintavertailua varten.

Opinnäytetyön ongelmaa ja kysymyksiä lähestyttiin laadullisen tutkimuksen avulla teoreettisen viitekehyksen pohjalta. Kustannuslaskennan teoriaan perehtymällä ja jäsentämällä saatiin kokonaisvaltainen ymmärrys käsiteltävästä aiheesta, jonka pohjalle konstruktio rakennettiin. Kysymyksen ”miten kunnallisen varhaiskasvatuspaikan hinta määräytyy” osalta käytiin läpi kunnan hallintokustannusten muodostuminen sekä kunnallisen varhaiskasvatuksen kustannusrakenne. Kysymykseen ”miten alle ja yli 3-vuotiaiden lasten varhaiskasvatuspaikkojen hinta tulisi määritellä”, saatiin laskentamallin avulla ratkaisu erittelemällä kustannukset henkilöstö- ja muihin kustannuksiin. Uuden laskentatavan avulla saatiin määriteltyä tarkemmin sekä henkilöstökustannus yhtä laskennallista paikkaa kohden että muut kustannukset yhtä varsinaista paikkaa kohden. Kysymyksen ”mitä tekijöitä eri järjestämistapojen hintavertailussa tulee huomioida” osalta kuvattiin hintavertailussa huomioitavia asioita, kuten esimerkiksi laskentatilanteen vaikutus.

Toimeksiantajan toiminnanohjausjärjestelmä vaihtui vuonna 2022, jonka myötä lapsimäärien tilastointi muuttui, ja tilastotietojen kerääminen on jonkin verran työllistävämpää kuin aiemmin. Tästä johtuen pohdittiin myös sitä, miten



tarkalla tasolla suoritettuja kerätään ja mikä on relevantti tarkkuus kustannuslaskennassa.

Varhaiskasvatuspalveluiden kustannuslaskenta ja hinnoittelu kunnallisen varhaiskasvatuspaikan osalta tehdään tilinpäätöksen perusteella. Varhaiskasvatuksen johtaja tekee kustannuslaskennan perusteella päätöksen käyttökorvaushinnoista, johon vieraskuntalaskutus perustuu. Kunnallisen varhaiskasvatuksen hintaa vertaillaan myös muihin järjestämistapoihin.

Hinta- tai edullisuusvertailua tehdessä tulee huomioida laskentatilanne. Kunnallisen varhaiskasvatuksen hinta voi perustua toteumaan tai tulevaan, arvioituun ennusteeseen. Kunnallisen varhaiskasvatuksen hinnoissa ei huomioida vyörytysten osuutta. Yksityisen ja ostopalvelun hinta voi perustua myös toteumaan tai enimmäishintoihin. Hyvinkäällä yksityisen hinta voi vaihdella myös perheen muista varhaiskasvatuksessa olevista sisaruksista sekä perheen tuloista riippuen. Palvelusetelin arvo riippuu perheen asiakasmaksusta.

Kustannuslaskennassa oli tarkoitus tarkastella varhaiskasvatuksen hallinnon ja kunnan hallintokustannuksia tarkemmin ja enemmän aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. AURA-käsikirjan mukaan kunnan kustannuslaskennan tulee kuitenkin tukea viranomaisraportointia, joten näin ollen vyörytysten osalta käytettiin kirjanpidon mukaisia vyörytyksiä. Kustannuslaskennassa vyörytyksiä jouduttiin kuitenkin vyöryttämään vielä edelleen varsinaisille toiminnoille.

## 6 POHDINTA

Opinnäytetyö toteutettiin konstruktivisen menetelmän avulla, joka osoittautui toimivaksi kustannuslaskennan kehittämiseen ja laskentamallin luomiseen. Laskentamallia pilotoitiin, muokattiin ja arvioitiin yhdessä toimeksiantajan kanssa. Opinnäytetyön alkaessa lähtökohtana oli tarkastella kokonaisuudessaan varhaiskasvatuspalvelujen hinnoittelua, mutta selkeyden ja työmäärän

vuoksi opinnäytetyö rajattiin koskemaan vain kunnallisen varhaiskasvatuksen hintoja.

Eri kustannuslaskentamenetelmiin perehtyminen toi syvällisempää ymmärrystä kustannuslaskennasta. Samalla se toi myös ymmärrystä siitä, että eri palveluiden ja tuotteiden kustannuslaskenta erilaisissa organisaatioissa ja toimintaympäristöissä voi poiketa hyvin paljon toisistaan. Eri laskentamenetelmien soveltaminen käytäntöön vaatii aina tarkempaa tuntemusta ja ymmärrystä toimintaympäristöstä, tuotteiden hinnoittelusta ja kustannusten muodostumisesta. Opinnäytetyö kehitti omaa osaamista kustannuslaskennan perusteista ja eri menetelmien käytöstä, jonka pohjalta on hyvä rakentaa syvällisempää osaamista. Kustannuslaskennan soveltaminen eri toimialoilla, palveluissa ja tuotteissa vaatii vielä tarkempaa perehtymistä, monipuolisempaa osaamista sekä sen kehittämistä.

Omasta aiemmasta kokemuksesta toimeksiantajan organisaatiosta ja toimintaympäristöstä oli sekä etua että haittaa. Etua toi tieto ja osaaminen varhaiskasvatuksen kustannuslajeista, niiden sisällöistä ja kustannuspaikka-hierarkiasta sekä kustannusten muodostumisesta. Oma aiempi osaaminen toimeksiantajan kustannusrakenteesta ja palveluista mahdollisti laskentamallin tarkemman analysoinnin ja syvemmän pohdinnan aiheesta. Oma aiempi osaaminen asetti myös haasteita opinnäytetyön ja prosessin kuvaamiseen riittävän yleisluontoisesti ja ymmärrettävästi.

Kunnan kustannuslaskentaan liittyvän teorian soveltaminen käytäntöön oli osittain haastavaa. Kunnan kustannuslaskentaan liittyvä kirjallisuus oli vuodelta 2012, jonka jälkeen on tullut paljon muutoksia ja uudistuksia viranomaisraportointiin liittyen. Kunta-AURA-talousraportoinnin käsikirjaan on koottu yleisiä ohjeita taloustietojen raportointiin sekä muun muassa kustannuslaskentaan liittyen. Toisaalta AURA-käsikirja on yhtenäistänyt kuntien kustannuslaskentakäytäntöjä, joka mahdollistaa paremmin kuntien väliset vertailtavuudet. AURA-käsikirjassa ei kuitenkaan ole tarkempaa ohjeistusta palvelujen hinnoitteluun liittyen. Näin ollen palvelujen hinnoittelun osalta sovellettiin kunnan kustannuslaskentaan liittyvää kirjallisuutta.

Kustannuslaskennan onnistuminen edellyttää sitä, että laskentaa varten kerätyt lähtötiedot ovat oikein. Kustannukset tulee olla kirjanpidossa jaoteltu toimintoihin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, oikeille tilikohdille sekä kustannuspaikoille. Lasten määrät tulee olla saatavissa toiminnanohjausjärjestelmästä todellisten lukumäärien mukaisesti, jaoteltuna hoitoajan, ikäryhmien ja lisäkertoimien osalta. Myös ekvivalenssilaskennassa käytetyt painokertoimet vaikuttavat oleellisesti suoritteiden määriin. Lähtötietojen oikeellisuus on siis edellytys kustannuslaskennan luotettavuudelle.

Opinnäytetyössä kustannuslaskennan prosessi ja laskennassa käytetyt valinnat pyrittiin kuvaamaan ja perustelemaan mahdollisimman tarkasti ja läpinäkyvästi. Laskentamallin pilotoinnissa ja kehittämisessä hyödynnettiin Talouspalveluiden ja Varhaiskasvatuspalveluiden asiantuntijoiden osaamista. Laskennassa valittuja ratkaisuja tarkasteltiin kriittisesti ja tuloksia arvioitiin yhdessä asiantuntijoiden kanssa. Valmis laskentamalli esiteltiin toimeksiantajalle, ja sen luotettavuutta sekä laatua arvioitiin yhteisissä kokouksissa. Laskentamalli on rakennettu niin, että se on tarkastettavissa ja toistettavissa. Opinnäytetyön tuloksen luotettavuutta on ollut myös vahvistamassa opinnäytetyöntekijän tuntemus toimeksiantajan toimintaympäristöstä. Opinnäytetyön kysymyksiin saatiin vastaukset ja tavoitteet täytettiin.

Varhaiskasvatuksen kustannuslaskentaan liittyen oli tehty jonkin verran aiempia tutkimuksia. Tutkimuksissa varhaiskasvatuksen suoritekohtainen hinta oli yleensä suhteessa kunnan koko väestöön tai kunnan 1–6-vuotiaiden väestöön. Kuusikko-kuntien osalta oli tehty tarkempaa kustannuslaskentaa, mutta siinä ei käsitelty hinnan määrittämistä alle 3-vuotiaiden varhaiskasvatukseen. Esiopetukseen liittyvät tutkimukset vahvistivat myös sen, että esiopetuksen kustannusten määrittämisessä on kunnissa paljon vaihtelua ja niiden osalta kustannukset tulisi jakaa kirjanpidossa tarkemmin ja yhtenäisemmin kuntien välillä. Myös AURA-käsikirja edellyttää kustannusten kohdistamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti varsinaisille palveluluokille. Erityisesti viranomaisraportoinnin näkökulmasta kuntien kustannusten kohdistaminen päiväkotijä esiopetustoiminnan palveluluokille ja sen kehittäminen olisi hyvä jatkotutkimuksen aihe.

## LÄHTEET

Alhola, K. (2016). Toimintolaskenta (5. uudistettu painos.). Alma Talent.

Anttila, P. (n.d). Tutkimisen taito ja tiedon hankinta. Haettu 8.1.2024 osoitteesta <https://metodix.fi/2014/05/17/anttila-pirkko-tutkimisen-taito-ja-tiedon-hankinta/#9.2.4%20Dokumenttianalyysi>

AVL 1501/1993. Arvonlisäverolaki. Haettu 12.3.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Backman, M. (2015). Esiopetuksen kustannusten laskeminen: Case Lahden kaupunki. [AMK-opinnäytetyö, Lahden ammattikorkeakoulu]. Theseus. <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2015112718249>

Hyvinkään kaupungin hallintosääntö 1.2.2024. <https://asianhallintavhp.hyvinkaa.fi/ktwebscr/files/show?doctype=3&docid=771846&version=1>

Hyvinkään kaupungin kirjaussuunnitelma 2023. Sisäinen intranet.

Hyvinkään kaupunginvaltuusto. (13.11.2023). 105 § Varhaiskasvatuksen tulosidonnainen palveluseteli 1.8.2024 alkaen. <https://asianhallintavhp.hyvinkaa.fi/ktwebscr/files/show?doctype=7&docid=768516>

Hyvinkään kaupunki. (2023a). Talousohje 1.1.2023 alkaen. Sisäinen intranet.

Hyvinkään kaupunki. (2023b). Hoitopaikkahinnat\_vuonna2022 [Excel-laskentataulukko].

Hyvinkään kaupunki. (13.11.2023c). Talousarvio 2024. <https://www.hyvinkaa.fi/globalassets/kaupunki-ja-hallinto/hallinto-ja-organisaatio/ohjeet-julkaisut/talouden-julkaisut/talousarvio-2024.pdf>

Hyvinkään kaupunki. (28.11.2023d). Hyvinkää-tietoa. Haettu 23.1.2024 osoitteesta <https://www.hyvinkaa.fi/kaupunki-ja-hallinto/hyvinkaatietao/>

Hyvinkään kaupunki. (2.1.2024). Hallinto ja organisaatio. Haettu 23.1.2024 osoitteesta <https://www.hyvinkaa.fi/kaupunki-ja-hallinto/hallinto-ja-organisaatio/>

Hyvinkään opetuslautakunta. (31.1.2023). 4 § Yksityisen hoidon tuen kuntaliikkeen ns. Hyvinkää-lisän korottaminen 1.1.2023 alkaen. <https://asianhallintavhp.hyvinkaa.fi/ktwebscr/files/show?doctype=7&docid=712869>

Hyvinkään opetuslautakunta. (27.2.2024). 12 § Opetuslautakunnan toimintakertomus vuodelta 2023. <https://asianhallintavhp.hyvinkaa.fi/ktwebscr/files/show?doctype=3&docid=783742&version=1>

Hyvinvointiala HALI. (4.5.2023). Kunnat säästävät yksityisellä varhaiskasvatuksella – erityisesti alle 3-vuotiaiden asema huono. Haettu 8.4.2024

osoitteesta <https://www.hyvinvointiala.fi/kunnat-saastavat-yksityisella-varhaiskasvatuksella/>

Ikäheimo, S., Malmi, T., & Walden, R. (2019). Yrityksen laskentatoimi (8., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J., & Niskanen, M. (2021). Laskentatoimi (7., uudistettu painos.). Edita.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. (2017). Talousohjaus ja kustannuslaskenta (2.–4. painos.). Sanoma Pro. <https://www.elibslibrary.com/>

Kananen, J. (2015). Opinnäytetyön kirjoittajan opas: Näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Kananen, J. (2017). Kehittämistutkimus interventiotutkimuksen muotona: Opas opinnäytetyön ja pro gradun kirjoittajalle. Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Korento, S & Ylitalo, M-L. (2022). Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma (5. uudistettu painos). Suomen Kuntaliitto. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2022/2165-kunnan-ja-kuntayhtymän-talousarvio-ja-suunnitelma>

Kuntalaki 410/2015. Haettu 4.3.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20150410>

Kuntaliitto. (30.1.2017). Kuntien ja kuntayhtymien yhteistoiminta. Haettu 25.3.2024 osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/laki/kuntien-ja-kuntayhtymien-yhteistoiminta>

Kuntaliitto. (9.1.2018a). Arvonlisäverotus. Haettu 12.3.2024 osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous-ja-elinvoima/verotus/arvonlisaverotus>

Kuntaliitto. (21.12.2018b). Kustannuslaskenta. Haettu 26.1.2024 osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/budjetointi-ja-taloussuunnittelu/kustannuslaskenta>

Kuntaliitto. (7.4.2022). Samankaltaiset kunnat: Menetelmäkuvaus. Haettu 13.3.2024 osoitteesta [https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/SAKU\\_menetelmakuvaus\\_7.4.22.pdf](https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/SAKU_menetelmakuvaus_7.4.22.pdf)

Kuntaliitto. (12.12.2023a). Samankaltaiset kunnat SAKU. Haettu 13.3.2024 osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous-ja-elinvoima/tuotteet-talousjohtamisen-tueksi/samankaltaiset-kunnat-saku>

Kuntaliitto. (12.12.2023b). Samankaltaiset kunnat varhaiskasvatuksessa [tilasto]. [https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/SAKU-Varhaiskasvatus\\_2022.xlsx](https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/SAKU-Varhaiskasvatus_2022.xlsx)

KUUMA -seutu liikelaitos. (n.d.). Organisaatio. Haettu 4.4.2024 osoitteesta <https://www.kuum.fi/kuuma-seutu/organisaatio/>

Kuusikko-kunnat. (12.11.2019). Kuusikko-työn taustaa. Haettu 11.1.2024 osoitteesta <https://kuusikkokunnat.fi/tausta>

Kuusikko-kunnat. (15.6.2023). Kuuden suurimman kaupungin varhaiskasvatuksen palvelut ja kustannukset vuonna 2022. Kuusikko-työryhmän julkaisusarja 2/2023. [https://www.hel.fi/static/kanslia/kaupunkitieto/23\\_06\\_15\\_Kuusikko\\_Varhaiskasvatus\\_2022.pdf](https://www.hel.fi/static/kanslia/kaupunkitieto/23_06_15_Kuusikko_Varhaiskasvatus_2022.pdf)

Laki lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta 1128/1996. Haettu 5.3.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19961128>

Leppänen, P. (2011). Kuntakonsernin talousohjaus ja päätöksentekoa tukeva laskentatoimi. Teoksessa J. Vakkuri, L. Oulasvirta, J. Wacker & R. Kivimäki (toim.), Tarkastus ja arviointi julkisen ja yksityisen rajapinnassa (s. 159–160, 163–164. Tampere University Press. <https://www.elibslibrary.com/>

Mehtonen, M., Hottinen, A., Sjöström, M. & Lahtinen, J. (7.4.2022). Samankaltaiset kunnat – Pystytäänkö esiopetuksen kustannuseroja selittämään? <https://www.kuntaliitto.fi/blogi/2022/samankaltaiset-kunnat-pystytaanko-esiopetuksen-kustannuseroja-selittamaan>

Neilimo, K. & Tenhunen M-L. (2020). Johdon laskentatointa ammattilaisille. GlobeEdit.

Ojasalo, K., Moilanen, T., & Ritalahti, J. (2015). Kehittämistyön menetelmät: Uudenlaista osaamista liiketoimintaan (3.-4. painos.). Sanoma Pro.

Pellinen, J. (2019). Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu (3., uudistettu painos.). Alma Talent. <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi>

Pitkäranta, A. (2014). Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä: Työkirja ammattikorkeakouluun. e-Oppi.

Pokki, S. (2009). Päivähoitopalvelun valinnanvapauden lisääminen kuntarajat ylittämällä: Selvityshenkilön raportti. Sosiaali- ja terveysministeriön selvityksiä 2009:63. Sosiaali- ja terveysministeriö. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-00-2954-8>

Suomala, P., Manninen, O., & Lyly-Yrjänäinen, J. (2011). Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita.

Tammi, J. (2006). Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä [väitöskirja, Tampereen yliopisto]. Trepo. <https://urn.fi/urn:isbn:951-44-6632-2>

Tuomi, J., & Sarajärvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi (Uudistettu laitos.). Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Tyni, T., Myllyntaus, O. & Suorto, A. (2012). Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille (2. korj. p.). Suomen Kuntaliitto.

Uoti, A., Hämäläinen, H., Keinänen, A., Möttönen, M-M., Valtonen, V. & Vartiainen, N. (2022). Suomen kunnallisen itsehallinnon laajuus erityisesti julkisten palvelujen näkökulmasta. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2022:68. Valtioneuvoston kanslia. <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-240-4>

Valtiokonttori. (20.12.2023.) Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin perusteet. Haettu 18.2.2024 osoitteesta [https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talouden-palvelut/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talousraportoinnin-perusteet/#yleista\\_ohjeita-kirjanpidosta-ja-talousraportoinnista](https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talouden-palvelut/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talousraportoinnin-perusteet/#yleista_ohjeita-kirjanpidosta-ja-talousraportoinnista)

Valtioneuvoston asetus varhaiskasvatuksesta 753/2018. Haettu 5.3.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2018/20180753>

Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. (8.9.2023a). Kunta-AURA–talousraportoinnin käsikirja: Liite 5: Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus (Excel). <https://cdn.valtiokonttori.fi/wordpress/2020/04/Liite-1.-Kunnan-ja-kuntayhtymän-tililuettelo-Excel-8.9.2023.xlsx>

Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. (15.11.2023b). Kunta-AURA–talousraportoinnin käsikirja (Versio 3.2). <https://cdn.valtiokonttori.fi/wordpress/2020/04/Kunta-AURA-kasikirja-15.11.2023.pdf>

Varhaiskasvatuslaki 540/2018. Haettu 12.3.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2018/20180540>

## LIITE 1: KUSTANNUSTEN KIRJAAMINEN TOIMINNOILLE

Tulostettu 25.3.2024

## Ostolaskujen kirjausprosentit toimintavuosi 2023-2024

KP	YKSIKÖT	HP YHT	Osuus	toiminnot (187xxx)			
				Pk 640	Eo 428	Vuoro 643	Avoin 642
18745111	Aamutuulen pk	154	88 %	100 %	0 %		
18745242	Nopon pk	21	12 %	100 %			
	<b>Aamutuuli YHT</b>	<b>175</b>	<b>100 %</b>				
18745131	Hakalantalon pk	84	50 %	88 %	12 %		
18745132	Metsäkuusen pk	63	38 %	95 %	5 %		
18745142	Avoin päiväkotiki Päiväpirtti	14	8 %	0 %			100 %
18745143	Avoin päiväkotiki Pikku-Veturi	7	4 %	0 %			100 %
	<b>Hakalantalo YHT</b>	<b>168</b>	<b>100 %</b>	<b>92 %</b>	<b>8 %</b>		
18745141	Hangonsillan pk	119	65 %	90 %	10 %		
18745182	Talvisillan pk	42	23 %	100 %	0 %		
18745184	Paavolan koulun ryhmä	21	12 %	64 %	36 %		
	<b>Hangonsilta YHT</b>	<b>182</b>	<b>100 %</b>	<b>89 %</b>	<b>11 %</b>		
18745151	Kaupunkisillan pk	105	88 %	91 %	9 %		
18745232	Ridasjärven pk	14	12 %	100 %	0 %		
	<b>Kaupunkisilta YHT</b>	<b>119</b>	<b>100 %</b>	<b>92 %</b>	<b>8 %</b>		
18745161	Kenttökadun pk	217	100 %	91 %	9 %		
	<b>Kenttökatu YHT</b>	<b>217</b>	<b>100 %</b>				
18745171	Kruununmaan pk	119	59 %	93 %	7 %		
18745121	Anttilantalon pk	84	41 %	89 %	11 %		
	<b>Kruununmaa YHT</b>	<b>203</b>	<b>100 %</b>	<b>91 %</b>	<b>9 %</b>		
18745191	Martin pk	91	50 %	100 %			
18745192	Martintalon pk	91	50 %	77 %	23 %		
	<b>Martti YHT</b>	<b>182</b>	<b>100 %</b>	<b>88 %</b>	<b>12 %</b>		
18745201	Martinkaaren pk	119	59 %		5 %	95 %	
18745233	Riemurinteen pk	84	41 %	100 %	0 %		
	<b>Martinkaari YHT</b>	<b>203</b>	<b>100 %</b>	<b>97 %</b>	<b>3 %</b>		
18745211	Paavolan pk	91	52 %	100 %	0 %		
18745212	Jussilankadun pk	63	36 %	99 %	1 %		
18745213	Kapulan ryhmä	21	12 %	72 %	28 %		
	<b>Paavola YHT</b>	<b>175</b>	<b>100 %</b>	<b>97 %</b>	<b>3 %</b>		
18745221	Punaojan pk	105	56 %	93 %	7 %		
18745222	Hiihenkiukaan pk	84	44 %	100 %	0 %		
	<b>Punaoja YHT</b>	<b>189</b>	<b>100 %</b>	<b>96 %</b>	<b>4 %</b>		
18745231	Tanssikallion pk	119	65 %	92 %	8 %		
18745181	Kruununpuiston pk	63	35 %	91 %	9 %		
	<b>Tanssikallio YHT</b>	<b>182</b>	<b>100 %</b>	<b>91 %</b>	<b>9 %</b>		
18745241	Vehkojan pk	133	76 %	100 %	0 %		
18745123	Hyvinkäänkylän koulun ryhmä	42	24 %	82 %	18 %		
	<b>Vehkoja YHT</b>	<b>175</b>	<b>100 %</b>	<b>96 %</b>	<b>4 %</b>		