

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalouden koulutusohjelma / taloushallinto

Mira Kuismin

SEURAKUNTAYHTYMÄN HENKILÖSTÖ- JA TALOUSHALLINNON  
ULKOISTAMINEN JA SAAVUTETTAVAT KUSTANNUSSÄÄSTÖT

Opinnäytetyö 2012

## TIIVISTELMÄ

### KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

#### Taloushallinto

KUISMIN, MIRA	Seurakuntayhtymän henkilöstö- ja taloushallinnon ulkoistaminen ja saavutettavat kustannussäästöt
Opinnäytetyö	57 sivua + 15 liitesivua
Työn ohjaaja	Lehtori Wenla Väisälä
Toimeksiantaja	Kotka-Kymin seurakuntayhtymä
Huhtikuu 2012	
Avainsanat	henkilöstöhallinto, kustannukset, seurakuntayhtymä, taloushallinto, toimintolaskenta, ulkoistaminen

Kotka-Kymin seurakuntayhtymän kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelut siirtyvät vuoden 2013 loppuun mennessä Kirkon palvelukeskukseen. Opinnäytetyön tarkoituksena oli laskea Kotka-Kymin seurakuntayhtymän henkilöstö- ja taloushallinnon palveluiden tämänhetkiset kustannukset ja verrata niitä tuleviin Kirkon palvelukeskuksen asiakkaana maksettaviin palvelumaksuihin.

Laskentamenetelmänä käytettiin toimintolaskentaa, jonka avulla seurakuntayhtymän palvelut jaettiin toiminnoiksi, joille kohdistettiin niiden aiheuttamat kustannukset. Seurakuntayhtymän toiminnoiksi muodostuivat ostolaskut, myyntilaskut, lähtevä maksuliikenne, saapuva maksuliikenne, kirjanpito, palkanlaskenta, palkkiot sekä matka- ja kululaskut. Kustannukset kohdistettiin toiminnoille resurssiajurin eli ajankäytön perusteella, jonka vuoksi työntekijöille tehtiin kuukauden mittainen työajanseuranta toimintoihin käytetyn työajan selvittämiseksi. Toimintoajureiden avulla kustannukset kohdistettiin toiminnoilta palveluille, jolloin saatiin niiden yksikkökustannukset. Tärkeimpänä toimintoajurina käytettiin palveluiden kappalemääriä.

Laskettuja yksikkökustannuksia verrattiin Kirkon palvelukeskuksen ilmoittamiin suoritehintoihin. Tutkimustulokset osoittavat, että Kirkon palvelukeskus tuottaa seurakuntayhtymän henkilöstö- ja taloushallinnon palvelut kuukauden ajalta 3 220,18 € halvemmalla, kuin Kotka-Kymin seurakuntayhtymä tällä hetkellä. Vuotuiset säästöt olisivat seurakuntayhtymälle 38 642,16 € olettaen, että kaikki kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelut siirtyvät palvelukeskukseen.

## ABSTRACT

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

University of Applied Sciences

Business Management

KUISMIN, MIRA

Federation of parish personnel and financial administration  
outsourcing and achievable cost savings

Bachelor's Thesis

57 pages + 15 pages of appendices

Supervisor

Wenla Väisälä, Senior Lecturer

Commissioned by

Kotka-Kymin seurakuntayhtymä

April 2012

Keywords

personnel administration, expenses, federation of parishes,  
financial administration, activity-based costing,  
outsourcing

The accounting and payroll services of Kotka-Kymi federation of parishes are set to be relocated to Church service centre before the end of 2013. The purpose of this thesis was to calculate the current expenses of Kotka-Kymi federation of parish personnel and financial administration services and to compare them with the expenses posed by Church service centre.

The method of calculation was activity-based costing, by which the services of federation of parishes were divided into activities and the cost of each activity assigned according to the consumption of each. The activities of the federation of parishes were identified as purchase invoices, sales invoices, outgoing payments, incoming payments, accounting, payroll, fees, travel expenses and bills for services. The expenses of the activities were assigned according to resource drivers, or time management, for which the employees' working hours were monitored for a month to determine the amount of hours spent on these activities. The unit costs were determined by assigning the expenses from activities to services with function drivers. The number of service units was used as the main function driver.

The calculated unit costs were compared to unit costs reported by the Church service centre. The results indicate that the service centre can produce the monthly services of the federation of parish personnel and financial administration with less money compared to Kotka-Kymi federation of parishes current costs. The annual savings for federation of parishes would be €38,642.16 assuming all accounting and payroll services are moved to the service centre.

# SISÄLLYS

## TIIVISTELMÄ

## ABSTRACT

1	JOHDANTO	6
1.1	Opinnäytetyön tausta	6
1.2	Opinnäytetyön tarkoitus ja tavoitteet	7
1.3	Opinnäytetyön rakenne	7
2	SUOMEN EVANKELIS-LUTERILAINEN KIRKKO	8
2.1	Seurakuntayhtymien hallinto ja talous	8
2.2	Kirkon palvelukeskus	9
2.2.1	Taustatietoja	9
2.2.2	Palveluiden hinnoittelu	11
2.2.3	Nykytilan arviointi	12
2.2.4	Palvelukeskuksen vaikutukset	13
2.2.5	Palvelukeskuksen riskit	15
3	TOIMINTOLASKENTA LASKENTAMENETELMÄNÄ	15
3.1	Toimintoanalyysi	16
3.2	Kustannusajurit eli kustannusten kohdistajat	17
3.2.1	Resurssiajurit	17
3.2.2	Toimintoajurit	18
3.3	Toimintojohtaminen	20
4	TOIMINTO- JA LISÄYSLASKENNAN VERTAILU	21
5	MUUTOKSET ORGANISAATIOSSA JA TALOUSHALLINNOSSA	22
5.1	Ulkoistaminen	22
5.2	Muutos organisaatiossa	23
6	TOIMINTOLASKENNAN SOVELTAMINEN SEURAKUNTAYHTYMÄSSÄ	26
6.1	Kotka-Kymin seurakuntayhtymä	26
6.2	Toimintoanalyysi	27

6.2.1 Ostolaskut	28
6.2.2 Myyntilaskut	28
6.2.3 Lähtevä maksuliikenne	29
6.2.4 Saapuva maksuliikenne	30
6.2.5 Kirjanpito	31
6.2.6 Tilinpäätös	31
6.2.7 Palkanlaskenta	32
6.2.8 Palkkiot	33
6.2.9 Matka- ja kululaskut	33
6.3 Työajanseuranta	34
6.4 Kustannusten kartoittaminen	38
6.5 Kustannusajureiden määrittely	39
6.6 Kustannusten kohdistaminen toiminnoille	40
6.6.1 Henkilöstökustannukset	40
6.6.2 It-kustannukset	41
6.6.3 Yleiskustannukset	42
6.7 Kustannusten kohdistaminen toiminnoilta suoritteille	44
6.8 Kustannusten vertailu	45
7 OPINNÄYTETYÖN ARVIOINTI	47
7.1 Laskentamenetelmä	47
7.2 Aikaisemmat opinnäytetyöt	48
7.3 Tulosten luotettavuus	49
8 YHTEENVETO	50
LÄHTEET	55
LIITTEET	
Liite 1. Toimintoketjut	
Liite 2. Kirjanpidon työajanseurantalomake	
Liite 3. Palkanlaskennan työajanseurantalomake	
Liite 4. Kustannusten kohdistus toiminnoille ja suoritteille	
Liite 5. Henkilöstö- ja talouspalveluiden kokonaiskustannusten vertailu	

## 1 JOHDANTO

### 1.1 Opinnäytetyön tausta

Taloushallinnossa on tapahtunut suuria muutoksia viimeaikaisten trendien eli toimintojen sähköistymisen ja ulkoistamisen myötä. Uudistusten keskeisimpinä tarkoituksina ovat olleet toiminnan tehostaminen ja keskittäminen ydintoimintoihin. Yritysten ulkoistamisen tavoitteet ovat muuttuneet merkittävästi viime vuosikymmenen aikana. Ensimmäisten ulkoistamisten päätavoitteina olivat kustannussäästöt. Tämän jälkeen alettiin keskittyä myös palveluiden laadun parantamiseen. Nykyisin ulkoistamista ajatellaan pääasiassa tuotannon tehokkuuden parannuskeinona. Stora Enso on esimerkki viimeaikaisista onnistuneista ulkoistajista. Onnistuminen edellytti kokonaisvaltaista toimintatapojen muutosta ja perehtymistä omiin toimintoketjuihin. Yritys ulkoisti it-palvelunsa Atokselle. (Siltala 2011, 30–32.)

Taloushallinnon sähköistyminen alkoi yleistyä 1990-luvun lopulla, jolloin siitä käytettiin termiä paperiton kirjanpito. Seuraavana vaiheena oli sähköinen taloushallinto, jossa taloushallintoa pyrittiin tehostamaan sähköisten palveluiden avulla. Merkittävimpiä muutoksena oli verkkolaskituksen yleistyminen, mikä mahdollisti taloushallinnon automatisoinnin. Verkkolaskutus tuo yrityksille taloudellista ja ajallista säästöä. Monet yritykset ovat kieltäytyneet vastaanottamasta paperilaskuja, mikä luo paineita sähköiseen laskutukseen siirtymiseen. Kehittynein vaihe, jota kohti olemme siirtymässä, on digitaalinen taloushallinto. Siinä kaikki käsittelyvaiheet automatisoidaan ja muutetaan sähköiseen muotoon. Toiminta suunnitellaan uudestaan ja turhat työvaiheet poistetaan. (Lahti – Salminen 2008, 19–22; Yhä useampi yritys käyttää verkkolaskutusta 2012, 10.)

Taloushallinnon palvelukeskukset edustavat osittain digitaalista taloushallintoa ja täydellistä ulkoistamista. Pienet organisaatiot ovat ulkoistaneet taloushallintonsa jo pitkään, mutta nyt mukaan ovat lähteneet myös keskisuuret ja suuret organisaatiot. Viimeaikaisista palvelukeskushankkeista esimerkkinä on Sitran eli Suomen itsenäisyyden juhlarahaston Kuntien Palvelukeskus -hanke, joka toteutettiin vuosina 2009 ja 2010. Tavoitteena oli kehittää kuntien ja kuntayhtymien tieto-, talous- ja henkilöstöhallintoa. Lopputuloksena syntyi kuntien tietohallinnon palvelukeskus Kuntien Tiera Oy sekä talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja tarjoava Kunnan Taitoa Oy. (Sitra 2011.)

## 1.2 Opinnäytetyön tarkoitus ja tavoitteet

Kirkon palvelukeskuksen tarkoituksena on Suomen evankelis-luterilaisen kirkon talousyksiköiden henkilöstö- ja taloushallinnon sekä niiden tietojärjestelmien kehittäminen 2010-luvulle (Kirkon palvelukeskus 2012, 3). Kotka-Kymin seurakuntayhtymä on siirtymässä Kirkon palvelukeskuksen asiakkaaksi vuoden 2013 lopussa. Palvelukeskushankkeen on luvattu tuovan suuria kustannussäästöjä kirkolle, mutta Kotka-Kymin seurakuntayhtymällä ei ole tietoa, kuinka muutos vaikuttaa todellisuudessa heidän kustannuksiinsa. Opinnäytetyön tarkoituksena oli laskea Kotka-Kymin seurakuntayhtymän talous- ja henkilöstöhallinnon aiheuttamat kustannukset ja verrata niitä tuleviin Kirkon palvelukeskuksen asiakkaana maksettaviin palvelumaksuihin. (Kotka-Kymin seurakuntayhtymä 2012.)

Vertailemalla nykytilannetta ja palvelukeskusmallia saatiin arvio siitä, kuinka suuret kustannussäästöt palvelukeskukseen siirtyminen todellisuudessa mahdollistaa Kotka-Kymin seurakuntayhtymälle. Keskeisimpänä tavoitteena oli, että Kotka-Kymin seurakuntayhtymä saa suuntaa antavia tietoja tulevan palvelukeskuksen aiheuttamista kustannuksista, sekä käsityksen nykyisten kustannusten suuruudesta ja jakautumisesta talous- ja henkilöstöhallinnon palveluiden kesken. Laskentamalleja voidaan hyödyntää myös muissa evankelis-luterilaisissa seurakunnissa.

## 1.3 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö jakautuu teoria- ja laskentaosaan. Opinnäytetyön teoriaosuus on kvalitatiivinen eli laadullinen. Tieto on hankittu pääosin erilaisista kirjallisuus- sekä Internet-lähteistä. Teoriaosuuden tarkoituksena on johdatella lukijaa laskentaosuuteen ja auttaa sen ymmärtämisessä. Laskentaosuudessa on kvantitatiivisia tunnusmerkkejä. Se sisältää paljon numeerista aineistoa ja tämän aineiston analysointia. Laskentaosuudessa hyödynnetään teoriaa ja toteutetaan laskelmat.

Suomen evankelis-luterilaista kirkkoa käsittelevässä osuudessa kerrotaan ensin seurakuntayhtymien hallinnosta ja taloudesta, jonka tarkoituksena on selventää erityisesti kirkkovaltuuston ja kirkkoneuvoston merkitystä ja tehtäviä sekä kertoa talouden pääperiaatteet. Samassa luvussa käydään läpi palvelukeskuksen perustamiseen johtaneita syitä ja kuvataan hankkeen etenemistä. Seuraavassa luvussa käsitellään toimintolaskentaa, jota käytetään tämän opinnäytetyön laskentamenetelmänä. Toiminto- ja

lisäyslaskennan vertailuluvussa käsitellään näiden kahden laskentamenetelmän yhteisiä ja vastaavasti erilaisia piirteitä. Organisaation ja taloushallinnon muutoksia käsittelevässä osiossa selvitetään ulkoistamisen käsitettä ja kerrotaan ulkoistamisen vaiheista, jotka ovat ajankohtaisia Kirkon palvelukeskukselle ja seurakunnille.

Laskentaosuudessa sovelletaan toimintolaskentaa Kotka-Kymin seurakuntayhtymän henkilöstö- ja taloushallinnon kustannusten selvittämiseksi. Ensimmäisenä selvitetään toimintoanalyysin avulla seurakuntayhtymän toimintoketjut. Työajanseurannan avulla kartoitetaan toimintoihin kulunut työaika, jota käytetään myöhemmin apuna kustannusten kohdistamisessa. Seuraavana on kustannusten kartoitus, jossa selviää toimintoihin liittyvät kustannukset. Tämän jälkeen kartoitetaan kustannusajurit, joiden avulla kokonaiskustannukset kohdistetaan toiminnoille ja edelleen suoritteille. Lopuksi suoritetaan kustannusten kohdistus ja vertaillaan seurakuntayhtymän tämänhetkisiä henkilöstö- ja taloushallinnon kustannuksia palvelukeskuksen aiheuttamiin kustannuksiin. Opinnäytetyön analysointiluvussa arvioidaan laskentamenetelmää, kartoitetaan aikaisempia vastaavia opinnäytetöitä ja arvioidaan työn luotettavuutta. Viimeisessä pääluvussa on yhteenveto työn tarkoituksesta, tavoitteista, kulusta, menetelmistä, onnistumisesta ja jatkotutkimusmahdollisuuksista.

## 2 SUOMEN EVANKELIS-LUTERILAINEN KIRKKO

### 2.1 Seurakuntayhtymien hallinto ja talous

Seurakuntayhtymän hallintoa hoitavat yhteinen kirkkovaltuusto ja yhteinen kirkkoneuvosto, johtokunnat sekä seurakuntayhtymän viranhaltijat. Seurakuntayhtymän ylin päättävä elin on yhteinen kirkkovaltuusto, joka valitaan joka neljäs vuosi välittömällä, salaisilla ja suhteellisilla seurakuntavaaleilla. Yhteinen kirkkovaltuusto käyttää seurakuntayhtymän päätösvaltaa mutta on oikeutettu siirtämään sitä yhteiselle kirkkoneuvostolle, jaostoille, johtokunnille ja seurakuntaneuvostoille. Yhteisen kirkkovaltuuston tehtäviin kuuluvat muun muassa päättäminen seurakuntayhtymän toiminnan ja talouden päälinjoista, kirkollisverosta, rakennushankkeista, uusista viroista ja jäsenten valitsemisesta yhteiseen kirkkoneuvostoon kahden vuoden välein. (Kirkkolaki 1993, 7 luku 2 §, 8 luku 2 §, 9 luku 1–3 §, 11 luku 10 §.)



Yhteinen kirkkoneuvosto puolestaan johtaa ja edustaa seurakuntayhtymän toimintaa, tekee sitä koskevat sopimukset ja muut oikeustoimet sekä käyttää seurakuntayhtymän puhevaltaa tuomioistuimessa. Se valmistelelee ja valvoo yhteisen kirkkovaltuuston päätösten laillisuutta sekä toimeenpantane. Tehtäviin kuuluu myös päättää kirkollisten kirjojen käyttöön ottamisesta kirkolliskokouksen sallimissa rajoissa. (Kirkkolaki 1993, 10 luku 1–2 §.)

Seurakuntayhtymään kuuluvilla yksittäisillä seurakunnilla on omat seurakuntaneuvostonsa, joiden puheenjohtajina toimivat kirkkoherrat. Seurakuntaneuvosto päättää seurakuntayhtymän talousarviossa seurakunnalle kohdennettujen määrärahojen käyttämisestä. Se valitsee osittain seurakunnan työntekijät ja antaa tuomiokapitulille lausunnon papinvirkaa täytettäessä. Lisäksi seurakuntaneuvoston tehtävänä on antaa erilaisia lausuntoja yhteiselle kirkkovaltuustolle. (Kirkkolaki 1993, 11 luku 9–10 §.)

Yhteinen kirkkovaltuusto hyväksyy seurakuntayhtymän talousarvion edellisen vuoden joulukuussa vuodeksi kerrallaan sekä toiminta- ja taloussuunnitelman vähintään kolmeksi vuodeksi. Näiden avulla määritellään seurakuntayhtymän toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet, määrärahat sekä tuloarviot. Talousarvioon merkitään erikseen tulot ja menot. Seurakuntayhtymän kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä säädetään kirkkojärjestyksessä ja soveltuvin osin kirjanpitolaissa. Tilinpäätös on laadittava tilikautta seuraavan vuoden maaliskuuhun mennessä. Siihen sisältyy tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma, liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Yhteinen kirkkoneuvosto ja taloudesta vastaava viranhaltija allekirjoittavat tilinpäätöksen, jonka jälkeen se annetaan tilintarkastajalle. Tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus annetaan yhteisen kirkkovaltuuston käsiteltäväksi. (Kirkkojärjestys 1991, 15 luku 1 §, 9 §.)

## 2.2 Kirkon palvelukeskus

### 2.2.1 Taustatietoja

Evankelis-luterilaisen kirkon talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksesta käytettiin valmisteluvaiheessa nimeä Kirkon henkilöstö- ja taloushallinnon kehityshanke (HeTa) ja sittemmin viralliseksi nimeksi on muotoutunut Kirkon palvelukeskus (Kipa) (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2011). HeTa-hanke alkoi esiselvityksen valmistuttua marraskuussa 2007 (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2010a). Esitys

palvelukeskuksesta, joka tarjoaisi kirjanpidon ja palkanlaskennan palveluja evankelis-luterilaiselle kirkolle hyväksyttiin valmistelun pohjaksi kirkkohallituksen täysistunnossa 22.1.2008 (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2008).

Esiselvityksestä teetettiin ulkopuolinen arvio maailmanlaajuisella tilintarkastusyhteisöllä PricewaterhouseCoopers Oy:llä. Asiantuntija-arvion avulla selvitettiin muun muassa HeTa-hankkeen hyötyjä, kustannuksia ja riskejä. Hankkeen valmistelu aloitettiin perustamalla useita omat vastuualueensa omaavia työryhmiä, joiden tehtävänä oli muun muassa kuvata palvelukeskuksen prosessien kulkua, työnjakoa ja kehityskohteita. Tiedottaminen hankkeesta aloitettiin hyvissä ajoin lähettämällä seurakuntatalouksille asiaa koskeva kysely vuonna 2007. Seurakuntatalouksilta on myös kerätty lausuntopyyntöjä, jotka koskevat palvelukeskuksen perustamista. Lisäksi on järjestetty useita tiedotustilaisuuksia hiippakunnittain, ja Internetissä on ollut mahdollista tutustua hankkeeseen etukäteen. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2009.)

Kirkolliskokous teki lopullisen päätöksen palvelukeskuksen perustamisesta toukokuussa 2010 pidetyssä kokouksessa, jossa määriteltiin toiminnan pääperiaatteet. Kokouksessa päätettiin muun muassa vastuunjaosta, työtehtävistä ja palvelumaksuista. Päätösten perusteella kirkkolakiin ja kirkkojärjestykseen tehtiin seuraavat lisäykset:

- 1) *Kirkkohallituksen tehtävänä on hoitaa seurakuntien, seurakuntayhtymien, hiippakuntien ja kirkon keskusrahaston kirjanpito ja palkanlaskenta sekä niihin liittyvä maksuliikenne. Toisin sanoen kirkkohallitus hoitaa kirjanpidon, ostolaskut, ostoreskontran myyntilaskut, myyntireskontran, käyttöomaisuuskirjanpidon, palkanlaskennan, matka- ja kululaskut sekä niihin liittyvän maksuliikenteen.*
- 2) *Palvelukeskus on kirkkohallituksen erillisyksikkö.*
- 3) *Palvelukeskusta johtaa johtokunta. Kirkkohallitus asettaa toimikaudekseen kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskuksen johtamista varten johtokunnan. Johtokuntaan kuuluu vähintään kuusi ja enintään kymmenen muuta jäsentä. Jäsenien tulee olla taloudenhoitoon perehtyneitä kirkon jäseniä. Jäsenistä vähintään kolmannes tulee nimittää erikokoisten seurakuntien talousjohdosta.*

- 4) *Kirkolliskokous vahvistaa sekä palvelumaksujen perusteet että vuosittain maksun suuruuden kirkon keskusrahaston talousarvion hyväksymisen yhteydessä.* (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2010b.)

Kirkolliskokous on evankelis-luterilaisen kirkon ylin päättävä elin, jolle kirkkohallitus valmisteleo asioita ja hoitaa päätösten toimeenpanon (Kirkkolaki 1993, 22 luku 2 §). Tämän lakimuutoksen seurauksena vastuu palvelukeskushankkeesta siirtyi kirkolliskokoukselta kirkkohallituksen täysistunnolle. Palvelukeskuksen perustamisen jälkeen vastuu toiminnan ohjauksesta siirtyy johtokunnalle, jonka kokoonpano on samanlainen kuin lainmuutoksen jälkeen perustetun johtokunnan. Ennakkoratkaisun mukaan palvelukeskuksen toiminta on arvonlisäverotonta. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2010b.)

Palvelukeskuksesta tulee osa kirkkohallituksen organisaatiota, mutta se ei vaikuta kirkon talousyksiköiden päätösvaltaan. Toimipisteiden sijaintipaikoista päätettiin kirkkohallituksen täysistunnossa 22.2.2011. Palvelukeskus jakautuu neljään eri toimipisteeseen, jotka sijaitsevat Oulussa, Kuopiossa, Lahdessa ja Porvoossa. Päätoimipaikkana on Oulu, ja Porvoossa sijaitsee ruotsinkielisille seurakunnille tarkoitettu yksikkö. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2011.)

Palvelukeskukseen siirtyminen on seurakunnille pakollista. Siirtyminen suoritetaan vuosien 2012–2017 välisenä aikana. Seurakunnat ovat saaneet itse määrittellä siirtymisajankohtansa. Kotka-Kymin seurakuntayhtymä siirtyy palvelukeskuksen asiakkaaksi vuoden 2013 loppuun mennessä. Hallintojohtaja Jorma Korpelan mukaan siirtymisajankohta mahdollistaa hallinto- ja taloustoimiston vakinaisten virkojen säilymisen. Eläkkeelle siirtymisten yhteydessä vapautuvia virkoja tai määräaikaista toimia ei välttämättä enää täytetä. Toimiston virkojen tehtäväkuvauksia myös tarkennetaan ja laajennetaan. Siirtymisen aloittavat pilottiseurakunnat, jotka toimivat palvelukeskuksen ensimmäisinä asiakkaina. Seurakuntatalouden siirtymiseen on arvioitu kuluvan aikaa yhdestä kuukaudesta kolmeen kuukauteen. (Suomen evankelis-luterilainen kirkko 2010b.)

### 2.2.2 Palveluiden hinnoittelu

Palvelukeskuksen tarjoamia palveluja ovat osto- ja myyntilaskujen käsittely, kirjanpito, tilinpäätös, maksuliikenne, palkanlaskenta sekä palkkioiden, matka- ja kulu-

laskujen käsittely. Palvelut ovat samanlaisia kaikille seurakuntatalouksille. Seurakunnan siirtyessä palvelukeskuksen asiakkaaksi tehdään palvelusopimus, jossa sovi-  
taan hinnoittelun lisäksi vastuunjaosta seurakunnan ja palvelukeskuksen välillä. Pie-  
nille alle 6 000 jäsenen seurakunnille tarjotaan siirtymävaiheessa rahallista avustusta  
neljän vuoden ajan. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan  
palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 5.)

Palvelut hinnoitellaan aiheuttamisperiaatteen mukaan, jolloin suoritteille kohdistetaan  
niiden aiheuttamat kustannukset. Suurin osa palveluista veloitetaan toimenpide-  
hinnoittelun mukaisesti, jolloin hinta perustuu yksittäisiin työsuorituksiin, työ-  
vaiheisiin tai suoritteisiin (Sipilä 2003, 201). Toimenpidehinnoittelun avulla hinnoitel-  
tavia palveluja ovat palkat, palkkiot, ostolaskut, myyntilaskut, maksuliikenne, kirjan-  
pito sekä matka- ja kululaskut, joiden hinta muodostuu suoritemäärien mukaan. Näille  
palveluille on määritelty kiinteä yksikköhinta, joka on kaikille asiakkaille sama. Hinta  
määräytyy asiakkaan suoritemäärien, kuten ostolaskujen tai palkkatositteiden mukai-  
sesti.

Loput palvelut veloitetaan resurssiperusteisesti, jolloin hinnat voivat muodostua teh-  
dyn työn, käytetyn kapasiteetin, aiheutuneiden kustannusten tai varattujen resurssien  
perusteella. Tällöin voidaan käyttää aikaveloitusta, jossa hinta muodostuu kun tehdyt  
työtunnit kerrotaan etukäteen määritellyllä tuntiveloitushinnalla, joka vaihtelee tavalli-  
sesti henkilön osaamisen mukaan. (Sipilä 2003, 178, 185.) Kirkon palvelukeskus käyt-  
tää resurssiperusteisia hintoja kirjanpidon ja tilinpäätöksen palveluiden veloituksessa.  
Näissä palveluissa käytetään aikaveloitusta, jolloin maksut perustuvat tunti-  
hinnoitteluun.

### 2.2.3 Nykytilan arviointi

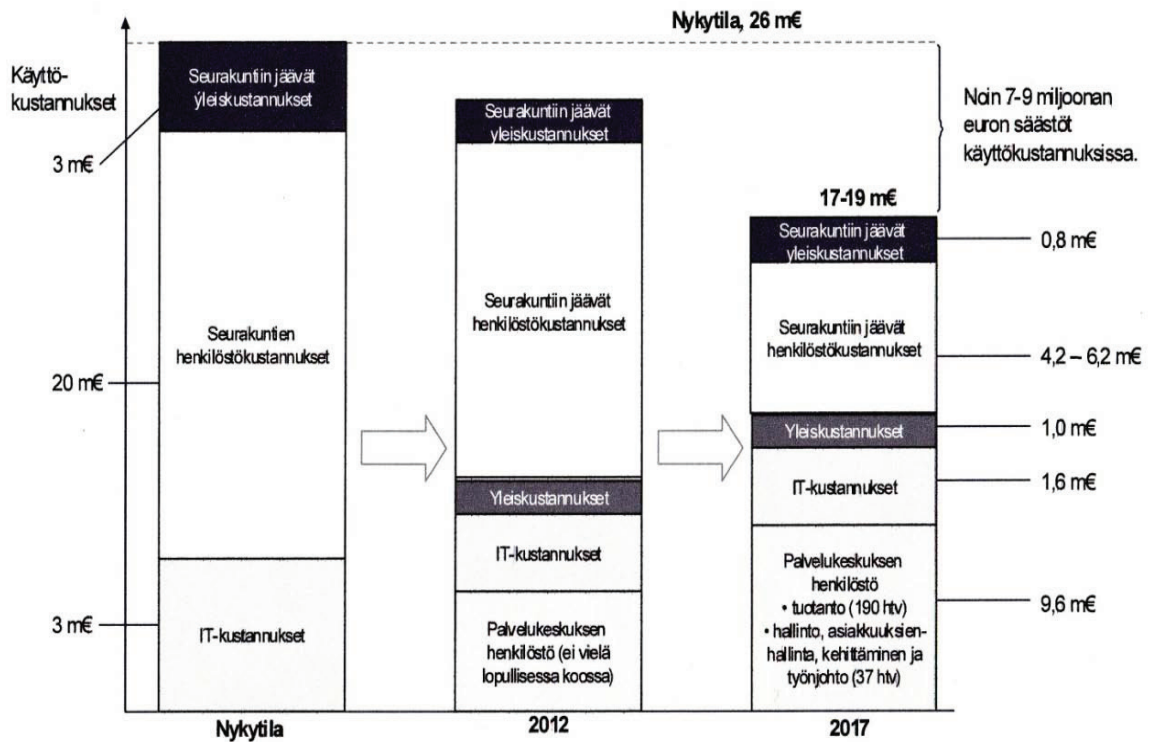
Kirkon palvelukeskuksen perustamisen taustalla on useita seurakuntien talous-  
hallinnossa ilmenneitä ongelmia. Näitä ovat muun muassa toimistohenkilöstön ikä-  
jakauma, tietohallinnon hoito, työntekijöiden vähyys ja jäsenkato. Seurakuntien  
toimistotyöntekijöistä yli puolet on yli 50-vuotiaita. Tämän vuoksi uhkana on työ-  
voimapula ja osaavan henkilöstön löytäminen eläkkeelle jäävien tilalle. Tietohallinto  
on seurakuntien omassa hoidossa. Tämä aiheuttaa merkittäviä kustannuksia, sillä pal-  
velut on ostettava tai vuokrattava ja lisäksi niitä on ylläpidettävä ja huollettava. Pien-

ten seurakuntien on myös vaikea pysyä kehittyvän tekniikan perässä. Taloushenkilöstön vähyys tekee varsinkin pienistä seurakunnista haavoittuvaisia, sillä esimerkiksi lomien ja sijaisten järjestäminen on vaikeaa. Evankelis-luterilaisia kirkkoja uhkaa myös kirkosta eronneiden määrän kasvun lisääntyminen. Palvelukeskuksen tavoitteena on vastata muun muassa näihin haasteisiin. (Kirkon palvelukeskus 2012, 3–7.)

#### 2.2.4 Palvelukeskuksen vaikutukset

Palvelukeskuksen myötä seurakuntataloudet ovat edelleen itsenäisiä yksiköitä, jotka vastaavat omasta taloudestaan, henkilöstöstään ja päätöksistään. Erona on, että osa kirjanpidon ja palkanlaskennan palveluista siirtyy palvelukeskuksen hoidettavaksi. Tästä johtuen näitä työtehtäviä aikaisemmin hoitaneiden seurakuntien työntekijöiden työnkuvat tulevat muuttumaan. Seurakuntiin jää näistä tehtävistä pääasiassa vain tarkastus-, hyväksymis- ja korjaustehtäviä. Jokaisen seurakunnan on arvioitava oma henkilöstötarpeensa siirtymisen jälkeen. Palvelukeskus tarjoaa työntekijöille myös etätyömahdollisuuden. Halukkaat työntekijät voivat hakeutua palvelukeskuksen etätyöntekijöiksi, jolloin heille järjestetään työpisteet oman paikkakunnan läheisyyteen. Palvelukeskus ei vaikuta varsinaisesti seurakuntalaisiin. Toisaalta palveluiden keskittäminen mahdollistaa voimavarojen käyttämisen muihin asioihin kuten paikalliseen palveluun. Näin ollen seurakuntalaiset hyötyvät, kun palveluita voidaan lisätä ja parantaa niiden laatua. (Kirkon palvelukeskus 2012, 13–14, 16.)

Kirkon palvelukeskuksen on arvioitu tuottavan säästöjä vuoteen 2017 mennessä noin seitsemän miljoonaa euroa. Kuvassa 1 on havainnollistettu Suomen evankelis-luterilaisen kirkon käyttökustannusten pienentymistä siirryttäessä Kirkon palvelukeskukseen. Pienimmillään säästöt ovat vuosina 2012–2013, jolloin perustetaan toimipisteet ja siirrytään etätyömalliin. Suurimmat säästöt syntyvät henkilöstö- ja it-kustannuksista. Henkilöstösäästöjä arvioitaessa olettamuksena on, että ketään ei irtisanota, vaan säästöt syntyvät eläkkeelle siirtymisistä ja henkilösiirroista palvelukeskukseen. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 10.)



Kuva 1. Evankelis-luterilaisen kirkon käyttökustannusten pieneneminen vuoteen 2017 mennessä (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 19).

Taloudellisia vaikutuksia on arvioitu koko kirkon ja erikokoisten seurakuntien osalta. Kustannussäästöjen on arvioitu syntyvän tehokkuuden paranemisen myötä. Tehokkuutta voidaan lisätä seurakunnissa, kun eläkkeelle jäävien työntekijöiden työt siirtyvät palvelukeskukseen, eikä heidän tilalleen palkata uutta työvoimaa. Kirjanpidon ja palkanlaskennan työntekijät voivat siirtyä seurakunnan sisällä muihin tehtäviin. Pienten seurakuntien talouspäälliköt voivat hoitaa useamman seurakunnan tehtäviä. Tietojärjestelmäkustannuksissa säästetään, kun palvelukeskus hoitaa keskitetysti tietojärjestelmien hankinnan, kehittämisen, ylläpidon ja käyttäjätuen. Säästöjä syntyy myös kehittämistoimista, sillä ne hoidetaan keskitetysti palvelukeskuksessa. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 11.)

Vaikutukset erikokoisiin seurakuntiin näkyvät muun muassa työn laadun paranemisenä, pienenevinä it-kustannuksina, kouluttamistarpeen vähenemisenä, sijaistamisen helpottumisena ja talouspäällikön työajan kohdistumisena olennaisesti työtehtäviin. Toisaalta pienissä alle 6 000 jäsenen seurakunnissa henkilöstöä ei välttämättä haluta vähentää, jolloin kustannukset kasvavat. Keskikokoisissa, noin 25 000 jäsenen ja suurissa yli 100 000 jäsenen seurakunnissa ongelmiksi voi tulla uusien työtehtävien ja

roolien määrittely, sekä uusien asioiden oppiminen. (Kirkon palvelukeskus 2012, 16–17.)

### 2.2.5 Palvelukeskuksen riskit

Edeltävissä osioissa käsiteltiin nykytilaan ja sen jatkumiseen liittyviä ongelmia, joihin Kirkon palvelukeskus toisi ratkaisun. Tosiasiassa palvelukeskusmalli ei kuitenkaan ole täysin riskitön. Ongelmia saattaa ilmetä, jos hanke ei pysy suunnitellussa aikataulussa, laajuudessa tai investointiarvioinnissa. Riskinä on, että suunniteltuja eläkkeelle siirtymisestä, etätyöstä ja työtehtävien uudelleenjärjestelystä syntyviä henkilöstösäästöjä ei saadakaan toteutumaan. Kirkkojen jäsenkadon lisääntyessä verotulot vähentyvät, mikä aiheuttaa seurakunnille lisää säästötarvetta. Kirkon palvelukeskuksen ja seurakuntatalouksien välinen tehtävien määrittely on monimutkaista, joten riskinä ovat esimerkiksi, väärinymmärrykset ja epäselvyydet. (Kirkon keskuhallinto 2012a.)

Uusi toimintamalli saattaa myös synnyttää henkilöstössä muutosvastarintaa, joka ilmenee esimerkiksi motivaatio-ongelmina sekä huonona työilmapiirinä. Henkilöstö saattaa tuntea asemansa ja tulevaisuutensa uhatuksi. Tämä ja muutkin riskit voidaan välttää huolellisella suunnittelulla ja ennakoinnilla. (Kiiskinen – Linkoaho – Santala 2002, 97–98.)

## 3 TOIMINTOLASKENTA LASKENTAMENETELMÄNÄ

Toimintolaskenta (Activity Based Costing, ABC) on kehittynyt vastaamaan joihinkin perinteisessä kustannuslaskennassa ilmenneisiin ongelmiin. Laskentamenetelmä soveltuu erityisesti useiden erilaisten tuotteiden tai palveluiden kustannusten laskemiseen. Toimintolaskenta ei kuitenkaan ole mikään uusi keksintö, sillä se on ollut tunnettu Suomessakin jo 1970-luvulla. (Alhola 2000, 15.)

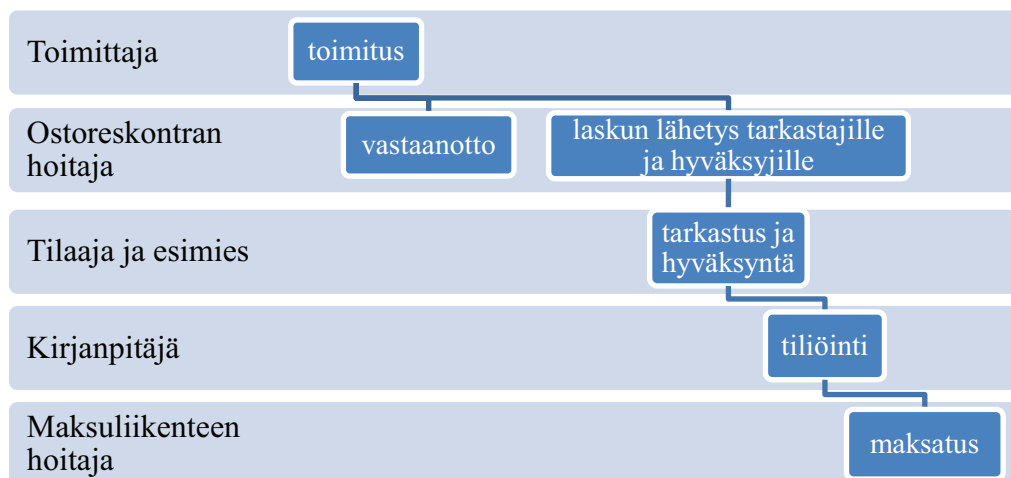
Toimintolaskenta auttaa ymmärtämään kustannuksia aiheuttavien toimintojen välisiä yhteyksiä, kustannusten käyttäytymistä sekä antaa valmiudet toiminnan kehittämislle. Toimintolaskennassa kustannukset selvitetään toiminnoittain. Toiminnoilla tarkoitetaan yrityksessä tehtäviä asioita, kuten esimerkiksi laskutusta, kirjanpitoa ja palkanlaskentaa. (Lumijärvi – Kiiskinen – Särkilahti 1995, 19.) Toiminnot puolestaan kuluttavat resursseja, jotka aiheuttavat kustannuksia. Kustannukset kohdistetaan resursseil-

le ja sen jälkeen samassa suhteessa toiminnoille, joiden kustannukset voidaan kohdistaa suoritteille. Tällainen laskentatapa mahdollistaa kustannusten tarkastelun entistä tarkemmin. (Neilimo – Uusi-Rauva 2009, 144–145.)

### 3.1 Toimintoanalyysi

Toimintolaskennan soveltaminen organisaatiossa alkaa toimintoanalyysillä, jossa selvitetään yrityksen toiminnot. Yhteen toimintoon liittyy useita yksittäisiä työtehtäviä. Esimerkiksi kirjanpitoon liittyy monia erilaisia työtehtäviä kuten tiliöintiä, raportointia ja arkistointia. Toimintojen määrä on riippuvainen halutusta tarkastelutasosta. Mitä enemmän ja yksityiskohtaisemmin toimintoja määritellään, sitä tarkempaa tietoa saadaan. Toimintojen kuvauksen jälkeen voidaan alkaa kartoittamaan toimintoketjuja eli liiketoimintaprosesseja. (Lumijärvi ym. 1995, 32–34.)

Yrityksen toimintaa voidaan ajatella toimintoketjuna, joka muodostuu useista erilaisista toiminnoista. Tämän ketjun käynnistää yleensä jokin ulkopuolelta tuleva impulssi tai vaatimus. Seuraavan toiminnon syntyminen edellyttää myös impulssin syntymistä, jolloin toimintoketju muodostuu erilaisista impulsseista ja toiminnoista. (Alhola 2000, 27–28.) Esimerkkinä voisi ajatella ostolaskutusta, jonka toimintoketju voisi edetä seuraavasti: tilaus ja toimitus, vastaanotto, tiliöinti, laskun lähetys tarkastajille ja hyväksyjille, tarkastus, hyväksyntä ja maksatus. Prosessiin osallistuu useita henkilöitä, kuten toimittaja, kirjanpitäjä, ostoreskontran ja maksuliikenteen hoitaja, tarkastaja sekä hyväksyjä. Kaikkien työpanos on välttämätön, jotta toiminto saadaan suoritettua. Olen havainnollistanut esimerkkiä piirtämässäni kuvassa 2.



Kuva 2. Ostolaskutuksen toimintoketju.



Toiminnot ja toimintoketjut voidaan kartoittaa haastattelemalla organisaation työntekijöitä, jotka työskentelevät toimintojen parissa tai joilla on riittävästi tietoa niistä. Mahdollisimman kattavan kokonaisuuden saamiseksi työntekijöiden lisäksi on hyvä haastatella myös esimiehiä. Haastattelut voivat olla yksilö- tai ryhmähaastatteluja tilanteesta riippuen. (Alhola 2000, 107.)

Toimintojen ja toimintoketjujen kartoituksen jälkeen selvitetään toimintoihin liittyvät kustannukset. Lähtökohtana on, että kaikki kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. (Alhola 2000, 44.) Voimavarojen jakautuminen eri toimintojen kesken saadaan selville tekemällä ajankäyttöselvitys. Työntekijät voivat arvioida toimintoihin kuluvaan aikaan vuositasolla. Tarkempaa tietoa saadaan tekemällä työajan seuranta, jossa työntekijät seuraavat esimerkiksi kuukauden ajan toimintoihin kuluvaan aikaan. Tärkeää on valita edustava seurantajakso, joka sisältää mahdollisimman vähän poikkeamia. (Laitinen 2003, 305–306.)

## 3.2 Kustannusajurit eli kustannusten kohdistajat

Toimintoanalyysin jälkeen selvitetään kustannusajurit eli kustannusten kohdistajat, jotka kertovat myös miksi toiminto vaatii tiettyjä resursseja. Kustannusajurit voidaan jakaa kahteen ryhmään. Ensimmäisen tason kustannusajureilla eli resurssiajureilla kohdistetaan kustannukset toiminnoille kuten kirjanpito, palkanlaskenta ja maksuliikenne. Ajureina eli kohdistamisperusteina voidaan käyttää esimerkiksi toimintoon kulunutta työaikaa tai pinta-alaa. Toisen tason kustannusajureilla eli toimintoajureilla toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille. (Alhola 2000, 47.)

Kustannusajureiden määrittäminen on erittäin tärkeä vaihe toimintolaskennassa. Ennen ajureiden valintaa on ymmärrettävä miksi toiminto tehdään ja mistä se aiheutuu. Paras keino ajureiden selvittämiseksi ovat haastattelut. Tietoja voidaan kerätä myös muun muassa kirjanpidosta, ostoreskontrasta, myyntireskontrasta, tuotannonohjaus-, hankinta- sekä varastoinnin järjestelmistä. (Lumijärvi ym. 1995, 57–58.)

### 3.2.1 Resurssiajurit

Resurssiajureista eli ensimmäisen tason kustannusajureista päätettäessä on oltava kustannusluettelo, josta selviävät kaikki toiminnoille kohdistettavat kustannukset.

Niiden kohdistaminen on vaikeaa, joten kokonaisuutta voi lähteä hahmottamaan esimerkiksi seuraavien kysymyksiä avulla:

- *Ketkä tekevät?*
- *Miten tekevät?*
- *Millä tekevät?*
- *Missä tekevät?*
- *Miten tekeminen rahoitetaan?* (Laitinen 2003, 302–304.)

Toimintojen tekeminen aiheuttaa työvoimakustannuksia, jotka kohdistetaan toimintoille oikeassa suhteessa. Kohdistamisperusteena voi olla esimerkiksi työntekijöiden toimintoon käyttämä aika, joka voidaan selvittää arvioimalla, työajanseurannalla tai suoraan yrityksen käyttämästä työajanseurantajärjestelmästä. Muita työn tekemiseen liittyviä kustannuksia voidaan nimittää liitännäiskustannuksiksi. Tällaisia ovat esimerkiksi matka-, majoitus-, koulutus- ja työvälinekustannukset. Nämä kustannukset ovat usein pitkävaikutteisia, jolloin ne tulee jakaa useammalle vuodelle. (Laitinen 2003, 305, 307–308.)

Toimitilojen aiheuttamat kustannukset, kuten vuokrat ja lämmitys voidaan jakaa neliö- tai kuutiotilan perusteella. Muita käytetyimpiä resurssien kohdistamisperusteita ovat tasajako ja käyttöön perustuva jako. (Alhola – Lauslahti 2000, 218.) Toiminnot rahoitetaan tavallisimmin tulorahoituksella, omalla tai vieraalla pääomalla. Tarkasti kohdistaminen on vaikeaa, joten yleensä käytetään karkeaa lähtökohtaa. Kustannukset kohdistetaan omaisuuserille niiden suuruuden suhteessa. Tarkemmalla menetelmällä voidaan ottaa huomioon myös erilaiset rahoitustavat. (Laitinen 2003, 309.)

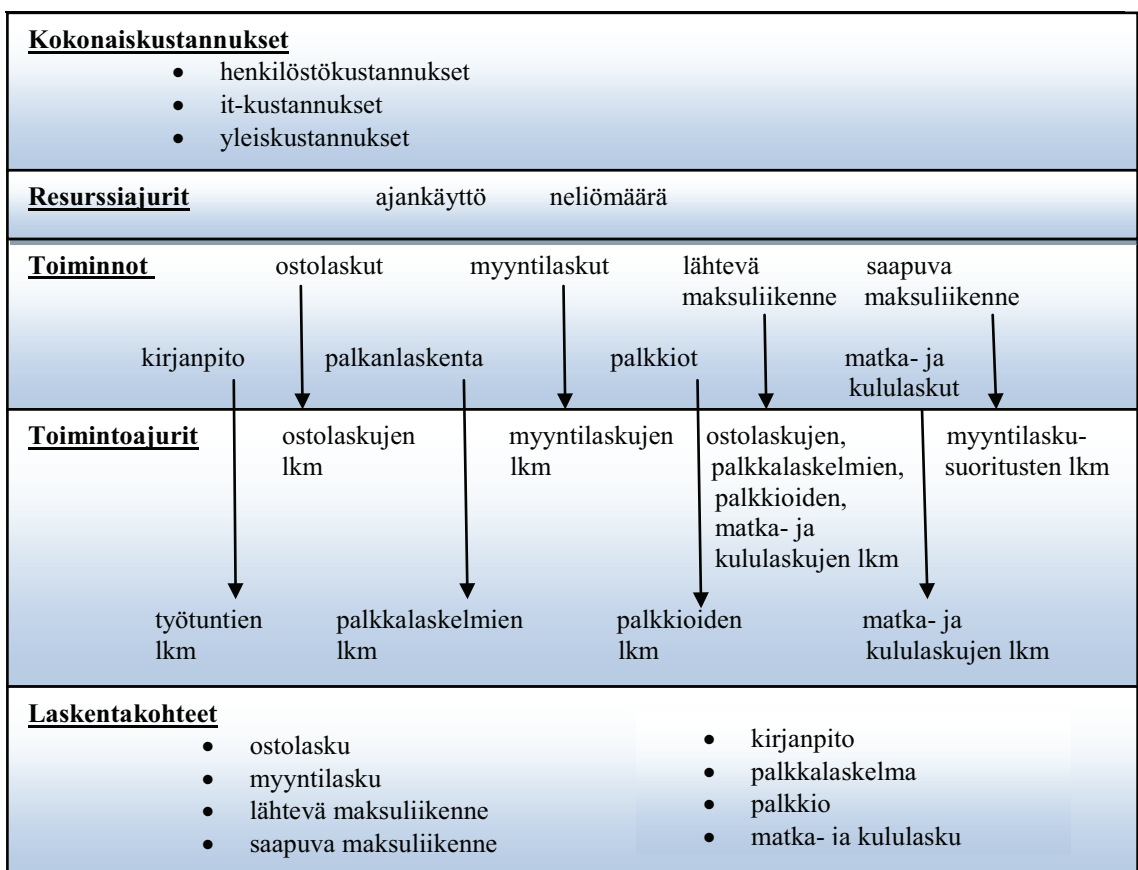
### 3.2.2 Toimintoajurit

Toisen tason kustannusajurit eli toimintoajurit ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat toiminnon suoritusasteeseen ja toiminnon suorittamiseen yleensäkin (Alhola – Lauslahti 2000, 219). Teoriassa toimintoajuri on toiminnon suorite, jonka tuottaminen aiheuttaa toiminnon kustannukset. Periaatteena on, että toiminnolla on jokin suorite esimerkiksi palkkalaskelmien tai myyntilaskujen lukumäärä ja laskennan kohteet eli tuotteet tai palvelut käyttävät näitä suoritteita. Toimintoajuri kertoo siis, paljonko suoritteita syn-

tyy tiettyä ajankohtana. (Laitinen 2003, 323.) Esimerkiksi ostolaskujen kustannuksia kohdennettaessa toimintoajurina voisi olla ostolaskujen lukumäärä.

Toimintoajureita kannattaa miettiä jo toimintoja muodostaessa, jotta varmistetaan, että jokaiselle toiminnolle on löydettävissä oikeantasoinen toimintoajuri, joka kuvaa toiminnon ja laskentakohteen välistä yhteyttä. Tärkeintä on, että toimintoajuri ohjaa oikeat kustannukset oikeille laskentakohteille oikeassa suhteessa, jolloin voidaan puhua toimintojen hierarkiasta. (Kaplan – Cooper 1998, 89–92.) Valinta on kriittinen vaihe, sillä väärä ajuri johtaa virheelliseen lopputulokseen (Alhola – Lauslahti 2000, 219).

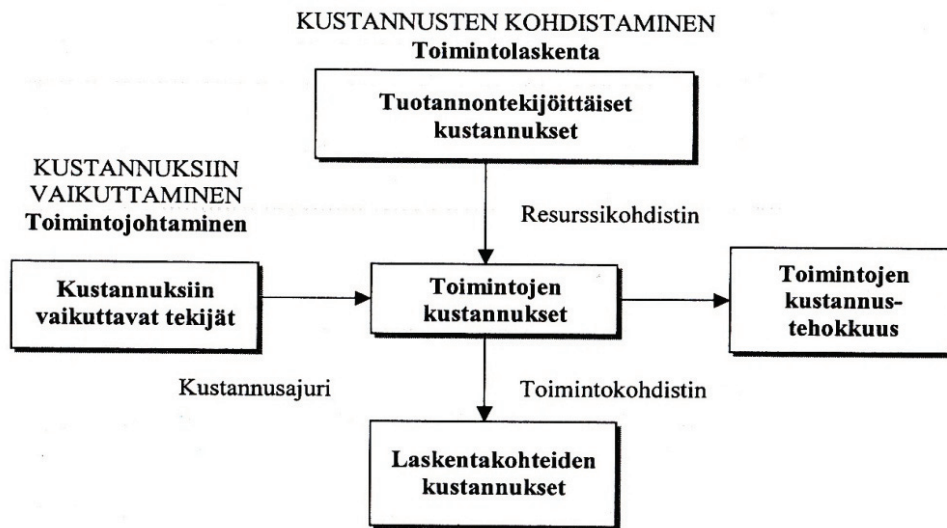
Tekemässäni kuvassa 3 on tiivistetty esimerkki toimintolaskennan kulusta. Kokonaiskustannukset on ryhmitelty henkilöstö-, it- ja yleiskustannuksiin. Toiminnot on saatu toimintoanalyysin avulla. Kokonaiskustannukset kohdistetaan resurssiajureiden avulla toiminnoille, joilta kustannukset kohdistetaan edelleen toimintoajureiden avulla laskentakohteille. Resurssiajureita ovat työajanseurannasta saatu ajankäyttö sekä huoneiden neliömäärät. Toimintoajureina on käytetty kunkin toiminnon suoritelmääriä. Jakamalla toimintojen kustannukset niiden suoritelmäärillä saadaan yksikkökustannukset. Laskennan lopputuloksena saadaan esimerkiksi yhden ostolaskun kustannus.



Kuva 3. Toimintolaskennan kulku.

### 3.3 Toimintojohtaminen

Toimintolaskentaan liittyy kustannusten kohdistamisen lisäksi myös toinen ulottuvuus, jota kutsutaan toimintojohtamiseksi (Activity Based Management, ABM). Se tarkoittaa toimintolaskennan tulosten käyttämistä johtamisen apuvälineenä ja sitä kautta yrityksen suorituskyvyn kehittämistä. Laskelmia tehdään siis, jotta saadaan tietoa toiminnasta ja kehityskohteista. Kuva 4 havainnollistaa näiden kahden ulottuvuuden välistä yhteyttä. Vaaka-akselilla on kuvattu toimintojohtamisen prosessi ja pysty-akselilla näkyy toimintolaskennan perusajatus. (Laitinen 2003, 272.)



Kuva 4. Toimintolaskennan ja toimintojohtamisen suhde (Kinnunen – Laitinen – Laitinen – Leppiniemi – Puttonen 2004, 88).

Toimintojohtaminen keskittyy yritystoiminnan kehittämiseen, kun taas toimintolaskenta tuottaa analyttistä tietoa ja toimii kustannusten kohdistamisen apuvälineenä. Toimintojen kehittäminen edellyttää niiden analysointia, kustannusten aiheuttajien selvittämistä sekä suoritusten mittaamista. Analysoinnilla tarkoitetaan epäolennaisten toimintojen tunnistamista sekä poistamista. (Turney 2002, 157, 161–163.)

Toimintolaskennan avulla saatua tietoa voidaan hyödyntää esimerkiksi päätettäessä toimintojen ulkoistamisesta. Tässä opinnäytetyössä selvitetään henkilöstö- ja taloushallinnon palveluiden ulkoistamisen kannattavuutta toimintolaskennan avulla. Vertailemalla laskettuja yksikkökustannuksia voidaan päätellä, mitkä toiminnot kannattaisivat ulkoistaa. Toimintolaskennan avulla saatuja tuloksia käytetään siis päätöksenteon tukena.

#### 4 TOIMINTO- JA LISÄYSLASKENNAN VERTAILU

Toimintolaskenta muistuttaa eniten lisäyslaskentaa, joka on yksi perinteisen kustannuslaskennan menetelmistä. Laskentamenetelmien suurimmat eroavuudet aiheutuvat kustannusten kohdistamisesta ja käsitteiden nimeämisestä. Lisäyslaskennassa oletetaan, että tuotteet aiheuttavat kustannuksia, kun taas toimintolaskennassa kustannusten aiheuttajina pidetään toimintoja (Turney 2002, 65).

Perinteinen kustannuslaskenta jakautuu kolmeen vaiheeseen, jotka ovat kustannuslajilaskenta, kustannuspaikkalaskenta sekä suoritekohtainen laskenta. Kustannuslajilaskennalla selvitetään yrityksen laskentakauden kustannukset lajeittain. (Alhola – Lauslahti 2000, 186.) Käytännössä kustannukset luokitellaan esimerkiksi tuotteiden valmistukseen käytettävien tuotannon tekijöiden mukaan työsuorituksiin, aineksiin sekä lyhyt- ja pitkävaikutteisiin tuotannonvälineisiin. (Neilimo – Uusi-Rauva 2009, 84.) Toimintolaskennassa selvitetään myös kustannukset, jotka voidaan ryhmitellä halutulla tavalla esimerkiksi henkilöstö-, it- ja yleiskustannuksiin.

Kustannuspaikkalaskennassa välilliset ja välittömät kustannukset kohdistetaan kustannuspaikoille. Tämä vastaa toimintolaskennan vaihetta, jossa kustannukset kohdistetaan toiminnoille. Toimintolaskenta käyttää palvelukokonaisuuksista nimitystä toiminto, kun taas lisäyslaskennassa puhutaan kustannuspaikoista. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan suoritteille molemmilla laskentamenetelmillä. Välilliset kustannukset kohdistetaan laskentakohteille tiettyjen jakoperusteiden mukaan, jotka ovat erilaisia näissä kahdessa laskentamenetelmässä. (Alhola – Lauslahti 2000, 186–187.)

Perinteisen kustannuslaskennan viimeinen vaihe on suoritekohtainen laskenta, jossa kustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan esimerkiksi lisäyslaskennan avulla suoritteille eli tuotteille tai palveluille. Lisäyslaskennassa käytetään erilaisia yleiskustannuslisäyksiä, jotka kohdistavat välilliset kustannukset samassa suhteessa välittömien kustannusten kanssa. (Kinnunen ym. 2004, 78–79.) Toimintolaskennassa on vastaavanlainen vaihe, mutta kustannukset kohdistetaan toimintoajureiden avulla toiminnoilta suoritteille. Lisäyslaskennan yleiskustannuslisät vastaavat siis periaatteessa toimintolaskennan toimintoajureita, mutta kohdistus tapahtuu eri tavalla. Toimintolaskennassa kohdistetaan kustannuksia ainoastaan niille laskentakohteille, jotka ovat käyttäneet kyseistä resurssia. (Alhola – Lauslahti 2000, 213–214.)

Lisäyslaskenta on saanut perinteisen kustannuslaskennan tapaan kritiikkiä yleiskustannusten kohdistamisesta. Yleiskustannukset kohdistetaan tuotteille väärin perustein olettaen, että suoritteet kuluttavat resursseja suhteellisesti saman verran. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi jollekin tuotteelle kohdistetaan kustannuksia, jotka eivät liity sen valmistukseen, ja vastaavasti toiselle tuotteelle ei tule kohdistettua kaikkia sen aiheuttamia kustannuksia. Ongelmana on lisäksi se, että yhden tuotteen kustannusten vähentämisestä hyötyvät muut tuotteet, eikä niinkään kustannuksia vähentänyt tuote. Tällöin kustannustehokasta tuotetta pystytään valmistamaan enemmän, mutta sen menekki pysyy huonona ylihinnittelun vuoksi, mistä seuraa valmisvaraston kasvu ja lisäkustannuksia. (Alhola 2000, 13–14.)

Perinteinen lisäyslaskenta ei aina paljasta yrityksen ongelmia tai kehitysmahdollisuuksia. Toimintolaskenta puolestaan auttaa tuottamaan tietoa kehitysmahdollisuuksista sekä piilevistä ongelmista, jolloin niille voidaan löytää sopivat ratkaisumallit. Toimintolaskennalla saadaan usein tarkempia tuloksia, sillä siinä käytetään useita erilaisia kohdistustekijöitä tilanteen mukaan. Lisäyslaskennan ongelmat aiheutuvat pääasiassa kustannusten kohdistamisesta, joka ei ota huomioon kaikkia tuotteita. Lisäksi ongelmana on asiakaskannattavuuden selvittäminen, joka ei onnistu lisäyslaskennalla, sillä se ei huomioi asiakaskohtaisia toimintoja. (Turney 2002, 62–63, 69, 73.)

## 5 MUUTOKSET ORGANISAATIOSSA JA TALOUSHALLINNOSSA

### 5.1 Ulkoistaminen

Ulkoistamisella tarkoitetaan toimintojen siirtämistä kokonaan tai osittain ulkopuoliselle palvelun tarjoajalle. Organisaatioiden lisääntyneen ulkoistamisen yleisimpänä tavoitteena on toiminnan tehostaminen ja halu keskittyä ydinosaan. Ulkoistaminen on useille yrityksille kannattavin ratkaisu, sillä kehittyneillä markkinoilla on tarjolla useita erikoistuneita palveluntarjoajia. Ydintoimintoja, jotka liittyvät organisaation päätehtävään ja tuovat suurimman arvon yritykselle ei ole järkevää ulkoistaa. Tukitoiminnot eivät liity suoraan päätehtävän suorittamiseen, joten niitä ulkoistamalla organisaatio voi keskittyä ydintoimintoihinsa. (Kiiskinen ym. 2002, 21–22.)

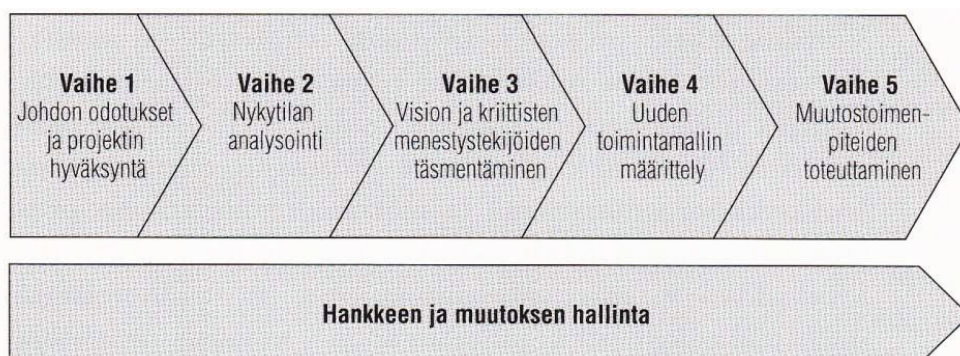
Palvelun ulkoistaminen voidaan toteuttaa usealla eri tavalla organisaation tarpeiden mukaisesti. Osaamiskeskukseksi tarkoitetaan toimipistettä, johon on keskitetty muuta

organisaatiota tukeva tärkein ydinosaaminen. Palvelukeskuksessa osaaminen ja infrastruktuuri keskitetään yhteen paikkaan. Evankelis-luterilaisen kirkon palvelukeskuksessa osaaminen keskitetään neljään eri toimipisteeseen. Välimuotona on yhteisyritys, jossa palvelun tuottaja ja käyttäjä tekevät yhteistyötä. Konsortiossa palvelun toimittajat ovat sopimussuhteessa tilaajan kanssa tai vaihtoehtoisesti toimittajia on vain yksi, jonka alaisuudessa voi toimia muita toimittajia. (Kiiskinen ym. 2002, 71–77.)

Ulkoistus voi olla valikoivaa, jolloin tiettyjä toimintoja siirretään ulkopuolisten asiantuntijoiden hoidettaviksi. Täydellisessä ulkoistuksessa kokonainen toiminto tai toimintaprosessi siirretään palveluntarjoajalle, joka voi ulkoistaa osatoimintoja edelleen. Kirkon palvelukeskuksessa on kyse täydellisestä ulkoistamisesta, sillä suurin osa toiminnoista siirtyy palvelukeskukseen, joka puolestaan ulkoistaa esimerkiksi laskujen skannauksen. (Kiiskinen ym. 2002, 78–79.)

## 5.2 Muutos organisaatiossa

Ulkoistaminen tarkoittaa muutosprosessia organisaatiossa. Uuteen toimintatapaan siirtyminen edellyttää ennakkoluulottomuutta, vanhoista toimintatavoista luopumista, huolellista valmistautumista sekä suunnittelua. Muutosprosessin eteneminen voidaan jakaa kuvan 5 mukaisiin vaiheisiin. Kirkon palvelukeskukseen siirtyminen etenee myös näiden vaiheiden mukaisesti. Jokainen vaihe edellyttää toimivaa muutoksen johtamista, jossa on kyse edellä mainittujen asioiden lisäksi ihmisten reaktioiden ennakoinnista ja hallitsemisesta. (Kiiskinen ym. 2002, 40, 63.)



Kuva 5. Muutosprosessin vaiheet (Kiiskinen ym. 2002, 38).

Ensimmäisessä vaiheessa laaditaan karkeat kustannus- ja hyötylaskelmat sekä hyöty- ja riskianalyysit. Tärkeää on varmistaa johdon ja päättäjien sitoutuminen hankkeeseen.

Projektiin osallistuville tulee olla saatavilla ajantasaista tietoa, jolloin muutosvastarrinnan todennäköisyys vähenee. Tämän vaiheen lopputuloksena saadaan tilannearvio ja kokonaissuunnitelma muutostoimenpiteitä varten. (Kiiskinen ym. 2002, 42–43.)

Kirkon palvelukeskuksesta käytettiin valmisteluvaiheessa nimeä Kirkon henkilöstö- ja taloushallinnon kehittämishanke (HeTa). Prosessi alkoi esiselvityksen hyväksyttämällä. Sen jälkeen valmistelua jatkettiin tekemällä muun muassa kustannus- ja hyötylaskelmia. Prosessin toteuttaminen edellytti kirkolliskokouksen hyväksyntää. Hankkeesta on tiedotettu alusta alkaen, ja Internetissä on jatkuvasti saatavilla ajantasaista tietoa. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 3.)

Toisessa vaiheessa suoritetaan nykytilan analyysi, jossa hahmotellaan näkemys organisaation nykytilasta, muutoskohteista ja niiden tarpeellisuudesta. Objektiiivisuus ja avoimuus ovat analyysien onnistumisen edellytyksenä. Organisaation muutosvalmiutta voidaan selvittää haastattelemalla johtoa ja koko henkilöstöä. Apuna voidaan käyttää toimintoketjujen kuvauksia, joilla mallinnetaan organisaation nykyistä toimintaa. Resurssikartoituksessa analysoidaan resurssien käyttöä esimerkiksi ajankäyttöselvityksen avulla. (Kiiskinen ym. 2002, 43–48.) HeTa-hankkeesta suoritettiin nykytila-analyysi, jossa kartoitettiin seurakunnissa ilmenneitä ongelmakohtia. Tietoa kerättiin talouspäälliköiltä sekä henkilöstöltä erilaisilla kyselyillä ja haastatteluilla. Vertailukohteena käytettiin muun muassa pohjoismaisia palvelukeskuksia. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 9.)

Kolmannessa vaiheessa täsmennetään organisaation visio ja konkreettiset muutostoimenpiteet. Nykytilan prosessikuvaajien avulla löydetään muutosmahdollisuuksia. Tulevan muutostarpeen tulee perustua organisaation visioon. Seuranta varten on kehitettävä luotettavia mittareita, jotta saadaan konkreettisia lukuja suunnitelmien tueksi. (Kiiskinen ym. 2002, 49–53.) Kirkon palvelukeskuksen valmistelussa kaikista siirtyvistä talous- ja henkilöstöhallinnon toiminnoista muodostettiin tarkat prosessikuvaukset, joissa eriteltiin seurakuntatalouteen jääviä sekä palvelukeskukseen siirtyviä työtehtäviä. Erikokoisille esimerkkiseurakunnille laadittiin laskelmia palvelukeskuksen kustannuksista. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 11.)



Neljännessä vaiheessa suunnitellaan uudet toimintamallit ja perustetaan prosessi-kohtaisia työryhmiä, joihin kuhunkin nimetään avainhenkilöt. Usein käytetään myös ulkopuolista asiantuntijaa. Vanhat toimintamallit on pystyttävä kyseenalaistamaan ja käyttämään luovuutta uuden toimintamallin kehittämisessä, joka lopulta kuvataan prosessikaavion muodossa. (Kiiskinen ym. 2002, 55–58.) HeTa-hankkeesta teetettiin ulkopuolinen asiantuntija-arvio sekä perustettiin omat vastualueensa omaavia työryhmiä valmistelevaan selkeät mallit kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskuksesta. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 4.)

Viimeisessä vaiheessa uudet toimintamallit otetaan käyttöön luopumalla vanhoista työtehtävistä ja aletaan soveltaa uusia toimintatapoja. Siirtymävaihe on erityisen haastava, sillä organisaatio siirtyy uuteen toimintamalliin ja samalla henkilöstön tulisi omaksua uutta teknologiaa ja toimintatapoja sekä huolehtia toiminnan jatkuvuudesta. Roolit ja vastuut muuttuvat, ja osa henkilöstöstä siirtyy uusiin työtehtäviin, jotka saattavat edellyttää uudelleen koulutusta. Irtisanomiset ovat myös yleisiä tällaisissa muutostilanteissa. Työntekijöille voidaan järjestää muutosvalmennusta sekä opastusta uusiin työtehtäviin. (Kiiskinen ym. 2002, 59–60, 169–170.) Kirkon palvelukeskus järjestää työntekijöille koulutusta sekä muutosvalmennusta, jonka tavoitteena on henkilöstön sitouttaminen, tavoitteiden toteutuminen ja mahdollisimman nopea toiminnan normalisoituminen.

Lopullinen palveluiden siirto tapahtuu sovittuna ajankohtana. Muutos voidaan toteuttaa kerralla koko yksikössä tai vaihtoehtoisesti valitussa organisaation osassa tai tulosyksikössä eli pilottiyksikössä. Tällöin uusia toimintatapoja päästään testaamaan pienemmillä resursseilla, jolloin syntyy testattu, paranneltu ja täsmennetty toimintatapa sovellettavaksi muihin yksiköihin. (Kiiskinen ym. 2002, 62.) Kirkon palvelukeskus käyttää pilotointia, jossa 15 seurakuntaa siirtyy palvelukeskuksen asiakkaaksi syksyllä 2012. Tällöin tehdään muun muassa ensimmäiset palvelusopimukset, koulutetaan henkilöstö sekä testataan tietojärjestelmiä. Pilotoinnin jälkeen kerätään kokemuksia ja korjataan esille tulleita epäkohtia. Seurakuntatalouden siirtyminen palvelukeskukseen ja uusien tietojärjestelmien käyttäjäksi kestää noin 1–3 kuukautta. (Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma 2010, 8.)

## 6 TOIMINTOLASKENNAN SOVELTAMINEN SEURAKUNTAYHTYMÄSSÄ

Tässä luvussa hyödynnetään toimintolaskentaa Kotka-Kymin seurakuntayhtymän henkilöstö- ja taloushallinnon palveluiden kustannusten laskemiseen. Tarkoituksena on kartoittaa seurakuntayhtymän henkilöstö- ja talouspalveluiden tämänhetkiset kustannukset ja verrata niitä tuleviin Kirkon palvelukeskuksen asiakkaana maksettaviin palvelumaksuihin. Vertailun tuloksena saadaan selville, onko palveluiden ulkoistaminen kannattavaa seurakuntayhtymälle.

### 6.1 Kotka-Kymin seurakuntayhtymä

Vuoden 2005 alusta toimineeseen Kotka-Kymin seurakuntayhtymään kuuluvat Kotkan, Kymin ja Langinkosken evankelis-luterilaiset seurakunnat. Seurakuntayhtymän yhteisiä palveluja hoidetaan keskusrekisterissä, hautaustoimessa, kiinteistö- ja isännöintitoimistossa sekä kasvatusasiaintoimistossa. Keskusrekisterissä hoidetaan seurakuntayhtymän kirkonkirjat, jäsenrekisterin ylläpitämiseen ja käyttöön liittyvät tehtävät, sukuselvitykset sekä virkatodistukset. Hautaustoimi vastaa hautainhoitojen myynnistä, hautojen hallinta-aikojen jatkamisesta ja hautamuistomerkkien hyväksymisestä. Kiinteistö- ja isännöintitoimiston palvelut liittyvät seurakuntayhtymän vuokrakiinteistöihin ja -asuntoihin. Kasvatusasiaintoimisto hoitaa muun muassa leiri- ja tilavaraukset. Muita seurakuntayhtymän palveluja ovat muun muassa sairaala-sielunhoito, perheneuvonta, palveleva puhelin, kansainvälinen työ, ruotsinkielinen toiminta, oppilaitostyö, erityisnuorisotyö sekä Kotkan diakoniarahasto. (Kotka-Kymin seurakuntayhtymä 2012.)

Opinnäytetyössä käsitellään pääasiassa Kotkansaarella sijaitsevaa Kotka-Kymin seurakuntayhtymän hallinto- ja taloustoimistoa ja erityisesti siellä hoidettavia talous- ja henkilöstöhallinnon palveluita. Toimistossa hoidetaan seurakuntayhtymän yleishallinto kuten yhteisen kirkkoneuvoston sekä kirkkovaltuuston kokousten valmistelu. Talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja ovat muun muassa kirjanpito, kolehtikirjanpito, tilinpäätös, osto- ja myyntilaskujen käsittely, maksuliikenne, talous- ja maksuvalmiussuunnittelu, palkanlaskenta, palkkioiden käsittely sekä matka- ja kululaskut. Lisäksi hallinto- ja taloustoimiston alaisuudessa toimii tietohallinto, joka vastaa seurakuntayhtymän tietotekniikan hankinnasta ja ylläpidosta. Hallinto- ja taloustoimistossa on hallintojohtajan lisäksi kuusi työntekijää, jotka ovat pääkirjanpitäjä,

kirjanpitäjä, palkanlaskija, henkilöstöasianhoitaja, toimistosihteeri ja hallintosihteeri. (Kotka-Kymin seurakuntayhtymä 2012.)

## 6.2 Toimintoanalyysi

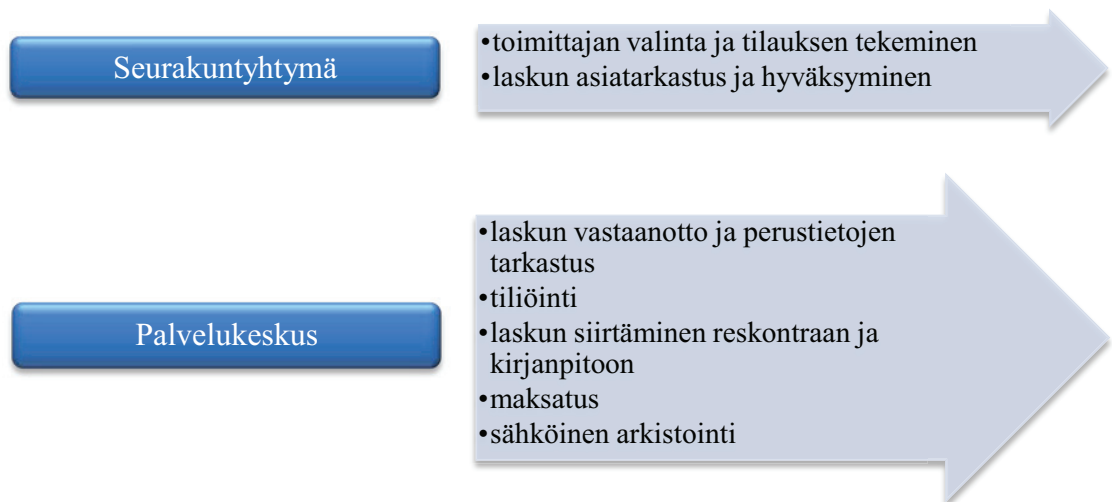
Toimintoanalyysiin otettiin mukaan kaikki Kotka-Kymin seurakuntayhtymän talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut, jotka ovat siirtymässä kokonaan tai osittain Kirkon palvelukeskukseen. Lähtökohtana olivat Kirkon palvelukeskuksen tekemät prosessikaaviot osto- ja myyntilaskuista, maksuliikenteestä, kirjanpidosta, tilinpäätöksestä, palkanlaskennasta, matka- ja kululaskuista sekä palkkioista. Nämä toimintoketjut löytyivät evankelis-luterilaisen kirkon Internet-sivuilta. Niissä kuvattiin seurakuntatalouksiin jääviä ja Kirkon palvelukeskukseen siirtyviä toimintoja.

Työskentelin Kotka-Kymin seurakuntayhtymän hallinto- ja taloustoimistossa kesällä 2011, joten minulla oli karkea käsitys siellä tehtävistä töistä. Aloin kartoittaa toimintoja ja niiden eri vaiheita Kirkon palvelukeskuksen esittämien prosessikaavioiden mukaisesti. Nämä eivät kuitenkaan vastanneet kovin hyvin seurakuntayhtymän todellisia työvaiheita, sillä prosessikaaviot olivat mallinnettu uusien toimintatapojen mukaisesti. Kirkon palvelukeskukseen siirtymisen myötä kaikille evankelis-luterilaisille seurakunnille tulee käyttöön yhtenäinen toiminnanohjausjärjestelmä. Tämä tuo monia muutoksia nykyiseen toimintatapaan verrattuna. Osa työvaiheista katoaa kokonaan ja mukaan tulee uusia työvaiheita. Tämän vuoksi kartoitimme toimintoja yhdessä työntekijöiden kanssa. Työntekijät kävivät tekemäni toimintolistat läpi ja muokkasivat ne vastaamaan heidän todellisia työtehtäviään.

Toiminnoiksi muodostuivat ostolaskut, myyntilaskut, lähtevä maksuliikenne, saapuva maksuliikenne, kirjanpito, tilinpäätös, palkanlaskenta, palkkioiden käsittely sekä matka- ja kululaskut. Jokaiseen toimintoon liittyi useita eri työtehtäviä, jotka kartoitettiin erikseen. Liitteessä 1 on kuvattu tarkasti seurakuntayhtymän nykyiset toimintoketjut sekä hahmotelma palvelukeskuksen siirtymisen jälkeisistä toimintoketjuista. Seuraavana käydään läpi muutoksia ja uutta tehtävänjakoa, jota palvelukeskukseen siirtymisen aiheuttaa seurakuntayhtymälle.

### 6.2.1 Ostolaskut

Ostolaskujen käsittely muuttuu melko paljon. Seurakuntayhtymä tekee oston tai tilauksen normaalisti ja ohjeistaa toimittajia käyttämään uutta Kirkon palvelukeskuksen laskutusosoitetta. Palvelukeskus ylläpitää toimittajarekisteriä ja seurakuntayhtymä ilmoittaa uusista toimittajista tai toimittajien tietojen muuttumisesta. Kirkon palvelukeskus vastaanottaa laskut, tiliöi ne ja lähettää kiertoon. Seurakuntayhtymä hyväksyy ja tarkastaa laskut. Seurakuntayhtymän tehtävänä on määrittää reitityspolut eli ilmoittaa esimerkiksi tarkastajan nimi ja kustannuspaikka. Ilman reitityspolkujen määrittämistä palvelukeskus ei pysty lähettämään laskuja hyväksyttäväksi ja tarkastettavaksi. Ostolaskujen työtehtävien jakautuminen on esitetty kuvassa 6. (Kirkon keskushallinto 2012b.)

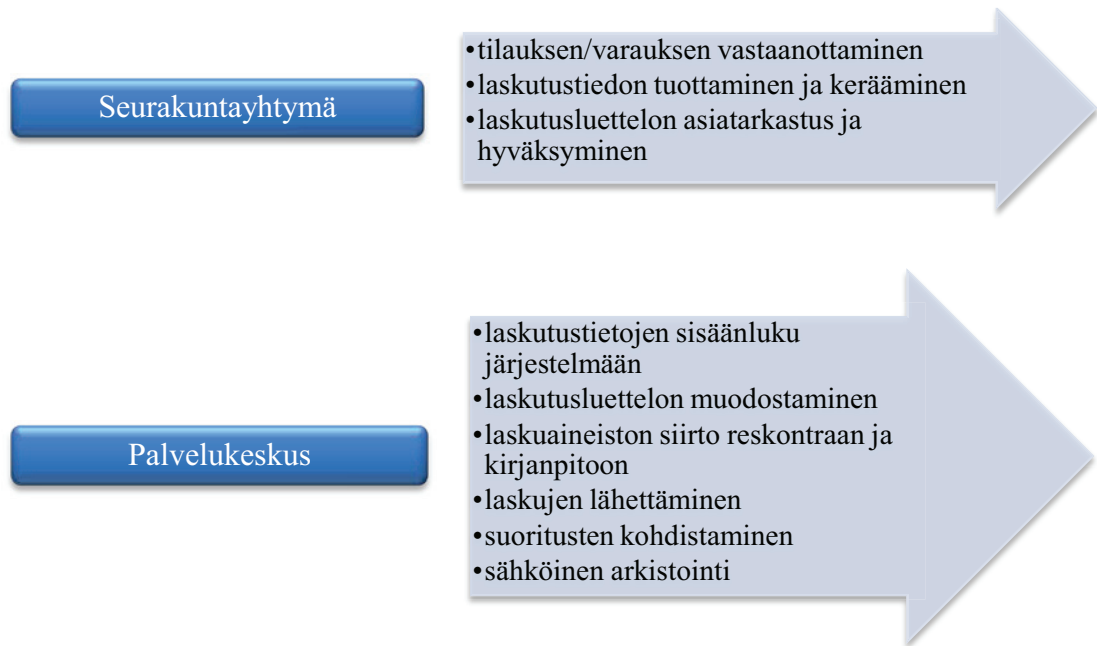


Kuva 6. Ostolaskujen työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

### 6.2.2 Myyntilaskut

Myyntilaskujen käsittely jakautuu kuvan 7 mukaisesti. Myyntilaskujen käsittely siirtyy pääosin palvelukeskukseen, joka muodostaa laskutusluettelon, tallentaa laskutus-tiedot sekä siirtää ne reskontraan ja kirjanpitoon. Seurakuntayhtymä tuottaa laskutus-tiedon sekä tarkastaa ja hyväksyy laskutusluettelon. Myyntilaskujen käsittelyyn liittyvä laskujen muodostus voidaan hoitaa joko seurakuntayhtymässä tai Kirkon palvelukeskuksessa. Palvelukeskus ylläpitää kaikkien seurakuntien yhteistä asiakasrekisteriä. Seurakuntayhtymä puolestaan ylläpitää omaa asiakasrekisteriä. Palvelukeskuksen hoidettaviksi siirtyvät maksukehotusten lähettäminen, esitykset luottotappioista ja perintään siirtyvistä laskuista, luottotappioraporttien muodostaminen sekä niiden kirjaaminen. Seurakuntayhtymä päättää perintään siirrettävistä laskuista, luottotappioraporttien

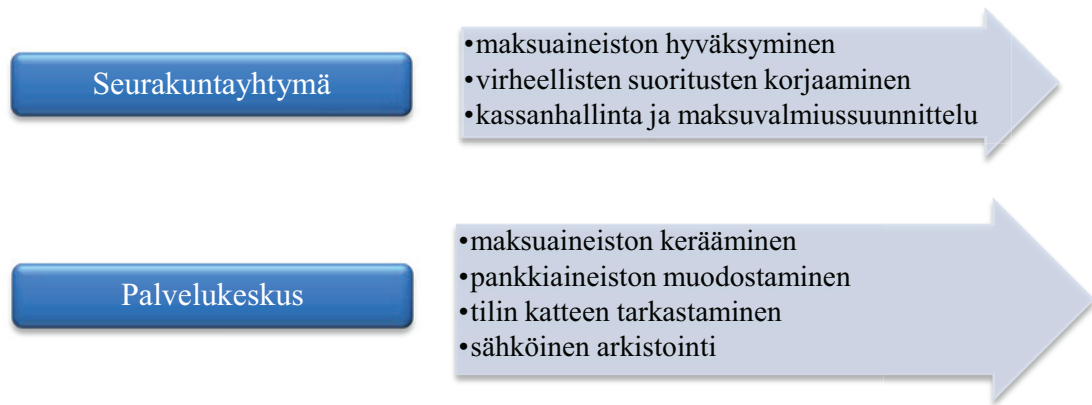
kirjaamisesta luottotappioksi ja laatii maksusuunnitelman velallisen kanssa. (Kirkon keskushallinto 2012b.)



Kuva 7. Myyntilaskujen työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

### 6.2.3 Lähtevä maksuliikenne

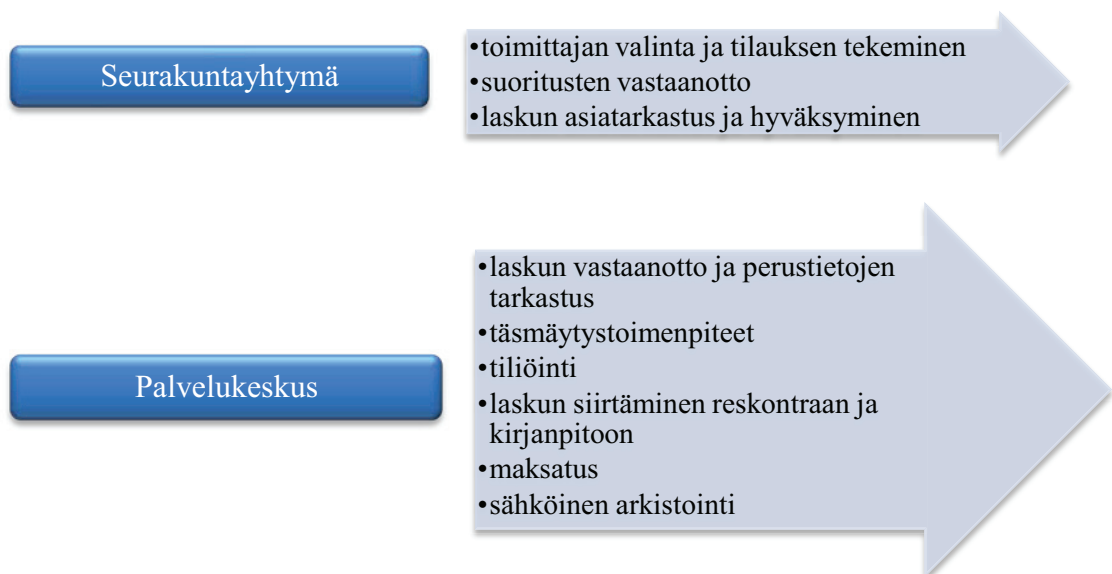
Lähtevä maksuliikenne tulee muuttumaan siten, että palvelukeskus muodostaa maksuaineiston ja tarkastaa veloitettavan pankkitilin katteen. Tämän jälkeen maksuaineisto siirretään seurakuntayhtymään tarkastettavaksi ja hyväksyttäväksi. Seurakuntayhtymän tehtäviksi jäävät kassanhallinta ja maksuvalmiussuunnittelu Kirkon palvelukeskuksen toimittamien tietojen perusteella. (Kuva 8.) Ulkomaanmaksujen maksaminen verkkopankin välityksellä ja sijoituspäätökset jäävät myös seurakuntayhtymän tehtäviksi. (Kirkon keskushallinto 2012b.)



Kuva 8. Lähtevän maksuliikenteen työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

#### 6.2.4 Saapuva maksuliikenne

Saapuvasta maksuliikenteestä seurakuntayhtymän tehtäviksi jäävät suoritusten kuten kolehtien, keräysten ja käteissuoritusten vastaanotto, tilityskuittien täyttäminen ja pankkiin toimittaminen. Suoritusten kohdistaminen, kirjaaminen ja tarvittaessa eteenpäin tilittäminen siirtyvät Kirkon palvelukeskuksen hoidettaviksi. Palvelukeskus hoitaa täsmäytystoimenpiteet, mutta viitteettömien ja epäselvien suoritusten luettelo lähetetään seurakuntayhtymälle, joka kohdistaa suoritukset manuaalisesti. (Kuva 9.) Palvelukeskus hoitaa erilaisten raporttien tuottamisen. (Kirkon keskushallinto 2012b.)



Kuva 9. Saapuvan maksuliikenteen työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

## 6.2.5 Kirjanpito

Kirjanpidon työtehtävät jakautuvat kuvan 10 mukaisesti. Muistiotositteiden ulkoinen tiliöinti ja tallentaminen kirjanpitoon siirtyvät palvelukeskukselle. Seurakuntayhtymä hyväksyy muistiotositteet. Sisäisten laskujen kuten kiinteistö-, keittiö- ja leirimaksujen muodostaminen ja tarvittavien tietojen kerääminen jäävät seurakuntayhtymän hoidettaviksi. Sisäisten meno- ja tulotilien merkitseminen, laskun muodostaminen, välittäminen ja täsmäyttäminen kirjanpidossa siirtyvät palvelukeskukselle. Seurakuntayhtymä hyväksyy palvelukeskuksen muodostamat laskut. Yhteisvastuukeräykseen liittyvien laskelmien tekeminen ja kirjanpitomateriaalin tuottaminen siirtyvät palvelukeskukselle. Käyttöomaisuuskirjanpito siirtyy palvelukeskuksen hoidettavaksi seurakuntayhtymän ilmoittamien tietojen perusteella. Talousarvion laatiminen jää seurakuntayhtymän tehtäväksi. Palvelukeskus voi avustaa talousarvion laatimisessa tuottamalla tarvittavia raportteja ja tilastoja. (Kirkon keskushallinto 2012b.)

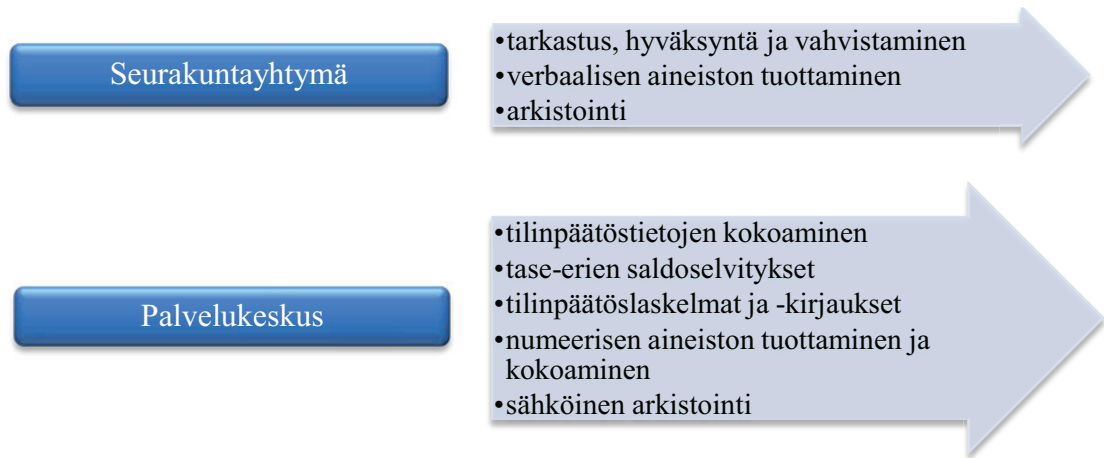


Kuva 10. Kirjanpidon työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

## 6.2.6 Tilinpäätös

Tilinpäätös siirtyy pääosin palvelukeskukselle. Uudessa toimintamallissa kirkkojärjestys määrittelee tilinpäätöksen aikataulun. Tili- ja kirjauskaudet avataan ja suljetaan aikataulun mukaisesti. Seurakuntayhtymän tehtäviksi jäävät kirjanpidon aineiston lähettäminen palvelukeskukselle, verbaalisen aineiston tuottaminen ja kokoaminen sekä tilinpäätöksen tarkastaminen, hyväksyminen, vahvistaminen sekä arkistointi sidottuna. Palvelukeskus vastaa muun muassa numeerisen aineiston tuottamisesta ja arkis-

toi tilinpäätöksen sähköisenä. Tilinpäätöksen työtehtävien jakautumista on havainnollistettu kuvassa 11. (Kirkon keskushallinto 2012b.)

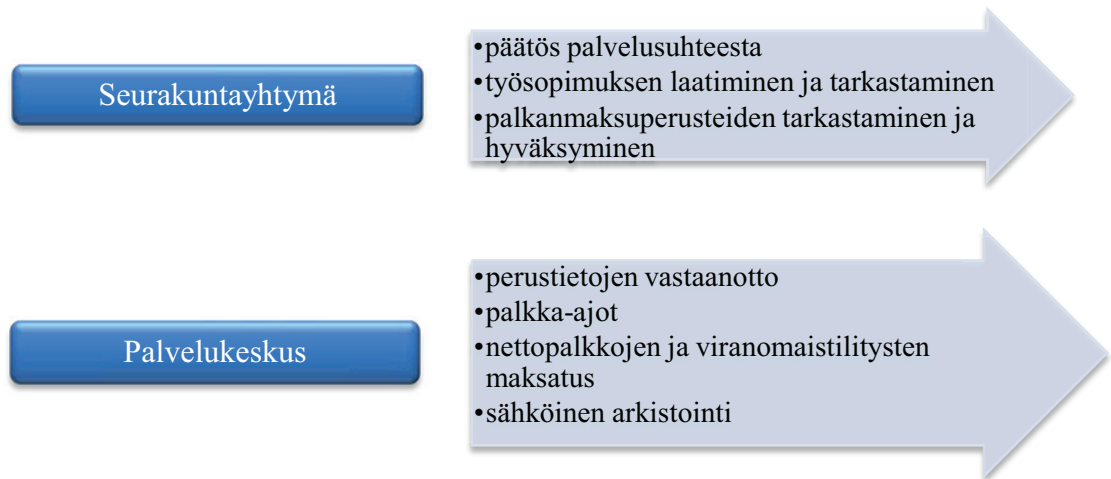


Kuva 11. Tilinpäätöksen työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

### 6.2.7 Palkanlaskenta

Palkanlaskennan työtehtävä jakautuvat kuvan 12 mukaisesti. Uudessa palkanlaskennan toimintamallissa työntekijän tiedot kerätään ja tallennetaan suoraan yhteiseen tietokantaan, jossa ne ovat palkanlaskennan sekä muun henkilöstöraportoinnin käytössä. Hallinnollisen päätöksen tekeminen, palvelusuhteen tietojen tallentaminen ja asiatarkastus jäävät seurakuntayhtymän tehtäviksi. Perustietojen vastaanotto siirtyy palvelukeskukseen. Palkansaaja tai seurakuntayhtymän työntekijä syöttää palkanmaksuperusteet sähköiseen järjestelmään. Tavoitteena on, että työntekijät tallentavat suurimman osan tiedoista järjestelmään ja esimiehet hyväksyvät ja tarkastavat ne. Tämän jälkeen tiedot siirtyvät palvelukeskukseen palkanlaskentaa ja raportointia varten. Palkkaennakoiden käsittely ja maksaminen siirtyvät palvelukeskukseen. Seurakuntayhtymä vastaa palkkaennakoiden hyväksymisestä. Palvelusuhteen päättymiseen liittyvät loppupalkan maksaminen ja palveluaikatodistusten muodostaminen siirtyvät palvelukeskukseen. (Kirkon keskushallinto 2012b.)





Kuva 12. Palkanlaskennan työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

### 6.2.8 Palkkiot

Palkkioihin liittyvien tietojen kerääminen, hyväksyminen ja lähettäminen palvelukeskukseen ovat seurakuntayhtymän vastuulla. Erilaisten palkkioiden tunnistaminen sekä verojen ja muiden viranomaismaksujen huomioiminen ja niihin liittyvät laskelmat siirtyvät palvelukeskuksen hoidettaviksi. Palkkioiden maksatus, maksetuista palkkioista raportointi, viennit kirjanpitoon, tietojen lähettäminen palkkionsaajille sekä viranomaistilitykset siirtyvät palvelukeskukseen. Palkkioiden työtehtävien jakautuminen on esitetty kuvassa 13. (Kirkon keskushallinto 2012b.)

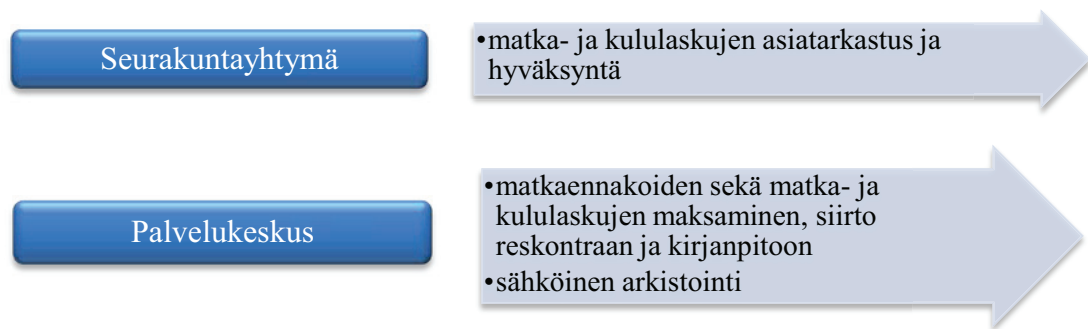


Kuva 13. Palkkioiden työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

### 6.2.9 Matka- ja kululaskut

Matka- ja kululaskujen työtehtävät jakautuvat seurakuntayhtymän ja palvelukeskuksen välillä kuvan 14 mukaisesti. Tavoitteena on, että palkansaaja tekee itse matkalaskunsa. Seurakuntayhtymän tehtäviksi jäävät matka- ja kululaskujen tarkastus

ja hyväksyntä sekä palkansaajien neuvonta järjestelmän käytössä. Palvelukeskus siirtää hyväksytyt matkalaskut reskontraan. Matkasuunnitelman ja matkaennakon hyväksyminen sekä matkamääräyksen tekeminen jäävät seurakuntayhtymälle. Palvelukeskus siirtää matkaennakot reskontraan ja huolehtii niiden maksamisesta. (Kirkon keskushallinto 2012b.)



Kuva 14. Matka- ja kululaskujen työtehtävien jakautuminen (Kirkon keskushallinto 2012b).

### 6.3 Työajanseuranta

Lähtökohtana on, että kustannukset jaetaan toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannusten jakaminen toiminnoille edellyttää niihin käytetyn työajan selvittämistä. Kotka-Kymin seurakuntayhtymällä ei ollut käytössä työajanseuranta-järjestelmää, joten työntekijöille toteutettiin kuukauden mittainen työajanseuranta 21.11.–16.12.2011. Seurantajakson sopivaksi pituudeksi päätettiin kuukausi, sillä siinä ajassa pystyttäisiin saavuttamaan mahdollisimman totuudenmukainen tulos. Esimerkiksi palkanmaksut suoritetaan kaksi kertaa kuukaudessa, joten lyhyemmällä seurantajaksoilla olisi ollut vaikea saada todenmukaista käsitystä. Ajankohdaksi pyrimme valitsemaan mahdollisimman otollisen ja normaalin työkuukauden, jossa ei olisi esimerkiksi ylimääräisiä kiireitä.

Työajanseurannassa mukana olleet toiminnot olivat ostolaskut, myyntilaskut, lähtevä maksuliikenne, saapuva maksuliikenne, kirjanpito, palkanlaskenta, palkkiot sekä matka- ja kululaskut. Tilinpäätös ja talousarvion tekeminen jätettiin pois työajanseurannasta, sillä niiden tekeminen on hajautettu Kotka-Kymin seurakuntayhtymässä niin monelle eri henkilölle, että luotettava arviointi ei olisi ollut mahdollista. Aika ei myöskään olisi riittänyt erilliseen tilinpäätöksen ja talousarvion työajanseurantaan.

Työajanseurantaan osallistui hallinto- ja taloustoimiston pääkirjanpitäjä, kirjanpitäjä, palkanlaskija, henkilöstöasiainhoitaja, toimistosihtööri sekä työharjoittelija. Lisäksi seurantaan osallistuivat keskusrekisterin toimistosihtööri, kiinteistö- ja isännöinti-toimiston toimistonhoitaja sekä kasvatusasiaintoimiston toimistosihtööri. Harjoittelijan työtunnit on sisällytetty toimistosihtöörille, sillä hän hoiti periaatteessa toimistosihtöörin kirjanpidon ja palkanlaskennan tehtäviä.

Työntekijöille jaettiin valmiiksi laaditut lomakkeet. Jokaiselle työntekijälle räätälöitiin oma lomake hänen omien työtehtäviensä mukaisesti. Työajanseurannassa työntekijät seurasivat neljän viikon ajan päivittäisiä työtehtäviään ja merkitsivät ne lomakkeisiin 15 minuutin tarkkuudella. Lisäksi lomakkeisiin merkittiin tauot, ruokatunti ja mahdolliset muut työtehtävät, jotka eivät sopineet mihinkään valmiiksi määritellyistä tehtävistä. Työajanseurannassa käytetyt kirjanpidon ja palkanlaskennan lomakkeet ja niiden täyttöohjeet ovat liitteissä 2 ja 3.

Työajanseurannan tulokset syötettiin Excel-taulukkolaskentaohjelmaan. Ruokatunteja ei huomioitu, ja tauot sisällytettiin muihin työtehtäviin. Työajanseurannan ajanjaksolle sattui itsenäisyyspäivä, joka oli vapaa kaikilla työntekijöillä. Pääkirjanpitäjä oli myös poissa kaksi viikkoa työajanseurantajaksolta. Tämä ei vaikuttanut suuresti tulosten luotettavuuteen, sillä toinen kirjanpitäjä sekä harjoittelija hoitivat kuitenkin hänen työtehtäviään. Kesäisin tilanne on vastaavanlainen kesälomien aikaan. Joustavan työajan vuoksi kuukaudessa kertyneet työtunnit eivät olleet samoja kaikilla työntekijöillä. Työtunteja kertyi kahdeksalta työntekijältä työajanseurannan ajanjaksolta 1 018,50 tuntia. Taulukosta 1 selviää työntekijöiden toimintoihin käyttämä työaika tunteina.

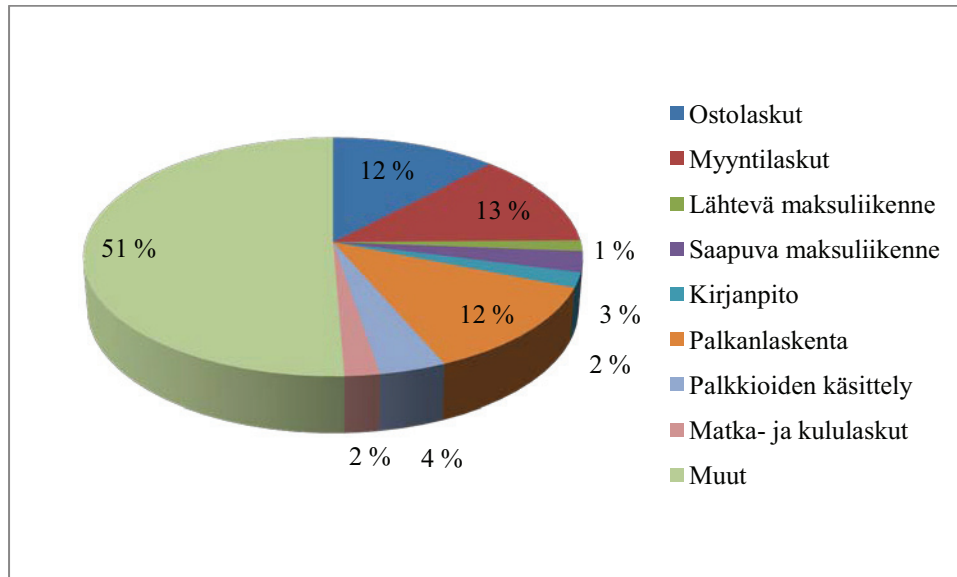
Taulukko 1. Työntekijöiden työajan jakautuminen toiminnoille.

Työntekijä / toiminto	Ostolaskut (h)	Myyntilaskut (h)	Lähtevä maksu- liikenne (h)	Saapuva maksu- liikenne (h)	Kirjanpito (h)	Palkanlaskenta (h)	Palkkioiden käsittely (h)	Matka- ja kululaskut (h)	Muut (h)
Pääkirjan- pitäjä	38,5	0,25	2,25	0,50	8,00				9,75
Kirjan- pitäjä	16,75	17,00	12,75	28,25	8,25				35,25
Palkan- laskija						79,75	33,75	15,00	5,00
Henkilöstö- asiainhoitaja						17,00	5,25	3,75	86,00
Toimiston- hoitaja	28,00	72,50							33,25
Toimisto- sihteeri I	40,50	8,00			4,25	30,00		2,00	100,00
Toimisto- sihteeri II		18,00							122,25
Toimisto- sihteeri III		12,50							124,25
YHTEENSÄ	123,75	128,25	15,00	28,75	20,50	126,75	39,00	20,75	515,75

Kaikki työntekijät osallistuivat yhden tai useamman toiminnon suorittamiseen. Ostolaskujen käsittelyyn osallistui neljä eri työntekijää ja myyntilaskujen käsittelyyn kuusi työntekijää. Pääkirjanpitäjä ja kirjanpitäjä huolehtivat yhteistyössä maksuliikenteen hoidosta. Varsinaista kirjanpitoa hoitaa kirjanpitäjien lisäksi hallinto- ja taloustoimiston toimistos sihteeri. Henkilöstöhallinnosta vastaa kolme työntekijää. Palkanlaskija ja henkilöstöasiainhoitaja suorittavat kaikkia henkilöstöhallinnon työtehtäviä. Toimistos sihteeri on mukana suorittamassa palkanlaskentaa sekä matka- ja kululaskujen käsittelyä.

Kokonaistyöaika, jossa ei ole eriteltyä työntekijöiden toimintoihin käyttämää työaika jakautui eri toimintojen kesken kuvan 15 mukaisesti. Muihin työtehtäviin kului 51 % työajasta. Tämä johtui siitä, että osa työajan seurannassa mukana olleista työntekijöistä hoiti osaksi muita kuin talous- ja henkilöstöhallinnon työtehtäviä. Hallinto- ja taloustoimiston toimistosiihteerin muihin työtehtäviin kuului muun muassa pöytäkirjojen tarkastusta, tallennusta ja lähettämistä, postin käsittelyä, kolehtien keräystä, lounas- ja liikuntaseteleiden kirjoittamista sekä puhelinvaihteen hoitoa. Kasvatusasiain toimistosiihteerin työaika kului pääasiassa asiakaspalveluun, opetuk-

seen, postin käsittelyyn, varhaisnuoriso-, rippikoulu ja nuorisotyöhön. Keskusrekisterin toimistosihteerin työajasta suurin osa kului asiakaspalveluun ja kassanhoitoon. Hallinto- ja taloustoimiston henkilöstöasiainhoitajalla kului paljon aikaa palkanlaskennan työtehtävien lisäksi muun muassa esityslistojen tekoon, pöytäkirjojen kirjoittamiseen, kokouksiin ja koulutuksiin. Muihin työtehtäviin kuului myös muun muassa selvittelytyötä.



Kuva 15. Kokonaistyöajan jakautuminen toimintojen kesken.

Lisäksi työajanseurannassa oli mukana Kotkan diakoniarahasto, jota hoitaa muiden töiden ohessa hallinto- ja taloustoimiston kirjanpitäjä. Rahasto tukee työttömiä tai kriisitilanteessa olevia kotkalaisia yksityishenkilöitä myöntämällä heille pienlainoja. Työtehtäviin kuuluu muun muassa luottosopimusten tekoa, laskutusta ja perintää. Diakoniarahasto sisällytettiin muihin työtehtäviin, sillä se ei siirry palvelukeskuksen hoidettavaksi eikä näin ollen ole oleellinen tutkimuksen kannalta. Seurakuntayhtymä sai kuitenkin hyödyllistä tietoa diakoniarahastoon käytetystä työajasta, jota voidaan hyödyntää esimerkiksi jaettaessa työtehtäviä.

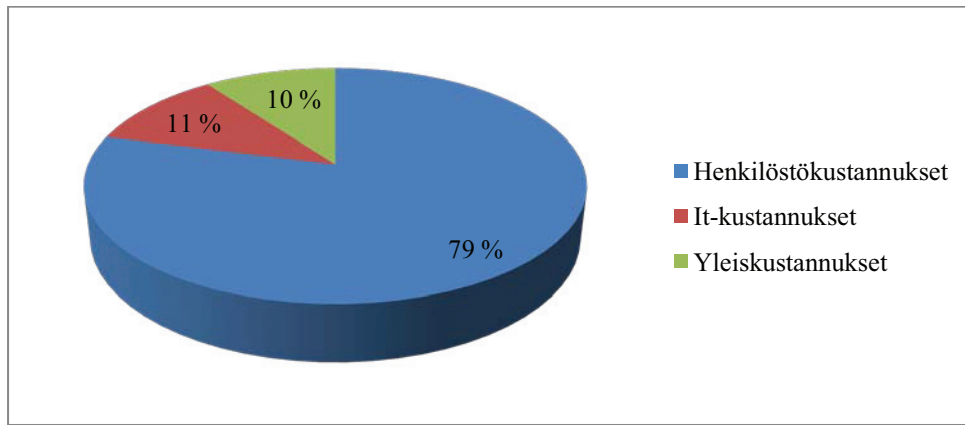
Loput työajasta jakautui siten, että osto- ja myyntilaskuihin kului kokonaistyöajasta yhteensä noin 25 %. Myyntilaskujen osuus oli tästä vain noin yhden prosenttiyksikön verran suurempi. Tässä on hyvä ottaa myös huomioon, että ostolaskujen käsittelyä hoitaa neljä työntekijää kun taas myyntilaskutus on jakautunut kuuden eri työntekijän hoidettavaksi. Maksuliikenteeseen käytettiin työajasta 4 %. Saapuvaan maksuliikenteeseen käytettiin kaksinkertainen aika verrattuna lähtevään maksuliikenteeseen. Pyöristysten vuoksi ero näyttää kuvassa 15 hieman todellista suuremmalta. Kirjan-

pitoon käytetyn työajan osuus oli 2 %. Tulosta saattaa väärentää hieman se, että pääkirjanpitäjä oli poissa osan seurantajaksosta. Toisaalta toinen kirjanpitäjä ja toimistos sihteeri ovat hoitaneet sillä välin hänen töitään. Henkilöstöhallinnon työtehtävät vievät 19 % työajasta. Suurin osa tästä kului varsinaiseen palkanlaskentaan. Palkkioiden osuus on 4 % ja matka- ja kululaskut ovat 2 % työajasta.

#### 6.4 Kustannusten kartoittaminen

Kotka-Kymin seurakuntayhtymän talouspalveluiden kustannukset pyrittiin selvittämään mahdollisimman tarkasti. Kustannukset selvitettiin ajanjaksolta 22.11–16.12.2011, jolloin myös työajanseuranta toteutettiin. Kustannusten laskeminen tarkasti yhden kuukauden ajalta mahdollistaa myös kustannusten muuttamisen tarvittaessa vuositasolle. Suurin osa kustannuksista selvisi kirjanpidon raporteista. Vuoden 2011 tilinpäätöstä ei saatu seurakuntayhtymässä valmiiksi, joten osa yleiskustannuksista otettiin vuoden 2010 toteumavertailusta. Kustannukset oli jaettu valmiiksi tehtäväalueille, jolloin talous- ja henkilöstöhallinnon palveluiden kustannukset löytyivät kahden eri tehtäväalueen alta. Kaikki kustannukset eivät liittyneet laskelmien kohteena oleviin talouspalveluihin, joten kävimme toteumavertailun läpi yhdessä hallintojohtajan ja kirjanpitäjien kanssa.

Laskelmiin otettiin mukaan henkilöstökustannukset, it-kustannukset, sekä yleiskustannukset. Kotka-Kymin seurakuntayhtymän kokonaiskustannukset kuukauden ajalta ovat yhteensä 26 665,39 € (liite 4). Henkilöstökustannukset ovat 79 % kokonaiskustannuksista ja niihin sisältyy palkat, lomarahat sekä näiden sosiaalikulut. It-kustannukset ovat 11 % kokonaiskustannuksista ja niihin sisältyy muun muassa atk-laitteiden ja -ohjelmistojen huollosta, ylläpidosta ja päivityksistä aiheutuneita kustannuksia. Loput 10 % aiheutuu yleiskustannuksista, joihin sisältyy vuokrat, postipalvelut, painatukset ja ilmoitukset, henkilöstön koulutuksesta aiheutuvat matka-, majoitus- ja ravitsemuspalvelut, henkilökunnan koulutuspalvelut, toimistotarvikkeet sekä kopiointi ja monistusmateriaali. Kokonaiskustannusten jakautuminen on esitetty kuvassa 16.



Kuva 16. Talouspalveluiden kokonaiskustannukset.

## 6.5 Kustannusajureiden määrittely

Seuraavassa vaiheessa kartoitettiin kustannusajurit, joiden avulla kustannukset kohdistettiin toiminnoille ja edelleen suoritteille. Resurssiajurina käytettiin toimintoihin kulunutta työaikaa, joka saatiin selville toteutetun työajanseurannan avulla. Resurssiajurin avulla kokonaiskustannukset saadaan kohdistettua toiminnoille oikeassa suhteessa.

Kustannusten kohdistaminen toiminnoilta suoritteille edellytti toimintoajureiden määrittelyä. Tarkoituksena oli verrata saatuja suoritehintoja Kirkon palvelukeskuksen määrittelemiін suoritehintoihin. Tämän vuoksi toimintoajureiden määrittelyssä noudatettiin Kirkon palvelukeskuksen hinnaston kanssa samaa tarkkuutta, jotta suoritehinnat olisivat vertailukelpoisia. Taulukossa 2 on esitetty toiminnot ja niiden toimintoajurit.

Taulukko 2. Toimintoajurit.

TOIMINTO	TOIMINTOAJURI
Ostolaskut	Ostolaskujen lukumäärä
Myyntilaskut	Myyntilaskujen lukumäärä
Lähtevä maksuliikenne	Ostolaskujen, palkkalaskelmien, palkkioiden sekä matka- ja kululaskujen lukumäärä
Saapuva maksuliikenne	Myyntilaskusuoritusten lukumäärä
Kirjanpito	Käytetyt työtunnit
Palkanlaskenta	Palkkalaskelmien lukumäärä
Palkkiot	Palkkioiden lukumäärä
Matka- ja kululaskut	Matka- ja kululaskujen lukumäärä

Ostolaskujen, myyntilaskujen, palkanlaskennan, palkkioiden sekä matka- ja kululaskujen toimintoajureita ovat kyseisten toimintojen suoritemäärät. Lähtevällä maksuliikenteellä tarkoitetaan kaikkia pankkitililtä maksettavia suorituksia. Näitä ovat ostolaskujen, palkkojen, palkkioiden sekä matka- ja kululaskujen suoritukset. Lähtevän maksuliikenteen toimintoajuri saadaan kun näiden kaikkien toimintojen suoritemäärät lasketaan yhteen. Saapuva maksuliikenne tarkoittaa pankkitilille saapuvia suorituksia myyntilaskuista. Toimintoajurina toimii myyntilaskusuoritusten lukumäärä. Kirjanpito poikkeaa hieman muista, sillä se hinnoitellaan käytettyjen työtuntien mukaan. Kirjanpidon toimintoajurina ovat käytetyt työtunnit. Toimintoajureiden kartoituksen jälkeen selvitettiin toimintoajureiden lukumäärät, jotka saatiin pääasiassa suoraan kirjanpidosta ja osa manuaalisesti laskemalla mapeista. Suoritemäärät selvitettiin ajalta 22.11–16.12.2011, jolloin työajanseuranta toteutettiin.

## 6.6 Kustannusten kohdistaminen toiminnoille

### 6.6.1 Henkilöstökustannukset

Kustannusajureiden määrittelyn jälkeen suoritettiin kustannusten kohdistaminen. Ensimmäisenä kohdistettiin henkilöstökustannukset. Henkilöstökustannukset laskettiin jokaiselle työntekijälle erikseen kertomalla tuntipalkka ja sen sosiaalikulut käytettyjen työtuntien määrällä. Jokaisen työntekijän toimintoihin käyttämät työtunnit saatiin työajanseurannasta ja tuntipalkat palkanlaskijalta. Työntekijöiden kuukauden lomarahat ja niiden sosiaalikulut saatiin myös palkanlaskijalta. Lomarahat jaettiin toiminnoille kuluneen työajan mukaan huomioiden jokainen työntekijä erikseen. Tällä tarkoitetaan, että työntekijän lomarahat ja sosiaalikulut kohdistettiin vain niille toiminnoille, joiden tekemiseen työntekijä oli osallistunut ja siinä suhteessa paljonko työaika oli kulunut. Aikaisemmin esitettyssä taulukossa työtehtävien jakautumisesta käy ilmi toiminnot, joiden tekemiseen kukin työntekijä osallistui. Henkilöstökustannukset jakautuivat toiminnoille taulukon 3 mukaisesti.



Taulukko 3. Henkilöstökustannusten jakautuminen toiminnoille.

	ostolaskut	myyntilaskut	lähtävä maksuliikenne	saapuva maksuliikenne	kirjanpito	palkanlaskenta	palkkiot	matka- ja kululaskut
<b>Henkilöstökustannukset (€/kk)</b>	<b>2 600,36</b>	<b>2 617,76</b>	<b>335,98</b>	<b>639,18</b>	<b>449,84</b>	<b>2 667,52</b>	<b>849,18</b>	<b>446,70</b>
Palkat + sos.kulut	2 434,07	2 489,98	314,77	603,20	417,63	2 542,99	806,20	424,59
Lomarahat + sos.kulut	166,29	127,78	21,21	35,98	32,21	124,53	42,98	22,11

Toimintojen henkilöstökulut kuukauden ajalta olivat 10 606,52 €. Tämän perusteella henkilöstökustannukset kahdeksalta työntekijältä vaikuttavat melko pieniltä. Mukana ei kuitenkaan ole muita työtehtäviä, jotka kasvattaisivat henkilöstökustannukset lähes kaksinkertaisiksi. Suurin osa henkilöstökustannuksista kohdistui palkanlaskentaan, ostolaskuille ja myyntilaskuille. Tästä voidaan päätellä, että työtunteja on myös käytetty eniten näiden kolmen toiminnon suorittamiseen. Vähemmän työaikaa vieviä olivat maksuliikenne, palkkiot sekä matka- ja kululaskut.

#### 6.6.2 It-kustannukset

It-kustannukset saatiin ostoreskontran vuoden 2011 laskuista. Niistä poimittiin talous- ja henkilöstöpalveluihin kohdistuvat it-kustannukset, joista laskettiin kuukauden osuus jakamalla saatu luku kahdellatoista. Kustannuksiksi saatiin 1 429,49 €, joka kohdistettiin toiminnoille kuluneen kokonaistyöajan suhteessa. Kokonaistyöaika tarkoittaa kaikkien työntekijöiden yhteenlaskettua työaikaa kuukaudessa. Työajan seurannasta voitiin laskea kuhunkin toimintoon kuluneet työtunnit ja suhteuttaa ne kokonaistyöaikaan, jolloin saatiin yhden toiminnon osuus kokonaistyöajasta. It-kustannukset jaettiin näiden prosentiosuuksien perusteella toiminnoille. Taulukossa 4 on esitetty it-kustannusten jakautuminen toiminnoille.

Taulukko 4. It-kustannusten jakautuminen toiminnoille.

	ostolaskut	myyntilaskut	lähtevä maksuliikenne	saapuva maksuliikenne	kirjanpito	palkanlaskenta	palkkiot	matka- ja kululaskut
<b>It-kustannukset</b>	<b>351,86</b>	<b>364,66</b>	<b>42,65</b>	<b>81,75</b>	<b>58,29</b>	<b>360,39</b>	<b>110,89</b>	<b>59,00</b>

It-kustannukset jakautuivat henkilöstökustannusten tapaan siten, että palkanlaskennalle, myyntilaskuille ja ostolaskuille kohdistui eniten kustannuksia. Resurssi-ajurina, jolla kustannukset kohdistettiin toiminnoille toimi kokonaistyöaika. Kustannuksista voidaan suoraan päätellä kulunut työaika. Toiminto, jolle on kohdistettu eniten kustannuksia, on myös kuluttanut eniten työaika. Eniten työtunteja on kulunut myyntilaskuihin ja vähiten lähtevään maksuliikenteeseen.

### 6.6.3 Yleiskustannukset

Yleiskustannuksien jokainen kustannuserä kohdistettiin toiminnoille erikseen. Vuokratulujen resurssi-ajurina käytettiin työajan lisäksi neliömetrejä. Seurakuntayhtymällä oli tiedossa neliöhinta 9,91 €, jonka avulla voitiin laskea tilojen kustannuksia. Tätä varten selvitettiin jokaisen työntekijän työhuoneen pinta-alat. Tämän jälkeen saatiin vuokratulukset laskettua jokaiselle työntekijälle erikseen. Kustannukset tuli vielä jakaa toiminnoille käytetyn työajan suhteessa. Jako tehtiin jokaiselle työntekijälle erikseen kohdistamalla kustannuksia oikeassa suhteessa vain niille toiminnoille, joiden tekemiseen työntekijä oli osallistunut.

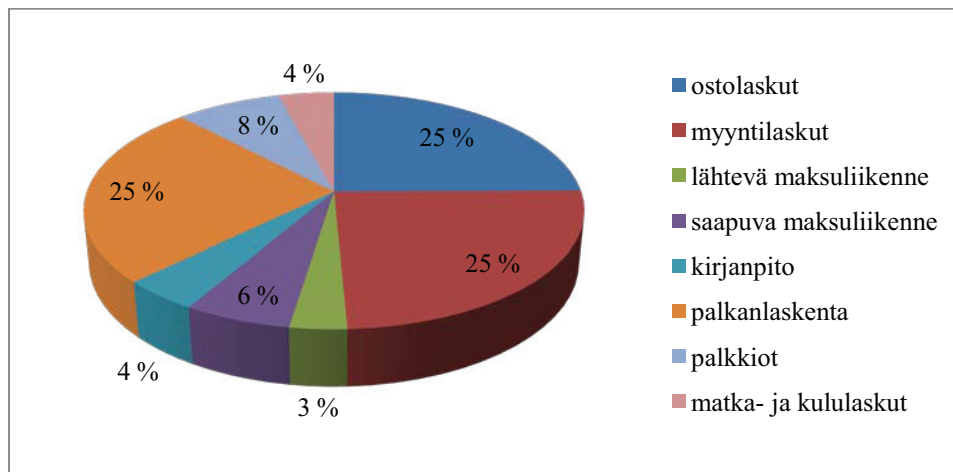
Muut yleiskustannukset otettiin vuoden 2010 toteumavertailusta. Vuoden 2011 kustannukset eivät olisi olleet luotettavia, sillä tilinpäätös oli tekemättä. Toteumavertailusta saadut kustannukset olivat vuoden ajalta, joten kuukauden osuus laskettiin jakamalla kustannukset kahdellatoista. Kohdistaminen suoritettiin käytetyn kokonaistyöajan suhteessa. Yleiskustannukset kohdistuivat toiminnoille taulukon 5 mukaisesti.

Taulukko 5. Yleiskustannusten jakautuminen toiminnoille.

	ostolaskut	myyntilaskut	lähtevä maksuliikenne	saapuva maksuliikenne	kirjanpito	palkanlaskenta	palkkiot	matka- ja kululaskut
<b>Yleiskustannukset</b>	<b>390,11</b>	<b>298,84</b>	<b>48,75</b>	<b>86,58</b>	<b>72,73</b>	<b>343,39</b>	<b>109,77</b>	<b>57,81</b>
Vuokrat	245,37	148,81	31,21	52,95	48,75	195,12	64,15	33,54
Postipalvelut	41,91	43,44	5,08	9,74	6,94	42,93	13,21	7,03
Painatukset ja ilmoitukset	5,05	5,24	0,61	1,17	0,84	5,18	1,59	0,85
Hlö koulutus; matka/majoitus	8,67	8,99	1,05	2,02	1,44	8,89	2,73	1,45
Koulutuspalvelut	63,22	65,52	7,66	14,69	10,47	64,76	19,93	10,60
Toimistotarvikkeet	15,08	15,63	1,83	3,50	2,50	15,44	4,75	2,53
Kopiointi ja monistus	10,81	11,21	1,31	2,51	1,79	11,07	3,41	1,81

Yleiskustannukset olivat kuukauden ajalta 1 407,98 €. Kaikki kustannukset vuokria lukuun ottamatta kohdistettiin toiminnoille kokonaistyöajan suhteessa. Kustannukset jakautuvat siis it-kustannusten tapaan. Vuokratkustannuksiin vaikuttavat työntekijän työhuoneen neliöiden lukumäärä sekä kuhunkin toimintoon käytetyt työtunnit. Tämän vuoksi vuokratkustannukset jakautuvat eri suhteessa kuin muut yleiskustannukset.

Henkilöstö- ja talouspalveluiden kokonaiskustannukset kuukauden ajalta olivat 13 443,99 €. Tässä ovat mukana henkilöstökustannukset, it-kustannukset sekä yleiskustannukset. Mukaan ei ole laskettu muiden työtehtävien osuutta, joka oli kuukauden ajalta 13 221,40 €. Tarkat luvut ja kustannusten jakautuminen toiminnoille ovat liitteessä 4. Kuvassa 17 on esitetty henkilöstö- ja taloushallinnon toimintojen kokonaiskustannusten jakautuminen.



Kuva 17. Kokonaiskustannusten jakautuminen toiminnoittain.

Osto- ja myyntilaskut kuluttavat saman verran kustannuksia ja ovat puolet kokonaiskustannuksista. Maksuliikenne aiheuttaa 9 % kokonaiskustannuksista. Saapuvan maksuliikenteen kustannukset ovat kaksinkertaiset verrattuna lähtevään maksuliikenteeseen. Työajanseurannassa kuluneen työajan jakauma oli vastaavanlainen. Kirjanpidon osuus on 4 % kokonaiskustannuksista. Palkanlaskenta aiheuttaa 25 % kokonaiskustannuksista. Palkkioiden osuus on 8 %, jolloin matka- ja kululaskuille jää 4 % osuus kokonaiskustannuksista.

Kokonaiskustannusten jakautuminen toiminnoittain noudattelee pääpiirteittäin aiemmin esitettyä työajan jakautumista toimintojen kesken. Työajan jakautumisesta kävi ilmi, että muut työtehtävät veivät suurimman osan työajasta. Nämä työtehtävät eivät varsinaisesti liity laskelmiin, joissa on tarkoitus huomioida vain Kirkon palvelukeskukseen siirtyvät työtehtävät. Selkeyden vuoksi muiden työtehtävien aiheuttamat kustannukset on jätetty pois kuvioista. Muiden työtehtävien ollessa mukana kuviossa niiden osuus olisi noin 51 % kokonaiskustannuksista. Jaettaessa kustannuksia toiminnoille, muut työtehtävät olivat kuitenkin mukana (liite 4).

## 6.7 Kustannusten kohdistaminen toiminnoilta suoritteille

Kohdistettua kustannukset toiminnoille suoritettiin kustannusten kohdistaminen toiminnoilta suoritteille. Tätä varten oli aiemmin selvitetty toimintoajurit, joiden avulla saadaan laskettua toiminnoille yksikkökustannukset. Kunkin toiminnon kokonaiskustannukset jaettiin toimintoajurilla eli suoritteiden lukumäärällä, jolloin saatiin ostolaskujen, myyntilaskujen, lähtevän maksuliikenteen, saapuvan maksuliikenteen,

kirjanpidon, palkanlaskennan, palkkioiden sekä matka- ja kululaskujen yksikkökustannukset (taulukko 6).

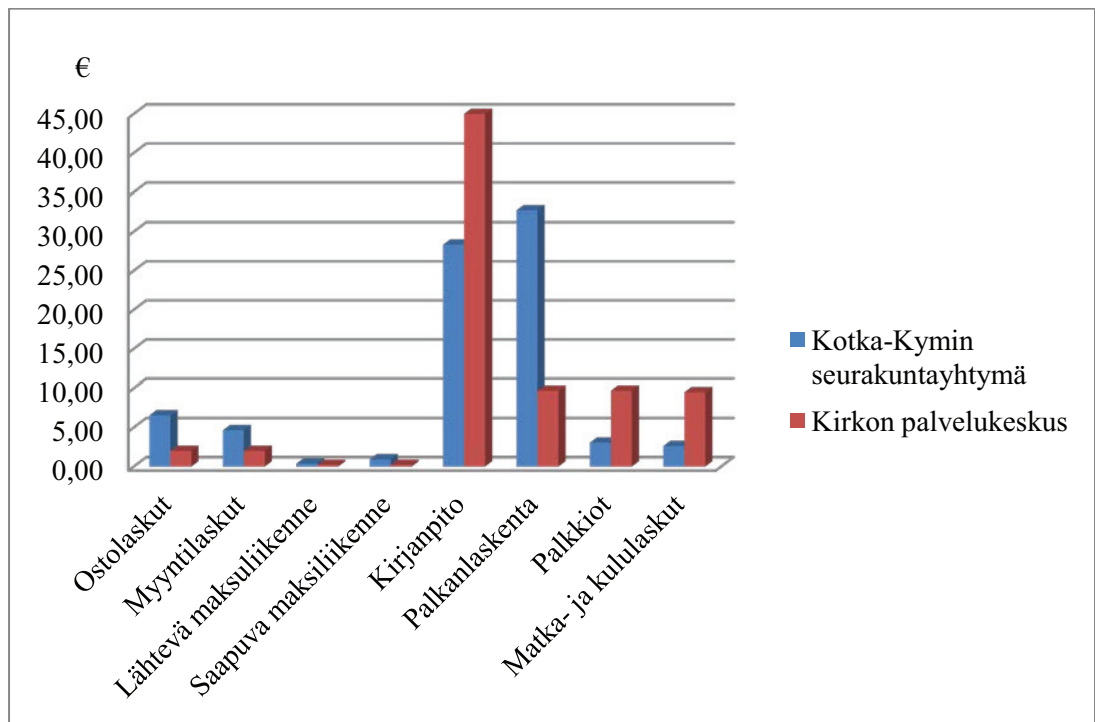
Taulukko 6. Toimintojen yksikkökustannukset.

Toiminto	Kokonaiskustannukset (€)	Suorite-määrä (kpl)	€/ Suorite
Ostolaskut	3 342,33	510	6,55
Myyntilaskut	3 281,26	707	4,64
Lähtevä maksuliikenne	427,38	1 178	0,36
Saapuva maksuliikenne	807,51	873	0,92
Kirjanpito	580,86	20,5	28,33
Palkanlaskenta	3 371,30	103	32,73
Palkkiot	1 069,84	350	3,06
Matka- ja kululaskut	563,51	215	2,62

Yhden ostolaskun hinnaksi muodostui 6,55 € ja myyntilaskun hinta oli noin kolmasosan alhaisempi. Lähtevän maksuliikenteen suoritehintaa on 0,36 €, mutta saapuvan maksuliikenteen suoritehintaa on yli puolet suurempi 0,92 €. Kirjanpito hinnoitellaan, muista toiminnoista poiketen työhön kuluneiden tuntien mukaan. Tuntihinnaksi muodostui 28,33 €. Palkanlaskennan suoritehintaa on melko korkea 32,73 €. Tähän vaikutti hieman se, että mukaan laskettiin myös harjoittelijan tunnint, joita ei normaalisti olisi. Yhden palkkion hinta on ainoastaan 3,06 € ja matka- ja kululaskujen suoritehintaa on 2,62 €.

## 6.8 Kustannusten vertailu

Kotka-Kymin seurakuntayhtymän talous- ja henkilöstöhallinnon palveluiden kokonaiskustannukset olivat kuukauden ajalta 13 443,99 €. Suurin osa palveluista siirtyy palvelukeskuksen hoidettavaksi. Palvelukeskus veloittaa tuottamistaan palveluista kiinteän suoritehinnan, joka on kaikille asiakkaille sama. Hinnoittelu tapahtuu aiheuttamisperiaatteen mukaan eli mitä enemmän asiakkaalla on suoritteita, sitä suuremmaksi hinta muodostuu. Palvelumaksun suuruus voidaan arvioida laskemalla henkilöstö- ja talouspalveluiden kustannukset Kirkon palvelukeskuksen ilmoittamilla suoritehinnoilla. Kuukauden ajalta kerätyt suoritemäärät kerrotaan Kirkon palvelukeskuksen ilmoittamilla suoritehinnoilla, jolloin saadaan Kotka-Kymin seurakuntayhtymän palvelumaksun suuruus. Kuvassa 18 on vertailtu Kotka-Kymin seurakuntayhtymän tämänhetkisiä suoritehintoja ja Kirkon palvelukeskuksen ilmoittamia suoritehintoja.



Kuva 18. Toimintojen suoritehintojen vertailu.

Seurakuntayhtymän yksikkökustannukset saatiin jakamalla toimintojen kokonaiskustannukset suoritemäärillä. Palvelukeskuksen suoritehinnat on saatu suoraan Kirkon palvelukeskuksen johtajalta. Vertailusta voidaan havaita, että Kirkon palvelukeskus tuottaa ostolaskut, myyntilaskut, maksuliikenteen sekä palkanlaskennan halvemmalla kuin Kotka-Kymin seurakuntayhtymä. Kirjanpito, palkkiot sekä matka- ja kululaskut tuottaminen on kalliimpaa palvelukeskuksessa kuin seurakuntayhtymän tekemänä. Taulukossa 7 on vertailtu toimintojen kokonaiskustannuksia seurakuntayhtymän sekä palvelukeskuksen tuottamana.

Taulukko 7. Toimintojen kokonaiskustannusten vertailu.

Toiminto	Seurakuntayhtymä	Palvelukeskus
Ostolaskut	3 342,33	1 020,00
Myyntilaskut	3 281,26	1 414,00
Lähtevä maksuliikenne	427,38	247,38
Saapuva maksuliikenne	807,51	183,33
Kirjanpito	580,86	922,50
Palkanlaskenta	3 371,30	999,10
Palkkiot	1 069,84	3 395,00
Matka- ja kululaskut	563,51	2 042,50
<b>Kokonaiskustannukset</b>	<b>13 443,99</b>	<b>10 223,81</b>

Kirkon palvelukeskuksen tekemänä nämä talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut tulisivat maksamaan 10 223,81 € kuukaudessa. Hinta saadaan kun suoritemäärät kerrotaan Kirkon palvelukeskuksen ilmoittamilla suoritehinnoilla. Tällä hetkellä näiden palveluiden tuottaminen maksaa Kotka-Kymin seurakuntayhtymälle 13 443,99 € kuukaudessa. Palvelukeskus tuottaisi palvelut 3 220,18 € halvemmalla. Vuotuiset säästöt olisivat arviolta 38 642,16 €. Tuloksen perusteella Kirkon palvelukeskuksen tuomat kustannussäästöt olisivat mahdolliset. Oletuksena tässä laskelmassa on kuitenkin, että kaikki talous- ja henkilöstöhallinnon palvelut siirtyvät Kirkon palvelukeskuksen hoidettavaksi eikä seurakuntayhtymälle jää kustannuksia näistä toiminnoista. Kustannusten vertailu on tarkemmin esitettyä liitteessä 5.

Todellisuudessa pieni osa henkilöstö- ja talouspalveluista jää seurakuntayhtymän hoidettavaksi, jolloin aiheutuu henkilöstökustannuksia sekä yleiskustannuksia. Laskelmissa ei ole otettu huomioon jäävien kustannusten osuutta, sillä tässä vaiheessa niitä on mahdotonta arvioida luotettavasti. Seurakuntayhtymän henkilöstökustannukset tulevat joka tapauksessa vähenemään, eläkkeelle siirtymisten vuoksi kun tilalle ei tarvitse palkata uutta työvoimaa. Kirkon palvelukeskus huolehtii myös ohjelmien hankinnasta ja ylläpidosta, jolloin it-kustannukset poistuvat kokonaan. Seurakuntayhtymän täytyy miettiä työtehtävien jako uudestaan, jolloin henkilöstön työnkuva tulee muuttumaan. Jäävien palveluiden aiheuttamat kustannukset pienentäisivät hieman kustannussäästöjä. Toisaalta osa palvelukeskukseen siirtyvistä tehtävistä jätettiin laskelmien ulkopuolelle, joten voidaan olettaa, että säästöt ovat vuositasolla vähintään 38 642,16 €.

## 7 OPINNÄYTETYÖN ARVIOINTI

### 7.1 Laskentamenetelmä

Käytin laskentamenetelmänä toimintolaskentaa. Valitsin menetelmän, koska se soveltuu laskelmiin, joissa on mukana useita erilaisia toimintoja. Toinen vaihtoehto olisi ollut käyttää laskentamenetelmänä perinteistä lisäyslaskentaa, joka olisi todennäköisesti antanut lähes yhtä luotettavia tuloksia, jos kustannuspaikkoja olisi määritelty riittävästi. Toimintolaskennan valinta tuntui kuitenkin selkeimmältä vaihtoehdolta.

Toimintolaskennan periaatteet määriteltiin yhdessä seurakuntayhtymän työntekijöiden sekä hallintojohtajan kanssa. Tämän vuoksi tulokset ovat niin tarkkoja, kuin käytettävissä olevan tiedon perusteella oli mahdollista saavuttaa. Toimintoanalyysi suoritettiin yhteistyössä työntekijöiden kanssa, jolloin toimintoketjut saatiin määriteltyä tarkoiksi. Kustannusajureiden määrittäminen on kriittinen vaihe, sillä se vaikuttaa lopputulokseen. Tämän vuoksi työajanseuranta toteutettiin huolella, jotta tulokset olisivat mahdollisimman luotettavia. Toimintoajureiden valintaan vaikutti Kirkon palvelukeskuksen hinnasto, johon laskettuja suoritehintoja oli tarkoitus verrata. Ajurit valittiin siis samalla tarkkuudella, jota Kirkon palvelukeskus oli noudattanut hinnastossaan.

## 7.2 Aikaisemmat opinnäytetyöt

Toimintolaskentaa on käytetty laskentamenetelmänä useissa aikaisemmissa opinnäytetyöissä. Töiden aiheet vaihtelevat suuresti, ja taloushallinto on ollut yksi suosituimmista aiheista. Harvassa taloushallinnon työssä on kuitenkin otettu laskelmiin mukaan sekä talous- että henkilöstöhallinnon toimintoja. Toimintolaskentaa ei aikaisemmin ole myöskään käytetty seurakuntayhtymän talous- ja henkilöstöhallinnon kustannusten laskemiseen. Yritysten toimintatavat ovat erilaisia, joten toimintolaskentamalli on aina räätälöitävä yritykselle sopivaksi.

Otto Nieminen (2010) käytti opinnäytetyönsä laskentamenetelmänä toimintolaskentaa kehittäessään kustannuslaskenta- ja hinnoittelumallia Seutukeskus Oy Hämeen talous- ja henkilöstöhallinnon toiminnoille. Yrityksellä oli ollut aikaisemmin käytössä perinteiseen kustannuslaskentaan perustuva laskentamalli. Palvelutuotteiden yksikköhinnat muuttuivat toimintolaskentamallilla merkittävästi aikaisemmista tuloksista. Tuloksista voitiin tehdä johtopäätös, että toimintolaskentamalli antoi luotettavampia tuloksia kuin perinteinen kustannuslaskenta. (Nieminen 2010, 18–19, 26.) Pirjo Halinen (2008) käytti opinnäytetyössään toimintolaskentaa selvittäessään Hämeen työvoima- ja elinkeinokeskuksen talous- ja henkilöstöhallinnon kustannuksia. Työn taustalla oli vastaavanlainen tilanne oman työni kanssa. Talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja oltiin siirtämässä valtion palvelukeskuksiin. (Halinen 2008, 1.) Aikaisemmat opinnäytetyöt osoittavat, että toimintolaskenta soveltuu henkilöstö- ja taloushallinnon kustannusten laskentaan.



Toimintolaskentaa on sovellettu myös seurakunnassa lapsi- ja nuorisotyön osalta. Maarit Rissanen (2008, 1) käytti myös opinnäytetyössään toimintolaskentaa selvittäessään Kajaanin seurakunnan lapsi- ja nuorisotyön kustannusten jakautumista. Emmi Simola (2008) on puolestaan tehnyt opinnäytetyönsä terveydenhoitoalan yritykseen. Työssään hän laski muun muassa leikkaustoimenpiteiden kustannuksia toimintolaskennan avulla. (Simola 2008, 5.) Toimintolaskenta soveltuu siis hyvin erilaisten toimintojen kustannusten laskentaan.

### 7.3 Tulosten luotettavuus

Laskelmissa noudatettiin varovaisuuden periaatetta eli kustannuksia ei arvioitu liian pieniksi. Tulokset ovat melko luotettavia ja antavat suuntaa tämänhetkisistä kustannuksista. Tulosten luotettavuutta heikentäviä tekijöitä ovat tilinpäätöksen ja talousarvion puuttuminen laskelmista. Näiden mukanaolo olisi muuttanut hieman laskelmia siten, että kustannukset olisivat jakautuneet useamman toiminnon kesken, mutta lopputulos ei todennäköisesti olisi muuttunut. Näihin toimintoihin kuluneen työajan olisi voinut suorittaa arvioimalla, mutta työntekijöiden mielestä se ei olisi antanut riittävän luotettavia tuloksia, joten jätimme nämä toiminnot pois laskelmista.

Luotettavuuteen vaikuttaa lisäksi työajanseuranta, joka toteutettiin kuukauden ajalta. Seurantajakso oli riittävän pitkä, kun huomioidaan opinnäytetyöhön käytettävissä ollut aika ja työn laajuus. Toisaalta kuukauden otos ei ole täysin luotettava, sillä jokainen kuukausi on kuitenkin erilainen. Seurantajaksole ei sattunut muita poikkeavia päiviä kuin itsenäisyyspäivä, joka oli kaikilla työntekijöillä vapaapäivä. Osa työntekijöistä oli seurantajakson aikana poissa töistä. Merkittävimmät poissaolot olivat pääkirjanpitäjällä, joka oli kaksi viikkoa seurantajaksolta poissa sekä toimistosihteerillä, joka oli viikon poissa. Toisaalta hallinto- ja taloustoimistossa työskenteli myös harjoittelija, joka korvasi muiden poissaoloa. Muiden työntekijöiden oli joka tapauksessa hoidettava välttämättömät työtehtävät, joten näillä poissaoloilla ei ollut todennäköisesti suurta vaikutusta lopputuloksiin.

Työntekijät olivat sitä mieltä, että seurantajakson kuukausi oli normaalia kiireisempi esimerkiksi ostolaskujen osalta. Olen myös itse työskennellyt organisaatiossa, joten tiedän, että ostolaskut tulevat sykäyksittäin. Välillä saattaa olla todella hiljaisia kuukausia ja yhtäkkiä tilanne saattaa muuttua täysin päinvastaiseksi. Tarkistin kuitenkin vuonna 2011 tulleet ostolaskut ja jaoin ne kahdellatoista, jolloin selvisi ostolaskujen

keskimääräinen lukumäärä kuukaudessa. Tulos ei näyttänyt poikkeavalta suhteutettuna koko vuodelle.

Toimintoajurit eli suoritemäärät selvitettiin samalta ajanjaksolta, jolta työajanseuranta pidettiin. Toinen vaihtoehto olisi ollut laskea vuoden suoritemääristä keskiarvo kuukaudelle. Luulen kuitenkin, että tulokset olivat käytetyllä menetelmällä tarkemmat, sillä siinä huomioitiin todellinen työaika ja todelliset suoritemäärät, jolloin otoksesta saadaan melko tarkka. Kustannukset olisi voinut laskea myös suoraan vuoden ajalta muuttamalla työajanseurannan tulokset vuositasolle. Päädyin kuitenkin laskemaan ensin kuukauden ajalta mahdollisimman tarkan tuloksen, jonka jälkeen se on helposti muutettavissa vuositasolle kertomalla saatu tulos kahdellatoista.

Laskelmien tuloksena saatua arvioidun kustannussäästön luotettavuutta heikentää hieman se, että jäävien työtehtävien kustannusosuutta ei vielä tiedetä. Tämän vuoksi kustannussäästöt eivät välttämättä ole yhtä suuret kuin laskelmat osoittavat. Arvion mukaan jäävät työtehtävät eivät aiheuta merkittäviä lisäkustannuksia. Jäävät työtehtävät ovat pääasiassa tarkastusta ja hyväksymistä, joiden hoitaminen voidaan ajatella tulevaisuudessa olevan hallintojohtajan, esimiesten ja eri vastuualueiden työntekijöiden vastuulla. Osa palvelukeskukseen siirtyvistä tehtävistä jätettiin laskelmien ulkopuolelle. Nämä tehtävät olisivat puolestaan lisänneet kustannussäästöjä, jolloin laskettua kustannussäästöä voidaan pitää luotettavana.

## 8 YHTEENVETO

Toimeksiannon taustalla oli Suomen evankelis-luterilaisen kirkon palvelukeskus, jonne keskitetään seurakuntien henkilöstö- ja talouspalvelut. Kirkon palvelukeskus hoitaa seurakuntien kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelut palvelumaksua vastaan. Palvelumaksu määräytyy aiheuttamisperiaatteen mukaan, ja maksun suuruus on kaikille asiakkaille sama. Seurakuntien on siirryttävä palvelukeskuksen asiakkaiksi vuoteen 2017 mennessä. Kotka-Kymin seurakuntayhtymä on ilmoittanut siirtyvänsä palvelukeskuksen asiakkaaksi vuoden 2013 lopussa.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää Kotka-Kymin seurakuntayhtymän tämänhetkiset talous- ja henkilöstöhallinnon kustannukset ja verrata niitä Kirkon palvelukeskuksen aiheuttamiin kustannuksiin. Oletuksena oli, että Kirkon palvelukeskus tuottaa vastaavat palvelut halvemmalla ja Kotka-Kymin seurakuntayhtymälle syntyy

kustannussäästöjä. Kotka-Kymin seurakuntayhtymälle ei ole tehty laskelmia kustannussäästöistä, joten laskelmien tarkoituksena oli antaa viitteitä siitä, kuinka suuret kustannussäästöt käytännössä olisivat.

Laskentamenetelmänä käytin toimintolaskentaa. Aloitin toimintolaskennan toteuttamisen seurakuntayhtymässä jakamalla työtehtävät toiminnoiksi ja edelleen toimintoketjuiksi. Toimintoja muodostui kahdeksan, ja ne olivat ostolaskut, myyntilaskut, lähtevä maksuliikenne, saapuva maksuliikenne, kirjanpito, palkanlaskenta, palkkiot sekä matka- ja kululaskut. Toimintoketjut eli toimintoihin liittyvät työtehtävät kartoitin yhdessä työntekijöiden kanssa.

Seuraavaksi toteutin työntekijöille kuukauden mittaisen työajanseurannan, jossa he seurasivat omiin työtehtäviinsä kulunutta aikaa 15 minuutin tarkkuudella. Työajanseurannan toteuttaminen oli yksi tutkimuksen tärkeimpiä osuuksia, sillä kustannuksia tulnaisiin jakamaan käytetyn työajan perusteella. Tämän vuoksi työtehtävät kartoitettiin yksityiskohtaisesti ja huolellisesti. Käytännössä tarkastelin työssäni tuloksia toimintoittain, jolloin yksittäisiin työtehtäviin kulunut aika ei ollut oleellinen tuloksissa. Työajanseurannan lomakkeissa olleet erilliset työvaiheet kuitenkin helpottivat työajanseurannan toteutusta ja uskon, että tulosten luotettavuus lisääntyi yksityiskohtaisten lomakkeiden ansiosta. Työajanseurantaan osallistui yhteensä kahdeksan työntekijää ja yksi harjoittelija.

Työajanseurannan jälkeen selvitin toimintoihin liittyvät kustannukset seurakuntayhtymän kirjanpidosta. Laskin kustannukset kuukauden ajalta, ja tavoitteenani oli selvittää kustannukset samalta ajanjaksolta, jolloin työajanseuranta toteutettiin. Selkeyden vuoksi jaottelin kustannukset henkilöstökustannuksiin, it-kustannuksiin sekä yleiskustannuksiin, joihin sisältyivät vuokrat, postipalvelut, painatukset ja ilmoitukset, henkilöstön koulutuksesta aiheutuvat matka-, majoitus- ja ravitsemuspalvelut, henkilökunnan koulutuspalvelut, toimistotarvikkeet sekä kopiointi ja monistusmateriaali.

Ennen kustannusten kohdistamista toiminnoille määrittelin kustannusajurit. Resurssi-ajurina käytin työaika. Toimintoajureita määrittellessäni huomioin Kirkon palvelukeskuksen hinnaston, johon kustannuksia oli tarkoitus verrata. Ostolaskujen, myyntilaskujen, palkanlaskennan, palkkioiden sekä matka- ja kululaskujen toimintoajureiksi

määrittelin kyseisten toimintojen suoritemäärät. Lähtevän maksuliikenteen toimintoajuri muodostui ostolaskujen, palkkojen, palkkioiden sekä matka- ja kululaskujen suoritemäärien summasta. Saapuvan maksuliikenteen toimintoajuriksi määrittelin myyntilaskusuoritusten lukumäärän. Kirjanpidon toimintoajurina olivat käytetyt työtunnit. Samalla selvitin myös toimintoajureiden lukumäärät saman kuukauden ajalta, jolta työajanseuranta toteutettiin.

Kustannusajureiden määrittelyn jälkeen suoritin kustannusten kohdistamisen. Ensimmäisenä kohdistin kustannukset toiminnoille. Henkilöstökustannukset laskin jokaiselle työntekijälle erikseen kertomalla heidän tuntipalkkansa työtunneilla. Tuntipalkat ja niiden sosiaalikulut sain palkanlaskijalta. Yksityiskohtaiset tiedot työntekijöiden kunkin toimintoon käyttämistä työtunneista sain toteutetusta työajanseurannasta. Henkilöstökustannuksissa oli mukana myös lomarahat, jotka sain palkanlaskijalta. Jaoin jokaisen työntekijän lomarahat toiminnoille käytetyn työajan suhteessa. Selvitin it-kustannukset vuoden 2011 ajalta, minkä jälkeen laskin keskimääräisen osuuden kuukaudelle. Vuokrasta oli tiedossa neliöhinta, jonka perusteella laskin työntekijöiden työhuoneiden vuokratkustannukset. Tätä varten selvitin jokaisen työntekijän työhuoneen pinta-alan. Vuokratkustannukset kohdistin toiminnoille kuluneen työajan suhteessa. Muut yleiskustannukset sain vuoden 2010 toteumavertailusta, sillä vuoden 2011 tilinpäätös oli tekemättä. Yleiskustannukset jaoin toiminnoille kuluneen kokonaistyöajan mukaisesti.

Seuraavaksi kohdistin kustannukset toiminnoilta suoritteille toimintoajureiden avulla. Kunkin toiminnon yksikkökustannuksen sain jakamalla toiminnon kokonaiskustannukset suoritemäärällä. Tämän jälkeen pystyin vertailemaan seurakuntayhtymän yksikkökustannuksia Kirkon palvelukeskuksen hinnastoon, jossa oli määriteltäytty suoritehinnat. Vertailun vuoksi laskin toimintojen kustannukset Kirkon palvelukeskuksen hinnoilla. Kerroin seurakuntayhtymän suoritemäärät Kirkon palvelukeskuksen suoritehinnoilla, jolloin sain toimintojen kokonaiskustannukset Kirkon palvelukeskuksen tuottamana.

Työn tärkeimpänä tavoitteena oli selvittää Kirkon palvelukeskuksen mahdollistamat kustannussäästöt Kotka-Kymin seurakuntayhtymässä. Lisäksi tavoitteina olivat seurakuntayhtymän nykyisten kustannusten selvittäminen ja siirtymisen jälkeisten kustannusten arviointi. Laskelmieni mukaan kirjanpidon ja palkanlaskennan toimintojen

tuottaminen maksaa tällä hetkellä seurakuntayhtymälle 13 443,99 € kuukaudessa. Kirkon palvelukeskuksen tekemänä samat toiminnot maksaisivat 10 223,81 € kuukaudessa. Kirkon palvelukeskus tuottaisi kuukauden palvelut 3 220,18 € halvemmalla. Säästöt syntyvät olettaen, että kaikki toiminnot siirtyvät Kirkon palvelukeskukseen, eikä seurakuntayhtymälle aiheudu niistä kustannuksia. Todellisuudessa pieni osa työtehtävistä jää edelleen seurakuntayhtymän hoidettaviksi. Jäljelle jäävät työtehtävät ovat pääasiassa tarkastusta ja hyväksymistä, joten niiden aiheuttamia kustannuksia on tässä vaiheessa mahdotonta arvioida. Tutkimuksessa voidaan olettaa, että jäävistä henkilöstö- ja taloushallinnon kustannuksista ei aiheudu kustannuksia seurakuntayhtymälle, jolloin vuotuiset kustannussäästöt ovat arviolta 38 642,16 €.

Mielestäni opinnäytetyö onnistui hyvin, sillä saavutin asettamani tavoitteet ja pysyin suunnitellussa aikataulussa. Opin työtä tehdessäni paljon uutta, sillä kävin läpi kirjallisuutta ja aikaisempia opinnäytetöitä laskentamallia valitessani. Toimintolaskenta oli minulle täysin uusia asia, jonka sisäistin työtä tehdessäni. Motivoivaa oli myös, että toimeksiantaja ja Kirkon palvelukeskus olivat alusta asti kiinnostuneita työstäni. Haasteellisinta työssä oli sen laajuus, sillä tarkoituksena oli kartoittaa kaikkien henkilöstö- ja taloushallinnon palvelujen kustannukset. Sain mielestäni pidettyä laskelmien tulokset riittävässä tarkkuudessa.

Opinnäytetyön teoriaosuus tarjoaa Kotka-Kymin seurakuntayhtymälle uutta hyödyllistä tietoa, jota voidaan käyttää perehdyttämisen- ja koulutusaineistona nykyisille ja mahdollisille uusille työntekijöille. Opinnäytetyö tukee valmistautumista siirryttäessä palvelukeskukseen, suunnittelua ja töiden uudelleen järjestämistä antamalla arvioita työmäärämuutoksista hallinto- ja taloustoimiston vastuualueella. Toimintoanalyysin tuloksia käytetään seurakuntayhtymän ja palvelukeskuksen edustajien ensimmäisen suunnittelu- ja neuvottelukokouksen materiaalina. Kotka-Kymin seurakuntayhtymä sai hyödyllistä tietoa kustannusten ja työajan jakautumisesta. Tuloksia voidaan hyödyntää toimistopalvelujen laadun ja taloudellisuuden kehittämiseen. Laskentamallia voidaan hyödyntää myös muissa evankelis-luterilaisissa seurakunnissa.

Jatkotutkimusmahdollisuutena on Kotka-Kymin seurakuntayhtymän henkilöstö- ja taloushallinnon aiheuttamien kustannusten laskeminen Kirkon palvelukeskukseen siirtymisen jälkeen. Kustannuksia voidaan verrata esimerkiksi tässä tutkimuksessa laskettuihin kustannuksiin ennen siirtymistä. Vasta tämän jälkeen tiedetään kirjanpidon ja

palkanlaskennan ulkoistamisen kannattavuus. Lisäksi jatkotutkimusmahdollisuutena olisi selvittää uudet talous- ja henkilöstöhallinnon palvelujen prosessikaaviot ja mitata niiden tehokkuutta erilaisten mittareiden avulla.

## LÄHTEET

Alhola, K. 2000. Toimintolaskenta. Perusteet ja käytäntö. Helsinki: WSOY.

Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WSOY.

Evankelis-luterilaisen kirkon kirjanpidon ja palkanlaskennan palvelukeskusmalli ja hankkeen etenemissuunnitelma. 2010. Kirkkohallitus ja PricewaterhouseCoopers. Saatavissa:

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/BE3A48170023FC24C22576F00027A4BF/\\$FILE/Palvelukeskusmalli%20ja%20etenemissuunnitelma%2020100323\\_v3.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/BE3A48170023FC24C22576F00027A4BF/$FILE/Palvelukeskusmalli%20ja%20etenemissuunnitelma%2020100323_v3.pdf) [viitattu 26.11.2011].

Halinen, P. 2008. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon prosessit – resurssit, tuottavuus ja taloudellisuus. Case: Hämeen työvoima- ja elinkeinokeskus. Opinnäytetyö. Lahden ammattikorkeakoulu.

Kaplan, R. & Cooper R. 1998. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston: Harvard Business School Press.

Kiiskinen, S., Linkoaho, A. & Santala, R. 2002. Prosessien johtaminen ja ulkoistaminen. Helsinki: WSOY.

Kinnunen, J., Laitinen, E., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2004. Mitä on yrityksen taloushallinto? Keuruu: KY-Palvelu Oy.

Kirkkojärjestys 8.11.1991/1055/1993.

Kirkkolaki 26.11.1993/1054.

Kirkon keskushallinto. 2012a. Usein kysytyä: Riskit. Saatavissa:

<http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/sp2?open&cid=Content4220E7> [viitattu 26.11.2011].

Kirkon keskushallinto. 2012b. Palvelukeskuksen ja seurakuntatalouksien prosessit. Saatavissa: <http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/sp2?open&cid=Content2DFB5E> [viitattu 3.2.2012].

Kirkon palvelukeskus. 2012. HeTa-projekti. Saatavissa: [http://kappeli.evl.fi/hyvatkaytannot.nsf/0/65F836B3DB98B449C225746A004976C0/\\$FILE/Kysymysten%20perusteluteksttit.pdf](http://kappeli.evl.fi/hyvatkaytannot.nsf/0/65F836B3DB98B449C225746A004976C0/$FILE/Kysymysten%20perusteluteksttit.pdf) [viitattu 26.11.2011].

Kotka-Kymin seurakuntayhtymä. 2012. Saatavissa: <http://www.kotkanseurakunnat.fi/seurakuntayhtym%C3%A4> [viitattu 2.11.2011].

Lahti, S. & Salminen T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa – sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki: WSOYpro.

Laitinen, E. 2003. Yritystoiminnan uudet mittarit. Helsinki: Talentum Media Oy.

Lumijärvi, O., Kiiskinen, S. & Särkilahti T. 1995. Toimintolaskenta käytännössä. Jyväskylä: Weilin + Göös Oy.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2009. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.

Nieminen, O. 2010. Kustannuslaskenta- ja hinnoittelumallin luominen Seutukeskus Oy Hämeelle. Opinnäytetyö. Hämeen ammattikorkeakoulu.

Rissanen, M. 2008. Toimintolaskennan soveltaminen Kajaanin seurakunnan lapsi- ja nuorisotyöhön. Opinnäytetyö. Kajaanin ammattikorkeakoulu.

Siltala, T. 2011. Kokenut ulkoistaja. Tietoviikko 2/2011, s. 30–32.

Simola, E. 2008. Kustannuslaskentamallin luominen terveydenhoitoalalla. Tampereen ammattikorkeakoulu. Opinnäytetyö.

Sipilä, J. 2003. Palvelujen hinnoittelu. Porvoo: WSOY.

Sitra. 2011. Kuntien palvelukeskusten perustaminen (2009–2010). Saatavissa: <http://www.sitra.fi/kuntien-palvelukeskus> [viitattu 1.2.2012].



Suomen evankelis-luterilainen kirkko. 2008. Kirkkohallituksen yleiskirje 23/2008.

Saatavissa:

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/2BAFEC040AD2C638C225770500288E23/\\$FILE/2008-23.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/2BAFEC040AD2C638C225770500288E23/$FILE/2008-23.pdf) [viitattu 31.10.2011].

Suomen evankelis-luterilainen kirkko. 2009. Kirkkohallituksen yleiskirje 2/2009. Saatavissa:

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/D367055469F2C7B5C22577110026F889/\\$FILE/2009-02.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/D367055469F2C7B5C22577110026F889/$FILE/2009-02.pdf) [viitattu 31.10.2011].

Suomen evankelis-luterilainen kirkko. 2010a. Kirkkohallituksen yleiskirje 5/2010.

Saatavissa:

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/B06C954A6CD032D1C22578C4003BF146/\\$FILE/2010-05.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/B06C954A6CD032D1C22578C4003BF146/$FILE/2010-05.pdf) [viitattu 31.10.2011].

Suomen evankelis-luterilainen kirkko. 2010b. Kirkkohallituksen yleiskirje 22/2010.

Saatavissa:

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/B06C954A6CD032D1C22578C4003BF146/\\$FILE/2010-22.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/B06C954A6CD032D1C22578C4003BF146/$FILE/2010-22.pdf) [viitattu 31.10.2011].

Suomen evankelis-luterilainen kirkko. 2011. Kirkkohallituksen yleiskirje 8/2011. Saatavissa:

[http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/0F61D00B4BB4204DC2257824002D1BD6/\\$FILE/2011-08.pdf](http://sakasti.evl.fi/sakasti.nsf/0/0F61D00B4BB4204DC2257824002D1BD6/$FILE/2011-08.pdf) [viitattu 31.10.2011].

Turney, P. B. B. 2002. Toimintolaskenta: avain tuottavampaan toimintaan. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Yhä useampi yritys käyttää verkkolaskutusta. 2012. AsiantuntijaOpas 2/2012, s. 10.

NYKYTILANNE	PALVELUKESKUSMALLI
<p>Ostolaskut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• laskun tiliöinti</li> <li>• laskun siirtäminen ostoreskontraan ja kirjanpitoon</li> <li>• maksatuslistan muodostaminen ja reitittäminen</li> <li>• maksatuslistan hyväksyminen</li> <li>• maksatusaineiston muodostaminen, siirto pankkiin ja kirjanpitoon</li> <li>• ostolaskuaineiston arkistointi</li> </ul>	<p>Ostolaskut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• toimittajan valinta</li> <li>• tilauksen tekeminen ja tietojen syöttäminen järjestelmään</li> <li>• laskun maksukelpoisuuden tarkastaminen</li> <li>• ilmoitus uudesta toimittajasta</li> <li>• sijaisen tallentaminen järjestelmään</li> <li>• laskun tarkastus ja hyväksyntä</li> <li>• laskentatunnisteiden tallentaminen</li> <li>• toimittajan ohjeistaminen tunnistusten käyttämiseen</li> <li>• hyväksymispolkujen määrittely ja seuraaminen</li> </ul>
<p>Myyntilaskut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilauksen / varauksen / ilmoittautumisen vastaanottaminen</li> <li>• laskutustietojen tallentaminen laskutusjärjestelmään</li> <li>• laskutusluettelon muodostaminen</li> <li>• laskutusaineiston siirto myyntireskontraan ja kirjanpitoon</li> <li>• laskujen lähettäminen / välittäminen</li> <li>• saapuneiden suoritusten kohdistaminen (viitteelliset / viitteettömät)</li> <li>• maksukehotusten lähettäminen</li> <li>• myyntilaskuaineiston arkistointi</li> <li>• tilastointi ja raportointi</li> </ul>	<p>Myyntilaskut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilauksen vastaanottaminen</li> <li>• laskutustiedon tuottaminen ja lähettäminen</li> <li>• laskutustietojen tarkastus, korjaaminen ja hyväksyminen</li> <li>• perintään menevien laskujen hyväksyminen</li> <li>• perintätoimenpiteistä päättäminen</li> <li>• luottotappioehdotelman hyväksyminen</li> <li>• hinnaston päivittäminen</li> <li>• vuokrien ohjaustietojen ylläpito ja päivitys</li> <li>• laskutusjärjestelmän käyttöoikeus ja ylläpito</li> </ul>

<p>Lähtevä maksuliikenne:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• maksuaineiston kerääminen</li><li>• tilin katteen tarkastaminen</li><li>• maksatusaineiston / tilin hyväksyminen ja mahdollinen korjaaminen</li><li>• pankkiaineiston muodostaminen</li><li>• pankkitilien hallinnointi</li><li>• maksuliikenneaineiston arkistointi</li></ul>	<p>Lähtevä maksuliikenne:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• maksuaineiston hyväksyminen</li><li>• virheellisten suoritusten korjaaminen</li><li>• kassanhallinta ja maksuvalmiussuunnittelu</li><li>• ulkomaanmaksut</li><li>• sijoitusmaksut</li><li>• yksittäismaksut</li><li>• pankkisopimukset</li></ul>
<p>Saapuva maksuliikenne:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• aineiston kerääminen (tiliotteet) ja tarkastaminen</li><li>• viitesuoritusten jako reskontriin</li><li>• listan läpikäynti ja suoritusten manuaalinen kohdistaminen</li><li>• tiliotteiden tositteiden tiliöinti ja siirto kirjanpitoon</li><li>• ylimääräisten maksusuoritusten palautus</li><li>• maksuliikenneaineiston arkistointi</li></ul>	<p>Saapuva maksuliikenne:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• käteismaksujen vastaanotto ja niihin liittyvien selvitysten siirto palvelukeskukseen</li><li>• pankkikorttisuoritusten vastaanottaminen</li><li>• muiden suoritusten vastaanottaminen</li><li>• yhteydenotto asiakkaaseen</li><li>• viitteettömien ja epäselvien suoritusten läpikäynti ja kohdistaminen</li></ul>

<p>Kirjanpito:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilikauden avaus sekä talousarvioin ja tilinpäätöstietojen siirto kirjanpitoon</li> <li>• kirjanpitoaineiston tuottaminen</li> <li>• muistiotositteiden laatiminen</li> <li>• kirjanpitoaineiston kerääminen</li> <li>• kirjanpitoaineiston oikeellisuuden tarkastaminen (summatasolla)</li> <li>• muistiotositteiden kirjaaminen</li> <li>• käyttöomaisuuskirjanpito</li> <li>• jaksotukset ja kuukausitäsmäytykset</li> <li>• kirjanpitokauden sulkeminen</li> <li>• raportit</li> <li>• kirjanpitoaineiston arkistointi</li> <li>• talousarvioin laatimisessa avustaminen ja tallentaminen</li> <li>• kolehdit ja keräykset</li> <li>• yhteisvastuukeräys</li> </ul>	<p>Kirjanpito:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• talousarvion laatiminen</li> <li>• muistiotositteiden laatiminen, tarkastaminen ja hyväksyminen</li> <li>• kolehdit ja keräykset</li> <li>• sisäisiin laskuihin liittyvien hyväksymis- ja käsittelymenettelyjen suunnittelu</li> <li>• käyttöomaisuusrekisterin ylläpito ja tarvittavien tietojen toimittaminen palvelukeskukseen</li> <li>• tehtävälueiden ja kustannuspaikkojen suunnittelu</li> <li>• poistosuunnitelmien laatiminen</li> </ul>
<p>Tilinpäätös:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilinpäätöstietojen kokoaminen</li> <li>• tase-erien saldospelvitykset ja esitys tase-erien arvosta</li> <li>• tilinpäätöslaskelmat ja erittelyt, sekä tilinpäätöskirjaukset</li> <li>• numeerisen aineiston tuottaminen ja kokoaminen tilinpäätöstä varten</li> <li>• tilinpäätöksen kokoaminen tasekirjan muotoon</li> <li>• raportit ja tilastot</li> <li>• tilinpäätöksen arkistointi</li> </ul>	<p>Tilinpäätös:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tilinpäätöksen tarkastaminen ja hyväksyminen</li> <li>• tilinpäätöstietojen korjaaminen</li> <li>• kirjallisen aineiston tuottaminen ja kokoaminen</li> <li>• tilintarkastuksesta huolehtiminen</li> <li>• tilinpäätöksen vahvistaminen</li> <li>• virallisen tilinpäätöksen arkistointi</li> </ul>

<p>Palkanlaskenta:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• työsopimuksen laatiminen, tarkastaminen ja toimittaminen palkan-saajalle</li><li>• työsopimuksen / virkamääräyksen tietojen tallentaminen järjestelmään</li><li>• perustietojen vastaanotto (verokortti, ay-maksut, muut)</li><li>• palkanmaksuperusteiden tallentaminen ja tarkastaminen (tunnit, vähennykset, luontoisedut)</li><li>• palkka-ajot</li><li>• palkkalaskelman muodostaminen ja toimittaminen</li><li>• nettopalkkojen ja viranomais-tilitysten maksatus</li><li>• palkka-aineiston siirto kirjanpitoon</li><li>• palkka- ja työtodistusten muodostaminen</li><li>• palkanmaksuista ja palvelusuhteista raportointi</li><li>• loppupalkan laskeminen, maksaminen, raportointi (palkkatodistus)</li><li>• jaksotukset</li><li>• palkka-aineiston arkistointi</li></ul>	<p>Palkanlaskenta:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• päätös palvelusuhteesta</li><li>• työllistämistuen hakeminen</li><li>• työsopimuksen laatiminen, tarkastus, tallentaminen ja siirtäminen palvelukeskukseen</li><li>• palkanmaksuperusteiden tallentaminen</li><li>• maksuun menevien palkkojen hyväksyminen</li><li>• viranomaisille tilitettävien maksujen hyväksyminen</li><li>• ilmoitus palvelusuhteen päättymisestä</li><li>• loppupalkan laskemiseen liittyvien tietojen kerääminen</li><li>• vuosisidonnaisiin osiin liittyvä seuranta, raportointi ja päätökset</li><li>• työtodistusten muodostaminen</li></ul>
---	---

<p>Palkkioiden käsittely:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• palkkioon liittyvien tietojen vastaanottaminen ja tallentaminen</li> <li>• erilaisten palkkioiden huomioiminen ja maksatuslistan muodostaminen</li> <li>• palkkioiden maksatus</li> <li>• tietojen lähettäminen palkkion-saajalle</li> <li>• palkkioiden vienti kirjanpitoon</li> <li>• maksetuista palkkioista raportoiminen (verottajalle, palkkion saajalle)</li> <li>• viranomaistilitykset (verottajalle, eläkelaitokselle)</li> </ul>	<p>Palkkioiden käsittely:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• perustietojen tallennus</li> <li>• ennakkoperinnän ja palkkion maksuperusteiden tarkastaminen</li> <li>• maksettujen palkkioiden tarkastaminen</li> </ul>
<p>Matka- ja kululaskut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• matkaennakoiden maksaminen ja siirto reskontraan</li> <li>• maksatuslistan muodostaminen</li> <li>• matka- ja kululaskujen siirto kirjanpitoon ja maksatukseen</li> <li>• matkaennakoiden valvonta ja takaisinperintä</li> <li>• asiakkaiden neuvonta, liittyen matka- ja kululaskuihin</li> <li>• talousarvion ja tilinpäätöksen laatimisessa avustaminen palkkojen osalta</li> <li>• matka- ja kululaskuaineiston arkistointi</li> </ul>	<p>Matka- ja kululaskut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• matkasuunnitelman hyväksyminen</li> <li>• matkamääräyksen tekeminen</li> <li>• matkaennakon hyväksyminen</li> <li>• matka- ja kululaskun tarkastaminen</li> <li>• maksatuslistan tarkastaminen ja hyväksyminen</li> <li>• työntekijöitä koskevien kustannuspaikkojen päivittäminen</li> </ul>









viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

TAUKO

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

OMA AIKA (RUOKATUNTI)

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

MUU, MIKÄ?

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

YHTEENSÄ



--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

palkka-aineiston arkistointi

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

**PALKKIOIDEN KÄSITTELY**

palkkioon liittyvien tietojen vastaanottaminen ja tallentaminen  
 erilaisten palkkioiden huomioiminen ja maksatuslistan muodostaminen  
 palkkioiden maksatus  
 tietojen lähettäminen palkkionsaajalle  
 palkkioiden vienti kirjanpitoon  
 maksetuista palkkioista raportoinen (verottajalle, palkkionsaajille)  
 viranomaistilitykset (verottajalle ja eläkelaitokselle)

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

**MATKA- JA KULULASKUT**

matkaennakoiden maksaminen ja siirto reskontraan  
 maksatuslistan muodostaminen  
 matka- ja kululaskujen siirto kirjanpitoon ja maksatukseen  
 matka- ja kululaskuaineiston arkistointi  
 matkaennakoiden valvonta ja takaisinperintä  
 asiakkaiden neuvonta liittyen matka- ja kululaskuihin  
 talousarvion ja tilinpäätöksen laatimisessa avustaminen palkkojen osalta

TAUKO

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

OMA AIKA (RUOKATUNTI)

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

MUU, MIKÄ?

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

YHTEENSÄ

viikko 47			viikko 48			viikko 49			viikko 50					
ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe	ma	ti	ke	to	pe

Kokonaiskustannukset ajalta 21.11–16.12.2011	ostolaskut	myyntilaskut	lähtevä maksu- liikenne	saapuva maksu- liikenne	kirjanpito	palkanlaskenta	palkkiot	matka- ja kululaskut	muut	Yhteensä
<b>Henkilöstökustannukset</b>	<b>2 600,36</b>	<b>2 617,76</b>	<b>335,98</b>	<b>639,18</b>	<b>449,84</b>	<b>2 667,52</b>	<b>849,18</b>	<b>446,70</b>	<b>10 465,24</b>	<b>21 071,76</b>
palkka + sosiaalikulut	2 434,07	2 489,98	314,77	603,20	417,63	2 542,99	806,20	424,59	9 957,32	19 990,75
Työntekijä 1	351,42	356,66	267,50	592,69	173,09				739,55	2 480,89
Työntekijä 2	808,89	5,25	47,27	10,51	168,08				204,85	1 244,84
Työntekijä 3	545,16	1 411,58							647,38	2 604,11
Työntekijä 4		233,63							2 322,23	2 555,86
Työntekijä 5		338,94							2 301,97	2 640,91
Työntekijä 6						1 639,66	693,90	308,40	102,80	2 744,76
Työntekijä 7						363,63	112,30	80,21	1 839,54	2 395,68
Työntekijä 8	728,60	143,92			76,46	539,70		35,98	1 799,00	3 323,65
lomarajat + sosiaalikulut	166,29	127,78	21,21	35,98	32,21	124,53	42,98	22,11	507,92	1 081,01
Työntekijä 1	20,60	20,91	15,68	34,75	10,15				43,36	145,45
Työntekijä 2	94,65	0,61	5,53	1,23	19,67				23,97	145,66
Työntekijä 3	28,25	73,15							33,55	134,95
Työntekijä 4		11,85							117,75	129,60
Työntekijä 5		16,76							113,82	130,58
Työntekijä 6						85,14	36,03	16,01	5,34	142,53
Työntekijä 7						22,51	6,95	4,97	113,87	148,30
Työntekijä 8	22,79	4,50			2,39	16,88		1,13	56,26	103,94
<b>It-kustannukset</b>	<b>351,86</b>	<b>364,66</b>	<b>42,65</b>	<b>81,75</b>	<b>58,29</b>	<b>360,39</b>	<b>110,89</b>	<b>59,00</b>	<b>1 466,46</b>	<b>2 895,95</b>

<b>Yleiskustannukset</b>	<b>390,11</b>	<b>298,84</b>	<b>48,75</b>	<b>86,58</b>	<b>72,73</b>	<b>343,39</b>	<b>109,77</b>	<b>57,81</b>	<b>1 289,70</b>	<b>2 697,68</b>
Vuokrat	245,37	148,81	31,21	52,95	48,75	195,12	64,15	33,54	686,39	1 506,32
Työntekijä 1, (21,6 m2)	30,32	30,77	23,08	51,14	14,93				63,81	214,06
Työntekijä 2, (21,6 m2)	139,09	0,90	8,13	1,81	28,90				35,22	214,06
Työntekijä 3, (21,6 m2)						127,87	54,12	24,05	8,02	214,06
Työntekijä 4, (21,6 m2)	46,92	9,27			4,92	32,49	10,03	7,17	164,36	214,06
Työntekijä 5, (21,6 m2)						34,76		2,32	115,86	214,06
Työntekijä 6, (15 m2)		19,08							129,57	148,65
Työntekijä 7, (14 m2)	29,04	75,20							34,49	138,74
Työntekijä 8, (15 m2)	41,91	13,59							135,06	148,65
Postipalvelut		43,44	5,08	9,74	6,94	42,93	13,21	7,03	174,69	344,97
Painatukset ja ilmoitukset	5,05	5,24	0,61	1,17	0,84	5,18	1,59	0,85	21,06	41,58
Hlö koulutus; matka/majoitus	8,67	8,99	1,05	2,02	1,44	8,89	2,73	1,45	36,15	71,40
Koulutuspalvelut henkilökunnalle	63,22	65,52	7,66	14,69	10,47	64,76	19,93	10,60	263,50	520,36
Toimistotarvikkeet	15,08	15,63	1,83	3,50	2,50	15,44	4,75	2,53	62,85	124,11
Kopiointi ja monistusmateriaali	10,81	11,21	1,31	2,51	1,79	11,07	3,41	1,81	45,06	88,99
<b>KOKONAISKUSTANNUKSET</b>	<b>3 342,33</b>	<b>3 281,26</b>	<b>427,38</b>	<b>807,51</b>	<b>580,86</b>	<b>3 371,30</b>	<b>1 069,84</b>	<b>563,51</b>	<b>13 221,40</b>	<b>26 665,39</b>

Henkilöstö- ja talouspalveluiden kokonaiskustannusten vertailu	ostolaskut	myyntilaskut	lähtevä maksu- liikenne	sapuva maksu- liikenne	kirjanpito	palkanlaskenta	palkkiot	matka- ja kulu- laskut	yhteensä
<b>SEURAKUNTAYHTYMÄ</b>	<b>3 342,33</b>	<b>3 281,26</b>	<b>427,38</b>	<b>807,51</b>	<b>580,86</b>	<b>3 371,30</b>	<b>1 069,84</b>	<b>563,51</b>	<b>13 443,99</b>
tositemäärät	510,00	707,00	1 178,00	873,00	20,50	103,00	350,00	215,00	
€ / tosite	6,55	4,64	0,36	0,92	28,33	32,73	3,06	2,62	
palvelukeskus € / tosite	2,00	2,00	0,21	0,21	45,00	9,70	9,70	9,50	
muutos / tosite	-4,55	-2,64	-0,15	-0,71	16,67	-23,03	6,64	6,88	
<b>PALVELUKESKUS</b>	<b>1 020,00</b>	<b>1 414,00</b>	<b>247,38</b>	<b>183,33</b>	<b>922,50</b>	<b>999,10</b>	<b>3 395,00</b>	<b>2 042,50</b>	<b>10 223,81</b>