

Esiopetuksen kustannusten laskeminen

Case: Lahden kaupunki

LAHDEN
AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalous
Liiketalouden koulutusohjelma
Opinnäytetyö
Syksy 2015
Miia Backman

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

BACKMAN, MIIA

Esiopetuksen kustannusten laskemi-
nen

Case: Lahden kaupunki

Liiketalouden opinnäytetyö, 50 sivua, 4 liitesivua

Syksy 2015

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee esiopetuksen kustannusten laskentaa. Työn tavoitteena oli selvittää, kuinka Lahden kaupungin esiopetuksen kustannukset erotellaan päivähoiton kustannuksista. Samalla selvitettiin, mitä kustannuksia esiopetuksesta aiheutuu. Lisäksi tehtiin vaihtoehtoisia laskelmia esiopetuksen kustannusten erottelemiseen.

Teoriaosuuden ensimmäisessä luvussa käsitellään kuntaa ja sen tehtäviä. Siinä käydään läpi lähinnä kunnan lakisääteisiä tehtäviä. Lisäksi esitellään kunnan organisaatiota. Toisessa luvussa käsitellään sisäistä laskentaa kunnassa. Lähemmin keskitytään työn kannalta tärkeään osa-alueeseen eli kustannuslaskentaan.

Työn empiriaosuudessa tutkittiin kymmenen kunnallisen päiväkodin esiopetuksen kustannuksia. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tapaustutkimuksena. Tutkimusaineistona käytettiin päiväkotien vuoden 2014 tilinpäätöstietoja sekä lapsimääräraportteja. Lisäksi tutkimusaineistoa saatiin haastatteleamalla henkilökuntaa. Tutkimuksessa hyödynnettiin myös tutkijan omakohtaista kokemusta tutkittavasta asiasta.

Tutkimuksen tuloksena saatiin luotua kokonaiskuva kohdekunnan esiopetuksen kustannusten laskemisesta. Lisäksi esitettyjen vaihtoehtoisten laskentamallien avulla saatiin kyseenalaistettua nykyisten laskentamallien toimivuus ja tutkimuksen tuloksia voidaankin hyödyntää nykyisten laskentamallien kehittämisessä.

Asiasanat: kunnan tehtävät, sisäinen laskenta, kustannuslaskenta, esiopetus

Lahti University of Applied Sciences

Degree Programme in Business Studies

BACKMAN, MIIA:

Calculation of Preschool Education
Costs

Case: City of Lahti

Bachelor's Thesis in Business Studies, 50 pages, 4 pages of appendices

Autumn 2015

ABSTRACT

This thesis deals with the cost accounting of preschool education. The purpose of this thesis was to find out how the City of Lahti separates the costs of preschool education from those of day care. Furthermore, the thesis makes an attempt at specifying what causes the costs of preschool education. Alternative calculations were also made in order to further separate the different costs of preschool education.

The first chapter of the theoretical part deals with municipality and its services, mostly statutory services. Also the municipal organization is presented in this chapter. The second chapter deals with managerial accounting in municipality, especially cost accounting.

The empirical part of the thesis examines the preschool education costs of ten municipal kindergartens. The study was conducted as a qualitative case study. The 2014 financial statements and reports of the quantity of children were used as a source material for the study. Personnel were interviewed, and the author's personal experience in the matter was used.

As a result, this thesis gives an overall picture of the cost accounting of preschool education costs in the City of Lahti. The alternative calculation models of this thesis pointed out the lack of functionality in the existing calculation models, and therefore the results of this thesis can also be used to improve the existing calculation models.

Key words: municipal services, managerial accounting, cost accounting, preschool education

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Opinnäytetyön tausta	1
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet, ongelmat ja rajaus	2
1.3	Tutkimusmenetelmät ja aineistot	4
1.4	Opinnäytetyön rakenne	5
2	KUNTA JA SEN TEHTÄVÄT	6
2.1	Kunnan organisaatio	6
2.2	Kunnan tehtävät	7
2.3	Varhaiskasvatus	10
2.3.1	Lasten päivähoito	11
2.3.2	Esiopetus	15
3	KUNNAN SISÄINEN LASKENTATOIMI	18
3.1	Kustannusten luokitukset	19
3.2	Kustannuslaskenta	21
3.2.1	Kustannuslajilaskenta	22
3.2.2	Kustannuspaikkalaskenta	23
3.2.3	Suoritekohtainen kustannuslaskenta	24
3.3	Kuntien tehtävä- sekä meno- ja tulolajiluokitus	25
4	CASE: LAHDEN KAUPUNKI	27
4.1	Kuntaesittely	27
4.2	Tutkimuksen kulku	31
4.3	Lähtötilanteen kartoitus	33
4.4	Tutkimuksen tulokset ja analysointi	34
4.5	Johtopäätökset	40
4.6	Tutkimuksen luotettavuus	42
5	YHTEENVETO	43
	LÄHTEET	45
	LIITTEET	51

1 JOHDANTO

Kunnilla on paljon lakisääteisiä tehtäviä ja velvoitteita. Kunnan tehtävät ovat kehittyneet ja niiden määrä on kasvanut reilusti viime vuosien aikana. Tämän myötä myös kuntien kustannukset ovat kasvaneet. (Hiironniemi 2012, 19, 25.)

Yksi kunnan lakisääteisistä tehtävistä on järjestää esiopetusta kunnan alueella asuville 6-vuotiaille lapsille. Esiopetusta annetaan kunnasta riippuen päiväkodeissa tai kouluissa. Esiopetus on aikaisemmin ollut vapaaehtoista, mutta syksyllä 2015 esiopetus muuttui velvoittavaksi. Tämä tarkoittaa sitä, että lapsella on velvollisuus osallistua esiopetukseen tai muuhun esiopetuksen tavoitteet saavuttavaan toimintaan vuotta ennen oppivelvollisuuden alkamista. (Suomen Kuntaliitto 2015a.)

1.1 Opinnäytetyön tausta

Tilastokeskus kerää vuosittain kunnilta tietoa kuntien ja kuntayhtymien talous- ja toimintatilastoa varten. Se sisältää tietoa muun muassa kuntien tuloista ja menoista sekä toiminnasta. (Tilastokeskus 2015a.) Tämä tiedonkeruu perustuu tilastolakiin, jonka mukaan kunta on velvollinen antamaan välttämättömät tiedot (Tilastokeskus 2015c). Tämän talous- ja toimintatilaston yhteydessä kerätään tietoa myös esiopetuksen, perusopetuksen ja lukiokoulutuksen kustannuksista, jotka Tilastokeskus ilmoittaa myös Opetushallitukselle (Tilastokeskus 2015b).

Opetushallitus tuottaa kerätyistä tiedoista erilaisia raportteja, jotka ovat kaikkien nähtävissä Opetushallituksen internetsivuilla. Tietojen avulla voidaan tehdä vertailua muun muassa siitä, paljonko yhden oppilaan vuosikustannus on kussakin kunnassa.

Myös Suomen Kuntaliitto kerää kuntien opetustoimen kustannustietoja ja toimintaa kuvaavia tunnuslukuja omaan vertailutietokantaansa, Kouluikkunaan (Suomen Kuntaliitto 2015b). Esiopetuksen tietoja kerättiin ensimmäistä kertaa vasta vuodelta 2014. Suomen Kuntaliitto aloitti keväällä 2015 (yhdessä kuntien kanssa) laatimaan yhtenäistä laskentamallia esi-

opetuksen kustannusten laskemiseen. Tätä varten kunnilta tiedusteltiin niiden laskemiseen käytettävistä perusteista. Tavoitteena olisi saada kuntien tiedot yhdenvertaisiksi.

Tästä lähti ajatus myös opinnäytetyön aiheeseen. Opinnäytetyössä tutkitaan Lahden kaupungin esiopetuksen kustannuksia. Kunnassa annetaan esiopetusta suurimmalta osin päiväkodeissa ja tästä johtuen myös esiopetuksen kustannukset sisältyvät päiväkotien kustannuksiin.

Aikaisempaa tutkimusta nimenomaan esiopetuksen kustannuksiin liittyen ei löytynyt. Pelkästä esiopetuksesta löytyi useita tutkimuksia. Esimerkiksi Raivio ja Tainio ovat vuonna 2010 tutkineet opinnäytetyössään Ilmajoen kunnan esiopetusta. Tutkimuksessa selvitettiin muun muassa, kuinka esiopetus on kunnassa järjestetty ja toteutettu. Karejoki (2011) puolestaan tutki opinnäytetyössään perusopetuksen kustannuksia. Tutkimuksessaan hän vertaili viiden Päijät-Hämeen kunnan perusopetuksen määrärahoja ja kustannuksia. Työssään hän tutki, mitä ne pitivät sisällään, ja muutti kuntien määrärahat vertailukelpoisiksi. Tutkimuksen tavoitteena oli saada kuntien oppilaskohtaiset määrärahat keskenään vertailukelpoisiksi.

1.2 Opinnäytetyön tavoitteet, ongelmat ja rajaus

Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten kohdekunnassa esiopetuksen kustannukset ovat saatu eroteltua päiväkodin muista kustannuksista, eli päivähoidon kustannuksista. Samalla selvitetään, mistä kaikista nämä kustannukset koostuvat. Lisäksi tarkastellaan nykyisten laskentamallien toimivuutta ja tehdään vaihtoehtolaskelmia kustannusten erottelemiseen.

Tutkimuksen tarkoituksena on auttaa kohdekuntaa kehittämään nykyistä laskentamallia niin, että esiopetuksen kustannukset saataisiin jatkossa helposti ja mahdollisimman tarkasti eroteltua päiväkodin muista kustannuksista.

Tutkimuksen pääkysymys, johon haetaan vastaus, on:

- Kuinka esiopetuksen kustannukset ovat saatu eroteltua päiväkodin muista kustannuksista?

Lisäksi tutkimuksen alatutkimuskysymyksiä ovat:

- Mitä kustannuksia esiopetuksesta aiheutuu?
- Miten kustannukset muuttuvat toista laskentamallia käytettäessä?

Tutkimukseen valittiin kymmenen kunnallista päiväkotia, joissa oli eniten esioppilaita vuonna 2014. Rajaamalla tutkittavien päiväkotien lukumäärää, pystytään kustannuksia selvittämään tarkemmalla tasolla. Näiden kymmenen päiväkodin avulla lähdetään tarkastelemaan vuoden 2014 esiopetuksen kustannuksia menolajeittain: henkilöstökuluja, palvelujen ostoja, aineita, tarvikkeita ja tavaroita sekä muita toimintakuluja. Kuviossa 1 esitetään opinnäytetyön rajaukset.



KUVIO 1. Opinnäytetyön rajaukset

Kuten kuviosta 1 voidaan huomata, tarkastellaan opinnäytetyössä aluksi kustannuksia menolajeittain yleisellä tasolla, jonka jälkeen syvennytään ja

tehdään vaihtoehtoisia laskelmia esiopetuksen palkka-, ateria- ja vuokra-kustannusten erottelemiseen.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja aineistot

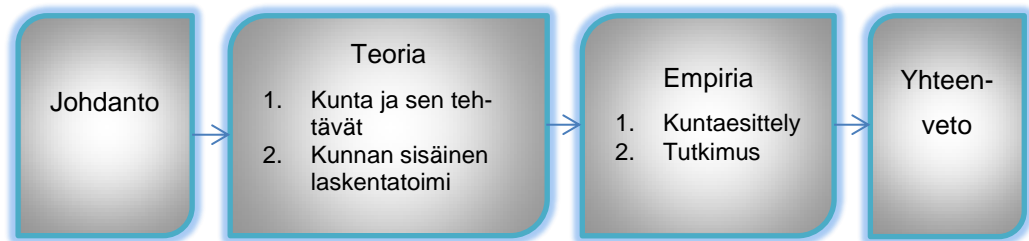
Tutkimusmenetelmänä tässä tutkimuksessa käytetään kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta. Kvalitatiivinen tutkimus pyrkii löytämään ja paljastamaan tosiasioita todellisesta elämästä. Siinä kohdetta pyritään tutkimaan mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. (Hirsjärvi, Remes & Saajavaara 2007, 157.)

Tämä tutkimus on tapaus- eli case-tutkimus. Tapauksetutkimus tutkii ja kerää yksityiskohtaista, intensiivistä tietoa esimerkiksi yksittäisestä tapauksesta tai joukosta tapauksia (Hirsjärvi ym. 2007, 130). Tässä tutkimuksessa aineistonkeruumenetelmänä käytetään valmiiden kustannustietojen, kuten päiväkotien tilinpäätöstietojen sekä lapsimäärä- ja hoitopäiväraporttien, hyödyntämistä. Näiden lisäksi aineiston hankintaan käytetään havainnointia ja haastatteluja. Haastattelu on kvalitatiivisen tutkimuksen päämenetelmä, jossa tutkija on suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa tutkittavan kanssa (Hirsjärvi ym. 2007, 199–200). Tässä tutkimuksessa käytetään avointa yksilöhaastattelua, jossa selvitetään lähinnä keskustelujen avulla tutkittavan kokemuksia, mielipiteitä ja käsityksiä tutkittavasta asiasta. Avoin haastattelu vaatii yleensä paljon aikaa ja useita haastattelukertoja. (Hirsjärvi ym. 2007, 204–205.)

Haastattelun tukena käytetään osallistuvaa havainnointia. Havainnoinnin avulla saadaan välitöntä, suoraa tietoa, jota voidaan käyttää täydentämään jo muualta saatua tietoa. (Kajaanin ammattikorkeakoulu 2015.) Opinnäytetyön tekijä työskentelee Lahden kaupungin sivistystoimialla, jossa hänen työnkuvaansa kuuluu talousasioiden hoito. Tutkimuksessa hyödynnetään myös tutkijan omaa tietoa ja osaamista.

1.4 Opinnäytetyön rakenne

Opinnäytetyö koostuu kuvion 2 mukaisesti neljästä pääosasta: johdannosta, teoriaosuudesta ja empiriaosuudesta sekä yhteenvedosta.



KUVIO 2. Opinnäytetyön rakenne

Johdanto eli ensimmäinen luku esittelee muun muassa tutkimuksen taustaa, tavoitteita ja käytettäviä tutkimusmenetelmiä. Työn teoriaosuus sisältää luvut kaksi ja kolme. Toisessa luvussa käydään läpi kuntaa ja sen tehtäviä, lähinnä lakisääteisiä tehtäviä. Kolmannessa luvussa käsitellään sisäistä laskentaa, kuten kustannuslaskentaa. Aihetta käsitellään lähinnä kunnan näkökulmasta.

Työn empiriaosuudessa eli neljännessä luvussa esitellään ensin kohdeorganisaatio, Lahden kaupunki, jonka jälkeen käsitellään itse tutkimusta ja esitetään johtopäätökset. Tutkimuksen lopussa, eli luvussa viisi, on yhteenvedo tutkimuksen vaiheista.

2 KUNTA JA SEN TEHTÄVÄT

Suomi on jaettu kuntiin. Kuntia on Suomessa tällä hetkellä yhteensä 317. Kuntien lukumäärä on vähentynyt huomattavasti viimeisten vuosien aikana. (Valtiovarainministeriö 2015.) Tämä kuntien vähentyminen johtuu lähinnä kuntaliitoksista, jossa kaksi tai useampi kunta yhdistyy hallinnollisesti ja maantieteellisesti yhdeksi kunnaksi. Tällä liitoksella pyritään saavuttamaan muun muassa tehokkaampaa ja parempaa toimintaa. Yhdistymisellä tavoitellaan myös parempaa mahdollisuutta järjestää ja rahoittaa kunnan vastuulla olevia palveluja. (Virtuaalikunta 2015a.)

2.1 Kunnan organisaatio

Kunta saa melko vapaasti järjestää oman organisaationsa. Kuntalain mukaan kussakin kunnassa tulee kuitenkin olla valtuusto, kunnanhallitus, tarkastuslautakunta, tilintarkastaja ja kunnanjohtaja tai pormestari. (Heuru, Mennola & Ryyänen 2008, 185.)

Kunnan asukkaan itsehallintoon kuuluu oikeus valita kunnan ylin päättävä elin eli kunnanvaltuusto (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 12). Kunnan asukkaat valitsevat kunnallisvaaleissa valtuuston jäsenet ja varajäsenet aina neljäksi vuodeksi kerrallaan. Jäsenten lukumäärästä määrätään kuntalaissa, se perustuu kunnan asukaslukuun. (Heuru ym. 2008, 186.) Valtuustoon tehtäviin kuuluu muun muassa päättää kunnan toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä kunnan palveluista perittävien maksujen yleisistä perusteista. Lisäksi valtuusto hyväksyy kunnan tilinpäätöksen ja johtosäännöt. (Säilä ym. 2008, 15.)

Kunnan valtuusto valitsee myös kunnanhallituksen. Hallituksen jäsenten lukumäärä päätetään kunnan johtosäännössä. (Heuru ym. 2008, 189.) Kunnanhallitus vastaa kuntalain mukaan kunnan hallinnosta ja taloudenhoidosta. Kunnanhallitukselle kuuluu myös valtuuston päätösten valmistelu, täytäntöönpano ja laillisuuden valvonta. (Säilä ym. 2008, 17.) Kunnanhallituksen puheenjohtajana toimii pormestari, jos kunnalla sellainen on.

Muussa tapauksessa valtuusto valitsee puheenjohtajan hallitukseen valituista jäsenistä. (Heuru ym. 2008, 189.)

Kunnanvaltuuston valitsema pormestari tai kunnanjohtaja johtaa kunnanhallituksen alaisena kunnan hallintoa, taloudenhoitoa ja muuta toimintaa. Pormestari on kunnan luottamushenkilö, joka valitaan enintään valtuuston toimikauden ajaksi. Kunnanjohtaja puolestaan toimii virkasuhteessa ja voidaan valita toistaiseksi tai määräajaksi. (Säilä ym. 2008, 18.)

Kunnanvaltuusto asettaa tarkastuslautakunnan sekä valitsee yhden tai useamman tilintarkastajan toimikaudelleen. Tarkastuslautakunnan tehtäviin kuuluu muun muassa valmistella hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat. Tarkastuslautakunta arvioi lisäksi, onko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet toteutuneet. Tilintarkastajan tehtävä on puolestaan tarkastaa tilikauden hallinto ja talous, kuten tilinpäätös. Kunnan tilintarkastajana toimivan on oltava julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä (JHTT). (Heuru ym. 2008, 191–192.)

Kunnassa voi olla myös pakollisen tarkastuslautakunnan lisäksi muita lautakuntia, jotka toimivat yleensä jollakin hallinnonalalla. Näiden lautakuntien tehtävänä on lähinnä hallintoalojen valmistelu- ja täytäntöönpanotehtävien hoitaminen. (Heuru ym. 2008, 190.)

2.2 Kunnan tehtävät

Kunnan tehtävänä on järjestää ja tuottaa kuntansa asukkaille palveluja (Virtuaalikunta 2015b). Näistä tärkeimpiä ovat sosiaali- ja terveydenhuolto, opetus- ja sivistystoimi sekä ympäristö ja tekninen infrastruktuuri. Näiden palvelujen avulla kunta tarjoaa asukkailleen edellytykset arjen elämiseen, hyvinvointiin ja turvallisuuteen. (Kansalaisneuvonta 2015.) Järjestämisvastuulla tarkoitetaan sitä, että kunnan on huolehdittava, että palveluja on kunnan asukkaiden saatavilla. Kunta voi itse valita miten palvelut tuotetaan. Tuottaako kunta ne itse, yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa

vai ostaako ostopalveluna toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai yksityiseltä palveluntuottajalta. (Suomen Kuntaliitto 2015e.)

Kunnan toimintaa määrittää, sääntelee ja ohjaa suuri määrä lakeja ja muita säännöksiä (Heuru ym. 2008, 20). Vuonna 2012 Valtiovarainministeriö nimesi asiantuntijaryhmän kartoittamaan kuntien tehtäviä. Tämän asiantuntijaryhmän tekemän selvityksen mukaan kunnilla on yhteensä 535 lakisääteistä tehtävää ja ne perustuvat yhteensä 138 lakiin ja asetukseen. (Hiironniemi 2013, 17.)

Pääosa kunnan tehtävistä onkin juuri lakisääteisiä tehtäviä. Seuraavassa taulukossa esitellään muutamia kuntien lakisääteisiä tehtäviä toimialoittain.

TAULUKKO 1. Kuntien lakisääteisiä tehtäviä (mukaiillen Suomen Kuntaliitto 2015d)

Sosiaali- ja terveystalvet
<ul style="list-style-type: none"> ○ perusterveydenhuolto ○ erikoissairaanhito ○ ympäristöterveydenhuolto ○ toimeentulotuki ○ vammaispaalvelut ○ lastensuojelu ○ vanhustenhuolto
Opetus- ja kulttuuripaalvelut
<ul style="list-style-type: none"> ○ varhaiskasvatus ○ perusopetus ○ lukiokoulutus ○ kirjasto- ja tietopaalvelut ○ nuorisotyö ○ liikuntapaalvelut
Tekniset palvelut
<ul style="list-style-type: none"> ○ kaavoitus ○ katujen yleisten alueiden ylläpito ○ rakennusten ja infran rakennuttaminen ○ liikenne ○ vesihuolto

Kunnan on järjestettävä asukkailleen riittävät sosiaali- ja terveystyöpalvelut edistämään kuntalaisten ja heidän elinympäristönsä terveyttä. Kunnan tulee huolehtia perusterveydenhuollosta eli kansanterveystyöstä. Siihen kuuluu muun muassa sairaanhoito, hammashoito ja kouluterveydenhuolto. Kunnan järjestämiä sosiaalipalveluja ovat muun muassa sosiaalityö, toimeentulon turvaaminen sekä vammaispalvelut, lastensuojelu, vanhustenhuolto ja päihdetyö. (Majoinen, Harjula, Kirvelä, Myllyntaus, Salenius, Majava & Pauni 2008, 29–36.)

Kunnan järjestämät opetus- ja kulttuuripalvelut edistävät kuntalaisten hyvinvointia. Lisäksi ne kasvattavat kunnan vetovoimaa asuin ympäristönä. Opetus- ja kulttuuripalveluja ovat muun muassa varhaiskasvatus, kuten päivähoito ja esiopetus, perusopetus ja lukiokoulutus sekä kirjasto- ja tietopalvelut. Lisäksi kunnat tuottavat ja ylläpitävät liikunta- ja nuorisopalveluja. (Majoinen ym. 2008, 36–42.)

Kunnan tekniset palvelut huolehtivat kunnan tarvitsemien toimitilojen ja rakennusten ylläpidosta. Lisäksi ne vastaavat puistojen ja viheralueiden hoidosta sekä katujen rakentamisesta ja ylläpidosta. Kunnan on myös huolehdittava yhdessä vesihuoltolaitoksen ja kiinteistön omistajan kanssa vesihuollon järjestämisestä. (Majoinen ym. 2008, 42–45.)

Lakisääteiset tehtävät voidaan jaotella vielä säädösten velvoittavuuden perusteella seuraavasti:

- **Määrärahasta riippumaton tehtävä**, joka kunnan tulee järjestää ilman harkintavaltaa määrärahasta riippumattomana subjektiivisena oikeutena. Esimerkkinä tästä on lasten päivähoito.
- **Määrärahasidonnainen tehtävä**, joka kunnan tulee järjestää, mutta tehtävän laajuus ja käytettävät voimavarat ovat kunnan harkinnassa. Esimerkkinä tästä on kirjastopalvelut.
- **Harkinnanvarainen tehtävä**, jonka järjestäminen on kunnalle vapaaehtoista, mutta edellyttää valtion viranomaisen lupaa. Esimerkkinä tästä on lukiokoulutus.

- **Tarvesidonnainen tehtävä**, joka kunnan tulee järjestää, jos laissa säädetyt tarvetta osoittavat perusteet täyttyvät. Esimerkkinä tästä on kaavoitus.
- **Toimeksiantotehtävä**, jonka kunta voi ottaa hoidettavakseen sopimuksen nojalla. Esimerkkinä tästä on talous- ja velkaneuvonta. (Suomen Kuntaliitto 2015d; Hiironiemi 2013, 29.)

Kunta voi lisäksi itsehallintonsa nojalla ottaa itselleen tarpeelliseksi katsomiin tehtäviä lakisääteisten tehtävien lisäksi. Kunta saa itse päättää missä määrin tai miten nämä tehtävät hoidetaan. Tehtävät ovat täysin vapaaehtoisia, eikä niihin liity minkäänlaista sääntelyä. Tehtävien avulla kunta voi edistää asukkaidensa hyvinvointia ja paikallista kehitystä. Näitä kunnan itsehallinnollisia tehtäviä ovat esimerkiksi yhdistysten tukeminen, elinkeinoelämän edistäminen ja tietoverkkojen ylläpitäminen. (Suomen Kuntaliitto 2015c.)

Kunnan tuottamat palvelut ovat kunnan asukkaille ilmaisia, osittain maksullisia tai kokonaan maksullisia (Heuru ym. 2008, 287). Näillä palveluista saamalla maksutuotoilla sekä verovaroilla kunta kattaa osan järjestämisään palveluista (Lauslahti 2003, 172). Lisäksi kunnat saavat valtiolta valtionapuja, eli valtionosuuksia ja valtionavustuksia. Valtionosuusrahoitus muodostuu valtionvarainministeriön hallinnoimasta kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta sekä opetus- ja kulttuuritoimen hallinnoimasta valtionosuudesta. (Suomen Kuntaliitto 2015f.)

2.3 Varhaiskasvatus

Varhaiskasvatus on yksi kunnan lakisääteisistä tehtävistä. Se on lapselle annettavaa hoitoa, kasvatusta ja opetusta. Varhaiskasvatuksen tavoitteena on tukea ja edistää lapsen tasapainoista kasvua, kehitystä, oppimista ja hyvinvointia. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015; Terveyden- ja hyvinvoinninlaitos 2015.)

Varhaiskasvatusta voi antaa lapsen vanhempi tai alan ammattihenkilö, kuten kunnallisen tai yksityisen päivähoiton ja esiopetuksen piirissä työs-

kentelevä henkilö (Mahkonen 2015, 17). Julkista varhaiskasvatusta annetaan Suomessa kuntien tai yksityisten järjestämässä päivähoitossa ja esiopetuksessa sekä lisäksi erilaisissa kerho- ja leikkitoiminnoissa (Suomen Kuntaliitto 2015g).

Varhaiskasvatuspalvelujen järjestäminen on kunnan vastuulla. Lisäksi kunta vastaa näiden palvelujen laadusta ja valvonnasta. Kunta voi päättää järjestääkö varhaiskasvatuspalvelut itse vai yhdessä toisen kunnan tai kuntien kanssa. Kunta voi myös hankkia palvelut valtiolta, toiselta kunnalta tai yksityiseltä palvelun tuottajalta. Kuntien tehtävänä on valvoa myös yksityistä päivähoitoa ja vastata siitä, että heidän toimintansa on asetettujen säädösten mukaista. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 35.)

Kunnan järjestämään varhaiskasvatukseen sovelletaan varhaiskasvatuslakia. Varhaiskasvatuslaki on uusi nimike vanhalle päivähoitolaille, joka on ollut voimassa vuodesta 1973 alkaen. Uuden varhaiskasvatuslain uusi nimike ja uudet säännökset otetaan käyttöön vaiheittain. Ensimmäinen vaihe tuli voimaan 1.8.2015. (Mahkonen 2015, 11.) Varhaiskasvatuslaissa on myös useita viittauksia muihin lakeihin. Näitä ovat esimerkiksi perusopetuslaki, kotikuntalaki, sosiaalihuoltolaki sekä asiakasmaksulaki. (Mahkonen 2015, 50.)

2.3.1 Lasten päivähoito

Lasten päivähoito on varhaiskasvatuspalvelua, jota toteutetaan lähinnä päiväkodeissa, perhepäivähoidossa hoitajan kotona tai ryhmäperhepäivähoitona. Alle kouluikäisellä lapsella on ollut subjektiivinen oikeus kunnan järjestämään päivähoitopaikkaan vuodesta 1996 lähtien. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 34.) Tämä oikeus alkaa heti vanhempainvapaan jälkeen eli lapsen ollessa noin 10 kuukauden ikäinen ja päättyy kun lapsi aloittaa koulun (Suomen Kuntaliitto 2015h).

Perhe voi valita lapselleen kunnallisen päivähoiton sijaan yksityisen päivähoiton. Tällöin kunta on velvollinen maksamaan vanhemmille yksityisen hoidon tukea. Toisella vanhemmalla on myös oikeus saada kotihoiton tu-

kea alle kolmevuotiaasta lapsesta, jos lapsi ei ole kunnallisessa tai yksityisessä päivähoitossa. Näitä tukia haetaan Kansaneläkelaitoksen eli Kelan kautta. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 34.)

Kunnan järjestämää päivähoitopaikkaa tulee hakea viimeistään neljä kuukautta ennen hoidon tarvetta. Kuitenkin kunnan on järjestettävä päivähoitopaikka kahden viikon sisällä, jos vanhemmille tulee äkillinen tarve hoitopaikkaan, kuten esimerkiksi työllistyminen. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015.)

Kunnan on tarjottava hoitoa perheiden tarpeen mukaan, eli tarvittaessa myös iltaisin, öisin ja viikonloppuisin. Päivähoitoa voidaan antaa kokopäiväisesti, kuitenkin alle 10 tuntia vuorokaudessa, tai osapäiväisesti eli alle 5 tuntia vuorokaudessa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2015.) Varhaiskasvatustilaki (2 b §) velvoittaa myös, että päivähoitossa oleville lapsille on tarjottava terveellistä ja tarpeellista ravintoa, joka täyttää lapsen ravitsemistarpeet. Ruokailun tulee olla lisäksi järjestetty ja ohjattu tarkoituksenmukaisesti. (Mahkonen 2015, 43.) Lapsi saa pääsääntöisesti päivähoitossa kolme ateriaa: aamupalan, lounaan ja välipalan (Infopankki 2015). Päivähoitoa annetaan lapsen äidinkielellä joko suomeksi, ruotsiksi tai saameksi (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 25).

Lasten päivähoitoa antavan henkilöstön kelpoisuusvaatimuksista säädetään laissa (laki sosiaali- ja terveysalan ammattikorkeakoulututkinto, joka sisältää lastentarhanopettajan koulutuksen, tai sosiaali- ja terveysalan ammattikorkeakoulututkinto, joka sisältää varhaiskasvatukseen ja sosiaalipedagogiikkaan suuntautuneet opinnot. Perhepäivähoitajan kelpoisuusvaatimuksena on tehtävään soveltuva ammattitutkinto. Päiväkodissa joka kolmannella hoito- ja kasvatustyössä toimivalla tulee olla lastentarhanopettajan kelpoisuus ja muilla lähihoitajan kelpoisuus. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 37.)

Myös hoidettavien lasten sekä heitä hoitavan henkilöstön määrästä on säädetty asetuksessa (Asetus lasten päivähoitosta). Sen mukaan päivä-

kodissa tulee olla yksi ammatillisesti kelpoinen hoito- ja kasvatustehtäväs-
sä toimiva henkilö enintään seitsemää kokopäivähoidossa olevaa kolme-
vuotta täyttäneitä lasta kohden. Alle kolmevuotiaiden kohdalla puolestaan
tulee olla yksi henkilö enintään neljää lasta kohden. Osapäiväisiä yli kol-
mevuotiaita lapsia saa olla enintään 13 yhtä henkilöä kohden. Suhdelu-
vuissa on huomioitava erityisen hoidon ja kasvatuksen tarpeessa olevat
lapset, jollei heitä varten ole erityistä avustajaa. (Opetus- ja kulttuuriminis-
teriö 2014, 37.)

Perhepäivähoidossa voi hoitajalla olla samanaikaisesti enintään neljä lasta
mukaan luettuina perhepäivähoitajan omat lapset, jotka ovat alle kou-
luikäisiä. Näiden lisäksi hoitajalla voi olla yksi osapäivähoidossa oleva lap-
si, joka on esimerkiksi esiopetuksessa tai aloittanut perusopetuksen. (Ope-
tus- ja kulttuuriministeriö 2014, 37.)

Ympäristön, jossa päivähoitoa annetaan, tulee olla terveellinen ja turvalli-
nen. Sen on oltava lisäksi kehittävä ja oppimista edistävä. Lapsiryhmän
enimmäiskoko on myös tarkoin säädetty. Uuden varhaiskasvatuslain (5 a
§) mukaan päiväkodin yhdessä ryhmässä voi olla läsnä yhtä aikaa enin-
tään kolmea hoito- ja kasvatustehtävissä olevaa henkilöä vastaava määrä
lapsia. Käytännössä tämä tarkoittaa, että esimerkiksi yhdessä ryhmässä
saa olla kokopäivähoidossa korkeintaan 12 alle 3-vuotiasta lasta. Jos taas
lapset ovat yli 3-vuotiaita, saa heitä olla ryhmässä enintään 21. Lapsiryh-
mässä voi olla myös eri-ikäisiä lapsia, silloin kuitenkin ryhmäkoon pitää
olla pienempi kuin 21. (Mahkonen 2015, 43–46.)

Varhaiskasvatuslain (7 §) mukaan lapselle, joka on päiväkodissa tai per-
hepäivähoidossa, on laadittava henkilökohtainen varhaiskasvatussuunni-
telma. Varhaiskasvatussuunnitelmassa tulee olla muun muassa lapsen
kehityksen ja oppimisen tavoitteet sekä toimenpiteet, kuinka nämä tavoit-
teet toteutetaan. Lisäksi kunnan tai muun palvelun tuottajan on laadittava
paikallinen varhaiskasvatussuunnitelma Opetushallituksen laatiman valta-
kunnallisen varhaiskasvatussuunnitelman mukaisesti. (Mahkonen 2015,
46, 124, 136.) Lasten päivähoidon yleinen suunnittelu, ohjaus ja valvonta

siirtyivät 1.1.2013 alkaen sosiaali- ja terveysministeriöltä opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnoitavaksi (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 26).

Kunnan järjestämästä päivähoidosta peritään maksu sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain (7 a §) perusteella. Päivähoitomaksu määräytyy perheen koon ja tulojen mukaan. Maksuun vaikuttaa myös lapsen sovittu hoitoaika. Maksu yhdestä lapsesta on tällä hetkellä korkeintaan 283 euroa kuukaudessa, toiseksi nuorimmalta kuukausimaksu taas voi olla korkeintaan 255 euroa. Muista lapsista maksu on 20 % nuorimman lapsen päivähoitomaksusta eli enimmillään 52,80 euroa kuukaudessa. Alin perittävä maksu on 26 euroa. Jos lapselle on sovittu lyhyempi hoitoaika, tulee myös päivähoitomaksun olla alempi. Kunta voi tässä tapauksessa itse päättää maksun suuruuden ja määräytymisperusteet. Päivähoitomaksujen euromäärät ovat sidottu sosiaali- ja terveystoimen hintaindeksiin ja ne tarkistetaan aina kahden vuoden välein. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 33–34.)

Vuonna 2012 kunnan järjestämästä päiväkotihoidosta ja perhepäivähoidosta kertyi asiakasmaksutuottoja yhteensä noin 326 miljoonaa euroa. Tämä oli noin 14 % vastaavista päivähoidon kustannuksista, jotka olivat samana vuonna noin 2,4 miljardia euroa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2014, 33.)

Terveyden ja hyvinvoinninlaitos on julkaissut tilastoraportin lasten päivähoidosta vuodelta 2013. Siinä kerrotaan miten Suomessa 1–6-vuotiaiden päivähoito jakautui kyseisenä vuotena. Suomessa oli vuonna 2013 yhteensä 365 933 1–6-vuotiasta lasta. Heistä noin 63 % eli 228 981 lasta oli joko kunnallisessa päivähoidossa tai yksityisessä päivähoidossa yksityisen hoidon tuella. (Säkkinen & Kuoppala 2013, 1–3, 8.) Seuraavassa kuviossa on esitetty tämä päivähoidon jakautuminen.



KUVIO 3. 1–6-vuotiaiden lasten päivähoiton jakautuminen Suomessa vuonna 2013 (mukaillen Säkkinen ym. 2013, 8)

Kuviosta 3 selviää päivähoiton jakautuminen vuonna 2013. Suurin osa hoidossa olevista lapsista eli peräti 77 % oli kunnan kustantamassa päiväkotihoidossa, luku sisältää myös kunnan ostopalvelupäiväkodit (n. 3 %). Kunnallisen perhepäivähoidon osuus oli 15 %, kun se vielä muutama vuosi sitten oli paljon korkeampi. Yksityisen hoidon tuella yksityisessä päivähoitossa olevien lasten osuus oli noin 8 %. (Säkkinen ym. 2013, 1–3, 8.)

2.3.2 Esiopetus

Kunnalla on ollut velvollisuus järjestää esiopetusta vuodesta 2001 alkaen. Kunta voi halutessaan hankkia myös esiopetuksen toiselta kunnalta tai muulta palvelun tuottajalta. Kunnan tulee kuitenkin valvoa, että tämä esiopetus toteutetaan lain mukaisesti. (Opetusministeriö 2004, 24–25.)

Esiopetus muuttui velvoittavaksi 1.8.2015. Tämä tarkoittaa sitä, että lapsen on osallistuttava esiopetukseen tai muuhun esiopetuksen tavoitteet saavuttavaan toimintaan vuotta ennen oppivelvollisuuden alkamista eli sinä vuonna, kun lapsi täyttää kuusi vuotta. Jos lapsi on pidennetyn oppivelvollisuuden piirissä, voi esiopetus alkaa jo vuotta aikaisemmin tai vuotta myöhemmin. Esiopetus ei kuitenkaan ole osa oppivelvollisuutta, eikä kunnalla ole näin ollen lapsen osallistumisesta esiopetukseen valvontavelvol-

lisuutta, vaan lapsen huoltajan on huolehdittava, että lapsi osallistuu esiopetukseen tai muuhun esiopetuksen tavoitteet saavuttavaan toimintaan. (Suomen Kuntaliitto 2015a.)

Esiopetuksen tavoitteena on tukea lapsen kasvua ja antaa hänelle elämässä tarpeellisia tietoja ja taitoja. Lisäksi esiopetuksen tavoitteena on parantaa lapsen oppimisedellytyksiä. (Opetushallitus 2014, 13.) Esiopetus kestää yleensä yhden lukuvuoden, joka perusopetusasetuksen (3 §) mukaan tulee sisältää vähintään 700 opetustuntia. Yhden esioppilaan työpäivän kesto voi olla enintään viisi opetustuntia. (Opetusministeriö 2004, 23.)

Kunta voi järjestää esiopetusta päiväkodeissa sekä kouluissa. Perusopetuslain (10 §) mukaan esiopetuksessa on käytettävä opetuskielenä joko suomea tai ruotsia. Myös saamea, romania tai viittomakieltä voidaan käyttää opetuskielenä. Tarvittaessa osa opetusta voidaan antaa lisäksi muulla opetuskielellä, kunhan se ei vaaranna lasten mahdollisuuksia opetuksen seuraamiseen. (Opetushallitus 2014, 12.)

Esiopetus on lapselle maksutonta, kuten myös opetuksessa käytettävät oppimateriaalit ja välineet sekä tarvittava oppilashuolto. Lisäksi lapselle kuuluu tarjota jokaisena esiopetuspäivänä täysipainoinen, maksutonateria. (Opetushallitus 2014, 13.) Vaikka lapsi käy esiopetuksessa, on hänellä edelleen oikeus osallistua esiopetuksen lisäksi myös päivähoitoon (Opetusministeriö 2004, 26).

Perusopetuslain mukaan esioppilaalla on oikeus maksuttomaan kuljetukseen tai vaihtoehtoisesti kuljetusavustukseen, jos matka kotoa tai päivähoidosta esiopetukseen on yli viisi kilometriä pitkä, tai jos matka on esioppilaalle liian vaikea, rasittava tai vaarallinen (Opetusministeriö 2004, 27).

Opetustoimen henkilöstön kelpoisuudesta annetun asetuksen mukaan esiopetusta saa antaa henkilö, joka on kelpoinen antamaan myös luokanopetusta, kuten esimerkiksi kasvatustieteen maisterin tutkinnon suorittanut. Lisäksi esiopetusta voi antaa esimerkiksi lastentarhanopettajan, kasvatustieteen kandidaatin tai sosiaalikasvattajan tutkinnon suorittanut. (Opetusministeriö 2004, 28.)

Opetusministeriö on antanut esioppilaiden opetusryhmien muodostamisesta suosituksen, jonka mukaan opetusryhmään saa kuulua enintään kolme toista oppilasta. Kuitenkin, jos ryhmän työskentelyyn osallistuu lisäksi myös lastenhoitaja, koulunkäyntiavustaja tai muu ammatillisesti pätevä henkilö, voi ryhmän koko olla enintään 20 oppilasta. (Opetusministeriö 2004, 24.)

Kunnan järjestämä esiopetus toteutetaan paikallisen esiopetuksen ope-
tussuunnitelman mukaan, joka laaditaan Opetushallituksen antaman val-
takunnallisen määräyksen mukaan. Opetussuunnitelma sisältää muun
muassa esiopetuksen tavoitteet ja keskeisen sisällön, huoltajien ja henki-
löstön yhteistyön sekä oppilashuollon keskeiset periaatteet ja tavoitteet.
(Opetushallitus 2014, 8.)

Suomessa oli vuonna 2014 yhteensä 60 400 lasta esiopetuksessa. Heistä
49 000 lasta oli esiopetuksessa päiväkodissa ja 11 400 koulussa (Tilasto-
keskus 2014).

Kuntien tulee ilmoittaa Tilastokeskukselle sekä Kuntaliitolle vuosittain esi-
opetuksen (sekä perusopetuksen ja lukiokoulutuksen) järjestämisestä ai-
heutuneet kustannukset. Tilastokeskus kerää kustannukset toiminnoittain
liitteessä 1 esitetyllä lomakkeella 41, josta kerrotaan enemmän seuraavan
luvun kappaleessa 3.3. (Tilastokeskus 2015b, 3.)

3 KUNNAN SISÄINEN LASKENTATOIMI

Laskentatoimen tehtävät voidaan jakaa kahteen päätehtävään: tietojen rekisteröintiin ja tietojen hyväksikäyttöön. Rekisteröintitehtävät keräävät ja rekisteröivät raportointia varten organisaation taloutta ja toimintaa kuvaavia tietoja, kuten määrä- ja arvolukuja. Hyväksikäyttötehtävät puolestaan tuottavat näistä kerätyistä ja rekisteröidyistä tiedoista raportteja ja laskelmia päätöksenteon tueksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 13.)

Laskentatoimi on kokonaisuus, joka kerää tietoja organisaation toimintaprosessista ja tukee päätöksentekijöitä erilaisissa tilanteissa. Laskentatoimen avulla saadaan tietoja, kuinka organisaatio toimii ja miten se on toiminnassaan menestynyt. (Tomperi 2013, 9; Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 9.)

Rekisteröintitehtävistä merkittävimmän osan kerää kirjanpito. Se kokoaa tiedot, jotka koskevat organisaation kanssakäymistä sidosryhmiensä kanssa. Myös palkanlaskenta ja varastokirjanpito rekisteröivät tietoja organisaation toiminnasta. (Tomperi 2013, 9.)

Hyväksikäyttötehtävät voidaan vielä jakaa kahteen osaan: ulkoiseen laskentatoimeen ja sisäiseen laskentatoimeen (Tomperi 2012, 9).

Ulkoinen laskentatoimi, jota myös kutsutaan yleiseksi laskentatoimeksi, on organisaation lakisääteinen velvoite. Se antaa tietoa sekä organisaatiolle itselleen että sen ulkopuolisille sidosryhmille, kuten asiakkaille ja toimittajille. (Suomala ym. 2011, 9.) Ulkoinen laskentatoimi tuottaa kirjanpidon perusteella muun muassa virallisen tilinpäätöksen (tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma jne.) (Tomperi 2012, 10).

Sisäinen laskentatoimi, eli johdon laskentatoimi, on organisaation johtoa päätöksenteossa avustavaa laskentaa. Se avustaa ja tukee johtoa esimerkiksi suunnittelussa, toimeenpanossa ja tarkkailussa. Tämän perusteella sisäinen laskentatoimi voidaankin jakaa suunnittelu-, tarkkailu- ja informointilaskelmiin, kuten taulukossa 2 esitetään. Suunnittelulaskelmat

voidaan vielä jakaa vaihtoehtolaskelmiin ja tavoitelaskelmiin. (Neilimo ym. 2005, 14, 36.)

TAULUKKO 2. Sisäisen laskentatoimen jaottelu (Neilimo ym. 2005, 36)

Sisäinen laskentatoimi	
Suunnittelua avustavat laskelmat	Vaihtoehtolaskelmat
	Tavoitelaskelmat
Valvontaa avustavat laskelmat	Tarkkailulaskelmat
Tiedottamista avustavat laskelmat	Informointilaskelmat

Vaihtoehtolaskelmat auttavat johtoa nimensä mukaisesti vertailemaan eri vaihtoehtoja (Neilimo ym. 2005, 36) sekä niiden rahallisia, laadullisia tai määrällisiä vaikutuksia (Lauslahti 2003, 71). Tällaisia laskelmia ovat esimerkiksi lyhyen ja pitkän aikajakson kannattavuuden, tuottavuuden ja taloudellisuuden suunnittelua avustavat laskelmat. Tavoitelaskelmia käytetään johdon apuna toimintojen suunnittelussa ja tavoitteiden asettelussa. Tästä esimerkkinä ovat budjetit. Tarkkailulaskelmien avulla johto puolestaan tarkkailee ja analysoi tavoitteiden toteutumista. (Neilimo ym. 2005, 36–37.) Informointilaskelmat taas antavat tietoa esimerkiksi organisaation taloudellisesta tilanteesta eri sidosryhmille (Lauslahti 2003, 72).

3.1 Kustannusten luokitukset

Organisaatio käyttää toiminnassaan tuotannontekijöitä, kuten esimerkiksi työvoimaa, aineita, koneita ja laitteita jne. Näiden käytöstä aiheutuu kustannuksia. Neilimo ym. (2005, 47–48) kertovat kustannuksen olevan tuotannontekijän rahassa mitattu käyttö tai kulutus. Kokonaiskustannukset taas saadaan laskettua, kun kerrotaan jokaisen tuotantoprosessissa tietyn ajanjaksona käytettävän tuotannontekijän määrä sen yksikkökustan-

nuksella ja tämän jälkeen lasketaan yhteen saadut tuotannontekijäkohtaiset kustannukset.

Kustannukset voidaan jakaa erilaisiin luokkiin laskentatilanteesta riippuen (Tyni, Myllyntaus & Suorto 2012, 39). Yleisimmin kustannukset luokitellaan **muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin**. Muuttuvat kustannukset kasvavat tai vähenevät toiminta-asteen muuttuessa, kun taas kiinteät kustannukset pysyvät muuttumattomina. Tämä tarkoittaa sitä, että kun esimerkiksi tuotantomäärä kaksinkertaistuu, niin myös muuttuvat kustannukset kaksinkertaistuvat. Kiinteisiin kustannuksiin tämä muutos ei vaikuta. Kiinteitä kustannuksia ovat esimerkiksi johdon palkat ja tilavuokrat. Muuttuvia kustannuksia taas ovat muun muassa valmistettaviin tuotteisiin käytetyt raaka-aineet ja valmistuksen palkkakustannukset. (Neilimo ym. 2005, 56; Kinnunen, Laitinen, Laitinen & Leppiniemi & Puttonen 2006, 73.) Tätä luokitusta käytetään muun muassa hinnoittelussa ja kannattavuuslaskennassa. (Tyni ym. 2012, 46.)

Kustannukset voidaan jakaa myös **välittömiin eli suoriin ja välillisiin eli epäsuoriin kustannuksiin**. Välittömät kustannukset ovat usein muuttuvia kustannuksia. Ne voidaan havaintoja tekemällä kohdistaa suoraan yksittäiselle kohteelle. Esimerkkinä välittömästä kustannuksesta on raaka-aineen kustannus, jota käytetään vain yhden tietyn tuotteen valmistukseen. Välillistä kustannusta puolestaan ei voida kohdistaa suoraan millekään tuotteelle, vaan se pitää jakaa epäsuorasti. Tällainen kustannus on esimerkiksi usean tuotteen valmistukseen käytettävän koneen vuokrakustannus. (Kinnunen ym. 2006, 74; Neilimo ym. 2005, 58.)

Lisäksi kustannukset voidaan jakaa **erillis- ja yhteiskustannuksiin**. Erilliskustannukset ovat kustannuksia, jotka aiheutuvat suoraan jostakin tietyistä laskentakohteesta, kuten esimerkiksi tuotteesta/palvelusta, tehtävästä tai hankkeesta. Yhteiskustannukset taas jakautuvat kahdelle tai useammalle laskentakohteelle. (Kinnunen ym. 2006, 74; Tyni ym. 2012, 51.)

Kunnan budjetoinnissa ja taloudellisuusseurannassa yleisin käytetty luokitus on kustannuslajiluokitus, joka perustuu tuotannontekijöiden, kuten

henkilöstön, ostopalveluiden, aineiden ja tarvikkeiden sekä koneiden, laitteiden ja tuotantotilojen käyttöön. Tämän luokituksen perustana on kuntien kirjapidon ja tilastoinnin menolajiluokitus, jota käsitellään tarkemmin kapaleessa 3.3. (Tyni ym. 2012 39.)

3.2 Kustannuslaskenta

Sisäisen laskentatoimen yhtenä osa-alueena on kustannuslaskenta. Kustannuslaskennan tarkoituksena on ensisijaisesti tuottaa tietoa palveluiden tai tuotteiden tuotannon suunnittelua varten. Se selvittää, mitä esimerkiksi joku tietty palvelu maksaa. (Neilimo ym. 2012, 37.) Kustannuslaskennasta saatavaa tietoa voidaan käyttää apuna kun halutaan hinnoitella palveluja, arvioida määrärahatarpeita tai kun halutaan asettaa tavoitteita tai määritellä ja arvioida tuloksellisuutta (Tyni ym. 2012, 11).

Kunnat käyttävät kustannuslaskentaa apuna esimerkiksi arvioidessaan ja osoittaakseen, paljonko kunnan eri tehtäville asetetut tavoitteet vaativat tai, paljonko niiden toteuttaminen vaatii voimavaroja. Kuntien kustannuslaskennasta ei ole erityismääräyksiä kuntalaissa, se on kuntien sisäistä laskentaa, jota ohjataan Suomen Kuntaliiton antamin suosituksin. (Tyni ym. 2012, 11–12.)

Kustannuslaskennan tärkeimpiä tehtäviä ovat kustannusten selvittäminen, rekisteröinti sekä kohdistaminen eri laskentakohteille (Kinnunen ym. 2006 71). Laskentakohteena voi olla esimerkiksi tehtävä, toiminto, tuote tai suorite, jonka kustannukset tai kannattavuus halutaan selvittää (Suomala ym. 89–90, Tyni ym. 2012, 31). Laskentakohteet voidaan myös jakaa laskentakohteesta riippuen osakohteiksi. Esimerkiksi tehtävä voidaan jakaa kustannuspaikoiksi tai tuote suoritteiksi. (Tyni ym. 2012, 31.)

Kustannuslaskenta voidaan jakaa kolmeen vaiheeseen:

1. Kustannuslajilaskenta
 - Selvitetään kokonaiskustannukset lajeittain

2. Kustannuspaikkalaskenta

- Kohdistetaan välilliset kustannukset toiminnoille ja kustannuspaikoille

3. Suoritekohtainen laskenta

- Selvitetään suoritekohtaiset kustannukset (Jyrkkiö & Riistama 2004, 62.)

Seuraavaksi esitellään näitä kustannuslaskennan vaiheita lähemmin.

3.2.1 Kustannuslajilaskenta

Kustannuslaskennan ensimmäisessä vaiheessa eli kustannuslajilaskennassa lajitellaan organisaation toiminnasta aiheutuneet kokonaiskustannukset tuotannontekijöittäin (Narko 2003, 6). Nämä tuotannontekijät ryhmitellään usein työkustannuksiin, aineisiin, muihin lyhytvaikutteisiin tuotantovälineisiin ja pääomakustannuksiin (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2013, 73).

Työkustannuksiin luetaan kaikki maksetut palkat sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilösivukustannukset (Narko 2003, 6). Nämä henkilöstöstä aiheutuvat kustannukset ovatkin organisaatiossa keskeinen kustannustekijä. Ne muodostavat suurimman osan kustannuksista etenkin palvelualoilla. (Järvenpää ym. 2013, 74.) Esimerkiksi kuntien tuotanto on hyvin palveluvaltaista, joten suurin osa kuntien kustannuksista on nimenomaan henkilöstökustannuksia (Tyni ym. 2012, 39).

Ainekustannuksia ovat muun muassa raaka-aineet, osa- ja puolivalmisteet, apu- ja lisäaineet, käyttöaineet sekä tarvikekustannukset. Nämä muodostavat puolestaan teollisuusyrityksissä suurimman kustannuserän. (Neilimo ym. 2005, 89; Järvenpää ym. 2013, 76.)

Muita lyhytvaikutteisia tuotannontekijöihin liittyviä kustannuksia työ- ja ainekustannusten lisäksi ovat esimerkiksi energia-, tietoliikenne-, kuljetus- ja huoltokustannukset sekä tilavuokrat ja koneiden ja kaluston leasingvuokrat. Pääomakustannuksia ovat pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden han-

kinnasta, hallinnasta ja vakuuttamisesta aiheutuvia kustannuksia. Näitä ovat esimerkiksi poistot ja korot. (Järvenpää ym. 2013, 82.)

3.2.2 Kustannuspaikkalaskenta

Kustannuspaikkalaskenta on kustannuslaskennan toinen vaihe, jossa kohdistetaan välilliset kustannukset kustannuspaikoille (Järvenpää ym. 2013, 72). Kustannuspaikka on pienin toimintayksikkö tai vastuualue, jonka kustannuksia rekisteröidään ja seurataan (Neilimo ym. 2005, 121). Kustannuspaikat voidaan jakaa pää- ja apukustannuspaikkoihin. Jyrkkiön (2004, 119) mukaan kustannuspaikat voidaan jakaa myös tuotantoprosessin toimintojen mukaan.

Pääkustannuspaikkojen toiminta kohdistuu välittömästi lopullisten suoritteiden aikaansaamiseen, joten niiden kustannukset voidaankin kohdistaa suoraan suoritteille (Jyrkkiö ym. 2004, 119). Apukustannuspaikat avustavat pääkustannuspaikkoja tai huolehtivat toiminnan yleisistä edellytyksistä. Apukustannuspaikkojen kustannukset kohdistetaan pääkustannuspaikoille, jolloin ne tulevat myös huomioiduksi suoritekohtaisissa kustannuksissa. Toimintojen mukaan kustannuspaikat voidaan jakaa esimerkiksi ainekustannuspaikkoihin, valmistuksen kustannuspaikkoihin, hallinnon kustannuspaikkoihin tai yhteisiin kustannuspaikkoihin. (Jyrkkiö ym. 2004, 119.)

Kustannukset (välilliset) on kohdistettava kustannuspaikoille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Se tarkoittaa sitä, että kustannuspaikalle kohdistetaan vain ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet sen toiminnasta. (Jyrkkiö ym. 2004, 121.)

Kustannuspaikkalaskenta toimii myös välivaiheena suoritekohtaiselle laskennalle. (Järvenpää ym. 2013, 90.)

3.2.3 Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan kolmannen vaiheen päätavoitteena on selvittää suoritekohtaiset kustannukset. Suorite voi olla tuote tai palvelu. (Narko 2003, 13.)

Suoritekohtaisessa kustannuslaskennassa voidaan osa kustannuksista kohdistaa suoraan tiliöimällä ne laskentakohteelle. Jos useat eri laskentakohteet käyttävät samaa tuotannontekijää, joudutaan tämän tuotannontekijän aiheuttamien kustannusten osalta käyttämään epäsuoria kohdistusmenetelmiä. Näistä yleisempiä ovat jako-, ekvivalenssi- ja lisäyslaskenta. (Tyni ym. 2012, 138.)

Jakolaskennassa lasketaan kaikki kustannuspaikan kustannukset yhteen ja jaetaan ne vastaavalla suoritemäärällä. Näin saadaan suoritekohtainen kustannus. (Tyni ym. 2012, 139.) Jakolaskentaa voidaan myös kohdistaa erikseen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin minimi-, keskimääräis- ja normaalikalkyylien avulla:

Minimikalkyyli: Suoritteille kohdistetaan vain muuttuvat kustannukset.

Keskimääräiskalkyyli: Suoritteille kohdistetaan kaikki kustannukset.

Normaalikalkyyli: Suoritteille kohdistetaan normaalin toiminta-asteen kiinteät kustannukset. (Jyrkkiö ym. 2004, 132–133.)

Ekvivalenssilaskenta on yksi jakolaskennan erityissovellus. Siinä muunnetaan samanlaisen valmistusprosessin läpi kulkevat, mutta jossakin suhteessa erilaiset suoritteet laskennallisesti yhteismitallisiksi käyttämällä painoarvoja eli ekvivalenssilukuja. (Neilimo ym. 2005, 128; Tyni ym. 2012, 140.) Ekvivalenssilaskennassa yhdelle suoritteelle annetaan luvuksi 1 ja muut suoritteet suhteutetaan siihen. Ekvivalenssiluvut kuvaavat näin arviotua kustannusten suhdetta. (Tyni ym. 2012, 140–141.)

Lisäyslaskennassa kustannukset kohdistetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille ja välilliset kustannukset jaetaan laskentakohteille yleiskustannuslaskennan

eli yksilöiden avulla. (Neilimo ym. 2005, 132–133; Tyni ym. 2012, 143.) Yleiskustannuslisät lasketaan jakamalla välilliset kustannukset eli yleiskustannukset esimerkiksi suoritemäärällä tai toiminnan välittömällä kustannuksilla. (Suomala ym. 2011, 117)

3.3 Kuntien tehtävä- sekä meno- ja tulolajiluokitus

Kuntien tulee antaa Tilastokeskukselle tilastolain 14 § perusteella tilastojen laatimisen kannalta välttämättömät tiedot taloudestaan, hyödykkeistään, toimintansa sijainnista, henkilöstöstään ja muista toimintansa edellyttämistä voimavaroista. Kuntien kustannusten ryhmittelystä Tilastokeskus määrää antamassaan talous- ja toimintatilaston luokitusohjeessa. Sen mukaan kuntien kustannukset tulee luokitella tehtävittäin sekä menolajeittain. (Tyni ym. 2012, 26.)

Kuntien tulee myös kirjanpidossaan ryhmitellä menot sekä tulot tämän lakisääteisen luokitusjärjestelmän mukaan eli vähintään kahdessa ulottuvuudessa: tehtävittäin sekä meno- ja tulolajeittain. (Tyni ym. 2012, 31.)

Kuntien tehtäväluokituksessa päätehtäväluokkia ovat yleishallinto, sosiaali- ja terveystoimi, opetus- ja kulttuuritoimi sekä muut palvelut. Nämä sisältävät osatehtäviä, kuten esimerkiksi perusterveydenhuolto, erikoissairaanhoito, lasten päivähoito, peruskoulu, kirjasto sekä palo- ja pelastustoimi. (Tyni ym. 2012, 31.)

Tätä taloustilaston tehtäväluokitusta voidaan hyödyntää myös kunnan omassa kustannuslaskennassa. Kunnat voivat kuitenkin halutessaan käyttää talousarviossaan tai sisäisessä laskennassaan tästä poikkeavaa luokitusta. Kuitenkin kunnan on pystyttävä muulla tavalla kokoamaan taloustilastoon tarvittavat tiedot. (Tyni ym. 2012, 31.)

Lisäksi kuntien tulee lajitella edellä mainittujen tehtäväluokkien menot ja tulot talous- ja toimintatilaston luokitusohjeen mukaisesti meno- ja tulolajeittain. Menolajeja ovat palkat ja palkkiot sekä niihin kiinteästi liittyvät muut henkilöstömenot, kuten eläkekulut ja muut sosiaalivakuutusmaksut, erilaiset palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat sekä avustukset ja

muut toimintamenot, kuten vuokramenot. (Tyni ym. 2012, 26; Suomen Kuntaliitto 2012, 39–40.) Tulolajeja puolestaan ovat myyntitulot, maksutuotot, tuet ja avustukset sekä muut toimintatuotot. (Tyni ym. 2012, 32)

Kuntien tulee lisäksi talous- ja toimintatilaston yhteydessä ilmoittaa esi- ja perusopetuksen sekä lukiokoulutuksen järjestämisestä aiheutuneet toiminnoittaiset kustannustiedot liitteenä 1 olevalla lomakkeella 41. Siinä kustannukset tulee jakaa kululajeihin eli henkilöstökuluihin ja muihin kuluihin, sekä kohdistaa toiminnoille, joita ovat esimerkiksi opetus, kuljetus, ruokailu, muu oppilashuolto, sairaalaopetus, vaikeimmin kehitysvammaisten opetus, muu vammaisopetus, hallinto ja kiinteistöjen ylläpito. (Tilastokeskus 2015b, 3–11.)

Taloustilastoon kerättyjä tietoja käytetään kuntien väliseen vertailuun sekä rahoituksen määrittelyyn. Lisäksi tietoja käytetään muun muassa tuottavuuslaskelmiin sekä talousarvioiden ja budjettien laadintaan. (Suomen Kuntaliitto 2012, 5.)

Suomen Kuntaliitto on lisäksi antanut kunnille suosituksen tililuettelomallista, jossa on huomioitu myös nämä taloustilaston meno- ja tulolajiluokitukset sekä tuloslaskelma- ja tasekaavojen edellyttämät ryhmittelyt. Tavoitteena on, että tililuettelosta tulisi yhtenäinen luokitusmalli kuntien ulkoiseen kirjanpitoon. (Suomen Kuntaliitto 2012, 5)

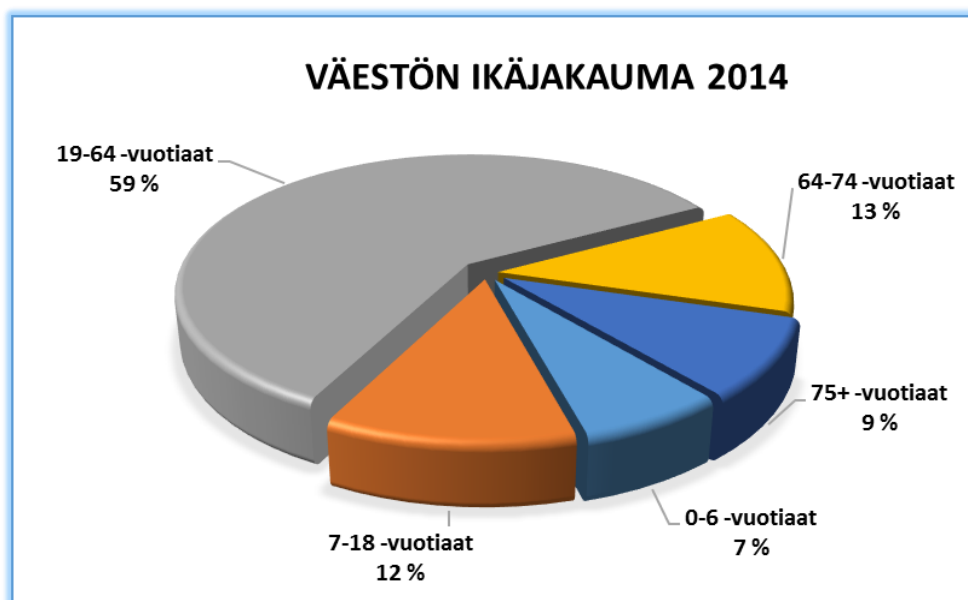
4 CASE: LAHDEN KAUPUNKI

Opinnäytetyön empiirisen osan kohteena on Lahden kaupunki, erityisesti varhaiskasvatuspalvelut. Luvussa esitellään ensin kohdekunta, jonka jälkeen käydään läpi tutkimusta vaiheittain.

4.1 Kuntaesittely

Lahden kaupunki on vuonna 1905 perustettu, Päijät-Hämeen maakunnassa sijaitseva kaupunki. Pinta-alaltaan Lahti on 154,5 km² ja asukkaita kaupungissa on yli 100 000. Lahti onkin Suomen 9. suurin kaupunki. (Lahti 2015h.)

Lahden kaupungin ylin päätösvalta kuuluu asukkaiden valitsemalle 59 jäseniselle valtuustolle, joka vastaa kaupungin toiminnasta ja taloudesta. Osan toimivaltaansa valtuusto on siirtänyt 11 jäseniselle kaupunginhallitukselle, lautakunnille ja johtokunnille. Lautakuntia kunnassa on pakollisen tarkastuslautakunnan lisäksi kahdeksan. Näistä yksi on sosiaali- ja terveystoimialan, kaksi sivistystoimialan sekä viisi teknisen ja ympäristötoimialan lautakuntaa. (Lahti 2015b.)



KUVIO 4. Lahden kaupungin ikäjakauma vuonna 2014 (mukaillen Lahti 2015i)

Kuviossa 4 on Lahden kaupungin asukkaat jaoteltu ikäryhmittäin. Jaottelu on tehty vuoden 2014 asukasluvusta (31.12.2014), jolloin asukkaita kaupungissa oli 103 754. Kuten kuviosta näkyy, suurin osa kuntalaisista on 19–64-vuotiaita. Asukkaista alaikäisten osuus on yhteensä noin 19 %. Heistä 0–6-vuotiaita on 7 147 ja 7–18-vuotiaita 12 182. (Lahti 2015i)

Sivistystoimiala

Lahden kaupungin sivistystoimialalle kuuluu varhaiskasvatus-, koulutus-, kirjasto-, nuoriso-, kulttuuri- ja liikuntapalveluiden järjestäminen. Lisäksi toimiala vastaa myös kaupunginmuseon, -teatterin ja -orkesterin toiminnasta. (Lahti 2015d.)

Sivistystoimiala vastaa koko toimialan kehittämisen lisäksi myös sivistyspalveluiden seudullisesta kehittämisestä (Lahti 2015e). Toimiala pyrkii edistämään palveluillaan asukkaiden oppimista, osallisuutta, hyvinvointia ja elämänhallintaa sekä kaupunkiseudun vetovoimaisuutta (Lahti 2015d).



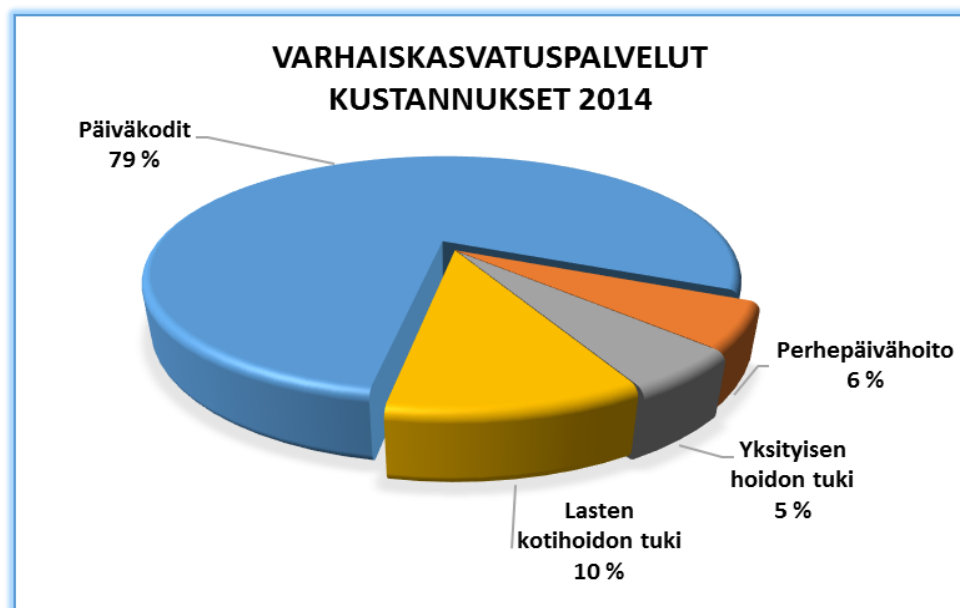
KUVA 1. Sivistystoimialan organisaatio (Lahti 2015f)

Sivistystoimialan palveluyksiköt on jaettu kuvan 1 eli sivistystoimialan organisaation mukaisesti kolmeen vastuualueeseen: Lasten ja nuorten kasvu, Elinvoima ja osaaminen sekä Liikunta ja kulttuuri. Sivistystoimialalla on kaksi lautakuntaa: sivistyslautakunta sekä liikunta- ja kulttuurilautakunta. (Lahti 2015f.)

Varhaiskasvatuspalvelut

Varhaiskasvatuspalvelut kuuluvat Lasten ja nuorten kasvun vastuualueeseen, jonka tehtävänä on lisätä lasten, nuorten ja perheiden hyvinvointia (Lahti 2015e). Lahdessa varhaiskasvatusta annetaan päivähoitossa, esiopetuksessa sekä avoimessa kerhotoiminnassa (Lahti 2015g, 2).

Kuten jo aikaisemmin mainittiin, on Lahdessa noin 7 000 alle kouluikäistä lasta. Heistä yli puolet on kunnallisessa päivähoitossa tai esiopetuksessa. Yksityisessä päivähoitossa olevien lasten osuus on noin 7 % ja kotona kotihoitoon tuella noin 30 % kouluikäisten lasten määrästä. (Lahti 2015e.)



KUVIO 5. Lahden kaupungin varhaiskasvatuspalvelujen kustannukset vuonna 2014 (mukaiillen Lahden kaupunki 2014a)

Varhaiskasvatuspalvelujen kokonaiskustannukset olivat vuonna 2014 yhteensä 53,4 miljoonaa euroa. Luku ei sisällä hallinnon kustannuksia eikä avoimen kerhotoiminnan kustannuksia. Kustannukset jakautuivat kuviossa

5 esitetyllä tavalla. Päiväkotien kustannukset olivat 79 % eli noin 42 miljoonaa euroa. Kustannuksiin sisältyy myös esiopetuksen sekä ostopalvelupäiväkotien kustannukset. Perhepäivähoitoon kuuluu lisäksi ryhmäperhepäiväkodit. Yksityisen hoidon tuen ja lasten kotihoidon tuen kustannukset olivat vuonna 2014 vanhemmille Kelan kautta maksamia etuuksia. (Lahden kaupunki 2014a.)

Päivähoito

Lahden kaupunki järjestää päivähoitoa päiväkodeissa, perhepäivähoidossa sekä avoimessa päivähoidossa (kerhotoiminta) (Lahti 2015g, 2).

Lahden kaupungilla on omia päiväkoteja tällä hetkellä 36 sekä näiden lisäksi viisi ostopalvelupäiväkotia. Lisäksi kaupungissa toimii 15 yksityistä päiväkotia. (Lahti 2015c.) Kotona työskenteleviä kunnallisia perhepäivähoitajia on tällä hetkellä noin 75 ja ryhmäperhepäiväkoteja viisi, joista osa toimii päiväkodin yhteydessä. Yksityisiä perhepäivähoitajia on noin 70 ja yksityisiä ryhmäperhepäiväkoteja kolme. (Lahti 2015c; Lahden kaupunki 2014b.)

Päiväkodit ovat auki pääasiassa kello 6.30 – 17.00. Lisäksi iltahoitoa annetaan yhdessä ryhmäperhepäiväkodissa ja kuudessa päiväkodissa joista yhdessä myös viikonloppuhoitoa. Ympäri vuorokautista hoitoa annetaan yhdessä päiväkodissa. (Lahti 2015c.)

Esiopetus

Lahdessa esiopetusta annetaan noin 30 kunnallisessa päiväkodissa ja kolmessa koulussa. Lapsia esiopetuksessa on yhteensä noin 900. (Lahden kaupunki 2014b.) Esiopetusta annetaan 760 tuntia vuodessa (4 tuntia/pv) sivistyslautakunnan päättäminä toimintapäivinä (Lahti 2015a).

Lahden kaupungin esiopetuksen kokonaiskustannukset kunnan omista päiväkodeissa olivat vuonna 2014 yhteensä 4,1 miljoonaa euroa (Lahden kaupunki 2014a). Nämä kustannukset jakautuvat menolajeittain kuvion 6 mukaisesti.



KUVIO 6. Esiopetuksen kustannusten jakautuminen menolajeittain vuonna 2014 (mukaillen Lahden kaupunki 2014a)

Kuten kuviosta 6 selviää, suurin osuus kustannuksista oli palvelujen ostoja, kuten ateria-, siivous- ja kuljetuskustannuksia. Toiseksi eniten kustannuksia aiheuttivat henkilöstökulut. Muut toimintakulut sisälsivät pääasiassa vuokratkustannuksia. Vähiten kustannuksia kertyi aineista, tarvikkeista ja tavaroista, jotka koostuivat pääosin opetuksessa käytettävistä materiaaleista. Yhden esioppilaan kustannus vuonna 2014 oli noin 4 500 euroa. (Lahden kaupunki 2014a.)

4.2 Tutkimuksen kulku

Seuraavaksi lähdetään selvittämään tarkemmin Lahden kaupungin esiopetuksen kustannuksia. Tutkimukseen valittiin kymmenen kunnallista päiväkotia: Asemantaustan, Jalkarannan, Kaarikadun, Kariston, Launeen, Leikkituvan, Mukkulan, Möysän, Onnelantien ja Renkomäen päiväkodit. Näissä päiväkodeissa oli eniten lapsia esiopetuksessa vuonna 2014. Päiväkodit sijaitsevat eri puolilla kaupunkia. Möysän päiväkodin esioppilaat käyvät esiopetusta Möysän koulun tiloissa. Suurin osa Asemantaustan päiväkodin esioppilaista käy esiopetusta Anttilanmäen koulun tiloissa, lisäksi päiväkodissa annetaan erityishoitoa. Mukkulan päiväkotit sijaitsee Mukkulan koulun yhteydessä, ja siellä on pelkästään esiopetusikäisiä lap-

sia. Kaarikadun päiväkodissa annetaan vuorohoitoa ja Launeen päiväkodissa iltahoitoa.

Tutkimukseen ei ollut tarvetta ottaa useampaa päiväkotia, sillä suuremmalla määrällä ei olisi ollut vaikutusta tutkimuksen tulokseen. Lisäksi pienemmällä määrällä pystyttiin keskittymään kustannusten selvittelyyn tarkemmalla tasolla.

Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää näiden kymmenen päiväkodin avulla, miten esiopetuksen kustannukset oli saatu eroteltua päiväkodin muista kustannuksista, eli päivähoidon kustannuksista, vuonna 2014. Samalla selvitettiin, mistä kaikesta nämä esiopetuksen kustannukset koostuivat. Kustannuksia tarkasteltiin menolajeittain. Lisäksi tarkasteltiin esiopetuksen kustannusten erottelemiseen käytettävien nykyisten laskentamallien toimivuutta ja tehtiin vertailun vuoksi vaihtoehtoisia laskelmia kustannusten erottelemiseen. Tutkimuksessa ei laskettu lapsikohtaisia kustannuksia, eikä vertailtu päiväkotien kustannuksia keskenään. Tutkimuksen tarkoituksena ei myöskään ollut tehdä kohdekunnalle uutta valmista laskentamallia, vaan tarkoituksena oli auttaa kuntaa mahdollisesti kehittämään nykyisiä laskentamalleja.

Tutkimus oli kvalitatiivinen tutkimus, jossa tutkimusaineistona käytettiin lähinnä kunnan omia asiakirjoja, kuten vuoden 2014 kirjanpidon tilinpäätöstietoja ja päiväkotien lapsi- sekä hoitopäivämääriä. Lisäksi aineiston hankintaan käytettiin osallistuvaa havainnointia ja avoimia vapaamuotoisia haastatteluja. Tutkimuksessa hyödynnettiin tutkijan omakohtaista kokemusta ja asiantuntemusta tutkittavasta asiasta. Haastattelujen avulla saatiin tietoa kohdekunnan käytänteistä esiopetuksen järjestämisessä sekä kustannusten laskemisesta. Haastateltavia oli kolme, ja haastattelut tehtiin yksilöhaastatteluina. Haastattelukertoja oli noin 1–2, ja tarvittaessa pyydettiin lisäselvityksiä.

4.3 Lähtötilanteen kartoitus

Lahden kaupungissa päiväkodit ovat kustannuspaikkoja, jolle kirjataan kaikki kustannukset, jotka ovat aiheutuneet päiväkodin toiminnasta, mukaan lukien esiopetuksen kustannukset. Esiopetuksen kustannukset erotellaan kirjanpidossa sisäisellä tilausnumerolla. Erottelu tehdään jo laskun tiliointivaiheessa. Päiväkotien ulkoiset laskut tilioidaan keskitetysti ja lähetetään sähköisesti päiväkotiin tarkastettavaksi ja hyväksyttäväksi. Sisäiset laskut tilioidaan ja hyväksytään keskitetysti. Jos kustannusta ei ole selkeästi voitu kohdistaa suoraan esiopetukselle, on esiopetuksen ja päiväkodin muiden kustannusten erotteluun käytetty lapsimäärien perusteella laskettua prosenttiosuutta. Tämä on saatu jakamalla esioppilaiden määrä päiväkodin hoitopaikkamäärällä. Osuudet on laskettu päiväkodeittain aina elokuussa uuden toimintakauden alkaessa ja tätä samaa prosenttiyksikköä on käytetty jakoperusteena koko lukuvuoden ajan. Palkkojen erottelussa on käytetty henkilöstön työaikaan perustuvaa laskentaa.

TAULUKKO 3. Esioppilaiden osuudet lukuvuonna 2014–2015 (mukailten Lahden kaupunki 2014b)

2014-2015			
Päiväkoti /kustannuspaikka	Hoito- paikkoja	Esioppi- laita	Esiopetuksen osuus %
Asemantaustan päiväkot	98	47	48,0
Jalkarannan päiväkot	155	45	29,0
Kaarikadun päiväkot	133	40	30,1
Kariston päiväkot	121	55	45,5
Launeen päiväkot	147	46	31,3
Leikkituvan päiväkot	119	53	44,5
Mukkulan päiväkot	52	50	96,2
Möysän päiväkot	106	40	37,7
Onnelantien päiväkot	120	29	24,2
Renkomäen päiväkot	80	54	67,5

Taulukossa 3 on esitetty tutkimuksessa mukana olevien päiväkotien osalta esiopetusprosentit, joita käytettiin esiopetuksen kustannusten erottelemiseen päiväkodin muista kustannuksista toimintakaudella 2014 - 2015.

4.4 Tutkimuksen tulokset ja analysointi

Alkuselvityksen jälkeen lähdettiin tutkimaan kirjanpidosta saatuja vuoden 2014 päiväkotien esiopetuksen kustannuksia. Kustannukset haettiin kirjanpidosta päiväkodin kustannuspaikkanumerolla sekä esiopetuksen sisäisellä tilausnumerolla. Kustannukset eivät sisällä vyörytyksiä yhteiskustannuspaikoilta.

TAULUKKO 4. Esiopetuksen kustannukset menolajeittain vuodelta 2014

Päiväkoti /kustannuspaikka	Esiopetuksen kustannukset /€				
	Henkilöstökulut	Palvelujen ostot	Aineet, tarvikkeet ja tavarat	Muut toimintakulut	Yhteensä
Asemantaustan päiväkot	120 665	97 511	13 175	23 822	255 173
Jalkarannan päiväkot	49 348	55 544	2 300	16 008	123 200
Kaarikadun päiväkot	73 197	71 160	9 002	61 392	214 751
Kariston päiväkot	48 461	66 747	9 380	111 265	235 853
Launeen päiväkot	76 525	82 233	7 396	68 126	234 280
Leikkituvan päiväkot	52 317	95 910	9 280	84 907	242 414
Mukkulan päiväkot	37 996	70 568	7 316	39 671	155 551
Möysän päiväkot	44 632	63 224	2 259	29 709	139 824
Onnelantien päiväkot	43 125	62 111	10 158	32 290	147 684
Renkomäen päiväkot	56 307	74 799	7 714	89 826	228 646

Taulukkoon 4 jaoteltiin päiväkodeittain esiopetuksen vuoden 2014 kustannukset menolajeittain, eli henkilöstökuluihin, palvelujen ostoihin, aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin, sekä muihin toimintakuluihin. Seuraavaksi esitellään, mitä kustannuksia niihin sisältyi ja millä perusteella ne oli kirjattu esiopetukseen.

Henkilöstökulut

Taulukossa 4 esitetyt päiväkotien esiopetuksen henkilöstökulut sisälsivät esiopetusta antavien erityislastentarhanopettajien ja lastentarhanopettajien palkkakustannukset sekä niistä aiheutuneet henkilösivukustannukset. Palkkoihin oli kirjattu esiopetusta antavan henkilön kokonaispalkasta 42 % esiopetukseen. Tämän prosenttiluvun on laskettu vastaavan esiopetukseen käytettyä työaikaä koko opettajan työajasta, mukaan lukien lomajakat. Esiopetusta antavat opettajat päätetään aina syksyllä uuden toimint-

takauden alkaessa ja heidän palkastaan kohdistetaan automaattisesti (palkanlaskennan kautta) joka kuukausi 42 % esiopetukseen. Vuoden 2014 palkkakustannukset eivät sisältäneet esiopetusta antavien muiden henkilöiden, kuten lastenhoitajien, palkkakustannuksia.

Esiopetuksen palkkakustannuksia laskettiin vertailun vuoksi toisella laskentamallilla. Siinä päiväkotien vuoden 2014 toteutuneet palkkakustannukset jaettiin päiväkodin laskennallisilla lasten läsnäolopäivillä ja kerrottiin esiopetuksen vastaavilla päivillä. Laskennalliset läsnäolopäivät saatiin muuttamalla päiväkotien toteutuneet läsnäolopäivät yhteismitallisiksi lasten ikä- ja hoitoaikakertoimien avulla. Kertoimet perustuvat päivähoitoasetuksessa määriteltyihin lasten ja hoitohenkilökunnan suhdelukuihin. Kertoimien avulla päivät saatiin muutettua vastaamaan tarvittavaa henkilöstöresurssia.

TAULUKKO 5. Esiopetuksen palkkakustannusten vertailua

Päiväkoti /kustannuspaikka	Palkkakustannukset /€		
	Nykyinen laskentamalli	Vaihtoehtoinen laskentamalli	Muutos %
Asemantaustan päiväkot	97 798,66	232 355,24	137,6 %
Jalkarannan päiväkot	40 051,55	111 571,06	178,6 %
Kaarikadun päiväkot	59 335,49	202 933,44	242,0 %
Kariston päiväkot	39 257,82	117 576,22	199,5 %
Launeen päiväkot	62 005,40	156 369,04	152,2 %
Leikkituvan päiväkot	42 415,92	149 765,65	253,1 %
Mukkulan päiväkot	30 780,78	164 251,58	433,6 %
Möysän päiväkot	36 169,42	105 943,44	192,9 %
Onnelantien päiväkot	34 956,68	88 798,44	154,0 %
Renkomäen päiväkot	45 637,35	122 827,74	169,1 %

Taulukossa 5 on vuoden 2014 kirjanpidosta saadut esiopetuksen palkkakustannukset sekä vaihtoehtoisella laskentamallilla lasketut palkkakustannukset. Kustannukset ovat maksettuja palkkoja ja palkkioita ilman henkilösivukuluja. Kustannusten muutos laskentamallien välillä on ilmoitettu taulukossa prosentteina. Kuten taulukosta selviää, kustannukset muuttuivat

huomattavasti vaihtoehtoista laskentamallia käytettäessä. Tämä johtui suurimmalta osin siitä, että vaihtoehtoinen laskentamalli huomioi koko päiväkodin henkilökunnan palkat. Lisäksi palkoissa oli mukana sijaisten palkkakustannukset sekä maksetut ilta-, yö- ja viikonloppulisät, jotka nostivat esimerkiksi Kaarikadun ja Launeen päiväkotien kustannuksia. Osa syy suureen kustannusten muutokseen oli myös siinä, että nykyisen laskentamallin kustannukset eivät jostain syystä sisältäneetkään kaikkien esiopetusta antavien opettajien esiopetuksen palkkoja.

Palvelujen ostot

Taulukon 4 esitetyissä esiopetuksen palvelujen ostoissa eniten kustannuksia aiheuttivat siivouskustannukset, ateriakustannukset ja kuljetuskustannukset. Näiden lisäksi palvelujen ostoihin sisältyi kustannuksia muun muassa pesulapalveluista, koneiden, kaluston ja laitteiden kunnossapitopalveluista sekä opetus- ja kulttuuripalveluista. Näistä suurimmassa osassa oli kustannusten erottelamiseen käytetty lapsimäärään perustuvaa jaottelua (prosenttiosuutta).

Myös siivous- ja ateriakustannukset olivat jaettu esiopetukselle päiväkodin esiopetusprosenttiosuuden perusteella (taulukko 3). Siivous- ja ateriapalvelut ostetaan sisäisesti kaupungin omilta palveluntuottajilta. Ne laskutetaan kuukausittain etukäteen tehdyn arvion mukaan ja tasataan tasauslaskuilla todellisen käytön mukaiseksi (siivous kerran ja ateria neljä kertaa vuodessa). Siivous- ja ateriakustannuksia oli kirjautunut myös esiopetuksen loma-ajoilta. Kuljetuskustannukset koostuivat esiopetuksessa olleiden lasten kuljetuksista, suurimmalta osin kodin ja päiväkodin välisistä kuljetuksista. Kuljetukset oli pystytty suurimmalta osin kohdistamaan suoraan tiliöintivaiheessa esiopetukseen laskuerittelyn perusteella.

Seuraavaksi tarkempaan käsittelyyn otettiin esiopetuksen ateriakustannukset, jotka olivat kirjattu kirjanpidossa majoitus- ja ravitsemispalvelut -tilille. Nykyisellä laskentamallilla kustannukset jaettiin suoraan lapsimäärään perusteella, jolloin kaikille lapsille tuli sama kustannus. Kuitenkin esiopetukselle kuuluu vain yksi ruokailu päivässä, ja muut mahdolliset ruokailut hä-

nen osaltaan kuuluisi kirjata päiväkodin muihin kustannuksiin eli päivähoiton kustannuksiin. Tämä ei tule huomioiduksi nykyisessä laskentamallissa.

Vertailun vuoksi laskettiin ateriakustannukset toisella laskentamallilla, jossa tämä otettiin huomioon. Vaihtoehtoisessa laskentamallissa päiväkodin esioppilaiden vuoden 2014 keskimääräinen lukumäärä kerrottiin vuoden 2014 yhden aterian hinnalla sekä esiopetuksen vuoden 2014 toimintapäivillä (190 pv). Yhden aterian hinta vaihteli riippuen päiväkodin hoitopaikkamäärästä (kolme hintaluokkaa). Hinta saattoi vaihdella myös päiväkodin sisällä, jos päiväkodin toiminta oli järjestetty erillisissä rakennuksissa. Lisäksi erityisruokavalioateriat oli hinnoiteltu erikseen. Vaihtoehtoisessa laskentamallissa aterian hinnaksi huomioitiin kuitenkin päiväkodin perusruokavalion hinta.

TAULUKKO 6. Esiopetuksen ateriakustannusten vertailua

Päiväkoti /kustannuspaikka	Ateriakustannukset /€		
	Nykyinen laskentamalli	Vaihtoehtoinen laskentamalli	Muutos %
Asemantaustan päiväkot	75 209,50	25 961,60	-65,5 %
Jalkarannan päiväkot	44 186,15	28 317,60	-35,9 %
Kaarikadun päiväkot	55 091,41	27 618,40	-49,9 %
Kariston päiväkot	51 071,81	21 090,00	-58,7 %
Launeen päiväkot	63 957,34	31 813,60	-50,3 %
Leikkituvan päiväkot	71 501,00	39 854,40	-44,3 %
Mukkulan päiväkot	45 235,93	20 457,30	-54,8 %
Möysän päiväkot	47 618,64	16 661,10	-65,0 %
Onnelantien päiväkot	49 781,84	21 325,60	-57,2 %
Renkomäen päiväkot	57 608,62	32 862,40	-43,0 %

Taulukossa 6 vertaillaan nykyisellä laskentamallilla kirjanpidosta saatuja vuoden 2014 esiopetuksen ateriakustannuksia vaihtoehtoisella laskentamallilla saatuihin kustannuksiin. Kustannusten muutos on ilmoitettu taulukossa prosentteina. Kustannukset pienenevät huomattavasti vaihtoehtoista laskentamallia käytettäessä. Tämä selittyy sillä, että vaihtoehtoisessa las-

kelmassa ei huomioitu kuin yksi ruokailu päivässä, eikä kustannuksia kertynyt esiopetuksen loma-ajoilta. Vaihtoehtoisessa laskentamallissa huomiointiin lisäksi Asemantaustan päiväkodin aterioiden osalta kaksi eri hintaluokkaa, koska osa päiväkodin esioppilaista ruokaili koulun tiloissa ja osa päiväkodin tiloissa, ja näissä aterioilla oli eri hinnat.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Taulukossa 4 esitetyt esiopetuksen kustannukset aineista, tarvikkeista ja tavaroista sisälsivät esimerkiksi esiopetuksessa käytettyjen opetusvälineiden ja -materiaalien kustannukset. Lisäksi ne sisälsivät sähkö- vesi- ja lämmityskustannukset, jotka olivat suurimmalta osin kirjattu päiväkodin esiopetusprosenttiosuuden mukaan.

Muut toimintakulut

Taulukon 4 esiopetuksen muut toimintakulut pitivät sisällään suurimmalta osin päiväkotien tilavuokrasta aiheutuneet kustannukset. Lisäksi ne sisälsivät koneista ja laitteista maksetut vuokrat sekä maksetut välilliset verot. Myös nämä kustannukset olivat suurimmalta osin kirjattu päiväkotien esiopetusprosentin mukaan.

Tarkempaan käsittelyyn otettiin päiväkotien esiopetuksen vuokratkustannukset, pääasiassa Tilakeskukselle sisäisesti maksetut vuokrat. Päiväkotien vuokrat maksetaan kerran kuukaudessa, ja siitä erotellaan tiliointivaiheessa esiopetuksen osuus suoraan päiväkodin esiopetusprosentin (taulukko 3) mukaan. Poikkeuksena Asemantaustan, Mukkulan ja Möysän päiväkodit, joissa vuokrat kirjattiin todellisen laskutetun vuokran mukaan (erilliset tilat). Vuokratkustannukset oli kirjattu myös esiopetuksen loma-ajoilta. Esiopetuksen vuokratkustannukset laskettiin vertailun vuoksi toisella laskentamallilla, jossa päiväkodin kokonaisvuokratkustannukset jaettiin ensin vuoden 2014 päiväkotien toteutuneilla todellisilla lasten läsnäolopäivillä. Tämän jälkeen luku kerrottiin esioppilaiden vastaavilla päivillä.

TAULUKKO 7. Esiopetuksen vuokratukustannusten vertailua

Päiväkoti /kustannuspaikka	Vuokratukustannukset /€		
	Nykyinen laskentamalli	Vaihtoehtoinen laskentamalli	Muutos %
Asemantaustan päiväkoti	23 244,00	72 550,31	212,1 %
Jalkarannan päiväkoti	15 766,44	21 866,44	38,7 %
Kaarikadun päiväkoti	60 862,35	66 114,32	8,6 %
Kariston päiväkoti	110 808,00	128 498,91	16,0 %
Launeen päiväkoti	67 730,04	71 370,50	5,4 %
Leikkituvan päiväkoti	84 588,00	84 239,86	-0,4 %
Mukkulan päiväkoti	39 324,00	38 442,77	-2,2 %
Möysän päiväkoti	29 460,00	44 203,76	50,0 %
Onnelantien päiväkoti	32 108,99	27 601,99	-14,0 %
Renkomäen päiväkoti	89 459,92	95 355,99	6,6 %

Taulukossa 7 on esitetty vuoden 2014 kirjanpidosta saadut nykyisellä laskentamallilla erotetut esiopetuksen vuokratukustannukset sekä vaihtoehtoisella laskentamallilla saadut vuokratukustannukset. Taulukossa kustannusten muutos on laskettu prosentteina. Kustannukset eivät muuttuneet huomattavasti vaihtoehtoista laskentamallia käytettäessä, lukuun ottamatta Asemantaustan, Möysän ja Jalkarannan päiväkodin kustannuksia.

Asemantaustan päiväkodin vuokratukustannusten suuri muutos johtui siitä, että nykyisen laskentamallin kustannukset sisälsivät pelkästään koulun tiloissa olevien esioppilaiden kustannukset, eikä päiväkodissa olevien esioppilaiden osuutta ollut huomioitu ollenkaan. Tämä huomioitiin kuitenkin vaihtoehtoisessa laskelmassa. Jalkarannan päiväkodin muutos johtui taas siitä, että nykyisen laskentamallin kustannuksissa ei huomioitu ollenkaan päiväkodin erillisen yksikön (ei esiopetusta) vuokratukustannuksia, mutta vaihtoehtoisessa laskentamallissa nämä taas otettiin huomioon. Möysän päiväkodin esiopetuksen vuokratukustannukset olivat huomioitu nykyisen laskentamallin kustannuksissa todellisen vuokran mukaan (erillinen tila), kun taas vaihtoehtoinen laskentamalli huomioi molempien tilojen vuokrat.

4.5 Johtopäätökset

Tutkimuksen tuloksena saatiin luotua kokonaiskuva Lahden kaupungin tämän hetkisestä esiopetuksen kustannusten laskentaprosessista. Tutkimuksessa selvitettiin esiopetuksesta aiheutuneet kustannukset sekä miten ne olivat eroteltu päiväkotien muista kustannuksista eli päivähoidon kustannuksista. Kunta oli käyttänyt esiopetuksen kustannusten erotteluun kahdenlaista laskentamallia niiden kustannusten osalta, joita ei suoraan voitu kohdistaa esiopetukseen. Toisessa mallissa jaettiin kustannukset yksinkertaisesti lapsimäärien perusteella ja toisessa jakoperusteena oli henkilöstön työaika. Tutkimuksessa esitettiin vaihtoehtoisia laskentamalleja esiopetuksen kustannusten laskemiseen. Malleja käytettiin palkkakustannusten, ateriakustannusten sekä vuokratkustannusten vertailuun.

Esiopetuksen palkkakustannusten erotteluun oli nykyisessä laskentamallissa käytetty jakoperusteena henkilöstön työaika. Kustannuksissa ei huomioitu muiden kuin erityislastentarhanopettajien sekä lastentarhanopettajien palkat. Kuitenkin osassa päiväkodeista esiopetusta antoi heidän lisäksi myös muuta henkilökuntaa, kuten lastenhoitajia. Vaihtoehtoinen laskentamalli puolestaan huomioi koko päiväkodin hoitohenkilökunnan ja mahdollisten sijaisten palkat. Vaihtoehtoisessa laskentamallissa käytettiin kertoimia muuttamaan lasten toteutuneet läsnäolopäivät yhteismitallisiksi. Tällä tavoin tuli huomioiduksi esimerkiksi se, että esiopetusta annetaan vain 4 tuntia päivässä. Vaihtoehtoisella laskentamallilla kustannukset saadaan eroteltua vasta vuoden lopussa, kun päiväkotien kokonaispalkat sekä lasten toteutuneet läsnäolopäivät ovat selvillä.

Kunnat käyttävät paljon kustannusten laskemisessa nimenomaan laskennallisia hoitopäiviä sekä laskennallisia lapsimääriä. Nämä vaihtoehdot kannattaisikin huomioida, jos nykyistä laskentamallia palkkojen osalta halutaan kehittää.

Esiopetuksen ateriakustannusten osalta nykyistä kunnan käytössä olevaa laskentamallia tulisikin kehittää tai vaihtoehtoisesti ottaa käyttöön kokonaan toinen laskentamalli. Nykyinen laskentamalli erottelee liian suuren

osuuden kustannuksista esiopetukseen. Se huomioi esioppilaan kaikki ruokailut päivän aikana, eikä vain yhtä ruokailua, kuten kuuluisi, lisäksi se laskee kustannuksia myös esiopetuksen loma-ajoilta. Tutkimuksessa esitettyä vaihtoehtoista laskentamallia voisikin jatkossa hyödyntää ateriakustannusten erottelemiseen, vaikka se onkin työläämpi kuin nykyinen laskentamalli.

Esiopetuksen vuokratilakustannusten laskennassa oli käytetty päiväkotien esiopetuksen prosenttiosuutta, paitsi niiden päiväkotien osalta, joissa esiopetusta järjestettiin eri tiloissa (lähinnä koulun tiloissa) ja vuokra pystyttiin kokonaisuudessaan kohdistamaan suoraan esiopetukseen. Muiden päiväkotien osalta tulisi miettiä, halutaanko kustannukset erotella suoraan lapsimäärien perusteella, jolloin vuokra tulee huomioiduksi myös esiopetuksen loma-ajoilta, vai halutaanko kenties jakaa kustannukset todellisilla toteutuneilla päivillä, jolloin vuokra tulee huomioiduksi todellisen käytön mukaan, kuten vaihtoehtona esitettyssä mallissa. Vaihtoehtoisella laskentamallilla kustannukset saadaan laskettua vasta vuoden lopussa, kun todelliset toteutuneet lasten läsnäolopäivät ovat selvillä.

Esiopetuksen vuokratilakustannukset voitaisiin myös vaihtoehtoisesti erotella toteutuneiden tuntien perusteella, jolloin tulisi myös huomioiduksi, että esiopetus on vain 4 tuntia päivässä, ja tilat ovat muulloin mahdollisesti päiväkodin muun toiminnan eli päivähoiton käytössä. Tällä hetkellä Lahden kaupungilla ei kuitenkaan ole mahdollista saada selville toteutuneita lasten hoitotunteja.

Tutkimuksessa esitettyjen vaihtoehtoisten laskelmien avulla saatiin kyseenalaistettua nykyisten laskentamallien toimivuus, sekä saatiin tuotua uutta näkökulmaa kustannusten laskentaan. Tutkimuksen tuloksia voidaan hyvin hyödyntää nykyisten laskentamallien kehittämisessä. Kun päiväkotien kokonaiskustannuksista saadaan eroteltua esiopetuksen kustannukset mahdollisimman tarkasti, saadaan samalla myös päiväkotien muut kustannukset eli päivähoiton kustannukset todenmukaisemmiksi. Laskentamallien käyttö ei kuitenkaan vaikuta päiväkotien kokonaiskustannuksiin.

4.6 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida käsitteiden validiteetti ja reliabiliteetti avulla. Validiteetti tarkoittaa tutkimuksen pätevyyttä eli sitä onko tutkimuksessa tutkittu juuri sitä, mitä oli tarkoituskin. Reliabiliteetti taas kertoo tutkimuksen tulosten toistettavuudesta. Eli toisin sanoen, kun tutkimuksen tulokset ovat reliaabeleja, ne eivät ole sattumanvaraisia. (Hirsjärvi ym. 2007, 226.)

Tässä tutkimuksessa saadut tulokset antoivat vastaukset tutkimuskysymyksiin. Lisäksi tutkimukselle asetetut tavoitteet saavutettiin. Tutkimusprosessi oli pyritty kuvaamaan vaiheittain mahdollisimman selkeästi ja tarkasti.

Tutkimuksessa saatuja tuloksia voidaan pitää luotettavina. Tutkittavaan asiaan sekä tutkimuksessa käytettyyn aineistoon tutustuttiin huolellisesti ja perusteellisesti. Tutkimuksessa käytettävät materiaalit tukivat toisiaan (dokumentit, haastattelut, havainnointi). Lisäksi tutkimuksessa hyödynnettiin tietolähteenä teoriaosuutta, joka perustui laajaan kirjallisuuskatsaukseen. Vaikka otanta ei ollut sataprosenttinen, voidaan tuloksia pitää kuitenkin relevantteina eli ei-sattumanvaraisina. Suuremmalla otannalla ei olisi ollut vaikutusta tutkimuksen tulokseen. Tutkimus voidaan helposti toistaa, ja oletettavasti päädyttäisiin samaan tulokseen myös silloin.

5 YHTEENVETO

Kunnan on huolehdittava esiopetuksen järjestämisestä kunnassa asuville 6-vuotiaille (oppivelvollisuuden alkamista edeltävänä vuonna) lapsille. Kunnilta kerätään vuosittain esiopetuksen sekä perusopetuksen ja lukio-koulutuksen tietoja talous- ja toimintatilastoa varten. Lahden kaupungissa esiopetusta annetaan suurimmalta osin päiväkodeissa, joten myös esiopetuksen kustannukset sisältyvät päiväkotien kustannuksiin.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, kuinka Lahden kaupungissa esiopetuksen kustannukset erotellaan tällä hetkellä päiväkodin muista kustannuksista eli päivähoidon kustannuksista. Lisäksi selvitettiin, mitä kustannuksia esiopetuksesta aiheutui. Tavoitteena oli myös tehdä vertailevia laskelmia nykyisten käytössä olevien laskentamallien rinnalle.

Teoriaosuudessa käsiteltiin kuntaa ja kunnan tehtäviä. Siinä keskityttiin lähinnä kuntien lakisääteisiin tehtäviin. Lisäksi esiteltiin kunnan organisaatiota. Teoriaosuuden toisessa osassa käsiteltiin sisäistä laskentaa. Lähemmin keskityttiin kustannuslaskentaan. Aihetta käsiteltiin lähinnä kunnan näkökulmasta.

Työn empiriaosuudessa esiteltiin kohdeorganisaatio eli Lahden kaupunki. Tämän jälkeen lähdettiin käymään läpi itse tutkimusta, jossa tutkittiin kymmenen kunnallisen päiväkodin esiopetuksen kustannuksia. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tapaus eli casetutkimuksena. Tutkimusaineistona käytettiin pääasiassa päiväkotien vuoden 2014 tilinpäätöstietoja sekä lapsimääräraportteja. Tutkimusaineistoa saatiin lisäksi haastattelemalla henkilökuntaa. Myös tutkijan omakohtaista kokemusta tutkittavasta asiasta hyödynnettiin.

Tutkimuksen avulla saatiin luotua kokonaiskuva Lahden kaupungin tämän hetkisestä esiopetuksen kustannusten laskentaprosessista. Kunta oli käyttänyt vuonna 2014 esiopetuksen ja päiväkotien muiden kustannusten eroteluun jakoperusteena lapsien määriä sekä henkilöstön työaikaa palkkojen osalta. Lisäksi saatiin selvitettyä kustannukset, joita esiopetuksesta oli aiheutunut. Tutkimuksessa vertailtiin myös nykyisellä laskentamallilla saatu-

ja kustannuksia tutkimuksessa esitetyillä vaihtoehtoisilla laskentamalleilla saatuihin kustannuksiin. Vertailuun otettiin esiopetuksen henkilöstökustannukset, ateriakustannukset sekä vuokratkustannukset.

Vaihtoehtoisten laskelmien avulla voitiin kyseenalaistaa nykyisten laskentamallien toimivuutta. Tutkimuksen tuloksia voidaankin hyödyntää nykyisten laskentamallien mahdolliseen kehittämiseen. Tutkimuksesta on toivottavasti hyötyä kohdekunnalle myös tulevaisuudessa.

Tämän tutkimuksen myötä nousi jatkotutkimuksen aiheeksi esiopetuksen kustannusten jakaminen toiminnoille, kuten liitteenä 1 esitetyssä taloustilaston taulukossa 41 tehdään.

LÄHTEET

Painetut lähteet

Heuru, K., Mennola, E. & Ryytänen, A. 2008. Kunta – Kunnallisen itsehallinnon perusteet. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Jyrkkö, E. & Riistama, V. 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. 18. uudistettu painos. Helsinki: WSOY.

Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Kinnunen, J., Laitinen E., Laitinen, T., Leppiniemi, J. & Puttonen, V. 2006. Mitä on yrityksen taloushallinto? 3. painos. Keuruu: KY-Palvelu Oy.

Lauslahti, S. 2003. Menestyvä kunta. Kuntalaislähtöinen talousjohtaminen. Helsinki: WSOY.

Mahkonen, S. 2015. Varhaiskasvatuslaki. Helsinki: Edita Publishing Oy.

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

Narko, R. 2003. Kustannuslaskennan muodot ja mahdollisuudet. Palveluesimiehen käsikirja. Suomen Siivousteknisen liiton julkaisu.

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2005. Johdon laskentatoimi. 6. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Helsinki: Edita Publishing Oy.

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

Tomperi, S. 2013. Käytännön kirjanpito. 21. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tyni, T., Myllyntaus, O. & Suorto, A. 2012. Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille. 2. korjattu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Elektroniset lähteet

Hiironniemi, S. 2013. Kuntien tehtävien kartoitus, raportti 2012 [viitattu 26.9.2015]. Valtionvarainministeriön raportti. Saatavissa: http://vm.fi/documents/10623/357692/7+Kuntien_tehtaevien_kartoitus_finaali_NETTI.pdf/d3e1adc6-9350-46d9-8ebf-21f17699ea56

Infopankki. 2015. Päivähoito [viitattu 4.10.2015]. Saatavissa: <http://www.infopankki.fi/fi/elama-suomessa/koulutus/lasten-koulutus/paivahoito>

Kajaanin ammattikorkeakoulu. 2015. Havainnointi [viitattu 20.10.2015]. Saatavissa: <https://www.kamk.fi/opari/Opinnaytetyopakki/Teoreettinen-materiaali/Tukimateriaali/Aineiston-keruumenetelmat/Havainnointi>

Kansalaisneuvonta. 2015. Kunnat ja kunnallishallinto [viitattu 1.10.2015]. Saatavissa: https://www.suomi.fi/suomifi/suomi/valtio_ja_kunnat/kunnat_ja_kunnallishallinto/index.html?print=true

Karejoki, K. 2011. Perusopetuksen kustannusten vertailu. Lahden ammattikorkeakoulu [viitattu 23.10.2015]. Opinnäytetyö. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/28519/karejoki_kirsi.pdf?sequence=2

Lahti. 2015a. Esiopetus [viitattu 16.10.2015]. Saatavissa: <http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/CFB7772753337A9EC225759300201807>

Lahti. 2015b. Organisaatio [viitattu 12.10.2015]. Saatavissa:

<http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/3873D58DDC45D16DC2256F97002478E2>

Lahti. 2015c. Päiväkodit [viitattu 13.10.2015]. Saatavissa:

<http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/CA1534820399DD23C2256EFB00398943>

Lahti. 2015d. Sivistystoimiala pähkinän kuorella [viitattu 12.10.2015].

Saatavissa:

<http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/E33778CB926B6CEFC2257CED00383CFC>

Lahti. 2015e. Sivistystoimiala, yleisesite [viitattu 12.10.2015]. Saatavissa:

[http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/895E648713578904C2257B2D0033A2FB/\\$file/lahti-sivistystoimiala_esite_fin_final.pdf](http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/895E648713578904C2257B2D0033A2FB/$file/lahti-sivistystoimiala_esite_fin_final.pdf)

Lahti. 2015f. Sivistystoimialan organisaatio 1.4.2014 [viitattu 12.10.2015].

Saatavissa:

[http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/5844ED253F553621C2257CED00351EF7/\\$file/Sivistystoimialan%20organisaatio_010414_alk.pdf](http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/5844ED253F553621C2257CED00351EF7/$file/Sivistystoimialan%20organisaatio_010414_alk.pdf)

Lahti. 2015g. Tervetuloa päivähöytöön – opas lapsiperheille [viitattu 8.11.2015]. Saatavissa:

[http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/E11EE55A12F88657C22575920039A484/\\$file/varhaiskasvatus_nettesite.pdf](http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/E11EE55A12F88657C22575920039A484/$file/varhaiskasvatus_nettesite.pdf)

Lahti. 2015h. Tietoja Lahdesta [viitattu 12.10.2015]. Saatavissa:

<http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/507863CE639BB6BEC2256FE70020C352>

Lahti. 2015i. Tilda – tilastotietoa Lahdesta. Tilastotietokanta [viitattu 13.10.2015]. Saatavissa: <http://www4.lahti.fi/verkkotilastointi/>

Opetus- ja kulttuuriministeriö. 2014. Varhaiskasvatuksen historia, nykytila ja kehittämisen suuntalinjat [viitattu 2.10.2015]. Saatavissa:

<http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Julkaisut/2014/liitteet/tr12.pdf?lang=fi>

Opetus- ja kulttuuriministeriö. 2015. Varhaiskasvatus [viitattu 2.10.2015]. Saatavissa: <http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/varhaiskasvatus/?lang=fi>

Opetushallitus. 2014. Esiopetuksen opetussuunnitelman perusteet 2014. Määräykset ja ohjeet 2014:94 [viitattu 6.10.2015]. Saatavissa: http://www.oph.fi/download/163781_esiopetuksen_opetussuunnitelman_perusteet_2014.pdf

Opetusministeriö. 2004. Esiopetuksen tila Suomessa. Valtioneuvoston selonteko eduskunnalle esiopetusuudistuksen vaikutuksista ja tavoitteista [viitattu 6.10.2015]. Saatavissa: http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Julkaisut/2004/liitteet/opm_186_opm32.pdf?lang=fi

Raivio, M., Tainio, N. 2010. Kuvaus Ilmajoen kunnan esiopetuksesta vuonna 2010. Seinäjoen ammattikorkeakoulu [viitattu 20.10.2015]. Opin- näytetyö. Saatavissa: https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/13024/Raivio_ja_Tainio.pdf?sequence=1

Suomen Kuntaliitto. 2012. Kuntien ja kuntayhtymien talous- ja toimintatilaston luokitukset 2012 [viitattu 7.11.2015]. Saatavissa: http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2689

Suomen Kuntaliitto. 2015a. Esiopetus velvoittavaksi 1.8.2015 alkaen [viitattu 6.10.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/uutisia/2015/Sivut/Esiopetus-velvoittavaksi-1.8.2015-alkaen.aspx>

Suomen Kuntaliitto. 2015b. Kouluikkuna – perusopetuksen ja lukiokoulutuksen vertailutietokanta [viitattu 31.10.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/uutisia/2012/Sivut/vertailutietokanta.aspx>

Suomen Kuntaliitto. 2015c. Kunnan itsehallinnolliset tehtävät [viitattu 30.9.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/kunnat/kunnan-tehtavat/kunnan-itsehallinnolliset-tehtavat/Sivut/default.aspx>

Suomen Kuntaliitto. 2015d. Kunnan lakisääteiset tehtävät [viitattu 1.10.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/kunnat/kunnan-tehtavat/lakisaateiset-tehtavat/Sivut/default.aspx>

Suomen Kuntaliitto. 2015e. Kunnan tehtävien järjestäminen ja tuottaminen [viitattu 1.10.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/kunnat/kunnan-tehtavat/tehtavien-jarjestaminen-ja-tuottaminen/Sivut/default.aspx>

Suomen Kuntaliitto. 2015f. Perustietoa Suomen valtionapujärjestelmästä [viitattu 10.10.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/valtiosuudet/Sivut/default.aspx>

Suomen Kuntaliitto. 2015g. Varhaiskasvatus [viitattu 2.10.2015]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/opeku/vasu/Sivut/default.aspx>

Säkkinen, S. & Kuoppala, T. Lasten päivähoidon terveyden ja hyvinvoinninlaitos. [viitattu 2.10.2015]. Saatavissa: https://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/125389/Tr33_14.pdf?sequence=5

Terveyden ja hyvinvoinninlaitos. 2015. Varhaiskasvatus. [viitattu 2.10.2015]. Saatavissa: <https://www.thl.fi/fi/web/lapset-nuoret-ja-perheet/peruspalvelut/varhaiskasvatuspalvelut>

Tilastokeskus. 2014. Esi- ja peruskouluopetus 2014 [viitattu 12.10.2015]. Saatavissa: http://www.stat.fi/til/pop/2014/pop_2014_2014-11-14_fi.pdf

Tilastokeskus. 2015a. Kuntien ja kuntayhtymien talous- ja toimintatilaston laatuseloste 2014 [viitattu 23.10.2015]. Saatavissa: http://www.stat.fi/til/ktt/2014/ktt_2014_2015-06-01_laa_001_fi.html

Tilastokeskus. 2015b. Taulukko 41 [viitattu 23.10.2015]. Saatavissa:
http://www.stat.fi/keruu/files/kuntatieto_41.pdf

Tilastokeskus. 2015c. Yleistä tietoa tiedonkeruusta [viitattu 23.10.2015].
Saatavissa: <http://www.stat.fi/keruu/kusot/yleista.html>

Valtionvarainministeriö. 2015. Kuntien lukumäärä ja vireillä olevat muutokset [viitattu 1.10.2015]. Saatavissa: <http://vm.fi/kuntien-lukumaara>

Varhaiskasvatuslaki. [viitattu 3.10.2015]. Saatavissa:
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1973/19730036>

Virtuaalikunta. 2015a. Kuntaliitokset [viitattu 1.10.2015]. Saatavissa:
<http://www.virtuaalikunta.net/fi/tietoa/kuntaliitokset/Sivut/default.aspx>

Virtuaalikunta. 2015b. Kuntien tehtävät ja yhteistoiminta [viitattu 1.10.2015]. Saatavissa:
<http://www.virtuaalikunta.net/fi/tietoa/tehtavat/Sivut/default.aspx>

Suulliset lähteet

Haastateltava 1. 2015. Lahden kaupunki, Varhaiskasvatuspalvelut. Haastattelut 18.9.2015 ja 13.10.2015.

Haastateltava 2. 2015. Lahden kaupunki, Varhaiskasvatuspalvelut. Haastattelut 12.10.2015 ja 30.10.2015.

Haastateltava 3. 2015. Lahden kaupunki, Varhaiskasvatuspalvelut. Haastattelu 16.10.2015.

Muut lähteet

Lahden kaupunki. 2014a. Päiväkotien tilinpäätöstiedot vuodelta 2014.

Lahden kaupunki. 2014b. Päiväkotien lapsi- ja henkilökuntamääräraportit vuodelta 2014.

Lahden kaupunki. 2014c. Lasten läsnäolopäiväraportti vuodelta 2014.

LIITTEET

Liite 1. Talous- ja toimintatilaston lomake 41



Kunnan/kuntayhtymän talous
Kommunens/samkommunens ekonomi

Kunnan/kuntayhtymän n:o
Kommunens/samkommunens nummer

41 Eräitä tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta ja toiminnasta – *Vissa uppgifter om ekonomin och verksamheten inom förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning och gymnasieutbildning*

1 000 euroa, ilman desimaaleja – 1 000 euro, utan decimaler	Palkkaukset Avlöningar	Muut menot Övriga utgifter	
	01	02	
Esiopetus – Förskoleundervisning			
Opetus – Undervisning	30451		
Kuljetus – Skjutning	30454		
Ruokailu – Måltider	30457		
Muu oppilashuolto – Övrig elevvård	30460		
Sairaalaopetus – Sjukhusundervisning	30463		Vain sijaintikunta ilmoittaa! – Uppgiften ännas bara av den kommun där undervisning ges!
Vaikeimmin kehitysvammaisten opetus – Undervisning av mycket grav utvecklingsföröring Vrt. oppilasmäärä 20.9 – Jfr antalet elever 20.9	30466		1
Muu vammaisopetus – Undervisning av andra handikappade i förskoleundervisning Vrt. muiden vammaisoppilaiden lukumäärä 20.9 – Jfr antalet i andra handikappade elever 20.9	30469		1
Sisäinen hallinto – Intern förvaltning	30472		
Kiinteistöjen ylläpito – Underhåll av fastigheter	30475		
Sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset – Kapitalkostnadsdelen av interna hyror	30481		< 01 304 1970 + 2960
Kotikunnan maksuosuudet – Hemkommunens betalningsandelar	30484		± 01 304 0510 + 0520 + 0530 + 0540
Toimintamenot ja vyörytyserät yhteensä – Verksamhetsutgifter och överföringsposter totalt	30493		– 01 304 2900 + 2960
	± 01 304 0100 + 0300 + 0370 + 0380		
Pienet hankkeet – Små projekt	30496		
Sairaalaopetuksen opetuspäivien lukumäärä vuoden aikana – Antalet dagar inom sjukhusundervisningen under året	30498		Vain sijaintikunta ilmoittaa! – Uppgiften ännas bara av den kommun där undervisning ges!

1. 11-vuotinen oppivelvollisuus – 11-årig lämpikt

2. Sisäisiin vuokriin mahdollisesti sisältyvät poistot ja laskennalliset korot. – Avskrivningar och kalkylerade räntor som eventuellt ingår i interna hyror.

3. Kotikunnan maksuosuuksiin sisältyvät sekä valtionosuusjärjestelmän mukaiset kotikuntakorvausmenot että mahdolliset kuntien keskinäisiin sopimuksiin perustuvat kotikuntakorvauksen yli menevät maksuosuudet. – I hemkommunens betalningsandelar ingår både utgifter för hemkommunsensättning enligt statsandelssystemet och eventuella betalningsandelar som grundar sig på överenskomna mellan kommunerna och som överstiger hemkommunsensättning.

4. Tämän luvun tulee olla sama kuin toimintamenojen (ivi 2900) ja vyörytyserien (ivi 2960) summa taulukon 01 Käyttötalous tehtävälukassa 304 Esiopetus. Ellei näin ole, tulee eron syistä antaa selitys erillisellä liitteellä. – Denna summa ska vara lika stor som summan av verksamhetsutgifterna (rad 2900) och överföringsposterna (rad 2960) i uppgiftslas förskoleundervisning och i tabell 01 Driftsekonomi. Om detta inte är fallet ska orsaken utredas i en separat bilaga.

5. Investointeihin (taulukko 02) sisältyvät valtionosuusten asetuksella säädeltyä euromäärin alittavat ns. pienet hankkeet (hankkohtainen raja 400 tuhatta euroa, ilman ALVia), joihin ei ole saatu perustamishankkeen valtionosuutta. – Av investeringsarna i tabell 02 utgifterna för s.k. små projekt (gränsen per projekt är 400 tusen euro, utan moms), vilka undersöker det belopp som statsstodet fastställt och för vilka man inte fått särskild statsandel som beviljas för anläggningsprojekt.

41 Eräitä tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta ja toiminnasta (jatkuu) – Vissa uppgifter om ekonomin och verksamheten inom förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning och gymnasieutbildning (forts.)

1 000 euroa, ilman desimaaleja – 1 000 euro, utan decimaler	Palkkaukset Avlöningar	Muut menot Övriga utgifter																																							
	01	02																																							
Perusopetus – Grundläggande utbildning																																									
Opetus – Undervisning	30551																																								
Majoitus ja kuljetus – Inkvartering och skötsel	30554																																								
Ruokailu – Måltider	30557																																								
Muu oppilashuolto – Övrig elevvård	30560																																								
Sairaalaopetus – Sjukhusundervisning	30563																																								
Vaikkeimmin kehitysvammaisten opetus – Undervisning av mycket grav utvecklingsstörda ¹	30566																																								
Muu vammaisopetus – Undervisning av andra handikappade i grundskolan ¹	30569																																								
Sisäinen hallinto – Intern förvaltning	30572																																								
Kiinteistöjen ylläpito – Underhåll av fastigheter	30575																																								
Sisäisiin vuokriin sisällytyvät pääomakustannukset Kapitalkostnader i en av interna hyror ²	30581				< 01 306 1970 + 2960																																				
Kotikunnan maksuosuudet – Hemkommunens betalningsandelar ³	30584				< 01 306 0610 + 0620 + 0630 + 0640																																				
<p>Perusopetuslain mukainen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminta – ⁴ Morgon- och eftermiddagsverksamhet som avses i lagen om grundläggande utbildning:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Palkkaukset Avlöningar</th> <th>Muut menot Övriga utgifter</th> <th>Arvonlisävero Mervärdesskatt</th> <th>Maksut Avgifter</th> <th>Muut tulot Övriga inkomster</th> </tr> <tr> <th></th> <th>01</th> <th>02</th> <th>03</th> <th>04</th> <th>05</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Omana toimintana – Egen verksamhet</td> <td>30778</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ostopalveluna – Köpta tjänster</td> <td>30784</td> <td></td> <td>⁵</td> <td>⁶</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Avustettuna toimintana – Understödd verksamhet</td> <td>30789</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Yhteensä – Totalt</td> <td>30793</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>							Palkkaukset Avlöningar	Muut menot Övriga utgifter	Arvonlisävero Mervärdesskatt	Maksut Avgifter	Muut tulot Övriga inkomster		01	02	03	04	05	Omana toimintana – Egen verksamhet	30778					Ostopalveluna – Köpta tjänster	30784		⁵	⁶		Avustettuna toimintana – Understödd verksamhet	30789					Yhteensä – Totalt	30793				
	Palkkaukset Avlöningar	Muut menot Övriga utgifter	Arvonlisävero Mervärdesskatt	Maksut Avgifter	Muut tulot Övriga inkomster																																				
	01	02	03	04	05																																				
Omana toimintana – Egen verksamhet	30778																																								
Ostopalveluna – Köpta tjänster	30784		⁵	⁶																																					
Avustettuna toimintana – Understödd verksamhet	30789																																								
Yhteensä – Totalt	30793																																								

Vain sijaintikunta ilmoittaa! – Uppgiften ämnas bara av den kommun där undervisning ges!

Vrt. oppilemmääni 20.9. –
Jfr antalen elever 20.9.

Vrt. muiden vammaisoppilaiden lukumääriä
20.9. – Jfr antalen andra handikappade
elever 20.9.

¹ 11-vuotinen oppivelvollisuus – 11-årig läroplikt

² Sisäisiin vuokriin mahdollisesti sisällytyvät poistot ja laskennalliset korot. – Avskrivningar och kalkylerade räntor som eventuellt ingår i interna hyror.

³ Kotikunnan maksuosuuksiin sisällytyvät sekä valtionosuusjärjestelmän mukaiset kotikuntakorvausten että mahdolliset kuntien keskinäisiin sopimuksiin perustuvat kotikuntakorvausten yli menevät maksuosuudet. – I hemkommunens betalningsandelar ingår både utgifter för hemkommuner som sätterningar enligt stadsändsystemet och eventuella betalningsandelar som grundar sig på överenskomelser mellan kommunerna och som överstiger hemkommunens sättningsgränser.

⁴ 570 tuntia tai vaihtoehtoisesti 780 tuntia (keskimäärin 3 tai 4 tuntia/päivä) koulun työvuoden aikana tai siitä laajempaa toteutettu toiminta. Kustannuksiin ja tuloihin ei sisällytetä sitä osuutta aamu- ja iltapäivätoiminnasta, joka on annettu taitteen perusopetuksena (taulukossa 01 tehtävällä 335 Taitteen perusopetus) eikä sitä osuutta, joka on annettu perusopetuksen työsuunnitelman mukaisena keuhkotautitoimintana. – Antingen 570 timmar eller allmogat 780 timmar (i medeltal) 3 eller 4 timmar/dag under skolans arbetsår eller mera omfattande verksamhet, i kostnader och inkomster inkluderat inte den andel av morgon- och eftermiddagsverksamheten, som givits som grundläggande kostnadsutläggning (i tabell 01 under uppgift 335 Grundläggande kostnadsutläggning), inte heller den andel som givits som klubbverksamhet enligt arbetsplanen för grundläggande utbildning.

⁵ Ostoihin sisällyneet palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot. Myös yritysten tai sisäisten ostojen osalta. – De mervärdesskatter inom ramen för återbetalningssystemet som ingår i anskaffningar. Också för överföringsposter eller interna inköp.

⁶ Perusopetuslain mukaisesta aamu- ja iltapäivätoiminnasta kunnalle tulotutut maksut. – Avgifter som inkomster till kommunen för morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning.

41 Eräitä tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta ja toiminnasta (jatkuu) – Vissa uppgifter om ekonomin och verksamheten inom förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning och gymnasieutbildning (forts.)

1 000 euroa, ilman desimaaleja – 1 000 euro, utan decimaler	Palkkaukset Avlöningar	Muut menot Övriga utgifter	
	01	02	
Perusopetus (jatkuu – Grundläggande utbildning (forts.))			
Toimintamenot ja vyörytyserät yhteensä – Verksamhetsutgifter och överföringsposter totalt 1 30593			- 01 305 2900 + 2960
Pienet hankkeet – Små projekt 2 30596			
Sairaalaopetuksen opetuspäivien lukumäärä vuoden aikana – Antalet dagar inom sjukhusundervisningen under året 30598			Vain sijaintikunta ilmoittaa! – Uppgiften lämnas bara av den kommun där undervisning ges!

1. Tämän luvun tulee olla sama kuin toimintamenojen (rivi 2900) ja vyörytyserien (rivi 2960) summa taulukon 01 Käyttötalous tehtäväluokassa 305 Perusopetus. Ellei näin ole, tulee eron syistä antaa selvitys erillisellä liitteellä. – Denna summa skall vara lika stor som summan av verksamhetsutgifterna (rad 2900) och överföringsposterna (rad 2960) i uppgiftsklass 305 Grundläggande utbildning i tabell 01 Driftsekonomi. Om detta inte är fallet skall orsaken utredas i en separat bilaga.

2. Investointeihin (taulukko 02) sisältyvät valtionneuvoston asetuksella säädetyn euromäärän alittavat pienet hankkeet (hankkeittainen raja 400 tuhatta euroa, ilman ALVia), joihin ei ole saatu perustamishankkeen valtionosuutta. – Av investeringarna (tabell 02) utgifterna för s.k. små projekt (gränsen per projekt är 400 tusen euro, utan moms), vilka understiger det belopp som statsrådet fastställt och för vilka man inte fått särskild statsandel som beviljas för anläggningsprojekt.

41 Eräitä tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta ja toiminnasta (jatkuu) – *Vissa uppgifter om ekonomin och verksamheten inom förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning och gymnasieutbildning (forts.)*

Tiedot kootaan opetuksen valtionosuusjärjestelmää varten – Uppgifterna samlas in för statsandelssystemet för undervisningen.

1 000 euroa, ilman desimaaleja – 1 000 euro, utan decimaler	Palkkaukset Avlöningar	Muut menot Övriga utgifter	Arvonlisävero Mervärdesskatt
	01	02	L 03
Lukiokoulutus – Gymnasieutbildning			
Valtionosuuspohjaan kuuluvat toimintamenot ja vyörytyserät – Verksamhetsutgifter och överföringsposter som hör till statsandelsgrunden:			
Opetus – Undervisning	31051		
Majoitus – Inkvartering	31054		
Ruokailu – Måltider	31057		
Muu opiskelijahuolto – Övrig elevvård	31060		
Sisäinen hallinto – Intern förvaltning	31072		
Kiinteistöjen ylläpito – Underhåll av fastigheter	31075		
Yhteensä –	A	B	
Totallt	31078		
			A < 01 310 0100 + 0300 + 0270 + 0380 – 5805
Valtionosuuspohjaan kuulumattomat toimintamenot ja vyörytyserät – Verksamhetsutgifter och överföringsposter som inte hör till statsandelsgrunden:			
Sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset – Kapitaalkostnadsdelen av interna hyror	2 31081		< 01 310 1970 + 2960
Kotikunnan maksusuodet – Hemkommunens betalningsandelar	3 31084		– 01 310 0510 + 0520 + 0530 + 0540
Muut – Övriga	31089		
Yhteensä –	31090	C	
Totallt	31090		
Toimintamenot ja vyörytyserät yhteensä (A + B + C) – Verksamhetsutgifter och överföringsposter totalt (A + B + C)	4 31093		– 01 310 2900 + 2960
Pienet hankkeet – Små projekt	5 31096		L

- Ostoihin sisältyneet palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot. Myös vyörytysten tai sisäisten ostojen osalta. – De mervärdesskatter inom ramen för återbetalningssystemet som ingår i anskaffningar. Också för överföringsposter eller interna inköp.
- Sisäisiin vuokriin mahdollisesti sisältyvät poistot ja laskennalliset korot. – Avskrivningar och kalkylerade räntor som eventuellt ingår i interna hyror.
- Erillisiiin sopimuksiin ja säädöksiin perustuvat kotikunnan maksusuodet. – Hemkommunens betalningsandelar som betalas på basis av separata avtal och förordningar.
- Tämän luvun tulee olla sama kuin toimintamenojen (rivi 2900) ja vyörytyserien (rivi 2960) summa taulukon 01 Käyttötalous tehtäväluokassa 310 Lukiokoulutus. Ellei näin ole, tulee eron syistä antaa selvitys erillisellä liitteellä. – Denna summa skall vara lika stor som summan av verksamhetsutgifterna (rad 2900) och överföringsposterna (rad 2960) i uppgiftsklass 310 Gymnasieutbildning i tabell 01 Örnäkonomi. Om detta inte är fallet skall orsaken utredas i en separat bilaga.
- Investointeihin (taulukko 02) sisältyvät valtionuuston asetuksella säädetyt eumomäärän sallittavat pienet hankkeet (hankkohtainen raja 400 tuhatta euroa, ilman ALV:ä), joihin ei ole saatu perustamishankkeen valtionosuutta. – Av investeringarna (tabell 02) utgifterna för s.k. små projekt (gränsen per projekt är 400 tusen euro, utan moms), vilka understiger det belopp som statsrådet fastställt och för vilka man inte fått särskild statsandel som beviljas för anläggningsprojekt.