

Irma-Riitta Nikumatti

**KUNNAN TALOUSHALLINNON PROSESSIEN KEHITTÄMINEN
KIRJANPIDON NÄKÖKULMASTA**

Opinnäytetyö

Kajaanin ammattikorkeakoulu

Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala

Liiketalouden koulutusohjelma

Kevät 2010



**Kajaanin
ammattikorkeakoulu**

OPINNÄYTETYÖ TIIVISTELMÄ

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma
Tekijä(t) Irma-Riitta Nikumatti	
Työn nimi Kunnan taloushallinnon prosessien kehittäminen kirjanpidon näkökulmasta	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot Oikeudelliset opinnot	Ohjaaja(t) Raija Jormakka Toimeksiantaja
Aika Kevät 2010	Sivumäärä ja liitteet 55
<p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena on ollut selkiänyttää taloushallinnon tehtäväkenttää ja löytää keinoja käytännön työssä esiin tulleiden ongelmatilanteiden vähentämiseksi. Lisäksi opinnäytetyössä on vertailtu erilaisia kustannuslaskentamenetelmiä ja selvitetty kustannuksiin vaikuttavia tekijöitä.</p> <p>Teoreettisena viitekehyksenä on kirjanpitoon liittyvä lainsäädäntö, kustannuslaskentamenetelmät, laatuajattelu ja prosessien kehittäminen.</p> <p>Opinnäytetyön empiirinen osuus koostuu kirjanpitoon liittyvän lainsäädännön ja ohjeistuksen soveltamisesta käytännössä sekä kokemusperäisistä havainnoista taloushallinnon eri osa-alueiden tehtävien hoitamisesta. Prosessien kehittämistyössä on muun muassa määritelty lainsäädäntöön liittyviä määräaikoja ja tehostettu niiden noudattamista. Neuvontaa ja ohjausta on lisätty. Esimerkkinä prosessikaaviosta on esitetty ostolaskujen käsittelyprosessi muutosehdotuksineen.</p> <p>Käytännön kehittämissuhteita on esitetty niihin taloushallinnon osa-alueisiin, joissa on eniten esiintynyt ongelmatilanteita. Esimerkiksi määräaikojen asettaminen ja noudattaminen on osoittautunut hyväksi keinoksi vähentää ongelmien syntymistä muun muassa arvonlisäverojen tilitysten ja tilinpäätöksen laadinnan yhteydessä. Myös lisääntyneellä neuvonnalla ja ohjauksella on pystytty vähentämään esimerkiksi tiliöintivirheitä ja siten korjaustoimenpiteitä. Ostolaskujen käsittelyprosessin muutos on nopeuttanut sekä ostolaskujen kirjaamista että laskujen myöhempää käsittelyä. Käytännössä hyvinkin pienillä toimintatapojen muutoksilla on joitakin taloushallinnon prosesseja pystytty kehittämään parempaan ja taloudellisempaan suuntaan.</p>	
Kieli	Suomi
Asiasanat	kirjanpito, kustannuslaskenta
Säilytyspaikka	<input checked="" type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun Kaktus-tietokanta <input checked="" type="checkbox"/> Kajaanin ammattikorkeakoulun kirjasto

School Business	Degree Programme Business Administration
Author(s) Irma-Riitta Nikumatti	
Title The Development of Accountancy in the Financial Administration Process of a Municipality	
Optional Professional Studies Financial Administration and Law	Instructor(s) Raija Jormakka
	Commissioned by
Date Spring 2010	Total Number of Pages and Appendices 55
<p>The purpose of this thesis was to clarify the financial administration process and to find the means to decrease the problem situations appearing in the everyday work. In addition, the thesis compares the different cost calculation methods and reports the reasons affecting costs.</p> <p>The theoretical context consists of accountancy legislation, cost calculation methods, quality thinking and process development.</p> <p>The empirical part of the thesis consists of the practical application of the legislation and the accountancy guidelines and the empirical observations made in the different tasks of financial administration. In the development of the processes, among other things the deadlines related to the legislation have been set and the compliance of them has been clamped down. Information and guidance have been increased. The handling process of purchase invoices with its amendments has been presented as an example a process chart.</p> <p>Practical development suggestions have been proposed to those sectors of financial administration where most of the problem situations have appeared. For example, the imposition and the compliance of the deadlines have turned out to be good means to decrease the problem situations, among other things in the account of value added tax and preparing the financial statements. Also, the increased information and guidance have decreased, for example posting mistakes and thereby corrections. Changing the handling process of the purchase invoices has accelerated both the posting and the later usage of the purchase invoices. Practically with very small changes in the strategies, some of the financial administration processes have been improved and made more economical.</p>	
Language of Thesis	Finnish
Keywords	accountancy, cost calculation
Deposited at	<input checked="" type="checkbox"/> Kaktus Database at Kajaani University of Applied Sciences <input checked="" type="checkbox"/> Library of Kajaani University of Applied Sciences

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
2 KUNNAN KIRJANPITOON LIITTYVÄ LAINSÄÄDÄNTÖ JA YLEISOHJEET	3
2.1 Kuntalaki 17.3.1995/365	3
2.2 Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 ja kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339	7
2.3 Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeet	9
2.4 Muut kunnan kirjanpitoon vaikuttavat lait	11
3 KUSTANNUSLASKENTA JA KUSTANNUKSIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT	15
3.1 Kustannuslaskenta	17
3.2 Kustannukset, laatu ja prosessien kehittäminen	22
4 KÄYTÄNNÖN TALOUSHALLINTOA	26
4.1 Lainsäädännön vaikutus käytännön kirjanpityöhön	29
4.1.1 Talousarvion laadinta	29
4.1.2 Liiketapahtumat tilivuoden aikana	30
4.1.3 Tavoitteena täydellinen tilinpäätös	33
4.1.4 Kirjanpidon luotettavuuden varmistaminen	36
4.2 Kustannuslaskenta taloushallinnossa	38
4.2.1 Kustannuslaskentamenetelmät	39
4.2.2 Kustannukset, laatu ja prosessien kehittäminen kirjanpidon näkökulmasta	42
5 YHTEENVETO	50
LÄHTEET	54

1 JOHDANTO

Kuntien ja kaupunkien taloushallintoon on viime vuosina kohdistunut monenlaisia paineita. Talouden heikkeneminen on vaikuttanut niin taloushallintoon kuin muihinkin kunnan toimintoihin. Uusia tehtäviä on tullut lisää, mutta henkilöstömäärää on pyritty jopa supistamaan juuri taloustilanteen huonontumisen vuoksi. Toimintaympäristössäkkin on voinut tapahtua muutoksia, esimerkiksi talouspalveluiden käyttöön on hankittu täysin uudet ohjelmat, mahdollisesti jopa eri ohjelmatoimittajalta, mikä osaltaan on lisännyt taloushallinnon henkilöstön työmäärää.

Taloushallintoon vaikuttavat monet eri tekijät. Erilaisia lakeja, asetuksia ja säädöksiä on noudatettava, niin myös solmittuja sopimuksia. Tietyt tehtävät on tehtävä annettuihin määräaikoihin mennessä: Tilastokeskukselle toimitettavan talous- ja toimintatilaston laatimiseen voi pyynnöstä saada jatkoaikaa, mutta esimerkiksi palkat on maksettava ajallaan sovittuina palkanmaksupäivinä. Tilivuoden aikana hoidetaan kuluvan vuoden kirjanpitoa ja suunnitellaan tulevien vuosien budjetit ja taloussuunnitelmia. Maaliskuun loppuun mennessä on tilinpäätöksen oltava valmis koko laajuudessaan – täydellinen konsernitilinpäätös tehtiin ensimmäisen kerran vuodelta 2008 keväällä 2009 jopa myös vuodenvaihteessa 2008–2009 lakaneissa kunnissa, mikäli konsernitilinpäätöksen tekemisen edellytykset näissä kunnissa täyttyivät. Erilaisia raportteja, tilastoja ja taulukoita on toimitettava eri tahoille niin tilivuoden aikana kuin tilivuoden päättymisen jälkeenkin.

Kunnan taloushallintoon kuuluu monia tehtäväkokonaisuuksia, esimerkiksi kirjanpito, palkanlaskenta, ostoreskontra ja myyntireskontra. Tässä opinnäytetyössä keskitytään lähinnä kirjanpidon tehtäväkenttään, johon kuuluu tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tuottamisen lisäksi muun muassa raportointi kunnan omille hallintokunnille ja kunnan ulkopuolisille sidosryhmille. Taloushallintoon kuuluu olennaisena osana myös sisäinen laskenta, jonka avulla tuotetaan tietoa esimerkiksi toiminnan suunnittelua ja seuranta varten. Taloushallinto on myös itse kustannuslaskennan kohteena, kun haetaan kustannussäästöjä kunnan talouteen.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selkeyttää kunnan taloushallinnon tehtäväkenttää lainsäädännön avulla pääpainon ollessa kirjanpidon näkökulmassa. Tavoitteena on myös löytää keinoja vähentää ja ratkaista taloushallinnon eri osa-alueiden välisiä ongelmia. Yhtenä tarkas-

telukohteena on prosessien kehittäminen kustannuslaskennalliset tekijät huomioon ottaen. Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsitellään erityisesti kirjanpitoon liittyvää lainsäädäntöä ja ohjeistusta. Lisäksi teoriaosuudessa vertaillaan erilaisia kustannuslaskentamenetelmiä ja käsitellään kustannuksiin vaikuttavia tekijöitä.

Opinnäytetyön empiirinen osuus koostuu kirjanpitoon liittyvän lainsäädännön ja ohjeistuksen soveltamisesta käytännön työssä ja kokemukseräisistä havainnoista taloushallinnon eri tehtävien hoitamisesta. Kustannuslaskentamenetelmien vertailussa on käytetty kuvitteellisia esimerkkejä kustannuslaskentavaihtoehtoista. Kustannuksiin vaikuttavien tekijöiden ohella opinnäytetyössä pohditaan erilaisia vaihtoehtoja taloushallinnon tehtävien hoitamiseksi, muun muassa yhteistoimintaa ja prosessien kehittämistapoja. Opinnäytetyössä tuodaan esille myös erilaisia toimenpide-ehdotuksia taloushallinnon tehtävien suorittamiseksi annettuihin määräaikoihin mennessä ja käytännön työssä esiin tulleiden ongelmien vähentämiseksi.

2 KUNNAN KIRJANPITOON LIITTYVÄ LAINSÄÄDÄNTÖ JA YLEISOHJEET

Kunnan taloushallintoa säätelevät monet eri lait ja asetukset. Kirjanpidon kannalta tärkeimpiä ovat kuntalaki, kirjanpitolaki ja arvonlisäverolaki. Myös tilastolailla on oma vaikutuksensa kirjanpidon tehtäväkenttään. Palkka- ja henkilöstöhallinnossa noudatetaan työoikeuteen ja verotukseen liittyviä säädöksiä. Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja henkilötietolaki koskevat taloushallinnon lisäksi myös muita kunnan hallinnonaloja. Edellisten lisäksi eri hallinnonaloja koskevat erityislait voivat vaikuttaa taloushallinnon tehtäviin. Aihealueen rajaamisen vuoksi jäljempänä käsitellään vain tärkeimpiä kirjanpitoon liittyviä lakeja ja asetuksia.

2.1 Kuntalaki 17.3.1995/365

Nykyinen kuntalaki on vahvistettu 17.3.1995, ja siihen sisältyvät kunnan toiminnan ja talouden suunnittelua ja seurantaan koskevat säännökset tulivat voimaan vuoden 1997 alusta. Vahvistamisen jälkeen kuntalakiin on tehty useita muutoksia, joista osa kohdistuu nimenomaan kunnan talouden hoitoon. Taloushallinnon kannalta tärkeimpiä ovat 8., 9., 10. ja 10. a luvut, joissa käsitellään kunnan taloutta, hallinnon ja talouden tarkastusta, kuntien yhteistoimintaa ja kunnallista liikelaitosta. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 494.)

Kuntalain 65. §:n mukaan valtuusto hyväksyy vuoden loppuun mennessä kunnan talousarvion seuraavaksi kalenterivuodeksi ja taloussuunnitelman kolmeksi tai useammaksi vuodeksi, joista ensimmäinen vuosi on talousarviovuosi. Hyväksytyt talousarvion ja -suunnitelman tulee sisältää sekä kunnan toiminnalliset että taloudelliset tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava kunnan tehtävien hoitamiseen tarvittavat edellytykset turvaten: suunnittelukauden aikana tulojen on katettava menot ja maksuvalmiuden on oltava riittävä. Tarkoitus on, että talousarvion ja -suunnitelman avulla päätöksentekijät ja kunnan muut sidosryhmät saavat kattavat tiedot kunnan toiminnasta ja taloudesta. Pykälässä on myös säädetty määrärahoista, tuloarvioista ja rahoitustarpeen kattamisesta sekä talousarvion noudattamisesta. Alijäämän kattamisvelvollisuutta koskevat säännökset ovat tulleet voimaan vuoden 2001 alusta ja niitä on täsmennetty vuonna 2006. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 494–495.)

Talousarvion rakenteesta on pykälässä 65 omat määräyksensä: talousarvio koostuu käyttötalous-, tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosista. Kunnan toiminnalliset tavoitteet määritellään käyttötalousosassa toimielin- ja tehtäväkohtaisesti, ja vastaavasti esitetään valtuuston hyväksymät määrärahat ja tuloarviot, joita tavoitteet edellyttävät. Tuloslaskelmaosassa osoitetaan tulo-rahoituksen riittävyys menoihin, joita syntyy mm. palvelutoiminnasta, koroista ja poistoista. Investointiosa sisältää investointien hankekohtaiset määrärahat tuloarvioineen. Rahoitusosassa selvitetään talousarvion vaikutus kunnan maksuvalmiuteen. Lisäksi rahoitusosassa selvitetään investointien ja lainanlyhennysten tulo- ja pääomarahoitustarpeet sekä rahoitustarpeen ja rahoitusjäämän kattamisvaihtoehdot. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 498–499.)

Kunnan kirjanpidosta on säädetty 67. §:ssä. Sen mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on kuntalain säädösten lisäksi soveltuvin osin voimassa kirjanpitolain säädökset. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kuntalain 68.–70. §:n sekä kirjanpitolain soveltamisesta – hyvän kunnallisen kirjanpitotavan tärkeänä lähteenä pidetään juuri kuntajaoston lausuntoja ja kannanottoja. Kaikkien kuntien ja kuntayhtymien onkin hyvän kirjanpitotavan nojalla noudatettava sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia yleisohjeita että kuntajaoston yksittäisiin kirjanpito-ongelmiin antamia lausuntoja. Kuntalain 23. ja 24. pykälien mukaan vastuu kunnan taloudenhoidosta ja laskentatoimesta on kunnanhallituksella ja kunnanjohtajalla. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 525–528.)

Kunnan tilikaudesta ja tilinpäätöksestä on annettu määräykset kuntalain 68. §:ssä. Tilinpäätös on laadittava tilikautta, joka kunnilla on aina kalenterivuosi, seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä, ja siihen tulee sisältyä tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeet mm. taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman laatimisesta. Kuntalain 68. §:n mukaan ”Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta”, joten tarpeelliset lisätiedot ilmoitetaan liitetiedoissa. Tilinpäätösasiakirjojen ja tositeaineiston säilytysaikojen määrittelyssä noudatetaan Kansallisarkiston antamia määräyksiä, joten käytännössä kuntien tilinpäätösasiakirjojen ja tositeaineistojen säilytysajat ovat kirjanpitolain edellyttämiä säilytysaikoja pidemmät. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 528–531.)

Kunnan tilinpäätökseen on sisällytettävä myös konsernitilinpäätös 68. a §:n säädösten mukaisesti, mikäli kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntalain 16. a §:n mukaisen kuntakonsernin. Konsernitilinpäätökseen sisältyy tuloslaskelma ja tase liitetietoineen sekä rahoituslaskelma. Kuntalain mukaan ”konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on alle 200 000 euroa”. Tällaisessa tilanteessa konsernitase liitetietoineen on kuitenkin laadittava. Jos tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto jää alle 200 000 euron, mutta tytäryhteisöjen taseiden yhteenlaskettu arvo sekä päättyneeltä että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta on ylittänyt yhden kolmasosan kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta, tulee myös konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma laadittavaksi. Täydellistä konsernitilinpäätöstä koskeva säännös on tullut noudatettavaksi ensimmäisen kerran laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätös toimintakertomuksineen vuonna 2009. Konsernitilinpäätös on vaikuttanut muun muassa säännöksiin tytäryhteisön tiedonantovelvollisuudesta (70. §) ja toimintakertomuksen sisällöstä (69. §). (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 532–533.)

Toimintakertomuksessa esitetään kuntalain 69. §:n mukaisesti selvitys valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta niin kunnassa kuin kuntakonsernissakin toimintakertomuksen sisällön painopisteen ollessa taloutta koskevista tiedoista. Lisäksi toimintakertomuksessa tulee antaa tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, jotka eivät käy ilmi taseessa, tulos- tai rahoituslaskelmassa. Mikäli kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, tulee toimintakertomuksessa selvittää talouden tasapainotuksen toteutuminen tilikaudella ja voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyys talouden tasapainottamiseksi. Toimintakertomukseen sisältyy myös kunnanhallituksen esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 535–536.)

Hallinnon ja talouden tarkastuksesta on säädetty 9. luvussa, jossa käsitellään muun muassa tarkastuslautakunnan ja tilintarkastajien vaalikelpoisuutta, tehtäviä ja tietojensaantioikeutta ja annetaan määräyksiä tilintarkastuskertomuksesta ja sen käsittelystä. Kuntalain tilintarkastussäännösten uudistamisen tavoitteena on ollut erityisesti tilintarkastusjärjestelmän julkisen luotettavuuden ja ammattiosaamisen lisääminen. Kunnan toiminnan valvonta voi olla ulkoista tai sisäistä. Ulkoisen valvonnan tärkein osa on juuri hallinnon ja talouden tarkastus eli tilintarkastus, jonka tulee olla järjestelmällistä, asiantuntevaa, eri intressitahojen edut huo-

mioon ottavaa ja toimivasta johdosta ja muusta organisaatiosta riippumatonta toimintaa. Myös kunnan asukkaat sekä valtion viranomaiset voivat toteuttaa osaltaan ulkoista valvontaa; esimerkkeinä ulkoisen valvonnan toteuttamisessa käytettävistä keinoista voidaan mainita kunnallisvalitus ja julkisuusperiaate. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 541.)

Sisäistä valvontaa puolestaan pidetään johtamisen apuvälineenä, jolla pyritään mm. varmistamaan toiminnan tuloksellisuus ja jatkuvuus. Muita sisäisen valvonnan kohteita ovat kirjanpidon ja informaatiojärjestelmien luotettavuuden varmistaminen sekä huolellinen taloudenhoito. Myös virheiden tunnistaminen ja ennaltaehkäisy sekä riskien hallitseminen kuuluvat sisäisen valvonnan piiriin. Sisäisen valvonnan järjestämisvastuu kuuluu kunnanhallitukselle ja toteuttamis- ja valvontavastuu kunnanjohtajalle – tilintarkastajan tehtäviin kuuluu tarkastaa, onko sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti. Sisäiseen valvontaan luetaan kuuluvaksi sisäinen tarkkailu, seuranta ja sisäinen tarkastus. Näistä sisäinen tarkkailu kuuluu luonnollisena osana kunnan toimintaan: sen avulla pyritään varmistamaan tehtävien asianmukainen hoitaminen. Luottamushenkilöille kuuluvana sisäisen valvonnan osana pidetään seurantaa, johon kuuluu raportointivelvoitteiden asettamisen lisäksi tehtyjen päätösten ja raportoitujen tulosten vertailu. Sisäisen valvonnan näkyvin osa on sisäinen tarkastus eli nimenomaan tarkastustarkoituksessa tapahtuva valvonta, jonka kohteena voivat olla esimerkiksi rahavarojen käyttö tai varastot. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 542.)

Kuntalain 10. luvussa käsitellään kuntien yhteistoimintaan liittyviä asioita. Kuntien yhteistoiminnasta on kuntalakiin sisältyvien perussäännösten lisäksi erityissäännöksiä kunnallishallinnon eri aloja koskevassa lainsäädännössä, esimerkiksi ns. pakollisiin kuntayhtymiin liittyvät erityissäännökset ja kunta- ja palvelurakennemuutoksen puitelakiin sisältyvät yhteistoimintavelvoitteet. Käytännössä kuntien yhteistoiminnalla pyritään toiminnan tehostamiseen ja kustannusten alentamiseen käyttämällä hyväksi suurtuotannon tai erikoistumisen etuja. Yhteistoiminnalla hoidettavia tehtäviä voivat olla esimerkiksi palvelu- ja hallintotehtävät, kuntien yhteisten etujen valvominen ja elinkeinojen markkinointi. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 576–577.)

Kunnallisesta liikelaitoksesta säädetään kuntalain 10. a luvussa. Lukuun on otettu säännökset niin liikelaitoksen perustamisesta, tehtävistä ja organisaatiosta kuin talouden järjestämisestä, kirjanpitovelvollisuudesta ja tilinpäätöksestäkin. Kunnallinen liikelaitos voi olla joko osa kunnan tai kuntayhtymän organisaatiota tai itsenäisenä oikeushenkilönä toimiva liikelaitoskuntayhtymä. Kyseessä on nimenomaan ”liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden

mukaan hoidettavaa tehtävää varten” perustettu liikelaitos, jonka toiminta pyritään rahoittamaan tulorahoituksella. (Kuntalaki 17.3.1995/365; Harjula & Prättälä 2007, 628.)

2.2 Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336 ja kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339

Kunnan kirjanpidossa noudatetaan kirjanpitolain säädöksiä soveltuvin osin kuntalain 67. §:n mukaisesti (Kuntalaki 17.3.1995/365). Mikäli kuntalain ja kirjanpitolain säännökset poikkeavat toisistaan, noudatetaan kuntalakia, joka on erityislain asemassa kirjanpitolakiin nähden (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010). Samoin kuin kuntalakiin myös kirjanpitolakiin on sen vahvistamisen jälkeen tehty monia muutoksia, joista osa vaikuttaa kunnan kirjanpitoon.

Kirjanpitolaisissa ja -asetuksessa säädetään kirjanpitoon liittyvistä asioista yleisellä tasolla ilman yksityiskohtaisia menettelytapaohteita. Tarkoituksena on kehittää kirjanpitoikäntää joustavasti puitesäädännön avulla: käytännön asiat ratkaistaan kirjanpitoa ohjaavaa yleisperiaatetta eli hyvää kirjanpitoapaa soveltaen. Kirjanpitolain 1. lukuun on sisällytetty kirjanpitovelvollisuutta, tilikautta ym. määritelmiä koskevien yleisten säännösten lisäksi myös säännös hyvän kirjanpitoavan noudattamisesta (3. §). Työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä toimivan kirjanpitolautakunnan yleisohjeilla, lausunnoilla ja kannanotoilla on keskeinen asema hyvän kirjanpitoavan käytännön ohjaamisessa. (Jänkälä & Kaisanlahti 2008, 18–20, 47; Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.)

Kirjanpitolain 2. luvussa käsitellään liiketapahtumien kirjaamiseen ja kirjanpitoaineistoon liittyviä säännöksiä. Hallituksen esityksen (erityisesti HE 173/1997 ja HE 189/2000) lukua 2 koskevissa yksityiskohtaisissa perusteluissa on esitetty kirjanpitoaisissa käytettyjen termien tarkempia määrittelyjä ja muutoinkin selitetty tarkemmin kirjaamiseen liittyvien pykäliden sisältöä ja taustatietoja. Lukuun sisältyy myös kirjanpitoaineiston säilytysaikoja koskevat määräykset, joista erityisesti Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmiin liittyvien kirjanpitoaineistojen säilytysajat tulee ottaa huomioon määriteltäessä kirjanpitoaineiston säilytysaikoja. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336; Jänkälä & Kaisanlahti 2008, 51–59.)

Kirjanpitolain luku 3 sisältää määräykset tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Luvussa säädetään muun muassa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällöstä ja laatimisvelvollisuudesta poikkeustapauksineen. Kirjanpitolain (31.12.1997/1336) 3. luvun 6. §:n (muutettu

30.12.2004/1304) mukaan ”tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä”. Kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tulee antaa riittävät ja oikeat tiedot tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa, joten tarvittaessa lisätietoja annetaan liitetiedoissa. Kinnusen ym. kirjassa (2007) on selitetty audit trail -periaate eli aukottoman kirjausketjun periaate, jonka mukaan kirjanpidosta tulee voida johtaa tilinpäätös mahdollisimman selkeästi ja tarkastettavasti: ”Periaatteen mukaan yksittäisistä liiketapahtumista on päästävä tilinpäätökseen (saatava selville, mihin tilinpäätöseriin ne ovat vaikuttaneet) ja yksittäisistä tilinpäätöseristä liiketapahtumiin (saatava selville, mistä liiketapahtumista tilinpäätöserät muodostuvat).” Lukuun on kirjoitettu myös yleiset tilinpäätösperiaatteet, joista tärkeimpiä ovat oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta, laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisen johdonmukaisuus tilikaudesta toiseen, sisältöpainotteisuus, tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen tilikaudeseen sekä tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen. Määräyksiä on annettu myös tasekirjasta, tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittamisesta ja julkistamisesta, tilintarkastusta koskevista tiedoista sekä tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336; Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 15–16.)

Kirjanpitolain 4. luvussa esitetään tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät ja luvussa 5 arvostus- ja jaksotussäännökset. Hallituksen esityksen (erityisesti HE 173/1997 ja HE 189/2000) lukuja 4 ja 5 koskevissa yksityiskohtaisissa perusteluissa on tarkemmin selvitetty pykälien sisältöä ja taustoja. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen kannalta tärkeimpiä ovat määritelmät satunnaisista eristä, pysyvistä ja vaihtuvista vastaavista, hankintamenosta sekä siirtosaamisista ja siirtoveloista. Myös arvostus- ja jaksotussäännöksiä tulee noudattaa laadittaessa tilinpäätöstä. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336; Jänkälä & Kisanlahti 2008, 74–93.)

Konsernitilinpäätöksen laatimisesta on säädetty kirjanpitolain 6. luvussa. Kuntalaissa on säädetty yleisellä tasolla kunnan velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös. Kunnan konsernitilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kirjanpitolain määräyksiä soveltuvin osin. Konsernitilinpäätös on samaan yritys- tai organisaatioryhmään kuuluvien yritysten ja organisaatioiden tilinpäätöksistä yhteenlaskemalla aikaansaatu yhteenvedo, joka sisältää konsernitaseen, konsernituloslaskelman, konsernirahoituslaskelman ja konserniliitetiedot. Konsernitilinpäätöksen laatii emoyritys, joka sisällyttää omaan tilinpäätökseensä myös konsernitilinpäätöksen. Emoyrityksellä tarkoitetaan yritystä tai organisaatiota, jolla on joko osakkeiden tai osuuksien

omistukseen tai sopimukseen perustuva määräysvalta toisissa yrityksissä eli tytäryrityksissä. Kirjanpitolain mukaan konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos emoyrityksen ja sen tytäryritysten osalta on sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittynyt yhteenlaskettuna enintään yksi kirjanpitolain 3. luvun 9. §:n 2. momentissa säädetyistä rajoista, joita ovat liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa, taseen loppusumma 3 650 000 euroa tai palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336; Kuntalaki 17.3.1995/365; Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 17–18.)

Luku 8 sisältää erinäisiä säännöksiä mm. kirjanpitolautakunnasta, salassa pidettävien tietojen luovuttamisesta ja kirjanpitorikkomuksista. Mainitun luvun 5. pykälässä on säädetty kirjanpitoa koskevista säännöksistä muissa laeissa: ”Tämän lain estämättä on kirjanpitovelvollisuudesta ja kirjanpidosta sekä tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisessa voimassa, mitä niistä erikseen muualla laissa säädetään tai mitä asianomainen viranomaisena on muun lain nojalla säätänyt tai määrännyt.” Pykälän 6 mukaan valtioneuvoston asetuksella annetaan tarkempia säännöksiä muun muassa toimintakertomuksesta, tilinpäätöksen liitetiedoista, tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelystä. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.)

Kirjanpitoasetuksen (30.12.1997/1339) luvussa 1 on annettu tuloslaskelma- ja tasekaavat, jotka on tarkoitettu lähinnä yritysten, aatteellisten yhteisöjen ja säätiöiden, kiinteistöyhtiöiden ja ammatinharjoittajien käyttöön, joten ne eivät ole suoraan sovellettavissa kunnan kirjanpitoon. Luvussa 2 on annettu määräykset rahoituslaskelman lisäksi liitetiedoista, jotka koskevat tilinpäätöksen laatimista, tuloslaskelmaa sekä taseen vastaavia ja vastattavia. Myös vakuuksista, vastuusitoumuksista ja taseen ulkopuolisista järjestelyistä annettavista liitetiedoista on omat määräyksensä, samoin henkilöstöstä ja omistuksista muissa yrityksissä annettavista tiedoista. Kirjanpitoasetuksen 3. ja 4. luvuissa on säädetty konsernin tuloslaskelmasta, taseesta ja niiden liitetiedoista. Tase-erittelyistä ja liitetietojen erittelyistä on määräykset 5. luvussa. (Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.)

2.3 Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeet

Kirjanpitolautakunnasta on säädetty kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 8. luvun 2. ja 3. §:ssä sekä asetuksessa kirjanpitolautakunnasta (19.10.1973/784). Kirjanpitolautakunta toimii työ- ja elinkeinoministeriön yhteydessä – kirjanpitolaissa mainitun kauppa- ja teollisuusministe-

riön toiminta on päättynyt 31.12.2007 ja tehtävät ovat siirtyneet 1.1.2008 toimintansa aloittaneelle työ- ja elinkeinoministeriölle. Kirjanpitolautakunnassa on kuntajaosto, jonka tehtäviin kuuluvat kuntalaissa (17.3.1995/365) säädetyt sekä kirjanpitolautakunnan osoittamat tehtävät. Kirjanpitolautakunta voi antaa viranomaisten, elinkeinonharjoittajien tai kuntien järjestön tai kirjanpitovelvollisen hakemuksesta ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336; Asetus kirjanpitolautakunnasta 19.10.1973/784; Työ- ja elinkeinoministeriö 2009.)

Kirjanpitolautakunnan antamilla ohjeilla ja lausunnoilla ei ole lainvoimaa, joten ne eivät siten sido kirjanpitovelvollista. Käytännön merkitystä ohjeilla ja lausunnoilla kuitenkin on: hyvän kirjanpitotavan noudattaminen kunnissa perustuu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeisiin, lausuntoihin ja kannanottoihin, ja esimerkiksi tuomioistuinkäsittelyissä nojaututaan juuri kirjanpitolautakunnan ohjeisiin ja lausuntoihin harkittaessa, onko oikeuskäsittelyssä olevassa tapauksessa noudatettu hyvää kirjanpitotapaa. (Jänkälä & Kaisanlahti 2008, 20; Harjula & Prättälä 2007, 528.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut seuraavat uudet yleisohjeet:

- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta 2009 (aiemmin annettu vastaava yleisohje vuonna 2008)
- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 2009 (edellinen konsernitilinpäätöksen laatimista koskeva yleisohje annettu vuonna 2007)
- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista 2009 (edellinen liitetieto-ohje annettu vuonna 2007)
- yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä 2009
- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista 2008
- yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 2007
- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta 2006
- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta 2006

- yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 2006.

Yleisohjeiden voimaantulosta ja noudattamisesta on säädetty asianomaisessa yleisohjeessa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010.)

2.4 Muut kunnan kirjanpitoon vaikuttavat lait

Kunnan kirjanpidon hoitamisessa on otettava huomioon myös monia muita lakeja ja asetuksia kuntalain sekä kirjanpitolain ja -asetuksen lisäksi. Tärkeimpiä näistä ovat arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501) kaikkine muutoksineen ja tilastolaki (23.4.2004/280). Viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettu laki (21.5.1999/621) ja henkilötietolaki (22.4.1999/523) säätelevät omalta osaltaan myös taloushallinnon raportointia ja tietojen käsittelyä.

Arvonlisäverolaissa (30.12.1993/1501) on yleisten säännösten lisäksi erityisiä kuntaan kohdistuvia määräyksiä. Arvonlisäverolain 6. §:n mukaan kunta on verovelvollinen arvonlisäverolain 1. §:ssä tarkoitettusta toiminnasta, josta kunnan toiminnassa tulee lähinnä kyseeseen liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuva tavaran ja palvelun myynti. Kunnan arvonlisäverovelvollisuuden piiriin luetaan kuuluvaksi myös arvonlisäverolain 32.–33. §:ssä tarkoitettujen kiinteistöhallinta- ja rakentamispalvelujen ottaminen omaan käyttöön, henkilökuljetoiminta sekä arvonlisäveron palautukseen oikeuttavaan käyttöön hankitun käyttöomaisuuden myynti, vaikka nämä eivät tapahtuisikaan liiketoiminnan muodossa. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Arvonlisäverolain 130. §:n mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena mm. hankintaan sisältyvä arvonlisäverolain 10. luvun mukainen vero, joka ei kuulu vähennysoikeuden piiriin. Palautusoikeus ei kuitenkaan koske arvonlisäveroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen, 114. tai 114. a §:ssä tarkoitettuun vähennysrajoitteiseen käyttöön tapahtuvaan hankintaan tai kiinteistön vuokraustoimintaa varten tehtyyn hankintaan. Kalenterivuodelta palautuksena saattujen verojen yhteismäärästä on kunnan tehtävä ilmoitus verovirastolle viimeistään seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä; ilmoitettavasta määrästä saadaan vähentää vero, joka on suoritettu 33. §:ssä tarkoitettua rakentamispalvelun ottamisesta omaan käyttöön arvonlisäverolain 6. §:n 2. momentin mukaisesti. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Arvonlisäverolain 34. §:n mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa. Arvonlisäveroa ei suoriteta myöskään hoitotoimen harjoittajan luovuttaessa hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävät myös 36. §:n mukaisesti 1) sairaankuljetukset, 2) terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvät tutkimus- ja laboratoriopalvelut, 3) hammasproteesit ja niihin liittyvät hammastekniset työsuoritukset, 4) äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset sekä 5) terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävät tavarat ja palvelut, jotka terveydenhuollon palvelujen antaja tai ammattihenkilö luovuttaa toiselle terveydenhuollon antajalle tai ammattihenkilölle. Arvonlisäverolain 37. §:n mukaan sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa.

Kunnalla on oikeus saada palautuksena laskennallinen vero edellä mainittujen pykälien (34. §, 36. § kohdat 1–4 ja 37. §) mukaisesti verottomina hankkimistaan tavaroista ja palveluista sekä vastaavan toiminnan harjoittajalle toimintaa varten antamastaan tuesta tai avustuksesta arvonlisäverolain 130. a §:n perusteella. Laskennallista palautusta ei kuitenkaan voi saada kunnilta ja kuntayhtymiltä verottomina hankituista tavaroista ja palveluista eikä myöskään työsuhteen perusteella maksettavista korvauksista. Laskennallinen vero on 5 % tavarain tai palvelun ostohinnasta, maksetun tuen tai avustuksen määrästä tai maahan tuodun tavarain arvonlisäverolain 9. luvussa tarkoitettusta veron perusteesta. Myös palautuksena saatavien laskennallisten verojen yhteismäärä kalenterivuodelta on ilmoitettava verovirastolle viimeistään seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Arvonlisäverolain 39. §:n mukaan koulutuspalvelun myynnistä ja koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyvien palvelujen ja tavarain luovutuksesta koulutussaaajalle ei suoriteta arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain 40. §:ssä on määritelty tarkemmin, mitkä koulutuspalvelut luetaan verottomuuden piiriin kuuluviksi, esimerkiksi yleissivistävä ja ammatillinen koulutus. Muussa kunnan toiminnassa arvonlisäverovelvollisuus määräytyy arvonlisäverolain 1. §:n perusteella. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Uusi verotililaki on vahvistettu 7.8.2009, ja sitä on sovellettu 1.1.2010 ja sen jälkeen päättyviltä kohdekausilta ilmoitettavaan, maksettavaan ja palautettavaan veroon. Myös arvonlisäveron ilmoittaminen, maksaminen, palauttaminen ja periminen kuuluvat verotililain mukaisen menettelyn piiriin. Vuonna 2009 noudatettiin arvonlisäverojen ilmoittamis- ja maksamisen menettelyssä arvonlisäverolain 30.12.1993/1501 määräyksiä, eli esimerkiksi arvonlisäveron ennakkopalautushakemus kalenterikuukaudelta tuli toimittaa verovirastolle viimeistään kyseistä

kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivänä. Vuoden 2010 alusta ilmoitusmenettely on muuttunut, ja kohdekauden eli kalenterikuukauden veroa koskevat tiedot annetaan Verohallinnolle sähköisessä muodossa kausiveroilmoituksella viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä. Mikäli tiedot annetaan paperisena, on tietojen oltava perillä Verohallinnossa jo kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 7. päivänä. (Verotililaki 7.8.2009/604; Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501; Verohallinto 2009.)

Tilastolain tarkoituksena on mm. yhteiskunnallista päätöksentekoa ja suunnittelua varten tarvittavan luotettavan tilastotiedon saannin varmistamiseksi yhtenäistää ja tehostaa tietojen keruussa ja käsittelyssä sovellettavia periaatteita ja menettelytapoja ja edistää hyvän tilastotavan noudattamista valtion tilastotoimessa. Tietojen antaminen tilastojen laatimista varten on vapaaehtoista, mikäli tiedonantovelvollisuudesta ei ole laissa säädetty. Tilastoviranomaisella on myös oikeus saada tilastolaissa tarkoitettut tiedot maksutta ja vastaavasti palautetiedot ovat tiedonantovelvollisille maksuttomia. Tilastolain 14. §:n mukaan kunta on velvollinen antamaan tilastokeskukselle tilastojen laatimisen kannalta välttämättömät tiedot muun muassa taloudestaan, henkilöstöstään ja muista toiminnan edellyttämistä voimavaroista. Kunnan/kuntayhtymän taloustilaston I-osaan on annettava tiedot tilastovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 10. päivään mennessä ja taloustilaston II-osaan huhtikuun loppuun mennessä. Tilinpäätösarvio- ja talousarviotilastoon tiedot tulee antaa talousarviovuoden tammikuun aikana Tilastokeskuksen ilmoittamaan määräpäivään mennessä. Kuntien talouden neljännesvuositilastoon antavat otoksella valitut 70 kuntaa tiedot 15–45 päivää vuosineljänneksen päättymisen jälkeen. Pääsääntöisesti tiedot kerätään www-tiedonkeruuna Tilastokeskuksen antamien ohjeiden mukaisesti. (Tilastolaki 23.4.2004/280; Tilastokeskus 2009.)

Laissa viranomaisten toiminnan julkisuudesta (21.5.1999/621) säädetään muun muassa oikeudesta saada tietoa viranomaisen julkisista asiakirjoista, viranomaisessa toimivan vaitiolovelvollisuudesta ja asiakirjojen salassapidosta. Lain tarkoituksena on toteuttaa avoimuutta ja hyvää tiedonhallintatapaa viranomaisten toiminnassa sekä antaa niin yksilöille kuin yhteisöillekin mahdollisuus muun muassa valvoa julkisen vallan ja julkisten varojen käyttöä. Lain 6. luvussa on säädetty salassapitovelvoitteista, esimerkiksi asiakirjasalaisuudesta, vaitiolovelvollisuudesta ja salassa pidettävistä viranomaisen asiakirjoista. (Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621.)

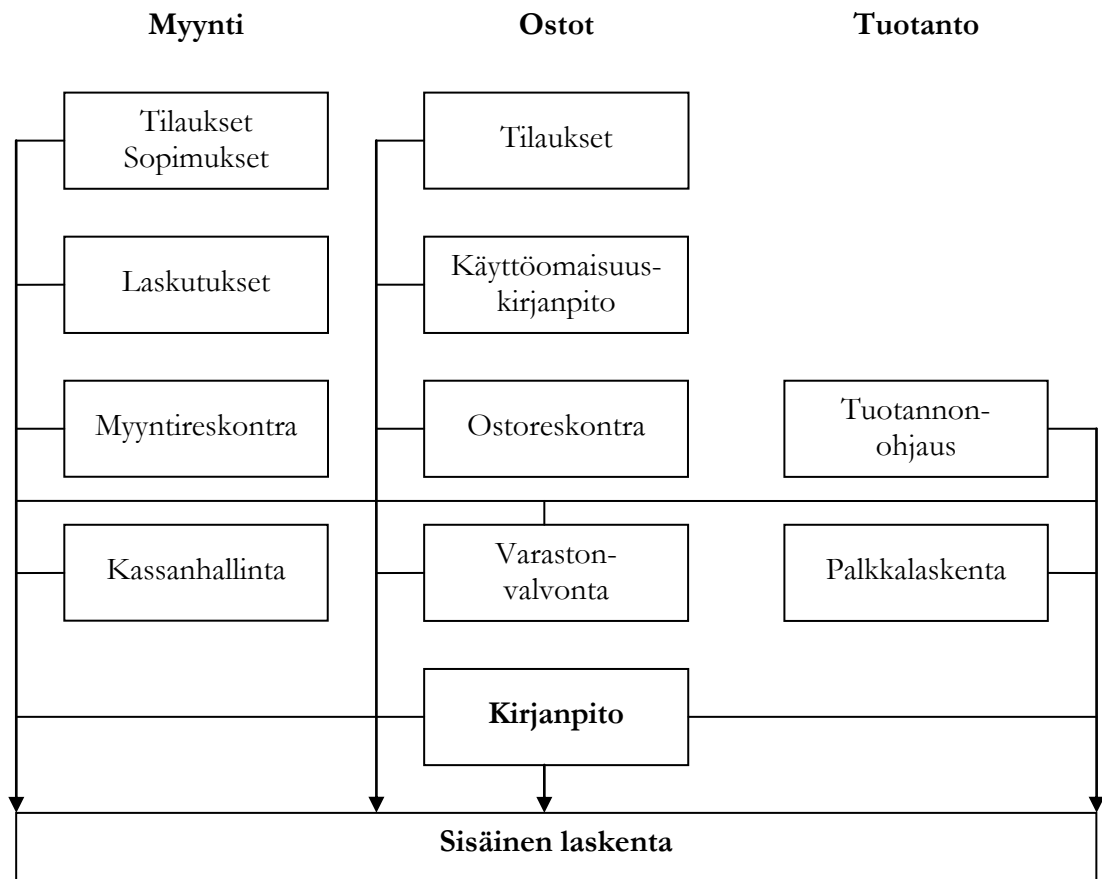
Henkilötietolain (22.4.1999/523) tarkoituksena on toteuttaa yksityiselämän suojaa ja muita yksityisyyden suojaa turvaavia perusoikeuksia henkilötietoja käsiteltäessä sekä edistää hyvän

tietojenkäsittelytavan kehittämistä ja noudattamista. Lakia sovelletaan henkilötietojen automaattisen käsittelyn lisäksi myös silloin, kun henkilötiedot muodostavat henkilörekisterin tai sen osan. Henkilötietolain 3. luvussa on annettu säädökset arkaluonteisten tietojen ja henkilötunnuksen käsittelystä: arkaluonteisten tietojen käsittely on kielletty lukuun ottamatta 12. §:ssä säädettyjä poikkeuksia, ja henkilötunnusta saa käsitellä 13. §:ssä määrätyin edellytyksin. Henkilötietolain 7. luku ”Tietoturvasuus ja tietojen säilytys” sisältää määräykset tietojen suojaamisesta, vaitiolovelvollisuudesta, henkilörekisterin hävittämisestä ja henkilötietojen siirrosta arkistoon. (Henkilötietolaki 22.4.1999/523.)

Myös muissa laeissa säädetään salassa pidettävistä asiakirjoista, esimerkiksi sosiaali- ja terveys- sekä sivistystoimeen liittyvissä erityislaeissa on omat määräyksensä julkisista ja salassa pidettävistä tiedoista. Lisäksi on huomioitava, että tilastolain (23.4.2004/280) 14. §:n mukaan kunta on velvollinen antamaan tilastokeskukselle salassapitosäännösten estämättä tilastojen laatimisen kannalta välttämättömät tiedot taloudestaan ja muista toiminnan edellyttämistä voimavaroista.

3 KUSTANNUSLASKENTA JA KUSTANNUKSIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT

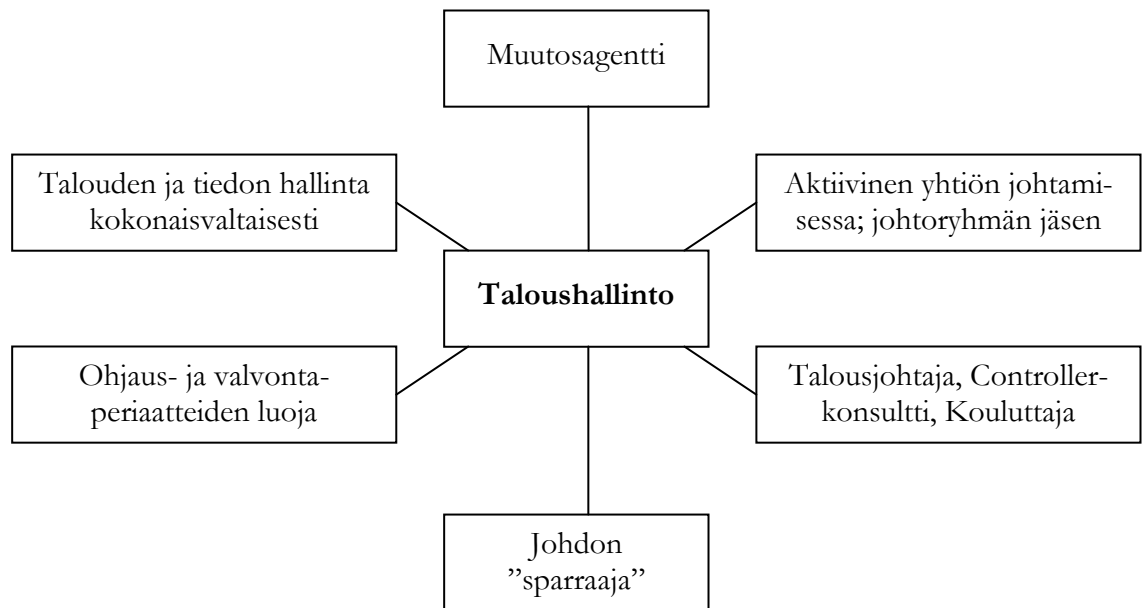
Yrityksen perustoiminnan muodostavat yleensä myynti, ostot ja tuotannollinen toiminta, ja näistä johdetaan yrityksen laskentajärjestelmän pääosiot myynti, ostot ja tuotanto. Edellä mainittujen lisäksi laskentajärjestelmään luetaan kuuluvaksi myös kassanhallinta, varastonvalvonta, palkanlaskenta, kirjanpito ja sisäinen laskenta. Laskentajärjestelmän eri osiot liittyvät kiinteästi toisiinsa, kuten kuviossa 1 on esitetty. (Alhola & Lauslahti 2000, 37.)



Kuvio 1. Laskentajärjestelmän sisältö (Alhola & Lauslahti 2000, 37)

Yrityksen tukiprosesseihin luetaan kuuluvaksi laskentatoimi, joka usein organisoidaan omaksi toiminnokseen. Taloushallinnon tehtävänä on hallita koko organisaatiota koskevaa informaatiota, joka on joko laskentatoimen osastolla tuotettua tai muilta osastoilta saatua tietoa. Ta-

loushallinnon vastuulla voi talousasioiden ohella olla myös muitakin tehtäviä, esimerkiksi palkanlaskenta, rahoituksen hallinta ja tietohallinto. Taloushallinnon rooliin voi kohdistua myös tiedon hallintaan ja johtamiseen liittyviä asioita. Kuviossa 2 on kuvattu taloushallinnon eri rooleja yritystoiminnan kannalta. (Alhola & Lauslahti 2000, 28–29.)



Kuvio 2. Taloushallinnon roolit (Alhola & Lauslahti 2000, 29)

Taloushallinnon perusroolina on perinteisesti pidetty yrityksen talousohjauksen tarvitsemien raporttien tuottajan roolia. Taloushallinnon haasteiden kasvamisen myötä myös taloushallinnon rooli on muuttunut tiedon tuottajasta taloustoimintojen johtajaksi. Laskentatoimen tuottamaa tietoa hyödynnetään sekä yrityksen talouden johtamisessa että viime vuosina myös liikkeenjohdon päätöksenteossa, esimerkiksi yrityksen strategisen kilpailuedun määrittelemisessä. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 16.)

Taloushallinnon tarjoamat palvelut voidaan tuotteistaa organisoimalla taloushallinnon palvelut palveluyksiköksi, joka toimii perinteisen kustannusyksikön sijaan tulosityksikkönä. Yksikölle voidaan asettaa myös kustannustehokkuus- ja asiakaspalvelutasovaatimuksia. (Alhola & Lauslahti 2000, 29.)

Laskentatoimen tehtävät voidaan jakaa yrityksen toimintaprosessista koottujen tietojen rekisteröintiin ja hyväksikäyttöön. Erityisesti kirjanpidolla on merkittävä osuus tietojen rekisteröintitehtävän suorittamisessa, hyväksikäyttötehtävä puolestaan toteutetaan ulkoisen ja sisäisen laskentatoimen avulla. Ulkoinen laskentatoimi eli kirjanpito seuraa muun muassa tuotantokelijöiden vastaanottamisia (menoja), suoritteiden luovuttamisia (tuloja) ja talousyksiköiden välisiä rahavirtoja. Ulkoisen laskentatoimen tehtäviin kuuluu tuottaa erilaisten raporttien lisäksi myös virallinen tilinpäätös tuloslaskelmineen, taseineen, rahoituslaskelmineen ja liitetietoineen. Sisäistä laskentatoimintaa käytetään johtamisen apuvälineenä muun muassa toiminnan suunnittelussa ja seurannassa. Rekisteröinti- ja hyväksikäyttötehtävät liittyvät kiinteästi toisiinsa: ”mitä paremmin rekisteröintitehtävä suoritetaan, sitä paremmin hyväksikäyttötehtävä pystytään tekemään”. (Tomperi 2007, 9–11.)

3.1 Kustannuslaskenta

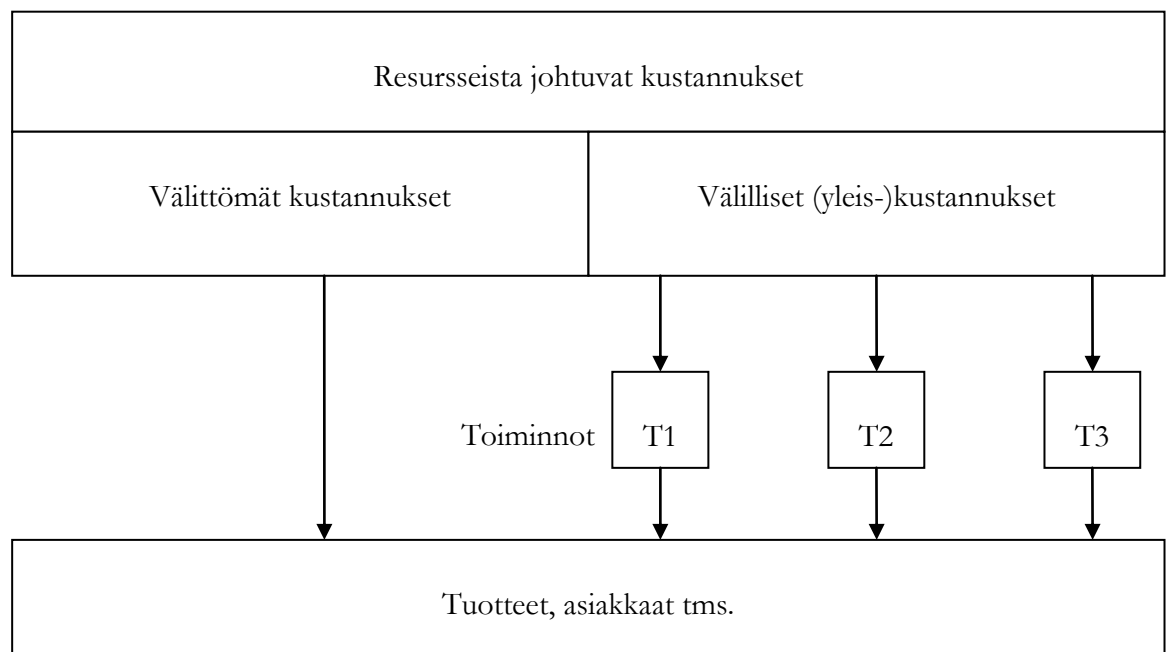
Rekisteröintitehtäviin luetaan kuuluvaksi myös kustannuslaskenta, jonka avulla kootaan tietoja yrityksen sisäisestä valmistus- ym. toiminnasta. Kustannuslaskentamenetelmät voidaan erottaa perinteiseen kustannuslaskentaan ja toimintolaskentaan. Näiden laskentamenetelmien pääasialliset erot liittyvät yleiskustannusten eli välillisten kustannusten kohdistamiseen – välittömät kustannukset kohdistetaan kummassakin laskentamenetelmässä suoraan laskentakohteille. (Tomperi 2007, 9–10; Alhola 2000, 10; Alhola & Lauslahti 2000, 213.)

Perinteiseen kustannuslaskentaan katsotaan kuuluvan kolme vaihetta:

- kustannuslajilaskenta, jonka avulla yrityksen kokonaiskustannukset laskentakaudella selvitetään lajeittain; esimerkkejä kustannuslajeista ovat muun muassa tarvikekustannukset, palkat ja vuokrat
- kustannuspaikkalaskenta eli vastuualuelaskenta, jossa välilliset ja välittömät kustannukset (yleiskustannukset) kohdistetaan kustannuspaikoille, joista esimerkkeinä voidaan mainita varasto, valmistusosasto ja hallinto-osasto
- suoritekohtainen laskenta, jossa välilliset ja välittömät kustannukset kohdistetaan suoritteille; osuudet kustannuspaikkojen välillisistä kustannuksista jaetaan erilaisten

kohdistamisperusteiden, kuten jako- ja lisäyslaskennan, avulla kullekin suoritteelle. (Alhola 2000, 10–11; Alhola & Lauslahti 2000, 185–186.)

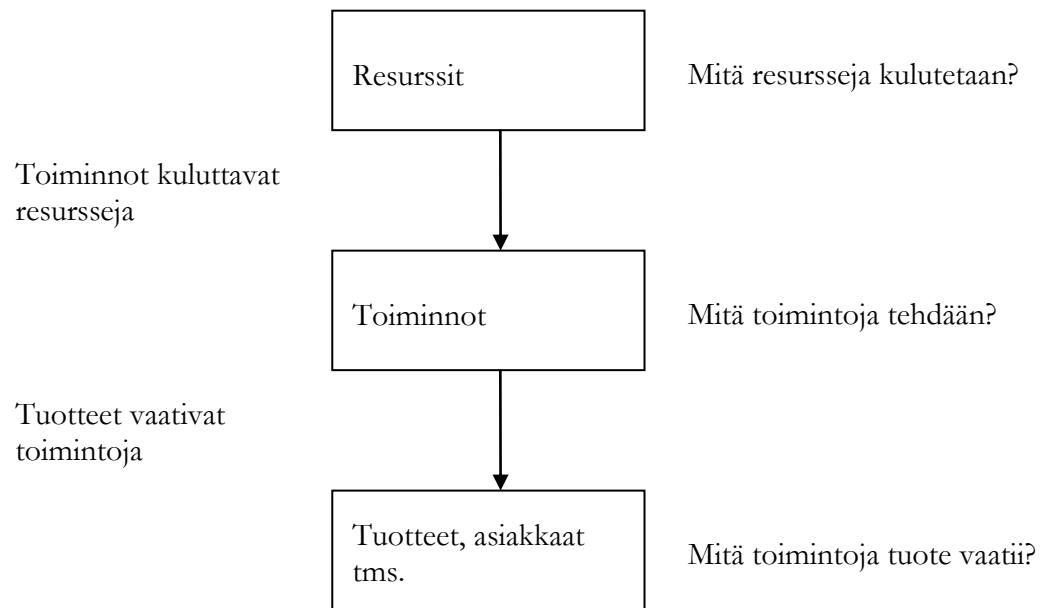
Toimintolaskenta, josta käytetään myös nimityksiä toimintoperusteinen kustannuslaskenta, toimintopohjainen kustannuslaskenta ja toimintokustannuslaskenta, perustuu aiheuttamisperiaatteen mukaiseen kustannusten kohdistamiseen. Taustalla on ajatus siitä, että laskentakohde kuluttavat toimintoja ja toiminnot puolestaan resursseja. Tähän perustuen välilliset kustannukset jaetaan laskentakohdeille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti siten, että kukin laskentakohde saa välillisistä kustannuksista juuri sen verran kuin on kyseistä toimintoa kuluttanut. (Alhola & Lauslahti 2000, 213; Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 114.) Kuviossa 3 on esitetty välittömien ja välillisten kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa.



Kuvio 3. Kustannusten kohdistaminen toimintolaskennassa (Tomperi 2005, 148)

Toimintoperusteisen kustannuslaskennan avulla voidaan kuvata organisaation toimintaa. Katsotaan, että toimintolaskenta voi auttaa ymmärtämään kustannusten ja resurssien välistä

suhdetta ja keskittymään prosessien parantamiseen, onhan toimintolaskennan peruslähtökohtana juuri aiheuttamisperiaatteen mukainen kustannusten kohdistaminen. Toimintolaskenta pyrkiikin korvaamaan perinteisen kustannuslaskennan puutteita ottamalla huomioon organisaation kustannusrakenteessa tapahtuneet muutokset. Toimintolaskennan keskeisiä käsitteitä ovat resurssit ja toiminnot kuten kuviosta 4 ilmenee. (Alhola 2000, 8; Alhola & Lauslahti 2005, 34; Tomperi 2005, 146–147.)

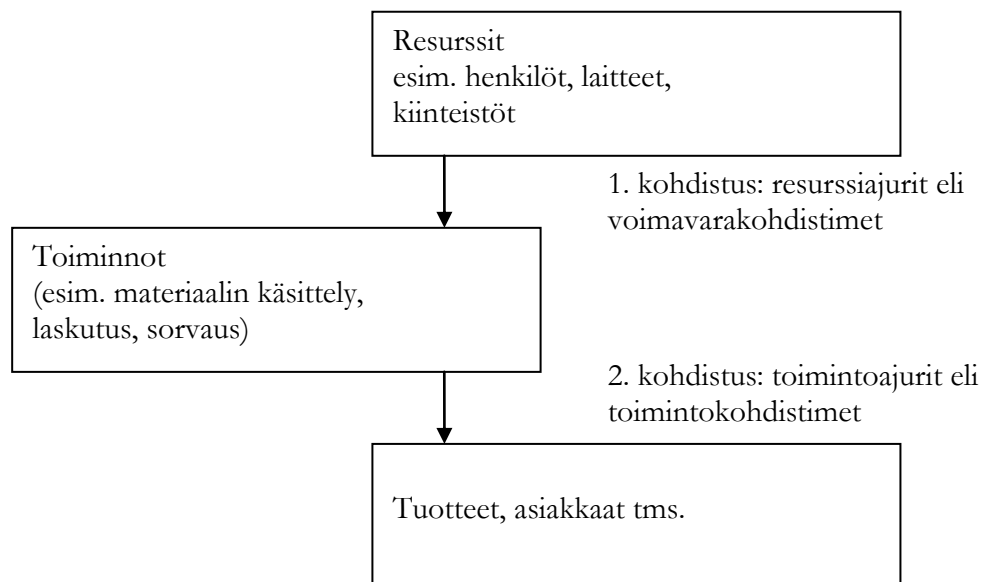


Kuvio 4. Toimintolaskennan keskeisiä käsitteitä ovat resurssit, toiminnot ja tuotteet (Tomperi 2005, 147)

Soile Tomperi (2005) on kirjassaan ”Kannattavuus- ja kustannuslaskenta” kuvannut toimintolaskentaan liittyviä käsitteitä. Resursseiksi luetaan mm. työntekijät, laitteet ja toimitilat, ja selvityskohteena ovat resurssien aiheuttamat kustannukset. Toiminnoilla puolestaan tarkoitetaan sitä, mitä yrityksessä tehdään, esim. materiaalin käsittely, ostotoiminta, laskutus ja puhelimeen vastaaminen. Toimintojen suorittamisen syyksi voidaan määritellä esimerkiksi tuote, palvelu tai asiakas. Toimintolaskennan lähtökohtana pidetään toimintojen analysointia, jonka avulla selvitetään, mihin yrityksen resurssit kuluvat. Toimintojen analysoinnin suorittaminen voi kestää jopa vuoden ajan. (Tomperi 2005, 147.)

Sekä toimintolaskennassa että perinteisessä kustannuslaskennassa välittömät työ- ja materiaalikustannukset kohdistetaan suoraan laskentakohteille, esimerkiksi palveluille tai tuotteille. Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaetaan laskentakohteille suhteellina osuuksina, esimerkiksi välittömien palkkojen perusteella. Toimintolaskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan toiminnoille kustannusajurien avulla. Ensin selvitetään toimintojen käyttämät resurssit ja niistä aiheutuneet kustannukset. Näin saadut resurssikustannukset kohdistetaan toiminnoille resurssiajurien eli voimavarakohdistimien avulla sen mukaan, kuinka paljon eri toiminnot ovat resursseja käyttäneet. Seuraavaksi toimintojen kustannukset kohdistetaan niille laskentakohteille, joiden valmistamiseen toimintoja on käytetty, toimintoajurien eli -kohdistimien avulla toimintojen resurssien käytön suhteessa. (Alhola & Lauslahti 2000, 213–214; Tomperi 2005, 148–149.)

Ajurien avulla määritellään toimintaan tarvittavat resurssit, esimerkiksi työ määrä. Ajureilla kuvataan myös toimintojen aiheuttajat ja työn suorittamiseksi vaadittavien toimenpiteiden määrä. Ajuria eli kohdistinta valittaessa onkin tärkeää huomioida juuri aiheuttamisperiaate. Kuviossa 5 on kuvattu kustannusten kohdistamista ajureiden avulla. (Tomperi 2005, 148.)



Kuvio 5. Kuvaus kustannusten kohdistamisesta (Tomperi 2005, 149)

Kohdistettaessa resurssien aiheuttamia kustannuksia toiminnoille voi resurssiajuri eli kohdistusperuste olla esimerkiksi toimintoihin kulunut aika (1. kohdistus kuviossa 5). Toimintoajuriksi kutsutaan tekijää, joka vaikuttaa toiminnon suorittamiseen ja suoritustiheyteen. Esimerkkinä toimintoajurista voidaan mainita laskujen lukumäärä tai laskuihin sisältyvien rivien lukumäärä. Toimintojen kustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintoajurien avulla (2. kohdistus kuviossa 5), joten ajurin valinnassa on käytettävä tarkkaa harkintaa. (Tomperi 2005, 149.)

Ennen resurssien ja kustannusten kohdistamista toiminnoille ja laskentakohteille on tehtävä toimintoanalyysi eli määriteltävä yrityksen tai organisaation toiminnot. Toimintoanalyysi aloitetaan toimintojen kartoittamisesta. Toimintoanalyysin avulla saadaan selville, minkälaisia ja kuinka paljon resursseja toimintojen tekemiseen tarvitaan, mitkä toiminnot kuluttavat eniten yrityksen resursseja ja millainen on yrityksen tai organisaation senhetkinen toimintatapa. Toimintoanalyysia pidetään työkaluna, jonka avulla voidaan selvittää mm. organisaation toiminnot, toimintojen toisiinsa kytkeytyminen ja toimintojen kustannukset. Toimintoanalyysin tulosten perusteella onkin mahdollista arvioida, tehdäänkö yrityksessä tai organisaatiossa oikeita asioita ja kulutetaanko henkilöresursseja ja kustannuksia toiminnan kannalta tärkeimpiin toimintoihin. (Alhola & Lauslahti 2000, 215; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 149; Tomperi 2005, 147.)

Toimintojen kartoittamisen lisäksi toimintoanalyysissä kartoitetaan toimintojen muodostamia kokonaisuuksia eli toimintoketjuja, joita voidaan nimittää myös liiketoimintaprosesseiksi tai toimintaprosesseiksi. Erityisesti silloin, kun yrityksen toimintatapoja halutaan uudistaa, toimintoanalyysia hyväksi käyttäen voidaan hahmottaa toimintoketjuja. Toimintoketjujen kartoittaminen aloitetaan yleensä kuvaamalla ydinketjuja, joita voivat yrityksestä riippuen olla esimerkiksi tuotanto, tilaus ja toimitus sekä asiakaspalvelu. Kartoituksessa selviää muun muassa, ketkä osallistuvat kuhunkin toimintoketjuun ja kuinka paljon resursseja kyseiseen ketjuun käytetään. Parhaimmillaan toimintoketjukuvaukset voivatkin tuoda esiin yrityksessä aiemmin tiedostamattomia asioita ja kehittämiskohteita, esimerkiksi tehottomia tai tarpeettomia toimintoja. (Alhola & Lauslahti 2000, 215–216; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 149.)

Usein jo pelkän toimintoanalyysin avulla saadaan yritykseen tai organisaatioon arvokasta ja käyttökelpoista tietoa, jota voidaan hyödyntää niin johtamisessa, päätöksenteossa kuin yrityksen kehittämisessäkin. Toimintakartoituksessa saatu aineisto voidaan koota toimintohakemistoksi, joka on mahdollista luokitella useilla eri tavoilla, esimerkiksi toimintoketjujen mu-

kaisiin ryhmiin, ydin- ja tukitoimintoihin tai lisäarvoa tuottaviin, tuottamattomiin ja tuhoaviin toimintoihin. Luokittelussa voidaan käyttää useampaakin kuin yhtä luokittelutapaa laajemman näkökulman saamiseksi. Luokittelussa on kuitenkin syytä käyttää kaikkein tarkoituksenmukaisimpia luokitteluja, koska ryhmittelyn avulla on mahdollista saada hyvä kuva resurssien kuluttamisesta. (Alhola & Lauslahti 2000, 216; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 149.)

3.2 Kustannukset, laatu ja prosessien kehittäminen

Kustannuslaskennan tehtävänä on yrityksen tai organisaation resurssien hankintaan ja kuluutukseen liittyvän informaation mittaaminen ja raportointi. Kustannuksen määritelmänä voidaan pitää tuotannon tekijän rahamääräistä käyttöä. Laskentakohteita ovat ne elementit, joiden kustannukset halutaan laskea eriteltyinä, esimerkiksi tuote, palvelu tai toiminto. Laskentakohteen kokonaiskustannuksiin tietyllä aikavälillä vaikuttavia tekijöitä kutsutaan kustannustekijöiksi, joihin luetaan kuuluviksi esimerkiksi työtunnit, raaka-aineiden määrä, henkilöstön lukumäärä, ajokilometrit, laitteet ja kiinteistöt – toimintolaskennassa näistä tekijöistä käytetään nimitystä resurssit. Eri kustannuslaskentamenetelmillä selvitetään resursseista ja toimintoista aiheutuvia kustannuksia. Toimintokustannuslaskennalla saatuja tuloksia käytetään hyväksi toimintojohtamisessa, jossa tavoitteena on muun muassa yrityksen toimintojen tehokkuuden parantaminen. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 81–83, 114–116; Tomperi 2005, 148–149.)

Yksi yritysten keskeisistä kilpailutekijöistä on laatu: menestyvässä yrityksessä korkealaatuiset tuotteet pystytään tuottamaan alhaisilla kustannuksilla. Laadun parantaminen voi vaikuttaa yrityksen nettotulokseen joko pienentämällä kustannuksia tai lisäämällä tuottoja. Kustannuslaskentaa on mahdollista hyödyntää laadun valvonnassa ja parantamisessa mittaamalla laatu-kustannuksia. Laatu-kustannukset voidaan luokitella eri ryhmiin niiden syntymisvaiheen perusteella, esimerkiksi huonon laadun estämiskustannuksiin ja laadun tarkastuskustannuksiin. Kustannuslaskentajärjestelmissä laatu-kustannusten mittaaminen toteutetaan asettamalla laskentakohteeksi tuotteiden laatu. (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 111.)

Urpo Sarala ja Anita Sarala (1996) tuovat kirjassaan ”Oppiva organisaatio – oppimisen, laadun ja tuottavuuden yhdistäminen” esille Joseph Juranin (s. 1904) ajatuksia laadun tarkastelusta: huonosta laadusta aiheutuu organisaatiolle kalliiksi käyviä laatu-kustannuksia, ja kustan-

nusten karsinnalle rinnakkainen käsite on laadun kehittäminen. Laatukustannuksia aiheutuu esimerkiksi odottamisesta ja etsimisestä, sähläyksestä eli saman asian tekemisestä moneen kertaan sekä korjaustyöstä. Juranin opetusten mukaan ”laadun valvonta on yhtä tärkeää kuin rahaliikenteen valvonta” ja laatuun liittyvä suunnittelutyö on rinnastettavissa talouden suunnitteluun ja budjettien laadintaan. (Sarala & Sarala 1996, 103.)

Sarala ja Sarala (1996) ovat selvittäneet teoksessaan myös ”laatugurujen oppien yhteisiä nimittäjiä”. Tuotteiden ja palvelujen kehittämistä voidaan pitää arvoa tuottavina toimintoketjuina, joiden organisoimisella ja kehittämisellä on ratkaiseva merkitys organisaation toiminnan tehokkuudelle ja taloudelliselle tuloksellisuudelle. Työvirheitä pyritään välttämään tekemällä asiat kerralla oikein. Työntekijää pidetään oman työnsä parhaana asiantuntijana, niinpä myös vastuu oman toiminnan analysoinnista ja kehittämisestä johdon asettamien tavoitteiden mukaisesti kuuluu työntekijälle itselleen. Johdon vastuulla on muun muassa yleisten laatutavoitteiden asettaminen ja laadun parantamismenetelmien valinta. Laatukustannuksia pidetään yhtenä toiminnan hyvyyttä kuvaavana mittalukuna, ja niihin liitetään myös psykologinen ulottuvuus: asiakassuhde voi päättyä asiakkaan menetettyä luottamuksensa palvelun tai tuotteen laatuun. Näin ollen asiakastyytyväisyys on yksi tärkeimmistä tavoitteista laatuajattelun mukaan. (Sarala & Sarala 1996, 105–106.)

Hallintoministeri Jouni Backman on kirjoittanut ”Julkisten palvelujen laatustrategia” -kirjassa muun muassa: ”Köyhällä ei ole varaa huonoon. Samasta syystä julkisella sektorillakaan ei ole varaa hoitaa tehtäviään huonosti, sillä se tulee maksamaan monella tavalla enemmän kuin kerralla hyvin ja laadukkaasti tehty työ. Laatuajattelu ei ole rikkaan ylellisyyttä vaan köyhän välttämättömyyttä.” (Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 1.)

Julkisten palvelujen laadun kehittäminen on jatkuvaa toimintaa, jossa painotetaan johdon ja henkilöstön yhteistyötä ja pyritään kehittämään muun muassa henkilöstön ammattitaitoa ja asiakaslähtöisyyden periaatetta. Julkisten palvelujen laatutyö perustuu nimenomaan asiakaskeskeisyyteen. Siten palveluprosessien kehittämistyön lähtökohtana tulee olla selkeä käsitys julkisten palvelujen tuottajien ulkoisista ja sisäisistä asiakkaista ja heidän palvelutarpeistaan. (Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 3, 7.)

Julkisten palvelujen laatustrategia -kirjassa (1998) on tuotu esille useita julkisten palvelujen keskeisiä laatutekijöitä:

»

- asiakaskeskeisyys ja palvelun saatavuus
- luotettavuus ja turvallisuus
- oikeudenmukaisuus ja oikeusturva
- asiakkaiden tasapuolinen ja yhdenvertainen kohtelu
- luottamuksellisuus
- tiedon tarkkuus ja ajantasaisuus sekä virheiden korjaaminen
- asiakkaan vaikutus- ja osallistumismahdollisuudet
- asiallisuus, ystävällisyys palvelutilanteessa
- henkilöstön koulutus ja ammattitaito
- kustannustehokkuus, asioiden hoito viivytyksettä”.

(Julkisten palvelujen laatustrategia 1998, 7.)

Petri Virtanen ja Mikko Wennberg (2005) ovat tiivistäneet kirjansa ”Prosessijohtaminen julkishallinnossa” sisällön seuraavasti: ”Julkishallinnon organisaatiot elävät parhaillaan isoa muutosta, jonka merkitystä ei vielä täysin ymmärretä, hyväksymisestä puhumattakaan. Muutoksen myötä organisaatiot tulevat luopumaan perinteisestä tulosyksikkörakenteesta, kehittävät dynaamisia, kokonaisvaltaisia ja vaikuttavuustavoitteiden optimaaliseen saavuttamiseen tähtääviä strategioita ja muokkaavat organisaatiomallinsa prosessilähtöiseksi.” (Virtanen & Wennberg 2005, 6.)

”Houkuttelevan työyhteisön” organisaatorakenteeseen liittyy muun muassa työn organisointi toimintojen sarjoina eli prosesseina (Virtanen & Wennberg 2005, 21). Prosessilähtöisessä organisaatiossa on kyse oppivasta organisaatiosta, joka tietää olemassaolonsa tarkoituksen lisäksi sekä organisaatioon kohdistuvat odotukset että toimintatavat tavoitteiden saavuttamiseksi (Virtanen & Wennberg 2005, 25). Prosessijatteluun kuuluu toimintaedellytysten ja tavoitteiden välisen suhteen pohtiminen. Organisaatiolla tulee olla riittävän selkeät strategiset päämäärät, joiden perusteella prosesseille asetetaan tavoitteet ja vaatimukset. Prosessit puo-

lestaan määrittävät resursseille asetettavat tavoitteet ja vaatimukset prosessien tavoitteiden saavuttamiseksi. (Virtanen & Wennberg 2005, 114.)

Prosesseja on mahdollista jaotella erilaisiin ryhmiin. Virtanen ja Wennberg (2005) ovat käyttäneet pääasiallisesti jakoa ydin- ja tukiprosesseihin. Ydinprosesseilla toteutetaan niitä organisaation (ydin)tehtäviä, joita varten organisaatio yleensä on olemassa. Tukiprosesseilla puolestaan luodaan edellytykset ydinprosessien suorittamiselle tukiprosessien ollessa yhtä tärkeitä kuin ydinprosessienkin organisaation toiminnan kannalta. Julkishallinnossa organisaatioiden tukiprosessit ovat usein samankaltaisia ja samalla tavoin ohjeistettuja, joten Virtanen ja Wennberg ovat esittäneet, että tukiprosessien prosessikehitystyö voisi olla jopa koko valtion kattavaa kehitystyötä. (Virtanen & Wennberg 2005, 118–119.)

Yritysmailmassa suuret organisaatiot ovat lisänneet muutosvalmiuttaan kehittämällä rakennetaan pienten yksiköiden suuntaan. Pieniä yksiköitä pidetään helpommin johdettavina ja valvottavina ja usein myös innovatiivisempina kuin suuria organisaatioita. Työpaikkoinakin näitä pieniä yksiköitä pidetään suuria yksiköitä mielekkäämpinä: työntekijöiden vastualueet laajenevat ja yksikön kokonaistavoitteet ovat helpommin hahmotettavissa. (Viitala 2002, 42.)

Suomen itsenäisyyden juhlarahasto Sitra on yhteistyössä kuntatoimijoiden kanssa kehittänyt kuntapalvelukeskuskonseptia, jonka tarkoituksena on saavuttaa jopa usean miljardin vuosittaiset säästöt virtaviivaistamalla prosesseja ja sirpaleisia järjestelmiä – vapautuvia resursseja voidaan ohjata hallinnosta hoivatyöhön ja muihin kunnan ydintoimintoihin. Alustavat liiketoimintasuunnitelmat on tehty kahta valtakunnallista palvelukeskusta varten. ICT-palvelukeskuksen tavoitteena on tukea tietohallinnon prosessien ja tietojärjestelmien uudistamista ja uusien palvelujen kehittämistä erityisesti sähköisen asioinnin edistämiseksi. Talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen tavoitteena on tehostaa osallistuvien kuntien talous- ja henkilöstöprosessien toimintaa. Hyötyinä valtakunnallisesta palvelukeskuksesta nähdään mm. taloudellisen toteuma- ja ennusteinformaation laadukkuus, vertailukelpoisuus ja oikea-aikaisuus. Talous- ja henkilöstöhallintoon kohdistuvina hyötyinä pidetään erityisesti palvelujen tuottamisessa ja kehittämisessä syntyviä kustannussäästöjä. Myös haavoittuvuuden vähenemisellä ja osaamisen kehittämisellä on tärkeä merkitys talous- ja henkilöstöhallinnossa. Yhteiskunnan kannalta hyötyinä nähdään mm. talouden kokonaiskuvan muodostamisen helpottuminen ja viranomaisraportoinnin tehostuminen yhteismitallisten ja ajantasaisten tietojen ansiosta. Lisäksi katsotaan, että päätöksenteko helpottuu paremman informaation avulla. (Sitra 2010.)

4 KÄYTÄNNÖN TALOUSHALLINTOA

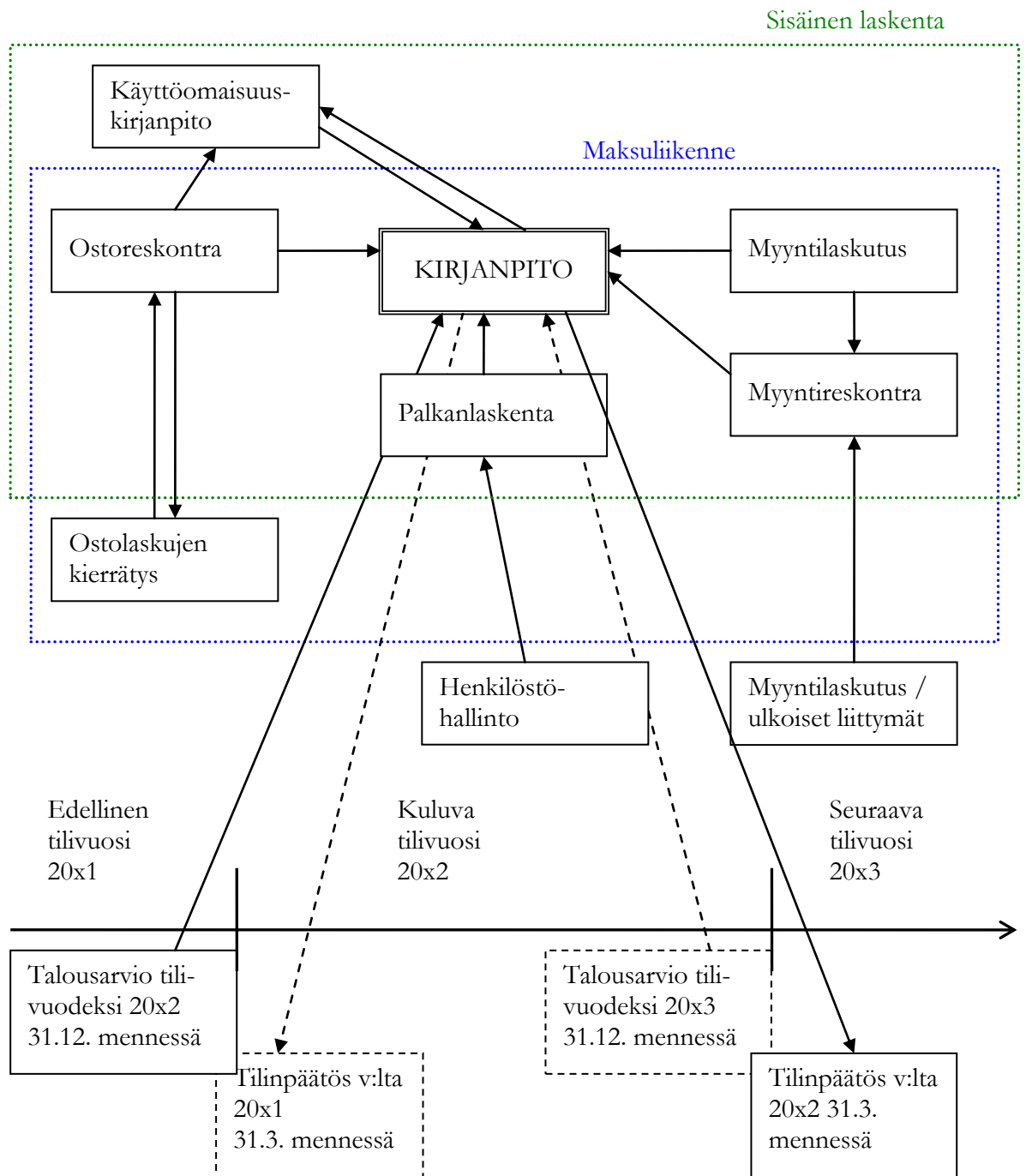
Opinnäytetyön tavoitteena on ollut selkeyttää kunnan taloushallinnon tehtäväkenttää lähinnä kirjanpidon näkökulmasta katsoen. Tavoitteena on myös ollut löytää keinoja vähentää ja ratkaista taloushallinnon eri osa-alueiden välisiä ongelmia sekä kehittää taloushallinnon prosesseja kustannuslaskennalliset tekijät huomioon ottaen. Työn toteuttaminen on aloitettu taloushallintoon, kustannuslaskentaan ja prosessijohtamiseen liittyvään kirjallisuuteen ja lainsäädäntöön sekä Sitran valtakunnalliseen palvelukeskushankkeeseen perehtymällä. Tässä opinnäytetyössä käytetty esimerkkiaineisto perustuu käytännön työssä taloushallinnon eri tehtävistä saatuihin kokemuksiin eri kunnissa ja on siten esitetty vain yleisellä tasolla. Kustannuslaskentamenetelmiä vertailtaessa on käytetty kuvitteellisia lukuja. Joitakin kehittämissuhteita, kuten esimerkiksi määräaikojen asettaminen, on sovellettu käytännössä. Osa kehittämissuhteista on jäänyt pohdinnan asteelle, esimerkiksi taloushallinnon palvelukeskuksen hyötyjen ja haittojen puntaroiminen.

Taloushallinnon perustehtäviin kuuluu sen omalla toiminta- ja tehtäväalueella yritysjohton avustaminen ja konsultoiminen talous- ja laskentatoimeen liittyvissä asioissa. Kyseessä on johtamisen tukitoiminto, joka muun muassa tuottaa yrityksen johtamista avustavia ja taloutta kuvaavia raportteja ja osallistuu yrityksen talouden johtamiseen ja valvontaan. Taloushallinnon tehtävät kohdistuvat siten lähinnä laskentatoimen alueelle. Yrityksen laskentatoimi puolestaan määrittellään suunnitelmalliseksi toiminnaksi, jonka tehtäviin kuuluu yrityksen toimintoja kuvaavien arvo- ja määrälukujen kerääminen ja rekisteröinti. Lisäksi laskentatoimen tehtäviin kuuluu raporttien ja laskelmien laatiminen yritysjohton ja yrityksen sidosryhmien päätöksenteon tueksi yrityksen taloutta koskevissa asioissa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 12–13.)

Laskentatoimen tehtävät voidaan jakaa kahteen päätehtävään: toimintaprosessista koottujen tietojen rekisteröintiin ja hyväksikäyttöön. Rekisteröintitehtävän suorittamisessa erityisesti kirjanpidon osuus korostuu. Hyväksikäyttölaskelmissa hyödynnetään sekä ulkoista että sisäistä laskentaintoa. Yrityksen laskentajärjestelmä koostuu toisiinsa kiinteästi liittyvistä osioista, joita ovat mm. ostot, myynti, tuotanto, palkanlaskenta, kirjanpito ja sisäinen laskenta. Laskentajärjestelmän osioiden kautta tietoa kertyy yrityksen sisäisen ja ulkoisen laskennan tarpeisiin. (Alhola & Lauslahti 2000, 37; Neilimo & Uusi-Rauva 2007, 13; Tomperi 2007, 9.)

Vastaavalla tavalla kuin yrityksen laskentajärjestelmä voidaan myös kuntaorganisaation laskentajärjestelmä jakaa osioihin. Myös kunnan organisaatiossa taloushallinto luetaan kuuluvaksi tukipalveluihin, joihin kohdistuu samalla tavoin kuten kunnan ydintoimintoihinkin entistä enemmän tehokkuus- ja taloudellisuusvaatimuksia.

Kuviossa 6 on määritelty kunnan taloushallinnon eri osa-alueita ja niiden välistä pääasiallista tiedonkulkua. Kuvion aikajanelle on merkitty myös vuosittain tehtävät talousarvio ja tilinpäätös.



Kuvio 6. Taloushallinnon eri osa-alueet ja niiden väliset yhteydet

Kuntaorganisaatiossa taloushallinnon tehtävät ovat ryhmiteltävissä selkeästi omiksi tehtäväkokonaisuuksikseen. Osa tehtävistä kattaa myös muita tehtäväalueita, esimerkiksi maksuliikenne ja sisäinen laskenta. Kaiken kokoavana tehtäväalueena toimii kunnan kirjanpito.

4.1 Lainsäädännön vaikutus käytännön kirjanpityöhön

Kunnan kirjanpidon hoitaminen perustuu hyvään kirjanpitytapaan sekä kuntatalouteen ja kirjanpitoon liittyvän lainsäädännön määräysten noudattamiseen. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia yleisohjeita ja lausuntoja tulee soveltaa kunnan kirjanpidossa, vaikka kyseisillä ohjeilla ja lausunnoilla ei olekaan lainvoimaa.

4.1.1 Talousarvion laadinta

Kuntalain (17.3.1995/365) 65 §:n mukaan valtuuston on hyväksyttävä vuoden loppuun mennessä kunnan talousarvio seuraavaksi vuodeksi ja taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen aloitetaan usein jo keväällä talousarvio-ohjeiden antamisella. Hallintokunnat laativat annettujen ohjeiden puitteissa omat budjettiesityksensä, joiden perusteella talousarvioluvut syötetään taloushallinnon ohjelmistoon joko keskitetysti taloushallinnon osastolla tai hajautetusti eri hallintokunnissa. Talousarvion käsittely etenee lautakuntatasolta kunnanhallitukselle ja lopuksi valtuuston päätettäväksi.

Pääsääntöisesti talousarvion laadinta taloushallinnon kannalta sujuu ongelmitta, niin annettuja määräaikoja kuin budjettiraamejakin noudattaen, onhan kunnissa jo pitkät perinteet talousarvioiden ja -suunnitelmien laadinnassa. Yleisimmät ongelmatilanteet syntyvät joko uuden taloushallinto-ohjelman käyttöönottovaiheessa tai siirrettäessä budjettilukuja eri järjestelmistä varsinaiseen kirjanpito-ohjelmaan vertailutiedoksi, mutta nämäkin pystytään yleensä ratkaisemaan taloushallinto-ohjelman pääkäyttäjän tai ohjelmistotoimittajan avustuksella.

Talousarvion laadintavaiheessa voi kuitenkin tulla esiin muutostarpeita käyttötalouden osasto- ja kustannuspaikkakarttaan esimerkiksi toiminnan laajentumisen johdosta. Taloushallinnon osaston tehtäviin kuuluu kirjanpidon perustietojen ylläpito, joita ovat muun muassa tilien ja kustannuspaikkojen perustamiset ja kytkennät. Yleensä uuden taloushallinto-ohjelmiston mukana tulevat valmiit tilikartat tileineen ja tiliryhmineen, mutta kustannuspaikat ja osastot kytkentöineen perustetaan kunnan ydin- ja tukitoimintoihin perustuvan organisaatiokaavion mukaisesti ohjelmiston käyttöönottovaiheessa taloushallinnon osastolla. Kustannuspaikkakarttoja laadittaessa kannattaa ottaa huomioon sisäiset ja ulkoiset raportointi-

tarpeet mahdollisimman kattavasti. Uusien osastojen ja kustannuspaikkojen lisääminen yleensä sujuu ongelmitta, mutta jo olemassa olevan osasto-/kustannuspaikkakartan rakenteen muutos hyvin todennäköisesti vaikuttaa raportointiin, esimerkiksi aikaisempien vuosien vertailutietojen tulostaminen suoraan ohjelmasta voi vaikeutua huomattavasti.

Kuntalain mukaan kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota, johon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto. Taloushallinnon ohjelmistot mahdollistavat tarvittaessa budjettilukujen syöttämisen myös lisätalousarvioon. Budjettiohjelmassa voi olla käytettävissä toimintoja, joilla estetään jo hyväksytyjen talousarviolukujen muuttaminen, esimerkiksi budjettitunnuksen lukitseminen. Taloushallinnon ohjelmistojen mahdollisia lukitus- ja sulkutoimintoja kannattaa hyödyntää vahingossa tapahtuvien muutosten estämiseksi myös muissa ohjelmaosioissa.

4.1.2 Liiketapahtumat tilivuoden aikana

Kunnan laskentajärjestelmään kuuluu yleensä kirjanpito, laskutusohjelmat, myyntireskontra, ostoreskontra, käyttöomaisuuskirjanpito ja palkanlaskenta sekä sisäinen laskenta. Tilivuoden aikana tapahtumat kirjataan kunnan laskentajärjestelmään pääsääntöisesti aikajärjestyksessä ja suoriteperusteisesti noudattaen kuntalain (17.3.1995/365) ja kirjanpitolain (30.12.1997/1336) määräyksiä. Useimmiten kunnan taloushallinto-ohjelmisto sisältää tarvittavat laskentajärjestelmän osat, mutta käytössä voi olla myös ulkopuolisia ohjelmia, esimerkiksi laskutusohjelmia, joista tiedot siirretään kunnan kirjanpitoon kirjanpito- ja ulkopuolisten ohjelmien välisten liittymien avulla.

Aukottoman kirjausketjun eli audit trail -periaatteen mukaisesti tulee kunnan kirjanpidosta kyetä johtamaan kunnan tilinpäätös mahdollisimman selkeästi ja tarkastettavasti (Kinnunen, Laitinen, Laitinen, Leppiniemi & Puttonen 2007, 15). Kirjanpitolain 2. luvussa on annettu ohjeet liiketapahtumien kirjaamisesta ja kirjanpitoaineiston käsittelystä (Kirjanpilolaki 30.12.1997/1336).

Kirjanpidon selkeyteen ja tarkastettavuuteen liittyen tulee tositteiden merkintöjen vastata kirjauksia. Joissakin kirjanpito-ohjelmissa on mahdollista korjata jo aiemmin kirjatun tosittien vientikirjauksia, esimerkiksi muuttaa tiliöintiä tai jopa poistaa tositte kirjanpidosta. Tällaisessa tilanteessa, mikäli tosittien kirjausvientejä korjataan kirjanpito-ohjelmassa ilman erillistä

korjaustositetta, on alkuperäiselle tositteelle asiallista tehdä vastaavat korjausmerkinnät selkeyden ja tarkastettavuuden vuoksi. Myös mahdollisesta tositteen poistosta on tehtävä tositteelle merkintä. Suositeltavampaa kuitenkin on tehdä korjauskirjaukset erillisillä tositteilla vastaviennein, tällöin jää kirjanpitoon dokumentti tehdyistä korjauksista ja poistoista.

Kirjanpitolain (30.12.1997/1336) 2. luvun 2. §:n mukaan liiketapahtumat kirjataan kirjanpito-tilille, joiden sisällön tulee pääsääntöisesti pysyä samana. Kirjanpitovelvollisen tulee laatia käytetyistä kirjanpito-tilistä tililuettelo, joka selittää tilien sisällön. Muun muassa kunnan ost- ja myyntireskontrissa sekä laskutusohjelmissä käsiteltävien laskujen tiliöinneissä saattaa esiintyä virheitä. Erityisesti taloushallinto-ohjelmiston vaihdon yhteydessä uusien tili- ja kustannuspaikkanumeroiden ja alv-koodien oppiminen vie oman aikansa. Eteen voi tulla myös tilanteita, että vanhat käytössä olevat laskutusohjelmat eivät tue uusia tili- ja kustannuspaikkamerkintöjä, joten kirjanpitosiirtojen virhetilanteet joudutaan korjaamaan käsin. Sisäinen koulutus on muutostilanteen alkuvaiheessa paikallaan, mutta myös selkeät ohjeet esimerkiksi kunnan intranetissä tai muutoin hallintokunnille jaettuina puoltavat paikkaansa, varsinkin, jos esimerkiksi ostolaskujen tiliöinti toteutetaan ostolaskujen sähköisessä kierrätyksessä. Tilien ja kustannuspaikkojen numeroinnissa yleensä on käytössä tietty logiikka, muun muassa tulotilit numeroidaan välille 3000–3999 ja menotilit 4000–4999 ja tietyn lautakunnan alaiset kustannuspaikat alkavat samalla numerolla. Välttämättä numerosarjat eivät aina ole riittäviä erottelemaan meno- ja tulotilejä tai kustannuspaikkoja toisistaan, joten tilien ja kustannuspaikkojen nimet kannattaa muodostaa niin selkeiksi, että myös harvemmin laskuja käsittelevät henkilöt kykenevät tiliöimään laskut virheettömästi.

Arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501) on tullut voimaan 1.6.1994, ja voimaantulon jälkeen siihen on tehty lukuisia muutoksia. Pääsääntöisesti arvonlisäverolain säädösten noudattaminen on jo vakiintunut kunnissa: rajanveto arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman toiminnan välillä ei tuottane enää juuri ongelmia, kun puhutaan nimenomaan toiminnasta. Laskuihin ja tositteisiin tiliöinteineen sekä arvonlisäverolain 209. b §:n mukaisiin pakollisiin laskumerkintöihin sen sijaan joudutaan edelleen kiinnittämään huomiota.

Taloushallinnon ohjelmissa on erilaisia arvonlisäkoodeja, joilla määritellään, kuuluuko laskuun sisältyvä arvonlisävero vähennysjärjestelmän vai palautusjärjestelmän piiriin vai onko kyse vähennys- tai palautusrajoitteisesta arvonlisäverosta. Koodien avulla määritellään myös arvonlisäveroprosentit, ja tietyillä arvonlisäverokodeilla voidaan kirjanpito-ohjelmassa laskea automaattisesti ns. käänteinen vero yhteisöhankeissa. Lisäksi arvonlisäverokoodit

voidaan kytkeä kausiveroilmoitukseen siten, että kirjanpito-ohjelmasta saadaan tulostetuksi kausiveroilmoitus arvonlisäveron osalta.

Käytännössä arvonlisäverokoodien käyttö on osoittautunut ongelmalliseksi erityisesti sähköisesti kierrätettävien ostolaskujen tiliöinnissä. Mitä hajautetumpaa ostolaskujen käsittely organisaatiossa on, sitä herkemmin syntyy virheitä arvonlisäverokodeja käytettäessä. Jonkin verran arvonlisäverojen virheellisiä koodauksia syntyy yksityiseen kulutukseen tai yhteisöohjelmien liittyvien laskujen tiliöinnissä. Joskus sekin, että lasku sisältää useita eri verokantoja, saattaa aiheuttaa ongelmia tiliöinnissä. Esimerkiksi hotellilaskuissa majoittumisen osuus sisältää 8 % arvonlisäveron, joka käsitellään toimialasta riippuen joko palautettavana tai vähennettävänä arvonlisäverona, mutta aamiaisen osuus katsotaan yksityiseksi kulutukseksi ja siihen sisältyvä 22 % arvonlisävero kirjataan vähennys-/palautusrajoitteen arvonlisäveron koodilla. Sosiaali- ja terveystoimissa erityisesti laskennalliseen palautukseen oikeuttava arvonlisävero tuottaa ongelmia: sen lisäksi, että laskun sisältövaatimusten tulee täytyä, pitää tiliöinnin tekijällä olla tiedossa, milloin laskennallista arvonlisäveron palautusta voi saada ja milloin taas ei. On myös huomioitava, että ostolaskujen tiliöintien tarkistaminen ja korjaaminen jälkikäteen on aikaa vievää ja lisää siten taloushallinnon kustannuksia. Parhaaksi menettelytavaksi arvonlisäverokoodien käytössä esiintyvien virheiden vähentämiseksi on osoittautunut henkilökohtainen neuvonta ja yhteydenotto virheellisten kirjausten tekijään.

Arvonlisäveroa koskevan sähköisessä muodossa annettavan kausiveroilmoituksen tulee olla verohallinnossa viimeistään kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivänä. Jotta arvonlisäveroilmoitus tulee annetuksi säädettyyn määräpäivään mennessä verovirastolle, joudutaan taloushallinnon yksikössä antamaan myös omat määräajat tietyille toimille. Arvonlisäverotilityksen teon jälkeen ei enää ole suotavaa kirjata arvonlisäverollisia laskuja tai muistiotoksia kyseiselle ajanjaksolle, koska tällaisissa tapauksissa kausiveroilmoitusta voidaan joutua korjaamaan. Yleensä kirjanpito-ohjelmissä on mahdollista tehdä ns. kauden vaihto, jonka jälkeen suljetulle kaudelle ei enää voi kirjata. Tätä ominaisuutta kannattaa hyödyntää muutoinkin kuin pelkästään arvonlisäverojen takia, koska jos kirjanpidon kausia ei suljeta ja tapahtumien kirjaaminen tammikuulle onnistuu jopa vielä vuoden lopulla esimerkiksi joulukuussa, voi mahdollisten kirjausvirheiden etsimiseen ja korjaamiseen kulua yllättävän paljon aikaa.

Käytännössä tiliotteiden kirjaamisessa ja siirrossa ei tule aikataulullisia ongelmia, koska kyseiset viennit pyritään tekemään mahdollisimman nopeasti kassavarojen ja myyntireskontran

seurannan vuoksi. Ostoreskontra- ja laskutustapahtumille sekä muistiotositteiden kirjaamiselle on syytä asettaa aikaraja: esimerkiksi edelliselle kuukaudelle kuuluvia laskuja ja muistiotositteita voi kirjata vain seuraavan kuukauden ajan ja sen jälkeen eri osakirjanpitojen kaudet suljetaan – tällöin jää myös aikaa tehdä tarvittavat korjauskirjaukset ennen arvonnäköveron kausiveroilmoituksen tekemistä. Myös raportoinnissa kausien sulkemisen etu näkyy esimerkiksi siinä, että toteutumisvertailujen tiedot tietyltä ajanjaksolta säilyvät muuttumattomina, kun suljetuille kausille ei enää kirjata tapahtumia.

4.1.3 Tavoitteena täydellinen tilinpäätös

Kunnan kirjanpito tehtävien hoidossa ja tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalain (17.3.1995/365) sekä kirjanpitolain (30.12.1997/1336) ja -asetuksen (30.12.1997/1339) säännöksiä. Mikäli kuntalain ja kirjanpitolain säännökset eroavat toisistaan, noudatetaan kuntalain määräyksiä. Esimerkkejä kuntalain ja kirjanpitolain välisistä eroista löytyy muun muassa tilikauden määrittelyssä ja tilinpäätöksen valmistumisaikataulusta. Kirjanpitolaissa tilikauden pituudeksi on määrätty 12 kk ja tietyissä tilanteissa enintään 18 kk. Kuntalaissa on todettu yksiselitteisesti, että kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnan tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalain määräyksiä: kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksen tulee olla valmis neljän kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä, kuntalain mukaan kunnan tilinpäätöksen kokonaisuudessaan (konsernitilinpäätös mukaan lukien) on oltava valmis jo maaliskuun loppuun mennessä.

Kunnan tilinpäätöksen valmistelussa noudatetaan kirjanpitolaissa säädetyt yleisiä tilinpäätösperiaatteita. Oletus kirjanpito velvollisen toiminnan jatkuvuudesta tulee sovellettavaksi laadittaessa myös kuntaliitosten myötä lakkaavien kuntien tilinpäätöksiä: tilinavaus suoritetaan tällaisissa tapauksissa yhdistelemällä lakkaavien kuntien päättävät taseet uuden kunnan aloittavaksi taseeksi. Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisperiaatteita ja -menetelmiä tulee soveltaa johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. Mikäli näiden periaatteiden soveltamisessa tapahtuu muutoksia, joko lakiin perustuen tai muusta erityisestä syystä, on muutoksista tehtävä selkoa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen liitetiedoissa. Muita erityisiä kirjanpitolakiin perustuvia säännöksiä ja periaatteita, jotka kunnan tilinpäätöksen laadinnassa tulee ottaa huomioon, ovat esimerkiksi tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus,

sisältöpainotteisuus sekä tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen kirjaaminen suoriteperusteisesti.

Kunnan tilinpäätöksen laatimisessa tulee noudattaa myös kirjanpitolausakunnan kuntajaoston antamia yleisohjeita kunnan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä konsernitilinpäätöksen laatimisesta ja tilinpäätöksen liitetiedoista. Vaikka kuntalaisissa ja kirjanpitolaissa ja -asetuksessa onkin säädetty tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen liittyvistä asioista, ovat kirjanpitolausakunnan kuntajaoston ohjeet osoittaneet toimivuutensa käytännön työssä: valmiit ohjeet ja mallitaulukot ovat helpottaneet tilinpäätöksen laatijan työskentelyä, ja toisaalta kuntien tilinpäätösten vertailu on onnistunut paremmin, kun kunnilla on ollut käytössään samanlaiset ohjeet ja taulukot tilinpäätöstietojen esittämiseen.

Hyvistä yleisohjeista huolimatta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen valmistumisaikataulu on todella tiukka. Kuntalain mukaan kunnanhallituksen on laadittava tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä, ja mikäli kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee tilinpäätökseen sisältyä myös konsernitilinpäätös. Kuntayhtymiltä saatavat tilinpäätöstiedot ovat usein helposti siirrettävissä kunnan konsernitilinpäätökseen, vastaavathan kuntayhtymien tase-, tulos- ja rahoituslaskelmien kaavat kuntien kaavoja. Tytäryhteisöjen tietojen käsittely voi olla huomattavasti työläämpää, esimerkiksi tietoja ei saada riittävän ajoissa tai tiedot ovat puutteellisia. Tytäryhteisöiltä saatavien tietojen käsittelyä kannattaakin rationalisoida siten, että tytäryhteisöiltä pyydetään virallisten tilinpäätöstietojen lisäksi kunnan konsernitilinpäätöstä varten muokatut tiedot erillisillä lomakkeilla.

Taloushallinnon osaston perustehtäviin kuuluu tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen kokonaisuudessaan. Myös hallintokunnat osallistuvat omalta osaltaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadintaan esimerkiksi antamalla kuntalain 69. §:n mukaiset selvitykset valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta.

Koska tilinpäätöksen tulee olla valmis maaliskuun loppuun mennessä, on taloushallinto-osaston tarkoituksenmukaista asettaa tavoitteen toteuttamiseksi määräaikoja, joista osa perustuu suoraan lainsäädäntöön. Seuraava määräaikaluetelo perustuu käytännön työssä saattuihin kokemuksiin:

- edelliseen vuoteen kohdistuvat laskut ja laskutukset tulee olla osto- ja myyntireskontraan kirjattuina ja kirjanpitoon siirrettyinä viimeistään tammikuun loppuun mennessä

- edellisen vuoden joulukuun arvonlisäverotiedot on ilmoitettava verohallinnolle viimeistään helmikuun 12. päivään mennessä (ilmoituskäytäntö on muuttunut vuoden 2010 alusta lukien)
- vyörytykset ja sisäiset erät tulee olla kirjattuina helmikuun loppuun mennessä
- muut tilinpäätökseen vaikuttavat kirjaukset on kirjattu helmikuun loppuun mennessä
- konserniyhteisöiltä tulee saada tiedot konsernitilinpäätöstä varten myös helmikuun loppuun mennessä
- tilinpäätös konsernitilinpäätöksineen ja toimintakertomuksineen on kunnanhallituksen käsiteltävänä ja allekirjoitettavana ennen maaliskuun loppua.

Mikäli edellä mainittuja määräaikoja pystytään noudattamaan, jää varsinaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sekä niihin liittyvien laskelmien ja liitetietojen laatimiseen aikaa vajaa kuukausi. Käytännössä taloushallinnon henkilöstö joutuu hyvin usein tekemään myös lisä- ja ylitöitä saadakseen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen määräaikaan mennessä valmiiksi – tämä taas lisää taloushallinnon kustannuksia kasvaneina henkilöstömenoina. Tilinpäätöskii-reiden ja -paineiden vähentämiseksi tulisikin jo tilikauden aikana pyrkiä organisoimaan taloushallinnon tehtäviä ja toimintoja siten, että ennen vuodenvaihdetta kaikki ylimääräiset selvittelyt olisi jo tehty ja vuodenvaihteen jälkeen taloushallinnon henkilöstö pystyisi keskittymään täysin tilinpäätöksen valmisteluun.

Käytännössä annettujen määräaikojen noudattaminen on kuitenkin osoittautunut ongelmalliseksi. Ulkopuolisilta laskuttajilta on tullut edelliseen tilikauteen kohdistuvia laskuja joskus jopa niinkin myöhään, että arvonlisäverotilitystä on jouduttu korjaamaan. Myös omilta hallintokunnilta on voinut tulla edelliseen vuoteen kohdistuvia laskuja hyväksytyinä määräpäivän jälkeen. Vyörytys- ja sisäiset erät lasketaan ja kirjataan hallintokuntien menoiksi ja tuloiksi usein tietystä järjestyksessä, joten esimerkiksi jonkin erän kohdalla tulleen virheen korjaaminen on voinut aiheuttaa korjauksia myös muihin laskentaeriin. Konsernitilinpäätökseen ei välttämättä ole saatu tietoja kaikilta konserniyhteisöiltä. Myös itse tilinpäätösasiakirjojen laadinta on saattanut viedä ennakoitua enemmän aikaa, varsinkin silloin, kun laskelmat ja liitetiedot on tuotettu ensimmäistä kertaa laki- ja ohjemuutosten jälkeen.

Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen alkaa Tilastokeskukselle annettavien tietojen keruu. Kunnan/kuntayhtymän taloustilaston I-osan tiedot tulee antaa tilas-

tovuotta seuraavan vuoden huhtikuun 10. päivään mennessä ja II-osan tiedot huhtikuun loppuun mennessä. Tiedot kerätään www-tiedonkeruuna Tilastokeskuksen antamien ohjeiden mukaisesti. Taloustilastoon tulevien tietojen ilmoittamisessa on osoittautunut hyödylliseksi kunnan osasto- ja kustannuspaikkakartan rakentaminen siten, että myös tilastotietojen vaatimukset otetaan huomioon. Tällöin voidaan kirjanpito-ohjelmien raportointiosioita hyödyntää myös tilastotietojen keruussa.

Seuraava vaihe tilinpäätöksen ja tilintarkastuksen jälkeen on tilinpäätösasiakirjojen ja tositeaineistojen arkistointi. Allekirjoitettu tilinpäätös ja toimintakertomus tulee sidottua kirjaksi pysyvää arkistointia varten. Muu kirjanpitoaineisto (pääkirjat, päiväkirjat, toteutumavertailut, reskontraraportit jne.) arkistoidaan kunnan arkisto-ohjeiden mukaisesti.

4.1.4 Kirjanpidon luotettavuuden varmistaminen

Kuntalain (17.3.1995/365) 9. luvussa on annettu määräykset hallinnon ja talouden tarkastamisesta. Kunnan toiminnan valvonta voidaan jakaa kahteen ryhmään, ulkoiseen valvontaan, jonka piiriin kuuluu esimerkiksi tilintarkastus, ja sisäiseen valvontaan, jota pidetään johtamisen apuvälineenä ja jonka järjestämisvastuu kuuluu kunnanhallitukselle (Harjula & Prättälä 2007, 541–542).

Taloushallinnon ja erityisesti kirjanpidon tehtävien hoidossa korostuu kirjanpidon ja informaatiojärjestelmien luotettavuuden varmistaminen sekä virheiden tunnistaminen ja ennaltaehkäisy. Taloushallinnon ohjelmistot ovat nykyisin hyvin monipuolisia ja asiakkaiden tarpeiden mukaan rakennettuja: ohjelmistotoimittaja toimittaa ohjelmiston, jossa osa tiedoista (esimerkiksi tilit ja tilikartat) voi olla valmiiksi rakennettuja, mutta kustannuspaikat ja osastot kytkentöineen puuttuvat, ja nämä tiedot asiakas perustaa ohjelmistoon oman organisaatiorakenteensa mukaisesti. Toiminnan muuttuessa ohjelman perustietoihin joudutaan usein tekemään muutoksia, ja tällöin virhemahdollisuus kasvaa, varsinkin, jos tietojen muuttajalla ei ole selkeää käsitystä, miten hänen tekemänsä muutokset vaikuttavat esimerkiksi raportointiin tai aikaisempien vuosien vertailutietoihin. Ohjelmistoissa toki voi olla ns. ohjelman sisäisiä virheitä, joita vain ohjelmatoimittaja voi korjata, mutta useimmiten virheet ovat kuitenkin ”loppukäyttäjien” aiheuttamia, ja tällaisten virheiden syntyminen pitäisi pystyä minimoimaan.

Kirjanpidon virheettömyydessä ja luotettavuuden varmistamisessa korostuu myös henkilökunnan ammattiosaaminen: mikäli kirjanpitoitehtäviä hoitavien ammattitaidossa on puutteita tai henkilöstövaihdoksia tapahtuu usein, voi kirjanpitoon syntyä virheitä, joiden korjaamiseen saattaa kulua hyvinkin paljon aikaa – pahimmassa tapauksessa virheet voivat jäädä jopa kokonaan selvittämättä. Periaatteessa työ on tehtävä kerralla oikein. Esimerkiksi kiiretilanteissa selvittelyä vaativa tehtävä voidaan helposti tehdä ”vähän sinne päin” ja jättää tietojen selvittely, täydentäminen tai korjaaminen kiirettömämpään ajankohtaan tehtäväksi. Seuraavien selvittelytehtävien kohdalla voidaan menetellä samalla tavoin, ja pian huomataankin, että edessä on selvittelytyö, joka vaatii useamman ihmisen työpanoksen ja pahimmassa tapauksessa vieläpä usean kuukauden ajan. Taloudellisten ja toiminnallisten resurssien vähentyessä henkilöstöltä vaaditaan kriittistä ajattelua ja uuden oppimista, jotta vaadittavat tehtävät tulevat ajallaan ja oikein suoritetuksi. Tällaisissa tilanteissa voitaisiin hyödyntää oppivan organisaation teoriamalleja ja laatuajattelua, ei yksin taloushallinnossa, vaan myös koko kunnan organisaatiossa.

Yksi tapa varmistaa kirjanpidon luotettavuus on tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen täsmäyttäminen. Erityisesti rahoituslaskelma on hyvä kirjanpidon täsmäytysväline: toiminnan ja investointien sekä rahoituksen rahavirtojen yhteenlaskettu summa tulee olla yhtä suuri kuin rahavarojen muutos samalla ajanjaksolla. Sen lisäksi että taseen raha- ja pankkisaamistilien tulee täsmätä käteiskassoista laadittuihin saldonselvityksiin ja pankkien antamiin saldotodistuksiin, tulee myös pankkitilien panojen ja ottojen täsmätä kirjanpidon debet- ja kreditkirjauksiin. Tilikauden päätyttyä tasetileistä laaditaan tase-erittelyt, joiden tarkoituksena on selvittää eri tase-erien ja tasetilien käyttö tilivuoden aikana sekä tilinpäätöspäivän saldo. Tarvittaessa tase-erittelyiden liitteeksi tulostetaan raportteja osakirjanpidoista, esimerkiksi myyntisaamis- ja ostoreskontratilien tase-erittelyiden liitteinä tulee olla raportit avoimista laskuista.

Niin yksityishenkilöillä kuin yhteisöilläkin on mahdollisuus valvoa julkisen vallan ja julkisten varojen käyttöä lain viranomaisten toiminnan julkisuudesta perusteella (21.5.1999/621). Kyseisessä laissa on säädetty myös viranomaisessa toimivan vaitiolovelvollisuudesta ja asiakirjojen salassapidosta. Henkilötietolain (22.4.1999/523) tarkoituksena on toteuttaa muun muassa yksityiselämän suojaa ja edistää hyvän tietojenkäsittelytavan noudattamista. Taloushallinnon tehtävät tulee hoitaa molempien edellä mainittujen lakien säännöksiä noudattaen. Erityisesti salassa pidettävän aineiston kohdalla tarvitaan usein erityisjärjestelyjä, esimerkiksi rajaamalla henkilöstön käyttöoikeuksia taloushallinnon ohjelmiin voidaan estää pääsy arkaluonteisiin

tietoihin ja tiedostoihin. Salassa pidettävät asiakirjat ja aineistot tulee säilyttää erillään julkisista asiakirjoista siten, että tällaisia asiakirjoja pääsee käsittelemään vain ne henkilöt, joilla on siihen oikeus. On kuitenkin muistettava, että tehtävien hoidon kannalta tarpeelliset tiedot on oltava käytettävissä esimerkiksi tarkastuslautakunnalla ja tilintarkastajilla – kuntalain (17.3.1995/365) 74. §:n mukaan tarkastuslautakunnalla ja tilintarkastajalla on salassapittoa koskevien säännösten estämättä oikeus saada kunnan viranomaisilta tietoja ja nähtäväkseen asiakirjoja, joita he pitävät tarpeellisina tarkastustehtävän hoitamiseksi.

4.2 Kustannuslaskenta taloushallinnossa

Kuntaorganisaation laskentajärjestelmä koostuu samalla tavoin kuin yritysten laskentajärjestelmä toisiinsa kiinteästi liittyvistä osioista, joihin luetaan kuuluviksi mm. myynnit, ostot ja kirjanpito. Kunnan koosta ja organisaatiomallista riippuen laskentatehtävien hoito voi olla joko keskitettyä tai hajautettua. Keskitetysti hoidetut tehtävät, esimerkiksi kirjanpito, hoidetaan taloushallinnon osastolla. Hajautetusti eli hallintokunnittain hoidetuista tehtävistä esimerkkeinä voidaan mainita laskutukset, myyntireskontra ja ostoreskontra. Kunnan toimialaan kuuluvat tehtävät hoidetaan yleensä omana toimintana, mutta monien tehtävien hoidossa on mahdollista käyttää ostopalveluita. Siten myös taloushallinnon tehtäviä voidaan hoitaa joko omana toimintana tai ostopalveluna – valintaan vaikuttavat muun muassa kustannustehokkuus- ja palvelutasovaatimukset.

Kunnan organisaatiossa taloushallinto luetaan kuuluvaksi tukipalveluihin. Taloushallinnon tärkeimpiä tehtäviä kunnan organisaatiossa ovat kokonaisvaltainen talouden ja tiedon hallinta sekä ohjaus- ja valvontaperiaatteiden luominen. Taloushallinnon osa-alueista erityisesti kirjanpidossa ja sisäisessä laskennassa tuotetaan tietoa erilaisina raportteina muille hallintokunnille esimerkiksi kustannuslaskentaa varten. Taloushallinnon toiminnot ovat myös itse kustannuslaskennan kohteena, varsinkin viime aikoina, kun kuntien taloudellinen tilanne on ollut heikkenemään päin. Kunnissa on pyritty pienentämään kustannuksia kautta linjan, niin peruspalveluissa kuin tukipalveluissakin, kehittämällä, rationalisoimalla ja mahdollisesti jopa ulkoistamalla toimintoja.

4.2.1 Kustannuslaskentamenetelmät

Pääsääntöisesti kunnissa on käytössä perinteinen kustannuslaskenta, jossa välilliset ja välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan kustannuspaikoille. Osa välillisistä kustannuksista voidaan myös kohdentaa suoritteille jako- tai lisäyslaskennan avulla, esimerkiksi taloushallinnon kuluja jaetaan muiden hallintokuntien ja kustannuspaikkojen menoiksi kokonaismenojen mukaisessa suhteessa. Tässä ongelmaksi muodostuu se, että välillisten kulujen osuutta ei jaeta käytön mukaisessa suhteessa, vaan nimenomaan prosentiosuuksina, joten joku kustannuksiltaan pieni hallintokunta voi saada taloushallinnon palvelunsa huomattavasti halvemmalla kuin toinen, kokonaismenoiltaan suurempi hallintokunta, vaikka pieni hallintokunta saattaa jopa työllistää taloushallinnon henkilöstöä suurempaa hallintokuntaa enemmän.

Toimintoperusteista kustannuslaskentaa voitaisiinkin hyödyntää kunnan taloushallinnon kustannusten selvittämisessä ja jakamisessa aiempaa enemmän. Toimintolaskennan keskeiset käsitteet ovat sovellettavissa myös talouspalveluiden kustannuspaikalla. Resursseiksi luetaan mm. työntekijät, laitteet, taloushallinnon ohjelmat ja toimitilat, ja selvityskohteena ovat resurssien aiheuttamat kustannukset. Talouspalveluiden toimintoja ovat esimerkiksi kirjanpito ja sisäinen laskenta, jotka kuluttavat edellä mainittuja resursseja. Toimintojen suorittamisen syyksi määritellään yleensä tuote, palvelu tai asiakas – esimerkkinä talouspalveluiden toimintojen suorittamisen syystä voidaan pitää muun muassa kunnan tilinpäätöstä. Toimintoanalyysin avulla voidaan selvittää, kulutetaanko talouspalveluiden resursseja kirjanpidon kannalta tärkeimpiin toimintoihin eli tehdäänkö oikeita asioita esimerkiksi tilinpäätöksen aikaansaamiseksi.

Sekä toimintolaskennassa että perinteisessä kustannuslaskennassa välittömät työ- ja materiaalikustannukset kohdistetaan suoraan tuotteille. Perinteisessä kustannuslaskennassa välilliset kustannukset jaetaan laskentakohteille suhteellisin osuuksina, esimerkiksi välittömien palkkojen perusteella. Tällöin välillisten kustannusten jako ei välttämättä kohdistu laskentakohteille todellisuudessa käytettyjen toimintojen suhteessa. Esimerkkinä voidaan käyttää talouspalveluiden kustannusten jakoa. Kustannuspaikka A:n ja kustannuspaikka B:n välittömät palkkakustannukset ovat yhtä suuret, mutta kustannuspaikka A käyttää taloushallinnon palveluita kaksi kertaa enemmän kuin kustannuspaikka B. Molemmat kustannuspaikat saavat välillisinä kustannuksina yhtä suuret osuudet talouspalveluiden kustannuksista. Kun kustannukset jaetaan palkkojen suhteessa, maksaa kustannuspaikka B perinteisen kustannuslasken-

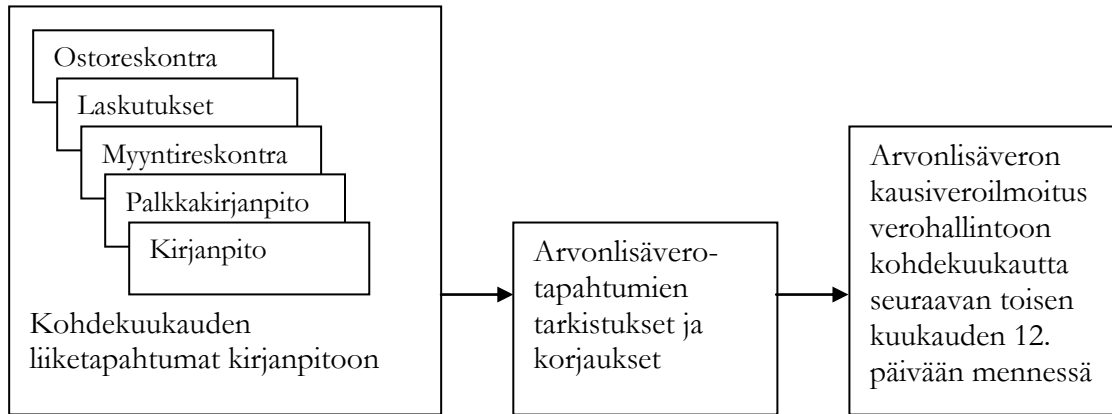
nan mukaisesti laskettuna kaksinkertaisen hinnan käyttämistään palveluista verrattuna kustannuspaikka A:han.

Toimintolaskennassa välilliset kustannukset kohdistetaan ensin toiminnoille ja toimintojen kustannukset puolestaan laskentakohteille toimintojen resurssien käytön suhteessa. Talouspalveluiden resurssikustannukset koostuvat pääosin henkilöstökuluista, palveluiden ja tarvikkeiden ostoista ja muista toimintakuluista, myös poistot voidaan laskea mukaan resurssikustannuksiin. Resurssikustannukset kohdistetaan toiminnoille resurssiajuriin eli voimavarakohdistimien avulla sen mukaan, kuinka paljon resursseja eri toiminnot ovat käyttäneet. Kohdistusperusteena voidaan käyttää esimerkiksi toimintoihin kulunutta aikaa: jos kirjanpitäjän työajasta 50 % kuluu kirjanpitoon ja 50 % myyntireskontran hoitoon, voidaan kirjanpitäjän tehtävien hoidosta aiheutuneista henkilöstö- ja muista kuluista (yhteensä esim. 50 000 €) kohdistaa 50 % kirjanpidon kustannuksiin (25 000 €) ja 50 % myyntireskontran hoitoon (25 000 €).

Toimintokustannukset kohdistetaan laskentakohteille toimintojen resurssien käytön suhteessa toimintoajuriin eli -kohdistimien avulla. Toimintoajuri on tekijä, joka vaikuttaa toiminnon suorittamiseen ja suoritustiheyteen. Myyntireskontran hoidossa toimintoajurina voidaan käyttää esimerkiksi käsiteltyjen laskujen lukumäärää ja kirjanpidossa kirjausten lukumäärää. Laskentakohteina ovat kustannuspaikka A:n ja B:n käyttämät kirjanpitäjän palvelut. Kustannuspaikka A käyttää sekä kirjanpito- että myyntireskontrapalveluja, mutta kustannuspaikka B:lle kohdistetaan vain kirjanpidosta aiheutuvia kustannuksia. Oletetaan, että kustannuspaikka A:n osuus kirjanpito- ja myyntireskontrapalveluista on 20 % kirjanpito- ja 20 % myyntireskontran laskuista. Kustannuspaikka B:n osuus on 20 % kirjanpito- ja 20 % myyntireskontran laskuista. Kustannuspaikka A:n kustannuksiksi kertyy kirjanpito- ja myyntireskontrapalveluista $20\% \times 25\,000\text{ €} = 5\,000\text{ €}$ ja myyntireskontrapalveluista $20\% \times 25\,000\text{ €} = 5\,000\text{ €}$, yhteensä 10 000 €. Kustannuspaikka B:n osuudeksi tulee kirjanpito- ja myyntireskontran hoidosta ei aiheudu kustannuspaikka B:lle kustannuksia. Toimintoperusteisella kustannuslaskennalla voidaan siis kohdistaa kustannukset tarkemmin laskentakohteille kuin perinteisellä kustannuslaskentamenetelmällä.

Myös taloushallinnon kustannuksia selvittäessä selvitystyö kannattaa aloittaa toimintojen kartoittamisesta. Toimintojen kartoittaminen voidaan aloittaa määrittelemällä ensin laajimmat tehtäväkokonaisuudet, esimerkiksi kirjanpito ja palkanlaskenta. Tämän jälkeen selvitetään tehtäväkokonaisuuteen kuuluvat toiminnot ja toimintoketjut ja näiden kytkeytyminen

toisiinsa. Esimerkki kirjanpidon tehtäväkenttään kuuluvasta toiminnosta, johon vaikuttavat myös muut taloushallinnon toiminnot, on arvonlisäveroilmoituksen tekeminen verohallinnolle (kuvio 7).



Kuvio 7. Esimerkki kirjanpidon toiminnosta

Toimintoanalyysin avulla voidaan selvittää myös toimintoihin ja toimintoketjuihin liittyviä ongelmakohtia ja kehittämistarpeita. Esimerkiksi kuviossa 7 esitetyn kirjanpidon toiminnon, arvonlisäveron kausiveroilmoituksen, tekemisen suorittamisnopeus riippuu arvonlisäverotapahtumien korjausten määrästä: mitä enemmän eri syistä johtuvia arvonlisäverokirjauksiin liittyviä virheitä osakirjanpidoissa ilmenee, sitä enemmän on varattava aikaa arvonlisäverotapahtumien tarkistamiseen ja korjauksiin. Jos halutaan minimoida arvonlisäverotapahtumien tarkistamiseen käytetty aika, on arvonlisäverokirjaukset tehtävä virheettömästi jo osakirjanpitoihin. Osakirjanpitojen virheettömyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi on pyrittävä löytämään parhaat mahdolliset keinot, esimerkiksi hyödyntämällä kirjanpito-ohjelmistojen ominaisuuksia ja kouluttamalla henkilökuntaa.

Toimintoanalyysia tehtäessä voi tehtäväkokonaisuuksista tulla esiin myös tehottomia tai jopa tarpeettomia toimintoja. Kirjanpidossa tulee noudattaa jatkuvuuden periaatetta, mutta toimintatapoja ja työmenetelmiä toki voi analysoida ja muuttaa tarvittaessa tehokkaammiksi. Esimerkiksi ruutupaperille käsin kirjoitetut laskut ja laskelmat useimmissa tapauksissa olisi järkevintä tehdä taulukkolaskelmaohjelmilla. Toisaalta taas kirjanpito-ohjelmien automatiikkaa (vyörytykset, tilijaot) kannattaa hyödyntää kustannusten jakamisessa hallintokunnille.

4.2.2 Kustannukset, laatu ja prosessien kehittäminen kirjanpidon näkökulmasta

Kunnan taloushallinnon kustannuksista yleensä suurin menoerä on henkilöstön palkkakustannukset sivukuluineen, n. 65–85 % toimintakuluista. Taloushallinnon kustannuksia kasvattavat myös palvelujen ostot, jotka sisältävät mm. taloushallinnon ohjelmista ja posti- ja telepalveluista aiheutuneet menot. Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. kiinteistökulut sekä koneiden ja laitteiden vuokrat. Edellä mainitut prosenttiosuudet ovat vain suuntaa antavia arvioita ja perustuvat käytännön työssä saatuihin tietoihin eri kuntien taloushallinto-osastojen keskimääräisistä henkilöstökuluista: henkilöstökulujen osuudet vaihtelevat kunnan koosta ja organisaatorakenteesta sekä taloushallinnon tehtävien hoidon järjestämisestä riippuen. Kun kustannussäästöjä on saatava aikaan, taloushallinnossa se käytännössä tarkoittaa säästöjä henkilöstökuluissa – muut kustannuserät on yleensä kilpailutettu jo minimiin.

Kunnan toiminnan ei ole tarkoitus tuottaa voittoa, mutta tulorahoituksen (myynti- ja maksutuotot, verot, valtionosuudet) vähetessä on entistä enemmän syytä huomioida tuottavuus ja kustannustehokkuus. Jos yrityksissä keskeisenä kilpailutekijänä pidetään laatua, myös kunnissa laadun kehittämiseen on syytä kiinnittää huomiota, niin kunnan varsinaisen toiminnan kuin tukitoimintojenkin kohdalla. Taloushallinnon tehtävien hoidossa korostuu Julkisten palvelujen laustrategiassa (1998) mainituista laatutekijöistä erityisesti luotettavuus, luottamuksellisuus, tiedon tarkkuus ja ajantasaisuus virheiden korjaamisineen, henkilöstön ammatitaito ja asioiden hoito viivytyksettä. Kun tehtävät hoidetaan järkevimmällä mahdollisella tavalla, samalla on mahdollista saada aikaan myös kustannussäästöjä.

Kannattavuudesta ja kustannussäästöistä keskustellaan myös silloin, kun mietitään talouspalveluiden järjestämistapaa, tuotetaanko palvelut itse vai hankitaanko ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. Jos taloushallinnon palvelut ostetaan ulkopuoliselta taholta, on myös otettava huomioon, että osa laskentatoimen tehtävistä joka tapauksessa saattaa jäädä kunnan omaksi työksi. Esimerkiksi perintätoimistojen palveluita käytetään kunnissa muun muassa maksukehotusten lähettämisessä ja perinnän suorittamisessa, ja vaikka perintätoimiston palvelujen kustannukset pääsääntöisesti tulevat asiakkaiden maksettaviksi perintä- ym. kuluina, myös kunnalle tulee kustannuksia palvelun käyttämisestä. Lisäksi myyntireskontran tehtäviä jää edelleen kunnan itse hoidettavaksi, esimerkiksi laskujen seuranta ja aineistojen lähetys perintätoimistolle, laskujen korjaukset, maksutietojen ylläpito jne. Perintätoimiston palvelujen ja kunnan oman myyntireskontran hoidon kokonaiskustannuksia laskettaessa on kuitenkin

otettava huomioon myös psykologiset vaikutukset: perintätoimiston suorittamana perintä todennäköisesti on tehokkaampaa kuin kunnan omana toimintana.

Taloushallinnon tehtäviä on mahdollista hoitaa kuntalain (17.3.1995/365) 10. ja 10. a luvun mukaisesti kuntien yhteistoimintana, kunnan liikelaitoksena tai liikelaitoskuntayhtymänä. Taloushallinnon ja erityisesti kirjanpidon osalta yhteistoiminnassa on nähtävissä tiettyjä etuja: erikoistuminen sekä ammattitaidon ja osaamisen keskittäminen suurempaan yksikköön. Kunnan kirjanpidon erityiskysymyksiin on helpommin löydettävissä ratkaisuja, kun työskennellään yksikössä, joka on erikoistunut nimenomaan kunnan kirjanpitoon. Suuremmassa yksikössä myös varahenkilöjärjestelmää voidaan hyödyntää toisin kuin pienessä yksikössä.

Ehkä yksi tärkeimmistä tekijöistä, joka puoltaa laajemman taloushallintoyksikön perustamista, onkin juuri tiedon ja ammattitaidon ”kerääntyminen” yhteen paikkaan. Kunnan sisäinen organisaatorakenne voi olla hyvinkin byrokraattinen ja kustannuspaikkasidonnainen, joten kiirehuippujen tasaamiseksi henkilöstön joustavaa siirtymistä tehtävästä toiseen tai jopa toiselle osastolle ei välttämättä voida toteuttaa. Kirjanpitoitaitoista henkilöstöä ei ehkä ole edes saatavilla, ja pienissä kunnissa henkilöstön määrä voi olla niin äärimmilleen mitoitettua, ettei henkilöstösiirtoja ole käytännössä edes mahdollista tehdä. Laajemmassa taloushallintoyksikössä henkilöstön poissaolot eivät aiheuttane samalla tavoin ongelmia kuin pienissä yksiköissä: sijaisuudet on helpompi hoitaa oman henkilökunnan avulla, ja jos tarvitaan lisähenkilöstöä, yksikön vakinainen henkilöstö voi tarvittaessa ohjata ja opastaa uusia työntekijöitä.

Suomen itsenäisyyden juhlarahasto Sitran ja kuntatoimijoiden yhteistyössä kehittämästä valtakunnallisesta palvelukeskuksesta saatava hyöty taloushallinnossa näkyy parhaimmillaan juuri haavoittuvuuden vähenemisessä ja osaamisen kehittämisessä. Kunnan kirjanpito eroaa monin tavoin yritysten kirjanpidosta, ja kunnan kirjanpidon hallitsevan ammattitaitoisen kirjanpitohenkilöstön rekrytoinnissa on aika ajoin ilmennyt ongelmia. Kuntien taloudellisten tietojen vertailukelpoisuuden parantuminen on myös yksi valtakunnallisen palvelukeskuksen eduista. Haittapuolena taas nähdään palvelujen mahdollinen keskittyminen suuriin kaupunkiin: vaikka sähköistä asiointia nykyisin suositaankin, maantieteelliset etäisyydet voivat kuitenkin olla este valtakunnalliseen palvelukeskukseen liittymiselle. Toisaalta taas yhteistyötä on jo tehty monen kunnan kohdalla pienemmässä mittakaavassa hyvin tuloksin.

Kuntatasolla valtakunnalliseen talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukseen liittymiseen vaikuttavat kuitenkin palvelukeskuksen perustamis- ja toimintakustannukset. Mikäli selviä

kustannussäästöjä ei ole osoitettavissa, ei osaamisen kehittäminen tai haavoittuvuuden väheneminen yksin riitä. Sama koskee myös pienempiä yhteistoimintahankkeita talous- ja henkilöstöhallinnossa – nykyiset kustannukset ovat tiedossa, joten yhteistoiminnan toteutumiseksi tarvitaan myös konkreettiset laskelmat kustannuksista ja yhteistoiminnan myötä aikaansaattavista kustannussäästöistä.

Käytännössä laajempiin taloushallintoyksiköihin siirtyminen vie siten oman aikansa, sopimuksista neuvotellaan puolin ja toisin, hyötyjä ja haittoja punnitaan ja kustannuksia lasketaan ja vertaillaan – lopullinen päätösvalta on kuitenkin kuntapäätäjillä. Taloushallinnon tehtävät täytyy hoitaa joka tapauksessa, oli työympäristönä sitten pienempi tai suurempi yhteisö.

Taloushallinto koostuu useista eri tehtäväalueista, joista kaiken kokoavana tehtäväalueena toimii kirjanpito. Ajoittain eri tehtävien, tehtäväalueiden ja prosessien yhteensovittamisessa on ilmennyt ja ilmenee ongelmia, jotka pyritään ratkaisemaan tapauskohtaisesti. Useimmiten ongelmatilanteet syntyvät ohjelmien käytössä, tietojen siirrossa, määräaikojen noudattamisessa tai yleensä tiedonkulussa osastojen välillä.

Taloushallinto-ohjelmiston käyttöönottovaiheessa ilmenee eri järjestelmien välillä usein tiedonsiirto-ongelmia, mutta nämä ongelmat ovat yleensä sellaisia, jotka ohjelmatoimittaja pyrkii ja joutuu ratkaisemaan taloushallinto-ohjelman hankintasopimusehtojen mukaisesti. Myöhemmässä vaiheessa, kun ohjelmien käyttöönottovaiheen ongelmat on jo ratkaistu, tiedonsiirrossa ja ohjelmien käytössä esiin tulevien ongelmien syyt ovat muun muassa käyttöoikeusrajaukset, tili- ja kustannuspaikkarakenteiden muutokset ja puutteelliset ohjelmistojen käyttötaidot. Esimerkiksi kirjanpito-ohjelmassa tehdyt tili- ja kustannuspaikkarakenteiden muutokset tulee tarvittaessa tehdä myös ulkopuolisiin ohjelmiin, ja ohjelmiston käyttöoikeusrajaukset on korjattava vastaamaan uusia tili- ja kustannuspaikkakarttoja.

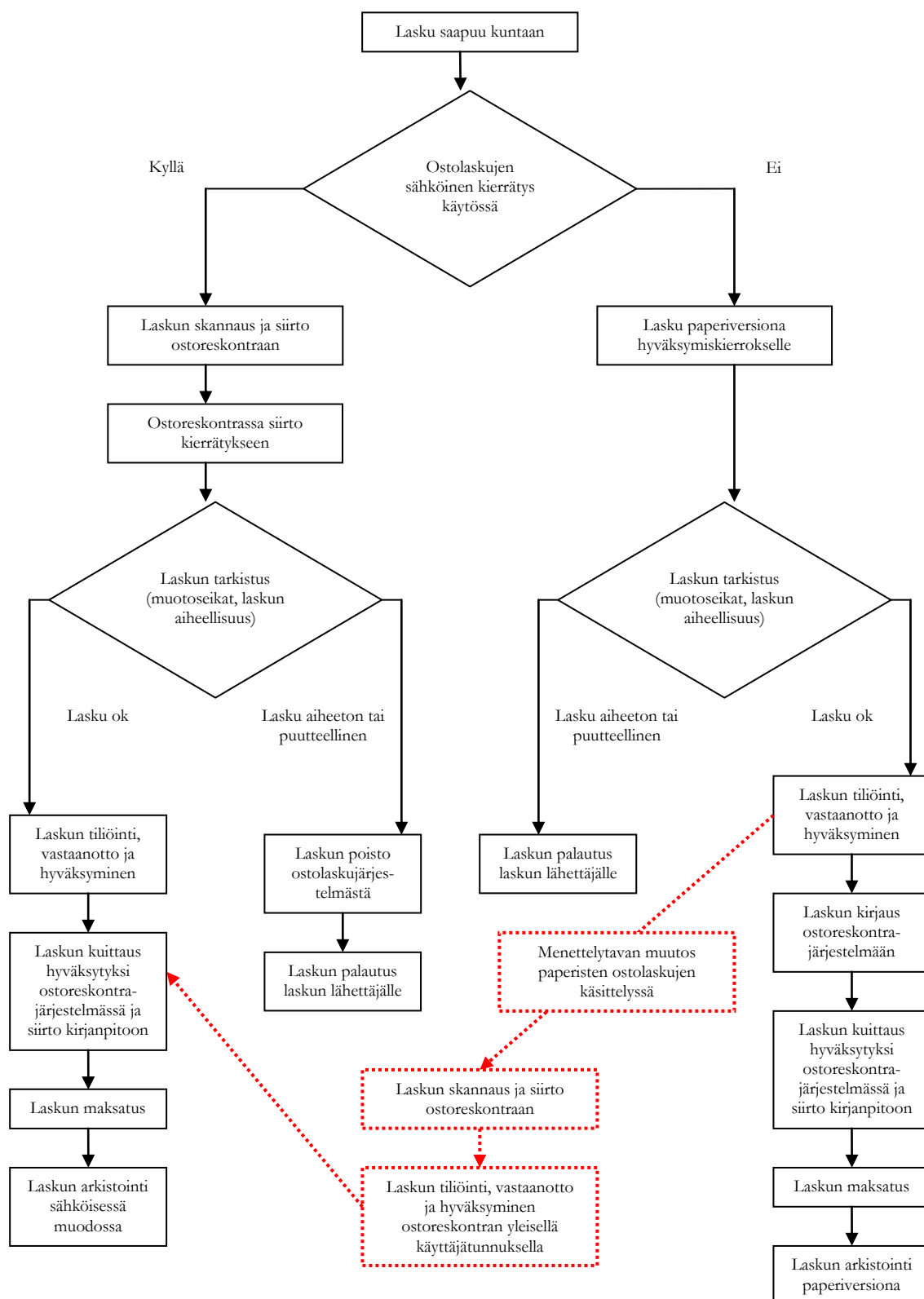
Määräaikojen noudattamiseen vaikuttavat hyvin erilaiset tekijät. Työntekijän tehtäväkenttään voi kuulua talousosastoon liittyvistä tehtävistä vain ostolaskujen tiliöinti tai hyväksyminen, ja siten ostolaskujen käsittely voi sijoittua kiireellisyysjärjestyksen loppupäähän eli tehtäväksi vasta sitten, kun muilta tehtäviltä jää aikaa. Ostolaskut tulisi kuitenkin käsitellä mahdollisimman nopeasti muun muassa arvonnäköveron ajallisen kohdistamisen sekä viivästymismaksujen takia. Vastaavalla tavalla erilaiset selvitykset, kuten esimerkiksi tilinpäätökseen liittyvät taseerittelyt, voivat tulla taloushallinnon osastolle myöhässä – perusteluina on useimmiten juuri kiire ja työpaineet muiden tehtävien suorittamisessa. Taloushallintoyksikön oman henkilös-

tön suhtautuminen määräaikoihin ja muihin ohjeisiin vaikuttaa myös muiden osastojen toimintaan määräaikojen ja ohjeiden noudattamisessa. Parhaiten määräaikoja noudatetaan sellaisissa tehtävissä, joissa kielteinen palaute tulee ulkopuoliselta taholta välittömästi, esimerkiksi palkanlaskennassa.

Taloushallinnon kehittämiskohteisiin kuuluu myös tiedon kulun parantaminen ja tiedon siirtäminen niin taloushallinnon osaston sisällä kuin taloushallinnon ja muiden osastojen välilläkin. Erityisen tärkeää on uusien työntekijöiden perehdyttäminen, mutta ei sovi unohtaa myöskään tiedon välittämistä ”vanhoille” työntekijöille tai toisille osastoille. Monessa kunnassa on käytössä intranet, jonka kautta voidaan julkaista taloushallintoon liittyviä yleisohjeita, tiedotteita jne. Kaikki eivät kuitenkaan seuraa säännöllisesti intranetin tiedotteita, joten tärkeät tiedotteet kannattaa lähettää sähköpostin välityksellä koko henkilökunnalle.

Taloushallinnon yksittäisillä osa-alueilla on omat erityispiirteensä ja kehittämiskohteensa, joihin joudutaan jatkuvasti kiinnittämään huomiota. Kunnan kirjanpidon hoitamisessa korostuu erityisesti tarkkuus, virheettömyys ja ajantasaisuus. Henkilökunnan ammattitaito on ensiarvoisen tärkeää. Henkilökunnan ammattitaitoon liittyy myös olennaisuuden käsitteen ymmärtäminen: mikä on oikeasti olennaista ja mikä taas ei. Taloushallinnon osaston henkilökunnan työnjakoon kannattaa kiinnittää huomiota tiedostamalla itse kunkin osaamisalueet, vahvuudet ja heikkoudet ja jakamalla tehtäväalueet ammattiosaamisen ja kykyjen puitteissa. Taloushallinnossa tuotettavan tärkeimmän asiakirjan eli tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadintaan on jo tilivuoden aikana kiinnitettävä huomiota ennakoimalla esimerkiksi tehtäväjako ja suunnittelemalla aikataulut hyvissä ajoin sekä tiedottamalla myös muille hallintokunnille tehdyistä suunnitelmista ja päätöksistä.

Ostoreskontrassa laskujen käsittelyprosessi voi olla esimerkiksi kuviossa 8 esitetyn kaltainen. Kuvion yksinkertaistamiseksi kuvioista on jätetty pois e-laskujen käsittelyn kuvaaminen. E-laskut noudetaan kunnan ostolaskujärjestelmään yleensä pankkien maksuliikenneohjelman avulla ja käsitellään ostoreskontrassa kuten muutkin sähköiset laskut, ainoastaan laskujen skannausvaihe jää pois e-laskujen käsittelyssä.



Kuvio 8. Esimerkki ostolaskujen käsittelyprosessista

Ostolaskujen käsittelyssä on syytä kiinnittää erityisesti huomiota ostolaskujen kiertonopeuteen ja tiliöintiin. Ostolaskujen kierrätyksen hitaus voi aiheuttaa esimerkiksi viivästysseuraamuksia tai ongelmia arvonlisäveron ajallisessa kohdistamisessa. Virheelliset tiliöinnit saattavat tuottaa ongelmia kirjanpitoon siirroissa. Jos kirjanpitoon siirrot sujuvat ongelmitta, voivat virheelliset tiliöinnit jäädä huomaamatta ja siten siirtyä kirjanpitoon korjaamattomina.

Ostolaskujen sähköisen kierrätysjärjestelmän tarkoituksena on muun muassa nopeuttaa ostolaskujen käsittelyä, vähentää kirjausvirheitä ostolaskujen tiliöinnissä ja helpottaa käsiteltyjen ostolaskujen arkistointia ja arkistoitujen laskujen katselua. Tarkoitus on, että kaikki ostolaskut saadaan sähköisen kierrätyksen piiriin. Joissakin tilanteissa laskuja joudutaan edelleen kirjaamaan käsin ostoreskontraan, esimerkiksi silloin, kun lasku on saatava välittömästi maksuun tai ostolaskujen kierrätys ei ole käytettävissä. Käsinkirjattujen ostolaskujen tarkastelu myöhemmin on kuitenkin huomattavasti työläämpää verrattuna sähköisten ostolaskujen tarkasteluun. Kuvioon 8 on lisätty vaihtoehtoinen tapa käsitellä paperimuotoisia laskuja sellaisissa tilanteissa, kun ostolaskujen sähköinen kierrätys on vain osittain käytössä eli esimerkiksi kaikki hallintokunnat eivät syystä tai toisesta voi käyttää ostolaskujen kierrätysjärjestelmää. Tällä menettelyllä myös suurin osa ns. paperilaskuista päätyy sähköiseen järjestelmään ja on noudettavissa myöhempää tarkastelua varten suoraan ohjelmasta, mikä nopeuttaa huomattavasti työskentelyä ostolaskujen parissa.

Vastaavanlaisia prosessikaavioita, kuten kuviossa 8 on esitetty, voidaan tehdä kaikista taloushallinnon osa-alueista, tehtävistä ja toiminnoista. Parhaimmillaan prosessikaavioiden ja -karttojen avulla voidaankin löytää taloushallinnon ongelmakohtiin ja kehittämiskohteisiin työskentelyä helpottavia ja jopa kustannussäästöjä aikaansaavia ratkaisuja.

Myös muissa taloushallinnon tehtävissä kirjanpidon lisäksi korostuu virheettömyys, ajantasaisuus ja henkilöstön ammattitaito. Laskutusjärjestelmissä ja myyntireskontran hoidossa tulee huomioida myös asiakkaat, joille laskut tulisi lähettää ajallaan ja virheettöminä. Mikäli laskutuksissa esiintyy virheitä, tulee ne pyrkiä korjaamaan mahdollisimman nopeasti joko tekemällä asiakkaalle hyvityslasku ja uusi korjattu lasku tai, jos kyse on tiliöinnin korjaamisesta, oikeaisemalla vientejä muistiotositteella. Hyvityslaskujen kohdalla on huomioitava myös laskun ja hyvityslaskun oikea kohdentaminen: sen lisäksi, että asiakkaalle ei lähde aiheettomia muistutuslaskuja, myös kirjanpidon ja myyntireskontran täsmäytys on helpompaa.

Palkanlaskennan ja kirjanpidon välisistä ongelmista nousee esiin siirrot palkanlaskennasta kirjanpitoon ja näissä siirroissa nimenomaan tiliöintien oikeellisuus. Myös luontoisetujen arvonlisäverojen kohdalla esiintyy ajoittain virheitä. Virhetilanteet syntyvät erityisesti silloin, kun palkkaohjelma on kirjanpito-ohjelmaan nähden ulkoinen ohjelma, josta tiedot tuodaan kirjanpitoon ulkoisen liittymän avulla. Ongelmatilanteet kannattaa selvittää yhteistyössä palkanlaskennan ja kirjanpidon henkilöstön välillä. Jotkut ongelma- ja virhetilanteet ovat nimittäin osoittautuneet ohjelmista johtuviksi ja tällöin virheiden toistuminen on pysytty eliminoimaan esimerkiksi palkkaohjelman perustietoja muuttamalla.

Taloushallinnon osaston ja hallintokuntien välinen yhteistyö vaatii osaltaan parantamista. Taloushallinnon tehtävien hoidon ja tulosten oikeellisuuden varmistamiseksi voidaan esimerkiksi kehittää ja lisätä taloushallinnon ohjelmien käytön koulutusta ja kirjanpitoon liittyvää ohjausta sekä taloushallinnon osastolla että hallintokunnissa. Ohjelmien käyttöönottovaiheessa ohjelmatoimittaja yleensä kouluttaa ohjelman pääkäyttäjät ja myös osan peruskäyttäjistä. Tämän jälkeen koulutusvastuu jää kunnan omaksi tehtäväksi. Henkilöstön vaihtuessa ja ohjelmistojen muuttuessa voivat koulutus, opastus ja neuvonta jäädä vaillinaisiksi, joten virheiden määrä voi kasvaa hyvinkin paljon ja siten myös selvittelyt ja korjaukset vievät enemmän taloushallinnon henkilöstön työaika, mikä puolestaan voi lisätä kustannuksia esimerkiksi henkilöstömenoissa. Taloushallinnon oman henkilöstön ammattitaitoa kannattaa ylläpitää esimerkiksi jatkuvan koulutuksen avulla. Henkilökohtaista yhteydenpitoa, mukaan lukien neuvonta ja ohjaus, eri toimijoiden välillä voidaan pitää hyvänä keinona ratkaista taloushallinnon ja muiden hallintokuntien välisiä ongelmatilanteita. Aluksi tällainen menettely voi tuntua työläältä ja aikaavievältä ja saattaa jopa lisätä kustannuksia, mutta käytännössä ongelma-kohtien yksityiskohtainen selvittely on voinut tuoda ongelmien ratkaisujen lisäksi jopa parannusehdotuksia ohjelmiin ja niiden käyttöön ja toimivuuteen.

Ohjelmien hyötykäyttö on yksi taloushallinnon kehittämiskohteista. Usein taloushallinto-ohjelmasta saatuja raportteja joudutaan vielä käsittelemään taulukkolaskentaohjelmilla, jotta käsittelyssä olevasta aineistosta saadaan lasketuksi esimerkiksi tilinpäätökseen liittyviä tunnuslukuja. Kustannuseriä voidaan jakaa hallintokunnille laskemalla ensin osuudet taulukkolaskentaohjelmalla ja kirjaamalla siten saadut luvut muistiotositteilla hallintokuntien menoiksi ja tuloiksi. Taloushallinnon ohjelma voi olla sellainen, että esimerkiksi tilinpäätöksen tunnuslukuja ohjelmalla ei voida tuottaa, joten tällöin taulukkolaskentaohjelman käyttö on paikallaan. Useimmat taloushallinnon ohjelmat mahdollistavat kuitenkin kustannusten jaon vyöry-

tys- tai tilijakotoimintoa käyttäen, ja näiden ohjelmaominaisuuksien käyttöä kannattaa lisätä. Perustyö vyörytys- ja tilijakoerien rakentamisessa vie toki aikansa, mutta lopputuloksen takia se kannattaa: kun kustannusten jako suoritetaan ohjelmallisesti, jäävät muistiotositteiden kirjausvirheet ja kustannusten jakoon liittyvät laskentavirheet käytännöllisesti katsoen kokonaan pois.

Taloushallinnon prosessien kehittämisessä henkilöstön välinen yhteistyö on tärkeää niin taloushallinnon osaston sisällä kuin taloushallinnon ja muiden hallintokuntien välillä. Myös yksilötasolla prosessien kehittämiseen kannattaa paneutua. Yhden, pienenkin, osatoiminnon parantaminen voi auttaa kehittämään ja muuttamaan myös laajempia kokonaisuuksia. Taloushallinnon eri osa-alueiden prosessien kehittämisellä todennäköisesti saadaan kustannussäästöjä aikaan. Lisäämällä hallintokuntien välistä vuorovaikutusta, kehittämällä yksittäisten työntekijöiden käyttämiä työmenetelmiä ja yleensäkin henkilökunnan ammattitaitoa sekä hyödyntämällä taloushallinnon ohjelmien ominaisuuksia voidaan toimintoja virtaviivaistaa ja ongelmatilanteita minimoida ja välttyä näin esimerkiksi korjaustoimenpiteiden aiheuttamilta lisäkustannuksilta. Myös taloushallinnon tuottaman tiedon ajantasaisuus ja luotettavuus paranee, kuten yleensäkin talouspalveluiden laatu ja saatavuus, prosessien kehittämisen myötä.

5 YHTEENVETO

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on ollut selkeyttää kunnan taloushallinnon tehtäväkenttää muun muassa lainsäädännön avulla. Muina tavoitteina on ollut löytää keinoja ratkaista ja vähentää taloushallinnon eri osa-alueiden välisiä ongelmia sekä kehittää prosesseja kustannuslaskennalliset tekijät huomioon ottaen. Opinnäytetyön teoriaosuudessa on käsitelty lainsäädännön lisäksi muun muassa taloushallintoon, kustannuslaskentaan ja prosessijohtamiseen liittyviä teorioita. Teoriapohjan soveltamista käytäntöön on toteutettu esimerkiksi määräaikaisten asettamisella ja neuvonnan lisäämisellä, jotka ovat tuottaneet hyviä tuloksia taloushallinnon prosessien kehittämisessä. Osa teorioista on jäänyt opinnäytetyön pohdinnan asteelle, esimerkkinä tällaisesta on muun muassa laajemman taloushallintoyksikön hyötyjen ja haittojen tarkastelu.

Kunnan taloushallinnon keskeinen osa-alue on kunnan kirjanpito. Taloushallinnon prosessien kehittäminen kirjanpidon kannalta on haastavaa, mutta myös ensiarvoisen tärkeää juuri kirjanpidon keskeisen aseman takia. Tässä opinnäytetyössä on lainsäädännön vaikutuksia, kustannuslaskentaa ja taloushallinnon prosessien kehittämistä käsitelty yleisellä tasolla, nimienomaan kirjanpidon näkökulmasta katsoen. Kehittämisehdotukset perustuvat käytännön työskentelyssä taloushallinnon eri osa-alueilla saatuihin kokemuksiin.

Taloushallinnon prosessien kehittämistyö kannattaa aloittaa selkeyttämällä lainsäädännön asettamia velvoitteita ja tavoitteita. Tärkeimmät kirjanpitoon ja myös koko taloushallintoon vaikuttavat lait ovat kuntalaki, kirjanpitolaki ja arvonalisäverolaki. Näiden lakien avulla voidaan määritellä kirjanpidon ja taloushallinnon pääasialliset tehtäväalueet unohtamatta toki kuitenkin esimerkiksi muihin hallintokuntiin, ulkopuolisiin sidosryhmiin tai asiakkaisiin liittyviä velvoitteita. Tilivuoden toiminnan tärkeimpänä taloushallinnon tuottamana asiakirjana voidaan pitää lakisääteistä tilinpäätöstä ja toimintakertomusta kaikkine liitetietoineen ja selviytyksineen konsernitilinpäätös mukaan lukien.

Kun lainsäädännön määräyksiä hyväksi käyttäen on määritelty taloushallinnon tärkeimmät tehtäväalueet – mitä pitää tuottaa, mihin mennessä ja millä tavoin? – seuraava vaihe onkin kustannusten ja resurssien selvittäminen sekä toimintatapojen analysoiminen, uudistaminen ja yhteensovittaminen.

Toimintolaskennan menetelmiä voidaan soveltaa kustannuslaskennan lisäksi myös toimintojen analysoinnissa. Usein jo pelkkä toimintoanalyysin tekeminen voi auttaa näkemään taloushallinnon tehottomia tai jopa tarpeettomia toimintoja. Joissakin kuntien toiminnoissa vaikuttaa edelleen byrokraattinen toimintamalli, ja joitakin tehtäviä voidaan siten hoitaa vuosikymmenet sitten hyväksi havaituilla menetelmillä. Jos nämä menetelmät ovat edelleen käytökelpoisia ja toimivia eivätkä aiheuta ylimääräisiä kustannuksia, ei niitä kannata lähteä muuttamaan pelkästä muuttamisen ilosta. Usein näissä vanhoissa menetelmissä on kuitenkin parantamisen varaa, ja toimintojen ja toimintoketjujen kuvausten avulla voidaan selvittää ns. kriittisiä kohtia, joiden kehittäminen voi lisätä työtapojen ja toimintoprosessien joustavuutta ja mahdollisesti saada aikaan kustannussäästöjä ainakin sillä tavoin, että työaika jää käytettäväksi muihinkin tehtäviin.

Kustannusten jakaminen, olivatpa kustannukset talousosaston itsensä tai muiden hallintokuntien aiheuttamia, kuuluu yleensä taloushallinto-osaston tehtäviin. Hyvin usein kustannukset jaetaan käyttäen perinteisiä kustannuslaskentamenetelmiä, esimerkiksi jako- tai lisäyslaskentaa. Kustannuksia on mahdollista kohdentaa myös toimintolaskentamenetelmien avulla. Laskentatapojen valinnassa kannattaa muistaa olennaisuuden periaate eli resurssien, toimintojen ja laskentakohteiden perusteella määrittää, milloin perinteiseen kustannuslaskentaan kuuluva jako- tai lisäyslaskenta on riittävä, milloin on taas syytä käyttää aiheuttamisperiaateeseen pohjautuvaa toimintolaskentaa. Toimintolaskentamenetelmän hyödyllisyys näkyy kustannusten kohdistamisessa niille toiminnoille ja suoritteille, joille ne kuuluvat käytön mukaisessa suhteessa. Kustannusten tarkemmalla kohdistamisella voi olla vaikutusta muidenkin hallintokuntien toiminnan kehittämiseen: kustannustietoisuus kasvaa ja sitä myöten myös kustannustehokkuus.

Taloushallinnon prosessien kehittämisessä pääpaino on kirjanpidon ja muiden taloushallinnon osa-alueiden välisten ongelmien minimoimisessa. Kiireellisimmiksi kehittämiskohteiksi ovat käytännön työssä valikoituneet mm. määräaikojen asettaminen ja noudattaminen, tiiliönnit ja tiedon kulku sekä taloushallinto-osaston sisällä että yleensä hallintokuntien välillä. Esimerkiksi määräaikojen asettaminen tietyille toimille, kuten kuukauden tapahtumien kirjaamiselle kirjanpitoon, on vähentänyt aikaisempiin kausiin kohdistuvia korjaustoimenpiteitä ja siten vapauttanut työaika muiden taloushallinnon prosessien kehittämiseen.

Yksi ratkaisukeino ongelmatilanteiden vähentämiseksi ja toimintaprosessien parantamiseksi on sisäisen koulutuksen, ohjauksen ja neuvonnan sekä tiedottamisen lisääminen. Taloushal-

linnon tehtäviin kuuluu mm. talouden hallinta ja talouteen liittyvien ohjaus- ja valvontaperiaatteiden luominen. Muiden hallintokuntien päätehtävät liittyvät yleensä kunnan ydintoimintoihin, ja talouspalveluihin liittyviä tehtäviä voi olla vain murto-osa muiden hallintokuntien tehtäväkentästä. Jos taloushallinto ei ohjeista hallintokuntia riittävästi esimerkiksi ohjelmien käytössä tai kirjanpidon tarpeissa, ei voida olettaa, että muut hallintokunnat osaavat tuottaa oikeanlaista, oikea-aikaista ja virheetöntä materiaalia taloushallinnon ja kirjanpidon käyttöön.

Esimerkiksi ostolaskujen sähköisessä kierrätyksessä tapahtuvassa laskujen tilioinnissa virheitä esiintyy sekä tilien, kustannuspaikkojen että alv-koodien käytössä. Ohjelmallisesti tiliointeja ei yleensä voida rajata, joten käytännön toimenpiteeksi virhekirjausten vähentämiseksi jää neuvonta ja ohjaus, joko tiedottamalla yleisesti henkilökunnalle tai ottamalla yhteyttä asianomaisiin henkilöihin. Mikäli toiminnan ja organisaation laajuuden kannalta on mahdollista, kannattaa muutoinkin suosia henkilökohtaisia yhteydenottoja eri toimijoiden välillä. Tällöin on mahdollista saada aikaan jopa taloushallinnon ohjelmien parannusehdotuksia ohjelmantomittajille. Taloushallinnon tehtäviin kuuluu myös tiedottaa, miten menetellään ja keneen otetaan yhteyttä ongelmatilanteissa, esimerkiksi kaikille taloushallinnon ohjelmaosioille tulisi olla määrätty ohjelmaosioiden pääkäyttäjät varahenkilöineen.

Yksi tapa kehittää taloushallinnon palveluita on osallistua valtakunnalliseen talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskushankkeeseen. Valtakunnallisen taloushallinnon yksikön etuina voidaan nähdä mm. ohjeiden ja kirjausmenetelmien yhtenäistyminen ja ennen kaikkea ammattiosaamisen keskittyminen ja kehittäminen. Tiedon ja taidon kannalta tämä on erittäin varteenotettava vaihtoehto – myös pienemmässä mittakaavassa, esimerkiksi seutukunnallisesti, tällainen yhteistyö voisi olla toimivaa.

Valtakunnalliseen palvelukeskukseen liittymisen esteitä ovat todennäköisesti kustannusten kasvun vaikea ennustettavuus ja pienten kuntien jääminen taka-alalle päätöksiä tehtäessä. Vaikka hankkeen etuina nähdäänkin mm. haavoittuvuuden väheneminen, osaamisen kehittäminen ja raporttien ja vertailulukujen yhdenmukaistaminen, lopullinen liittymispäätös perustuu kustannuksiin ja kustannusarvioihin. Ennen liittymispäätöksen tekemistä tulee myös selvittää, kuinka paljon kuntiin jää tehtäväksi sellaisia talous- ja henkilöstöhallinnon tehtäviä, joita ei voida tehdä talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksessa. Myös tämä kunnissa tehtävä ”pohjatyo” aiheuttaa kustannuksia, joten talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskukseen liittymisen ei välttämättä ole taloudellisesti kannattavaa.

Talouspalveluiden kehittämisessä korostuu myös laatuajattelu. Taloushallinnon tehtäviin liitetään mm. tarkkuus ja luotettavuus, ajantasaisuus, virheettömyys ja ammattitaito. Prosessien kehittämisellä on kustannussäästöjen ohella tarkoitus parantaa laatua, ja päinvastoin, laatua parantamalla myös prosessit kehittyvät ja paranevat. Laatuksymyksiä tarkasteltaessa käsitellään kuitenkin hyvin pitkälti myös yksilötason osaamista, kykyjä ja taitoja, ja tällöin prosessien kehittämisessä siirrytään sellaiselle alueelle, jossa prosessien kehittäminen voi pahimmassa tapauksessa unohtua ja pääosan saavatkin henkilökohtaiset suhteet ja henkilökemiat. Laatuajattelua käsittelevissä kirjoissa korostetaan sitä seikkaa, että työntekijä on oman työnsä paras asiantuntija, ja tähän perustuen itse kunkin omien tehtävien kriittinen analysointi voisi kuitenkin olla hyvä alku laajemmallekin prosessikehittämiselle.

Lähdettäessä liikkeelle taloushallinnon prosessien kehittämisessä yksilötasolta avainsanoja ovat henkilöstön ammattitaidon lisääminen, oman työn kehittäminen ja laatuksoulutus. Kun ammattiosaaminen kasvaa ja vahvistuu, riittää resursseja myös oman työn kehittämiseen. Ammattitaidon lisääntyessä myös työn laatu paranee, ja sitä kautta päästään parempiin työn tuloksiin ja saadaan mahdollisesti taloushallinnon kustannuksiakin pienemmiksi.

Taloushallinnon osaston kustannuksia laskettaessa suurin menoerä on juuri henkilöstökulut. Kun taloushallinnon prosesseja ja henkilöstön ammattitaitoa pystytään kehittämään, voidaan välttyä esimerkiksi lisähenkilöstön palkkaamiselta tai mahdollisten taloushallintopalveluiden ostamiselta ulkopuolisilta tuottajilta. Prosessien kehittämisen myötä vakinaisen henkilöstön lisä- ja ylityöt voivat vähentyä, ja myös tällä tavoin saadaan kustannussäästöjä aikaan.

Taloushallinnossa on noudatettava lakeja, asetuksia ja muita määräyksiä. Niinpä prosessien kehittämisessäkin kannattaa lähteä liikkeelle lainsäädännön asettamien ”raamien” pohjalta. Kun lainsäädännön asettamat velvoitteet ja tavoitteet ovat tiedossa, voidaan varsinaisia toimintoja ja toimintoketjuja lähteä kehittämään niin yksilö- kuin osastotasollakin. Käytännössä pelkästään taloushallinnon toimintaprosessien kehittäminen ei välttämättä yksin riitä, vaan tarvitaan myös muiden hallintokuntien osaamista ja heidän kanssaan tehtävää yhteistyötä. Myönteinen vuorovaikutus eri osastojen välillä ei voi olla vaikuttamatta myös laadun ja prosessien kehittämiseen entistä paremmaksi ja toimivammaksi.

LÄHTEET

- Alhola, K. 2000. Toimintolaskenta. Perusteet ja käytäntö. Helsinki: WSOY.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1. painos. Porvoo: WSOY.
- Alhola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten. Esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki: Edita.
- Harjula, H. & Prättälä, K. 2007. Kuntalaki. Tausta ja tulkinnat. 7., uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Julkisten palvelujen laatustrategia. 1998. Suomen Kuntaliitto & Valtiovarainministeriö. 2. painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Jänkälä, M. & Kaisanlahti, T. (toim.). 2008. Kirjanpitolainsäädäntö 2008. Kirjanpitolaki ja -asetus perusteluineen sekä muut säädökset. 3., uudistettu painos. Helsinki: WSOY-pro.
- Kinnunen, J., Laitinen E. K., Laitinen T., Leppiniemi J. & Puttonen V. 2007. Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. Keuruu: KY-Palvelu Oy.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2007. Johdon laskentatoimi. 6.–8. painos. Helsinki: Edita.
- Sarala, U. & Sarala, A. 1996. Oppiva organisaatio – oppimisen, laadun ja tuottavuuden yhdistäminen. Helsinki: Helsingin yliopiston Lahden tutkimus- ja koulutuskeskus.
- Tomperi, S. 2005. Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. 1. painos. Helsinki: Edita.
- Tomperi, S. 2007. Käytännön kirjanpito. 14.–16. painos. Helsinki: Edita.
- Viitala, R. 2002. Henkilöstöjohtaminen. 2., tarkistettu painos. Helsinki: Edita.
- Virtanen, P. & Wennberg, M. 2005. Prosessijohtaminen julkishallinnossa. Helsinki: Edita.

SÄHKÖISET LÄHTEET

- Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501> (luettu 13.9.2009).
- Asetus kirjanpitolautakunnasta 19.10.1973/784. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1973/19730784> (luettu 1.11.2009).

- Henkilötietolaki 22.4.1999/523. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990523> (luettu 8.11.2009).
- Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971339> (luettu 31.10.2009).
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336> (luettu 13.9.2009).
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet. Saatavilla: http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93749;11434;113730 (luettu 20.3.2010).
- Kuntalaki 17.3.1995/365. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950365> (luettu 12.9.2009).
- Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990621> (luettu 8.11.2009).
- Sitra. Kuntien palvelukeskus. Saatavilla: <http://www.sitra.fi/fi/Ohjelmat/kuntaohjelma/hankkeet/kuntienpalvelukeskus/kuntienpalvelukeskus.htm> (luettu 2.2.2010).
- Tilastokeskus. Kuntien tiedonkeruut. 2009. Saatavilla: <http://www.tilastokeskus.fi/keruu/kunnat.html> (luettu 8.11.2009).
- Tilastolaki 23.4.2004/280. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2004/20040280> (luettu 13.9.2009).
- Työ- ja elinkeinoministeriö. Saatavilla: <http://www.tem.fi/index.phtml> (luettu 1.11.2009).
- Verohallinto. Verotiliohjeet. 2009. Saatavilla: http://www.vero.fi/?path=5,39,482&article=8473&domain=VERO_MAIN (luettu 8.11.2009).
- Verotililaki 7.8.2009/604. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20090604> (luettu 1.11.2009).